

Edizione di mercoledì 1 giugno 2016

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

[Modifiche in arrivo nella definizione di stabile organizzazione](#)

di Fabio Landuzzi

PENALE TRIBUTARIO

[Presunzioni tributarie e reato di omessa dichiarazione](#)

di Luigi Ferrajoli

BILANCIO

[Sull'omessa e sulla non ragionevole svalutazione dei crediti](#)

di Chiara Rizzato, Sandro Cerato

IMPOSTE SUL REDDITO

[La mancata dicotomia perfetta dell'agrarietà civilistica e fiscale](#)

di Luigi Scappini

AGEVOLAZIONI

[Il collegamento tra bonus mobili e interventi di recupero edilizio](#)

di Alessandro Bonuzzi

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Modifiche in arrivo nella definizione di stabile organizzazione

di Fabio Landuzzi

Il *Final Report* dell'Action 7 del Beps (*Base Erosion and Profit Shifting*) pubblicato dall'Ocse prevede diverse **modifiche alla definizione di "stabile organizzazione"** contenuta nell'art. 5 del Modello di Convenzione Ocse contro le doppie imposizioni. La *ratio* dell'intervento risiede nella avvertita necessità in campo internazionale di **aggiornare la definizione** di stabile organizzazione in quanto è ritenuta non più in grado di **assicurare una corretta allocazione** del diritto impositivo sui profitti d'impresa. Lo strumento con cui il recepimento normativo di queste modifiche potrà avvenire è quello del cd. "*Multilateral agreement*", senza che ricorra in questo modo la necessità di intervenire in tutte le **Convenzioni contro le doppie imposizioni** che sono in vigore fra i singoli Stati; dal lato italiano, vi è da attendersi comunque anche un intervento di **aggiornamento del testo dell'art. 162 del Tuir** contenente appunto la definizione di stabile organizzazione.

È comunque rilevante sottolineare che le modifiche contenute nel documento citato **valgono solo per il futuro**, per cui esse non impattano sulla applicazione delle precedenti previsioni di cui alle Convenzioni vigenti strutturate secondo il modello Ocse.

Il documento è piuttosto articolato, ma le **principali modifiche** che esso intende apportare allo *status quo* riguardano i seguenti temi:

- la **regolamentazione del cd. "commissionaire agreement"**, ovvero la configurazione del contratto di commissionario alla vendita e l'esistenza di eventuali strumenti artificiosamente volti ad evitare l'incorporazione di una stabile organizzazione nello Stato estero: in questo ambito, il documento si sofferma sulla **nozione di "conclusione dei contratti"** d'affari proprio per quanto ciò assume rilevanza rispetto alla identificazione di una eventuale stabile organizzazione del committente;
- la **definizione di attività preparatorie e / o ausiliarie**, con particolare riferimento al contrasto avverso manovre eventualmente tese a **frammentare artificiosamente il business** (cd. *anti fragmentation rule*) sempre al fine di eludere la configurazione della stabile organizzazione del soggetto estero.

L'impatto di questo Report non è quindi affatto meramente nozionistico ma può determinare, in alcuni casi, per le imprese multinazionali, la necessità di **rivedere l'impostazione del proprio modello di business** al fine di accertare di essere sottratte, nel futuro, al rischio di contestazioni riguardanti la **presunta incorporazione di una stabile organizzazione** in Stati nei quali, fino ad ora, lo schema di *business* adottato non aveva posto il tema con spiccata criticità.

Abbiamo premesso che una delle strutture che maggiormente ha ricevuto l'attenzione dell'Ocse è quella del **modello distributivo del commissionario**. L'Ocse è quindi andato nella direzione di **modificare la definizione di stabile organizzazione contenuta** nell'art. 5 del Modello di Convenzione contro le doppie imposizioni prevedendo che possa ricorrere il caso della "**stabile organizzazione personale**" anche indipendentemente dal fatto che via sia una **conclusione di contratti** in nome dell'impresa committente non residente, quando il soggetto (commissionario) svolge un ruolo decisivo nella **conclusione di contratti** stessi che vengono poi **sistematicamente perfezionati senza** che l'impresa estera (committente) intervenga con **modifiche di sostanza**.

Un sintomo del ricorrere di questa circostanza, segnalato nel documento di modifica, sarebbe costituito dalla previsione di un compenso per il commissionario **commisurato al volume d'affari** dell'impresa estera committente.

Sono comunque **escluse le attività promozionali** e pubblicitarie, come pure i casi di una **mera partecipazione dell'impresa alle trattative** che, di per se stesse, non potrebbero integrare quella determinante partecipazione alla conclusione del contratto che costituisce il presupposto della stabile organizzazione, come pure restano **escluse le figure del distributore** che acquista e rivende in nome e per conto proprio.

PENALE TRIBUTARIO

Presunzioni tributarie e reato di omessa dichiarazione

di Luigi Ferrajoli

Con la **sentenza n. 15899** depositata il **18 aprile 2016**, la Terza Sezione penale della Corte di Cassazione ha avuto modo di pronunciarsi in materia di onere della prova in relazione all'accertamento di reati tributari ed ha statuito che il giudice, per determinare l'ammontare dell'imposta evasa, può fare ricorso ai verbali di contestazione della Guardia di Finanza qualora le scritture contabili imposte dalla legge siano state irregolarmente tenute, a condizione, però, che il giudice medesimo proceda ad una **specifica valutazione degli elementi ottenuti, comparandoli con quelli acquisiti aliunde**. Per tale motivo, le sole risultanze delle indagini bancarie, stante la inutilizzabilità delle **presunzioni ex art.32 del d.P.R. n.600/73**, **non possono rappresentare idoneo elemento di prova a fondare la condanna**.

Orbene, nel caso in esame, sia il Tribunale di Trapani, in primo grado, che la Corte di appello di Palermo, in secondo grado, avevano ritenuto responsabile un contribuente per il **reato di omessa dichiarazione** (nonché del reato di distruzione ed occultamento di scritture contabili), sulla base di indagini bancarie effettuate dalla Guardia di Finanza sui conti correnti dell'imputato e della di lui moglie, da cui era emerso che l'imposta evasa era rilevante ai fini della configurabilità del delitto *de quo*.

In particolare, i giudici di secondo grado erano giunti a tale conclusione **individuando**, da un lato, **gli elementi attivi sottratti a tassazione solo sulla base degli accertamenti bancari**, con relativa applicazione delle presunzioni previste dall'art.32, co.1, n. 2, del d.P.R. n.600/73, e, dall'altro, evidenziando come in sede tributaria **l'imputato avesse omesso di fornire le opportune delucidazioni** del caso, per poi **sottrarsi anche in sede penale all'esame dibattimentale**.

Chiamata a pronunciarsi sulla questione, la Suprema Corte ha affrontato il tema dell'utilizzabilità delle presunzioni tributarie nel processo penale, in specie di quelle relative ai versamenti e prelevamenti sul conto corrente di cui al richiamato art.32, co.1, n. 2, del d.P.R. n.600/73.

Come noto, tale disposto normativo prevede che i **versamenti sui conti correnti** possono essere oggetto di rettifiche ed accertamenti (come maggiori ricavi o compensi), “*se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto per la determinazione del reddito soggetto ad imposta o che non hanno rilevanza allo stesso fine*”. Viceversa, i **prelevamenti e gli importi riscossi** vengono considerati ricavi o compensi se il contribuente non è in grado di indicare il beneficiario di tali somme o se i medesimi non risultano dalle scritture contabili.

Sul punto, con la pronuncia in esame, la Corte ha riconosciuto l'inutilizzabilità di tali presunzioni tributarie ritenendo che, pur potendo avere valore indiziario, esse **non possono costituire di per sé fonte di prova della commissione del reato**, “*assumendo esclusivamente il valore di dati di fatto*” che “*devono essere valutati liberamente dal giudice penale unitamente ad elementi di riscontro che diano certezza dell'esistenza della condotta criminosa*” (in tal senso anche Cass. n. 7078/13).

A tal proposito, la Terza Sezione ha rilevato come, nel caso di specie, le indagini bancarie effettuate sui conti dell'imputato e della moglie non fossero accompagnate dalla **verifica di elementi oggettivi di riscontro** rispetto alle emergenze dei dati bancari.

Da notare, inoltre, come il dato indiziario *de quo* non potesse affatto essere corroborato dalle **dichiarazioni di testi qualificati** (il cui apporto era limitato all'illustrazione delle risultanze dell'accertamento bancario ed alla determinazione dell'imponibile e dell'imposta evasa sulla base dell'accertamento induttivo seguitone) né dal **silenzio serbato dal contribuente**, prima, in sede di contraddittorio con l'Amministrazione finanziaria e, poi, in sede penale.

Invero, ha osservato il Collegio che è principio consolidato in giurisprudenza – anche perché connaturato al fondamentale diritto al silenzio spettante al reo (“*nemo tenetur edere contra se*”) – quello per cui “**non è consentito al giudice desumere, dalla rinuncia dell'imputato a rendere l'interrogatorio, elementi o indizi di prova a suo carico**, atteso che allo stesso è riconosciuto il **diritto al silenzio** e che l'onere della prova grava sull'accusa” (Cass. n. 8958/15). Non deve, infatti, essere dimenticato che “*la negazione o il mancato chiarimento, da parte dell'imputato, di circostanze valutabili a suo carico nonché la menzogna o il semplice silenzio su queste ultime*” possono fornire al giudice “**argomenti di prova solo con carattere residuale e complementare**” ed in presenza di univoci elementi probatori di accusa, “*non potendo determinare alcun sovertimento dell'onere probatorio*” (Cass. n. 2653/11).

Sulla base di tali circostanze, il Collegio ha ritenuto come nel caso di specie non vi fossero quegli “**univoci elementi probatori di accusa**”, non potendo, come detto, le risultanze derivanti dalle indagini bancarie, proprio in relazione all'inutilizzabilità della presunzione di cui al citato art.32, rappresentare, *ex se*, idoneo elemento di prova a sorreggere la tesi accusatoria.

BILANCIO

Sull'omessa e sulla non ragionevole svalutazione dei crediti

di Chiara Rizzato, Sandro Cerato

Come noto, il fondo svalutazione crediti rettifica l'importo dei crediti e questo avviene perché esiste la possibilità che il debitore non adempia integralmente ai propri impegni contrattuali. **La stima relativa alla determinazione dello stesso risulta essere più complessa nel momento in cui le previsioni riguardano la probabilità che il credito sia a rischio ovvero la probabilità che il medesimo sia inesigibile.** Si noti che, a seguito delle modifiche apportate dall'articolo 6 del D.Lgs. 139/2015, “*le società che redigono il bilancio in forma abbreviata, in deroga a quanto disposto dall'articolo 2426, hanno la facoltà di iscrivere i titoli al costo di acquisto, i crediti al valore di presumibile realizzo e i debiti al valore nominale*”. Pertanto, tuttora, per i soggetti sopra citati, il criterio di valutazione relativo ai crediti **rimane il valore di presumibile realizzo**.

Sorge, quindi, in capo al soggetto che determina la stima in questione una sorta di discrezionalità che porta, se effettuata in maniera errata, a dare **una visione non corretta ai fornitori ed agli istituti di credito** per quanto concerne **la solidità patrimoniale e finanziaria della società**.

Il **principio contabile OIC 15** concernente i **crediti**, nella edizione del giugno 2014, stabilisce che il fondo svalutazione crediti ha come finalità quella di far fronte alle perdite su crediti in bilancio; pertanto, il fondo è determinato tramite l'analisi dei singoli crediti e di ogni altro elemento di fatto esistente o previsto.

Il documento prosegue affermando: “*le stime devono pertanto basarsi su presupposti ragionevoli, utilizzando tutte le informazioni disponibili, al momento della valutazione, sulla situazione dei debitori, sulla base dell'esperienza passata, della corrente situazione economica generale e di settore, nonché dei fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio che incidono sui valori alla data del bilancio*”.

Secondo la sentenza della **Cassazione 9218 del 2011**, gli amministratori, attraverso la disposizione volta a considerare i crediti secondo il presumibile valore di realizzazione, **non si trovano in una situazione di discrezionalità assoluta**. Ciò vuol dire che gli stessi sono tenuti a:

- effettuare una valutazione fondata sulla situazione concreta secondo principi di razionalità;
- iscrivere in bilancio i crediti liquidi ed esigibili e non soltanto quelli semplicemente sperati;
- iscrivere in bilancio nella minor misura, data dal prudente apprezzamento, i crediti di dubbia o difficile esazione.

Una ulteriore considerazione opportuna è inoltre quella relativa all'effettuazione da parte degli amministratori di un'analisi **sulla situazione patrimoniale ed economica del debitore** e della sua solvibilità, come sentenza la pronuncia della **Cassazione 5450 del 2015**. La medesima afferma che è onere degli amministratori:

- adottare il criterio di valutazione *de quo* alla stregua del canone generale della ragionevolezza della valutazione (o svalutazione) operata, **con prudente apprezzamento della situazione patrimoniale ed economica del debitore e della sua solvibilità**;
- esprimere una **prognosi "ex ante"** circa il grado di probabilità del futuro adempimento, pieno e tempestivo, del debitore;
- considerare il valore nominale dei crediti quale un mero parametro, da correggere prudenzialmente tenendo conto di tutti i suoi caratteri "*e latere debitoris*", a prescindere dalla sfera giuridica del creditore.

La **recente versione in bozza del principio contabile OIC 15**, datata marzo 2016, all'interno del paragrafo "*Stima delle svalutazioni dei crediti valutati al costo ammortizzato e dei crediti non valutati al costo ammortizzato*", cita l'indicatore rappresentato dalle **significative difficoltà finanziarie** del debitore quale segnale atto a far ritenere probabile che un credito abbia perso valore, ma enuclea anche:

- la violazione del contratto, quale un inadempimento o un mancato pagamento degli interessi o del capitale;
- la concessione effettuata dal creditore al debitore in ragione della difficoltà finanziaria di quest'ultimo.

Sulla scorta degli interventi argomentati si rende senza dubbio evidente il fatto che **la valutazione debba essere fatta con razionalità**; nonostante ciò si ritiene che risulti difficile esprimersi "*ex-ante*" sul grado di probabilità del futuro adempimento, perché il debitore potrebbe non essere subito adempiente, anche in presenza di una buona situazione patrimoniale ed economica.

IMPOSTE SUL REDDITO

La mancata dicotomia perfetta dell'agrarietà civilistica e fiscale

di Luigi Scappini

È indubbio che la definizione di **imprenditore agricolo** quale si ricava dall'**articolo 2135**, cod. civ., rappresenti il punto di **partenza** per la successiva **disamina** delle **ricadute** in termini di tassazione del **reddito** dallo stesso prodotto e non solo.

A bene vedere, l'intera **costruzione** del diritto **tributario** è strettamente **collegata** agli aspetti **civilistici**: in **assenza** di una **qualifica** civilistica di **imprenditore agricolo**, le norme **fiscali non** si rendono **applicabili**.

Questo vale sia per l'imposizione **diretta**, sia per quella **indiretta**.

Tuttavia, è bene rilevare come, in ragione della natura delle differenti imposte, comunitaria o meno, vi siano alcuni aspetti che si differenziano.

Di tutta evidenza è, ad esempio, il **diverso perimetro** soggettivo di applicazione della norma di riferimento per quanto attiene l'imposizione **diretta**, l'articolo 32, Tuir, e la disciplina prevista ai fini **Iva**, contenuta negli articoli 34 e 34-bis, DPR 633/1972.

Se nel primo caso il **reddito agrario** viene dichiarato dai **soli soggetti** esercenti le attività di cui all'articolo 2135, cod. civ. in forma **individuale**, di **società semplice** e di **ente non commerciale**, **salvo le deroghe** previste dall'articolo 1, comma 1093, L. 296/2006, ben **più vasto** è il **perimetro** applicativo per l'**Iva**.

In tale contesto, infatti, il Legislatore si limita a individuare quali soggetti che per natura applicano il regime speciale Iva nei produttori agricoli definiti al successivo comma 2 nei soggetti esercenti attività di cui all'articolo 2135, cod. civ., senza limitazioni in merito alla forma societaria prescelta.

Tuttavia, **non sempre l'imprenditore agricolo in senso civilistico coincide con quello fiscale, in particolare per quel che riguarda le imposte dirette**. L'affermazione trova una prova evidente quando si cala l'analisi nel contesto di una delle attività agricole per definizione: l'allevamento di animali.

Come noto, l'articolo 2135, cod. civ., è stato integralmente riscritto, in ossequio a quanto previsto dalla delega di cui alla L. 57/2001, a mezzo dell'articolo 1, D.Lgs. n.228/2001 che, almeno per quanto riguarda l'allevamento ha risolto alcune problematiche interpretative.

In particolare, l'aspetto più discusso era quello relativo alla portata da assegnare al termine “**bestiame**” che portava la dottrina a espungere dal novero alcune specie. Nella **realtà**, lo **sviluppo** del sistema **agricoltura** caratterizzato dalla meccanizzazione a discapito della forza traino bestiame e dalla graduale sostituzione del foraggio ottenuto dal terreno con quello di origine industriale **ha portato**, conseguentemente, a un'**evoluzione** interpretativa del **concetto** di **bestiame**, nonché, **da ultimo** a una sua **sostituzione** con il termine “**animali**”.

Non solo, la riscrittura dell'articolo 2135, cod. civ., ha comportato altresì una **sconnessione** dal **fondo** che diviene elemento potenziale ma **non necessario**, nonché un'**evoluzione** dell'imprenditore che diviene dinamico dovendo, adesso, svolgere un **ciclo biologico** o una **fase necessaria** dello stesso.

Ma quello che qui si vuole evidenziare è che, da un punto di vista civilistico, si è imprenditori agricoli, nel rispetto dei requisiti testé richiamati, allorquando si allevi un animale.

Di **contraria**, calando l'analisi da un punto di vista squisitamente fiscale le cose si complicano o per meglio dire, l'anello si restringe, infatti, ai sensi dell'**articolo 32, comma 2, lettera b)**, Tuir solamente “*l'allevamento di animali con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno*” è produttivo di un reddito agrario.

Per stabilire tale limite, il successivo comma 3, prevede che, con **decreto** del Mef, di concerto con il Mipaaf, è stabilito per ciascuna specie animale il **numero** dei **capi** che **rientra** nei limiti di cui alla richiamata lettera b) del comma 2, tenuto conto della potenzialità produttiva dei terreni e delle unità foraggere occorrenti a seconda della specie allevata.

Tradotto: per verificare se l'attività di **allevamento** è **produttiva** di un reddito **agrario** si dovrà andare a verificare **quali sono** gli **animali** ricompresi in detto decreto, da ultimo quello del 18 dicembre 2014.

Ecco che allora, di fatto, nasce una **discrasia** tra disciplina **civilistica** e **fiscale**, allorquando, ad esempio, andiamo ad analizzare il corretto trattamento tributario d riservare a un allevatore di **serpenti** che dichiarerà sempre un reddito di impresa in quanto i suddetti animali non sono ricompresi nell'elencazione ministeriale.

E questo vale, ad esempio, anche per quanto riguarda il **baco da seta**, fattispecie che accentua la mancata dicotomia in quanto, in questo caso, le strade si biforciano in tema di imposte dirette, mentre si ricongiungono in merito all'iva in quanto si rende applicabile il regime speciale previsto per l'imprenditore agricolo dall'articolo 34, DPR 633/1972.

A chiusura, forse sarebbe giunto il momento, in ragione dello sviluppo del concetto di allevamento, che il Legislatore, in sede di approvazione del decreto di riferimento per il biennio 2016-2017, rivedesse il novero degli animali ricompresi nello stesso.

AGEVOLAZIONI

Il collegamento tra bonus mobili e interventi di recupero edilizio

di Alessandro Bonuzzi

È noto che la detrazione del 50% delle spese sostenute per l'acquisto di **mobili ed elettrodomestici nuovi** interessa soltanto i soggetti che possono beneficiare della detrazione Irpef del 50% sulle spese sostenute per **interventi di recupero del patrimonio edilizio**.

In particolare, è necessario che i mobili e gli elettrodomestici acquistati siano destinati all'arredo di **unità immobiliari residenziali** oggetto di interventi di ristrutturazione edilizia, restauro e risanamento conservativo o manutenzione straordinaria.

Nell'ambito della stessa unità abitativa, **non è, però, d'obbligo che i beni siano destinati al locale oggetto dell'intervento edilizio**. Pertanto, il *bonus* mobili trova applicazione anche quando viene acquistato un frigorifero per la cucina mentre i lavori sono eseguiti nel bagno.

L'agevolazione trova applicazione anche se gli interventi riguardano le **parti comuni del condominio**, a condizione però che i beni siano destinati alle parti comuni medesime. Infatti, non è consentito ai singoli condomini, che fruiscono *pro-quota* della detrazione del recupero edilizio, di acquistare mobili ed elettrodomestici da destinare all'arredo della propria unità immobiliare fruendo del *bonus* mobili. Peraltro, si ricorda che, quando l'opera è eseguita sulle parti comuni del condominio, ai sensi dell'articolo 16-bis del Tuir, tra gli interventi agevolabili rientrano anche quelli di **manutenzione ordinaria**.

Dal punto di vista **temporale**, al fine di fruire della detrazione in commento, la data di **inizio dei lavori edilizi** deve essere anteriore a quella in cui sono sostenute le spese per l'acquisto di mobili ed elettrodomestici; non è, invece, necessario che le spese di recupero edilizio siano sostenute prima di quelle per l'arredo.

La data di avvio dei lavori potrà essere **comprovata**:

1. dalle eventuali abilitazioni amministrative o comunicazioni richieste dalla vigente legislazione edilizia in relazione alla tipologia di lavori da realizzare;
2. dalla comunicazione preventiva indicante la data di inizio dei lavori all'Azienda sanitaria locale (ASL), qualora la stessa sia obbligatoria;
3. ovvero da una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà (ai sensi dell'articolo 47 P.R. 445/2000), qualora si tratti di lavori per i quali non sono necessarie comunicazioni o titoli abilitativi.

Inoltre, nella **circolare dell'Agenzia delle entrate n. 29/E/2013**, è stato chiarito che, per

l'individuazione degli interventi edilizi cui sono collegati gli acquisti dell'arredo agevolabili, il legislatore ha fatto implicito riferimento alle spese sostenute **dal 26 giugno 2012**.

A detta dell'Agenzia, le spese di recupero edilizio costituiscono il **presupposto** per fruire del *bonus mobili* quando l'intervento è **terminato da un lasso di tempo tale da presumere** che l'acquisto dei mobili – anche successivo – sia diretto al completamento dell'arredo dell'immobile su cui i lavori sono stati effettuati.

Sul punto, la successiva **circolare n. 7/E/2016**, atteso che il “*comma 74 della legge di stabilità proroga per il 2016 la detrazione del 50 per cento delle spese sostenute per l'acquisto di mobili e di grandi elettrodomestici – di classe non inferiore ad A+, nonché di classe A per i fornì e le apparecchiature per le quali sia prevista l'etichetta energetica – finalizzati all'arredo dell'immobile oggetto di ristrutturazione*”, ha precisato che “**possono avvalersi dell'agevolazione sia i contribuenti che sostengono spese per interventi di ristrutturazione dell'immobile nel 2016 sia i contribuenti che hanno sostenuto tali spese in anni precedenti, a decorrere dal 2012**”.

Pertanto, ai fini della possibilità di fruire del *bonus mobili*, si deve ritenere rilevante il fatto che “**a monte**” sia stato effettuato un intervento edilizio agevolabile, **ancorché le relative spese siano state sostenute in anni precedenti fino al 2012**.

In aggiunta, la recente **circolare n. 12/E/2016** è tornata sulla questione chiarendo che “*si ritiene che possano considerarsi agevolate anche le spese sostenute entro l'anno 2016, correlate a interventi di recupero del patrimonio edilizio, a decorrere dal 26 giugno 2012*”.

Dovrebbe, quindi, essere agevolabile l'acquisto di mobili posto in essere nel 2016 anche se l'opera di ristrutturazione è stata **eseguita** e i relativi costi sono stati sostenuti nel 2013, sempreché l'arredo sia diretto al **completamento** dell'unità abitativa oggetto dei lavori.

Il **lasso temporale** tra il termine dell'intervento e l'acquisto dei mobili potrebbe essere giustificato, infatti, dalla difficoltà a reperire le ulteriori risorse finanziarie per far fronte alla nuova spesa.