

Edizione di giovedì 9 giugno 2016

IMU E TRIBUTI LOCALI

[IMU e TASI: acconto 2016 utilizzando le aliquote 2015](#)

di Fabio Garrini

ISTITUTI DEFLATTIVI

[Voluntary “fonte” per i futuri controlli](#)

di Maurizio Tozzi

DICHIARAZIONI

[I correttivi congiunturali 2015 si occupano anche della “coerenza”](#)

di Luca Caramaschi

AGEVOLAZIONI

[Niente plusvalenze per le cessioni post-trasformazione agevolata](#)

di Fabrizio G. Poggiani

ACCERTAMENTO

[L'abuso del diritto – II parte](#)

di Marina Romano, Pietro Vitale

SOLUZIONI TECNOLOGICHE

[Professionisti e LinkedIn: consigli pratici per migliorare il vostro profilo e la vostra online identity](#)

di Stefano Maffei

IMU E TRIBUTI LOCALI

IMU e TASI: acconto 2016 utilizzando le aliquote 2015

di Fabio Garrini

Le regole di calcolo dell'acconto **IMU e TASI** non presentano novità operative e sono del tutto allineate, nel senso che entrambi i tributi locali presentano le stesse modalità di calcolo dell'imposta dovuta. Il **16 giugno** occorrerà quindi procedere al versamento dell'acconto dovuto per l'anno 2016, mentre il conguaglio dovrà essere corrisposto entro il prossimo **16 dicembre**.

Versamenti

I versamenti 2016, da effettuarsi tramite il modello di versamento unificato F24, ovvero tramite apposito bollettino, sono regolati come segue.

- **Entro il 16 giugno** occorre provvedere al versamento **dell'aconto**. Tale importo deve essere calcolato applicando aliquote e detrazioni deliberate dai Comuni **per l'anno 2015**. Questo non significa che si debba versare la metà dell'imposta dovuta lo scorso anno, ma piuttosto che i parametri di calcolo dello scorso anno devono essere **applicati sulla situazione immobiliare del 2016** (acquisizioni, cessioni, variazioni di utilizzo, ecc.).
- Il **saldo** dovrà essere corrisposto entro il prossimo **16 dicembre**, a **conguaglio** sull'imposta dovuta per l'intero anno, determinato sulla base delle **aliquote deliberate per l'anno corrente**, se pubblicate entro il termine del 28.10.

Queste sono le regole dettate dall'articolo 13, comma 13-bis, del D.L. 201/2011 in materia di IMU, riproposte dall'articolo 1, comma 688, della L. 147/2013 con riferimento alla TASI; **non** pare vi possa essere alcuna possibilità di **utilizzare aliquote ridotte** (i Comuni per il 2016 hanno divieto di incrementare le aliquote) **deliberate per il 2016** in sede di acconto.

Consta comunque una **posizione dell'IFEL**, resa nota nel comunicato dell'8.5.2015 dove si affermava, tra le altre cose, che *"Nulla vieta, naturalmente, che, nel caso in cui il Comune abbia già deliberato in materia di aliquote e detrazioni IMU e Tasi, magari determinando condizioni più favorevoli rispetto al 2014 [in generale, ci si riferisce all'anno precedente quello oggetto del versamento, n.d.a.], il contribuente possa far riferimento alle delibere relative a quest'anno anche per il pagamento dell'aconto"*.

Si tratta di una posizione che lascia perplessi, in quanto a vietare questo comportamento vi è il tenore della norma; quindi, **utilizzare in sede di acconto l'aliquota 2016 in luogo di quella 2015**, se essa si dimostrasse inferiore, porterebbe ad un **versamento insufficiente**. Infatti, quand'anche l'imposta dovuta sull'intero anno solare fosse corrisposta per l'importo corretto,

l'insufficiente versamento in acconto potrebbe comunque essere oggetto di **sanzione**.

Necessariamente, le recenti **disposizioni normative che impattano sul calcolo dell'imposta 2016**, devono essere tenute in considerazione già per il calcolo dell'acconto (ad esempio, l'esenzione per l'abitazione principale estesa alla TASI). La **norma infatti non rinvia alle "regole" dell'anno precedente**, ma alle **"aliquote e detrazioni"** (quindi i parametri su cui il Comune ha titolo di incidere) dell'anno precedente.

Va infine rammentato che entro il 16 giugno il contribuente può anche versare l'imposta dovuta per l'intero anno in **unica soluzione** (previsione espressamente stabilita solo per l'IMU, ma si ritiene applicabile anche alla TASI); in questo caso, evidentemente, sarà necessario applicare già da subito le aliquote previste per il 2016 (soluzione che solitamente risulta interessante solo nel caso di forti riduzioni di aliquote per la fattispecie interessata).

ISTITUTI DEFLATTIVI

Voluntary “fonte” per i futuri controlli

di Maurizio Tozzi

La procedura di **collaborazione volontaria** attualmente in fase di liquidazione rappresenterà un importante trampolino di lancio per la prossima attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria. Lo evidenzia la **circolare n. 16 del 2016**, che sottolinea la necessità, da parte dei funzionari incaricati, di effettuare un'attività di raccolta digitale dei principali dati e delle informazioni contenuti nelle istanze di *voluntary disclosure*, operazione strumentale a successive analisi ed elaborazioni per future attività mirate al contrasto all'evasione.

A tal fine è stato realizzato un apposito applicativo in cui devono essere **inseriti i dati** rilevati in base alla documentazione presentata e alle relative relazioni illustrate. Le informazioni così raccolte consentiranno non solo di monitorare le attività che hanno formato oggetto di emersione, ma soprattutto di procedere con le successive attività di analisi e rilevazione statistica delle condotte evasive più diffuse.

Diverse le ipotesi di lavorazione delle informazioni di cui si discute. Il primo ambito attiene alla corretta **relazione tra le procedure di collaborazione internazionale e quelle “nazionali”**. Il caso classico è rappresentato dalle istanze eventualmente prodotte dai soci e alle quali non corrisponde un'analogia istanza prodotta dalla società italiana. Il punto di domanda riguarda la **modalità di accumulo** delle risorse estere da parte dei soci, laddove la prima deduzione logica “esplorata” dall'Amministrazione finanziaria è che si tratti di accumuli in forza dell'evasione italiana. In sede di prime reazioni a caldo al numero di istanze ricevute, proprio i vertici dell'Agenzia delle Entrate segnalarono l'anomalia del basso numero di *voluntary nazionali*, sulla base proprio dell'assunto deduttivo appena descritto. È evidente che le risorse possono avere le origini più varie, ma è altrettanto evidente che in assenza di **valide giustificazioni** circa i flussi presenti negli anni oggetto di collaborazione volontaria, le due implicazioni immediate sono: il **recupero reddituale** in capo al contribuente che ha prodotto l'istanza (salvo il caso che già nell'istanza di collaborazione si sia deciso di gestire tale flusso come reddito da dichiarare); il riscontro, in ogni caso, se trattasi **di importi in realtà evasi dalla società** cui partecipa il contribuente.

Proprio detto riscontro sarà uno dei temi più esplorati *post voluntary*, a prescindere dalle scelte dei soci nell'ambito dell'istanza di collaborazione. In tale direzione sarà fondamentale il secondo *modus operandi* dell'Amministrazione finanziaria, che è in procinto di costruire una banca dati dei soggetti che hanno consentito l'evasione in Italia e l'accumulo delle risorse all'estero. Un esempio è di aiuto a comprendere gli eventi. La modalità frequente di accumulo all'estero che è stata riscontrata in sede di collaborazione volontaria (e che **ovviamente è ormai conosciuta dall'Amministrazione finanziaria**) è rappresentata dall'utilizzo della **società di**

trading. In pratica, rivolgendosi a consulenti esteri, la società italiana ha creato oltre frontiera una società di **trading del tutto fittizia**. Detta società provvedeva ad effettuare gli acquisti all'estero (si pensi ad una fornitura di materia prima), pagando il relativo corrispettivo pattuito (ad esempio, 1 milione di euro). La società di *trading* poi "rifatturava" alla società italiana, fissando una **sovrafatturazione** di 1.200.000 euro. L'importo pagato dall'italiana e dedotto in Italia aveva ovviamente in sé **un'evasione d'imposta** di 200 mila euro, ossia la sovrafatturazione pattuita. I gestori esteri della finta società di *trading*, dopo aver **trattenuto** il loro compenso (ad esempio, 10 mila euro), stornavano la differenza sui conti personali dei soci collocati all'estero (nel nostro esempio, 190 mila euro).

Prescindendo da ogni valutazione in ordine ai reati configurabili, concentriamo l'attenzione sulle implicazioni in termini di controlli. Se ormai un certo numero di relazioni illustrative ha evidenziato questo meccanismo, è altrettanto chiaro che l'Amministrazione finanziaria **ha anche i nominativi** dei gestori esteri che hanno contribuito in tale pratica e soprattutto le denominazioni sociali delle società utilizzate allo scopo. I riscontri che saranno effettuati riguarderanno, pertanto, proprio le società italiane che si sono **interfacciate** con tali società *trading* fittizie estere e, all'emergere di documentazione contabile dalle stesse ricevuta, è evidente che il recupero fiscale sarà un gioco da ragazzi. Tornando alla circostanza della *voluntary* effettuata solo dai soci e non dalla società, lo scenario ipotizzabile è una **verifica** sulla società italiana per appurare la presenza di documentazione contabile sospetta: **se nel corso della verifica dovesse emergere la fatturazione ricevuta da una società di trading ormai nota come fittizia**, perché come tale classificata in banca dati, **il recupero sarebbe semplicissimo**.

L'ultimo riscontro che può emergere dalla raccolta di informazioni ritraibili dalla *voluntary* attiene all'individuazione delle operazioni di sospetto **riciclaggio**. Anche in tale direzione dalle procedure di collaborazione volontaria è emerso che il **trasporto** del contante non è avvenuto solo ed esclusivamente tramite i contribuenti o il classico "spallone", ma anche per il tramite di **società in ciò specializzate**. In pratica, vi sono state diverse ipotesi di bonifici eseguiti per il tramite di dette società, in cambio di "pseudo" prestazioni. Era poi "compito" della società estera provvedere all'accredito all'estero oppure al "recapito" in Italia degli importi movimentati. L'eventuale controllo effettuabile riguarderà le informazioni bancarie del sistema finanziario italiano, nonché lo scambio di informazioni con l'estero, con richiesta di dare elencazione dei soggetti residenti in Italia che hanno avuto (o hanno ancora) **movimentazioni finanziarie** con dette società.

DICHIARAZIONI

I correttivi congiunturali 2015 si occupano anche della “coerenza”

di Luca Caramaschi

Con il **decreto datato 12 maggio 2016** (pubblicato nella G.U. n.113 del 16.5.2016) il Ministero dell'Economia e delle Finanze, approvando la **revisione** congiunturale speciale degli studi di settore per il periodo di imposta 2015, completa il pacchetto di provvedimenti che interessano la disciplina degli **studi di settore** applicabile al periodo d'imposta 2015.

Unitamente a tale ultimo tassello, l'Agenzia delle entrate, al fine di tenere conto dei contenuti di tale ultimo provvedimento normativo, ha rilasciato nei giorni scorsi (per la precisione, il 27 maggio scorso) la **versione 1.0.2 del Software Ge.ri.co.** con la quale vengono apportate modifiche alla precedente versione del software (la 1.0.1 del 4 maggio) che già nei calcoli, al pari della prima versione del software (la 1.0.0), teneva conto dell'**analisi congiunturale** introdotta per tenere conto della **crisi economica** nei mercati. Come precisato dall'Agenzia delle entrate, infatti, le successive *release* del software Ge.ri.co non comportano effetti sui risultati di congruità, di coerenza e di normalità elaborati con le precedenti versioni. Vediamo, quindi, di sintetizzare nella tabella che segue gli **interventi** modificativi apportati dalle successive implementazioni del software Ge.ri.co..

Versione 1.0.2 del 27/05/2016	studi WK23U, WK24U, WK25U, YK03U, YK04U, YK05U, YK18U	nel quadro D – sezione Tipologia dell'attività – si rimuove un'anomalia nel controllo di sommatoria percentuale dei campi con valori decimali della colonna Totale Incarichi
Versione 1.0.1 del 04/05/2016	per tutti gli studi	e per le posizioni per le quali non si verificano le condizioni di accesso al correttivo crisi relativo all'indicatore di normalità economica "Durata delle scorte", è stata rimossa un'anomalia nella stampa che evidenziava erroneamente la dicitura "indicatore corretto per effetto crisi 2015"
	per tutti gli studi	nel prospetto "Analisi di Normalità Economica" dell'esito, in presenza di cause giustificative del non adeguamento agli indicatori di normalità segnalate dal contribuente, è stata rimossa un'anomalia nell'esposizione dei valori consequenti alla richiesta di non applicazione
	per tutti gli studi in evoluzione	con doppio quadro contabile che prevedono l'indicatore di normalità economica "Assenza del valore dei beni strumentali", nel prospetto "Analisi di Normalità Economica" dell'esito, in presenza di cause giustificative del non adeguamento agli

	indicatori di normalità segnalate dal contribuente, è stata rimossa un'anomalia nella visualizzazione dei campi significativi ai fini del ricalcolo in relazione alle informazioni del quadro del personale
studio VM41U	nella sezione "Ricalcolo degli indicatori" dell'esito è stata adeguata la visualizzazione e il relativo trasferimento dei campi da ricalcolo dell'indicatore "Incidenza degli ammortamenti per beni strumentali mobili rispetto al valore degli stessi beni strumentali mobili ammortizzabili"
studio VG91U	nel quadro Z, conformemente al modello, è stato inserito il titolo di sezione "Attività di promotore finanziario", prima del rigo Z01, ed è stato modificato il titolo "Portafoglio diretto" in "Portafoglio indiretto", prima del rigo Z04
studio VG94U	nel quadro Z, sono state riallineati conformemente al modello alcuni titoli di sezione, di intestazione di colonne e le diciture dei righi Z01 e Z02 e per i righi D70 e D71 è stata aggiunta la parola "Numero" accanto alle caselle di testo
studio WG31U	nel quadro Z, conformemente al modello, è stato inserito il titolo di sezione "Altri elementi specifici" prima del rigo Z08
studio WG37U	nel quadro B, conformemente al modello è stata inserita al rigo B17 la parola "Numero" accanto alla casella di testo e nella sezione "Prezzi praticati" è stato adeguato l'allineamento delle colonne
studio WG44U	nel quadro B, conformemente al modello, è stata inserita l'intestazione di colonna "Numero" per la sezione "Arrivi e presenze" e spostato il TOT = 100% sotto la prima colonna dei righi da B17 a B20
studio WG50U	nel quadro C, conformemente al modello, il titolo di colonna "Percentuale sull'attività", presente prima del rigo C39, è stato modificato in "Percentuale sui ricavi"
studio WG69U	in presenza di valorizzazione nel quadro "Elementi specifici" di Comuni appartenenti alla Sardegna come luogo di svolgimento dell'attività, è stata rimossa un'anomalia che inibiva il calcolo

Dal punto di vista delle **novità**, la revisione congiunturale speciale degli studi di settore per il periodo d'imposta 2015 si caratterizza per l'introduzione di un intervento relativo all'analisi di **coerenza economica**, che si va ad aggiungere alle quattro categorie già presenti lo scorso anno e, in particolare:

- interventi relativi all'analisi di **normalità economica** riguardanti l'indicatore "Durata delle scorte";
- correttivi congiunturali di settore;
- **correttivi** congiunturali territoriali;

- correttivi congiunturali individuali.

Con la recente **maxi circolare n. 24/E del 30.5.2016** l'Agenzia delle entrate, anticipandone la pubblicazione rispetto alle annualità precedenti, fornisce le consuete precisazioni sulla disciplina degli **studi di settore** applicabile per il 2015, dedicando un paragrafo alla novità testé richiamata. Come precisato dall'Ufficio, il nuovo intervento è costituito da un apposito **correttivo** diretto all'**adattamento** delle soglie previste per il calcolo degli **indicatori di coerenza economica** per i quali la determinazione di detti valori di soglia di coerenza può essere influenzata da:

- **riduzione** dei margini e della redditività (per gli studi sia delle imprese che dei professionisti),
- minor grado di **utilizzo** degli impianti e dei macchinari (per i soli studi relativi alle imprese),

collegati alla situazione di crisi economica.

Per tali **indicatori** è stato analizzato l'andamento congiunturale a livello di **studio di settore** ed è stata valutata l'eventuale esigenza di introdurre un **correttivo** congiunturale. Il correttivo è stato determinato analizzando le informazioni contenute nella banca dati degli studi di settore in relazione ai periodi d'imposta 2011-2015, con l'utilizzo dei modelli lineari misti per misure ripetute nel tempo.

Per gli **indicatori**

- “*Incidenza dei costi e spese sui ricavi*”,
- “*Incidenza del costo del venduto e del costo per la produzione di servizi sui ricavi*”,
- “*Incidenza delle spese sui compensi*”,

l'applicazione del correttivo congiunturale determina un **incremento** delle soglie massime di coerenza.

Per gli altri **indicatori** di coerenza l'applicazione del **correttivo** congiunturale comporta una **riduzione** delle soglie minime di coerenza.

Precisa, infine, l'Agenzia nella circolare n. 24/E/2016 che, nel caso in cui i valori di soglia di **coerenza** siano stati modificati a seguito dell'intervento dell'apposito **correttivo**, nella sezione del *software Ge.ri.co 2016*, relativa all'analisi della **coerenza**, verranno visualizzati **esclusivamente** i valori di soglia degli indicatori modificati per effetto della crisi.

AGEVOLAZIONI

Niente plusvalenze per le cessioni post-trasformazione agevolata

di Fabrizio G. Poggiani

Confermata l'**assenza di materia imponibile** (plusvalenza) per la cessione dei beni, destinatari della disciplina agevolata, in pancia alla **società commerciale trasformata in società semplice**. Ma attenzione alle caratteristiche di questa società personale, ai plusvalori latenti dei beni non agevolati, alla presenza di riserve in sospensione e, soprattutto, alla necessaria tassazione delle riserve che si sono formate nel corso della gestione in regime d'impresa.

La **circolare 26/E** dello scorso 1° giugno dell'Agenzia delle entrate è intervenuta sulle novità introdotte dalla Stabilità 2016 e, in particolare, su quelle inerenti l'**assegnazione (o cessione)** e **trasformazione agevolata**, di cui ai commi da 115 a 120 dell'articolo 1 (legge 208/2015).

Nel paragrafo dedicato alla trasformazione (capitolo III), l'Agenzia delle entrate ha, come anticipato, confermato che la **trasformazione è possibile esclusivamente per le società che hanno**, per oggetto esclusivo o principale, **la gestione dei beni “assegnabili”** (immobili o mobili registrati), dovendo intendere tale quella essenziale per realizzare gli scopi indicati dalla legge e/o dallo statuto sociale.

Il documento di prassi nulla dice su quando tale oggetto sociale deve essere presente, confermando le indicazioni già fornite dalla dottrina, che ritengono **possibile la presenza di tale attività anche pochi minuti prima della stipula dell'atto di assegnazione agevolata**; la circolare conferma che il regime agevolativo è applicabile anche per le società che gestiscono **“terreni agricoli”** o nei casi in cui la società risulti titolare di un **diritto reale**, ancorché parziale, sui beni (nuda proprietà, diritto di abitazione, usufrutto e quant'altro).

Stante il fatto che la norma ha, quale obiettivo prioritario, la circolazione degli immobili che possono essere così immessi nuovamente sul mercato, l'Agenzia delle entrate conferma che *“ai fini dell'applicazione della disposizione di cui all'articolo 67, comma 1, lett. b) del T.U.I.R., che prevede l'imponibilità delle plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquisiti da non più di cinque anni, l'operazione di trasformazione in società semplice non interrompe il termine di decorrenza del quinquennio”*.

Ciò sta semplicemente a significare che se il bene è detenuto da sei anni dalla società trasformanda e viene, nell'immediatezza (qualche giorno dopo) della trasformazione, ceduto, non emerge alcuna base imponibile, giacché la società semplice **“eredita”** il periodo di possesso della società in regime d'impresa.

La situazione, però, non può essere solo analizzata limitatamente a questa positiva

indicazione, ma anche in relazione ad altri effetti che la trasformazione si porta dietro.

Preliminarmente, si ricorda che la società semplice è una società che non può essere destinata all'esercizio di attività commerciali o artigianali o industriali ma soltanto ad attività di diversa natura (la gestione immobiliare, limitatamente al mantenimento dei beni e all'incasso delle locazioni e/o le attività agricole, di cui all'articolo 2135 cod. civ.); inoltre, essa **non gode di una propria autonomia patrimoniale**, nemmeno "imperfetta", giacché per le obbligazioni sociali rispondono direttamente i soci senza che il creditore sociale debba tener conto della capienza del patrimonio sociale, fatto salvo il caso dell'esternazione dell'assenza della rappresentanza per alcuni soci (responsabilità limitata), con iscrizione nel Registro delle imprese.

Occorre poi considerare che, come indicato nel documento di prassi, ai fini tributari, "**non possono godere dell'agevolazione i beni che non possiedono le caratteristiche di quelli agevolati**", con la conseguenza che se emergono dei "plusvalori" latenti, gli stessi devono essere tassati in ossequio alle disposizioni contenute negli articoli 85 (ricavi), comma 2, e 86 (plusvalenze patrimoniali), comma 1, lettera c), del TUIR utilizzando il cosiddetto "valore normale", per "*destinazione dei beni a finalità estranee dall'esercizio d'impresa*" (Agenzia delle entrate, circolare n. 27/E/2007).

In terzo luogo, posto ancora il dubbio, non sedato dalla circolare, sul trattamento delle **riserve in sospensione**, le Entrate hanno precisato in modo inequivocabile che, con particolare riferimento alle riserve presenti alla data di trasformazione, le stesse devono essere **imputate ai soci** (ovverosia devono essere considerate come distribuite) nel periodo d'imposta successivo alla trasformazione, mutuando le disposizioni contenute nella lettera b), comma 4, dell'articolo 170 del Tuir che contempla il caso della trasformazione "**regressiva**" (tra una società di capitali e una società di persone).

Di conseguenza, **non essendo molto chiara la precisazione**, si potrebbe ritenere che le riserve non devono mai essere tassate se la trasformazione avviene da società personale (snc e sas) in società semplice, mentre dovrebbero essere tassate, senza alcuna possibilità di ottenere una "sospensione", e, peraltro, per l'intero ammontare (100%), in luogo del 40% (o del 49,72%), in caso di trasformazione "regressiva" da una società di capitali a una società semplice.

Infine, non essendo presente alcuna agevolazione ai fini dell'applicazione dell'**Iva**, la seconda parte del capitolo dedicato alla trasformazione, della circolare in commento, si limita a confermare che l'operazione ne "**realizza il presupposto oggettivo**", se la società ha **detratto** il tributo all'atto di acquisto dei beni assegnati, con il necessario assoggettamento alle regole sull"**autoconsumo**", sempre per gli effetti derivanti della destinazione dei beni a finalità estranee dall'esercizio dell'impresa commerciale, utilizzando il "valore normale", di cui alla lett. c), comma 2, articolo 13, D.P.R. 633/1972, e tenendo anche conto della procedura inerente alla **rettifica della detrazione**, di cui all'articolo 19-bis2 del medesimo decreto.

ACCERTAMENTO

L'abuso del diritto – II parte

di Marina Romano, Pietro Vitale

Nel [precedente intervento](#) abbiamo ricordato come dal 2 settembre 2015 i termini elusione (prima contrastata con l'articolo 37-bis DPR n. 600/1973) ed abuso (prima contrastato mediante il ricorso a principi comunitari e costituzionali di cui all'articolo 53 Costituzione) siano stati unificati e codificati dal nuovo articolo 10-bis dello Statuto del Contribuente (L. n. 212/2000), rubricato **Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale**.

L'articolo 1, comma 1, D.Lgs. 128/2015 ha infatti abrogato l'articolo 37-bis sostituendolo con l'articolo 10-bis avente efficacia a decorrere dal 1 ottobre 2015.

Vediamo, ora, gli ulteriori caratteri salienti della norma rispetto a quelli già considerati nel precedente contributo.

Al riguardo, si evidenzia che, finalmente, viene espressamente previsto – dal **comma 4** – che resta ferma la **libertà di scelta del contribuente** tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale. Pertanto, salvo rari casi, si ritiene che non configuri, ad esempio, abuso:

1. l'estinzione di una società con una fusione (neutrale) anziché con la liquidazione (realizzativa). Ciò in quanto “*nessuna disposizione tributaria mostra «preferenze» per l'una o per l'altra operazione; sono due operazioni messe sullo stesso piano, ancorché disciplinate da regole fiscali diverse. Affinché si configuri un abuso andrà dimostrato il vantaggio fiscale indebito concretamente conseguito e, cioè, l'aggiramento della ratio legis e dei principi dell'ordinamento*” (rel. Gov. D.Lgs n. 128/2015);
2. la trasformazione di una Spa in una Srl agricola che possa beneficiare della tassazione su base agraria (*contra* risoluzione n. 177/E/2008);
3. la rateizzazione della plusvalenza *ex articolo 86 TUIR*;
4. la scelta di aderire al consolidato fiscale o di optare per regimi di imposta sostitutiva;
5. tutti quegli atti che possono mettere il contribuente in una situazione avente un regime tributario più vantaggioso rispetto a quello precedente.

Peraltro, queste conclusioni erano già possibili sulla base dei principi dettati dalla Cassazione con la **sentenza n. 2578/2014**. Tale elencazione non è, ovviamente esaustiva.

Dal 1 gennaio 2016 – per effetto delle modifiche apportate all'articolo 10-bis dall'articolo 7, comma 15, D.Lgs. 156/2015 – è inoltre prevista la possibilità di **interpellare** l'Amministrazione finanziaria ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera c), dello Statuto del Contribuente, per

conoscere se le operazioni costituiscano fattispecie di abuso del diritto. Inoltre in **sede di accertamento** l'abuso del diritto può **essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie antielusive** (ad esempio come quella del riporto delle perdite in sede di fusione). Queste particolari regole procedurali (fondate sul contradditorio con il contribuente e sulla specialità dell'atto di accertamento dell'abuso) derivano dal fatto che la figura dell'abuso è una nozione a **fattispecie indefinita in quanto essa cerca di cogliere il risultato "abusivo" dell'operazione ma non cerca di descriverne le caratteristiche**; ciò porta a dover valutare tali operazioni facendo ricorso non solo alla *ratio* della norma ma anche al **buon senso**.

Quanto appena riportato fa comprendere come **le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie**. Infatti, il principio di legalità penale (*Nullum crimen, nulla poena sine praevia lege poenali*) impone che sia il fatto sia la sanzione devono essere espressamente previsti da una norma di legge. Anche in assenza della esclusione penale prevista dal comma 13 dell'articolo 10-bis, ben potrebbe il magistrato giudicante, mandare assolto l'imputato dal reato a lui ascritto, con formula dubitativa (*in dubio pro reo*).

Occorre però a tali fini ben **distinguere** l'abuso dall'evasione (quest'ultima, diversamente dal primo, è punibile anche penalmente ai sensi del D.Lgs. 74/2000). **L'abuso è fatto di operazioni volute** (nel rispetto delle norme fiscali) e **non celate** come avviene nell'evasione, tipicamente realizzata, o con operazioni in frode alla legge, o simulate, o con l'interposizione fittizia (nell'evasione vi è infatti un mancato rispetto delle norme fiscali). Le operazioni simulate, oggettivamente e soggettivamente inesistenti, sono punite penalmente dall'articolo 3 del D.Lgs. 74/2000. **È evasione occultare componenti positivi di reddito o indicare costi inesistenti, non inerenti** e, in genere, è evasione quell'operazione che conduce a risultati diversi da quelli previsti dalla legge. L'evasione, inoltre, si potrebbe ben avere anche mediante alterazione della realtà, appunto, ricorrendo alla interposizione fittizia o più in generale alla simulazione.

Sul punto soccorre la giurisprudenza recente della Cassazione penale la quale – con la **sentenza n. 40272 del 1° ottobre 2015** – afferma che si ha abuso del diritto-elusione fiscale “**quando il comportamento elusivo del contribuente è privo di tratti riconducibili ai paradigmi penalmente rilevanti della simulazione, della falsità, o più in generale, della fraudolenza**”.

L'Amministrazione finanziaria ha l'onere di dimostrare la sussistenza della condotta abusiva mentre il contribuente avrà l'onere di dimostrare l'esistenza delle ragioni extrafiscali. Ed inoltre, la **condotta abusiva non può essere rilevata d'ufficio** (comma 9), con la conseguenza che se l'Agenzia non sia riuscita a motivare un proprio atto impositivo con riferimenti esplicativi alla disciplina dell'abuso del diritto quest'ultimo **non potrà nuovamente essere ravvisato o richiamato dal giudice tributario**; ciò consente di sciogliere definitivamente la controversa questione prospettata dalla Corte di Cassazione per la quale l'esistenza di condotte abusive poteva essere rilevata in qualsiasi stato e grado del processo anche d'ufficio da parte del giudice tributario, ancorché non rilevate od eccepite nell'atto impositivo della Amministrazione finanziaria.

Da ultimo si evidenzia come, in materia di abuso, si possa ricorrere anche alla **Corte di Giustizia** in quanto la norma interna ripropone le prescrizioni.

SOLUZIONI TECNOLOGICHE

Professionisti e LinkedIn: consigli pratici per migliorare il vostro profilo e la vostra online identity

di Stefano Maffei

Inizia oggi la mia nuova rubrica di **consigli pratici per il vostro profilo LinkedIn** (un consiglio alla settimana da oggi fino alla fine dell'estate).

So che siete impegnatissimi (soprattutto in queste settimane), ma se seguirete i miei consigli da qui a tre mesi **avrete un profilo in perfetto ordine**, con un impegno di tempo tutto sommato limitato. Pensateci: ha senso investire qualche istante della vostra vita nel migliorare la pagina che tutto il mondo trova quando scrive su Google il vostro “nome cognome”? Io penso di sì.

Se avete un profilo LinkedIn deve essere in ordine: è una semplice questione di professionalità, oltre che un investimento sulla vostra *online identity*.

Fate però attenzione: tutte le modifiche di cui parlerò nella rubrica vanno effettuate accedendo al profilo *LinkedIn* dal PC (esatto, non da telefonino o *tablet*).

Il consiglio di oggi: modifica dell'indirizzo (URL) pubblico (tempo necessario per realizzarlo: 1 minuto)

Quando aprite un profilo *LinkedIn*, il sistema vi assegna un indirizzo pubblico che assomiglia più o meno a quello indicato qui sotto – ed è francamente molto disordinato:

<https://it.linkedin.com/pub/home-cognome/66/622/354>

Potete **modificarlo e migliorarlo** – e magari usarlo come vostro link personale in calce alla vostra firma elettronica. Il mio, ad esempio, è

<https://it.linkedin.com/in/maffeistefano>

Per cambiare il vostro URL è sufficiente cliccare “Profilo” e poi cliccare sulla rotellina dentata localizzata alla destra dell’URL che compare proprio sotto la vostra foto. Nella pagina di destinazione, in alto a destra potrete inserire il vostro URL preferito tramite l’apposita “matitina”.

La redazione del profilo LinkedIn in inglese, per voi e il vostro studio, è una delle attività del nuovo corso estivo di inglese commerciale e legale al Worcester College dell'Università di Oxford (27 agosto-3 settembre 2016): pre-iscrivetevi sul sito www.eflit.it