

**Edizione di venerdì 10 giugno 2016**

## **PENALE TRIBUTARIO**

[Occultamento e distruzione di scritture contabili](#)

di **Luigi Ferrajoli**

## **AGEVOLAZIONI**

[Il decennio per la rettifica Iva decorre dal riscatto dell'immobile](#)

di **Sandro Cerato**

## **ISTITUTI DEFLATTIVI**

[L'interpello sui nuovi investimenti](#)

di **Alessandro Bonuzzi**

## **IVA**

[Il consignment stock/call-off stock con il Regno Unito](#)

di **Marco Peirola**

## **DICHIARAZIONI**

[La detrazione per le spese funebri nel modello 730/2016](#)

di **Luca Mambrin**

## PENALE TRIBUTARIO

---

### ***Occultamento e distruzione di scritture contabili***

di **Luigi Ferrajoli**

In tema di occultamento o distruzione di documenti contabili, reato previsto e punito **dall'art.10 D.Lgs. n.74/00**, molto interessante appare la **sentenza n. 19106 depositata in data 9 maggio 2016** dalla Corte di Cassazione, Sezione Terza Penale.

Nel caso di specie, la Corte di Appello adita aveva confermato la sentenza emessa dal Giudice di prime cure, che aveva condannato i legali rappresentanti di due società in relazione al reato *de quo*.

A parere della difesa dell'imputato ricorrente, la Corte di Appello aveva ritenuto che fosse stata **dimostrata la commissione del reato** da parte degli imputati senza che **fosse stata provata l'esistenza del documento contabile che si assumeva distrutto**.

Nel motivo di impugnazione avanti la Suprema Corte, era stato dunque argomentato che non fosse sufficiente ad integrare il reato in questione la **"mera mancata istituzione e tenuta delle scritture contabili che determina l'impossibilità della ricostruzione del volume di affari"**.

Nella pronuncia in esame, il Giudice di legittimità ha affermato **che il reato di occultamento o di distruzione di scritture contabili può essere provato anche mediante il reperimento di fatture presso la società fornitrice**, anche se l'acquirente non è in grado di esibirle.

Sul punto, la Suprema Corte ha richiamato propria precedente giurisprudenza e, in particolare, due orientamenti. Il primo afferma che, al fine dell'integrazione del reato in parola, è sufficiente che la condotta dell'agente determini anche la **sola impossibilità relativa** ovvero una **semplice difficoltà di ricostruzione del volume degli affari e dei redditi**, derivante, appunto da detta omissione (Cass. n. 28656/09). A tale orientamento si è contrapposto un altro indirizzo più recente, condiviso dalla Corte di Cassazione nella sentenza in esame, secondo il quale la **condotta del reato richiede un comportamento attivo e commissivo del contribuente** (Cass. n. 11643/15).

Più specificamente, la Corte di Cassazione ha precisato che la norma di cui all'art.10 D.Lgs. n.74/00 prevede una **"doppia alternativa condotta riferita ai documenti contabili"**, ossia la distruzione e l'occultamento totale o parziale, un elemento psicologico manifestantesi **nel dolo specifico** di evasione propria o di terzi e un evento costitutivo, rappresentato **dalla sopravvenuta impossibilità di ricostruire**, mediante i documenti, i redditi o il volume degli affari al fine dell'imposta sul valore aggiunto.

La Suprema Corte ha quindi proseguito nella propria argomentazione affermando che il reato in oggetto si palesa a “**condotta vincolata commissiva con un evento di danno**”, che si rappresenta nella perdita della funzione descrittiva della documentazione contabile.

Ciò comporta che, per **la configurabilità del delitto** di cui si discute, **non è sufficiente un semplice comportamento omissivo** consistente nella mancata tenuta delle scritture contabili in modo che la ricostruzione della situazione contabile sia stata resa più difficoltosa, **ma occorre** altresì che vi sia stato un occultamento ovvero una distruzione delle scritture, ossia una **condotta eminentemente commissiva**.

Nel caso di specie, tenendo presente tale indirizzo, la Corte di Cassazione ha argomentato che il mancato rinvenimento della documentazione fiscale presso la società del ricorrente utilizzatrice delle fatture, **fosse elemento di prova in ordine al loro occultamento o distruzione**, in quanto detta documentazione era stata viceversa rinvenuta presso la società fornitrice.

A parere della Suprema Corte, dunque, la Corte di Appello aveva quindi correttamente motivato in relazione alla distruzione o occultamento dei documenti contabili con riferimento alle fatture passive di vendita, **sia sotto il profilo dell'incidenza sulla ricostruzione dei redditi del destinatario delle stesse**, sia sotto **quello psicologico del dolo specifico di evadere le imposte sui redditi** o sul valore aggiunto o di consentire l'evasione a terzi. Peraltro, ulteriore elemento a conferma dell'esistenza del **dolo specifico** consiste nel fatto che il ricorrente **gestiva società inattive**, prive non solo di documentazione contabile, come detto, ma anche di sede legale.

Proprio l'assenza **della documentazione contabile**, secondo la Corte di Cassazione, ha reso **impossibile la ricostruzione del volume d'affari** e consentito l'immissione sul mercato della merce a costo concorrenziale, grazie all'evasione delle imposte.

Il ricorso proposto dall'imputato è quindi stato dichiarato inammissibile per manifesta infondatezza, con la conseguenza, tra l'altro, che non essendosi formato un **valido rapporto di impugnazione**, non era possibile rilevare e dichiarare le cause di non punibilità a norma dell'art. 129 c.p.p., cosicché è rimasta **preclusa la dichiarazione di prescrizione del reato** maturata dopo la pronuncia della sentenza in grado di appello.

## AGEVOLAZIONI

---

### ***Il decennio per la rettifica Iva decorre dal riscatto dell'immobile***

di **Sandro Cerato**

Il decennio di osservazione per la **rettifica della detrazione Iva** per gli immobili detenuti in locazione finanziaria ed assegnati ai soci decorre dalla data di riscatto del bene immobile. È questo uno dei tanti aspetti precisati dalla **circolare n. 26/E** del 1° giugno scorso con cui l'Agenzia ha fornito i tanti attesi chiarimenti per l'operazione di **assegnazione e cessione agevolata** dei beni ai soci, nonché per la **trasformazione** in società semplice e per l'estromissione dell'immobile da parte dell'imprenditore individuale.

Nella valutazione di procedere con una delle opportunità previste dalla legge di stabilità 2016, è necessario tenere presente che **ai fini Iva non sono previste particolari agevolazioni rendendosi quindi applicabili le regole ordinarie**. In tale contesto, quindi, l'assegnazione o la cessione dei beni ai soci può avvenire in regime di esenzione Iva se trattasi di **immobile abitativo o strumentale** assegnato o ceduto dall'impresa che lo ha costruito o ristrutturato decorsi cinque anni dall'ultimazione dei lavori (in assenza di opzione per l'Iva), ovvero se la società assegnante sia diversa da quella che lo ha costruito o ristrutturato (ferma restando l'opzione per l'Iva in presenza di immobili strumentali). Correttamente, l'Agenzia delle Entrate precisa in primo luogo che i fabbricati, o le porzioni degli stessi, come disposto dall'articolo 19-bis2, comma 8, del DPR 633/1972, sono sempre considerati **beni ammortizzabili ai fini della rettifica della detrazione**, prescindendo quindi dalle modalità di contabilizzazione in bilancio (beni merce o immobilizzazioni). La rettifica, che ovviamente riguarda solo gli immobili acquisiti detraendo l'imposta, deve avvenire applicando le disposizioni del citato articolo 19-bis2 in un'unica soluzione, con riferimento ai **decimi mancati al compimento del decennio**. Mentre per i beni acquisiti in proprietà l'inizio del **periodo di osservazione** decennale decorre dalla data di acquisto del bene immobile, per quelli acquisiti tramite **contratto di leasing** non era chiaro se si dovesse aver riguardo alla stipula del contratto, ovvero più correttamente alla data in cui avviene il **riscatto** da parte della società utilizzatrice. Tale ultima posizione è stata confermata dall'Agenzia nella circolare n. 26/E, con la conseguenza che **l'imposta detratta sui canoni di locazione finanziaria**, quali prestazioni di servizi, non può mai essere oggetto di rettifica della detrazione. Quest'ultima opera quindi solo sull'imposta detratta in occasione del **riscatto del bene immobile** (spesso applicata con il regime dell'inversione contabile di cui all'articolo 17, comma 6, lett. a-bis, del DPR 633/1972), a condizione che lo stesso sia avvenuto da meno di dieci anni rispetto alla data in cui avviene la cessione o l'assegnazione agevolata. Se da un lato la posizione dell'Agenzia pare penalizzante in quanto "posticipa" la decorrenza del decennio alla data del riscatto, dall'altro vi è un vantaggio nel "quantum" dell'Iva oggetto di rettifica della detrazione, in quanto **la stessa è limitata a quella detratta all'atto del riscatto** e comunque per i decimi mancati al compimento del decennio di osservazione.



## ISTITUTI DEFLATTIVI

---

### ***L'interpello sui nuovi investimenti***

di **Alessandro Bonuzzi**

La **circolare n. 25/E/2016** dell'Agenzia delle entrate ha fornito utili indicazioni ai fini della corretta gestione del nuovo **interpello sui nuovi investimenti** le cui istanze si considerano ammissibili a decorrere dal **20 maggio scorso**.

L'istituto è stato introdotto dall'**articolo 2 del D.Lgs. 147/2015** e prevede la possibilità, per coloro che intendono effettuare in Italia rilevanti investimenti, di rivolgersi all'Agenzia delle entrate per conoscerne **preventivamente** il parere in merito al corretto trattamento fiscale del **piano di investimenti** e delle operazioni straordinarie pianificate per la relativa esecuzione.

Con il successivo **D.M. 29 aprile 2016** sono stati individuati i soggetti istanti, le tipologie e i criteri di quantificazione dell'investimento, le procedure e le modalità di presentazione dell'istanza di interpello nonché gli effetti della risposta del Fisco.

Il **provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 77220/2016** ha, poi, indicato gli Uffici competenti alla trattazione delle istanze di interpello, nonché alla verifica della corretta applicazione delle risposte rese.

L'ampia circolare in commento si preoccupa di inquadrare i vari aspetti dell'istituto tra cui, in linea generale, i più significativi sembrano essere: i soggetti ammessi alla presentazione dell'istanza, l'ambito oggettivo dell'istituto, le modalità di presentazione dell'interpello e l'efficacia della risposta fornita dall'Agenzia.

Con riferimento al profilo soggettivo, sono ammessi alla presentazione dell'istanza tutte le **imprese atte a promuovere la realizzazione di investimenti nell'esercizio della propria attività**, comprese le società e gli enti non residenti indipendentemente che abbiano o meno una stabile organizzazione in Italia.

Sono ricompresi pure i soggetti non esercenti attività commerciali nella misura in cui effettuino un investimento che determini la creazione di una **nuova attività imprenditoriale** ovvero la **partecipazione al patrimonio di un'impresa già in essere**. Pertanto, possono presentare l'interpello anche le persone fisiche diverse da quelle che sono qualificabili come imprenditori ai sensi dell'articolo 55 del Tuir. Inoltre, l'istituto può essere utilizzato dagli enti non commerciali – soggetti passivi Ires – che, pur esercitando in misura non prevalente un'attività commerciale, effettuano l'investimento nell'ambito della propria sfera istituzionale oppure che non svolgono alcuna attività d'impresa.

Sotto il profilo oggettivo, il **progetto di investimento** deve necessariamente presentare le caratteristiche di seguito indicate:

- deve realizzarsi nel **territorio dello Stato**;
- deve avere ricadute **occupazionali** significative e durature;
- deve essere di ammontare non inferiore a **30 milioni di euro**.

In merito alle **tipologie di investimento** che danno diritto a presentare l'interpello, la circolare riporta l'**elencazione** – da considerarsi non esaustiva – fornita dal decreto attuativo del 29 aprile scorso che comprende le seguenti operazioni:

1. realizzazione di nuove attività economiche o ampliamento di attività economiche preesistenti, con conseguente adeguamento della struttura aziendale;
2. diversificazione della produzione di un'unità produttiva esistente;
3. ristrutturazione di un'attività economica esistente al fine di consentire all'impresa il superamento o la prevenzione di una situazione di crisi, attraverso gli strumenti previsti dall'ordinamento;
4. operazioni aventi ad oggetto le partecipazioni in un'impresa.

L'istanza d'interpello – redatta in carta libera – va **presentata** all'Agenzia delle entrate mediante una delle seguenti modalità:

- consegna a mano;
- spedizione tramite servizio postale a mezzo plico raccomandato con avviso di ricevimento;
- per via telematica attraverso l'impiego della posta elettronica certificata;
- utilizzo di un servizio telematico erogato in rete dall'Agenzia delle entrate ad oggi, però, non ancora operativo.

Si evidenzia che nell'istanza il contribuente è chiamato a **specificare** i profili di fiscalità in relazione ai quali intende ottenere la valutazione preventiva dell'Agenzia. Ciò in quanto l'interpello sui nuovi investimenti rappresenta una **peculiare tipologia di interpello** che può includere richieste e investire profili propri di **tutte le generali categorie di interpellati del contribuente**, potendo quindi tradursi – anche cumulativamente – in un interpello:

- ordinario puro o qualificatorio;
- probatorio;
- antiabusivo.

Pertanto, è necessario che il contribuente individui in modo esplicito le **disposizioni tributarie** di cui intende conoscere l'interpretazione o l'applicazione, o in relazione alle quali chiede di valutare l'eventuale abusività delle operazioni connesse al piano di investimento, nonché gli specifici regimi o istituti ai quali chiede di avere accesso, fornendo il necessario riscontro probatorio.

In ogni caso l'istanza deve essere presentata prima di porre in essere il comportamento rilevante ai fini tributari. Al riguardo, il momento da considerare per verificare il rispetto della **preventività** è **l'applicazione della specifica norma tributaria oggetto dell'istanza**. In particolare, per i comportamenti che trovano attuazione nel modello dichiarativo, il contribuente è tenuto ad inoltrare l'istanza di interpello prima della scadenza del **termine di presentazione della dichiarazione**, sia ai fini delle imposte sui redditi che ai fini Iva. Diversamente, per i comportamenti che non trovano attuazione in dichiarazione, occorre far riferimento ad elementi diversi, quali – a titolo esemplificativo – la presentazione di un atto per la sua registrazione.

Da ultimo si vuole porre l'attenzione sull'**efficacia** del parere fornito dall'Ufficio. Sul punto, la circolare è chiara nel precisare che la risposta – espressa o desunta dal silenzio-assenso – **vincola l'Agenzia** in relazione al piano di investimento come descritto nell'istanza ed è valida finché restano invariate le **circostanze di fatto e di diritto** sulla base delle quali è stata resa. Essa esplica i suoi effetti non solo nei confronti dell'istante, ma anche verso **tutti i soggetti coinvolti nel piano di investimento**, debitamente identificati.

L'Agenzia delle entrate può verificare l'**assenza di mutamenti** nelle **circostanze di fatto o di diritto** rilevanti ai fini del rilascio della risposta e la **corretta applicazione** delle indicazioni date nella stessa.

Laddove siano accertate **variazioni** delle circostanze rappresentate nell'istanza, la risposta resa non produce effetti a decorrere dal momento in cui la variazione si è prodotta. Di contro, nelle ipotesi in cui si ravvisi fin dall'origine una rappresentazione **non completa** o **non veritiera** delle circostanze da parte dell'istante, la risposta resa **non è mai produttiva** dei relativi effetti giuridici.



## IVA

---

### ***Il consignment stock/call-off stock con il Regno Unito***

di **Marco Peirolo**

Gli operatori che, in veste di fornitori, intendono stipulare un contratto di *consignment stock/call-off stock* con clienti identificati ai fini IVA nel Regno Unito devono sapere che la legislazione inglese prevede, in caso di *consignment stock*, l'obbligo di **apertura di una posizione IVA locale**, non richiesta invece in caso di *call-off stock*.

La distinzione tra i due accordi è illustrata dall'*HM Revenue & Customs*.

Secondo gli "*Intrastat Information Sheets*", disponibili sul sito internet [www.uktradeinfo.com](http://www.uktradeinfo.com), si afferma che: "***Consignment stocks*** are created when a VAT registered business transfers its own goods to another EU Member State to create a stock **over which it has control** and from which it makes supplies, or supplies are made on its behalf in that Member State. Because the business is **effectively transferring its own goods to itself** in another Member State **it will be making an acquisition of goods in the other Member State**. The business **will be liable to account for acquisition tax in the other Member State and may be liable to register for VAT there**".

Specularmente, "*if a business in another Member State transfers goods to the UK to create a «consignment stock», it will be required to account for acquisition VAT (on positive-rated goods) and may be liable to register for VAT in the UK*".

Nello stesso documento viene anche definito l'accordo di *call-off stock*: "***Call-off stock*** is the description given to the transfer of goods (by a VAT registered business) from one EU Member State to another to create a stock of goods **from which their customer can «call-off» (use and pay for) the goods as and when they require them**.

*Call-off goods delivered to **storage facilities operated by the supplier, rather than the customer, should be treated as consignment stocks (...), unless the customer is aware of the details of deliveries into storage***.

*If the customer is aware of the details of deliveries into storage, the intra-EU movement can be treated as call-off stock. If stocks of goods are dispatched by an EU supplier direct to the UK for call-off **by more than one customer, this does not qualify for treatment as call-off stock (see consignment stock)***".

Come ulteriormente specificato nel punto 15.2 del "VAT Notice 725: the single market", pubblicato il 3 gennaio 2014, "*Call-off stocks are goods transferred by the supplier between Member States, to be held for an individual customer in the Member State of arrival*

*pending «call-off» for use by the customer as they need them. **In the meantime title and ownership of the goods remains with the supplier.***

*This only applies in cases where the goods are destined **for a single identified customer** either:*

- **for consumption within their business** (eg as part of a manufacturing process), or
- **to make onward supplies to their own customers.**

*Movements of goods to maintain the suppliers own stocks in another Member State, or where they are available for call-off by more than one customer, are to be dealt with as consignment stocks”.*

In pratica, la semplificazione applicabile in caso di *call-off stock* presuppone necessariamente che i beni inviati in Regno Unito siano nella **disponibilità di un unico cliente inglese** e, a tal fine, il magazzino in cui gli stessi vengono introdotti non deve essere gestito dal fornitore, ma dal cliente stesso, a meno che quest'ultimo sia puntualmente informato degli invii di beni nel deposito disposti dal fornitore.

Dal punto di vista dell'IVA, l'invio di beni nel Regno Unito in *consignment stock* obbliga il fornitore italiano ad aprire una posizione IVA locale in quanto la movimentazione di beni dà luogo ad un **trasferimento per esigenze della propria impresa**, assimilato ad un acquisto intracomunitario ai sensi dell'art. 21 della Direttiva n. 2006/112/CE.

Con il *call-off stock*, invece, il fornitore italiano non deve identificarsi ai fini IVA nel Regno Unito, ma nel “VAT Notice 725: the single market” si afferma che il cliente inglese effettua un acquisto intracomunitario, soggetto ad imposta secondo la tempistica prevista nel punto 7.3: “The time of acquisition is the earlier of either:

- **the 15th day of the month following the one in which the goods were sent to you, or**
- **the date your supplier issued their invoice to you”.**

In merito alla compilazione dei modelli INTRASTAT, nell'accordo di *consignment stock* è previsto che: “An arrivals SD must be completed **at the time the goods arrive in the UK**. The value to be declared for Intrastat purposes is the amount that would have been realised in the event of a purchase under normal market conditions. This means, the value to be used for Intrastat **is the same that would have been applied if the transaction was purchased from an unrelated party”.**

In caso, invece, di *call-off stock*, viene specificato che: “The UK business declares the «call-off» on an arrivals SD **at the time the goods arrive in storage**”. Il valore da dichiarare è il prezzo di costo dei beni (punto 15.2 del “VAT Notice 725: the single market”).

## DICHIARAZIONI

---

### **La detrazione per le spese funebri nel modello 730/2016**

di Luca Mambrin

La Legge di Stabilità 2016, al comma 954, ha modificato l'articolo 15, comma 1, lett. d), del Tuir che disciplina la detraibilità delle **spese funebri** disponendo che sono detraibili *“le spese funebri sostenute in dipendenza della morte di persone, per importo non superiore a euro 1.550 per ciascuna di esse”*. La nuova disposizione trova **applicazione** già a decorrere **dal periodo d'imposta 2015**; fino all'anno 2014 la detrazione per le spese funebri era prevista solo per la morte di familiari indicati nell'articolo 443 del cod. civ., quindi coniuge (anche se legalmente ed effettivamente separato), figli, discendenti dei figli, genitori e ascendenti, gli adottanti, generi e nuore, suocero e suocera, fratelli e sorelle germani o unilaterali, per un importo massimo di spesa di euro 1.549,37 per ciascun decesso, eventualmente da ripartire tra i soggetti che hanno sostenuto la spesa. Con la modifica normativa, a decorrere dal 2015, sono quindi detraibili **le spese funebri sostenute per la morte di persone**, indipendentemente dall'esistenza di un vincolo di parentela con esse, mentre l'importo, riferito a ciascun decesso, non può essere superiore ad **euro 1.550, anche se più soggetti sostengono la spesa**.

Nella **C.M. 26/E/1979** viene precisato che la spesa funebre deve essere sempre portata in detrazione dal soggetto che l'ha sostenuta e può conseguentemente essere anche detratta da più soggetti ancorché il **documento contabile (ricevuta o fattura quietanzata) sia intestato o rilasciato ad una sola persona**, a condizione che **nel documento contabile originale sia annotata una dichiarazione di ripartizione della spesa sottoscritta dallo stesso intestatario del documento**; in questa ipotesi, i singoli partecipanti alla spesa alleggeranno alla propria dichiarazione annuale dei redditi la fotocopia del documento.

Affinché una spesa possa essere qualificata come spesa funeraria, deve esserci un rapporto di **causa ed effetto tra il decesso e il sostenimento della stessa**, rapporto che deve rispondere ad un criterio di attualità rispetto all'evento cui il costo è finalizzato: **non saranno pertanto detraibili** le spese sostenute anticipatamente dal contribuente in **previsione di futuri decessi**, come ad esempio l'acquisto di un loculo prima della morte.

Fra le spese funebri detraibili possono rientrare:

- le **prestazioni di trasporto e sepoltura**;
- l'**acquisto del loculo e della lapide**;
- l'importo corrisposto per il **necrologio funebre**.

Come detto, **per ciascun decesso l'importo massimo** di spesa che può beneficiare della detrazione del 19% ammonta a **1.550 euro**, anche se sostenuta per soggetti non fiscalmente a

carico del contribuente; tale limite resta fermo anche se le spese relative allo stesso defunto siano sostenute da più soggetti o il pagamento sia ripartito in più anni.

Per quanto riguarda **la documentazione necessaria** ai fini del riconoscimento della detrazione, le spese funebri dovranno essere documentate da apposite **fatture** (o ricevute fiscali) rilasciate dai soggetti percettori che riportano la spesa sostenuta nel corso dell'anno 2015, quali ad esempio la fattura dell'agenzia di pompe funebri, la spesa del fiorista (se fatturata a parte), la ricevuta di versamento effettuata al comune per i diritti cimiteriali, le fatture relative agli annunci funebri.

Nel **modello 730/2016** le spese funebri sostenute nell'anno 2015 per la morte di persone, indipendentemente dall'esistenza di un vincolo di parentela con esse, **vanno indicate nei righi da E8 - E12 utilizzando il codice "14"**. Come precisato anche nelle istruzioni ministeriali, nel caso di più eventi occorre compilare più righe da E8 a E12 riportando in ognuno di essi il codice 14 e la spesa relativa a ciascun decesso.

Nel presente rigo vanno comprese anche le spese indicate con il codice 14 nella sezione "oneri detraibili" della Certificazione Unica.