

Edizione di martedì 18 ottobre 2016

ADEMPIMENTI

[La risoluzione 93/E definisce i contorni dell'abuso del diritto](#)

di Sergio Pellegrino

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

[Lo scudo fiscale non fissa la residenza in Italia](#)

di Nicola Fasano

ACCERTAMENTO

[La motivazione dell'atto impositivo](#)

di Massimiliano Tasini

REDDITO IMPRESA E IRAP

[Società immobiliari di gestione: deducibilità degli interessi passivi](#)

di Federica Furlani

ADEMPIMENTI

La risoluzione 93/E definisce i contorni dell'abuso del diritto

di Sergio Pellegrino

Con la [risoluzione 93/E](#) emanata ieri, l'Agenzia delle Entrate, affrontando la norma agevolativa dell'**assegnazione dei beni ai soci** introdotta dalla **Legge di Stabilità 2016**, fornisce per la prima volta chiarimenti anche sulla **nuova disciplina dell'abuso del diritto**.

La situazione sottoposta all'attenzione dell'Agenzia riguarda una società che esercita **attività di commercio e rimessaggio di roulotte e camper**, utilizzando un terreno di proprietà, un ufficio e un capannone.

La società, intenzionata a **cessare l'attività imprenditoriale**, ha ricevuto una **proposta di acquisto** degli immobili, che però risulta **difficilmente accettabile**, atteso il fatto che il **binomio prezzi di mercato bassi e alta tassazione** in capo ai soci rende l'**opzione non conveniente**.

Intenderebbe per questo fruire dell'agevolazione finalizzata all'**estromissione degli immobili**, che comporta il pagamento dell'**imposta sostitutiva** delle imposte sui redditi e dell'Irap.

La norma richiede però che gli **immobili non siano strumentali per destinazione** e quindi utilizzati nel ciclo produttivo dell'impresa che li detiene.

Questa **situazione non si verifica** per la società istante, che li ha sin qui utilizzati come **beni strumentali**, ma, essendo la società in procinto di **liquidare l'attività**, sarebbe intenzionata a **non considerarli più come tali**, attesa la differente prospettiva.

Così facendo, potrebbe **assegnare gli immobili ai soci** sulla base del **valore di mercato** e successivamente i **soci** potrebbero provvedere alla **vendita degli immobili** realizzando una **plusvalenza imponibile ex articolo 67 Tuir** solo sull'eventuale **parte di corrispettivo che eccede il valore di assegnazione**.

Alla domanda se un'operazione di questo genere possa o meno configurarsi come un'ipotesi di **abuso del diritto**, ai sensi di quanto disposto dall'**articolo 10-bis della legge 212/2000**, così come recentemente novellato, l'Agenzia fornisce **risposta negativa**: l'operazione non si configura, secondo l'interpretazione fornita, in alcun modo come "abusiva".

Per avere infatti una condotta che si configuri come **abuso del diritto** devono coesistere **tre presupposti**, essendo sufficiente che **non si verifichi anche uno soltanto dei tre** affinché l'operazione debba essere considerata **legittima**:

1. la realizzazione di un **vantaggio fiscale “indebito”**, costituito da *“benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell’ordinamento tributario”*;
2. l’assenza di **“sostanza economica” dell’operazione** o delle operazioni poste in essere consistenti in *“fatti, atti e contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali”*;
3. l’essenzialità del **conseguimento di un “vantaggio fiscale”**.

Nel caso in esame, non si pone il problema del **cambiamento di destinazione degli immobili**, atteso che nella **fase liquidatoria** gli immobili di proprietà possono sicuramente **beneficiare del regime agevolativo** introdotto dalla **legge di stabilità 2016**.

La **successiva cessione degli immobili effettuata dai soci**, anche se già pianificata come nel caso di specie, **non inficia l’operazione**, atteso che la **norma agevolativa non l’ha preclusa**, e conseguentemente **non può far configurare come sindacabile la legittimità del risparmio di imposta realizzato**.

Questa conclusione sarebbe giustificata anche alla luce della **ratio** della norma, che vuole favorire la **fuoriuscita** degli immobili dalle società quando impiegati in modo non profittevole, anche con l’obiettivo di “vivacizzare” un mercato immobiliare in difficoltà.

Non esistendo quindi alcun indebito vantaggio fiscale, l’operazione non può essere qualificata come abusiva e quindi, mancando il primo dei tre presupposti in precedenza elencati, non occorre andare a verificare la sussistenza degli ulteriori due (assenza di **“sostanza economica”** e essenzialità del **conseguimento di un “vantaggio fiscale”**).

Per approfondire questioni attinenti all’articolo vi raccomandiamo il seguente corso:



MASTER BREVE 18[^]

Sempre un passo avanti

Interattivo **Social** **APP**

Direzione Scientifica: Sergio Pellegrino, Giovanni Valcarenghi e Paolo Meneghetti

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Lo scudo fiscale non fissa la residenza in Italia

di Nicola Fasano

Con la recente **sentenza n. 19484/2016** la **Cassazione** è tornata ad occuparsi della spinosa questione della **residenza fiscale delle persone fisiche**. Il caso, in particolare, riguarda un noto motociclista che aveva aderito al “vecchio” **scudo fiscale del 2001** e che a fronte degli accertamenti da parte del Fisco aveva invocato il suo *status* di soggetto residente all'estero (nel dettaglio a Montecarlo, Paese *black list* senza Convenzione contro le doppie imposizioni con l'Italia).

La Suprema Corte osserva che i criteri per la determinazione della residenza nel territorio dello Stato sono indicati nell'articolo 2 Tuir il quale individua, a tal fine, al comma 2, **tre presupposti, in via alternativa**: il primo, formale, rappresentato **dall'iscrizione nelle anagrafi della popolazione residente per la maggior parte del periodo d'imposta**; gli altri due, di fatto, costituiti dal **domicilio** o dalla **residenza** nello Stato ai sensi del codice civile (sempre per lo stesso arco temporale minimo).

Il comma 2-bis, poi, stabilisce che si considerano altresì residenti, **salvo prova contraria**, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente ed emigrati in Stati o territori aventi un **regime fiscale privilegiato**, tutt'ora individuati sulla base del D.M. 4 maggio 1999 (c.d. paesi *black list*).

I giudici di legittimità, pertanto, osservano che la residenza in Italia del contribuente, iscritto all'AIRE e residente nel Principato di Monaco, va accertata alla stregua della suddetta disposizione la quale prevede una **presunzione relativa** di residenza in Italia (e cioè di fittizietà della residenza monegasca), che può essere vinta dall'interessato **fornendo la prova contraria**.

Ciò posto la Cassazione afferma che nell'applicazione di tale disciplina, si rivela errato attribuire – come aveva fatto il giudice di secondo grado – alla dichiarazione riservata presentata nell'ambito del c.d. “scudo fiscale” (ai fini della regolarizzazione di cui all'articolo 15 del D.L. 350/2001) **natura – decisiva – di “autodichiarazione”, o “autodenuncia”, della propria residenza italiana** (e cioè sulla base della considerazione che i destinatari e potenziali beneficiari dell'istituto sono soltanto i soggetti residenti), con l'effetto di rendere in radice superfluo l'esame degli elementi probatori addotti dal contribuente al fine di superare la menzionata presunzione.

Correttamente la Suprema Corte precisa che tale qualificazione giuridica non ha fondamento normativo: l'avere inteso regolarizzare (e non rimpatriare) alcune attività detenute all'estero, tramite l'istituto dello scudo fiscale, non determina, per ciò solo, in assenza di una chiara

previsione (o di specifica e idonea dichiarazione), l'effetto della acquisizione, da parte del dichiarante, della residenza in Italia, **né quello di privarlo, per una sorta di implicita rinuncia, del diritto alla prova contraria**, convertendo la presunzione in certezza; e ciò neppure a voler considerare l'istituto accessibile ai soli residenti, in quanto, in generale, **il possesso di un requisito di ammissione si accerta in base alla normativa che lo regola** e non in virtù della presentazione della domanda che lo esige.

In definitiva, i giudici di legittimità concludono che il comportamento in esame **non può avere, di per sé, automatiche e drastiche conseguenze** che portano ad **attrarre in Italia la residenza fiscale** del contribuente, potendo solo essere oggetto di valutazione nell'ambito del complesso degli elementi probatori acquisiti in giudizio ai fini di cui al citato articolo 2, comma 2-bis, Tuir.

La sentenza, pertanto, conferma la **centralità delle disposizioni dell'articolo 2 del Tuir** in merito alla residenza fiscale della persona fisica. Ciò, aggiungiamo noi, **a condizione che non vi sia una Convenzione contro le doppie imposizioni** (che con Montecarlo invece manca) grazie alla quale si possa *bypassare* l'articolo 2 Tuir in favore dell'articolo 4 della Convenzione elaborata sulla base del Modello Ocse che, come noto, nel caso in cui due Paesi contraenti si contendano la residenza fiscale della persona fisica, **fissa i criteri dirimenti da seguire in ordine gerarchico** (c.d. "tie breaker rules") fra cui spiccano, in prima battuta, quello dell'abitazione permanente e, in secondo luogo, quello **cruciale del "centro degli affari e degli interessi vitali"** del soggetto.

Sotto questo aspetto non ci si può esimere dal ricordare l'"**infortunio**" della **Cassazione** nella recente **sentenza 21970/2015**, laddove è stato frettolosamente concluso che **la mancata iscrizione AIRE** del contribuente determini, senza in sostanza possibilità di prova contraria, la residenza fiscale della persona fisica, anche se nel caso di specie il contribuente **si era trasferito in Romania, Paese con cui esiste una Convenzione contro le doppie imposizioni**.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:



Master di specializzazione
**FISCALITÀ INTERNAZIONALE:
CASI OPERATIVI E NOVITÀ**
Bologna Milano

ACCERTAMENTO

La motivazione dell'atto impositivo

di Massimiliano Tasini

Credo che almeno una vicenda su tre che passa sotto gli occhi dei Giudici Tributari sia connotata da una **eccezione** in tema di **motivazione** dell'atto impositivo.

Devo dire che, quando durante le udienze tributarie, parliamo di questo argomento, la sensazione che si trae è, in più di qualche occasione, quella di **sufficienza**: *“ancora di questo ci parlate ...”*, più o meno espressamente.

È un approccio che si presta a più di qualche critica, e che di certo non onora il lavoro dei tantissimi Giudici Tributari che, con tanta passione, svolgono il proprio lavoro.

La Corte di Cassazione in questi anni ha detto tante, tante cose, in tema di **motivazione dell'atto**; e non sono cose scontate, tutt'altro.

La motivazione **non è un atto meramente formale**, di stile. Motivare significa indicare i **presupposti di fatto** e le **ragioni giuridiche** dell'atto impugnato.

La motivazione non può essere generica; non può estrarresecarsi in una mera **“provocatio ad opponendum”**. Il contribuente, fin dal ricevimento dell'atto, deve essere messo in condizione di esercitare con pienezza e senza limitazione alcuna il proprio **diritto di difesa**; e non importa se poi il ricorso sia adeguatamente motivato, poiché la prognosi in ordine alla sufficienza della motivazione non può e non deve essere influenzata dalla capacità/abilità/fortuna del contribuente di costruire un ricorso completo ed efficace.

La motivazione **non può essere contraddittoria**. In particolare, l'Ufficio non può evocare due o più presupposti tra loro confliggenti, perché se così facesse costruirebbe una motivazione (o più) di riserva. Quindi, **non si può sostenere che una fattispecie è, al tempo, evasiva ed elusiva**: perché se eludo non violo alcuna norma, mentre se evado ho contravvenuto ad un ordine della legge.

La motivazione è **statica**. Non è nemmeno ipotizzabile che l'Ufficio possa **integrarla** nel corso del giudizio. Naturalmente, può ben essere che l'Ufficio intenda **controdedurre** rispetto alle considerazioni espresse dal contribuente nel proprio ricorso introduttivo, ma questo è solo questo. Quindi, non è legittimo l'operato dell'Ufficio che, dopo avere fondato l'atto impositivo – che ipotizza una sottofatturazione di un immobile in fase vendita – sulla scorta di una dichiarazione testimoniale, faccia poi ricorso agli OMI per sostenere la propria tesi.

La motivazione deve essere **coerente** alle prove dedotte o comunque deducibili in giudizio. Non si può sostenere che l'atto si fonda su indagini finanziarie in realtà non poste in essere, o poste in essere su soggetti diversi dal contribuente accertato senza specificare il soggetto verificato.

E, più in generale, la motivazione deve essere **correlata** alle prove dedotte o deducibili. Pertanto, non si può fondare l'atto impositivo su una prova estranea alle ragioni giuridiche sottese all'atto medesimo.

La motivazione può ben fare riferimento ad un **altro atto**, ad essa esterno. Ma, se tale secondo atto non è nella disponibilità del contribuente, esso va **allegato**, oppure ne va riprodotto il contenuto essenziale. Quest'ultima previsione va letta con particolare rigore, ad evitare che il contribuente non sia messo nella effettiva disponibilità delle informazioni di cui necessita per esercitare, ancora una volta, un diritto alla difesa pieno ed effettivo. Pertanto, **non si possono riprodurre stralci di interrogatori operati dalla Polizia Giudiziaria nel corso di indagini penali**; e, soprattutto, **non si possono occultare quegli interrogatori che sono a favore del contribuente accertato**.

Naturalmente, il **contribuente non deve abusare dell'eccezione**: pertanto, motivi stereotipati, a maggior ragione se racchiusi in paragrafi lunghi, pesanti, ridondanti, sono da rifuggire come la peste, sul piano della forma e della sostanza. È sempre un ottimo esercizio quello di **mettersi nei panni di chi sta dall'altra parte**, Giudice o Funzionario dell'Agenzia che sia, e provare a pensare a come reagirebbe in casi simili, specie se il ricorso è scritto a carattere *Times New Roman 8*.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

Master di specializzazione

**TEMI E QUESTIONI DELL'ACCERTAMENTO
CON MASSIMILIANO TASINI**

Milano Treviso

REDDITO IMPRESA E IRAP

Società immobiliari di gestione: deducibilità degli interessi passivi

di Federica Furlani

La **deducibilità degli interessi passivi** per le società di capitali è regolata dall'**articolo 96 Tuir**.

Tale norma prevede che gli interessi passivi e oneri assimilati sono deducibili in ciascun periodo d'imposta fino a **concorrenza** degli interessi attivi e proventi assimilati. L'eccedenza è deducibile nel limite del 30% del **risultato operativo lordo della gestione caratteristica**, dato dalla differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) dell'articolo 2425 del codice civile, con esclusione degli ammortamenti e dei canoni di locazione finanziaria di beni strumentali, così come risultanti dal conto economico dell'esercizio.

Con riferimento al **settore immobiliare**, la disciplina degli interessi passivi deducibili non è riconducibile al solo articolo 96 del Tuir, ma viene distinta in base alla **destinazione** ed alla conseguente iscrizione contabile **dell'immobile** per il quale viene chiesto il finanziamento.

Nel caso di **immobili strumentali**, gli interessi passivi relativi a finanziamenti contratti per l'acquisto o la costruzione degli stessi sono **integralmente deducibili** (attraverso le quote di ammortamento) e sono esclusi dalle limitazioni previste dall'articolo 96 del Tuir, nella misura in cui risultino compresi nel costo fiscale dei medesimi beni immobili, ai sensi dell'articolo 110, comma 1, lettera b), del Tuir.

Tale affermazione si fonda sull'articolo 96 del Tuir, che esclude dal proprio campo di applicazione gli interessi passivi che, ai sensi dell'articolo 110, comma 1, lettera b) del Tuir, sono compresi nel costo dei beni, ed è confermata dalla **circolare 19/E/2009**.

Ricordiamo che, ai fini civilistici, in base all'articolo 2426 del cod. civ. e all'OIC 16, gli interessi passivi sostenuti devono riferirsi a capitali presi a prestito specificamente per l'acquisizione/costruzione delle immobilizzazioni e possono essere iscritti in bilancio ad aumento del costo dei soli beni materiali strumentali per l'esercizio dell'impresa, **fino al momento della loro entrata in funzione**.

Nel caso di **immobili merce**, ovvero immobili alla cui produzione e/o scambio è diretta l'attività d'impresa, sempre in base al comma 1 dell'articolo 96 del Tuir, è ammessa la **piena deducibilità degli interessi passivi** relativi a **finanziamenti finalizzati alla loro costruzione o ristrutturazione**, qualora risultino iscritti in bilancio ad aumento del costo degli stessi immobili.

Il costo di produzione degli immobili merce comprende tutti i costi direttamente imputabili al

prodotto, tra cui quelli relativi al periodo di fabbricazione e fino al momento dal quale il bene può essere utilizzato, compresi gli **oneri relativi al finanziamento della costruzione o ristrutturazione dell'immobile**, che pertanto possono essere capitalizzati nel costo dei beni (OIC 13).

Per quel che riguarda, invece, gli interessi passivi derivanti dai **prestiti contratti per l'acquisto degli immobili merce**, la circolare 19/E/2009 ha chiarito che questi sono deducibili entro i limiti stabiliti dall'articolo 96 del Tuir.

Per gli **immobili patrimonio**, per i quali l'articolo 90, comma 2, del Tuir sancisce l'ineducibilità delle spese e degli altri componenti negativi, l'articolo 1, comma 35, L. 244/2007, ha invece stabilito che nell'ambito di tale regime di ineducibilità non si comprendono gli **interessi passivi relativi a finanziamenti contratti per l'acquisizione (sia acquisto che costruzione) di detti immobili**, che quindi sono **deducibili secondo le regole di cui all'articolo 96 del Tuir**.

L'articolo 1, comma 36, della citata L. 244/2007, ha inoltre previsto la **non rilevanza ai fini dell'articolo 96 del Tuir, degli interessi passivi relativi a finanziamenti garantiti da ipoteca su immobili destinati alla locazione**.

Per quanto riguarda **l'ambito soggettivo** di applicazione di tale norma, l'articolo 4, comma 4, del D.Lgs. 147/2015, ha specificato che la piena deducibilità degli interessi passivi relativi ai suddetti finanziamenti ipotecari opera solo a favore delle **società immobiliari che svolgono in via effettiva e prevalente attività immobiliare**, ossia che abbiano le seguenti caratteristiche:

- il **valore dell'attivo patrimoniale sia costituito per la maggior parte dal valore normale** (e quindi valore corrente e non contabile) **degli immobili destinati alla locazione**, siano essi immobili patrimonio che immobili strumentali per natura, posseduti sia a titolo di proprietà che in forza di un contratto di *leasing*;
- i **ricavi siano rappresentati per almeno i due terzi da canoni di locazione o affitto di aziende** il cui valore complessivo sia prevalentemente costituito dal valore normale di fabbricati.

