

Edizione di lunedì 12 dicembre 2016

AGEVOLAZIONI

[Trasformazione in società semplice non abusiva](#)

di Sandro Cerato

ISTITUTI DEFLATTIVI

[La nuova "geografia" della voluntary-bis](#)

di Nicola Fasano

IVA

[Triangolazione con consegna dei beni in Italia al cliente finale extra-UE](#)

di Marco Peirolo

ADEMPIMENTI

[Opzione per la trasmissione di fatture e corrispettivi attiva da domani](#)

di Alessandro Bonuzzi

CONTENZIOSO

[Non è valida la notifica a mezzo corriere](#)

di Luigi Ferrajoli

AGEVOLAZIONI

Trasformazione in società semplice non abusiva

di **Sandro Cerato**

L'annunciata **riapertura del termine per la trasformazione agevolata in società semplice** (nonché per le assegnazioni e le cessioni di beni ai soci) **per il 2017 (fino al 30 settembre)** da parte del DDL di bilancio 2017 – **definitivamente approvato** dal Senato lo scorso **7 dicembre** – (che contiene anche una **copertura per le operazioni effettuate dal 1° ottobre al 31 dicembre 2016**) riporta alla ribalta la possibilità che l'Amministrazione finanziaria possa considerare **abuso del diritto l'utilizzo delle agevolazioni previste quale strumento per ottenere un risparmio d'imposta.**

In merito alla trasformazione in società semplice, è bene ricordare che laddove la società abbia il requisito dell'attività di gestione di **beni immobili**, l'agevolazione comporta:

- **l'applicazione di un'imposta sostitutiva dell'8%** (o del 10,5% per le società non operative o in perdita sistematica in almeno due dei tre periodi d'imposta precedenti alla trasformazione) sulla differenza tra valore normale dell'immobile (che può essere fatto coincidere anche con l'eventuale minor valore catastale o con un valore intermedio tra i due) e costo fiscale del bene stesso;
- **l'applicazione di un'imposta fissa di registro, ipotecaria e catastale** sull'atto di trasformazione (euro 200 cadauna);
- **ai fini Iva, la destinazione a finalità estranee all'esercizio d'impresa**, con conseguente rilevanza dell'uscita dei beni dall'impresa (esente o imponibile) a meno che non trattasi di beni acquisiti dalla società "senza" Iva (prima del 1° gennaio 1973, presso privati ovvero con Iva integralmente non detratta).

Con la [risoluzione 101/E/2016](#), l'Agenzia delle Entrate ha risposto ad un'istanza di interpello presentata da una società in accomandita semplice che, dopo aver esercitato per diversi anni l'attività di allevamento di bestiame, svolge attività di locazione di beni immobili a terzi. Atteso che nel patrimonio sociale sono presenti anche diverse partecipazioni in altre società, non può procedere alla **trasformazione agevolata in società semplice, applicando le agevolazioni contenute nella L. 208/2015**, poiché tra i beni agevolabili non sono comprese le partecipazioni sociali, bensì solamente i **beni immobili diversi da quelli strumentali per destinazione utilizzati per lo svolgimento dell'attività.**

I soci della società, al solo scopo di ottenere le condizioni per poter fruire delle agevolazioni previste dalla predetta legge di stabilità 2016 (e riproposte per il 2017 dal DDL di bilancio), intendono procedere con la **scissione del patrimonio immobiliare** a favore di una società beneficiaria il cui patrimonio sarebbe costituito esclusivamente dai beni immobili detenuti

dalla società in accomandita semplice – scissa – nel cui patrimonio rimangono, invece, le partecipazioni sociali.

Secondo l'Agenzia delle Entrate la circostanza che la **società proceda alla scissione finalizzata al solo scopo di ottenere le agevolazioni fiscali in sede di successiva trasformazione in società semplice** della società beneficiaria immobiliare, costituisce di fatto **un'operazione "necessaria" e come tale non suscettibile di essere considerata come abusiva del diritto.**

Risulta del tutto evidente che il chiarimento contenuto nella risoluzione in commento assume particolare rilievo alla luce della preannunciata proroga al 2017 delle agevolazioni contenute nella legge di stabilità 2016, anche se sul punto **va segnalata la circostanza che la compagine sociale della società all'atto della trasformazione deve essere la medesima presente alla data del 30 settembre 2015.** Tale ultimo termine, infatti, non subisce alcuna modifica, poiché la disposizione del disegno di legge di bilancio 2017 contiene un mero richiamo alle condizioni di cui all'originaria legge agevolativa (L. 208/2015).

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



ISTITUTI DEFLATTIVI

La nuova “geografia” della voluntary-bis

di **Nicola Fasano**

Come avvenuto nella precedente edizione della *voluntary*, la regolarizzazione di capitali illecitamente detenuti in **Paesi inclusi nelle *black list*** del 4.5.1999 e del 21.11.2001, che siano **divenuti collaborativi** assicurando un effettivo scambio di informazioni, gode di una serie di **benefici** sintetizzabili nel **blocco del raddoppio dei termini di accertamento** e delle **sanzioni** previsto sia ai fini delle imposte che del monitoraggio fiscale. Peraltro, l'elenco dei Paesi “*black*” divenuti virtuosi **si amplia notevolmente** rispetto alla VD 1.0.

Sotto questo aspetto, si deve rimarcare in primo luogo che il D.L. 193/2016 conferma il suddetto trattamento di favore per i Paesi che abbiano stipulato **entro il 2 marzo 2015** accordi finalizzati all'effettivo scambio di informazioni anche con riferimento a elementi riconducibili al **periodo intercorrente fra la data di sottoscrizione e quella di entrata in vigore**.

Come noto, si tratta di **Svizzera, Liechtenstein e Principato di Monaco** con l'avvertenza che i primi due Paesi sono stati addirittura inclusi nel frattempo nella *white list* del 1996 (aggiornata con il D.M. del 9.8.2016) in virtù **dell'effettiva entrata in vigore** dell'accordo per lo scambio di informazioni (per quanto concerne la **Svizzera** l'entrata in vigore dell'accordo è avvenuta il **13 luglio 2016**) o dell'oramai prossima entrata in vigore (per quanto concerne il **Liechtenstein**, la L. 208/2016 di ratifica dell'accordo è stata pubblicata a fine novembre in Gazzetta Ufficiale e **si attende solo lo scambio degli strumenti di ratifica** fra i due Paesi per l'effettiva entrata in vigore dell'accordo). Con **Monaco**, invece, la legge di ratifica dell'accordo **non è stata ancora definitivamente varata** è ciò ha comportato la **mancata inclusione** di tale Paese nella *white list* del 1996.

Ciò posto, **resta da capire** se per i **capitali detenuti in Svizzera o Liechtenstein**, al fine di massimizzare i benefici della VD, sia ancora **necessario il rimpatrio o il rilascio del *waiver***, atteso che trattasi oramai di Paesi che per gli anni *post voluntary* (quelli dal 2016 in poi) assicurano lo scambio di informazioni.

Sul punto, **in attesa della conferma** interpretativa da parte dell'Agenzia delle Entrate, si deve ricordare che la [circolare 31/E/2015, par. 4.1](#), ha chiarito, con riferimento alla VD 1.0, che il rimpatrio o il *waiver* **non fosse necessario** per quei **Paesi divenuti collaborativi**, come per esempio San Marino che assicurava per i periodi di imposta *post voluntary* lo scambio di informazioni. Lo **stesso ragionamento**, pertanto, dovrebbe potersi fare in costanza di VD 2.0 con riferimento a **Svizzera e Liechtenstein** (Paesi che però, a differenza di San Marino, risultano ancora “*black list*” in quanto inclusi nel D.M. del 1999).

D'altro canto il nuovo [articolo 5-octies del D.L. 167/1990](#) (introdotto [dall'articolo 7 D.L. 193/2016](#)) **estende il regime di vantaggio dei Paesi "black list con accordo"** anche in relazione ai capitali detenuti in Paesi con cui alla **data del 24 ottobre 2016** (giorno di entrata in vigore della disposizione) siano entrati effettivamente in vigore accordi finalizzati allo scambio di informazioni (sulla base dell'articolo 26 della Convenzione contro le doppie imposizioni conforme al Modello Ocse o sulla base di specifico accordo per lo scambio c.d. "TIEA"). **Non è sufficiente pertanto la mera sottoscrizione** dell'accordo, ma è necessario che l'accordo sia effettivamente entrato in vigore.

Ne consegue che **godono del regime premiale** quei Paesi come **Hong Kong, Isole Cayman, Isole Cook, Guernsey, Gibilterra, Isola di Man e Jersey** che rientrano ora tra i Paesi collaborativi di cui al D.M. del 1996 e rispetto ai quali non dovrebbe esserci necessità di rimpatrio/*waiver* tenendo in considerazione di quanto a suo tempo chiarito dalla citata [circolare 31/E/2015](#).

Resta **fuori dal perimetro di vantaggio**, allo stato attuale, **Panama** posto che la relativa Convenzione contro le doppie imposizioni è stata ratificata con la L. 208/2016 (pubblicata in Gazzetta Ufficiale a fine novembre) ma **non è ancora effettivamente entrata in vigore** mancando lo scambio degli strumenti di ratifica fra i due Paesi; manca dunque la condizione dell'effettiva entrata in vigore dell'accordo entro il 24 ottobre 2016.

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

Seminario di specializzazione

LA VOLUNTARY-BIS: NOVITÀ, CONFERME, PROFILI PRATICI

Firenze Bologna Milano Roma Verona

IVA

Triangolazione con consegna dei beni in Italia al cliente finale extra-UE

di **Marco Peirolo**

Nella triangolazione comunitaria c.d. “impropria” intervengono due soggetti identificati in due Paesi membri diversi, mentre il terzo soggetto è identificato in un Paese extra-UE. A fronte di un **unico trasferimento fisico dei beni** (dal primo cedente al cliente del promotore della triangolazione), si verifica un **duplice trasferimento di proprietà**, ossia dal primo cedente al promotore della triangolazione e da quest’ultimo al proprio cliente.

La [C.M. n. 13-VII-15-464 del 1994 \(§ B.16.3\)](#) distingue il trattamento IVA delle suddette triangolazioni in base al **ruolo assunto dal soggetto passivo italiano**, in veste cioè di primo cedente, di promotore della triangolazione o di cessionario finale.

Tra le varie casistiche di triangolazione impropria è interessante ripercorrere le indicazioni fornite dall’Amministrazione finanziaria in merito alla **cessione di beni a soggetto greco con consegna da parte dell’operatore italiano in Svizzera**.

Nel caso prospettato ci si trova di fronte ad una cessione che non presenta le caratteristiche proprie delle operazioni intracomunitarie, venendo meno una delle prerogative principali, vale a dire la destinazione (immediata o, comunque, finale) dei beni in altro Stato membro. Nella fattispecie considerata, l’operatore nazionale effettua una **cessione all’esportazione** e, conseguentemente, emette nei confronti del proprio cliente greco una fattura in regime di non imponibilità di cui:

- all’[articolo 8, comma 1, lett. a\), del D.P.R. n. 633/1972](#), se il cedente italiano cura, **direttamente o tramite terzi**, il trasporto/spedizione dei beni fuori dal territorio comunitario, nonché le operazioni doganali di esportazione;
- all’[articolo 8, comma 1, lett. b\), del D.P.R. n. 633/1972](#), se i beni vengono **consegnati in Italia al cliente greco**, il quale ne cura l’esportazione nel rispetto dei limiti e delle condizioni previste dalla stessa norma. A seguito della sentenza resa dalla Corte di Giustizia nella [causa C-563/12 del 2013](#), il termine di 90 giorni per effettuare l’esportazione, previsto dal citato [articolo 8, comma 1, lett. b\), del D.P.R. n. 633/1972](#), non preclude l’applicazione della non imponibilità se, una volta scaduto, il cedente nazionale è in grado di dimostrare l’avvenuto invio all’estero dei beni (sul punto, si veda anche la [risoluzione AdE 98/2014](#)).

A prescindere dalla tipologia di esportazione, di cui alla lett. a) o alla lett. b) dell’articolo 8 del

D.P.R. n. 633/1972, la **fattura** deve essere:

- emessa nel momento di effettuazione dell'operazione, con l'annotazione “**operazione non imponibile**” e con l'eventuale specificazione della relativa norma comunitaria o nazionale di riferimento;
- annotata nel registro delle fatture emesse (di cui all'[articolo 23 del D.P.R. n. 633/1972](#)) entro 15 giorni, con l'indicazione – in luogo dell'ammontare dell'imposta – del titolo di inapplicabilità della stessa ed, eventualmente, la relativa norma (comunitaria o nazionale).

Nella C.M. n. 13-VII-15-464/1994, l'Amministrazione ha precisato che la **consegna dei beni in Italia direttamente al destinatario finale svizzero** non comporta la realizzazione, nemmeno in senso lato, della cessione all'esportazione da parte dell'operatore nazionale, il quale – in tale ipotesi – è tenuto ad emettere fattura soggetta ad IVA nei confronti del proprio cessionario greco.

Nella situazione in esame, infatti, la non imponibilità delle lett. a) e b) non può essere applicata in quanto:

- da un lato, la lett. a) presuppone che il trasporto/spedizione sia eseguito **a cura o a nome del cedente, anche per incarico del proprio cessionario**, per cui deve essere necessariamente l'operatore nazionale che si fa carico, direttamente o tramite un vettore, del trasporto/spedizione dei beni al di fuori dell'Unione europea. In pratica, tanto per la cessione al cliente greco quanto per quella al cliente finale deve essere pattuito un termine di resa “**franco destinazione**”, con invio dei beni nel Paese extra-UE a cura o a nome del cedente italiano;
- dall'altro, la lett. b) presuppone che il trasporto/spedizione sia eseguito **a cura del cessionario non residente o per suo conto**, vale a dire a cura del cliente greco o da un vettore per suo conto. Ciò significa che per la prima cessione deve essere pattuito un termine di resa “**franco partenza**”, mentre la seconda cessione deve essere eseguita in base ad un termine di resa “**franco destinazione**”.

Dalle considerazioni esposte si desume, pertanto, che nell'ipotesi in cui **entrambe le cessioni** (dal cedente italiano al cessionario greco e da quest'ultimo al cessionario finale svizzero) siano “**franco partenza**” non è possibile applicare il regime di non imponibilità dell'articolo 8 del D.P.R. n. 633/1972, con la conseguenza che l'operatore nazionale è tenuto ad emettere fattura al cliente greco addebitando l'IVA. Quest'ultimo soggetto, che realizza la cessione all'esportazione ai sensi della lett. b) del primo comma dell'articolo 8, deve pertanto **identificarsi ai fini IVA in Italia** (direttamente o mediante la nomina di un rappresentante fiscale), ove l'operazione è territorialmente rilevante ai sensi dell'[articolo 7-bis, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972](#). L'imposta pagata in rivalsa al cedente italiano **non può essere chiesta a rimborso** secondo la procedura dell'[articolo 38-bis2 del D.P.R. n. 633/1972](#), in quanto la cessione all'esportazione posta in essere nei confronti del proprio cliente svizzero preclude il diritto di rimborso, come si evince dal primo comma del citato articolo 38-bis2.

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



ADEMPIMENTI

Opzione per la trasmissione di fatture e corrispettivi attiva da domani

di **Alessandro Bonuzzi**

L'opzione – ex D.Lgs. 127/2015 – per la memorizzazione e trasmissione dei **corrispettivi** nonché per la trasmissione telematica dei dati delle **fatture** potrà essere esercitata a partire da **domani**, 13 dicembre 2016. Lo ha annunciato l'Agenzia delle Entrate con un **comunicato stampa** del 9 dicembre scorso.

La scelta avrà **efficacia** per tutto il 2017 e per i 4 anni successivi e può essere esercitata accedendo alla piattaforma “**Fatture e corrispettivi**”, dal sito internet delle Entrate, con l'utilizzo delle proprie credenziali Fisconline o Entratel, della propria Carta Nazionale dei Servizi oppure attraverso Spid, il Sistema Pubblico di Identità Digitale.

Per la precisione, al fine di consentire le operazioni di adeguamento, la **piattaforma** sarà disponibile dalle **ore 10** di domani. Pertanto, sarà possibile esercitare l'opzione solo **successivamente**.

Si ricorda, peraltro, che, con provvedimento del 1 dicembre 2016, l'Ufficio ha **prorogato** il termine ultimo per accedere al sistema che prevede la **trasmissione telematica** dei dati delle **fatture** e dei **corrispettivi** riferiti alle **operazioni effettuate nei periodi d'imposta dal 2017 al 2021**.

Difatti, in sede di prima applicazione, al fine di consentire ai contribuenti interessati e agli intermediari un corretto e completo approfondimento delle specifiche tecniche e, conseguentemente, una accurata valutazione in merito all'opportunità di esercitare le opzioni, la **finestra temporale per effettuare la scelta** rimarrà aperta fino al **31 marzo 2017**, anziché chiudersi il prossimo 31 dicembre.

Sulla base delle stesse ragioni della proroga, il provvedimento ha **stabilito** altresì la possibilità, per i contribuenti che decidono di accedere alla **trasmissione** dei dati delle **fatture**, di **modificare i flussi informativi trimestrali entro 15 giorni dalla scadenza del termine previsto per la trasmissione dei dati relativi a ogni trimestre**.

La trasmissione **trimestrale** deve avvenire entro l'ultimo giorno del secondo mese successivo ad ogni trimestre (la comunicazione relativa all'ultimo trimestre dell'anno va effettuata entro l'ultimo giorno del mese di febbraio dell'anno successivo).

Nel valutare se optare o meno per il nuovo sistema di trasmissione, occorre considerare che esso da diritto a beneficiare di un particolare regime premiale che fa scattare dei **benefici *ad hoc***. A tal riguardo, le agevolazioni di più rilevante impatto operativo riguardano senz'altro la **riduzione di un anno dei termini di accertamento** e la **priorità nei rimborsi Iva**.



CONTENZIOSO

Non è valida la notifica a mezzo corriere

di **Luigi Ferrajoli**

Con l'[ordinanza n. 19467 depositata in data 30 settembre 2016](#), la Corte di Cassazione è tornata a occuparsi del tema relativo alla **legittimità della notifica del ricorso tributario tramite un gestore privato di servizi postali diverso dalle Poste Italiane**.

In particolare, nel caso in esame, il contribuente aveva proposto ricorso **avverso l'ingiunzione di pagamento per contributi di bonifica** inerenti gli anni dal 2006 al 2010, relativi a terreni e fabbricati siti nel perimetro di contribuenza.

Il ricorso proposto dal contribuente **sortiva effetto favorevole in primo grado**, all'esito del quale il Consorzio proponeva impugnazione avanti la Commissione Tributaria Regionale della Campania.

Nel giudizio di appello, la CTR rigettava l'impugnazione proposta dal Consorzio, *in primis* sulla eccezione di **inammissibilità della notifica del ricorso introduttivo del giudizio** di primo grado eseguito tramite posta privata, nonché, nel merito, in relazione all'**illegittimità della pretesa avanzata** dal Consorzio poiché basata su un piano di classifica approvato in forza della L. R. Campania 23/1985, che era stata già abrogata al tempo della notifica degli atti impositivi.

Il Consorzio decideva di procedere ulteriormente in Cassazione, rilevando la violazione e la falsa applicazione dell'[articolo 1](#) e dell'[articolo 4, comma 5, D.Lgs. 261/1999](#), nonché dell'[articolo 140 c.p.c.](#) nella parte in cui la sentenza impugnata aveva **disatteso l'eccezione di inammissibilità del ricorso**, avanzata da parte del contribuente in seguito della notifica dell'atto introduttivo del procedimento del servizio di posta gestito da un ente privato. Considerazione **derivante dalla convinzione del contribuente che la riserva a favore di Poste Italiane** riguardasse esclusivamente *“le notificazioni effettuate a mezzo posta, ai sensi della L. 890/1992, e non le raccomandate ordinarie (sufficienti per il rito tributario)”*.

La Corte di Cassazione, pertanto, è stata chiamata a valutare la **legittimità della notifica di atti tributari a mezzo servizi privati**.

Sotto tale profilo, la Suprema Corte, riprendendo i principi enunciati nelle precedenti pronunce (Cass. n. 27021/2014), ha **rilevato la fondatezza** di tale eccezione.

Nello specifico la Corte ha precisato che: *“anche alla luce dell'articolo 4 comma 1 lett. a) D.Lgs. 261/1999, emanato in attuazione della direttiva 97/67/CE, che ha liberalizzato i servizi postali, ha previsto che per esigenze di ordine pubblico sono affidati in via esclusiva al fornitore del servizio*

universale (l'Ente Poste Italiane S.p.A.) i servizi inerenti le notificazioni di atti a mezzo posta e di comunicazioni a mezzo posta connesse con la notificazione di atti giudiziari di cui alla legge 20 novembre 1982, n. 890 e successive modificazioni”.

Tra queste categorie, prosegue la Corte, devono **essere ricomprese le notificazioni a mezzo posta degli atti tributari** e quindi anche dello stesso ricorso introduttivo del giudizio di primo grado, con la conseguenza che, qualora **tale adempimento sia stato affidato ad un'agenzia privata di recapito**, esso non è **conforme alla formalità prescritta dall'articolo 140 c.p.c.** e, pertanto, non può essere considerato idoneo al perfezionamento della predetta notifica.

Ne consegue da ciò che la consegna o la spedizione in raccomandazione che **non siano state affidate al fornitore del servizio universale non sono assistite dalla stessa funzione probatoria che il citato decreto legislativo all'articolo 1, lett. e) ricollega alla nozione di invii raccomandati, ossia “il servizio che consiste nel garantire forfettariamente contro i rischi di smarrimento, furto e danneggiamento e che fornisce al mittente una prova dell'avvenuto deposito dell'invio postale e, a sua richiesta, della consegna al destinatario, attinenti alle procedure amministrative e giudiziari”.**

Sulla base, pertanto, di quanto affermato nella pronuncia in esame, la Suprema Corte ha statuito **che la notificazione del ricorso introduttivo eseguito tramite servizi privati sia da ritenersi inesistente**, come tale non suscettibile di sanatoria in conseguenza della costituzione in giudizio del resistente.

Infatti, la Corte di Cassazione con la sentenza in **commento ha accolto il ricorso proposto dal** Consorzio sulla base dell'inammissibilità della notifica a mezzo gestore privato, ha dichiarato assorbito il secondo motivo e ha cassato senza rinvio la sentenza impugnata perché il giudizio non avrebbe potuto avere una prosecuzione, con la condanna del contribuente al pagamento delle spese del giudizio in favore del Consorzio.

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



Master di specializzazione
TEMI E QUESTIONI DEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO 2.0 ►►
CON LUIGI FERRAJOLI
Milano dal 21 ottobre