

Edizione di mercoledì 26 luglio 2017

REDDITO IMPRESA E IRAP

Società di comodo solo con canone d'azienda platealmente antieconomico
di Fabio Garrini

CONTROLLO

Dal 2017 formazione continua obbligatoria per i revisori
di Lucia Recchioni

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Scissione e successiva cessione delle partecipazioni non abusiva
di Alessandro Bonuzzi

CONTENZIOSO

Inammissibile l'appello se non si deposita la ricevuta di spedizione
di Luigi Ferrajoli

IVA

Termine di registrazione delle fatture emesse
di Dottryna

REDDITO IMPRESA E IRAP

Società di comodo solo con canone d'azienda platealmente antieconomico

di Fabio Garrini

La **Cassazione**, nella [sentenza n. 8218 del 30 marzo 2017](#), ha stabilito che un canone particolarmente basso di **affitto di azienda** può condurre all'applicazione della disciplina delle **società non operative**; la società, però, non risulta di comodo quando, seppur dal mero calcolo matematico derivante dall'applicazione dei coefficienti ai beni strumentali derivi un valore di ricavi presunti superiore rispetto a quello effettivamente conseguito, il canone può essere considerato **ragionevole**.

Comodo e affitto d'azienda

Quando una società sottoscrive un contratto con il quale consegna ad altro soggetto **l'unica azienda in affitto**, si aprono indubbi problemi di operatività, visto che l'applicazione dei coefficienti previsti dall'[articolo 30 della L. 724/1994](#) consegna un risultato, in termini di **ricavi presunti**, che spesso è **ben maggiore rispetto al canone che ragionevolmente è possibile ritrarre dall'affitto del complesso aziendale**.

La sentenza richiamata osserva che la disciplina di non operatività è un **elemento sintomatico** della natura di non operatività della società, spettando, poi, al contribuente fornire la prova contraria e l'esistenza di situazioni oggettive e straordinarie, specifiche ed indipendenti dalla sua volontà, che abbiano impedito il raggiungimento della soglia di operatività e di reddito minimo presunto.

Peraltro, sul tema, va ricordato come **recentemente la Cassazione** ([sentenza n. 5080 del 28 febbraio 2017](#)) abbia affermato che la nozione di **"impossibilità"** di cui alla disposizione in esame va intesa non in termini assoluti quanto piuttosto **in termini economici**, da riferirsi alle effettive condizioni del mercato. Quindi, se il mercato offre un canone di locazione per un immobile del tutto **inadeguato** rispetto alla potenziale redditività dell'immobile, l'immobiliare potrebbe decidere di non locarlo: questa non sarebbe qualificabile come sua scelta ma piuttosto come una **causa di forza maggiore imposta dal mercato**.

Tornando alla sentenza in commento, la società ricorrente è stata condannata in quanto non aveva dato la prova contraria che le incombeva; in particolare il canone è stato ritenuto particolarmente incongruo a fronte della **"plateale antieconomicità"** delle spese di ristrutturazione sostenute per la struttura alberghiera oggetto di affitto.

Come detto, tale posizione è di assoluto interesse, in quanto, pare di capire, che **se il canone fosse stato equo in relazione al complessivo investimento, la società non sarebbe risultata di comodo, indipendentemente dal conseguimento o meno dei ricavi minimi** derivanti dall'applicazione dei coefficienti previsti dall'[articolo 30 della L. 724/1994](#).

Sul punto, comunque, la Cassazione ha **negato che l'affitto dell'unica azienda possa escludere alla radice la società dall'ambito della normativa in esame** (rendendola quindi operativa). Come detto, spetta infatti al contribuente fornire la prova contraria dimostrando l'esistenza di oggettive situazioni di carattere straordinario che hanno impedito il raggiungimento della soglia di operatività e del reddito minimo presunto (Cassazione sentenze n. 8125/2015 e n. 7534/2015).

Constano anche interessanti precedenti nella **giurisprudenza di merito** che vanno contro ad una applicazione matematica dei citati coefficienti al caso di una società che ha dato l'unica azienda in affitto.

Con la **sentenza n. 48/04/13, la CTP di Catanzaro** ha affermato che il comportamento antieconomico tenuto dalla società doveva essere provato dall'Amministrazione finanziaria, dimostrando l'**incongruità** dei canoni di locazione percepiti rispetto alla conduzione diretta dell'azienda. In pratica, l'ufficio non ha giustificato, attraverso una serie di presunzioni gravi, precise e concordanti, le ragioni che hanno provocato il rigetto dell'istanza di interpello proposta dal contribuente. Si è, quindi, in presenza di una situazione di carattere oggettivo che ha reso impossibile il conseguimento di ricavi presunti.

Si segnalano poi anche la sentenza delle **CTP di Trento n. 65/13** e la sentenza della **CTP Mantova n. 137/13**; sono sentenze che, pur non essendo tutte favorevoli al contribuente, evidenziano come la disciplina delle società non operative vada vista come **strumento per combattere uno scudo societario fittizio e una fittizia intestazione di beni fruiti in realtà dai soci**. Il che significa che quando ciò non si realizza, occorre concludere che la disciplina in questione non sarebbe applicabile.

Seminario di specializzazione

IL NUOVO BILANCIO D'ESERCIZIO E LE IMPLICAZIONI FISCALI

Scopri le sedi in programmazione >

CONTROLLO

Dal 2017 formazione continua obbligatoria per i revisori

di Lucia Recchioni

Con la [circolare n. 26 del 6 luglio 2017](#), la **Ragioneria generale dello Stato** ha fornito le istruzioni per l'assolvimento degli **obblighi di formazione professionale continua** da parte degli iscritti al **Registro dei Revisori Legali**.

Pare utile ricordare che, ai sensi dell'[articolo 27, comma 4, D.Lgs. 135/2016](#), l'obbligo di formazione continua dei revisori legali è previsto a partire **dal 1° gennaio 2017**: da questa data, pertanto, decorre il **primo triennio formativo** (01.01.2017 – 31.12.2019) entro il quale i professionisti dovranno maturare **60 crediti formativi a triennio**, in ragione di almeno **20 crediti formativi per anno**.

La **metà dei crediti** (ovvero almeno dieci crediti per ciascuna annualità) dovranno riguardare le **“materie caratterizzanti”**, ovvero:

1. **Gestione del rischio e controllo interno**;
2. **Principi di revisione nazionale e internazionali** applicabili allo svolgimento della revisione legale previsti dalla Direttiva 2006/43/CE, come modificata dalla Direttiva 2014/56/UE;
3. **Disciplina della revisione legale**;
4. **Deontologia professionale ed indipendenza**;
5. **Tecnica professionale della revisione**.

Nella circolare in commento è altresì precisato che **“la partecipazione, nell'arco dello stesso triennio, a identico corso per due o più volte oppure a due o più corsi riguardanti il medesimo argomento consente al revisore legale di maturare i corrispondenti crediti soltanto una volta.”**

Purtuttavia, pare necessario sottolineare che è abbastanza indefinito il concetto di **“medesimo argomento”**: escludendo i corsi aventi lo stesso **identico titolo**, pare infatti difficile etichettare un corso come avente il medesimo argomento dell'altro.

Il secondo corso potrebbe essere infatti focalizzato sulle **novità** a seguito di un'intervenuta riforma, oppure potrebbe **approfondire** uno specifico aspetto trattato dall'altro corso solo nell'ambito di una più vasta analisi, così come potrebbe avere un **“taglio” più operativo** rispetto al precedente corso finalizzato allo studio della disciplina.

D'altra parte, l'**allegato A della Determina R.G.S. prot. n. 37343 del 07/03/2017** *“Programma di aggiornamento professionale revisori legali anno 2017”* indica le materie caratterizzanti e le altre

materie, definendo, per ciascuna **materia**, i **contenuti**. Non è invece presente alcun richiamo al termine **“argomento”**.

L'unico esempio proposto nella circolare, comunque non idoneo a fugare ogni dubbio è il seguente: *“ad esempio, il revisore non acquisirebbe ulteriori crediti ripetendo la partecipazione, nel 2018, al medesimo corso già frequentato nel 2017; lo stesso principio vale in relazione, ad esempio, a due corsi riguardanti entrambi il medesimo principio professionale di revisione”*.

Posto che i singoli **principi di revisione** sono indicati tra i **“contenuti”**, potrebbe ritenersi che un utile punto di riferimento possa essere rappresentato, appunto, dall'**elencazione dei contenuti** indicata nell'**allegato A** della Determina R.G.S. prot. n. 37343 del 07/03/2017: sul punto sarebbero tuttavia opportuni dei **chiarimenti**.

Ad ogni buon conto, la [circolare n. 26 del 6 luglio 2017](#) precisa che l'attività formativa potrà essere svolta mediante la partecipazione a **programmi di formazione a distanza erogati dal Ministero**, oppure mediante partecipazione a **programmi di formazione** – in **aula** o a **distanza** – erogati da **società o enti pubblici o privati accreditati**.

Pare utile ricordare, infine, che, a seguito delle novità introdotte con l'[articolo 9 D.Lgs. 135/2016](#), l'obbligo di formazione continua riguarda, dal 1° gennaio 2017, **tutti i revisori dei conti**, ovvero sia quelli iscritti nella **sezione A**, sia quelli iscritti nella **sezione B**: anche i revisori c.d. **“inattivi”**, pertanto, saranno tenuti a rispettare gli obblighi di formazione continua, così come appena illustrati.

Master di specializzazione

**LABORATORIO PROFESSIONALE SULL'ATTIVITÀ DEL
REVISORE LEGALE E DEL COLLEGIO SINDACALE**

Scopri le sedi in programmazione >

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Scissione e successiva cessione delle partecipazioni non abusiva

di Alessandro Bonuzzi

La **scissione parziale proporzionale** seguita dalla **cessione delle partecipazioni** nella società scissa sono riqualificabili, ai fini dell'**imposta di registro**, come **cessione d'azienda** quando l'operazione nel suo complesso è riconducibile a una **causa concreta unitaria**. A differenza di quanto accade per le imposte dirette, la valutazione circa la **bontà** dell'operazione complessiva non poggia sui principi dell'**abuso del diritto** ma sui **criteri interpretativi** forniti dall'[articolo 20 del D.P.R. 131/1986](#).

È quanto emerge dalla interessante [risoluzione 97/E](#) di ieri, con la quale l'Agenzia delle Entrate ha fornito il proprio parere sulla possibile **abusività** dell'operazione con riguardo all'**Ires** e all'**imposta di registro**.

Nel caso analizzato la società istante, in possesso sia di un **ramo aziendale operativo** che di un **compendio immobiliare**, ha interpellato il Fisco per conoscere l'eventuale sussistenza di abuso del diritto in un'operazione che prevede:

- dapprima, la sua **scissione parziale proporzionale** a favore di una beneficiaria neocostituita (assegnataria del solo ramo immobiliare) e,
- successivamente, la **cessione delle partecipazioni** della stessa società istante **scissa** da parte dei **suoi soci (due persone fisiche)** non imprenditori – titolari entrambi di una partecipazione qualificata – e **una società di capitali** il cui capitale sociale è ripartito tra le stesse persone fisiche).

Sotto il profilo dell'**imposizione diretta**, l'Agenzia non rinviene l'esistenza di **alcun indebito vantaggio fiscale**. La cessione *post* scissione della totalità delle partecipazioni della società istante da parte del socio-società e dei soci-persone fisiche non imprenditori, **non integra alcun indebito risparmio d'imposta**. Ciò in quanto la **circolazione dell'azienda** effettuata attraverso la cessione diretta dell'azienda stessa è equivalente alla cessione – indiretta – delle partecipazioni detenute nella società titolare dell'azienda. I regimi fiscali propri delle due modalità alternative sono posti sullo **stesso piano** avendo **pari dignità fiscale**.

L'operazione così come prospettata determinerà:

- in capo al **socio-società**, il realizzo di una **plusvalenza esente** ai sensi dell'[articolo 87 del Tuir](#) (ove ne ricorrono i presupposti);
- in capo ai **soci-persone fisiche**, un **capital gain** da partecipazione qualificata *ex* [articolo 67, comma 1, lettera c\)](#), e [68 del Tuir](#), che potrà essere **azzerato** in caso di adesione alla

rivalutazione con versamento dell'imposta sostitutiva dell'8%.

Relativamente all'**imposta di registro**, invece, le conclusioni dell'Agenzia sono più **controverse**. Al riguardo **non vengono formulate alcune osservazioni ai fini dell'abuso del diritto**, giacché tale nozione ha **natura residuale** rispetto alle disposizioni contenute nell'[articolo 20 del D.P.R. 131/1986 \(TUR\)](#), che individua le **regole** e i **criteri interpretativi** applicabili per la **corretta tassazione degli atti**.

In particolare, la norma prevede che **ogni atto deve essere qualificato in considerazione del suo contenuto giuridico**, a prescindere dal *nomen iuris* utilizzato dalle parti. In altri termini, ai fini dell'imposta di registro, rilevano gli **interessi effettivamente perseguiti** dai contraenti, avendo valore l'**unitarietà** dell'operazione economica anche se svolta mediante **più pattuizioni** non contestuali.

Sul punto la risoluzione richiama alcuni **indirizzi** della Cassazione:

- la [sentenza n. 25487/2015](#), secondo cui il **conferimento di azienda** seguito dalla **cessione delle quote** “ha, a tal fine, carattere unitario (in conformità al principio costituzionale di capacità contributiva ed all'evoluzione della prestazione patrimoniale tributaria dal regime della tassa a quello dell'imposta) e non costituisce operazione elusiva per cui non grava sull'Amministrazione l'onere di provare i presupposti dell'abuso del diritto, atteso che i termini giuridici della questione sono già tutti desumibili dal criterio ermeneutico di cui all'articolo 20”;
- la [sentenza n. 9582/2016](#), secondo cui la previsione contenuta nell'articolo 20 non è “stata predisposta al recupero di imposte eluse, questo perché l'istituto dell'abuso del diritto d'imposte in attualità disciplinato dalla L. 27 luglio 2000, n. 212, articolo 10-bis, presuppone una mancanza di 'causa economica' che non è invece prevista per l'applicazione dell'articolo 20 del D.P.R. n. 131 citato”;
- la [sentenza n. 6758/2017](#), secondo cui “il **conferimento societario di un'azienda** e la **cessione dal conferente a terzi delle quote della società conferitaria** devono essere **qualificati come cessione dell'azienda al cessionario delle quote** se l'interprete riconosca nell'operazione complessiva – in base alle circostanze obiettive del caso concreto – una **causa unitaria di cessione aziendale**”. Difatti “Quando gli **atti sono plurimi e funzionalmente collegati**, quando cioè la causa tipica di ciascuno è in funzione di un programma negoziale che la trascende, **non può rilevare che la causa concreta dell'operazione complessiva**”.

In osservanza ai principi espressi dalla Cassazione, la risoluzione afferma che gli atti di scissione e di cessione delle partecipazioni potranno essere **riqualificati** come un unico atto di cessione d'azienda, scontando l'imposta di registro **proporzionale**, se la **causa concreta** dell'**operazione complessiva** ha carattere **unitario**.



*La soluzione ai tuoi casi,
sempre a portata di mano.*

Adempimenti, fonti e aggiornamento quotidiano a tre clic da te.



richiedi la prova gratuita per 30 giorni >

CONTENZIOSO

Inammissibile l'appello se non si deposita la ricevuta di spedizione

di Luigi Ferrajoli

Com'è noto, ai sensi dell'[articolo 22 D.Lgs. 546/1992](#), la procedura di costituzione in giudizio del ricorrente richiede, **a pena d'inammissibilità**, il deposito nella segreteria della commissione tributaria adita, entro trenta giorni dalla proposizione del ricorso o dell'appello, dell'originale dell'atto introduttivo notificato a norma degli [articoli 137 c.p.c.](#) e seguenti, ovvero copia del ricorso consegnato o spedito per posta, unitamente alla fotocopia della ricevuta di deposito o **della spedizione per raccomandata** a mezzo del servizio postale.

In merito al dibattuto tema dell'**inammissibilità dell'appello in caso di mancata allegazione della ricevuta di spedizione**, di particolare interesse si rivela la **sentenza n. 1373** dello scorso 24 aprile con cui la Commissione Tributaria Regionale Emilia Romagna ha offerto interessanti spunti di discussione.

La vicenda in commento trae origine dall'impugnazione di un avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle Entrate di Reggio Emilia in tema di "test di non operatività" da parte di una società che dava evidenza dell'emanazione del **provvedimento di autotutela da parte dell'Ufficio** in seguito alla instaurazione del giudizio, ragion per cui la CTP adita ha dichiarato cessata la materia del contendere condannando altresì l'Ufficio alla rifusione delle spese di lite.

Con specifico riferimento a tale ultimo aspetto, è interessante notare le **ragioni sottese alla condanna dell'Agenzia delle Entrate** la quale, a dire del Collegio, nonostante la manifesta infondatezza della pretesa azionata con l'avviso di accertamento avrebbe preferito proseguire nella controversia costringendo la Società ad incardinare il processo innanzi alla competente Commissione Tributaria.

Avverso la sentenza emessa dai primi giudici, l'Agenzia delle Entrate ha proposto appello censurando la decisione nella parte in cui aveva addotto la **manifesta infondatezza della pretesa impositiva** dell'Ufficio senza però averla esaminata nel merito e senza essersi espressa in ordine alla c.d. "soccombenza virtuale". La Società appellata si costituiva in giudizio eccependo **l'inammissibilità dell'appello per mancato deposito della ricevuta di spedizione** della raccomandata con la quale era stato notificato l'appello.

Sul punto, il Collegio emiliano ha richiamato l'orientamento della Corte di Cassazione, da ultimo espresso con la [sentenza n. 1901/2016](#), secondo cui "il D.Lgs. n. 546 del 1992, articolo 22 – richiamato, per il giudizio di appello, dal D.Lgs. n. 546 del 1992, articolo 53, comma 2 – richiede, ai fini della rituale costituzione in giudizio del ricorrente, il **deposito**, non solo di copia

del ricorso spedito per posta, ma anche della **ricevuta di spedizione dell'atto** per raccomandata a mezzo del servizio postale. E la mancata allegazione di detta ricevuta è sanzionata – **al pari dell'omesso deposito della copia del ricorso** – con l'inammissibilità dell'impugnazione, rilevabile anche d'ufficio in ogni stato e grado del processo, e non sanabile neppure per effetto della costituzione del resistente". Conseguentemente, decorrendo il termine per la costituzione dalla spedizione dell'atto, non può in alcun modo ritenersi sufficiente la sola allegazione dell'avviso di ricevimento.

Sulla base di tale premessa, il Giudice regionale ha dunque dichiarato **l'inammissibilità dell'impugnazione avanzata dall'Ufficio** atteso inoltre che "la indicazione della data di spedizione, nell'avviso di ricevimento dell'atto che viene compilato dallo stesso mittente, non è assistita da pubblica fede" e che, dunque, "non sussiste equipollenza ai fini più sopra indicati fra l'avviso di ricevimento e l'avviso di spedizione".

Tuttavia tale impostazione presta tuttavia il fianco a quanto recentemente affermato dalle **Sezioni Unite della Corte di Cassazione** che, con la [sentenza n. 13452 del 29.05.2017](#), ha definitivamente posto fine all'annoso dibattito che ruotava attorno al tema. Ed infatti, con tale pronuncia viene infatti chiarito che "nel processo tributario, **non costituisce motivo d'inammissibilità del ricorso o dell'appello**, che sia stato notificato direttamente a mezzo del servizio postale universale, il fatto che il ricorrente o l'appellante, al momento della costituzione entro il termine di trenta giorni dalla ricezione della raccomandata da parte del destinatario, depositi l'avviso di ricevimento del plico e non la ricevuta di spedizione", sempreché in tale avviso di ricevimento sia **certificata dall'ufficio postale** con stampigliatura meccanografica ovvero con proprio timbro datario. Ed infatti, soltanto tale attestazione è in grado di assolvere la **funzione probatoria** che la legge assegna alla ricevuta di spedizione.

Master di specializzazione

TEMI E QUESTIONI DEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO 2.0

CON LUIGI FERRAJOLI

Scopri le sedi in programmazione >

IVA

Termine di registrazione delle fatture emesse

di Dottryna



Ai fini dell'Iva è prevista la tenuta di appositi registri contabili, nei quali annotare cronologicamente le operazioni rilevanti. Tali registri si affiancano a quelli previsti da altre disposizioni normative, quali, ad esempio, libro giornale, libro paga, libro matricola, scritture ausiliarie, registro di carico e scarico di magazzino.

Al fine di approfondire i diversi aspetti relativi all'obbligo di registrazione delle fatture emesse, è stata pubblicata in *Dottryna*, nella sezione "Iva", una apposita *Scheda di studio*.

Il presente contributo si sofferma sui termini di registrazione delle fatture emesse.

Il [comma 1 dell'articolo 23 del D.P.R. 633/1972](#) dispone che il contribuente deve annotare **entro 15 giorni dalla data di emissione della fattura** (ossia dalla data di consegna, spedizione o trasmissione), su apposito registro, le **fatture emesse**, relative a tutte le operazioni attive (**imponibili, non imponibili ed esenti**), nonché le **autofatture** (concernenti le operazioni internazionali e l'autoconsumo), in **ordine progressivo** sulla base della **data di emissione**.

Le **fatture "differite"** – ex [articolo 21, comma 4, lettera a\), del decreto Iva](#) – devono essere registrate, invece, entro il **quindicesimo giorno del mese successivo a quello della consegna o spedizione** dei beni.

Qualora il contribuente si avvalga **promiscuamente** dei **due sistemi di fatturazione**, ossia fatturazione immediata e fatturazione differita, **non** riuscendo a **rispettare** l'ordine cronologico di registrazione, le fatture relative a ciascun sistema debbono essere **distintamente numerate e registrate** con l'utilizzo di **due registri sezionali**.

Diversamente, ogni qual volta il contribuente, pur emettendo entrambi i tipi di fattura, **riesca a rispettare**, in sede di registrazione, l'**obbligo della annotazione secondo la numerazione progressiva e continua dei documenti**, non sussiste l'obbligo dell'adozione di due distinte serie di numerazione e della tenuta dei registri sezionali ([R.M. 360056/1977](#)).

Inoltre, devono essere registrate **entro il termine di emissione** e con riferimento al **mese di effettuazione delle operazioni**:

- le fatture relative a **prestazioni di servizi rese a soggetti passivi stabiliti in un altro Paese Ue non soggette all'Iva per mancanza del requisito territoriale** ai sensi dell'**articolo 7-ter**. Tali fatture possono essere emesse entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione ([articolo 21, comma 4, lettera c, del decreto Iva](#));
- le fatture per **prestazioni di servizi generiche B2B rese/ricevute a/da un soggetto extra-Ue** che possono essere emesse entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione ([articolo 21, comma 4, lettera d, del decreto Iva](#)).

Si ricorda che l'[articolo 1 del D.M. 11 agosto 1975](#) prevede che “*le registrazioni di cui agli articoli 23, 24, 25 e 39 secondo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, 633, e successive modificazioni, qualora il contribuente utilizzi direttamente macchine elettroniche ovvero si avvalga, per la elaborazione dei dati, dei centri elettronici gestiti da terzi, possono essere eseguite entro sessanta giorni dalla data di effettuazione delle operazioni, fermo restando l'obbligo di tener conto, nelle varie dichiarazioni previste dagli articoli 27 e seguenti del citato D.P.R. 633, di tutte le operazioni soggette a registrazione nel periodo cui le dichiarazioni si riferiscono*” (**R.M. 132/1997**).

Ne consegue che, anche le **fatture elettroniche** possono essere registrate nei registri informatici, **entro sessanta giorni dall'effettuazione dell'operazione**, ferma restando la ricomprensione delle stesse fatture nella **liquidazione** relativa alla data di **effettuazione** dell'operazione. Resta inteso che, anche nel caso in cui si proceda alla memorizzazione informatica di una fattura elettronica, la registrazione deve avvenire secondo il disposto dell'**articolo 23**.

Master di specializzazione

IVA NAZIONALE ED ESTERA

Scopri le sedi in programmazione >