

Edizione di lunedì 7 agosto 2017

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Stabile organizzazione con periodo d'imposta diverso dalla casa madre
di Fabio Landuzzi

ISTITUTI DEFLATTIVI

Voluntary-bis: per Monaco il waiver non serve
di Nicola Fasano

REDDITO IMPRESA E IRAP

Spese di rappresentanza “più” deducibili
di Sandro Cerato

ACCERTAMENTO

Il deposito doganale come strumento di pianificazione fiscale
di Angelo Ginex

PENALE TRIBUTARIO

Fatture false e condotta illecita dell'amministratore
di Marco Bargagli

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Stabile organizzazione con periodo d'imposta diverso dalla casa madre

di Fabio Landuzzi

Per effetto della proroga siamo ancora nella stagione della liquidazione delle imposte sul reddito delle imprese e quindi prossimi alla predisposizione delle dichiarazioni dei redditi delle società di capitali.

Le imprese italiane che operano all'estero mediante una o più proprie **stabili organizzazioni** si trovano ad approntare i conteggi prescritti dall'[articolo 165 del Tuir](#) per il recupero del **credito d'imposta relativo ai redditi prodotti all'estero**, a partire quindi dalla rideterminazione del **"reddito estero"** imponibile secondo l'applicazione delle norme del Tuir, per arrivare poi alla **quantificazione del rapporto**, per singolo Stato, fra il reddito estero imponibile e il reddito imponibile "mondiale" della società.

Un tema che si può porre quando il reddito estero è prodotto, appunto, per mezzo di una **stabile organizzazione del soggetto residente**, è quello dovuto alla presenza di una **casa madre italiana** con un **esercizio sociale non coincidente con l'anno solare**, ed invece all'esistenza di una **stabile organizzazione** che, **nel proprio Stato** di incorporazione, è necessariamente tenuta a liquidare l'imposta **sulla base dell'anno solare**. Ora, la **non coincidenza dei due periodi** temporali di riferimento per la liquidazione delle imposte pone certamente una maggiore complessità nell'approcciare i calcoli sopra accennati.

La questione è stata trattata dall'Agenzia delle Entrate nella [circolare 9/E/2015](#), al par. 8.3.

Il punto di partenza è constatare che, a causa del **disallineamento fra il periodo d'imposta (non solare) della casa madre** ed il periodo d'imposta solare della sua stabile organizzazione estera, il reddito della stessa stabile organizzazione su cui sono calcolate le imposte dovute nello Stato estero viene di fatto attribuito a **due diversi esercizi** della casa madre italiana.

Pensiamo al caso della **casa madre** con **esercizio sociale che chiude al 30/6/2016** e della stabile organizzazione "solare": i redditi della stabile organizzazione prodotti nel periodo 1/1/2016 – 30/6/2016, concorreranno alla formazione dell'imponibile del periodo chiuso al 30/6/2016 della casa madre, mentre quelli del periodo 1/7/2016 – 31/12/2016 entreranno nel periodo d'imposta della casa madre che verrà chiuso al 30/7/2017. Quale deve essere quindi in queste circostanze la **corretta modalità applicativa dell'[articolo 165 del Tuir](#)**? Infatti, il disallineamento temporale crea una **non coincidenza** fra il **lasso temporale** di riferimento del reddito su cui le imposte sono pagate nello Stato estero e quello del reddito imponibile

mondiale della società italiana.

Il **criterio indicato dall'Amministrazione** finanziaria parte naturalmente dal dato oggettivo: l'imposta effettivamente pagata nello Stato estero. Questo importo deve quindi essere suddiviso, ai fini dell'applicazione dell'[articolo 165 del Tuir](#), fra le **due diverse frazioni dell'esercizio** della casa madre italiana.

Come fare questa ripartizione? Il criterio che l'Amministrazione ritiene maggiormente significativo è quello basato sulla **proporzione delle imposte estere sulla base dei ricavi contabilizzati** dalla stabile organizzazione nelle due frazioni di esercizio; nel nostro esempio precedente, si tratta dei ricavi dei due semestri. Tale criterio si base sull'assunto teorico che i ricavi siano un ragionevole *driver* degli utili.

In questo modo, sebbene in maniera suddivisa nelle due frazioni, alla fine dei conti il reddito che concorre a formare imponibile in capo alla società italiana è l'intero reddito prodotto dalla stabile organizzazione, così come l'imposta che, **pro-quota**, concorre a formare **credito d'imposta estero** per la società italiana è **l'imposta realmente pagata nello Stato estero**. Inoltre, sotto il profilo della praticità, il metodo proposto risulta essere **normalmente applicabile** in quanto al momento della elaborazione dei conteggi i dati occorrenti riferiti alla fiscalità della stabile organizzazione estera sono già nella disponibilità della casa madre italiana.

Seminario di specializzazione

LA STABILE ORGANIZZAZIONE: RECENTE EVOLUZIONE DELLA DISCIPLINA NAZIONALE ED INTERNAZIONALE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

ISTITUTI DEFLATTIVI

Voluntary-bis: per Monaco il waiver non serve

di Nicola Fasano

È stato pubblicato nella [Gazzetta Ufficiale n. 181 del 4 agosto 2017](#) il DPCM che prevede il **rinvio al 30 settembre 2017 della trasmissione delle istanze per l'accesso alla collaborazione volontaria** (*voluntary disclosure bis*). L'attesa proroga è divenuta quindi ufficiale.

Divengono ancora attuali allora le recenti precisazioni dell'Agenzia delle Entrate che con la [circolare 21/E/2017](#) è tornata nuovamente ad occuparsi della *voluntary-bis*, chiarendo in particolare la portata delle **novità** del D.L. 50/2017. Il chiarimento più interessante riguarda i capitali detenuti in Paesi, come Monaco, inseriti nella c.d. "white list" ([D.M. 4 settembre 1996](#)) **dal 3 aprile 2017** per i quali, diversamente da quanto lasciava intendere la [circolare 19/E/2017](#), è precisato che **non è necessario il rimpatrio o il waiver al fine di massimizzare i benefici** della sanatoria.

La circolare, analizzando le novità introdotte dal D.L. 50/2017, ricorda in primo luogo come sia stata prevista la possibilità **per i soli titolari di redditi di lavoro autonomo o di lavoro dipendente** prodotti all'estero di recuperare il relativo **credito di imposta** in deroga alla preclusione prevista dall'[articolo 165, comma 8, Tuir](#) in caso di mancata dichiarazione dei redditi esteri.

La circolare precisa come la normativa in commento consente, **esclusivamente nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria**, di detrarre le **imposte pagate all'estero** a titolo definitivo relative a redditi esteri da lavoro dipendente o autonomo, anche in caso di omessa presentazione della dichiarazione o di omessa indicazione di tali redditi. Pertanto, nel determinare le somme da versare a titolo di imposta e sanzioni il contribuente dovrà considerare quale **"maggiore imposta" l'importo risultante al netto della detrazione relativa alle imposte pagate all'estero** a titolo definitivo per i redditi di lavoro ivi prodotti.

Restano i **dubbi**, tuttavia, sulla **possibile estensione** della disposizione in esame anche ai **redditi assimilati** a quelli di lavoro dipendente (come per esempio i compensi di amministratore non titolare di partita Iva) in quanto la circolare in proposito non precisa alcunché.

L'Amministrazione finanziaria ricorda poi come, in sede di conversione del citato decreto L. 50/2017, il legislatore è intervenuto nella disciplina della collaborazione volontaria introducendo alcuni correttivi alla **procedura di versamento**, in particolare in relazione alla modalità di determinazione da parte del competente ufficio delle somme dovute dal contribuente nel caso in cui il **pagamento spontaneo** effettuato a seguito di autoliquidazione

risulti **carente** all'esito dei controlli.

In proposito si ricorda che, a seguito delle novità normative, **l'importo totale ottenuto a seguito delle operazioni di maggiorazione** (che comportano un incremento del 3 o 10% delle somme dovute a seconda della tipologia di imposte cui si riferisce il versamento carente e dello scostamento fra quanto versato e quanto liquidato dall'Ufficio), compreso quanto già versato, **non possa in nessun caso essere superiore rispetto a quanto sarebbe dovuto in caso di comportamento inerte** da parte dell'istante, proprio al fine di non penalizzare il contribuente solerte che abbia espresso un **livello di compliance maggiore** rispetto al contribuente che non ha effettuato alcun versamento spontaneo.

Da ultimo viene chiarito che per i capitali detenuti in Paesi inseriti nella **"white list" dal 3 aprile 2017 (dopo quindi il 24 ottobre 2016)**, data di entrata in vigore del D.L. 193/2016 che ha riaperto i termini della VD), come per esempio Monaco e Liechtenstein, **non è necessario il waiver né il rimpatrio** al fine di stoppare il raddoppio di termini e sanzioni. Sul punto, la precedente [circolare 19/E/2017](#) **sembrava circoscrivere** tale beneficio solo ai Paesi inclusi nella **"white list"** entro il 24 ottobre 2016 (come per esempio la Svizzera), ma in verità **non se ne comprendeva il motivo**. Pertanto è stato fatto ordine e dunque anche sotto questo aspetto **Svizzera e Principato di Monaco sono assimilabili**: in entrambi i casi, in sede di *voluntary-bis*, i fondi **possono rimanere** in tali Paesi, divenuti oramai collaborativi.

Seminario di specializzazione

NOVITÀ FISCALI DELLA MANOVRA CORRETTIVA E DEL JOBS ACT

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

REDDITO IMPRESA E IRAP

Spese di rappresentanza “più” deducibili

di Sandro Cerato

Con la **soppressione dell'area straordinaria del conto economico** si incrementa il **plafond delle spese di rappresentanza deducibili**, poiché i componenti straordinari positivi di reddito sono collocati in gran parte nella voce A.5 del conto economico. È bene ricordare, in linea generale, che le **spese di rappresentanza** sono deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento se rispondenti ai **requisiti di inerenza e congruità**, disciplinati nello specifico dal decreto 19.11.2008 che definisce tali quelle spese, semprechè effettivamente documentate, sostenute per l'erogazione di beni e servizi:

- a **titolo gratuito**;
- **aventi finalità promozionali** o di pubbliche relazioni;
- **con criteri di ragionevolezza** in funzione dell'obiettivo di generare, sia pure in via potenziale, benefici economici per l'impresa o che comunque siano coerenti con le pratiche commerciali di settore.

A titolo indicativo, il citato decreto contiene alcuni **esempi di spese che si qualificano di rappresentanza**, tra cui:

- le **spese per viaggi turistici** in occasione dei quali siano svolte iniziative promozionali per favorire la vendita dei beni o dei servizi dell'impresa;
- le **spese per feste, ricevimenti ed altri eventi di intrattenimento** organizzati in occasione di ricorrenze aziendali o di festività religiose o nazionali;
- le spese per feste, ricevimenti ed altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione dell'**inaugurazione di nuove sedi, filiali, uffici o stabilimenti dell'impresa**;
- le spese per feste, ricevimenti ed altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di mostre, fiere ed eventi simili in cui sono esposti i beni ed i servizi dell'impresa;
- **ogni altra spesa per beni o servizi distribuiti o erogati gratuitamente**.

Oltre al requisito dell'inerenza, come poc'anzi descritto, la deduzione delle spese di rappresentanza richiede anche la **congruità** delle stesse, il cui parametro di calcolo è costituito dai ricavi ed altri proventi prodotti dall'impresa nel corso del periodo d'imposta. Come precisato nella [circolare 34/E/2009](#), l'individuazione dei **ricavi e degli altri proventi derivanti dall'attività caratteristica** deve avvenire in base alla loro accezione fiscale, con la conseguenza che si deve aver riguardo a quanto allocato nelle **voci A.1 e A.5 del conto economico**, tenendo conto delle disposizioni fiscali per la loro quantificazione. Tale ultima precisazione comporta, ad esempio, che la **rateizzazione di una plusvalenza da alienazione di un bene strumentale**

confluì nella **voce A.5** deve essere inclusa nel conteggio per la deduzione delle spese di rappresentanza in funzione della quota imponibile in ciascun periodo d'imposta. Individuato tale importo, la deduzione avviene nella misura che deriva dall'applicazione delle seguenti percentuali (modificate a decorrere dal 2016):

- **1,5%** per ricavi fino ad euro 10.000.000;
- **0,6%** per ricavi oltre euro 10.000.000 e fino ad euro 50.000.000;
- **0,4%** per ricavi oltre euro 50.000.000.

A seguito **dell'eliminazione dell'aera straordinaria del conto economico**, avvenuta ad opera del D.Lgs. 139/2015, l'[articolo 13-bis del D.L. 244/2016](#) prevede che il riferimento contenuto nelle norme vigenti di natura fiscali ai **componenti positivi o negativi di cui alle voci A e B del conto economico** va inteso come riferito ai medesimi componenti assunti al netto delle poste positive e negative di natura straordinaria derivanti da trasferimenti d'azienda o di rami d'azienda. Ciò comporta che **per il calcolo del *plafond* di spese di rappresentanza deducibili**:

- **si deve tener conto di tutti i componenti che in passato andavano collocati nell'area straordinaria del conto economico**, e che a partire dal 2016 sono inclusi nella **voce A.5 del conto economico stesso**;
- **non si deve tener conto di eventuali plusvalenze derivanti dal trasferimento d'azienda** che, pur collocate nella voce A.5, devono essere "scalate" dalla base di calcolo per la deduzione delle spese in questione.

Nonostante tale ultima limitazione, non vi è dubbio che la riforma dei bilanci esplichi **effetti positivi** per il conteggio delle spese di rappresentanza deducibili, unitamente alla circostanza dell'avvenuto incremento (sia pure non significativo) delle percentuali da applicare ai ricavi e proventi dell'attività caratteristica.

Seminario di specializzazione

IL NUOVO BILANCIO D'ESERCIZIO E LE IMPLICAZIONI FISCALI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

ACCERTAMENTO

Il deposito doganale come strumento di pianificazione fiscale

di Angelo Ginex

Il **deposito doganale** può essere definito, ai sensi degli [articoli 237 ss. Reg. UE 952/2013 \(CDU\)](#), come quel **regime doganale economico e sospensivo** mediante il quale le **merci non unionali** possono essere immagazzinate in **luoghi appositamente autorizzati senza essere assoggettate**:

- al **pagamento dei diritti doganali**;
- all'**applicazione di misure di politica commerciale**, quali i dazi *antidumping* e compensativi, i divieti di importazione e le restrizioni.

In altri termini, secondo la normativa comunitaria il **deposito doganale** è quel **luogo autorizzato** per tale **regime speciale** dalle Autorità doganali e soggetto alla loro vigilanza, in cui possono essere **immagazzinate merci non unionali**, con vantaggi economici connessi al **differimento del pagamento** dei diritti doganali al momento della loro **destinazione finale**.

Dunque, appare evidente come la **principale funzione economica** del **deposito doganale** sia, per l'appunto, quella di consentire agli operatori economici l'**immagazzinamento di merci non unionali**, di cui **non è nota la destinazione finale**, senza che esse siano oggetto di **dazi all'importazione** o di **misure di politica commerciale**, con la conseguenza che tale istituto si presta ad essere un interessante **strumento di pianificazione fiscale**.

Ciò posto, rinviando l'esame dei **presupposti soggettivi ed oggettivi** per la concessione del regime in esame ad un prossimo contributo, in tale sede mi limito ad evidenziare che nel **deposito doganale** è consentito l'**immagazzinamento** non solo di:

- **merci non unionali**, senza che le stesse siano soggette ai dazi all'importazione, ad altri oneri e alle misure di politica commerciale, nella misura in cui non vietino l'entrata o l'uscita delle merci nel o dal territorio doganale dell'Unione *ex articoli 237, paragrafo 1, e 240 952/2013 (CDU)*;

ma anche di:

- **merci unionali**, che possono essere vincolate al regime di deposito doganale conformemente alla normativa specifica dell'Unione, o al fine di beneficiare di una decisione che accorda il rimborso o lo sgravio dei dazi all'importazione *ex articolo 237, paragrafo 2, 952/2013 (CDU)*;
- **merci equivalenti** (ovvero, merci unionali immagazzinate, utilizzate o trasformate al posto di merci vincolate a un regime speciale), che possono essere usate nell'ambito di

un regime di deposito doganale, se autorizzato dalle Autorità doganali, su richiesta, a condizione che sia garantito l'ordinato svolgimento del regime, soprattutto per quanto concerne la vigilanza doganale *ex articolo 223 Reg. 952/2013 (CDU)*.

Ex articolo 238, paragrafo 1, Reg. UE 952/2013 (CDU), la **durata di permanenza** delle merci in un regime di deposito non è soggetta ad **alcuna limitazione**. Tuttavia, in circostanze eccezionali, le **Autorità doganali** possono stabilire un **termine entro il quale** un regime di deposito **deve essere appurato**.

Le **merci non unionali, unionali ed equivalenti** possono essere **immagazzinate contemporaneamente** all'interno del **medesimo deposito doganale** (c.d. **immagazzinamento comune**).

Tuttavia, le **Autorità doganali**, qualora ritenessero **necessario individuare le merci equivalenti immagazzinate insieme ad altre merci unionali e non unionali**, potranno richiedere l'impiego di **specifici metodi di identificazione**.

Se ciò fosse impossibile o, comunque, possibile solo a costi sproporzionati, le **Autorità doganali** potranno richiedere la **separazione contabile** in relazione ad ogni tipo di merce, posizione doganale e, se del caso, origine delle merci *ex articolo 268 Reg. 2447/2015* (cfr., **circolare Agenzia delle Dogane 19.4.2016, n. 8/D**).

Master di specializzazione

FISCALITÀ INTERNAZIONALE: CASI OPERATIVI E NOVITÀ

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

PENALE TRIBUTARIO

Fatture false e condotta illecita dell'amministratore

di Marco Bargagli

L'[articolo 2 del D.Lgs. 74/2000](#) (rubricato ***dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti***) sanziona – ai fini penali tributari – con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di **fatture o altri documenti per operazioni inesistenti**, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte **elementi passivi fintizi**.

Nello specifico, la **condotta penalmente rilevante** si realizza quando le **fatture e/o gli altri documenti per operazioni inesistenti** (es. **note debito**) vengono **registrati nelle scritture contabili obbligatorie**, ossia sono **detenuti a fine di prova** nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

Come espressamente confermato dal **Comando Generale della Guardia di Finanza**, “*l'inesistenza della fattura può essere oggettiva, in quanto la stessa documenti operazioni in realtà mai avvenute, in tutto o in parte, ovvero soggettiva, qualora l'operazione documentata sia in realtà intercorsa fra soggetti diversi da quelli risultanti dalla fattura medesima*” (**cfr. circolare 1/2008, volume 2, pagina n. 147**).

Nel medesimo documento di prassi, viene posto in evidenza che la **fattura per operazioni inesistenti** può essere preordinata, tra l'altro, a:

- usufruire di **indebite detrazioni dell'imposta** relativa alle **fittizie acquisizioni di beni o servizi**;
- **compensare indebitamente** l'Iva a debito determinata dalle **operazioni imponibili effettuate**;
- **aumentare il volume d'affari**, allo scopo di ottenere **anticipazioni bancarie** o comunque **finanziamenti, stornando** successivamente le **medesime operazioni** attraverso **l'emissione di note di credito** finalizzate all'abbattimento del debito d'imposta ai fini Iva e del relativo **ricarico ai fini delle imposte sui redditi**.

Sul tema delle **fatture soggettivamente inesistenti** la Corte di Cassazione, con la **sentenza n. 24307 del 19 gennaio 2017**, ha stabilito che è **penalmente rilevante** la condotta del **manager aziendale** che fa **emettere una fattura** alla **società**, per una **prestazione di servizio eseguita personalmente** da parte dell'**amministratore**.

La controversia risolta dagli ermellini ha preso spunto da una **verifica fiscale** nel corso della quale era stato accertato che **una società di capitali** aveva fatturato una **prestazione di servizio**

(*rectius* una **mediazione** relativa alla **cessione di una partecipazione**), effettuata in realtà dalla **persona fisica**.

In esito all'ispezione documentale erano emersi i seguenti **elementi di sintesi**:

- gli importi indicati in fattura erano state **accreditati sul conto corrente della società**;
- i **proventi (ricavi) indicati nel documento fiscale emesso**, non erano confluiti nella **dichiarazione dei redditi** presentata dalla società;
- le **somme versate** per la remunerazione della **prestazione di mediazione** erano **confluite sui conti personali dell'amministratore** che aveva eseguito una **serie di prelievi** senza, tuttavia, dichiarare i compensi.

Ciò posto, sulla base di un **consolidato orientamento giurisprudenziale**, qualora l'Amministrazione finanziaria contesti al contribuente **l'utilizzo o l'emissione di fatture per operazioni** in tutto o in parte inesistenti, **l'onere della prova** grava nei confronti dell'Ufficio che dovrà dimostrare che l'operazione commerciale in realtà **non è mai avvenuta**, ossia che la stessa è **intervenuta tra soggetti diversi** rispetto a quelli indicati nel documento fiscale, nonché il **coinvolgimento attivo** nella frode da parte dell'acquirente.

Tale assunto è stato confermato dalla suprema Corte di Cassazione anche nella [sentenza n. 4335 del 04 marzo 2016](#), ove è stato tuttavia precisato che **l'onere della prova** può ritenersi assolto qualora l'Amministrazione finanziaria fornisca **attendibili indizi**, connotati dagli elementi della **gravità, precisione e concordanza**, idonei giuridicamente a integrare una **presunzione semplice** ex [articolo 2727 del codice civile](#).

In definitiva, sulla base dell'orientamento espresso nel tempo dalla giurisprudenza di legittimità, l'Amministrazione finanziaria dovrà dimostrare:

- la **natura di "mera cartiera" del cedente/fornitore** la quale, normalmente, **opera per pochi mesi**, senza presentare dichiarazioni dei redditi, senza versare le imposte dovute, risultando **priva di idonea struttura materiale** in termini di **attrezzature, uomini e mezzi**;
- la **consapevolezza del cessionario/committente** della frode fiscale.

Quindi, il **coinvolgimento attivo** nel meccanismo fraudolento da **parte del cessionario**, potrà essere dimostrato anche sulla base di un **quadro probatorio indiziario** basato su **presunzioni semplici** purché, come detto, caratterizzate dai caratteri della **gravità, precisione e concordanza**.

Tornando al caso recentemente risolto *in apicibus* la suprema Corte, nella citata [sentenza n. 24307 del 19 gennaio 2017](#), ha affermato che: **"le operazioni soggettivamente inesistenti devono ritenersi configurabili anche quando, come nel caso di specie, la fattura rechi l'indicazione di un soggetto erogatore della prestazione imponibile diverso da quello effettivo (..). Anche in una siffatta ipotesi, del resto, il documento esprime una chiara capacità decettiva, idonea a impedire la**

identificazione degli attori effettivi delle operazioni commerciali, precludendo o comunque ostacolando la possibilità dell'accertamento tributario e palesando, in questo modo, un nucleo di disvalore che ne giustifica pienamente la riconducibilità all'area del penalmente rilevante".



*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 >](#)