

Edizione di martedì 29 agosto 2017

ACCERTAMENTO

Norma di Comportamento AIDC n. 198

di Federica Furlani

IVA

Prenotazione on line di alloggi tra intermediazione e servizio immobiliare

di Marco Peirolo

CRISI D'IMPRESA

La nuova chiusura del fallimento – III° parte

di Andrea Rossi

DIRITTO SOCIETARIO

La Cassazione conferma la prorogatio per i sindaci dimissionari

di Lucia Recchioni

AGEVOLAZIONI

Patent Box: Inghilterra e Italia a confronto

di Claudio Melillo

ACCERTAMENTO

Norma di Comportamento AIDC n. 198

di Federica Furlani

La Commissione norme di comportamento e di comune interpretazione in materia tributaria dell'AIDC (Associazione italiana dottori commercialisti ed esperti contabili) ha preso in esame, con la recente **Norma di Comportamento n. 198**, il problema dell'**attribuzione ai soci del maggior reddito** accertato in capo a società di capitali con **ristretta compagine sociale**.

Come noto, nel nostro ordinamento il reddito prodotto dalle società di capitali è assoggettato autonomamente ad Ires in capo alle stesse, e viene ulteriormente assoggettato ad imposizione (Irpef) in capo ai soci persone fisiche solo in caso di successiva sua **distribuzione**, in base alle regole stabilite dall'[articolo 47 del Tuir](#).

A seguito di accertamenti effettuati nei confronti di società di capitali con ristretta compagine sociale, si è consolidato un orientamento della Cassazione, in base al quale *“in tema di accertamento delle imposte sui redditi, è legittima la presunzione di attribuzione pro quota ai soci, nel corso dello stesso esercizio annuale, degli utili extra bilancio prodotti da società di capitali a ristretta base azionaria”*.

La Norma di Comportamento in commento evidenzia che si tratta di una **presunzione semplice ex articolo 2729 cod. civ.** che, secondo la giurisprudenza, trova come presupposto la ristretta base azionaria e, quindi, la *“complicità che normalmente lega un gruppo ristretto di soci, viene ritenuta dalla Suprema Corte ragionevole e sufficientemente grave da fondare di per se, ex articolo 39 del D.P.R. 600/1973, l'accertamento in capo al socio del maggior reddito della società che si presume da lui percepito in proporzione alla sua partecipazione”*.

L'unica prova contraria che il contribuente socio può offrire è di non aver percepito finanziariamente tali redditi o perché **non sono stati** effettivamente **distribuiti**, ovvero perché **sono stati percepiti da altri**.

In ogni caso la presunzione esaminata può applicarsi solo nel caso in cui il maggior reddito imponibile accertato in capo alla società implica una comprovata esistenza di corrispondenti **disponibilità finanziarie occulte** che possono essere state distribuite ai soci, e proprio per questo imponibili, in quanto dividendi percepiti, *ex articolo 47 del Tuir*. Resta in ogni caso salva, come detto, la possibilità degli stessi di fornire la **dimostrazione** di non averli percepiti.

Di conseguenza, la presunzione può trovare applicazione in presenza di **ricavi non dichiarati** o **costi oggettivamente inesistenti fittiziamente sostenuti**, mentre non può applicarsi in tutti quei casi in cui gli accertamenti di maggior reddito imponibile derivino da:

- costi effettivamente sostenuti ma ritenuti in tutto o in parte indeducibili;
- accantonamenti o ammortamenti recuperati a tassazione;
- rettifiche dei criteri di valutazione adottati dalla società;
- "spostamenti" di proventi od oneri da un esercizio ad un altro in violazione del principio di competenza;
- applicazione delle regole in tema di *transfer pricing*;
- applicazione delle regole in tema di acquisti da società residenti in paesi a fiscalità privilegiata;
- applicazione delle regole in materia di *Controlled Foreign Companies (CFC Rules)*;
- applicazione di strumenti, indirettamente sanzionatori o di tipo "statistico", quali la disciplina delle cosiddette società di comodo e degli studi di settore.

La Norma di Comportamento evidenzia infine che il reddito che può essere considerato distribuito ai soci, ed assoggettato ad imposizione, è pari solo al **maggior reddito accertato in capo alla società al netto delle imposte** che su tale reddito, per effetto dell'accertamento, la stessa è tenuta a corrispondere.

Seminario di specializzazione
**L'ACCERTAMENTO NEL REDDITO D'IMPRESA:
QUESTIONI CONTROVERSE E CRITICITÀ**
[Scopri le sedi in programmazione >](#)

IVA

Prenotazione on line di alloggi tra intermediazione e servizio immobiliare

di Marco Peirolo

Con una consulenza giuridica resa il 6 settembre 2016, l'Agenzia delle Entrate, in esito ad una istanza di interpello formulata da **Federalberghi**, ha esaminato il trattamento IVA delle **prenotazioni on line di alloggi in strutture ricettive non gestite in forma imprenditoriale o in abitazioni private** messe a disposizione degli utenti per brevi periodi; il tema è d'attualità dopo le novità introdotte, sia pure senza un immediato impatto in ambito IVA, con il D.L. 50/2017.

Nel caso specifico in cui il gestore della piattaforma abbia sede in altro Stato UE, l'Agenzia ha concluso per **l'imponibilità della prestazione di intermediazione, previa identificazione in Italia** dell'intermediario finalizzata all'addebito dell'imposta, se il cliente non è un soggetto passivo e l'immobile è ubicato in Italia.

L'apertura del numero di partita IVA da parte del gestore della piattaforma *on line* può essere, quindi, evitata nella sola ipotesi in cui l'imposta debba essere assolta con il meccanismo del **reverse charge** dal cliente italiano che sia un soggetto passivo che agisce in quanto tale.

Diversamente dall'indicazione del Comitato IVA, resa nel Working Paper n. 878 del 22 settembre 2015, la risposta non considera che il servizio di intermediazione possa avere **natura finanziaria e, dunque, rientrare nella previsione di esenzione** dell'[articolo 10, comma 1, n. 9, del D.P.R. 633/1972](#) allorché l'intermediario gestisca l'incasso e il trasferimento delle somme di denaro tra le controparti dell'operazione oggetto intermediazione. Il che contrasta con gli esiti delle *Guideline* n. 889 del 26 ottobre 2015, dove, a proposito dell'esenzione proposta dalla Comitato IVA con il documento sopra citato, si legge che "*the VAT Committee unanimously considers that exemptions pursuant to Article 135(1) of the VAT Directive shall apply where these transactions constitute financial services falling under that provision*". L'indicazione relativa all'esenzione è stata, dunque, assunta all'unanimità, con il consenso dei rappresentanti delle Autorità fiscali italiane.

Salvo questo aspetto, sicuramente non secondario, l'Agenzia ha precisato che l'applicazione dell'IVA per le operazioni territorialmente rilevanti in Italia **opera a prescindere dal soggetto in nome e per conto del quale agisce la piattaforma**, ben potendosi ritenere, peraltro, che il destinatario della prestazione di intermediazione sia tanto il fornitore quanto il suo cliente.

Per quanto riguarda il regime impositivo del servizio reso dalla **piattaforma con sede al di fuori**

dell'Italia, nella risposta si conferma il duplice criterio di collegamento con il territorio dello Stato previsto (si veda, sul punto, la [circolare 37/E/2011](#), § 3.1.1):

- dall'[articolo 7-ter, comma 1, lett. a\), del D.P.R. 633/1972](#) (regola generale del Paese del committente), per i servizi di intermediazione nei **rapporti “B2B”**;
- dall'[articolo 7-sexies, comma 1, lett. a\)](#), dello stesso decreto (deroga del Paese di effettuazione dell'operazione intermedia) per i servizi resi nei **rapporti “B2C”**.

In pratica, l'imponibilità della prestazione opera in due casi, ossia quando:

- il cliente, ovunque stabilito (Italia, altro Stato UE o extra-UE), è *“consumer”* e l'immobile è situato in Italia;
- il cliente *“business”* è stabilito in Italia, a prescindere dal luogo di ubicazione dell'immobile (Italia, altro Stato UE o extra-UE).

Nella prima ipotesi (cliente *“consumer”*), l'intermediario **deve identificarsi in Italia** per rendere imponibile il servizio. Nella seconda ipotesi (cliente *“business”*), l'IVA è assolta con il **sistema del reverse charge** dal cliente, per cui l'intermediario non è tenuto ad identificarsi in Italia e, anche laddove avesse provveduto ad aprire un numero di partita IVA, non potrebbe addebitare l'imposta in fattura in applicazione dell'[articolo 17, comma 2, del D.P.R. 633/1972 \(risoluzione 21/E/2015\)](#). Va da sé, quindi, che l'identificazione dell'intermediario resta obbligatoria, anche nei rapporti B2B, quando il cliente non sia stabilito in Italia.

Come precedentemente evidenziato, le piattaforme *on line*, **soltanto se non agiscono in nome proprio**, prestano un servizio ai propri utenti che assume natura di intermediazione. Laddove, infatti, l'attività svolta consista nell'acquisto in proprio della disponibilità di alloggi (prenotazione) e nella rivendita dello stesso servizio a terzi, ad esempio agenzie di viaggio, tale attività **non può essere considerata come intermediazione**.

Ai fini IVA, questa diversa qualificazione comporta che il riaddebito operato ai propri clienti rientra nella previsione territoriale di cui all'[articolo 47 della Direttiva n. 2006/112/CE](#), corrispondente [all'articolo 7-quater, comma 1, lett. a\), del D.P.R. 633/1972](#), che fa riferimento al **luogo di ubicazione dell'immobile** indipendentemente dalla circostanza che il cliente sia o meno un soggetto passivo che agisce in quanto tale ([risoluzione 312/E/2008](#)).

The advertisement features a blue header bar with the text "Master di specializzazione" and "IVA NAZIONALE ED ESTERA". Below this, a blue banner contains the text "Scopri le sedi in programmazione >". The background of the ad has abstract blue and white geometric shapes.

CRISI D'IMPRESA

La nuova chiusura del fallimento – III° parte

di Andrea Rossi

Stante la complessità interpretativa del nuovo [articolo 118 L.F.](#), il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili ha emesso un **documento** lo scorso mese di giugno in cui sono **fornite** delle preziose **indicazioni** circa gli obblighi di cancellazione dal Registro imprese delle società fallite in pendenza di giudizi, che sono stati approfonditi in un precedente contributo, mentre nel presente articolo saranno trattate le tematiche fiscali relativamente alle **imposte indirette** conseguenti all'applicazione del nuovo [articolo 118 L.F..](#)

Ferma restando la difficile **convivenza** fra le disposizioni fallimentari e quelle tributarie, stante il fatto che non esiste una **disciplina armonizzata** della fiscalità delle procedure concorsuali, la chiusura del fallimento con giudizi ancora **pendenti** può comportare delle fattispecie **differenti** laddove la cessione di un bene o prestazione di un servizio sia perfezionata successivamente alla citata chiusura del fallimento; pertanto, in funzione delle situazioni che si originano a seguito della chiusura di un fallimento con giudizi pendenti, potremmo avere le seguenti differenti situazioni:

1. prestazioni di servizi rese **ante chiusura** del fallimento ma **incassate successivamente alla chiusura**: l'Amministrazione finanziaria, con la [circolare del 28.1.1992, n. 3/446157](#), ha precisato che la dichiarazione di cessazione dell'attività, con conseguente chiusura della partita Iva, può essere presentata allorquando siano **ultimate** le operazioni rilevanti agli effetti dell'Iva; l'Agenzia delle Entrate (si veda la DRE Veneto del 25.3.2016), laddove il fallimento sia stato chiuso in pendenza di giudizi, ritiene invece **necessario riaprire** la partita Iva da parte del curatore qualora lo stesso debba effettuare **operazioni rilevanti** (nel caso di specie prestazioni di servizi) ai fini Iva che si rendessero necessarie, in particolare all'esito dei giudizi pendenti. Tale indicazione fornita dalla DRE del Veneto evidenzia ulteriormente la forte **dicotomia** che vi è tra la disciplina fallimentare, che ti impone la **cancellazione** della società dal Registro Imprese, e quella fiscale, che addirittura prevede la possibilità di **riaprire la partita Iva** in presenza di nuove operazioni rilevanti. Pertanto, in presenza di **prestazioni di servizi** realizzate ante cancellazione della società dal Registro Imprese e conseguente chiusura della posizione Iva, sulla base delle indicazioni fornite dalla citata DRE del Veneto (e supportate dalla sentenza di [Cassazione del 21 aprile 2016, n. 8059](#)), il curatore fallimentare dovrà **riaprire** la partita Iva: la data di riapertura della partita Iva potrà coincidere con l'incasso del corrispettivo derivante dalla prestazione di servizi, salvo anticiparla laddove vi siano associati dei costi da sostenere per prestazioni passive che darebbero luogo alla possibilità di detrarsi la relativa imposta (si pensi all'Iva sulle prestazioni dei professionisti interessati della vicenda);

2. presenza di sole **prestazioni passive** sorte successivamente alla chiusura del fallimento: si tratta del credito Iva sorto a seguito del pagamento di spese funzionali a giudizi pendenti, quali le spese legali. In tale contesto il curatore fallimentare potrà riaprire la partita Iva solamente per recuperare l'imposta relativa a tali spese, in quanto spetta il diritto alla detrazione (**Corte Giustizia UE, sentenza del 3 marzo 2005, causa C-32/03**);
3. **cessioni di beni** effettuate **successivamente** alla chiusura del fallimento; si può trattare di beni rinvenuti successivamente ovvero rientrati nel perimetro del fallimento a seguito dell'esito positivo di un contenzioso; in tal caso il curatore non dovrà più riaprire la partita Iva, assoggettando la cessione ad imposta **proporzionale di registro**, in ossequio alle indicazioni fornite dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione (**sentenze n. 6198/1996** e n. 8145/1996), la quale ha affermato che la cessione di un bene, posta in essere da un imprenditore successivamente alla cessazione dell'attività d'impresa, **esula dall'imposizione Iva** ed è soggetta all'ordinaria tassazione proporzionale di registro, anche se si tratti di bene prodotto nell'ambito della pregressa attività o comunque da essa derivato.

Per quanto attiene invece all'assolvimento del pagamento delle ritenute, [l'articolo 23 del D.P.R. 600/1973](#), individua nel curatore uno dei soggetti qualificati come sostituti di imposta, fino a quando ovviamente lo stesso rimane in carica; laddove intervenga la cancellazione della società dal Registro delle imprese ed il venir meno del codice fiscale, secondo lo scrivente il curatore difficilmente potrà ancora dar corso all'applicazione delle ritenute, con i relativi adempimenti, cosa invece fattibile laddove il curatore mantenga aperto il codice fiscale della società fallita.

Pertanto, stante le forti incongruenze tra normativa fiscale e fallimentare, ed in linea con la circolare dell'11 aprile 2017 della Sezione Fallimentare del Tribunale di Milano, in presenza di possibili adempimenti fiscali successivi alla eventuale chiusura del fallimento ai sensi dell'[articolo 118](#), è opportuno valutare da parte del curatore di chiedere un'**autorizzazione** al Giudice Delegato di **non procedere** con la cancellazione della società dal Registro delle imprese, stante la pendenza di giudizi, così da poter assolvere agli obblighi fiscali secondo le regole ordinarie.

Seminario di specializzazione

PROCEDURE PER LA SOLUZIONE DELLA CRISI DI IMPRESA IN CONTINUITÀ

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

DIRITTO SOCIETARIO

La Cassazione conferma la prorogatio per i sindaci dimissionari

di Lucia Recchioni

L'attuale formulazione dell'[articolo 2400 cod. civ.](#), nel collegare direttamente il **regime di prorogatio** dei poteri alla **cessazione dei sindaci** per **scadenza del termine**, pare escluderne qualsiasi ulteriore applicazione.

Eppure, anche con riferimento ai casi di **dimissioni dei sindaci**, la **dottrina** propende per l'**applicazione analogica** dell'[articolo 2385 cod. civ.](#), che, come noto, regola la **cessazione della carica degli amministratori**, prevedendo che “*la rinuncia ha effetto immediato, se rimane in carica la maggioranza del consiglio di amministrazione, o, in caso contrario, dal momento in cui la maggioranza del consiglio si è ricostituita*”.

Nel caso in cui, poi, l'assemblea non riuscisse a nominare i nuovi componenti del **collegio sindacale**, si verificherebbe una **causa di scioglimento della società**, ai sensi dell'[articolo 2484, comma 1, n. 3, cod. civ.](#).

Anche la **giurisprudenza** ha condiviso le richiamate interpretazioni dottrinali, estendendo il regime di **prorogatio** previsto per gli **amministratori** di società anche ai **sindaci**.

La prima pronuncia, abbastanza risalente, è la **sentenza della Corte di Cassazione n. 5928 del 09/10/1986**, seguita poi dalla **sentenza n. 941 del 18/01/2005** (entrambe, come è evidente, ante-riforma del diritto societario).

Quest'ultima sentenza si è occupata di un caso di condanna al **risarcimento del danno per responsabilità da mala gestio** dei **sindaci effettivi** di una società fallita: sindaci che però avevano presentato le loro dimissioni ben due anni prima del fallimento.

La Suprema Corte, investita della questione, richiamando la precedente sentenza del 1986, ha quindi chiarito che “*in tema di funzionamento del collegio sindacale di una società di capitali, la rinunzia di un sindaco effettivo – a meno che non sia diversamente disposto dallo statuto sociale – ha effetto immediato, indipendentemente dalla sua accettazione da parte dell'assemblea, quando sia possibile l'automatica sostituzione del dimissionario con un sindaco supplente. Nel caso in esame la Corte di merito ha accertato, con valutazione in fatto non sindacabile in questa sede, che già il sindaco effettivo St. era decaduto dalla carica ed era stato sostituito con uno dei sindaci supplenti, sì che non poteva farsi luogo a sostituzione automatica dei ricorrenti sindaci dimissionari ai sensi dell'art. 2401, nel testo vigente prima delle modifiche introdotte dal D.Lgs. 27/01/1992 n. 88 (art. 23)*”.

Lo stesso orientamento è stato poi confermato dalla più **recente sentenza della Corte di Cassazione n. 9416 del 12.04.2017** riguardante un analogo caso di **richiesta di risarcimento del danno** (per una somma pari a circa otto milioni di Euro) nei confronti dei **sindaci** da parte della **Procedura fallimentare**.

I sindaci chiamati a risarcire il danno avevano tuttavia presentato le loro **dimissioni** nel corso **dell'assemblea dei soci** chiamata a **nominare i nuovi sindaci**: nomina che, effettivamente, vi fu, sebbene non seguita dalla **formale accettazione** della carica da parte dei nominati in sostituzione.

Non potendo quindi essere ritenuto automatico il subentro di supplenti, la Suprema Corte ha stabilito che **la rinuncia non potesse avere effetti immediati**.

È stato infatti precisato che la previsione della necessaria nomina di supplenti “è evidente espressione di un’**esigenza di continuità** dell’organo di controllo del tutto analoga all’esigenza di continuità dell’organo di amministrazione salvaguardata dall’articolo 2385 cod. civ.; e giustifica pertanto la conclusione di un’applicazione quantomeno analogica della disciplina sulla proroga”.

Di segno diametralmente **opposto**, invece, sono molte pronunce di **prassi**.

La **Fondazione Nazionale dei Commercialisti**, con il **documento 01.12.2014** ha infatti **escluso** che possa trovare applicazione l’istituto della **prorogatio** nei confronti dei sindaci dimissionari.

D’altra parte, l’esigenza di garantire la **continuità di funzionamento** dell’organo amministrativo non può essere automaticamente estesa all’**organo di controllo**, posto che “le esigenze di continuità dei due organi sociali sono **significativamente differenti** in quanto la mancanza dell’organo amministrativo incide immediatamente sull’operatività della società”.

Anche il **Consiglio Notarile del Triveneto**, con la **Massima H.E.1**, ha chiarito che in caso di **morte, rinunzia o decadenza** del sindaco, la cessazione ha effetto immediato, anche se, con i sindaci supplenti, il collegio sindacale non si completa. L’impossibilità di **ricostituire** integralmente il **collegio sindacale** per incapacità dell’assemblea o per non reperibilità di sindaci disposti ad accettare l’incarico, comporta invece lo **scioglimento della società**.

Master di specializzazione

LE SOCIETÀ DI CAPITALI: ASPETTI RILEVANTI E CRITICITÀ

Scopri le sedi in programmazione >

AGEVOLAZIONI

Patent Box: Inghilterra e Italia a confronto

di Claudio Melillo

L'attuale **quadro** dell'agevolazione del *Patent Box* è certamente variegato. Considerando i diversi sistemi propri dei **differenti Paesi**, appare evidente come si sia davanti a un **quadro complesso e tutt'altro che uniforme; infatti**, tra i vari Paesi ci sono **sostanziali differenze** (in alcune fattispecie muta il livello di tassazione, in altre il trattamento delle spese e delle detrazioni).

Il regime del *Patent Box* è stato introdotto nel Regno Unito nel 2013 e, oggi, è oggetto di disciplina nel "Corporate Tax Act" (CTA), Part8A. L'entrata in vigore dell'"IP regime" inglese è avvenuta in anticipo rispetto al nostro Paese, ove, invece, ha trovato applicazione per mezzo della legge di Stabilità solamente nel 2015 e ha successivamente trovato conferma nel connesso decreto attuativo. Il regime di favore per i **beni immateriali** in vigore in Inghilterra permette alle aziende britanniche di avere una percentuale più bassa di tassazione e, per l'esattezza il **10%**, a fronte del 19% quale aliquota della *Corporate Tax*. Mentre, in Italia i redditi derivanti da brevetti e altri *intangibles*, invece di essere assoggettati alla tassazione ordinaria, con l'adozione del *Patent Box*, saranno soggetti a un'**aliquota dimezzata**. Il Governo inglese ha recepito, con netto anticipo rispetto al nostro Paese, le **raccomandazioni OCSE** oggetto di BEPS, prevedendo una sorta di regime transitorio per quei beni immateriali non più coperti dall'agevolazione, per i quali ha previsto la possibilità di continuare a fruire del beneficio fino al 2021, fatta eccezione per i beni immateriali acquisiti dal 2 gennaio 2016. Le raccomandazioni contenute nel Progetto BEPS, sono state, contrariamente a quanto avvenuto in Inghilterra, recepite in Italia con notevole ritardo e, solo **parzialmente**, a causa dell'inerzia del legislatore italiano.

È utile rilevare come, le pratiche connesse al *Patent Box* in Inghilterra, siano state oggetto di indagine nel 2014; tutto ciò ha condotto a un **accordo** tra Inghilterra e Germania sulla realizzazione di una **bozza di proposta** avente ad oggetto talune migliorie, bozza fondata sul tanto decantato *Nexus Approach Beps*.

Ebbene, alla luce di quanto ora descritto, nel panorama europeo, i regimi esistenti si devono suddividere in **due gruppi**:

- quello essenzialmente diretto a favorire **lo sviluppo e l'innovazione**. Risultano inclusi il Belgio, l'Olanda, la Gran Bretagna e l'Italia. Essi si concentrano cioè sui brevetti, piuttosto che su beni connessi al *marketing*,
- quello che cerca di **attrarre tutte le forme di beni immateriali**, ed è quello utilizzato da Cipro, Francia e Ungheria.

Tuttavia, anche con riferimento ai Paesi che hanno adottato il primo “*modello*”, il *Patent Box* viene sempre più utilizzato quale veicolo diretto a incoraggiare l’innovazione e attirare attività di **ricerca e sviluppo**.

Con il tempo esso è divenuto uno strumento diretto principalmente allo **spostamento** dei **ricavi** derivanti dagli *intangibles*, dai Paesi esteri verso l’Inghilterra ovvero l’Italia, in modo da beneficiare della sottesa **agevolazione fiscale**.

Ed è proprio questa amara consapevolezza che ha condotto al dialogo e alla riflessione in merito all’adozione di ulteriori misure comuni ai membri OCSE e al, seppure teorico, progetto di introduzione di un **sistema di tassazione comune per le imprese**.

The graphic features a blue header bar with white text: "Master di specializzazione". Below it is a large blue rectangular area containing the text "LABORATORIO PROFESSIONALE SUL PATENT BOX" in bold blue letters. At the bottom of this area is a blue button with white text: "Scopri le sedi in programmazione >". The background of the banner has abstract white geometric shapes on a blue gradient.