

Edizione di giovedì 7 settembre 2017

ACCERTAMENTO

Utilizzabilità dei documenti esibiti in giudizio

di Marco Bargagli

DIRITTO SOCIETARIO

La liquidazione: obblighi degli amministratori

di Federica Furlani

AGEVOLAZIONI

Iper ammortamento esteso al 30 settembre 2018

di Alessandro Bonuzzi

CONTENZIOSO

La declinazione dell'onere della prova nel processo tributario

di Angelo Ginex

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Stabile organizzazione personale

di Dottryna

ACCERTAMENTO

Utilizzabilità dei documenti esibiti in giudizio

di Marco Bargagli

L'[articolo 52, comma 5, del D.P.R. 633/1972](#) prevede che i **libri, i registri, le scritture ed i documenti** di cui viene **rifiutata l'esibizione**, non possono essere **presi in considerazione a favore del contribuente** ai fini dell'accertamento in sede **amministrativa e contenziosa**.

Inoltre, la **normativa sostanziale di riferimento** prevede che:

- per **rifiuto di esibizione** si intendono anche la **dichiarazione di non possedere** i libri, i registri, i documenti e le scritture nonché la **sottrazione di essi** all'ispezione nel corso del **controllo fiscale**;
- **rifiutare l'esibizione** o comunque **impedire l'ispezione** delle **scritture contabili e dei documenti** la cui **tenuta e conservazione sono obbligatorie** o dei quali **risulta l'esistenza**, determina anche **l'applicabilità delle sanzioni** previste dall'[articolo 9 del D.Lgs. 471/1997](#) (rubricato **violazioni degli obblighi relativi alla contabilità**).

Sul tema **dell'utilizzabilità dei documenti non esibiti nel corso di un controllo fiscale**, è intervenuta la Corte di Cassazione, con la [sentenza n. 10527 del 28 aprile 2017](#), nella quale è stato affermato che qualora **l'imprenditore in buona fede** non ha **regolarmente conservato la contabilità obbligatoria**, la stessa potrà eventualmente essere **esibita nel corso del giudizio**.

La vicenda **oggetto di esame** da parte dei **supremi giudici di legittimità**, riguardava un **avviso di accertamento** emesso dall'Agenzia delle Entrate nei confronti di una società **in fallimento**, che aveva **omesso di versare l'Iva e le ritenute di acconto dovute**.

Inoltre, la **curatela fallimentare** non aveva **fornito** le pertinenti **giustificazioni** riferibili ai **conti correnti bancari** posseduti dalla società, essendo andata **dispersa** una parte della **documentazione** istituita.

Nello specifico, nel **corso della verifica fiscale** veniva contestato:

- **l'omesso versamento** mensile dell'Iva;
- **la mancata giustificazione dei versamenti e dei prelevamenti bancari**;
- **l'omessa presentazione** della **dichiarazione fiscale** per l'anno di **imposta oggetto di verifica**;
- l'esistenza di un **reddito di impresa induttivamente determinato** rilevante ai fini Ires e, simmetricamente, ai fini Irap;
- **un maggiore volume d'affari** ai fini Iva.

In merito, la curatela fallimentare **proponeva ricorso** avverso l'avviso di accertamento, ritenendolo **illegittimo ed infondato**.

La Corte di Cassazione **ha accolto la tesi** del ricorrente, evidenziando che la **dichiarazione del contribuente di non possedere libri, registri, scritture e documenti**, specificamente richiesti dall'Amministrazione finanziaria nel corso di un accesso, **preclude la valutazione** degli stessi in suo favore in **sede amministrativa o contenziosa** rendendo **legittimo l'accertamento induttivo** solo ove sia **non veritiera, cosciente, volontaria e dolosa** integrando, per tale motivo, un **sostanziale rifiuto** di esibizione diretto ad **impedire l'ispezione documentale**.

Sul punto, gli ermellini hanno precisato che l'[articolo 52, comma 5, del D.P.R. 633/1972](#) è una norma a **carattere eccezionale** che deve essere interpretata alla luce degli [articoli 24](#) e [53](#) della Costituzione in modo da **non comprimere il diritto alla difesa** e da **non obbligare** il contribuente a **pagamenti non dovuti**.

Di conseguenza, non può **reputarsi sufficiente**, ai fini della **suddetta preclusione, il mancato possesso imputabile a mera negligenza o imperizia nella custodia e conservazione della documentazione contabile**.

In definitiva, è stata rilevata la **buona fede del curatore fallimentare** il quale, nel processo verbale di constatazione redatto, aveva fatto rilevare **l'impossibilità di fornire le giustificazioni richieste** tenuto conto:

- della **voluminosa documentazione bancaria** relativa alle **operazioni effettuate**;
- che una parte della **documentazione amministrativo-contabile** in uso alla società, **era andata dispersa**.

Master di specializzazione

LA GESTIONE DEI CONTROLLI FISCALI

Scopri le sedi in programmazione >

DIRITTO SOCIETARIO

La liquidazione: obblighi degli amministratori

di Federica Furlani

Con l'iscrizione della **nomina** dei **liquidatori** nel Registro delle imprese, gli **amministratori** cessano dalla carica ed inizia la vera e propria **fase di liquidazione** della società, volta al realizzo dell'attivo e all'estinzione delle posizioni debitorie; fase che si conclude con il deposito del bilancio finale di liquidazione e dell'eventuale piano di riparto.

Con la cessazione dal loro incarico, gli amministratori assumono l'**obbligo**, sancito dall'[**articolo 2487-bis, comma 3, cod. civ.**](#), di **consegnare ai liquidatori**, tramite un **apposito verbale**, i seguenti **documenti**:

- i **libri sociali**;
- una **situazione dei conti** alla data di effetto dello scioglimento, così come definita dall'[**articolo 2484**](#) e [**2485 cod. civ.**](#);
- un **rendiconto sulla loro gestione** relativo al periodo successivo all'ultimo bilancio approvato.

Per quanto riguarda i **libri sociali**, come precisato dal principio contabile OIC 5, il riferimento deve intendersi in **senso estensivo**: non solo quindi i libri di cui all'[**articolo 2421 cod. civ.**](#) (libro soci, assemblee, consiglio di amministrazione), ma anche i libri e le scritture contabili *ex articolo 2214 cod. civ.* (libro giornale, inventari, ecc.) ed ogni altra documentazione amministrativa riconducibile al patrimonio della società (fatture, contratti, ecc.).

Per **situazione dei conti** alla data di effetto dello scioglimento deve invece intendersi una situazione in cui siano riportati i **saldi dei conti patrimoniali ed economici** accessi alla contabilità della società, desumibili dal bilancio di verifica, **senza procedere ad alcuna scrittura rettificativa o di assestamento valutativo**. È da ritenersi che il documento debba essere redatto in modo sufficientemente **analitico e dettagliato** (voci e sottovoci del piano dei conti societario) in modo da favorire il riscontro con gli elementi attivi e passivi del patrimonio sociale: andrà pertanto effettuata l'esposizione analitica di ogni singola voce di credito e di debito, l'indicazione dei singoli cespiti utilizzati quali beni strumentali, ecc..

Il terzo obbligo a carico degli amministratori è la **consegna del rendiconto sulla gestione**, che rappresenta, come indicato dall'OIC 5, un "documento destinato a dimostrare ed informare con chiarezza, verità e correttezza in ordine alla situazione patrimoniale e finanziaria della società, nonché sul risultato economico derivante dall'attività degli amministratori svolta tra la data di chiusura del precedente bilancio fino alla data di avvio della liquidazione" (ovvero la data di iscrizione dei liquidatori nel Registro delle imprese),

Trattasi pertanto di un vero e proprio **bilancio infrannuale**, costituito dai **documenti previsti dall'articolo 2423 cod. civ.** (stato patrimoniale, conto economico, rendiconto finanziario e nota integrativa), da redigersi secondo i criteri di cui agli [articoli 2424, 2425 e 2427 cod. civ.](#)

Il rendiconto si deve pertanto fondare su **criteri valutativi di funzionamento**, e non su quelli di liquidazione (che verranno utilizzati dalla data di avvio della gestione liquidatoria e dalla cessazione dell'attività di impresa), seppure tenendo conto del **venir meno della prospettiva di continuità aziendale**. Dal momento in cui si verifica una causa di scioglimento della società al momento dell'inizio della liquidazione, periodo che non dovrebbe essere poi particolarmente lungo, l'azienda continua infatti ad essere un “*complesso economico funzionante, per quanto la gestione (ancora nelle mani degli amministratori) rivelò un carattere “conservativo” e non anche “dinamico-produttivo”. Ciò emerge ancor più nell'ipotesi di esercizio provvisorio eventualmente deliberato dall'assemblea ai sensi dell'articolo 2487, 1° comma, lett. c) cod. civ., per il quale l'eventuale prosecuzione dell'attività si giustifica solo nell'ottica del miglior realizzo possibile*” (OIC 5).

Il principio contabile evidenzia inoltre alcuni aspetti, con indicazioni di carattere generale, di cui gli amministratori devono tener conto per la redazione del rendiconto stesso:

- **l'impossibilità di capitalizzare oneri pluriennali**, stante l'avvenuto scioglimento della società e quindi il venir meno del presupposto dell'utilità futura;
- la necessità di verificare il valore di quelle **partecipazioni** possedute in imprese la cui attività economico-produttiva è strettamente dipendente dalla società posta in liquidazione;
- l'accertamento del **valore di presunto realizzo per i crediti**, per eventuali richieste (frequenti in stato di liquidazione) di sconti e riduzioni da parte dei debitori;
- la necessità di verificare, in caso di **lavori in corso su ordinazione**, gli effetti derivanti, in termini di risoluzione dei contratti, pagamento di penali, ecc., per il caso che, per effetto dello scioglimento, la società non sia in grado di onorare in tutto o in parte gli obblighi che ha assunto nei confronti dei committenti;
- la necessità di un preciso aggiornamento di ogni singola **posizione debitaria** fruttifera di oneri finanziari, e la verifica circa la possibile **insorgenza di nuovi o maggiori debiti** in conseguenza di specifiche clausole contrattuali stipulate con clienti, fornitori, banche, dipendenti, con la conseguente esigenza di operare specifici accantonamenti a fondi per rischi ed oneri.

La legge non prescrive espressamente, tanto con riferimento alla situazione dei conti quanto per il rendiconto sulla gestione, **alcuna specifica approvazione da parte dell'assemblea dei soci**.

Considerando tuttavia che l'[articolo 2490, comma 4, cod. civ.](#) prevede che “*Nel primo bilancio successivo alla loro nomina i liquidatori devono indicare le variazioni nei criteri di valutazione adottati rispetto all'ultimo bilancio approvato, e le ragioni e conseguenze di tali variazioni. Al medesimo bilancio deve essere allegata la documentazione consegnata dagli amministratori a*

norma del terzo comma dell'[articolo 2487-bis](#), con le eventuali osservazioni dei liquidatori", tali documenti risulteranno comunque sottoposti all'**attenzione dell'assemblea**.

Master di specializzazione

LE SOCIETÀ DI CAPITALI: ASPETTI RILEVANTI E CRITICITÀ

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

AGEVOLAZIONI

Iper ammortamento esteso al 30 settembre 2018

di Alessandro Bonuzzi

Con la pubblicazione nella **Gazzetta Ufficiale** dello scorso 12 agosto della legge di conversione (L. 123/2017) del D.L. 91/2017 (cd. Decreto Sud 2017) è divenuta definitiva la **proroga dell'iper ammortamento** al 30 settembre 2018.

Si ricorda che, inizialmente, la legge di Stabilità per il 2017 (L. 232/2016) aveva fissato l'**ambito temporale** dell'agevolazione in modo che vi rientrassero gli investimenti effettuati nel periodo che andava dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2017, ovvero al **30 giugno 2018** a condizione che entro la data del 31 dicembre 2017:

- il relativo ordine risulti accettato dal venditore **e**
- sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.

Il **comma 1 dell'articolo 14 del D.L. 91** ha ampliato il raggio d'azione dell'**iper ammortamento**, stabilendo che la maggiorazione del 150% “*si applica agli investimenti effettuati entro il 31 dicembre 2017, ovvero entro il 30 settembre 2018, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2017 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione*”.

È stato, quindi, esteso il **termine ultimo** per l'effettuazione degli investimenti agevolabili che, si rammenta, devono riguardare beni materiali strumentali nuovi compresi nell'elenco di cui all'**Allegato A** annesso alla L. 232/2016.

La **circolare AdE 4/E/2017** ha precisato che, per la determinazione del **momento di effettuazione** dell'investimento, valgono le **regole ordinarie** sulla **competenza fiscale** fissate dal Tuir ai fini del calcolo del reddito d'impresa. Ciò significa che l'**imputazione** dei costi segue la disciplina recata dall'articolo 109, secondo cui le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute, per i beni mobili, alla data della **consegna o spedizione**, ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'**effetto traslativo o costitutivo** della **proprietà** o di altro diritto reale, senza tener conto delle clausole di riserva della proprietà.

Non trova, quindi, applicazione il nuovo principio di **derivazione rafforzata**, rilevando eventuali clausole di vendita con effetto **sospensivo** sotto il profilo fiscale, ma che non impediscono – in base alle nuove regole di bilancio – il **passaggio dei rischi e dei benefici** (clausola di prova). In tal senso, la circolare ha affermato che “*per le acquisizioni di beni con contratti di leasing rileva il momento in cui il bene viene consegnato, ossia entra nella disponibilità del locatario. Nel caso in*

cui il contratto di leasing preveda la **clausola di prova** a favore del locatario, ai fini dell'agevolazione diviene rilevante la **dichiarazione di esito positivo del collaudo** da parte dello stesso locatario”.

Si noti, infine, che la proroga al 30 settembre 2018 non riguarda il **super ammortamento**, per il quale la data ultima per effettuare l'investimento rimane fissata al 30 giugno 2018. Ciò vale sia per il super ammortamento “classico”, previsto per i beni strumentali nuovi materiali, sia per il cosiddetto super ammortamento *software* con il quale a essere agevolati sono, invece, i beni strumentali **immateriali** compresi nell'elenco di cui all'[**Allegato B**](#) annesso alla L. 232/2016.

Seminario di specializzazione

IL NUOVO BILANCIO D'ESERCIZIO E LE IMPLICAZIONI FISCALI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

CONTENZIOSO

La declinazione dell'onere della prova nel processo tributario

di Angelo Ginex

Il processo tributario ha carattere dispositivo in quanto la **materia del contendere è delineata dalle parti** e non può essere ampliata dal giudice.

Infatti, ai sensi dell'[**articolo 7 D.Lgs. 546/1992**](#), i **poteri istruttori** del giudice si esplicano **nei limiti dei fatti dedotti dalle parti**, potendo soltanto **integrare gli elementi probatori** dalle medesime offerti, ma non svolgere un ruolo sostitutivo o supplente.

Pertanto, esiste, nel processo tributario, un **onere di allegazione dei fatti** che incombe sulle parti, con la conseguenza che **il giudice non può fondare la decisione su fatti da esse non dedotti**.

In linea generale, l'**Amministrazione finanziaria** è tenuta alla **allegazione dei fatti costitutivi della maggiore pretesa vantata**, cui adempie motivando adeguatamente l'atto impositivo. Invece, il **contribuente** deve allegare (e, successivamente, provare, se contestati) i **fatti modificativi, impeditivi ed estintivi** della pretesa fiscale o i fatti che fondano i propri diritti.

In tema di **onere della prova**, l'[**articolo 2697 cod. civ.**](#) stabilisce che *"chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento, mentre chi eccepisce l'inefficacia di tali fatti ovvero eccepisce che il diritto si è modificato o estinto deve provare i fatti su cui l'eccezione si fonda"*.

Conseguentemente, deve ritenersi che nel processo tributario **l'onere della prova** è declinato come segue:

1. **l'onere di provare il fatto costitutivo della pretesa tributaria spetta all'Amministrazione finanziaria**, la quale assume il ruolo di **attore in senso sostanziale** dal momento che vanta una maggiore pretesa fiscale;
2. **l'onere di provare i fatti impeditivi, estintivi o modificativi della pretesa tributaria spetta invece al contribuente**, che è **attore in senso formale**.

A tal proposito, si rileva che **la parte deve valutare attentamente la prova dei fatti che offre**, in quanto il documento, una volta depositato, non può più essere ritirato, anche se pregiudizievole. Nel processo tributario, trova applicazione infatti il **principio di acquisizione probatoria**, secondo cui i fatti sono valutabili se dedotti, a prescindere da quale parte lo abbia fatto.

In ogni caso, se l'ente impositore non dimostra la fondatezza della pretesa avanzata, **è opportuno che il contribuente, pur non essendovi tenuto, offra diligentemente la prova dell'infondatezza della stessa**, qualora ne sia in possesso.

Inoltre, bisogna tenere presente che la **regola di giudizio sopra indicata vale quando l'oggetto del giudizio sia un diritto dell'ente impositore**. Al contrario, vale la regola opposta quando l'oggetto del giudizio sia un diritto del contribuente (è il caso, ad esempio, delle liti di rimborso o di crediti d'imposta).

Al di là della situazione ordinaria sopra prevista, è possibile altresì che nel processo tributario trovino applicazione le **presunzioni legali**, che sono le conseguenze che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire a un fatto ignorato ex articolo 2727 cod. civ.

Le presunzioni legali **dispensano da qualunque prova coloro a favore dei quali sono stabilite ex articolo 2728 cod. civ.**, con la conseguenza che, in tali ipotesi, si realizza una **inversione dell'onere della prova**, in quanto la prova di un determinato fatto viene posta a carico di una delle parti.

A tal proposito, si evidenzia infine che **le presunzioni legali si distinguono in:**

1. **relative**, quando l'ente impositore si limita alla dimostrazione del c.d. fatto base del meccanismo presuntivo ed **al contribuente spetta fornire la prova contraria**;
2. **absolute**, quando il c.d. fatto noto è equiparato al c.d. fatto presunto e **non è ammessa alcuna prova contraria**.

Master di specializzazione

TEMI E QUESTIONI DEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO 2.0
CON LUIGI FERRAJOLI

Scopri le sedi in programmazione >

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Stabile organizzazione personale

di Dottryna



La nozione di stabile organizzazione è rinvenibile sia nel modello domestico che nel modello Ocse di Convenzione. La stessa rappresenta una forma di investimento nel mercato estero alternativa alla costituzione di un'impresa estera controllata.

Al fine di approfondire i diversi aspetti della materia, è stata pubblicata in *Dottryna*, nella sezione “*Fiscalità internazionale*”, una apposita *Scheda di studio*.

Il presente contributo analizza nello specifico quando si configura una stabile organizzazione personale.

Ai sensi dell'[articolo 162, commi 6 e 7 del Tuir](#) configura una stabile organizzazione dell'impresa **estera il soggetto** che nel territorio dello Stato **abitualmente conclude** in nome dell'impresa stessa **contratti diversi da quelli di acquisto di beni**.

Non costituisce stabile organizzazione dell'impresa non residente, invece, il solo fatto che essa eserciti nel territorio dello Stato la propria attività per mezzo di un **mediatore, di un commissionario** generale, o di ogni altro **intermediario** che goda di uno **status indipendente**, a condizione che dette persone agiscano nell'ambito della loro ordinaria attività.

Quindi il c.d. **agente dipendente**, a differenza del soggetto che **opera in modo autonomo**, configura una stabile organizzazione personale su un determinato territorio della casa madre.

Si realizza una **stabile organizzazione personale** quando al soggetto viene attribuita la **rappresentanza** del soggetto estero. Nel modello domestico, per configurare una stabile organizzazione personale l'agente dipendente deve avere il **potere di concludere contratti in nome** dell'impresa non residente.

In base alle raccomandazioni Ocse l'agente dipendente deve invece avere il **potere di concludere contratti per conto** dell'impresa, ovvero deve agire sulla base di specifici poteri necessari alla **conclusione dei contratti**.

In base alle regole del Tuir, le attività devono essere realizzate **in nome del preponente** al quale viene attribuita **l'esistenza di una stabile organizzazione personale**, senza necessariamente **rilevare la presenza di una sede fissa d'affari**.

Nella formulazione nazionale ([**articolo 162, comma 6, del Tuir**](#)), costituisce una stabile organizzazione dell'impresa il soggetto, residente o non residente, che nel territorio dello Stato abitualmente conclude in nome dell'impresa stessa contratti diversi da quelli di acquisto di beni.

Nel modello internazionale (articolo 5, par. 5, del modello Ocse), quando una persona – **diversa da un agente che goda di uno status indipendente** – agisce per conto di un'impresa, **ha ed abitualmente esercita** in uno Stato il potere di **concludere contratti in nome** dell'impresa, si può considerare che tale impresa abbia una “*stabile organizzazione*” in detto Stato.

Le indicazioni ritraibili dal modello Ocse di Convenzione consentono di individuare le caratteristiche della **stabile organizzazione personale**. In particolare, la **stabile organizzazione personale** è costituita dai seguenti **elementi essenziali**:

- **presenza di un soggetto dipendente**, che agisce **in nome e per conto** dell'impresa estera, sulla base di specifici poteri, vincolando le controparti;
- **esercizio abituale di tali poteri**;
- **attinenza e strumentalità delle attività svolte da parte dell'agente** rispetto all'attività d'impresa esercitata dalla casa madre (industriale o commerciale).

Seminario di specializzazione

LA STABILE ORGANIZZAZIONE: RECENTE EVOLUZIONE DELLA DISCIPLINA NAZIONALE ED INTERNAZIONALE

Scopri le sedi in programmazione >