

**Edizione di lunedì 30 luglio 2018**

## **DICHIARAZIONI**

**Il prospetto del capitale e delle riserve del modello Redditi SC 2018**

di **Alessandro Bonuzzi**

## **ENTI NON COMMERCIALI**

**I requisiti richiesti per essere una associazione sportiva**

di **Guido Martinelli**

## **REDDITO IMPRESA E IRAP**

**I finanziamenti alle partecipate alla prova del test di operatività**

di **Alberto Rocchi, Pier Roberto Sorignani**

## **IVA**

**Detrazione Iva in assenza di operazioni attive**

di **Marco Peirolo**

## **FISCALITÀ INTERNAZIONALE**

**Il fenomeno dell'esteroinvestizione**

di **EVOLUTION**

## DICHIARAZIONI

---

### ***Il prospetto del capitale e delle riserve del modello Redditi SC 2018***

di **Alessandro Bonuzzi**

L'[articolo 47, comma 1, Tuir](#) prevede(va) che gli utili derivanti da **partecipazioni qualificate** in soggetti Ires, **percepiti** da **persone fisiche** residenti, al di fuori dell'esercizio d'impresa, fossero tassati attraverso il concorso alla formazione del **reddito complessivo** limitatamente:

- al **40%** del loro ammontare, con riferimento ai dividendi relativi a utili prodotti fino all'esercizio in corso al **31 dicembre 2007** (ossia fino al 31.12.2007 quando l'impresa che li distribuisce è solare);
- al **49,72%** del loro ammontare, con riferimento ai dividendi relativi a utili prodotti a decorrere dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 e sino all'esercizio in corso al **31 dicembre 2016** (ossia fino al 31.12.2016 quando l'impresa che li distribuisce è solare);
- al **58,14%** del loro ammontare con riferimento ai dividendi relativi a utili prodotti nell'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016 (ossia **nell'anno 2017** quando l'impresa che li distribuisce è solare).

Per effetto dell'**abrogazione** della disposizione, avvenuta ad opera dell'[articolo 1, commi 1003 e 1004, L. 205/2017](#), i dividendi percepiti **dal 1° gennaio 2018**, esclusi quelli aventi ad oggetto utili prodotti fino al 31 dicembre 2017 la cui distribuzione è deliberata tra il 1° gennaio 2018 e il 31 dicembre 2022, scontano la tassazione integrale con applicazione della **ritenuta a titolo d'imposta del 26%**, così come già avveniva per i dividendi relativi a **partecipazioni non qualificate**. Ecco spiegato il motivo per cui la percentuale del **58,14%**, introdotta ad opera del **D.M. 26.05.2017** in conseguenza della riduzione dell'aliquota Ires dal 27,5 al 24%, trova applicazione **solo** per l'anno **2017**.

Vi sono, poi, **due diverse presunzioni** a cui si deve aver riguardo ai fini della tassazione in capo al socio percipiente:

- quella **pro-contribuente** prevista dallo stesso **D.M. 27.05.2017**, secondo cui i dividendi distribuiti presumono prioritariamente formati:
  1. dapprima, con utili prodotti dalla società partecipata fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2007, rilevando nella misura del **40%**,
  2. poi, con utili prodotti dalla società partecipata fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2016, rilevando nella misura del **49,72%**, e,

3. da ultimo, con utili prodotti dalla società partecipata nell'esercizio in corso al 31 dicembre 2017, rilevando nella nuova misura del **58,14%**;

- quella prevista dall'**ultimo periodo del comma 1 dell'articolo 47 Tuir**, secondo cui si considerano – in ogni caso e quindi indipendentemente dalla delibera assembleare – prioritariamente distribuiti gli **utili** ovvero le **riserve di utili** non in sospensione d'imposta, se e nella misura in cui risultano presenti nel patrimonio del soggetto che li distribuisce, rispetto alle **riserve di capitale**.

Le modifiche recate dal D.M. 27.05.2017, come detto operative nell'anno 2017, hanno determinato l'introduzione di un **nuovo rigo** nel **prospetto del capitale delle riserve** del modello Redditi SC 2018, che porta con sé alcuni **dubbi compilativi**. Trattasi, in particolare, del rigo **RS136** denominato **"Riserve di utili prodotti fino al 2016"**.

	Saldo iniziale	Incrementi	Decrementi	Saldo finale
<b>RS134</b> Riserve di utili	1	2	3	4
<b>RS135</b> Riserve di utili prodotti fino al 2007	1	3	4	
<b>RS136</b> Riserve di utili prodotti fino al 2016	1	3	4	

Relativamente ai rigi qui sopra raffigurati, le **istruzioni** alla compilazione della dichiarazione stabiliscono che:

- nel **"rigo RS134"**, nella **colonna 1**, va indicato l'**ammontare complessivo** delle riserve alimentate con utili, risultante dal bilancio dell'esercizio precedente a quello oggetto di dichiarazione; nella **colonna 2**, va indicata la parte dell'utile dell'esercizio precedente – 2016 – accantonata a riserva; nella **colonna 3**, va indicato l'importo dei decrementi delle riserve di utili verificatisi nel corso dell'esercizio, per effetto di distribuzioni ovvero per effetto della copertura di perdite di bilancio nonché per effetto dell'imputazione a capitale di tali riserve (in quest'ultimo caso, un corrispondente importo va indicato fra gli incrementi di colonna 6 del precedente rigo RS130); nella **colonna 4**, va indicato l'importo risultante dalla somma algebrica degli importi indicati nei campi precedenti";
- nel **"rigo RS135"**, nella **colonna 1**, va indicata la quota relativa all'ammontare delle riserve alimentate con utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2007 ai sensi dell'art. 1, comma 3, del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 2 aprile 2008; nella **colonna 3**, va indicato l'importo dei decrementi delle predette riserve verificatisi nel corso dell'esercizio, per effetto delle distribuzioni ovvero per effetto della copertura di perdite di bilancio nonché per effetto dell'imputazione a capitale di tali riserve; nella **colonna 4**, va indicato l'importo risultante dalla somma algebrica degli importi indicati nei campi precedenti";
- nel **"rigo RS136"**, nella **colonna 1**, va indicata la quota relativa all'ammontare delle riserve alimentate con utili prodotti dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 e fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2016 ai sensi dell'art. 1, comma 5, del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 26 maggio 2017; nella **colonna 3**, va indicato l'importo dei decrementi delle predette riserve verificatisi nel corso dell'esercizio, per effetto

*delle distribuzioni ovvero per effetto della copertura di perdite di bilancio nonché per effetto dell'imputazione a capitale di tali riserve; nella **colonna 4**, va indicato l'importo risultante dalla somma algebrica degli importi indicati nei campi precedenti”.*

Dalla lettura delle istruzioni si deve concludere che i **righi RS135 e RS136** rappresentano **un di cui** del rigo **RS134**; pertanto, gli importi da indicare in quest'ultimo rigo (RS134) dovrebbero essere dati dalla **somma** degli importi dichiarati nei due righi successivi (RS135 e RS136). Tuttavia, **non è sempre così**.

Ciò in quanto il rigo **RS136** non può essere **“incrementato”** dell'**utile prodotto nell'esercizio 2016 e accantonato a riserva nel 2017**; difatti, la colonna **“Incrementi”** **non** può essere **compilata**.

A questo punto è possibile individuare due possibili **“vie di fuga”**:

- **non considerare l'utile 2016 nella compilazione del rigo RS136.** Questa soluzione determina un'errata compilazione della colonna del **“Saldo finale”** del rigo RS136 e, di conseguenza, una non coincidenza della somma dei saldi finali dei righi RS135 e RS136 rispetto al **“Saldo finale”** del rigo RS134;
- **considerare l'utile 2016 indicandolo nel “Saldo iniziale” del rigo RS136.** Così facendo la somma del **“Saldo iniziale”** dei righi RS135 e RS136 non coinciderebbe con il **“Saldo iniziale”** del rigo RS134. Tuttavia, il **“Saldo finale”** del **rigo RS136** risulterebbe **corretto** e la somma dei saldi finali dei righi RS135 e RS136 sarebbe pari al **“Saldo finale”** del rigo RS134.

Ai fini della **scelta** circa la modalità di compilazione da adottare, va tenuto conto che nell'ultimo aggiornamento del **software di controllo del modello Redditi SC 2018** (versione 1.0.2), avvenuto in data 19 luglio 2018, sono stati **eliminati i controlli** dei campi **RS136 colonna 1** (**“Saldo iniziale”**) e 3. Si ritiene, quindi, preferibile la **seconda modalità compilativa** tra le due prospettate **ricomprendendo l'utile 2016 accantonato a riserva nel 2017 nel “Saldo iniziale” del rigo RS136**.

#### Aggiornamenti

##### Versione 1.0.2 del 19/07/2018

- Quadro RA: è stato aggiornato il controllo relativo al caso di terreni esposti su più righi.
- Quadro GN: sono stati aggiornati i controlli relativi ai campi: GN1 colonna 1B, GN6 colonna 3, GN6 colonna 4 e GN22 colonna 1.
- Quadro RM: è stato aggiornato il controllo relativo al campo RM5 colonna 6.
- Quadro RN: è stato aggiornato il controllo relativo al campo RN6 colonna 6.
- Quadro RS: è stato aggiornato il controllo relativo al campo RS113 colonna 13.
- Quadro RS: I controlli dei campi RS136 colonna 1, RS136 colonna 3 RS270 colonna 3, RS270 colonna 4 e RS270 colonna 5 sono stati eliminati.
- Quadro RS: sono stati aggiornati i formati dei campi relativi alla riga RS45 e del campo RS179 colonna 2.
- Quadro RX: è stato aggiornato il controllo relativo ai campi RX1 colonna 1 e 2.
- Quadro TN: sono stati aggiornati i controlli relativi ai campi: TN4 colonna 4, TN11 colonna 7 e TN17 colonna 1.

##### versione 1.0.1 del 07/06/2018

Il modulo di controllo è stato aggiornato per consentire l'esecuzione del controllo con la versione 1.0.0 della procedura relativa agli studi di settore



## ENTI NON COMMERCIALI

---

### ***I requisiti richiesti per essere una associazione sportiva***

di **Guido Martinelli**

Una recente decisione della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia (**Milano sez. IV, sentenza n. 2497 del 30.05.2018**) offre lo spunto per tornare sulle caratteristiche che debbono avere le **associazioni sportive dilettantistiche** per poter “correttamente” essere considerate tali ai fini del godimento delle agevolazioni fiscali conseguenti.

Il punto di partenza è dato dalla **regolare iscrizione al Registro Coni** delle società e associazioni sportive dilettantistiche.

Attenzione alle **novità** di quest'anno. Infatti, a seguito della approvazione del regolamento di funzionamento del Registro (**delibera CN Coni n. 1574 del 18.07.2017**), viene previsto dall'**articolo 6, comma 3, lett. b)** che sia disposta la cancellazione dal registro di quegli enti che perdano i requisiti indicati al precedente **articolo 3** per l'iscrizione.

Tale ultima norma prevede **tra i requisiti per l'iscrizione lo svolgimento di “comprovata attività sportiva e didattica nell'ambito istituzionale dell'organismo sportivo di appartenenza”**. Ne deriva che non sarà sufficiente provvedere alla affiliazione e al tesseramento dei soggetti partecipanti all'attività sportiva ma occorrerà inserire detta pratica all'interno dei programmi della Federazione o dell'ente di promozione sportiva di riferimento.

Non si potrà, quindi, limitarsi ad una offerta di **corsi sportivi** autoreferenziali ma sarà necessario **finalizzarli ad una pratica agonistica** o, comunque, richiedere alla propria Federazione (alcune, tipo il nuoto o il tennis, lo fanno) un espresso riconoscimento per l'attività didattica svolta, in modo che possa essere “iscritta” tra le **attività federali** e **comunicata al Registro Coni**.

Strettamente connesso a questo aspetto vi è quello della esistenza di una **vita associativa** che prescinda dalla mera erogazione del servizio.

**Gli associati debbono essere legati dalla c.d. “affectio societatis”,** un minimo comune denominatore di condivisione delle finalità associative senza la quale viene meno la natura dell'associazione. Questo aspetto viene correttamente sintetizzato dalla decisione ricordata in apertura: *“Le modalità di iscrizione e partecipazione degli utenti alla vita della associazione, infine, depongono per la totale inconsapevolezza da parte degli iscritti di essere soci dell'associazione, né d'altra parte risulta promossa alcuna iniziativa dalla quale poter dedurre che l'associazione e per essa il consiglio direttivo si sia mai adoperata per coinvolgere anche un numero minimo di soci nell'attività sociale di promozione artistica e sociale. Nessun elemento è stato portato*

*dall'appellante per fare emergere il fine sociale volto alla promozione di attività sportive di valenza sociale e formativa per i giovani. Ove anche fosse stata provata l'effettiva convocazione dell'assemblea dei soci per l'approvazione annuale del rendiconto, la mancanza totale di una vita associativa chiaramente emersa dagli atti è sufficiente ad escludere che la MG abbia svolta una attività non commerciale”.*

Quindi il tema che emerge in maniera netta è dato dall'effettivo perseguimento delle **finalità associative** nell'ambito delle quali l'attività per cui viene richiesto un corrispettivo specifico diventi una parte di una offerta più complessiva e non sia **“l'unico” servizio svolto**.

L'altro aspetto da tenere in evidenza è quello che **l'associazione agisce con la “testa” del consiglio direttivo e pensa con la “testa” dell'assemblea**.

Altrimenti non potrebbe ritenersi un **ente su base associativa**.

Quindi tutte le **decisioni “vitali”** per l'attività dell'ente debbono essere assunte all'interno di dette riunioni. Pertanto diventa indispensabile la corretta verbalizzazione delle deliberazioni assunte negli organi collegiali che potranno forse **peccare di frequentazione** da parte degli associati ma che non possano ridursi a limitate **clausole di stile** per le approvazioni dei **bilanci** e l'elezione dei componenti il **consiglio direttivo**.

L'ultimo aspetto, ma non per importanza, è dato dalle modalità con le quali si comunica la propria attività all'esterno. Ci aiuta anche in questo caso un brano della decisione citata: *“L'organizzazione dei corsi di danza di svariati tipi, poi, erano rivolti alla generalità della clientela come risulta dalla pubblicizzazione degli stessi effettuata tramite internet senza che fosse specificato che si trattava di una **associazione sportiva dilettantistica** ma **qualificata** come organizzazione di corsi analoghi a quelli di qualunque **attività commerciale**, con indicazione di **corsi aperti a chiunque**, distinti su vari livelli professionali senza alcuna indicazione di adesione ad una associazione. In sostanza la pubblicizzazione delle attività svolte è analoga a quella di qualunque attività svolta **a livello commerciale**, come qualsiasi palestra organizzata a scopo di lucro”.*

Deve emergere chiaramente il **carattere “chiuso” dell'iniziativa**, ossia la circostanza che sia **riservata** solo a coloro i quali, **associandosi**, condividano le finalità etico-sociali dell'ente organizzatore.

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



Seminario di specializzazione

**I NUOVI ADEMPIMENTI E LE NUOVE REGOLE  
PER LO SPORT ITALIANO**

Scopri le sedi in programmazione >

## REDDITO IMPRESA E IRAP

---

### ***I finanziamenti alle partecipate alla prova del test di operatività***

di **Alberto Rocchi, Pier Roberto Sorignani**

Secondo la disciplina contenuta nell'**articolo 30 L. 724/1994**, nel calcolo del test di operatività (e, di riflesso, nella determinazione del reddito minimo da assoggettare a imposizione), devono essere considerati, tra gli altri, i valori dei beni indicati nell'[articolo 85, comma 1 lett. c\), d\) e\), Tuir](#) nonché delle partecipazioni in società di cui all'[articolo 5 Tuir](#), **aumentato del valore dei crediti**.

Sul punto, la [circolare 48/E/1997](#), ha precisato che: *“le azioni, le quote di partecipazioni in società ed enti indicati nelle lettere a), b) e d) del comma 1 dell'articolo 87 del Tuir, comprese quelle non rappresentate da titoli, nonché le obbligazioni e gli altri titoli in serie o di massa devono essere presi in considerazione, ai fini dell'applicazione della normativa in esame, sia se costituiscono attivo circolante, sia se costituiscono immobilizzazioni finanziarie”*.

*“Si precisa, inoltre, che, con riferimento al **valore dei crediti**, rientrano nella base di computo i **crediti da finanziamento** in quanto suscettibili di generare componenti positivi di reddito. Pertanto, devono escludersi da detta base i **crediti aventi natura commerciale**. Allo stesso modo, si ritiene che non debbano essere inclusi nel computo in esame i **depositi bancari**, in quanto i medesimi costituiscono disponibilità liquide e, come tali, vanno indicate nell'attivo circolante al punto IV, 1”*.

Il quadro regolamentare della materia è stato completato dal **Provvedimento del 14.02.2008**, il quale ha disposto la **disapplicazione parziale** della disciplina ai casi di **“società che detengono partecipazioni in: 1) società considerate non di comodo ai sensi dell'articolo 30 della legge n. 724 del 1994; 2) società escluse dall'applicazione della disciplina di cui al citato articolo 30 anche in conseguenza di accoglimento dell'istanza di disapplicazione; 3) società collegate residenti all'estero cui si applica il regime dell'articolo 168 del TUIR. La disapplicazione opera limitatamente alle predette partecipazioni”**.

Soffermiamo l'attenzione sulla rilevanza dei **crediti da finanziamento alle partecipate**. In linea generale, secondo le indicazioni della **circolare** citata, i predetti crediti assumono rilevanza nell'applicazione della disciplina in esame, **a prescindere dalla loro iscrizione tra le immobilizzazioni finanziarie**. Nel caso in cui i crediti finanziari nascano per effetto di operazioni con società partecipate, essi automaticamente aumentano il valore del bene **“partecipazione”** e unitamente a esso concorrono al calcolo del **test di operatività** e del **reddito minimo da dichiarare**.

Si tratta di una declinazione pratica di quel **principio di “accessione”** secondo il quale determinati *asset* patrimoniali della società, qualora legati gli uni agli altri da una particolare

correlazione, vengono attratti nella medesima “area” al fine di concorrere al calcolo della “**potenzialità**” **teorica di produzione di ricavi**, nonché della **redditività minima**, secondo le stesse regole.

Quale dunque la sorte dei **finanziamenti effettuati nei confronti di società partecipate** il cui valore delle azioni **non concorre al test società di comodo** per **disapplicazione parziale** secondo quanto disposto dal **Provvedimento 14.02.2008**?

Sul punto la **DRE Regione Lombardia**, con risposta a una specifica **istanza di interpello (prot.904-1007/14)**, si è espressa in senso positivo sulla possibilità di **escludere** dal calcolo del test di operatività sia la **partecipazione** che i **finanziamenti**, fruttiferi o meno, erogati a favore della società controllata.

La DRE ha dunque sposato in pieno il **principio di accessione** di cui sopra si è fatto cenno, stabilendo che l'esclusione del **bene principale (partecipazione)** trascina con sé anche quella dell'**asset correlato (finanziamento)**. Importante è la precisazione in merito all'irrilevanza della fruttuosità o meno del finanziamento: anche se l'elemento dell'attivo patrimoniale della società **produce ricavi**, di esso non si deve ugualmente tenere conto. Ed è da ritenere plausibile che nemmeno i **relativi ricavi debbano rilevare ai fini del calcolo**, sebbene essi, quali interessi attivi, dovrebbero già di per sé essere esclusi in quanto iscritti in un'area del conto economico non interessata dal meccanismo di calcolo per disposizione di legge.

Alla luce di queste precisazioni occorre interrogarsi sulla sorte dei **finanziamenti a partecipate che**, al contrario del caso esaminato, **siano tenute a concorrere al test di operatività** in quanto relative a società **non escluse** dalla disciplina delle società di comodo o non in grado di superare i test di ricavi.

La lettera della legge nonché il quadro interpretativo, fanno pensare alla legittimità di una soluzione in cui **il finanziamento debba essere considerato nel calcolo** nei modi e con le percentuali stabilite per la **partecipazione**. Tuttavia, una simile soluzione appare eccessivamente penalizzante nonché decisamente fuorviante in tutti quei casi in cui il finanziamento **non sia fruttifero di interessi**: come potrebbero essere imputati dei ricavi a un elemento dell'attivo che non ne produce per esplicito accordo contrattuale? È uno dei tanti casi in cui la disciplina delle **società di comodo** fallisce il bersaglio che intende colpire; uno dei tanti motivi che richiederebbero una **rivisitazione dell'intera normativa**.

Seminario di specializzazione

**LA FISCALITÀ DELL'IMPRESA AGRICOLA**

Scopri le sedi in programmazione >

## IVA

---

### ***Detrazione Iva in assenza di operazioni attive***

di **Marco Peirola**

Con la [sentenza n. 11533 dell'11.05.2018](#), le **Sezioni Unite** della **Corte di Cassazione** si sono pronunciate in esito all'ordinanza interlocutoria n. 22089 del 22.09.2017, considerando **detraibile l'Iva assolta sui lavori di ristrutturazione e di manutenzione relativi ad immobili di proprietà di terzi se sussiste un nesso di strumentalità con l'attività d'impresa o professionale**. Il diritto di detrazione, in particolare, non viene meno se l'attività è potenziale e, per cause estranee al contribuente, **non è stata avviata**.

Tale pronuncia assume interesse perché mette in luce i differenti orientamenti giurisprudenziali in tema di detrazione dell'Iva assolta sulle **spese di ristrutturazione di fabbricati di proprietà altrui**.

La particolarità del caso affrontato dai giudici di legittimità, che ha giustificato l'intervento delle Sezioni Unite, è data dal fatto che le spese in questione sono state sostenute ai fini dell'esercizio di un'**attività d'impresa che non si è concretizzata**, siccome la società conduttrice dell'immobile, nel frattempo divenuta proprietaria a seguito dell'incorporazione della società concedente, ha **venduto l'immobile al termine dei lavori**.

Nel caso di specie, una società avente per oggetto l'esercizio di **attività turistico-ricettiva**, ha sottoscritto con la propria società controllante un **contratto di locazione** di un complesso immobiliare già adibito ad attività turistica, di proprietà della stessa controllante.

La **società conduttrice** ha provveduto ad effettuare alcuni **interventi di ristrutturazione**, restauro, risanamento e cambio di destinazione del complesso immobiliare oggetto di locazione.

Tali interventi edilizi si sono protratti per circa cinque anni (dal 2002 al 2007) e, prima del termine dei lavori, la società locatrice e quella conduttrice hanno deliberato e, successivamente, perfezionato la **fusione per incorporazione** della prima nella seconda.

Nel 2008, la società ha **venduto il complesso immobiliare** oggetto di ristrutturazione, applicando l'Iva sul **prezzo di vendita**, portando in detrazione l'Iva assolta sui **costi di ristrutturazione**, ottenendone il **rimborso** in assenza di operazioni attive imponibili negli anni in cui ha sostenuti i predetti costi.

L'Amministrazione finanziaria ha negato la detraibilità dell'Iva e i relativi avvisi di accertamento sono stati impugnati dalla società innanzi alla **Commissione tributaria**

provinciale.

Gli avvisi si fondavano sulle seguenti ragioni:

- **le opere di ristrutturazione sono state eseguite in vista dell'esercizio di un'attività economica mai avviata.** Secondo la tesi dell'Ufficio, i rapporti fra locatore e conduttore, in particolare la clausola della locazione che prevedeva la gratuita e automatica acquisizione delle opere da parte del locatore, rendevano palese che la società conduttrice era stata costituita solo per creare un **centro di imputazione di costi**;
- **le opere di ristrutturazione sono state eseguite su immobili con classificazione catastale "A/2"** e, quindi, destinati a civile abitazione, rispetto ai quali **opera l'indetraibilità oggettiva dell'Iva**, ex [articolo 19-bis1, comma 1, lett. i\), D.P.R. n. 633/1972](#);
- **le opere sono state eseguite su immobili di proprietà altrui**, essendo pertanto il proprietario il soggetto legittimato al recupero dell'imposta.

Nel successivo contenzioso, entrambi i giudizi di merito si sono conclusi a **sfavore del contribuente**. La decisione d'appello, oggetto di impugnazione da parte della società, risulta motivata da un duplice ordine di ragioni:

- in primo luogo, la detrazione dell'imposta non spetta perché i costi di ristrutturazione sono stati sostenuti su un **immobile a destinazione abitativa** in base alla corrispondente categoria catastale;
- in secondo luogo, la detrazione dell'imposta non spetta perché le spese riguardavano la ristrutturazione di un **immobile di proprietà altrui**.

Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, sulla scia dell'orientamento espresso dalla Corte di giustizia a salvaguardia della neutralità dell'imposta, hanno risolto la questione in base al seguente principio di diritto: ***"Deve riconoscersi il diritto alla detrazione Iva per lavori di ristrutturazione o manutenzione anche in ipotesi di immobili di proprietà di terzi, purché sia presente un nesso di strumentalità con l'attività d'impresa o professionale, anche se quest'ultima sia potenziale o di prospettiva. E ciò pur se – per cause estranee al contribuente – la predetta attività non abbia poi potuto concretamente esercitarsi"***.

Risulta, in tal modo, tutelato ***"il principio europeo del diritto alla detrazione relativamente a beni che sono comunque strumentali all'attività d'impresa – dalla giurisprudenza unionale da negarsi soltanto in ipotesi del tutto eccezionali – subordinatamente alla riscontrata sussistenza della essenziale condizione del nesso di strumentalità dell'immobile che consenta di evitare a chi è nella sostanza un «consumatore finale» di potersi detrarre l'imposta. Un nesso di strumentalità il quale viene meno soltanto quando l'attività economica anche potenziale cui avrebbe dovuto accedere non sia stata intrapresa per circostanze non estranee al contribuente. E con l'ulteriore aggiunta che la questione all'esame nulla a che fare con fattispecie abusive – o elusive – risolvendosi invece unicamente nello stabilire con un tipico accertamento di fatto se il diritto spetta o non spetta per la rammentata ragione della esistenza o meno della natura strumentale dell'immobile rispetto***

*all'attività economica in concreto svolta o che il contribuente avrebbe potuto svolgere”.*

Così esposte le conclusioni raggiunte dalle **Sezioni Unite**, può osservarsi che, nella fattispecie esaminata, la questione della **detraibilità** è risultata “assorbita” da quella dell'**assenza di operazioni attive “tipiche”**, cioè riconducibili all'attività che il contribuente intendeva svolgere al momento del sostenimento delle spese. In pratica, nel corso delle decisioni che hanno preceduto la pronuncia in commento si è messo in dubbio che il **diritto di detrazione** possa considerarsi acquisito se il contribuente, per circostanze che non siano estranee alla sua volontà, non compie **operazioni attive imponibili riconducibili all'attività propria**, nella fattispecie rappresentante dalla vendita del complessivo immobiliare.

Secondo un costante orientamento giurisprudenziale, le società commerciali sono **sempre soggetti passivi per le operazioni attive, ma non sempre soggetti passivi per le operazioni passive**, essendo richiesto un “*quid pluris*” rispetto alla qualità di imprenditore dell'acquirente, cioè l'**inerenza all'attività d'impresa**.

Sorge, pertanto, il dubbio se il diritto di detrazione possa considerarsi acquisito qualora il contribuente, per circostanze che non siano estranee alla sua volontà, **non compie operazioni attive imponibili** riconducibili all'attività propria.

Le Sezioni Unite, nell'affrontare la questione, calata però in un contesto più complesso, non hanno chiarito in modo esplicito se il “**doppio binario dell'inerenza**”, a senso unico per le operazioni attive e a senso alternato per quelle passive, sia da considerare definitivamente superato.

Soccorrono, però, le indicazioni della **Corte di giustizia UE (causa C-515/07 del 12.02.2009)**, che non danno rilevanza alla “tipicità” delle operazioni attive, cioè alla loro riconducibilità all'oggetto sociale, **riconoscendo la detrazione “a monte” se il bene è stato tassato “a valle”**, come è accaduto nel caso in esame, con la **vendita dell'immobile assoggettata ad imposta**.

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



## FISCALITÀ INTERNAZIONALE

---

### *Il fenomeno dell'esterovestizione*

di **EVOLUTION**



L'esterovestizione è definibile come una dissociazione tra residenza reale e residenza fittizia del soggetto passivo d'imposta, il quale stabilisce formalmente all'estero la propria residenza (in ambito UE o extra-UE), mentre continua ad operare stabilmente in Italia sotto forma di impresa o di persona fisica (privato cittadino), al mero scopo di beneficiare del regime fiscale più favorevole vigente oltrefrontiera.

Al fine di approfondire i diversi aspetti della materia, è stata pubblicata in Evolution, nella sezione "Fiscalità internazionale", una apposita Scheda di studio.

Il presente contributo analizza i caratteri peculiari dell'esterovestizione.

L'**esterovestizione** è definibile come una **dissociazione** tra **residenza reale** e **residenza fittizia** del soggetto passivo d'imposta.

Il contribuente **stabilisce formalmente all'estero** la propria residenza (in ambito UE o *extra-UE*), mentre **continua ad operare stabilmente in Italia** sotto forma **di impresa** o **di persona fisica** (privato cittadino).

L'obiettivo è quello di beneficiare del **regime fiscale più favorevole vigente oltrefrontiera**.

Per evitare la **localizzazione all'estero della fittizia residenza fiscale** delle persone fisiche e giuridiche, al fine di **usufruire indebitamente di un regime fiscale di favore previsto all'estero**, esistono nel nostro ordinamento specifiche disposizioni che consentono, al **realizzarsi di particolari condizioni**, di **riqualificare la residenza fiscale** dei soggetti passivi.

Il Testo Unico delle imposte sui redditi ([articoli 2, 5 e 73 del Tuir](#)) contiene **specifiche norme** che **individuano la residenza ai fini fiscali** dei soggetti passivi (persone fisiche o società), in funzione di particolari **elementi di radicamento** con il territorio dello Stato italiano.

L'[articolo 73, comma 5-bis, del Tuir](#) stabilisce che, “salvo prova contraria, si considera esistente nel territorio dello Stato la sede dell'amministrazione di società ed enti, che detengono partecipazioni di controllo (**cosiddetto “controllo attivo” diretto**), ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, del codice civile, nei soggetti di cui alle lettere a) e b) del comma 1, se, in alternativa:

- sono controllati, anche indirettamente, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, del codice civile, da soggetti residenti nel territorio dello Stato (**“cosiddetto controllo passivo”**);
- sono amministrati da un consiglio di amministrazione, o altro organo equivalente di gestione, composto in prevalenza di consiglieri residenti nel territorio dello Stato”.

Il **controllo attivo** può essere solo diretto: la [circolare AdE 28/E/2006](#), **paragrafo 8.1**, ha evidenziato che la norma potrebbe divenire applicabile anche nelle ipotesi in cui tra i soggetti residenti controllanti e controllati si interpongano più *sub-holding* estere.

Al ricorrere di **determinati presupposti**, previsti dalla Legge, scatta una **presunzione legale relativa** la quale, salvo prova contraria, riconduce in Italia la sede dell'amministrazione dell'impresa estera. Il legislatore ha **invertito l'onere di provare la residenza effettiva della società estera**.

La finalità della presunzione legale relativa è quella, da un lato, di facilitare il compito dei verificatori nell'accertamento degli elementi di fatto per la determinazione della sede dell'amministrazione effettiva, dall'altro lato, di valorizzare gli aspetti certi, concreti e sostanziali della fattispecie, in luogo di quelli formali ([circolare AdE 28/E/2006](#), [circolare AdE 11/E/2007](#) e [risoluzione AdE 312/E/2007](#)).



 **EVOLUTION Euroconference**

Ogni giorno ti diamo le risposte che cerchi,  
calde come il tuo primo caffè.

Aggiornamenti, approfondimenti e operatività,  
in un unico portale realizzato da professionisti per i professionisti.

richiedi la prova gratuita per 15 giorni >