



News

TAX, VAT, CUSTOMS, LEGAL, ACCOUNTING

Gennaio 2018

-
- | | |
|------------------------------|---|
| 1. FISCALITA' NAZIONALE | Utilizzo e attribuzione delle perdite nel regime di consolidato |
| 2. FISCALITA' INTERNAZIONALE | Elusione fiscale: aggiornato il modello di convenzione OCSE contro le doppie imposizioni |
| 3. IVA | Depositi IVA: garanzie <i>double face</i> |
| 4. DOGANE | Aspetti sanzionatori dello sdoganamento a posteriori di merci allo stato estero scortata da T1 |
| 5. LEGALE | Omettere in modo continuato il versamento delle imposte integra la bancarotta fraudolenta impropria |
| 6. ACCOUNTING | Ristrutturazione dei debiti: <i>fine-tuning</i> della disciplina contabile |
| 7. GIURISPRUDENZA E PRASSI | Principali novità |
| 8. EVENTI E PUBBLICAZIONI | <i>Highlights</i> |
-

UTILIZZO E ATTRIBUZIONE DELLE PERDITE NEL REGIME DI CONSOLIDATO

EXECUTIVE SUMMARY

La **circolare** dell'agenzia **2/2018** ha fornito indicazione sulla disciplina delle perdite in vigore del regime di consolidato, concentrandosi sulle seguenti casistiche:

1. **Utilizzo in accertamento** delle perdite anteriore all'esercizio dell'opzione;
2. **Criterio di attribuzione** delle perdite da consolidato in ipotesi di interruzione o revoca.

UTILIZZO PERDITE PREGRESSE IN ACCERTAMENTO

L'art. 118, comma 2 TUIR e la Circolare 53/2004 affermano che "le perdite fiscali maturate anteriormente all'ingresso nel regime, [sono riconosciute] esclusivamente al soggetto cui le stesse competono". Le perdite pre-consolidato non possono essere utilizzate a compensazione del reddito della *fiscal unit*.

MODELLO IPEA e MODELLO IPEA

Con i modelli IPEA ed IPEC è possibile richiedere il computo delle perdite pregresse pre-conso in compensazione dei maggiori imponibili accertati.

- **Modello IPEA** (art. 42, comma 4, DPR 600/73) da utilizzare dalla consolidata per lo scomputo delle perdite pregresse pre-conso;
- **Modello IPEC** (art. 40-bis, comma 3, DPR 633/72 e art. 9-bis D. Lgs. 218/97) destinato alla società consolidante per il computo delle perdite da consolidato non utilizzate.

CALCOLO DELLE PERDITE SCOMPUTABILI

Le **perdite pregresse della consolidata computabili** in sede di accertamento non possono eccedere:

- Il maggior imponibile accertato; oppure
- in caso la consolidata abbia trasferito perdita di periodo al consolidato, l'utilizzo è limitato alla parte del maggior imponibile che eccede la perdita di periodo trasferita;

Esempio 1:

- accertamento sulla consolidata sull'anno 2013 per maggior imponibile Euro 60.000.
- perdite pre-conso della consolidata: Euro 50.000;
- perdita trasferita a CNM nel 2013: Euro 40.000;
- perdite residue nel CNM anno 2016: Euro 30.000 generate per Euro 100.000 nel 2013.

La consolidata, in sede di adesione, chiede il computo delle perdite pregresse con il modello IPEA. Calcolo:

+ Maggior imponibile	60.000
- perdita trasferita nel 2013 al CNM	(40.000)
= Maggior imponibile scomputabile	20.000
X Limite compensazione perdite	80%
= Perdite scomputabile con IPEA	16.000

Quindi al CNM anno 2013, viene trasferito il maggior imponibile di Euro 44.000 (60.000-16.000). In seguito, la consolidante con l'IPEC computa le perdite da CNM:

+ Maggior imponibile da consolidata	44.000
- perdita riportata nel modello CNM	(30.000)
= Maggior imponibile da accertamento	14.000

Esempio 2:

- accertamento sulla consolidata sull'anno 2013 per maggior imponibile di Euro 40.000;
- perdite pre-conso della consolidata: Euro 50.000;
- perdita trasferita a CNM nel 2013: Euro 60.000;
- nessuna perdita riportate nel CNM.

+ Maggior imponibile	40.000
- perdita trasferita nel 2013 al CNM	(60.000)
= Maggior imponibile scomputabile	0
X Limite compensazione perdite	80%
= Perdite scomputabile con IPEA	0

La consolidata non può chiedere l'IPEA ed il maggior imponibile da accertamento è trasferito al consolidato. Il consolidato non ha perdite e non può fare IPEC.

CRITERIO ATTRIBUZIONE PERDITE PREGRESSE IN CASO DI REVOCA/INTERRUZIONE CNM

L'**art. 124, comma 2 TUIR** prevede che le perdite fiscali da consolidato rimangono alla consolidante in caso di **interruzione**. Lo stesso viene indicato nell'**art. 125** in caso di **revoca**. In alternativa si può **optare** per l'**attribuzione** delle perdite alle società che le hanno prodotte al netto degli utilizzi.

CONFLITTO DI METODI NEI TRIENNI

All'inizio di ogni triennio di opzione, in sede di rinnovo del consolidato, i partecipanti possono optare o meno per l'attribuzione delle perdite. Di conseguenza può accadere che le perdite riportate nel modello CNM, si siano generate **in diversi trienni con differenti opzioni** per l'attribuzione delle perdite. In caso di revoca o interruzione **il criterio da utilizzare è l'ultimo comunicato**, indipendentemente dalla stratificazione, cioè dal periodo in cui si sono generate le perdite.

A cura di

Dott. Roberto Rizzuto

ELUSIONE FISCALE: AGGIORNATO IL MODELLO DI CONVENZIONE OCSE CONTRO LE DOPPIE IMPOSIZIONI

Nel novembre 2017 l'OCSE ha approvato in via definitiva le modifiche al *"Model Tax Convention on Income and on Capital"* e al relativo commentario.

Il nuovo modello, ufficialmente pubblicato dall'OCSE il 18 dicembre 2017, recepisce le novità emerse nell'ambito del progetto OCSE/G20 Action Plan on Base Eros and Profit Shifting (BEPS), volto a contrastare i fenomeni di elusione ed evasione fiscale internazionale attraverso l'uso distorto delle Convenzioni. L'aggiornamento apporta una serie rilevanti di novità rispetto al precedente modello del luglio 2014.

ART.1 - HYBRID MISMATCH ARRANGEMENTS

Viene aggiunto il paragrafo 2, relativo le entità c.d. trasparenti che mirano a sfruttare le asimmetrie tra i diversi ordinamenti nazionali al fine di determinare situazioni di vantaggio indebito. In recepimento dell'Action 2 BEPS, viene prevista la neutralizzazione degli effetti derivanti dall'utilizzo di un'entità o di uno strumento trattato in tutto o in parte come fiscalmente trasparente.

ART.3 – PENSION FOUND

Viene chiarito che un fondo pensione è considerato residente nello Stato in cui esso viene costituito, indipendentemente dal fatto di ivi beneficiare di un'esenzione totale o parziale.

ART.4 – RESIDENZA FISCALE PERSONA GIURIDICA

Nei casi di doppia residenza di una persona giuridica, la residenza non viene più individuata dove l'entità ha la propria sede effettiva (cd. *"place of effective management"*), bensì in base ad un accordo tra le autorità competenti degli Stati contraenti, avendo riguardo al luogo di direzione effettiva, al luogo di costituzione e ad ogni altro elemento utile.

ART.5 – STABILE ORGANIZZAZIONE

Recependo le indicazioni fornite dall'Action 7, le modifiche mirano a prevenire l'elusione artificiosa della nozione di stabile organizzazione e a dare una diversa definizione della SO sia materiale che personale.

Per quanto riguarda la SO materiale, viene introdotta la cd. *"anti-fragmentation rule"*, in base alla quale quando più imprese collegate in uno Stato svolgano più attività,

si configura una stabile organizzazione qualora tali attività siano tra loro complementari, tranne il caso in cui la totalità delle attività abbia comunque carattere preparatorio o ausiliario.

Per quanto riguarda la nozione di SO personale, vengono riscritte le nozioni di "agente dipendente" e "agente indipendente". Si considera agente dipendente una persona che opera per conto di un'impresa qualora abitualmente stipuli contratti o, ed è questa la novità più rilevante, ricopra il ruolo principale che conduce alla stipula di contratti conclusi abitualmente (*"routinely"*) senza che la casa madre apporti modifiche sostanziali. Non si è in presenza di una SO invece nel caso di agente indipendente, ovvero colui che, con indipendenza giuridica ed economica, agisce per l'impresa nell'ordinario svolgimento della propria attività, purché non sia legato alla casa madre da un rapporto di controllo, che si presume se la stessa possiede più del 50% della partecipazione.

ART.10 – DIVIDENDI

Viene introdotta la previsione che Stato della fonte può imporre una tassazione massima del 5% dei dividendi se l'effettivo beneficiario detiene la partecipazione per almeno 365 giorni, comprensivo anche del giorno in cui il dividendo è stato pagato.

ART.13 – PLUSVALENZE

Il regime di tassazione nello Stato della fonte delle plusvalenze derivanti dall'alienazione di azioni o altri diritti di partecipazione si applica se la soglia del 50% dell'attivo investito in immobili o diritti reali immobiliari è raggiunta in qualsiasi momento nel corso dei 365 giorni che precedono l'alienazione.

ART.29 - "LIMITATION ON BENEFIT RULE"

In attuazione dell'Action 6, e con il fine di prevenire, attraverso specifiche clausole antiabuso, la concessione di benefici in circostanze non appropriate, vengono introdotte la cd. *LOB rule* e la *Principal purpose test* (cd. PPT). Tali strumenti sono diretti a contrastare i fenomeni cd. *treaty shopping* ovvero quando un soggetto beneficia di particolari regimi convenzionali per non essendo il beneficiario effettivo (cd. *beneficial owner*), garantendo l'eliminazione dei casi di doppia imposizione senza generare fenomeni di doppia non imposizione.

A cura di

Dott. Davide Albonico

DEPOSITI IVA: GARANZIE *DOUBLE FACE*

IL CONTESTO NORMATIVO DI RIFERIMENTO

Con la risoluzione n. 5 del 16 gennaio 2017, l'Agenzia delle Entrate, ha chiarito che la garanzia valida per l'estrazione delle merci nei depositi Iva (novità del DL 193/2016, con effetti dal 1° aprile 2017) è sostanzialmente differente da quella che viene prestata all'atto dell'immissione in libera pratica dei beni con contestuale introduzione nel deposito IVA. Ed invero:

- la garanzia "in" è prestata dal soggetto che introduce i beni nel deposito, quella "out" dal soggetto che procede all'estrazione;
- la garanzia "out" ha durata di sei mesi, quella "in" dura sino alla comunicazione dei dati relativi alla liquidazione dell'IVA, da parte di colui che estrae i beni dal deposito.

In sostanza, l'Agenzia chiarisce che se il soggetto che ha introdotto i beni nel deposito IVA è il medesimo che procede alla relativa estrazione, la garanzia "out" non è dovuta (artt. 2 e 4 del DM 23 febbraio 2017).

Come evidenziato dall'Agenzia competente, il riferimento normativo in relazione alla garanzia "in", è contenuta, e confermata, dall'art. 50-bis comma 4 lett. b) del DL 331/93, secondo cui le operazioni di immissione in libera pratica di beni non comunitari destinati a essere introdotti in un deposito IVA, per essere effettuate senza pagamento dell'IVA all'importazione, richiedono la prestazione di un'idonea garanzia commisurata all'imposta che sarebbe dovuta.

Giova ricordare che, fuoriescono dal perimetro applicativo della disposizione i soggetti in possesso della certificazione AEO nonché i soggetti di cui all'art. 90 del DPR 43/73 (es. amministrazioni pubbliche).

Specularmente, per la garanzia "in uscita", ai fini della relativa utilizzazione o commercializzazione in Italia, è il successivo comma 6 dell'art. 50-bis a stabilire che l'IVA può essere assolta mediante il meccanismo del reverse charge da parte del soggetto che procede all'estrazione, a condizione che sia prestata, anche in tale fase, idonea garanzia patrimoniale.

In sostanza, la prestazione della garanzia, con le modalità di cui all'art. 38-bis, comma 5 del DPR n. 633 del 1972, è residuale, in quanto necessaria solo per i soggetti che intendano avvalersi del reverse charge anche se non possiedono i requisiti di affidabilità

previsti dall'art. 2 del DM – i quali peraltro possono essere autocertificati – né rientrano, comunque, nelle ipotesi del successivo art. 423 del DM 23 febbraio 2017.

Come affermato dall'Agenzia delle Entrate, la prestazione della garanzia "in uscita" costituisce, quindi, un'ipotesi residuale, essendo dovuta soltanto al di fuori delle ipotesi di esonero definite dal decreto.

In particolare, questo il percorso argomentativo dell'Agenzia: l'articolo 4, comma 1, del DM 23 febbraio 2017 stabilisce che: "*i requisiti di cui all'art. 2, comma 1, si considerano sussistenti in capo ai soggetti che procedono all'estrazione qualora ricorra una delle seguenti condizioni:*

- a) il soggetto che procede all'estrazione dei beni dal deposito IVA coincide con quello che ha effettuato l'immissione in libera pratica con introduzione dei beni nel deposito IVA;*
- b) il soggetto che procede all'estrazione dei beni dal deposito IVA è un soggetto autorizzato ai sensi degli articoli 38 e seguenti del regolamento (UE) n.952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio del 9 ottobre 2013, oppure è esonerato ai sensi dell'art. 90 del testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43'.*

Il comma 2 dell'art. 4 in esame dispone che: "*Nei casi elencati al comma 1, per l'estrazione dei beni introdotti nel deposito IVA l'imposta è dovuta dal soggetto che procede all'estrazione a norma dell'art. 17, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972'.*

Dal tenore letterale dell'articolo 4 del DM 23 febbraio 2017 si evince, quindi, che coloro che versano nelle condizioni di cui alla lettera a) o b) sono esonerati dal prestare idonea garanzia al fine di estrarre i beni mediante l'inversione contabile e ciò corrisponde ad una ratio ben precisa, desumibile anche dalla Relazione illustrativa al Decreto.

Ed infatti, nel caso di cui all'art. 4, comma 1, lettera a), il soggetto che procede all'estrazione, poiché coincide con quello che ha effettuato l'introduzione dei beni nel Deposito IVA, ha già prestato garanzia, contestualmente all'introduzione stessa, ai sensi del comma 4 lettera b) dell'art. 50-bis del DL n. 331 del 1993.

A cura di
Avv. Vincenzo cristiano

ASPETTI SANZIONATORI DELLO SDOGANAMENTO A POSTERIORI DI MERCI ALLO STATO ESTERO SCORTATA DA T1

Qualora la merce allo Stato estero, scortata da documento di transito "T1", non venga, per errore o negligenza dell'operatore commerciale, tempestivamente presentata alla dogana di destinazione, ma pur tuttavia venga richiesta, con apposita istanza a posteriori, l'immissione in libera pratica, ne consegue l'irrogazione di una sanzione amministrativa da euro 258 a euro 2.582 (ex art. 318 T.U.L.D.), e non la pena della sanzione dal decimo all'intero ammontare dei diritti di confine di cui all'art. 305, 1°co., stesso testo normativo.

Questo, in sintesi, il contenuto della Nota n. 125443 del 5 gennaio 2018 circolarizzata ieri dall'Agenzia della dogane e dei Monopoli.

Preliminarmente, giova ricordare che il documento di transito T1 documento di transito T1 viene emesso per le merci non comunitarie, ovvero, ad esempio, in Svizzera e in Norvegia. Inoltre, viene emesso un documento di transito T1 anche per le merci provenienti d'oltremare, per via aerea o marittima, e che non vengono sdoganate, ma raggiungono il Paese di destinazione in transito.

Tornando al caso di specie, la Dogana, sollecitata dal quesito di un operatore del settore, ed in stretta correlazione alla tematica relativa al documento di transito c.d. T1, richiama preliminarmente il disposto di cui all'articolo 305, co. 1, T.U.L.D nella parte in cui dispone che *"qualora le merci spedite da una dogana all'altra con bolletta di cauzione non vengano presentate alla dogana di destinazione"* lo speditore è soggetto alla sanzione amministrativa dal dieci al cento per cento dell'ammontare dei diritti di confine, mentre, al contrario, l'art. 318 T.U.L.D. punisce *"chi omette di fare la dichiarazione prescritta dall'art. 56 nel termine stabilito"*.

Ad avviso della Dogana, nella fattispecie in esame non può applicarsi l'art. 305 T.U.L.D., comma 1, poiché la disposizione è adottabile, a ben vedere, non al mero ritardo nell'appuramento, bensì al caso in cui la merce non sia stata assolutamente presentata alla dogana di destinazione per un fatto colposo (giacché se fossero ravvisabili gli estremi del comportamento doloso si sarebbe in presenza di contrabbando).

Solo così, infatti, può giustificarsi l'irrogazione di una sanzione a carico (non del destinatario della stessa), ma dello speditore "mittente".

Ad avviso della Dogana, non sembra giustificare una conclusione nemmeno la diversa la lettera dell'art. 233, par. 3, del CDU, laddove è previsto l'obbligo di presentazione all'Ufficio di destinazione nel termine prescritto anche a carico dei destinatari o degli spedizionieri delle merci in transito.

Innanzitutto perché, in materia di sanzioni, vi è competenza esclusiva degli Stati e l'Unione Europea si limita a prevedere criteri orientativi del potere discrezionale del legislatore interno (art. 42 CDU).

In secondo luogo, poi, perché la violazione dell'obbligo previsto dall'art. 233 del CDU giustificerebbe, se applicabile, la solidarietà tra i debitori per i dazi ex art. 84 CDU, ma non potrebbe ritenersi fondante una responsabilità per la sanzione amministrativa che, essendo basata sul criterio di stretta legalità, può irrogarsi esclusivamente al soggetto indicato dalla norma, cioè allo speditore.

In sintesi, dunque, qualora merce allo stato estero, scortata da documento di transito "T1" non venga, per errore o negligenza, tempestivamente presentata alla dogana di destinazione, ma della quale venga invece richiesta, con apposita istanza a posteriori, l'immissione in libera pratica, sarà applicabile la sanzione prevista dall'art. 318 T.U.L.D., e non quella di cui all'art. 305, 1°co., stesso testo normativo.

Da ultimo, ma non per importanza, la Dogana rammenta che la disciplina del recupero dei dazi resta esclusivamente stabilita dalla relativa normativa unionale e che entrambe le sanzioni suesposte sono soggette alla disciplina del ravvedimento operoso, ove ne ricorrano le condizioni.

A cura di
Avv. Vincenzo cristiano

OMETTERE IN MODO CONTINUATO IL VERSAMENTO DELLE IMPOSTE INTEGRA LA BANCAROTTA FRAUDOLENTA IMPROPRIA
Cass. Pen., sez. V, sentenza 10 gennaio 2018, n. 633

Il fallimento determinato da operazioni dolose configura un'eccezionale ipotesi di fattispecie a sfondo preterintenzionale; l'onere probatorio dell'accusa si esaurisce nella dimostrazione della consapevolezza e volontà della natura dolosa dell'operazione alla quale segue il dissesto, nonché dell'astratta prevedibilità di tale evento quale effetto dell'azione antidoverosa, non essendo necessarie, ai fini dell'integrazione dell'elemento soggettivo, la rappresentazione e la volontà dell'evento fallimentare. (massima redazionale, 2018)

La Cassazione con una recentissima sentenza ha rimarcato il concetto secondo il quale, tra le operazioni dolose di cui all'art. 223, comma 2, n.2 L.F., è sicuramente ricompreso il sistematico mancato versamento dei contributi previdenziali, in quanto tale condotta contribuirebbe, senza alcun dubbio, a cagionare, con dolo o per effetto di operazioni dolose, il fallimento della società.

Nel caso di specie, due amministratori sono stati condannati, sia in sede di merito, sia dai giudici di legittimità, per aver cagionato il fallimento della Società gestita.

In particolare, gli amministratori, sin dall'anno 1998 avevano omesso il versamento dei contributi e degli oneri previdenziali, facendo così pesare sulle "spalle" della società, un debito di oltre 3 milioni di euro.

In particolare, gli amministratori, avevano seguito sin dall'origine, "con premeditazione", la strategia di autofinanziamento della Società mediante sistematica omissione di tributi e oneri previdenziali, utilizzando pertanto, un veicolo societario inizialmente sano, al solo fine di sottrarsi agli obblighi di legge.

Secondo un costante orientamento giurisprudenziale sul punto, infatti, in caso di bancarotta fraudolenta fallimentare, la tecnica di autofinanziamento secondo le modalità sopra descritte, accostata al carattere della sistematicità, integra la nozione di "operazioni dolose" contenuta nell'art 223 L.F.

Ma vi è di più.

Va, infatti, considerato come, secondo i giudici di legittimità, le operazioni dolose in questione, non solo condurrebbero ad un inevitabile dissesto della Società, ma attengono alla "commissione di abusi di gestione o di infedeltà ai doveri imposti dalla legge all'organo amministrativo nell'esercizio della carica ricoperta, ovvero ad atti intrinsecamente pericolosi per la "salute" economico-finanziaria della impresa e postulano una modalità di pregiudizio patrimoniale discendente non già direttamente dall'azione dannosa del soggetto attivo (distrazione, dissipazione, occultamento, distruzione), bensì da un fatto di maggiore complessità strutturale riscontrabile in qualsiasi iniziativa societaria implicante un procedimento o, comunque, una pluralità di atti coordinati all'esito divisato".

In applicazione del citato principio, è evidente che tale condotta dolosa assunta dagli amministratori, contraria ai canoni di corretta gestione, ha contribuito ad aumentare ingiustificatamente l'esposizione della Società nei confronti degli Enti Previdenziali, rendendo, quindi, prevedibile il conseguente dissesto della società.

A proposito di quanto sopra, la sentenza è cristallina nel dichiarare che "Il fallimento determinato da operazioni dolose configura un'eccezionale ipotesi di fattispecie a sfondo preterintenzionale; l'onere probatorio dell'accusa si esaurisce nella dimostrazione della consapevolezza e volontà della natura dolosa dell'operazione alla quale segue il dissesto, nonché dell'astratta prevedibilità di tale evento quale effetto dell'azione antidoverosa, non essendo necessarie, ai fini dell'integrazione dell'elemento soggettivo, la rappresentazione e la volontà dell'evento fallimentare.

Alla luce di queste considerazioni e della complessa vicenda societaria, la Corte di legittimità, non discostandosi dall'orientamento ormai consolidato in materia, ha confermato come la dichiarazione di fallimento fosse legittima, trovando la propria causa, fin dall'origine, dalla condotta antigiusuridica dei due amministratori, che, nonostante fossero entrambi consapevoli delle condizioni in cui verteva la Società, non avevano fatto nulla per evitare il dissesto.

A cura di

Avv. Monica Biella e Dott.ssa Alessandra Mosca

RISTRUTTURAZIONE DEI DEBITI: FINE-TUNING DELLA DISCIPLINA CONTABILE.

EXECUTIVE SUMMARY

La revisione dei principi contabili resasi necessaria per recepire anche nella prassi italiana i principi innovativi introdotti dalla riforma contabile ex Direttiva 2013/34/UE ha riguardato anche l'OIC 19 dedicato ai debiti.

Gli aspetti più innovativi della rivisitazione dell'OIC 19 sono rappresentati dall'introduzione del criterio del costo ammortizzato e dalla ricollocazione in questo principio contabile della disciplina della ristrutturazione dei debiti, per la quale non è più previsto un OIC dedicato (era il n. 6) ma un'appendice dell'OIC 19, che in questo modo ora risulta maggiormente coordinata con il principio contabile di riferimento.

Il 29 dicembre 2017, con effetto per i bilanci dell'esercizio 2017 e con possibilità di applicazione prospettica, l'OIC ha pubblicato una serie di emendamenti all'OIC 19 che riguardano in particolare la ristrutturazione dei debiti.

INQUADRAMENTO SINTETICO

Si parla di ristrutturazione dei debiti ogni qualvolta un creditore concede al debitore in difficoltà finanziaria condizioni che altrimenti non avrebbe accordato.

Con la riforma delle procedure concorsuali il legislatore ha introdotto istituti volti a comporre la crisi d'impresa con la ristrutturazione. Esempi di tali procedure sono l'accordo di ristrutturazione, il piano attestato risanamento ed il concordato preventivo. Ad eccezione del concordato preventivo, istituto storico peraltro profondamente rinnovato, le altre due procedure citate, alternative al primo, rientrano tra le cosiddette vie extra-giudiziali per la composizione della crisi, che lasciano ampio spazio all'iniziativa del debitore ed incentivano il raggiungimento di un accordo privatistico tra lo stesso ed i creditori.

Le "concessioni" che il creditore potrebbe accordare al debitore sono di vari tipi:

- modifica dei termini originari del debito: è la nota "moratoria", che prevede la sospensione del pagamento della quota capitale della rata di un mutuo o del canone di leasing finanziario, la riduzione degli interessi

maturandi oppure la modifica della tempistica dei pagamenti;

- estinzione (totale o parziale) del debito mediante trasferimento di (gruppi di) attività dal debitore al creditore;
- estinzione (totale o parziale) del debito mediante assegnazione al creditore di titoli emessi dal debitore.

La ristrutturazione determina la cancellazione del debito preesistente e la rilevazione di un "nuovo" debito, che riflette le più concessive condizioni.

Il debito viene iscritto al valore economico, corrispondente al valore attuale dei flussi di cassa previsti in uscita per rimborso di capitale o interessi, scontati al tasso di interesse effettivo dell'operazione ante ristrutturazione.

La differenza tra il valore economico dei debiti post accordo/procedura ed il valore contabile dei debiti "ante" rappresenta costi di transazione.

LA NUOVA DISCIPLINA CONTABILE

Se la ristrutturazione prevede l'estinzione del debito (quindi un beneficio immediato per il debitore), i costi di transazione sono di competenza dell'esercizio di efficacia dell'accordo/della procedura e riducono il provento finanziario rappresentato dall'utile da eliminazione (secondo quanto previsto dal criterio di valutazione del costo ammortizzato applicato ai debiti).

Se la ristrutturazione prevede condizioni rilevanti ma meno incisive (e quindi benefici differiti, come nel caso di moratoria), i costi di transazione devono essere sospesi, rinviati agli esercizi successivi e rilevati lungo la durata residua del debito, mediante la tecnica dei risconti attivi.

Alla luce degli emendamenti di fine dicembre 2017, questa disciplina vale sia per i soggetti che applicano, per obbligo o facoltà, il criterio del costo ammortizzato per la rilevazione e valutazione dei debiti, sia per coloro che non applica questo criterio.

A cura di
Dott.ssa Adelia Quattri

GIURISPRUDENZA

Cass. Civ. ordinanza n. 1750 del 24 gennaio 2018

La compravendita di un suolo comprende anche l'immobile ivi costruito

Secondo la Cassazione la compravendita di un terreno su cui insistano delle costruzioni comporta il trasferimento anche dei relativi immobili, ancorché non espressamente menzionati nell'atto, salvo che il venditore, contestualmente alla cessione, riservi a sé stesso o ad altri la proprietà del fabbricato costituendo formalmente sul terreno alienato un diritto di proprietà superficaria ai sensi dell'art. 952 c.c..

Cass. civ. Sez. V, 11/01/2018, n. 439

Differenze inventariali: nessuna rettifica se di modesto valore

In caso di differenze inventariali tra le quantità di merci giacenti in magazzino e quelle desumibili dalle scritture di carico e scarico è legittima la ripresa a tassazione sulla base delle presunzioni di cessione e di acquisto dei beni in evasione di imposta ai sensi del D.P.R. 10 novembre 1997, n. 441, che costituiscono presunzioni legali "miste" e consentono, entro i limiti di oggetto e di mezzi di prova stabiliti a fini antielusivi, la dimostrazione contraria da parte del contribuente. Al riguardo, il contribuente può offrire la prova contraria tramite le presunzioni rappresentate dalla trascurabilità ovvero dalla modestia dei valori e dall'errore umano, in quanto riconducibili all'art. 1, commi 1 e 2, lett. a), D.P.R. 10 novembre 1997, n. 441. Con riferimento alla deducibilità dei costi infragruppo, l'esistenza di una regolare contabilità non impone all'Amministrazione finanziaria di riconoscere l'esistenza dei costi registrati nelle scritture contabili o la loro inerenza, atteso che l'onere della prova circa l'esistenza dei fatti che danno luogo a costi deducibili, nonché in ordine al rispetto del principio di inerenza, incombe sul contribuente.

Cass. sentenza 18 gennaio 2018, n. 1153

Omessa effettuazione di ritenute

È legittimo l'accertamento nei confronti di una società per la mancata effettuazione della ritenuta d'acconto sui compensi.

Secondo la Cassazione non è legittimo infatti il comportamento del conduttore che rifiuti senza alcuna giustificazione o sulla base di generiche considerazioni

la restituzione di un immobile a fronte di una offerta non formale, ma seria e precisa, da parte del locatore, di adempiere la sua obbligazione di corrispondere l'indennità di avviamento commerciale.



PRASSI

Agenzia delle entrate, circolare 17 gennaio 2018, n. 1/E

Nuove regole detrazione IVA

Con le recenti novità introdotte nell'ordinamento nazionale, per esercitare la detrazione IVA sono necessarie due condizioni: l'avvenuta esigibilità dell'IVA e il possesso della fattura. La detrazione può essere operata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui si sono verificati tali presupposti e con riferimento al medesimo anno. Conseguentemente, l'IVA di una fattura riferita ad un servizio acquistato e pagato a fine 2017, emessa nel 2017 e ricevuta a gennaio 2018 potrà essere detratta, previa annotazione nel registro degli acquisti, nella liquidazione periodica del mese di gennaio 2018.

Decreto 9 gennaio 2018

Split payment

È stato pubblicato sulla G.U. 18.1.2018, n. 14 il Decreto che modifica la disciplina dello *split payment*, e ne allarga il perimetro soggettivo, oltre che alle PA / Società anche alle fondazioni e agli enti.

Decreto 13 dicembre 2017

Tasso di interesse legale

È stato pubblicato sulla G.U. il Decreto che aumenta il tasso di interesse legale dallo 0,1% allo 0,3% a decorrere dall'1.1.2018. Si ricorda come tale tasso viene utilizzato, tra le altre, nella determinazione dell'usufrutto vitalizio nonché ai fini del calcolo degli interessi dovuti in sede di ravvedimento operoso.

SETTIMANA FISCALE DE "IL SOLE 24 ORE"

Sistema dell'Iva UE (in numero 1-2 3 gennaio 2018)

<http://www.settimanafiscaledigital.ilsole24ore.com/art/commenti/2018-01-03/sistema-iva-ue-143202.php?uid=ABl6l8B>

La Commissione europea, proponendo una profonda riforma del sistema dell'Iva nell'Unione europea cristallizzati nel pacchetto di proposte (COM 2017 566, 567, 568 e 569) del 4.10.2017, ha «salutato» il piano della più grande riforma delle norme dell'Unione in materia di Iva degli ultimi 25 anni.

L'iniziativa proposta e i suoi obiettivi sono coerenti con la strategia dell'Unione in materia di Pmi definita dallo Small Business Act (SBA), in particolare il Principio VII, che prevede di aiutare le Pmi a beneficiare maggiormente delle opportunità offerte dal mercato unico.

(Autore Avv. Vincenzo Cristiano)

GUIDA AI CONTROLLI FISCALI DE "IL SOLE 24 ORE"

Nuovo» manuale operativo della Guardia di finanza (in. 1/2018)

<http://www.guidaaicontrollifiscaldigital.ilsole24ore.com/art/acertamento/2018-01-10/nuovo-manuale-operativo-guardia-finanza-112056.php?uid=ABlx5U9B>

Lo scorso 4 dicembre 2017 è stata pubblicata dal Comando Generale della Guardia di finanza la nuova circolare n. 1/2018. Il documento è un corposo «dossier» di prassi (circa 1200 pagine) che ha sostituito (ed in parte «rivalizzato») la precedente circolare n. 1/2008 e che rappresenta il documento di orientamento per l'attività ispettiva fiscale espletata dalla Guardia di finanza. Si tratta, a ben vedere, di un aggiornamento necessario anche per le modifiche normative intervenute nel tempo, imprescindibili per migliorare la capacità di effettuare controlli mirati, rendere più efficace l'utilizzo delle banche dati a disposizione e degli strumenti di cooperazione internazionale.

(Autore Avv. Vincenzo Cristiano)

RIVISTA "BARCHE"

Il nuovo codice nautico (in. 1/2018)

Si tratta di un grande risultato raggiunto nell'interesse dei diportisti e di tutta la filiera produttiva dell'industria nautica italiana. In particolare il nuovo Codice della nautica dà pari dignità alla navigazione commerciale da diporto rispetto a quella senza fini di lucro, viene introdotta la dicitura inglese "commercial yacht" e si stabilisce che, per le navi da diporto iscritte al Registro Internazionale (Superyacht), la disciplina generale è quella del nuovo Codice stesso.

In questo modo viene superato il peccato originale di un testo normativo nato per le unità private e che marginalmente aveva introdotto il loro impiego per "finalità commerciali".

(Autore Avv. Vincenzo Cristiano)

ITALIA OGGI

No binari separati (in n. 16, pag. 25, del 19/01/2018)

http://www.italiaoggi.it/giornali/preview_giornali.asp?id=2240224&codiciTestate=1&sez=giornali&testo=&titolo=No%20binari%20separati

La sesta direttiva Iva deve essere interpretata nel senso che se una sola prestazione consta di due elementi distinti, uno dei quali è accessorio all'altro, e che se forniti separatamente sarebbero soggetti ad aliquote Iva diverse, la prestazione deve essere tassata all'aliquota unica prevista per l'elemento principale, e ciò quand'anche il prezzo di ciascun elemento (compreso nel totale pagato da un consumatore allo scopo di beneficiare di tale servizio) può essere identificato. Queste, in sintesi, le conclusioni della Corte di Giustizia nella sentenza 18 gennaio 2018, C-463/13

(Autore Avv. Vincenzo Cristiano)



AC AVVOCATI E COMMERCIALISTI

Piazzale Luigi Cadorna, 2 - 20123 MILANO
Tel. +39 02 872 878 00 Fax +39 02 872 877 86

Via Del Corso, 101 - 00186 ROMA
Tel. +39 06 454 384 20 Fax +39 06 895 245 69

Le opinioni, notizie ed informazioni ivi contenute hanno carattere esclusivamente divulgativo ed informativo, e non possono essere considerate sufficienti per l'adozione di decisioni o per l'assunzione di impegni di qualsiasi natura.

Questa pubblicazione, che non rappresenta l'espressione di un parere professionale, è stata redatta a cura dei professionisti dello Studio AC. Nonostante l'attenzione con cui è preparata, AC Avvocati e Commercialisti e i suoi Professionisti non possono essere ritenuti responsabili di eventuali errori od omissioni contenuti nel documento, né di eventuali decisioni o azioni intraprese a seguito dello stesso.

Per ulteriori richieste o approfondimenti sugli argomenti trattati, ed in generale su ogni altro argomento connesso, contattare centrostudiac@actaxlaw.com: un Professionista dello Studio sarà lieto di approfondire con Voi quanto esposto nel presente documento.

© AC Avvocati e Commercialisti - AC News - All rights reserved
Il presente numero è consultabile sul sito internet (www.actaxlaw.com) e nella pagina LinkedIn dello Studio AC Avvocati e Commercialisti.