

FISCO

www.quotidianofisco.ilssole24ore.com

Lo Statuto. Dal notariato un percorso per individuare quando un'operazione tributaria è lecita

# Check list per distinguere l'abuso

## Valutazione in cinque tappe, quindi entrano in gioco le ragioni extrafiscali

Angelo Busani

Individuare in concreto la sottile, ma netta, linea di confine che divide la situazione in cui è configurabile l'abuso del diritto da quella in cui, ricorrendo «valide ragioni extrafiscali», l'abuso è, per definizione, non configurabile. È l'obiettivo dello studio 56-2016 del Consiglio nazionale del notariato, divulgato ieri.

Posto dunque che, se sussistono «valide ragioni extrafiscali non marginali» (cioè di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa), è escluso (secondo l'articolo 10-bis, legge 212/2000, contenente il cosiddetto «Statuto del contribuente») che l'operazione effettuata sia considerabile come fiscalmente abusiva, innanzitutto occorre, al fine di cogliere le caratteristiche delle situazioni che possono essere qualificate in termini di «valide ragioni extrafiscali», compiere il percorso che la legge indica al fine di classificare come potenzialmente abusiva una determinata operazione.

Secondo lo studio del notariato, questo percorso è composto dalle seguenti cinque tappe preliminari:

● la prima attività consiste nel verificare se nell'ordinamento esista la possibilità di almeno due trattamenti tributari applicabili alla medesima operazione: infatti, se non vi fosse l'alternativa tra una pluralità di possibili tassazioni della stessa situazione, non sarebbe nemmeno ipotizzabile che la tassazione più favorevole al contribuente (tra quelle astrattamente applicabili) potesse essere considerata in termini di abusività;

● il secondo passaggio da compiere è quello della verifica se si configurano, nel caso concreto, una fattispecie di evasione, e cioè la violazione di una norma imperativa; infatti, per definizione, un'ra-

gionamento in termini di elusione è possibile solo se non ricorra una ipotesi di evasione;

● la terza verifica riguarda la valutazione dei vantaggi fiscali, se essi siano cioè la conseguenza della «libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge» oppure «tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale», come dispone l'articolo 10-bis, comma 4 della legge 212/2000; pertanto, non si può qualificare l'operazione come abusiva solo perché abbia consentito di realizzare un vantaggio fiscale qualora l'opzione per la soluzione fiscalmente meno onerosa sia prevista dalla legge stessa;

### CRITERI OGGETTIVI

Lo studio elenca i requisiti dei validi motivi che possono allontanare il sospetto ai danni del contribuente

● il quarto tema è quello di verificare se l'osservanza delle norme fiscali sia stata dovuta solamente a un loro «rispetto formale» (sempre per usare le stesse parole dello Statuto del contribuente): in tal caso, infatti, può rilevare come operazione astrattamente abusiva quella che, pur rispettando la normativa fiscale, si ponga in modo non coerente con il suo fondamento giuridico, e cioè con lo scopo per il quale la normativa in questione è stata emanata;

● l'ultima valutazione da compiere è se l'operazione concretamente compiuta risulti «privata di sostanza economica» e «realizzi essenzialmente vantaggi indebiti».

Solo una volta che tutto questo percorso sia compiuto, si può dunque giungere a considerare come potenzialmente abusiva l'operazione concretamente con-

siderata; ed è a questo punto che, per sostenerne la sua natura non abusiva, occorre verificare se in effetti sussistano quelle «valide ragioni extrafiscali non marginali» che consentano di sottrarla al giudizio di abusività, per qualificarla invece come operazione per la quale il contribuente legittimamente approfitta del regime tributario più favorevole tra quelli in astratto disponibili. Infatti, la presenza di valide ragioni extrafiscali non marginali escluderebbe in definitiva la possibile contestazione dell'abuso del diritto.

Occorre dunque stabilire come individuare queste ragioni extrafiscali (se ne veda una esemplificazione nella tabella qui a fianco). Anzitutto, si deve trattare di ragioni diverse da motivazioni di natura meramente fiscale; inoltre, sempre secondo il notariato, queste ragioni extrafiscali devono avere alcuni connotati specifici; in particolare, deve trattarsi di: ragioni «oggettive» e cioè verificabili, perché supportate da prove documentali o, almeno, da dichiarazioni di soggetti diversi dal contribuente;

● ragioni «effettive», nel senso di essere ragioni reali e non artificialmente costruite;

● ragioni «non marginali», senza il raggiungimento delle quali, cioè, l'intera operazione non sarebbe stata eseguita;

● ragioni che rispondano «a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa» (articolo 10-bis, comma 3, Statuto del contribuente); pertanto, non ragioni che producano una redditività immediata, ma anche ragioni che, pur non producendo vantaggi da subito, rispondendo comunque a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa, consentiranno la continuazione dell'attività imprenditoriale in condizioni più favorevoli rispetto a quanto accadeva in precedenza.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



Le situazioni che giustificano la scelta

Valida ragione extrafiscale giustificativa dell'operazione	Motivazione
<b>Ottimizzazione della gestione - Gestione separata dei rami di azienda</b>	Perseguimento di una migliore riorganizzazione aziendale, finalizzata alla gestione separata dei rami di cui si compone l'azienda mediante la loro distinta assegnazione ai singoli soci
<b>Litigiosità dei soci</b>	Opportunità o necessità di rimediare gli insanabili dissidi tra i soci
<b>Responsabilità dei soci</b>	L'operazione è giustificabile in relazione alla diversa assunzione di profili di responsabilità tra i soci
<b>Nuove acquisizioni</b>	Evitare la confusione patrimoniale in vista di nuove acquisizioni relative solo a uno dei rami esercitati
<b>Nuove esposizioni debitorie</b>	Evitare la concorrenza dei creditori propri di un ramo di azienda rispetto a quelli che intratteranno rapporti commerciali con la stessa società in relazione ad una diversa attività condotta mediante l'esercizio di un altro distinto ramo d'azienda
<b>Controllo societario</b>	Necessità di assicurare il controllo di una società al fine della ottimizzazione della gestione.
<b>Ricambio generazionale</b>	Operazione finalizzata a favorire la sostituzione dei discendenti dell'imprenditore nella guida dell'impresa
<b>Subentro nella titolarità delle partecipazioni</b>	Favorire il subentro nella titolarità delle partecipazioni al capitale sociale e nella successiva gestione della società
<b>Attività sociale</b>	Ragioni connesse al migliore conseguimento dell'oggetto sociale

© RIPRODUZIONE RISERVATA

## Commercialisti. Norma di comportamento 196 dell'Aidc Integrativa riepilogativa non solo per errori contabili

Filippo Jacobacci

Nel sistema tributario, il calcolo delle imposte è rimesso al contribuente, che lo espone in dichiarazione. In caso di difformità, l'agenzia delle Entrate, alla quale è demandato il controllo, accerta le imposte effettivamente dovute. In particolare, il Fisco è tenuto a rettificare il contenuto della dichiarazione del contribuente sulla base degli elementi di fatto e di diritto dei quali ha notizia entro la data di definitività della dichiarazione.

Tale processo non può portare a disconoscere la correzione di errori nei quali sia incorso il contribuente, a prescindere dai modi con i quali siano resi noti all'organo di controllo. È quindi illegittimo l'atto con il quale viene richiesto il pagamento di imposte sulla mera base di un'erronea dichiarazione del contribuente. Giurisprudenza costante della Corte di Cassazione conferma che il contribuente può sempre opporsi alla maggiore pretesa impositiva, adducendo errori di fatto o di diritto incidenti sull'obbligo tributario che abbia commesso nella redazione della dichiarazione.

Anche di recente, le Sezioni unite della Corte di Cassazione hanno ribadito che la corretta determinazione del tributo deve tenere conto di tutti gli elementi adottati dal contribuente, ancorché emergenti da una dichiarazione integrativa a favore presentata tardivamente (sentenza 13378/2016).

Da un lato, le Sezioni unite hanno ribadito che è possibile presentare la dichiarazione integrativa a favore non oltre il termine di presentazione di quella relativa al periodo d'imposta successivo (articolo 2, c. 8-bis Dpr 322/98), dall'altro, la Suprema corte ha cassato la sentenza con la quale la Ctr aveva respinto l'appello del contribuente sulla sola base della tardività della dichiarazione integrativa a favore, anziché entrare nel merito degli errori adottati. È

infatti ineccepibile il criterio della prevalenza del principio sostanziale di determinazione dell'imposta secondo legge rispetto a qualsiasi valutazione sull'idoneità della procedura scelta dal contribuente per rappresentare la propria posizione tributaria.

In questo quadro, in cui è pacifico che la dichiarazione integrativa a favore non possa essere presentata oltre il termine di legge, ma anche che l'eventuale tardività di presentazione della dichiarazione integrativa non inficia il diritto del contribuente alla revisione dei propri errori, emerge chiaramente l'importanza e la funzionalità della dichiarazione integrativa «riepilogativa».

Ovvero, di un'integrativa a favore tempestiva che riporti emendati eventuali sbagli anche quando siano anteriori al periodo oggetto della dichiarazione integrativa, purché incidenti su dichiarazioni non definitive. Tant'è, che è questa la soluzione data dall'agenzia delle Entrate, con circolare n. 31 del 24 settembre 2013 per rimediare a errori contabili, anche quando siano incorsi anteriormente al periodo oggetto di dichiarazione integrativa. La dichiarazione integrativa «riepilogativa» a favore, infatti, consente al contribuente di rappresentare fedelmente la propria situazione fiscale «di partenza» nella dichiarazione immediatamente precedente a quella in scadenza, consentendogli di fruire pienamente dei diritti che ne derivano, ivi compreso quello di compensare gli eventuali crediti con i debiti, ovvero le eventuali perdite con redditi imponibili.

La norma di comportamento in commento supera la posizione delle Entrate, secondo la quale la dichiarazione riepilogativa può essere presentata solo con riferimento agli errori contabili, estendendola agli errori diversi da quello contabile e a redditi diversi da quello d'imposta.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

MASSIMA

In base al principio di capacità contributiva previsto dall'art. 53 della Costituzione, qualsiasi contribuente ha sempre la possibilità di integrare a suo favore l'ultima dichiarazione emendabile, con la finalità di rideterminare (e recuperare se già versate) le imposte in precedenza dichiarate in eccesso, ovvero di far valere un maggior credito d'imposta o una maggiore perdita fiscale. Tale rimedio spetta alla generalità dei contribuenti e per tutte le categorie di redditi, utilizzando la procedura della «dichiarazione integrativa», nei termini previsti dall'art. 2 comma 8 bis del DPR 322/1998 e con le modalità operative indicate dalla Circolare Ministeriale n. 31 del 24 settembre 2013 per l'eventuale estensione di tutti gli effetti correttivi di errori anche di dichiarazioni di annualità pregresse ancora autonomamente accertabili in base all'art. 43 del DPR 600/73. Il credito (o maggior credito) così scaturente dalla «dichiarazione integrativa» può essere utilizzato da qualsiasi contribuente in compensazione in base al generale principio di compensabilità del debito tributario previsto dall'art. 8, comma 1, della Legge 212/2000 e sulla base dell'art. 6 comma 8 dello Statuto del Contribuente e con le modalità dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997. L'Amministrazione Finanziaria esercita i propri poteri di controllo entro i più ampi termini previsti in tema di ravvedimento operoso. Aidc - commissione Norme di comportamento e di comune interpretazione in materia tributaria - norma di comportamento 196

### APPROFONDIMENTO ONLINE

Il testo della norma Aidc n. 196  
[www.ilssole24ore.com/norme-e-tributi.shtml](http://www.ilssole24ore.com/norme-e-tributi.shtml)

Lotta al denaro sporco. Da Bruxelles le modifiche alla IV direttiva che dovranno essere recepite entro il 1° gennaio 2017

## Antiriciclaggio, un registro sui titolari effettivi

Valerio Vallefuoco

La Commissione europea ha adottato il 15 luglio 2016 una proposta di direttiva con alcune modifiche all'attuale quadro normativo in materia di antiriciclaggio dettato dalla direttiva 2015/849/UE (IV direttiva antiriciclaggio).

La direttiva dovrà essere trapiantata negli ordinamenti degli Stati membri entro il 1° gennaio 2017, data coincidente peraltro con la decorrenza sullo scambio automatico di informazioni di una buona parte dei Paesi Ocse (early adopters) che nella stessa data inizieranno a scambiare i dati registrati del 2016.

Le modifiche introducono nella direttiva sull'antiriciclaggio regole di trasparenza più severe per prevenire l'evasione fiscale e il riciclaggio di denaro, rafforzando i poteri delle Unità europee di informazione finanziaria (Eu financial intelligence units) e facilitando la cooperazione tra le stesse attraverso l'interconnessione dei registri (dei titolari effettivi) e

l'ampliamento dell'accesso alle informazioni contenute in tali registri detenuti dagli intermediari finanziari, bancari e assicurativi.

Alcune delle modifiche riguardano le nuove modalità di prevenzione dai rischi di finanziamento del terrorismo legati all'uso delle valute virtuali. In particolare, si indica la strada per attrarre le piattaforme di scambio delle monete virtuali sotto il controllo della direttiva e quindi della normativa antiriciclaggio europea.

Nella proposta di modifica della direttiva si stabiliscono modalità di identificazione e conservazione dei dati per tutti coloro che utilizzano strumenti di pagamento prepagati anonimi, come carte

### CONTROLLO EX ANTE

Il data base dedicato serve per accrescere gli strumenti di prevenzione e sarà accessibile anche dall'amministrazione fiscale

di credito pre-pagate, riducendo la possibilità di effettuare pagamenti anonimi mediante la riduzione delle soglie oltre le quali scatta l'obbligo di identificazione dei clienti da 250 a 150 euro e ampliando così i presupposti di adeguata verifica della clientela.

Tali misure si rendono necessarie proprio per evitare che questi strumenti possano essere utilizzati per compiere operazioni in anonimato utilizzando denaro contante proveniente da reati per la ricarica di carte prepagate. La nuova proposta tende anche a introdurre dei controlli più severi sugli Stati terzi a rischio, prevedendo una lista comune di controlli applicabili ai paesi con rilevanti carenze nella lotta contro il riciclaggio di denaro e il finanziamento del terrorismo.

Peraltro, una lista di Paesi «risky» dovrebbe essere ufficialmente presentata dall'Unione europea entro la fine di luglio. Facendo riferimento alle recenti rivelazioni dello scandalo dei Panama Papers le

proposte di modifica si concentrano molto sull'individuazione del titolare effettivo finale (final beneficial owner) degli enti e delle società al fine di poter individuare possibili schermi societari o prestanomi.

Tale soggetto, secondo la proposta di modifica della direttiva, è colui che trae diretto vantaggio da una operazione o dall'operatività di un altro soggetto economico, direttamente coinvolto nella transazione. I clienti delle banche, degli intermediari finanziari e dei professionisti dovranno indicare il beneficiario effettivo delle operazioni effettuate mettendo a disposizione tale informazione in un registro centrale.

Per rendere più penetranti i controlli e l'individuazione del titolare effettivo finale per le persone giuridiche, i trust, le società, le fondazioni e gli istituti giuridici analoghi la percentuale di possesso di proprietà o di controllo viene ridotta dal 25 al 10 per cento. Tali informazioni saranno raccolte in un registro dedicato, detenuto da ogni Stato

membro. Al Registro, potranno accedere le unità di informazione finanziaria e le varie Autorità di vigilanza preposte, i soggetti individuati nella direttiva come obbligati alla identificazione della clientela, alla registrazione delle transazioni e alla segnalazione di operazioni sospette, limitatamente all'adempimento dei loro obblighi. La nuova proposta prevede che possa altresì accedere ogni altra persona che dimostri di avere un interesse qualificato ossia concreto e attuale alle informazioni. Queste proposte di modifica, secondo la Commissione Ue, daranno nuovi maggiori strumenti di controllo e prevenzione agli Stati membri, contribuiranno a una maggiore trasparenza e determineranno un significativo impulso allo scambio di informazioni, superando eventuali ostacoli derivanti dalla discrepanza delle normative nazionali che impediscono il pieno utilizzo delle informazioni anche ai fini fiscali. La possibilità di accedere al registro dei titolari effettivi da parte dell'amministrazione finanziaria risulta essere uno strumento assolutamente innovativo

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Semplificazioni. Unioncamere e Infocamere hanno messo a disposizione il modello per costituire società senza intervento del notaio

## Start up innovate con atto standard

Alessandro Sacrestano

È disponibile online, al link [startup.registroimprese.it](http://startup.registroimprese.it), il modello standard di atto costitutivo di start up innovativa in forma di Srl. Il documento, da compilare e firmare digitalmente direttamente sulla piattaforma realizzata da Unioncamere e Infocamere, rende operativo il meccanismo semplificato introdotto con il decreto del ministero dello Sviluppo economico del 17 febbraio, e attuato con decreto direttoriale del 1° luglio, con cui sono state approvate le specifiche tecniche per predisporre atti costitutivi e statuti in formato elaborabile XML, senza avvalersi di un notaio.

Con un comunicato stampa, Unioncamere e Infocamere hanno presentato il nuovo servi-

zio, illustrandone alcune caratteristiche tecniche. Il comunicato chiarisce che la compilazione del modello può essere eseguita anche con software diversi rispetto a quello messo a disposizione dalle Camere di commercio. Comune sia redatto, in ogni caso, il documento informatico prodotto e firmato digitalmente, va trasmesso per la registrazione alla camera di commercio, nei 20 giorni successivi alla sottoscrizione.

A disposizione degli interessati

### LA PROCEDURA

Il documento informatico firmato digitalmente va trasmesso alla Camera di commercio nei 20 giorni successivi

sarà attivo un servizio di assistenza in remoto.

Saranno gli stessi uffici ad attuare, una volta ricevute le pratiche, i controlli disciplinati con circolare operativa 3/69/C del ministero dello Sviluppo, con cui sono state fornite istruzioni specifiche alle Cdc sulla procedura. Se l'atto informatico passa tutti i controlli, entro 10 giorni dalla data di protocollo, la Cdc iscrive in via provvisoria la start up nella sezione ordinaria del registro imprese, apponendo la dicitura «start-up costituita a norma dell'art. 4, comma 10 bis, del decreto legge 24 gennaio 2015, n. 3, iscritta provvisoriamente in sezione ordinaria, in corso di iscrizione nella sezione speciale». Dopodiché, sarà avviato l'iter di iscrizione della società nella sezione speciale prevista per le start up innovative.

Si ricorda che tutta la documentazione andrà sottoscritta digitalmente da ciascun contraente, in caso di società pluripersonale.

Se venissero, invece, riscontrate delle irregolarità, l'ufficio del registro sospende il procedimento di iscrizione, assegnando, a mezzo Pec, un termine non superiore a 15 giorni per regolarizzare la pratica secondo le specifiche richieste, decorso il quale rifiuta anche l'iscrizione nella sezione ordinaria.

Diversamente, qualora, dopo aver ottenuto l'iscrizione nella sezione speciale, successivamente la start up perdesse i requisiti, potrà rimanere iscritta nella sezione ordinaria.

Come lo stesso comunicato stampa ricorda, al 30 giugno scorso erano 5.943 le start up innovative attive sul territorio nazionale e le novità in discussione non potranno che agire in maniera propulsiva rispetto alle nuove richieste.

Intanto, l'agenzia delle Entrate

fa sapere che è possibile versare tramite F24 l'imposta di registro, l'imposta di bollo e i relativi interessi e sanzioni connessi alla registrazione degli atti costitutivi delle start up innovative. Pronti anche i codici da utilizzare per i pagamenti, istituiti con la risoluzione n. 56/E. Si tratta del codice «1540» per l'imposta di registro relativa all'atto costitutivo della start up innovativa; del codice «1541» per la sanzione da ravvedimento relativo all'imposta di registro; del codice «1542» per l'imposta di bollo; del codice «1543» per le sanzioni da ravvedimento da imposta di bollo; del codice «1544» per gli interessi da ravvedimento. Fino al 31 luglio 2016 gli stessi pagamenti potranno essere effettuati anche con il modello F23, utilizzando i relativi codici tributo ordinariamente previsti per la registrazione degli atti privati.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Con il conto energia

## «Tremonti ambientale», cumulo rischioso

Gian Paolo Tosoni

Permangono i dubbi sulla cumulabilità della «Tremonti ambientale» e la produzione di energia da fonti fotovoltaiche. L'agenzia delle Entrate (risoluzione n. 58 di ieri) si è dichiarata non competente. Occorre però prestare attenzione al pericolo che il Mise agevolazione.

La «Tremonti ambientale» è stata introdotta, dal 1° gennaio 2010, per agevolare le Pmi per gli investimenti di natura ambientale, necessari per prevenire, ridurre e riparare danni causati all'ambiente, con esclusione di quelli realizzati in applicazione di obblighi di legge. L'agevolazione consiste nella non concorrenza alla formazione del reddito imponibile ai fini delle imposte sui redditi della quota di reddito delle Pmi destinata a investimenti ambientali. La disposizione è stata abrogata dal Dl 83/2012; può essere applicata solo a investimenti realizzati fino al 25 giugno 2012.

Nel caso degli impianti fotovoltaici si è posta la questione della cumulabilità della «Tremonti ambientale» con gli incentivi relativi al «conto energia» disciplinati da diversi decreti del Mise. Nel silenzio della legge, la cumulabilità dovrebbe essere ammessa, salvo che le norme disciplinanti altre misure non dispongano diversamente. L'articolo 19 del decreto 5 luglio 2012 del Mise (quinto conto energia) ha chiarito che, con riferimento al secondo conto energia, la tariffa incentivante è cumulabile con la detassazione per investimenti ambientali, purché quest'ultima si mantenga entro il limite del 20% del costo dell'investimento. Con la risoluzione, l'Ufficio afferma di non essere competente a pronunciarsi e precisa che il contribuente che decide di usufruire della detassazione «ex post» si espone al rischio di evasione da parte del Gse sulla base di quanto disposto dal ministero.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

© RIPRODUZIONE RISERVATA