

FISCO E SENTENZE

www.quotidianofisco.ilssole24ore.com

Abuso del diritto. Contestato a un gruppo societario il leveraged cash out preceduto da una riorrganizzazione delle partecipazioni dei soci

La riorganizzazione non è elusiva

Per un atto in base al vecchio 37-bis è stata ammessa la scelta tra operazioni legittime

Dario Deotto

Non può essere considerata elusiva una serie di operazioni di riorganizzazione aziendale previste dall'ordinamento che hanno determinato il conseguimento di vantaggi fiscali. È quanto emerge dalla sentenza 792/4/15 della Ctp di Vicenza (presidente e relatore Manduzio): nonostante l'atto di accertamento fosse stato emanato in relazione al vecchio articolo 37-bis del Dpr 600/1973, la commissione ammette che la nuova normativa sull'abuso del diritto (che ingloba anche la precedente norma antielusiva) riconosce la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali distinti e tra operazioni che comportano un diverso carico fiscale (si veda anche il Sole 24 Ore del 21 gennaio).

Le operazioni contestate dagli uffici erano riconducibili in qualche modo al cosiddetto leveraged

cash out preceduto dalla rivalutazione delle partecipazioni da parte dei soci persone fisiche di un gruppo societario.

Secondo l'ufficio, le operazioni messe in atto erano da considerare elusive in base all'articolo 37-bis del Dpr 600/1973. Già leggendo gli atti di imposizione, si nota che l'interpretazione che l'amministrazione locale ha dato del concetto di elusione tributaria risulta alquanto distorta. Si afferma infatti che l'elusione tributaria consiste in un comportamento posto in essere allo scopo di ridurre il carico fiscale e su di

IL PRINCIPIO

Secondo la Ctp Vicenza non c'è vantaggio fiscale quando una condonata è ammessa determinando un minore carico fiscale

esso graverebbe qualora tale comportamento non fosse realizzato o fosse realizzato con strumenti giuridici normalmente predisposti dall'ordinamento per consentire al contribuente medesimo di raggiungere l'obiettivo economico perseguito.

Il problema sta proprio qui. Si tratta di orientamenti derivanti da interpretazioni che hanno sempre dato prefontato che l'elusione si realizzasse attraverso una scelta di abuso delle forme giuridiche utilizzate, come se il compito di una norma antielusiva fosse quello di andare a ricondurre determinate operazioni al regime ritenuto naturale, superando così il percorso negoziale utilizzato. In questo modo è impropriamente applicata la tesi che esisterebbe un unico schema negoziale - quello più oneroso fiscalmente - negando così che il contribuente

abbia davanti a sé più percorsi negoziali e che possa dunque scegliere uno di questi semplicemente perché il percorso adottato determina una tassazione (legittima) di minore entità. Lo scopo di una norma antielusiva non è infatti quello di superare le forme giuridiche utilizzate, ma quello di andare a colpire i vantaggi che contrastano con lo spirito delle leggi tributarie. Nell'elusione vengono aggirati lo spirito delle norme fiscali, non le forme giuridiche utilizzate (che sono tutte lecite). Si elude in ambito tributario, in sostanza, quando si compiono percorsi negoziali perfettamente legittimi, dai quali tuttavia si consegue un vantaggio fiscale illegittimo.

Quindi, quando - come nel caso in questione - si compiono operazioni legittime, che l'ordinamento prevede, delle due l'una:



Elusione

Si elude - o si abusa del diritto - in ambito tributario quando si compiono operazioni perfettamente legittime dalle quali si consegue un vantaggio fiscale illegittimo. Lo scopo di una norma antielusiva non risulta quindi quello di superare le forme giuridiche utilizzate, ma quello di andare a colpire i vantaggi che contrastano con lo spirito delle leggi tributarie. Nell'elusione è aggirato lo spirito delle norme fiscali, non sono aggirate le forme giuridiche utilizzate (che sono tutte lecite).

l'ufficio prova che si tratta di operazioni simulate (ad esempio, il trasferimento delle partecipazioni in precedenza rivalutate), e quindi si è nel campo dell'evasione

oppure l'ufficio deve provare il vantaggio indebito.

Quest'ultimo però non può realizzarsi - come stabilisce la Ctp di Vicenza - quando il contribuente sceglie, tra diverse operazioni legittime, quella o quelle che determinano un minore carico fiscale. Si tratta, evidentemente, di un principio immanente nell'ordinamento, quindi applicabile già ben prima del nuovo articolo 10-bis dello Statuto del contribuente.

IN ESCLUSIVA PER GLI ABBONATI

Il testo delle sentenze citate
www.quotidianofisco.ilssole24ore.com

Processo tributario. I requisiti della procura ad litem

Ricorso bocciato se il rappresentante non è identificabile

Ferruccio Bogetti
Gianni Rota

Il legale rappresentante indicato genericamente nella procura ad litem come «amministratore» rende inammissibile il ricorso se non può essere più precisamente identificato. Innanzitutto, il potere rappresentativo del sottoscrittore deve sempre poter essere verificato presso il Registro imprese. Non conta, poi, l'autenticazione apposta dal difensore, che ha solo l'obbligo di accertare l'identità di chi conferisce l'incarico per la difesa. Infine, la parte alla quale è contestata l'inammissibilità deve fornire in udienza l'atto da cui si possa evincere, oltre all'identità del sottoscrittore, anche il suo potere rappresentativo. Sono le conclusioni della Ctr Lombardia nella sentenza 5276/7/2015 (Presidente Punzo, relatore Crespi).

come amministratore ma il suo nome, ricavabile in base alla sola firma, non corrisponde a quello del legale rappresentante indicato nell'instanza dell'appello. La società appellante non replica all'eccezione formulata dall'amministrazione, limitandosi a ribadire solo in udienza la piena legittimazione, in base agli atti societari, del soggetto che ha sottoscritto la procura.

L'appello inammissibile

La Ctr accoglie l'eccezione preliminare e dichiara inammissibile l'appello per i seguenti motivi:

● si configura la nullità ogni volta che il sottoscrittore della procura ad litem non è indicato come rappresentante legale o comunque titolare di una funzione che implica la rappresentanza della società nel testo della procura o anche nell'epigrafe dell'appello. Oltre a non essere noto in quale veste è stata conferita la procura, infatti, non c'è certezza sulla effettività dei poteri rappresentativi, che non possono essere verificati con la consultazione del Registro imprese;

Il nome dell'amministratore

Una Srl dell'industria chimica, dopo avere richiesto il rimborso delle accise pagate sugli oli lubrificanti usati in ambito farmaceutico negli anni 2010 e 2011, riceve dall'agenzia delle Dogane un diniego espresso. Dopo il ricorso perso in primo grado, propone appello e insiste nel riconoscimento del rimborso a suo tempo negato.

L'amministrazione si costituisce in prima battuta e eccepisce l'inammissibilità dell'appello, perché non sono state correttamente indicate le generalità del legale rappresentante: la procura ad litem, infatti, reca una firma non leggibile sotto la dicitura «amministratore della società».

Secondo l'ufficio, infatti, colui che ha sottoscritto la procura è stato indicato genericamente

in un modo che non consente di verificare l'identità del conferente; inoltre, non è stata indicata la carica del conferente, che non può essere verificata con la consultazione del Registro imprese;

● l'incertezza sul soggetto conferente la procura la rende invalida e non conta che il difensore abbia certificato l'autografia di una sottoscrizione illeggibile. L'autenticazione del difensore non riguarda l'accertamento della legittimazione dei poteri ma solo l'identità del conferente;

● in caso di eccezione di inammissibilità per incertezza sul soggetto conferente la procura ad litem la parte coinvolta deve fornire un atto dal quale si possa evincere l'identità del sottoscrittore e il potere rappresentativo a lui conferito dalla persona giuridica rappresentata.

Imposte indirette. La Commissione lombarda nega il prelievo proporzionale nel caso di risoluzione di una vendita con riserva di proprietà

Mutuo dissenso, per la Ctr il registro è fisso

Angelo Busani

Il contratto portante un mutuo dissenso, e cioè la risoluzione consensuale di un precedente contratto, è soggetta a imposta di registro in misura fissa. È la conclusione - in verità un po' sorprendente, anche se favorevole al contribuente - cui è arrivata la Ctr Lombardia, nella sentenza 4797/67 del 9 novembre 2015 (presidente Palestre, relatore Sacchi).

Nella fattispecie si trattava di una vendita con riserva di proprietà, poi risolta. La sentenza è motivata con la considerazione

che, nel caso di un contratto, senza previsione di un corrispettivo, le parti «si obbligano alla sola restituzione del bene», ciò che non rappresenta un «presupposto per l'applicazione» dell'imposta di registro.

A sostegno della sua decisione, la Ctr lombarda adduce la risoluzione 20/E del 14 febbraio 2014 (che però era dettata sulla risoluzione di una donazione e non di un contratto a titolo oneroso) e dimentica la sentenza della Cassazione 4134 del 2 marzo 2015, ove invece era stata affermata la tassazione del mutuo dissenso con

imposta proporzionale.

Sotto il profilo della tassazione del trasferimento che si provoca per effetto di mutuo dissenso, occorre richiamare in realtà il disposto dell'articolo 28 del Testo unico dell'imposta di registro, che detta tre prescrizioni:

● la risoluzione del contratto è soggetta all'imposta in misura fissa se stipulata mediante atto pubblico o scrittura privata autenticata entro il secondo giorno non festivo successivo a quello in cui è stato concluso il contratto;

● se è previsto un corrispettivo per la risoluzione, sul relativo

ammontare si applica l'imposta proporzionale con le aliquote, a seconda dei casi, dello 0,5% o del 3 per cento;

● in ogni altro caso, l'imposta è dovuta per le «prestazioni derivanti dalla risoluzione».

Da questo panorama normativo (e tralasciando il primo caso, quello della risoluzione stipulata entro il secondo giorno dal contratto risolto) si dovrebbe desumere che:

● se non è pattuito un corrispettivo (ma solo «prestazioni derivanti dalla risoluzione»): ad esempio, risolvendosi una com-

pravendita, il prezzo di 110.

Non pare possibile, in altri termini, ritenere che all'atto risolutivo (stipulato dopo «il secondo giorno non festivo successivo a quello in cui è stato concluso il contratto» oggetto di risoluzione) sia applicabile l'imposta di registro in misura fissa, sulla base di un ragionamento (che non pare però avere un supporto normativo) secondo il quale l'imposizione in misura fissa dipenderebbe dal fatto che l'atto risolutivo avrebbe efficacia ex tunc e, come tale, riporterebbe la situazione giuridica nella condizione in cui era anteriormente alla stipula dell'atto poi risolto (e cioè come se nulla fosse accaduto).

INFORMAZIONE PUBBLICITARIA

NOTIZIARIO DELLE IMPRESE



ICE CUBE, un business sottozero

Trasparente e sicuro, nato dal congelamento dell'acqua oligominerale dell'antica sorgente di Scillato, nel gruppo montuoso delle Madonie, in Sicilia, Ice Cube è il ghiaccio perfetto per raffrescare le bevande senza alterarne le caratteristiche organolettiche.

Il ghiaccio Ice Cube è un prodotto dal grande contenuto di servizio a completamento dell'offerta di molti prodotti beverage per il consumo a casa e fuori casa, con margini interessanti per tutta la filiera. I suoi cubetti hanno già conquistato il mercato italiano con 3mila tonnellate all'anno consegnate da 140 distributori attraverso il canale Ho.Re.Ca., GDO e Cash & Carry. In quest'ultimo canale ha il 90% di copertura sul territorio nazionale con un



incremento di vendite medio del 40% dal 2013 al 2014 e di sellout del 70% nel 2015. Nel Gruppo Metro Italia, in particolare, Ice Cube è il surgelato più venduto ed è uno dei principali player di mercato in Francia, Paese nel quale ha fatto la sua comparsa per la prima volta nel 2014, affascinando le catene più importanti.

E questo perché Ice Cube è l'interprete perfetto di un mercato in continua evolu-

zione: prodotto di qualità, testimone della storia del commercio del ghiaccio fin dal 1700, rinnovato secondo criteri di efficienza, economicità ed ecosostenibilità - 1 kg di Ice Cube è sufficiente per 20 drink e la sua produzione richiede fino al 90% in meno di risorse energetiche e idriche -, Ice Cube è selezionato e certificato secondo le vigenti normative igienico sanitarie CE, quali la certificazione ISO 9001:2008 e IFS International Features Standards Food, investe in promozione, sostiene attività di co-marketing, innova la propria offerta e crea una comunicazione accattivante on e off line con video virali, messaggi social, App dedicata, QR code sui prodotti. La risposta perfetta per un mercato del ghiaccio alimentare che nel mondo vale 4 miliardi di dollari e in Europa 660 M€: la Spagna ne detiene la fetta più ampia, di circa 280 M€, con un consumo annuo pari a 400 milioni di Kg, ma è l'Italia il Paese con il più alto potenziale di crescita con un mercato fra 300 M€ e 400 M€*.

Una rivoluzione fredda che Ice Cube conduce con passione e competenza, avendo collaborato anche alla stesura della prima linea guida europea sulle caratteristiche del ghiaccio per uso alimentare www.ghiaccioalimentare.it.

* dati I.P.A. ed E.P.I.A. International e European Packaged Ice Association

Fisco internazionale. Per l'esenzione dalla ritenuta sugli interessi rilevano i dati sostanziali

Status di beneficiario effettivo: basta il certificato di residenza

Antonio Tomassini

Per provare la qualifica di beneficiario effettivo per l'esenzione da ritenuta sugli interessi ex articolo 26-quater del Dpr 600/73 e direttiva 2003/49/Ce è sufficiente produrre la certificazione di residenza nello Stato comunitario. Eventuali oneri aggiuntivi richiesti dall'amministrazione finanziaria italiana non possono essere ritenuti obbligatori, inclusa la prova sulla data certa della documentazione. Lo ha chiarito la Ctp di Milano con la sentenza 9819/1/2015 (presidente D'Orsi, relatore Chiametti).

Il caso al vaglio dei giudici riguarda una compagnia di assicurazione italiana che ha corrisposto interessi in regime di esenzione a proprie consociate francesi in relazione a prestiti

subordinati. A questo fine, la società ha conservato la documentazione ritenuta idonea a provare la qualifica di beneficiario effettivo dei soggetti esteri in particolare la certificazione di residenza rilasciata dalle autorità francesi e la dichiarazione dei legali rappresentanti della società estere attestanti il possesso dei requisiti previsti dai commi 2 e 4 dell'articolo 26-quater. Ebbene l'ufficio ha ritenuto non applicabile il regime di esenzione, sulla scorta del fatto che la qualifica di beneficiario effettivo non sarebbe stata provata con documentazione avente data certa anteriore rispetto alla corrispondenza degli interessi. L'Agenzia ha quindi recuperato a tassazione le ritenute applicando l'aliquota del 10% prevista dalla convenzione Italia-Francia.

I giudici della Ctp ritengono invece valida la documentazione prodotta, sposando un approccio di prevalenza della sostanza sulla forma e non attribuendo rilevanza alcuna alla data certa. Per i giudici «il requisito sostanziale della residenza ai fini fiscali del soggetto percipiente (...) assume rilevanza apicale nella qualificazione» di quest'ultimo come beneficiario effettivo.

A questo riguardo, per la Ctp, «i certificati emessi dalle autorità fiscali straniere hanno valenza probatoria vincolante», come risulta dal pacifico orientamento della giurisprudenza di merito (si vedano le sentenze Ctr Abruzzo 228/9/2010, Ctr Piemonte 28/12/2012, Ctr Lombardia 9/36/2014, Ctr Lombardia, sezione staccata Brescia

2897/2015) e dalla pronuncia 1553/2012 della Cassazione, che ha ritenuto vincolante il certificato rilasciato dalle autorità olandesi sulla residenza fiscale in Olanda di una società tacciata di esteroinvestimento. Inoltre la Ctp richiama anche il principio comunitario, più volte affermato dalla Corte di Giustizia, di prevalenza della sostanza sulla forma.

Del resto la stessa Agenzia, con la circolare 32/E/2011, pronunciandosi sul trattamento fiscale dei dividendi in uscita dall'Italia verso un Paese comunitario, ha precisato che le autorità italiane devono tenere in debita considerazione le certificazioni delle autorità estere.

In altre parole, in presenza dei requisiti sostanziali per fruire dell'agevolazione, delle mere carenze formali, quali la data certa sui documenti, non possono mai portare alla disapplicazione del regime di favore contemplato dalla direttiva interessi e royalties e trasfuso nell'articolo 26 quater del Dpr 600/1973.

Cessione d'azienda. Il parametro di riferimento su cui applicare la redditività non è dato dai ricavi

L'avviamento della tabaccheria va determinato sugli aggi

Antonino Porracchio

L'avviamento per la tabaccheria va determinato, per il calcolo dell'imposta di registro, sugli aggi e non sui ricavi. Lo afferma la Ctr Lombardia (presidente Leotta, relatore Franconiero) nella sentenza 5289/49/2015 del 9 dicembre scorso.

Nel giugno 2009 un imprenditore aveva ceduto la propria attività commerciale; nell'esercizio si effettuava la somministrazione di alimenti e bevande e la cessione di beni e servizi soggetti ad aggio o ricavo fisso, tra cui la vendita di generi di monopolio. Il valore della cessione era stato dichiarato in 500mila euro, di cui 400mila per l'avviamento e il resto per attività cedute. L'agenzia delle Entrate aveva poi emesso un avviso di rettifica e liquidazione per oltre un milione di euro,

applicando, ai ricavi medi del triennio precedente alla cessione, le percentuali di redditività previste nel listino della federazione italiana mediatori e agenti d'affari (Fimaa).

Contro il provvedimento, il venditore e l'acquirente hanno presentato separati ricorsi poi riuniti. Con sentenza del 2014, la Ctp ha ritenuto illegittima la determinazione del maggior valore dell'avviamento. Questo perché la valutazione si era fondata su metodologie «approssimative» in quanto affermava la sentenza di primo grado - basate su calcoli matematici e coefficienti non del tutto giustificati sotto un profilo tecnico-economico, ma anche sganate dalle «concrete caratteristiche del complesso aziendale» ceduto. Così i giu-

dici di primo grado hanno determinato in 700mila euro il valore dell'avviamento, tenuto conto di varietà, completezza e consistenza di beni e servizi dell'azienda ceduta. Contro la pronuncia hanno proposto appello l'alienante e la compratrice, contestando la valutazione effettuata dalla Ctp.

Nel decidere, la Ctr osserva che la sentenza impugnata «non risulta fondata su alcun parametro munito dei necessari elementi di concreta riferibilità al medesimo complesso di beni»; ciò dal momento che la scelta della Ctp si era basata sulla «mera enunciazione di criteri di carattere generale, quali - si legge nella sentenza di secondo grado - la tipologia di attività e l'ubicazione della stessa». Secondo la Commissione d'appello, per la nuova stima dell'azienda

ceduta è corretto il riferimento al listino Fimaa; la scelta del fisco è, invece, errata quanto alla base di computo. Infatti, per l'attività di rivendita di generi di monopolio dell'azienda, «il maggior valore dell'avviamento deve essere accertato non già sui ricavi, ma sugli aggi spettanti al concessionario», trattandosi di beni e servizi «sottoposti a tariffe amministrative».

La Ctr considera quindi che la media degli aggi riscossi nel triennio precedente alla cessione ammontava a 173mila euro; sicché, applicando la percentuale di redditività del 240%, si ottiene il valore di 415mila euro. A questo importo è aggiunto l'avviamento riferito all'attività di bar e somministrazione di alimenti e bevande, nell'ammontare già individuato dalla Ctp e non contestato dagli appellanti. Così, per l'applicazione dell'imposta di registro, la Commissione d'appello stabilisce in 510mila euro il valore totale dell'azienda ceduta.