

24 ORE BUSINESS SCHOOL
 MASTER FULL-TIME - POST LAUREA
DIRITTO TRIBUTARIO E CONTENZIOSO
 Servizio Clienti
 tel. 06 (02) 3022 6379
 fax 06 (02) 3022 6380
 masterfulltime@ilssole24ore.com
 GRUPPO 24 ORE

NORME & TRIBUTI

Il Sole **24 ORE**

24 ORE BUSINESS SCHOOL
 ROMA, dal 25 SETTEMBRE 2017 - 24° Ed.
 6 mesi di aula e 4 di stage
 Il Sole 24 ORE Business School ed Eventi
 Roma - piazza dell'Indipendenza, 23 b/c
 Milano - via Monte Rosa, 91
 business.school@ilssole24ore.com
 GRUPPO 24 ORE

Venerdì
 28 Luglio 2017

IL GIORNALE DEI PROFESSIONISTI

www.ilssole24ore.com
 @24NormeTributi



SANATORIA CARTELLE Rottamazione con il rimborso

Luigi Lovecchio ▶ pagina 16



CONTROLLI A DISTANZA Call center, invasivi i software presenze

Aldo Bottini ▶ pagina 18

Sezioni unite. Tracciato il confine tra la liberalità diretta, per cui serve l'atto pubblico, e quella indiretta che non richiede formalità

La donazione con bonifico senza notaio è nulla

Angelo Busani
 Emanuele Lucchini Guastalla

È una donazione nulla, per mancanza di atto pubblico, il bonifico di una somma di denaro effettuato per spirito di liberalità, e cioè senza che l'operazione bancaria sia motivata dal fatto di essere il pagamento di un prezzo di un bene acquistato o di un servizio ricevuto dal beneficiario del bonifico.

Lo affermano le Sezioni unite della Corte di cassazione con una sentenza 18725 del 27 luglio 2017 destinata a essere men-

zionata nei manuali universitari perché effettua una netta linea di demarcazione tra due situazioni il cui confine è spesso assai sfumato: la donazione «diretta», per la quale il Codice civile prescrive la forma dell'atto pubblico a pena di nullità, al fine di costringere il donante a pensare a ciò che sta facendo; la donazione «indiretta», con la quale si arricchisce il patrimonio del donatario senza formalismi. È, quest'ultimo, il caso classico dei genitori che pagano il prezzo dovuto dal figlio per compra-

re un appartamento.

Un'evidente conseguenza di una donazione nulla è che se poi il donante muore, i suoi eredi hanno diritto a farsi restituire la somma donata dal donatario, a prescindere dal fatto che la do-

LE DONAZIONI INDIRETTE

Validi il versamento su conto cointestato, il saldo del mutuo o del prezzo della casa dei figli, la rinuncia a un credito, la vendita a prezzo irrisorio

nazione sia, o meno, lesiva dei diritti di legittima: donazione nulla infatti significa che il bene donato non è mai uscito dalla sfera giuridica del donante e che, quindi, egli (o, appunto, il suo erede) ha il diritto di pretendere la restituzione. Se invece si abbia una donazione valida - come accade nel caso della donazione indiretta o della donazione diretta stipulata con atto pubblico - occorre che essa sia lesiva della quota di legittima per poter essere contestabile dagli eredi del donante. Si spera ora che della senten-

za tengano conto anche i giudici tributari e i funzionari fiscali e che, dunque, non si abbiano più denunce come quelle (ad esempio le sentenze di Cassazione 634/2012 e 2218/2010) che hanno ritenuto dovuta l'imposta di donazione nel caso di trasferimento informale di denaro tra nonni e nipoti (anche minorenni) o tra genitori e figli: se la donazione è nulla per mancanza del prescritto requisito formale, nemmeno si può pretendere l'applicazione dell'imposta di donazione, per manifesto difetto

di capacità contributiva.

Né si può affermare che l'imposta di donazione si deve applicare, come l'imposta di registro, anche agli atti nulli (articolo 38, Dpr 131/1986), in quanto queste imposte presuppongono appunto un "atto", cioè che appunto manca nel caso del trasferimento di denaro mediante bonifico.

Per le Sezioni unite si ha dunque donazione "diretta" (e, pertanto, la necessità dell'atto pubblico) quando ci sia un «passaggio immediato per spirito di liberalità di in-

genti valori patrimoniali da un soggetto a un altro»: questa situazione è evidente nel caso del bonifico bancario, nel quale la banca agisce come mero esecutore di un ordine impartito da un suo correntista.

Altra situazione nella quale è evidente il carattere diretto della donazione è quella della consegna *brevi manu* di un titolo al portatore (ad esempio, un libretto bancario o postale) oppure nella emissione di un assegno, bancario o circolare, a favore del donatario.

Si ha invece - secondo le Sezioni unite - una donazione indiretta, priva del requisito formale (la sentenza 18725/2017 ha infatti anche il merito di contenere una articolata elencazione di tutti questi casi, ben

- con il cosiddetto contratto a favore di terzo che si configura, ad esempio, versando una somma su un conto cointestato e, quindi, in sostanza, arricchendo il cointestatario che beneficia dell'altrui versamento;
- con il pagamento di un debito altrui (si pensi al genitore che paga il mutuo del figlio);
- con il pagamento di un prezzo dovuto da altri (si pensi al genitore che paga il prezzo dell'appartamento che viene intestato al figlio);
- con la vendita di un bene a un prezzo irrisorio (che è una donazione per la differenza tra il valore del bene e il prezzo pagato);
- con la rinuncia a un credito a favore del debitore.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

I chiarimenti delle Entrate. Per la prima volta l'amministrazione applica il nuovo concetto di abuso del diritto a un caso concreto

Stop alle operazioni «circolari»

Elusivo far rientrare indebitamente un immobile nell'assegnazione agevolata

Dario Deotto

Le operazioni cosiddette «circolari» realizzano ipotesi di abuso del diritto.

Con la **risoluzione n. 99/E** di ieri l'agenzia delle Entrate si è pronunciata per la prima volta su un'ipotesi di abuso secondo l'articolo 10-bis dello Statuto del contribuente.

Il caso è il seguente: una società risulta intestataria di un immobile che utilizza direttamente. La stessa vorrebbe assegnarlo ai soci, utilizzando la norma agevolativa della legge 208/2015. Queste ultime, tuttavia, prevedono il trattamento agevolativo per gli immobili diversi da quelli utilizzati direttamente. Sicché la società intenderebbe:

- conferire l'azienda in una New.co costituita dagli stessi soci della società conferente;
- concedere in locazione l'immobile alla stessa New.co;

LA VALUTAZIONE

La soluzione lascerebbe sostanzialmente immutato l'assetto originario facendo però ottenere un vantaggio fiscale

- assegnare l'immobile ai soci;
- sciogliersi e assegnare ai soci la partecipazione nella New.co.

Secondo la risoluzione, si tratterebbe di abuso del diritto. Questo in quanto l'operazione complessiva consentirebbe al bene immobile di potere rientrare (risultando non più strumentale per destinazione) indebitamente nella disciplina dell'assegnazione agevolata prevista dalla legge 208/2015. Secondo la risoluzione non si realizzerebbe, in sostanza, la modifica della destinazione dell'immobile, perché il bene verrebbe utilizzato dalla società conferitaria svolgente la stessa attività della società conferente, oltreché partecipata dai medesimi soci.

Si tratta, quindi, sempre secondo la risoluzione, di un'operazione cosiddetta «circolare»: il percorso negoziale seguito porta a un risultato sostanzialmente identico al punto di partenza. Per operazioni circolari devono infatti intendersi quelle sequenze negoziali i cui effetti sono destinati a elidersi, di modo da lasciare sostanzialmente immutato l'assetto originario. La ratio delle

operazioni circolari risulta, di fatto, quello di conseguire un vantaggio fiscale esclusivo, così che il risultato fiscale coincide con quello economico.

Su tutto questo occorre svolgere delle considerazioni. Infatti, qualche perplessità vi è sulla riconducibilità delle operazioni oggetto della risoluzione all'abuso del diritto e sul fatto che si tratti di operazioni circolari. A ben vedere, l'immobile, alla fine, verrebbe dato in locazione dai soci persone fisiche alla società (la New.co); quindi la situazione conclusiva non è proprio quella di partenza (in cui l'immobile risultava di proprietà della società conferente).

Questo non tanto per avvalorare il tipo di operazione proposta, ma per mettere ancora una volta in luce il sottile confine tra evasione ed elusione (abuso del diritto) che né la nuova norma italiana né le disposizioni comunitarie - che ora fanno riferimento alle «operazioni non genuine» - hanno ancora definito.

Le operazioni «circolari», le operazioni «non genuine», sono di fatto situazioni ascrivibili alla simulazione/dissimulazione/interposizione, cioè vicende di evasione. Peraltro, va rilevato che non è che se l'unica finalità di un'operazione è quella di ottenere un vantaggio fiscale, questa operazione va definita elusiva (meglio tornare a utilizzare tale termine in luogo di abuso del diritto) in quanto difettante di sostanza economica.

Una società può infatti legittimamente trasformarsi in società di altro tipo solamente per fruire di un'imposizione più favorevole. Non c'è sostanza economica che tenga, se non quella del vantaggio fiscale. Allo stesso modo, già la relazione al vecchio articolo 37-bis del Dpr 600/1973 imputava al legittimo risparmio d'imposta la scelta di incassare un provento in un esercizio in luogo di un altro: scelta fatta per esclusive ragioni fiscali.

Questo per dire che risulta un fraintendimento quello di ricercare l'abuso nell'assenza di sostanza economica e per affermare che, per il caso della risoluzione, l'Agenzia avrebbe potuto utilizzare, più propriamente, e anche in via semplicemente presuntiva, la dissimulazione delle operazioni poste in essere.

Il quadro



IL QUESITO

Una società proprietaria di un immobile strumentale utilizzato come sede dell'impresa vorrebbe avvalersi della possibilità di assegnare l'immobile ai soci. Allo stato attuale l'immobile non rientra nella disciplina agevolativa perché è utilizzato per l'esercizio dell'attività. La società ha quindi chiesto alle Entrate se è possibile conferire l'azienda in una New.co Snc (costituita dagli stessi soci della società) alla quale poi concede in locazione l'immobile.



L'IPOTESI

Secondo la società che ha presentato il caso all'Agenzia, l'operazione non costituirebbe fattispecie di abuso del diritto perché «non si realizza un vantaggio fiscale indebito in quanto il risparmio d'imposta è legittimato dal legislatore che ha previsto la possibilità di estromettere dal regime di impresa gli immobili non strumentali a condizioni economiche più vantaggiose rispetto a quelle ordinarie».



LA RISPOSTA

L'Agenzia ha ravvisato un indebito vantaggio fiscale, risultando elusa la ratio della disposizione che intende favorire l'estromissione degli immobili diversi da quelli strumentali per destinazione. «In definitiva - si legge nella risoluzione - deve ritenersi che la complessa operazione rappresentata sia abusiva, in quanto risultano integrati tutti gli elementi costitutivi dell'abuso del diritto e non si ravvisano ragioni extrafiscali non marginali a sostegno degli atti prospettati».

Risoluzione 101/E. L'Agenzia interviene sul conferimento agevolato di beni ai soci

Valore catastale, cessione costosa

Luca Gaiani

Nella **cessione agevolata ai soci**, la minusvalenza è deducibile solo se il corrispettivo contabilizzato in bilancio non è inferiore al valore normale del bene.

Nessuna deduzione, invece, qualora il prezzo sia pari al valore catastale. Lo precisa l'agenzia delle Entrate nella **risoluzione 101/E** di ieri, le cui conclusioni appaiono in contrasto con quanto indicato nella circolare 37/E dello scorso anno. Qualora la cessione sia stata effettuata al valore normale, chiarisce ancora la risoluzione, la deduzione della minusvalenza è legittima e non censurabile in chiave antielusiva.

Prosegue la pubblicazione di risposte ad interpellanti riguardanti operazioni di cessione e assegnazione agevolata. Con la **risoluzione 101/E** le Entrate affrontano il caso di una società che, in applicazione della legge 208/2015, ha ceduto ai soci taluni beni immobili per un corrispettivo pari al relativo valore di mercato attestato da un perito di stima. La cessione ha generato una minusvalenza contabile che la società intendeva dedurre nel-

la determinazione del reddito ai fini Ires e Irap. L'istante chiede inoltre se l'operazione, che ha comportato l'impiego delle somme incassate per rimborsare un prestito obbligazionario, sia censurabile in forza dell'articolo 10-bis della legge 212/2000 (abuso del diritto).

La risoluzione ripercorre il regime fiscale della cessione agevolata, con particolare riferimento al

IL PRINCIPIO

La minusvalenza è deducibile solo se il corrispettivo contabilizzato in bilancio non è inferiore al valore normale del bene

caso in cui emerge una minusvalenza contabile. L'Agenzia, dopo aver ricordato che il corrispettivo di cessione assume rilevanza solo se non è inferiore al valore normale del bene o al suo valore catastale, afferma - in modo del tutto innovativo rispetto a precedenti pronunce - a nostro avviso non condizionale - che l'utilizzo del valore

catastale è consentito solo qualora la cessione generi una plusvalenza. La cessione al valore catastale, dunque, rende indeducibile la minusvalenza contabile. La risoluzione richiama quanto affermato nella circolare 37/E/2016 in relazione ai componenti negativi derivanti dalla assegnazione (e non dalla cessione) di beni merce cioè che la deducibilità è permessa solo se il corrispettivo non scende sotto al valore normale. Questa istruzione, peraltro, era all'epoca stata limitata alle sole assegnazioni (operazioni per le quali la rilevanza del valore normale per i beni merce è tassativamente stabilita dalla legge: articolo 85, comma 2, Tuir); la stessa circolare, infatti, evidenziava tra le differenze tra cessione e assegnazione proprio la possibilità, nelle cessioni, di dedurre le minusvalenze, precisando che il corrispettivo non poteva essere inferiore al valore normale o catastale dei beni ceduti. Dalla lettura della risoluzione la deduzione pare invece ammessa ai fini dell'Irap per il principio di presa diretta dal bilancio.

Risoluzione 100/E

Per la società in semplificata meno vincoli sulle riserve

Nella assegnazione agevolata ai soci, il **vincolo di esistenza di riserve** almeno pari al valore a cui l'operazione viene contabilizzata non riguarda le società in **contabilità semplificata**. La precisazione giunge dalla **risoluzione 100/E** diffusa ieri dall'agenzia delle Entrate. L'interpello oggetto della risposta 100/E riguarda il caso di una società di persone in contabilità semplificata che dà corso alla assegnazione ai soci di beni immobili in applicazione del regime agevolato previsto dalla legge 208/2015. La società chiede alle Entrate se l'indicazione contenuta nella circolare 37/E/2016 circa la necessità di disporre in bilancio di riserve di utili o di capitale almeno pari al valore contabile del bene assegnato sia da estendere anche al caso di società di persone in contabilità semplificata.

La risoluzione 100/E ricorda che la precisazione contenuta nella circolare 37/E/2016 sulla necessità di utilizzare riserve disponibili di utili e/o di capitale almeno pari al valore contabile attribuito al bene in sede di assegnazione è finalizzata a richiamare il corretto comportamento contabile delle società che, nell'ambito dell'assegnazione dei beni ai soci, devono annullare le riserve rilevate in bilancio. Tale indicazione non è dunque applicabile alle società che, per il regime di contabilità semplificata, non sono tenute a redigere il bilancio d'esercizio. La precisazione, conclude la risoluzione, è coerente con quanto più in generale evidenziato dalla circolare 37/E (in relazione alla tassazione in capo al socio) circa la possibilità di avvalersi del regime agevolato anche da parte di società in contabilità semplificata.

L.Ga.

L'iniziativa del Sole 24 Ore

Da lunedì 31 luglio debutta l'Agenda del professionista

Approfondimento, analisi e soluzioni pratiche. Questo il programma de «L'agenda del professionista», l'iniziativa che punta a esaminare in profondità l'insieme delle novità normative che hanno accompagnato la vita di professionisti e operatori negli ultimi mesi. «L'agenda del professionista» debutterà lunedì 31 luglio e si prolungherà, con uscite quotidiane dedicate a temi differenti, fino al 1° settembre: l'obiettivo è fare un po' d'ordine fra novità che hanno un peso molto rilevante già in queste settimane, ma ancora di più sono destinate a contare dopo la pausa estiva.

Fisco, lavoro, giustizia, regole che pesano sulla vita familiare, verranno dunque prese in esame con un taglio molto specialistico, destinato a fare dell'«Agenda del professionista» uno strumento utile per il lavoro quotidiano.

Il legame con l'attualità e quello con l'approfondimento sono evidenti fin dai primi appuntamenti. Lunedì il focus sarà puntato sullo split payment che ha coinvolto i contribuenti Iva nelle ultime settimane e ha costretto imprese e professionisti a familiarizzare con nuove regole e nuove procedure. Il giorno dopo, martedì 1° agosto, sarà la volta delle compensazioni, toccate da una delle ricorrenti manovre per ridurre l'evasione fiscale. Poi largo alle nuove disposizioni in materia di antiriciclaggio, che sono state completamente riviste e che cambiano la vita di professionisti e imprese. Quindi si darà spazio alle novità del mondo del lavoro, con la puntata dedicata al funzionamento dei nuovi voucher e, a chiudere la prima settimana, le regole della legge sul «dopo di noi» che viene incontro alle esigenze di famiglie che hanno figli con handicap o disabilità.

Argomenti selezionati innanzitutto per commercialisti, avvocati, consulenti del lavoro, giuristi d'impresa e notai, ma al tempo stesso con un impatto rilevante per la vita di tutti i giorni e per tutti i cittadini. Argomenti che verranno approfonditi e analizzati con attenzione, per aiutare nel lavoro e nella vita quotidiana.

Argomenti che verranno approfonditi e analizzati con attenzione, per aiutare nel lavoro e nella vita quotidiana.

LE USCITE DAL 31 LUGLIO AL 4 AGOSTO

Lunedì

Split payment: le novità Iva

I rapporti con la pubblica amministrazione e gli altri soggetti che devono applicare lo split payment per i versamenti dell'Iva

Martedì 1 agosto

Le nuove compensazioni

Come cambiano le regole che disciplinano lo scambio fra crediti e debiti dei contribuenti nei confronti del Fisco

Mercoledì 2 agosto

Antiriciclaggio al test riforma

Il nuovo antiriciclaggio: più responsabilità per i professionisti nelle operazioni sospette

Giovedì 3 agosto

Il lavoro occasionale

I contenuti e le regole fondamentali del Libretto di Famiglia e del Contratto di prestazione occasionale

Venerdì 4 agosto

La legge «Dopo di noi»

Nuovi istituti giuridici e misure di sostegno per il futuro dei familiari con handicap