

FISCO

www.quotidianofisco.ilssole24ore.com

Accertamento. Articolo 20 del Tur «superato» dal Dlgs 128/2015 per contestare una pluralità di negozi giuridici

Cessione quote, alert abuso

Ma la Cassazione ricalifica lo «share deal» come compravendita d'azienda

Angelo Busani

Cassazione «sorda» alle nuove norme in tema di **abuso del diritto**. Come se nulla fosse accaduto con l'entrata in vigore del Dlgs 128/2015, entrato in vigore il 2 settembre scorso, nella sentenza 8542/2016 la Suprema corte continua a ricalificare complessivamente in termini di *asset deal* (e cioè di **compravendita di azienda**) una vicenda di collegamento negoziale tra un conferimento in natura in una società e una successiva cessione delle partecipazioni della società conferitaria rinvenienti da tale conferimento (nel gergo degli operatori professionali: uno *share deal*).

Secondo la Cassazione, in base all'articolo 20 del Dpr 131/1986 (per il quale oggetto di imposizione devono essere l'intrinseca natura e gli effetti degli atti presentati alla registrazione) «l'amministrazione finanziaria può ricalificare come cessione di azienda la cessione totalitaria delle quote di una società, senza essere tenuta a provare l'intento elusivo delle parti, attesa l'identità della funzione economica dei due contratti, consistente nel trasferimento del potere di godimento e disposizione dell'azienda da un gruppo di soggetti a un altro gruppo o individuo».

In base alla nuova normativa sull'abuso del diritto, invece, si ha abuso a danno dell'ordinamento tributario quando si compiono «operazioni prive di sostanza economica» che «realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti» (articolo 10-bis, comma 1, dello **Statuto del contribuente**) in quanto si tratta di atti «inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali» (articolo 10-bis, comma 2, lettera a). Non ricorre però l'abuso quando l'operazione è qualificabile come legiti-

tima ricerca di un risparmio fiscale (articolo 10-bis, comma 4) e quando si tratta di operazioni che (articolo 10-bis, comma 12) costituiscono «violazione di specifiche disposizioni tributarie» (in quest'ultimo caso si configura infatti una fattispecie di evasione e non di elusione).

Per l'abuso vi devono essere: ■ il raggiungimento di un risultato giuridico (non vietato dall'ordinamento: in tal caso si ha evasione) cui si possa pervenire mediante una pluralità di percorsi; ■ la liceità (perché di nuovo, in caso contrario, si avrebbe evasione) e la maggior convenienza del percorso utilizzato rispetto agli altri possibili; ■ il percorso utilizzato non deve essere caratterizzato dal fatto di provocare «essenzialmente» (cioè: per lo più) «vantaggi fiscali indebiti».

In altre parole, intanto il percorso compiuto si giustifica (come lecito risparmio fiscale) in quanto



Share deal

● La circolazione di un patrimonio aziendale può avvenire con *asset deal* o *share deal*. Il primo comporta la cessione diretta di un'azienda o di un ramo; si realizza il trasferimento da un soggetto giuridico all'altro di beni, o di una somma di componenti dell'attivo e del passivo. Il secondo è la circolazione indiretta del patrimonio e si verifica con il passaggio di partecipazioni della società incorporate.

esso non sia vietato e sia dotato di «sostanza economica» e, quindi, non sia unicamente o prevalentemente il frutto di una mera architettura fiscale.

Ora, al cospetto di questa nuova normativa, l'articolo 20 del **Testo unico del registro (Tur)**, può finalmente tornare a rivestire quel suo ruolo originario di norma non tanto «antielusiva» (che gli è stato forzatamente attribuito negli ultimi 15 anni) ma di «norma cardine» nell'ambito di un'imposta preordinata alla tassazione del singolo atto presentato all'amministrazione finanziaria; e cioè una norma interpretativa, in base alla quale per la tassazione non ci si deve fermare alla apparenza esteriore dell'atto, ma occorre verificarne la sostanza: se un contratto è denominato «preliminare di compravendita», ma prevede l'intero pagamento del prezzo e la consegna del bene compravenduto (con accollo di spese e rischi in capo al «promissario acquirente») non dovrebbe essere sorprendente che ne venga pretesa la tassazione come un contratto definitivo e non come un contratto preliminare.

Ma se una vicenda contrattuale consta appunto di un atto di conferimento e di una successiva cessione di partecipazioni, l'articolo 20 non pare poter più essere utilizzato per ricalificare come unico negozio il collegamento tra una pluralità di negozi: a questo «lavoro» dovrebbe infatti essere destinato ora innanzi l'articolo 10-bis dello Statuto del contribuente. In tal caso, non c'è violazione di norme di tributarie (anzi, si tratta di operazione espressamente consentita dall'articolo 176 del Tur) e di certo non si «realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti» (articolo 10-bis, comma 1).

I punti chiave

I PRESUPPOSTI DELL'ABUSO...

Assenza di sostanza economica
Valutazione concreta dell'operazione dalla quale desumere lo sviumento dello strumento giuridico utilizzato rispetto alla sua natura

conforme a disposizioni fiscali, ma oggettivamente si discosta dalla natura dello strumento utilizzato

Vantaggi fiscali indebiti
È il vantaggio che si formalmente

Effetto essenziale dell'operazione
È la dimostrazione che l'operazione in concreto effettuata è preordinata all'esclusivo scopo di conseguire un vantaggio fiscale

...E QUANDO IL VANTAGGIO NON È ABUSO

Sostanza economica

Non vi è vantaggio abusivo se non è obiettivamente contestabile uno sviumento dalla natura dello strumento giuridico utilizzato, né un disallineamento rispetto alle normali logiche di mercato

non caratterizza l'operazione nel suo complesso, in un'accezione oggettiva, avuto riguardo all'interesse al conseguimento del vantaggio

Vantaggio non essenziale

Non è essenziale, anche se sia indebiti, il vantaggio fiscale che

Valide ragioni extrafiscali
Il vantaggio non è abusivo se sia provato che l'operazione è stata effettuata in nome di valide ragioni extrafiscali non marginali

SUL SITO DEL MEF

Riforma Iva, consultazione fino al 15 giugno

Parte la consultazione sul piano d'azione per la riforma dell'Iva varato dalla Commissione Ue nell'ottica di realizzare un'area unica dell'imposta sul valore aggiunto europea. Da ieri e fino al prossimo 15 giugno su una sezione dedicata del sito del Mef sarà possibile inviare un

contributo, indicando la categoria di appartenenza. Il piano d'azione, tra l'altro, sollecita l'adozione di misure urgenti per contrastare le perdite Iva e per consentire agli Stati membri di lottare contro le frodi; l'aggiornamento del sistema delle aliquote ridotte, con il riconoscimento di una maggiore flessibilità agli Stati membri attraverso il mantenimento dell'aliquota normale e la revisione delle categorie di beni e servizi cui l'aliquota ridotta è applicabile.

Sezioni unite. Vulnus alle regole professionali e verifica senza emissione dell'atto

Controlli, sul segreto violato decide il giudice ordinario

Laura Ambrosi

Competenza del giudice ordinario per la violazione del segreto professionale da parte dei verificatori fiscali, se successivamente non viene emesso un **atto impositivo**. A fornire questo chiarimento sono le Sezioni unite della Cassazione con la sentenza 8587/2016 depositata ieri.

Nel corso di una verifica fiscale presso uno studio legale, veniva opposto il segreto professionale con riguardo alla corrispondenza con i clienti dello studio stesso. A tal fine i verificatori hanno richiesto l'autorizzazione alla Procura, così come previsto dall'articolo 52, comma 3, del Dpr 633/1972, che poi era stata rilasciata.

Lo studio impugnava la predetta autorizzazione dinanzi al Tar, che declinava la propria giurisdizione. Il Consiglio di Stato ha investito così le Sezioni unite le quali, con la sentenza 11082/2010, hanno confermato che non sussisteva la giurisdizione del giudice amministrativo a favore di quello tributario. Nell'occasione è stato anche precisato che il giudice tributario è competente anche sulla legittimità dell'autorizzazione, nell'ipotesi di impugnazione del provvedimento impositivo conseguente.

La vicenda è ritornata al vaglio del giudice tributario. In particolare, la Ctr ha dichiarato nuovamente la propria assenza di giurisdizione, in quanto il provvedimento successivo alla verifica fiscale emesso a carico dello studio non era stato impugnato con la conseguenza che mancava l'imprendibile collegamento per azionare la propria giurisdizione.

Lo studio legale ricorreva così per Cassazione deducendo la violazione del principio sancito

nella precedente decisione delle Sezioni unite. La causa è stata decisa nuovamente dall'alto consesso il quale ha respinto il ricorso e ha fornito ulteriori chiarimenti sulla questione. È stata innanzitutto ribadita la competenza piena ed esclusiva del giudice tributario non solo sull'impugnazione del provvedimento impositivo, ma anche sulla legittimità di tutti gli atti del relativo procedimento, ivi compresa l'autorizzazione sull'opposizione del segreto professionale. Ciò in quanto l'eventuale vizio di un atto istruttorio prodromico, potrebbe determinare, per illegittimità derivata, la nullità dell'atto finale.

Al contrario, nell'ipotesi in

cui l'attività di verifica non sfoci in un atto impositivo ovvero quando tale provvedimento non sia impugnato, l'autorizzazione in questione è autonomamente impugnabile dinanzi al giudice ordinario. Si tratta, infatti, di una possibile lesione del diritto soggettivo del contribuente, di non subire verifiche fiscali fuori dai casi previsti dalla legge.

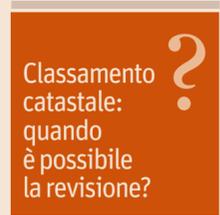
In sostanza, in assenza di correlazione tra autorizzazione e atto impositivo emesso dopo la verifica, è esclusa l'impugnazione dinanzi al giudice tributario.

Tuttavia, tale improponibilità non crea, secondo l'alto consesso, un vuoto di tutela, poiché qualora il procedimento di verifica fiscale non si concluda con un atto impositivo ovvero tale atto non sia impugnato, è comunque assicurata la tutela giurisdizionale dinanzi al giudice ordinario, con la possibilità, ricorrendo i presupposti, di agire anche in via cautelare.

Il giudice ordinario dovrà così accertare se l'operato dei verificatori abbia leso il diritto soggettivo del contribuente e se quindi fossero sussistenti le condizioni previste dalla norma per procedere in tal senso.

Nella pronuncia viene precisato che tale violazione si potrebbe riscontrare non solo in assenza delle condizioni per emettere il provvedimento fiscale, ma anche quando l'atto impositivo sia «del tutto avulso dall'esame dei documenti secretati».

Quest'ultimo passaggio potrebbe estendersi anche all'autorizzazione per gli accessi domiciliari per la quale, in assenza di presupposti (gravi indizi di evasione), potrebbe essere adito il giudice ordinario.



FISCO E IMMOBILI
DOMANI LO SPECIALE DEL SOLE 24 ORE

Tutte le novità in materia immobiliare e le indicazioni interpretative arrivate dall'agenzia delle Entrate



In vendita a 0,50 euro oltre al prezzo del quotidiano

Dichiarazioni. Il Miur fissa i criteri per il calcolo in base alla tipologia di corso e alla sede territoriale

Atenei privati, detrazione differenziata

Marco Magrini

Gli studenti delle **università non statali** (e i genitori che li hanno a carico) trovano i riferimenti per l'inserimento delle loro tasse e spese detraibili. Il decreto del Miur 288 del 29 aprile scorso stabilisce, infatti, il limite massimo di detraibilità delle tasse e contributi di iscrizione alle università non statali.

Facciamo un passo indietro. L'articolo 1, comma 954, lettera b), della legge di Stabilità 2016 (208/2015) ha modificato l'articolo 15, comma 1, lettera e) del Tur e ha previsto la detraibilità delle spese per frequenza di corsi di istruzione universitaria presso università statali e non statali, in misura non superiore, per le università non statali, a quella stabilita annualmente per ciascuna facoltà universitaria con decreto del Miur da emanare entro il 31 dicembre di ogni anno, tenendo conto degli importi medi delle tasse e contributi dovuti alle università statali. Le nuove si applicano a partire dall'anno d'imposta 2015.

1,8 milioni

Le precompilate visualizzate
Accessi in aumento del 16% rispetto allo scorso anno

I limiti di spesa sono stati individuati in base all'**area disciplinare di afferenza dei corsi** (medica, sanitaria, scientifico-tecnologica e umanistico-sociale) e **sede territoriale in regioni del Nord, Centro e Sud** (con tabella identificativa specifica). In linea con i principi utilizzati fino all'anno 2014, il ministero ha preso in

considerazione: ■ la situazione relativa a un livello di riferimento rappresentativo degli importi delle tasse e dei contributi dovuti dagli iscritti alle università statali, senza tenere conto delle riduzioni della contribuzione determinata dalle differenti condizioni economiche degli studenti; ■ il principio secondo il quale le detrazioni spettanti agli studenti delle università non statali debbano essere comunque comparabili con le detrazioni spettanti agli studenti degli atenei statali con sede nella medesima zona geografica.

Ad esempio per i corsi universitari di istruzione dell'area medica, nonché per i corsi di dottorato, di specializzazione e ai master universitari di primo e secondo livello di qualsiasi area, l'importo massimo su cui determinare la detrazione, nei limiti dell'onere effettivamente sostenuto dallo studente, è pari a 3.700 euro per le università con sede in regioni del Nord, 2.900

euro per il Centro e 1.800 euro per il Sud e le isole.

Il limite d'importo detraibile indicato dal decreto deve essere incrementato, ai fini di stabilire la detrazione d'imposta, dell'importo relativo alla tassa regionale per il diritto allo studio (articolo 3 della legge 549/1995). Sarà poi un decreto ministeriale da pubblicare nel sito del Miur ad aggiornare gli importi entro il 31 dicembre di ogni anno.

Modifiche alla precompilata

Intanto ieri l'agenzia delle Entrate, nel ricordare che da ieri pomeriggio è possibile modificare o accettare il 730 precompilato per l'invio, ha reso noto che dal 15 aprile sono stati 1,8 milioni gli accessi per la visualizzazione del modello predisposto dal Fisco: +16% rispetto allo stesso periodo del 2015. Per quanto riguarda, invece, **Unico precompilato** la possibilità di modificare, integrare o accettare scatterà da **lunedì 9 maggio** fino al 30 settembre.

Sirtel. Dal 1° al 30 giugno per i Comuni con oltre 20mila abitanti - Dal 15 giugno al 15 luglio per i più piccoli

Enti locali, due finestre per i rendiconti

Patrizia Ruffini

I **rendiconti 2015** dovranno essere inviati tramite il **Sirtel** entro il 30 giugno per i comuni con più di 20mila abitanti, le province e città metropolitane ed entro il 15 luglio per i comuni fino a 19.999 abitanti. Con la deliberazione n. 12 del 29 aprile la sezione Autonomia della Corte di conti ha reso agli enti locali le modalità e i termini per la trasmissione dei dati del rendiconto dell'esercizio 2015.

I responsabili dei servizi finanziari dovranno inviare in **formato «Xml»** i dati del rendiconto dell'esercizio 2015, riferiti ai quadri previsti dal Dpr 194/1996. Non devono essere mandati i quadri riassuntivi della gestione finanziaria e della gestione di competenza e possono non essere inviati i quadri relativi al conto economico, al conto

del patrimonio e al prospetto di conciliazione.

Relativamente alla versione armonizzata del rendiconto ai sensi del Dlgs 118/2011, gli enti dovranno inviare, con le modalità che verranno rese note nel sito **www.corteconti.it**, l'allegato a) Prospetto dimostrativo del Risultato di amministrazione e il Quadro generale riassuntivo (allegato G). L'acquisizione dei due prospetti riepilogativi della gestione finanziaria è ritenuta importante per l'attività di referato al Parlamento.

Pertanto conto delle oggettive difficoltà degli enti che hanno partecipato alla sperimentazione i magistrati contabili prevedono che questi enti debbano inviare, in sostituzione dei quadri al Dpr 194/1996, alcuni prospetti della gestione allegati al ren-

diconto armonizzato, con le modalità che verranno rese note nel sito **www.corteconti.it**. I dati da far arrivare alla Corte sono relativi a: prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione (allegato A); quadro generale riassuntivo (allegato G); gestione delle entrate per titoli e tipologie (allegato G); riepilogo generale delle spese (allegato G); riepilogo delle spese per titoli e macro aggregati (allegato E); verifica degli equilibri (allegato I).

Il calendario dell'adempimento prevede una doppia finestra: dal 1° al 30 giugno 2016 per le città metropolitane, le province ed i comuni con più di 20mila abitanti; dal 15 giugno al 15 luglio 2016 per i comuni fino a 19.999 abitanti.

Gli enti delle regioni a statuto speciale, la cui legislazione preveda per l'approvazione del ren-

diconto un termine diverso dal 30 aprile, devono inviare i dati entro trenta giorni dal termine di approvazione del rendiconto.

Nei giorni scorsi la Corte dei conti era tornata sul tema avvisando che, per esigenze di semplificazione e di razionalizzazione, sono in corso specifiche intese con il Mef - dipartimento della Ragioneria generale dello Stato per la trasmissione unitaria dei dati contabili attraverso la Bdap (Banca dati delle amministrazioni pubbliche). Pertanto - prosegue il comunicato del 27 aprile - il progetto Smart (sistema informativo per l'acquisizione telematica dei dati contabili armonizzati degli enti territoriali) della Corte dei conti, per la parte relativa all'acquisizione dei dati, è sospeso.

24ORE BUSINESS SCHOOL
MILANO

UNIVERSITÀ CATTOLICA del Sacro Cuore
ALTIS
ALTA SCUOLA
IMPRESA E SOCIETÀ

Executive MBA

MASTER IN BUSINESS ADMINISTRATION

ESPLORA IL MONDO, ORIENTA IL TUO FUTURO

MANAGERIALITÀ E IMPRENDITORIALITÀ
Capacità di intuizione dei business, sviluppo di nuove idee e opportunità, capacità organizzative e decisionali, propensione al rischio e cambiamento

4ª EDIZIONE
Milano
dal 17 novembre 2016

Formula
Part time Blended
Aula, distance learning & tutoring on line
18 mesi / 3 gg. al mese

INTERNAZIONALIZZAZIONE
Strategie per accedere ai mercati esteri, confronto con manager internazionali, focus su nuovi trend di business nei mercati emergenti

INNOVAZIONE E SVILUPPO DIGITALE
Organizzare e presidiare l'innovazione in azienda, digitalizzare e sviluppare nuovi modelli di business

PERSONAL & CAREER DEVELOPMENT
Orientamento alla crescita professionale, leadership e sviluppo del networking nazionale e internazionale

SERVIZI AD ALTO VALORE AGGIUNTO
➤ Project work personalizzati sulla propria realtà aziendale
➤ Visiting professor e manager internazionali
➤ Networking e Business Community
➤ Career Counselling

SONO APERTE LE SELEZIONI
PROGRAMMA E MODALITÀ DI AMMISSIONE WWW.BS.ILSOLE24ORE.COM/MBA

Servizio Clienti
tel. 02 (06) 3022.3906
fax 02 (06) 3022.4462/3034
executive24master@ilssole24ore.com

GRUPPO 24ORE

Il Sole 24 ORE Business School ed Eventi
Milano - via Monte Rosa, 91
Roma - piazza dell'Indipendenza, 23 b/c
ORGANIZZAZIONE CON SISTEMA DI QUALITÀ CERTIFICATO ISO 9001:2008