



CONSORZIO
STUDI E
RICERCHE
FISCALI

GRUPPO
INTESA  SANPAOLO

OSSERVATORIO TRIBUTARIO

LEGISLAZIONE

DOTTRINA

PRASSI AMMINISTRATIVA

GIURISPRUDENZA

NUMERO 6

Novembre—Dicembre 2010

Accertamento (Principi e norme generali)

"Unitarietà dell'accertamento e responsabilità d'imposta nel consolidato nazionale" di G. D'ABRUZZO.	Pag. 1
"Niente elusione senza la prova del vantaggio tributario sistematico e abusivo", di A. MARCHESELLI.	" 1
"Il principio giurisprudenziale dell'abuso del diritto nell'imposizione diretta", di F. PEDROTTI.	" 2
"La Cassazione limita la nozione di elusione all'aggiramento dello scopo della legge", di A. MARCHESELLI.	" 3
"Sostituzione tributaria e rimborso dei versamenti diretti", di L. MASSIMINO.	" 3
"Autotutela impugnazione del diniego", di S. SERVIDIO.	" 4
IRES – Affrancamento da maggiori valori da fusione – Soggetti IAS che incorporano società controllate – Esclusione. Ris. Agenzia delle Entrate 6 dicembre 2010, n. 124/E.	" 4
Accertamento – Avviso di accertamento – Potere di autotutela – Esercizio – Condizioni – Atto ritirato – Presenza di vizi di forma – Necessità – Esclusione – Fondamento. Cass., sez. trib. 23 febbraio 2010, n. 4272.	" 4
Accertamento imposte sui redditi – Accertamento – Riqualficazione e interpretazione di un contratto da parte dell'Amministrazione finanziaria – Possibilità di far rilevare la simulazione o altri profili di invalidità sia in sede di accertamento quanto in sede contenziosa . Sussiste – Validità della rettifica fiscale per abuso del diritto tributario – Consegue. IVA – Contratti – Riqualficazione e interpretazione da parte dell'Amministrazione finanziaria – Possibilità di far rilevare la simulazione o altri profili di invalidità sia in sede di accertamento quanto in sede contenziosa – Sussiste – Validità della rettifica fiscale per abuso del diritto tributario – Consegue. Accertamento imposte sui redditi – Abuso del diritto tributario – Principio di rango comunitario primario – Prevalenza sulla disciplina nazionale anche di natura processuale – Consegue – Applicazione d'ufficio da parte del giudice – Consegue. Procedimento – Giudizio di cassazione – Abuso del diritto – principio di rango comunitario primario – Applicazione d'ufficio da parte del giudice di legittimità – Consegue. IVA – Abuso del diritto – Contratto di comodato – Attribuzione di attività imprenditoriale a un soggetto non imprenditore – Beneficio fiscale – Assenza di valide ragioni economiche – Inopponibilità al fisco – Consegue. Cass., sez. trib. 19 maggio 2010, n. 12249.	" 5
Accertamento – Atti tributari – Avviso di accertamento – Emanazione prima che sia decorso il termine di 60 giorni dalla comunicazione del P.V.C. – Nullità – Condizioni – Omessa motivazione sulle ragioni dell'urgenza. Cass., sez. trib. 3 novembre 2010, n. 22320.	" 6
Accertamento – Imposte sui redditi – Avviso – Impugnazione – Fusione e incorporazione – Artt. 54, 74, 76 e 123, DR 22 dicembre 1986, n. 917. Cass., sez. trib. 10 novembre 2010, n. 22849.	" 6
Accertamento – Diritto tributario – Abuso di diritto – Nozione – Fondamento – Operazione sui crediti di imposta – Sussistenza.	

Accertamento imposte sui redditi – Abuso del diritto tributario – Disconoscimento da parte dell'Amministrazione finanziaria di una pluralità di atti societari e riqualificazione come momenti diversi di un'unica operazione a formazione progressiva di vendita di immobili – Recupero della tassazione in misura fissa con applicazione dell'aliquota proporzionale.
Imposta di registro – Atti e contratti – Interpretazione degli atti – Art. 20 del DPR n. 131/1986 – Costituisce una norma antielusiva – Disconoscimento dei vantaggi tributari conseguiti dalle parti per mezzo dell'abuso del diritto – Legittimità – Inquadramento dell'art. 20 del DPR n. 131/1986 nell'ambito di applicazione dell'art. 37-*bis* del DPR n. 600/1973 – Inutilità e irragionevolezza.
Imposta di registro – Società – Conferimento dell'intero patrimonio immobiliare di un Fondo pensioni ad una società di capitali – Successiva cessione delle partecipazioni ad altra società di capitali – Applicazione dell'imposta in misura fissa – Esclusione – Agevolazione ex D.Lgs. n. 124/1993 – Non spetta.

Comm. Trib. prov. di Milano, sez. VII, 10 febbraio 2010, n. 26.

Pag. 7

AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI

Agevolazioni – Incremento dell'occupazione – Credito di imposta – mancanza di autocertificazione – Disconoscimento – irregolarità sulla sicurezza – Art. 7 della L. 23 dicembre 2000, n. 388 – Art. 4 del D.Lgs. 19 settembre 1994, n. 626.

Cass., sez. trib. 22 ottobre 2010, n. 21698.

“ 8

CONTENZIOSO TRIBUTARIO

“Recente giurisprudenza sulla sospensione delle sentenze”, di **U. MANGIAVACCHI.**

“ 8

“La giurisdizione nelle liti tra sostituto e sostituito nella giurisprudenza della Corte di Cassazione”, di **P. STIZZA.**

” 8

Processo tributario – Controversia tra sostituto d'imposta e sostituito – Giurisdizione ordinaria – Devoluzione.

Cass., SS.UU. 26 giugno 2009, n. 15031.

“ 9

Cass., SS.UU. 26 giugno 2009, n. 15047.

“ 9

Contenzioso tributario – Amministrazione finanziaria – Autoannullamento dell'atto impugnato – Limite temporale.

Cass., sez. trib. 24 novembre 2010, n. 23871.

“ 9

IAS

“Proposte di revisione per la rilevazione in bilancio degli accantonamenti IAS 37”, di **M. VERGANI.**

“ 9

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI (in genere)

Imposte sui redditi – Plusvalenze – Plusvalenza da cessione d'azienda – Corrispettivo costituito da rendita vitalizia – Tassabilità.

Cass., sez. trib. 24 novembre 2010, n. 23874.

“ 10

ACCORDI INTERNAZIONALI: Redditi transnazionali - CFC

“Circolare n. 51/E del 6 ottobre 2010 – Costi da paradisi fiscali: le questioni ancora irrisolte e le novità sulle esimenti”, di F. ANTONACCHIO .	Pag. 10
“Le criticità connesse all’estensione del regime CFC alle controllate fuori dalla <i>black list</i> ”, di F. ANTONACCHIO .	“ 11
“Le esimenti per il regime CFC”, di L. MIELE .	“ 12
“Trattamento fiscale dei dividendi di fonte estera”, di E. MIGNARRI .	“ 13
“Lo <i>shopping</i> delle strutture societarie: gestire l’impresa per il tramite di una società straniera (<i>offshore</i>)”, di A. RIGHINI .	“ 13
“CFC <i>rule</i> per le costruzioni di puro artificio”, di P. VALENTE e S. MATTIA .	“ 14
Libera circolazione dei capitali – Tassazione dei redditi mobiliari – Convenzione contro la doppia imposizione – Obbligo degli Stati membri ai sensi dell’art. 293, CE. Corte di Giust. CE, sez. I, 16 luglio 2009, n. C-128/08.	“ 15
Convenzione italo-tedesca sulla assistenza in materia tributaria – Vigenza – Contrasto con la costituzione – Esclusione. Cass., SS.UU. 8 novembre 2010, n. 22622.	“ 15
Società <i>holding</i> di partecipazioni estera controllata da società italiana – Succursale elvetica esercente attività di <i>trading</i> – Sede di direzione e coordinamento nel territorio dello Stato – Sede di direzione effettiva della succursale elvetica in Italia – Non sussiste. Comm. Trib. prov. di Reggio Emilia 11 agosto 2009, n. 197.	“ 16

IRPEF

IRPEF – Imposte sui redditi – indennità di fine rapporto – Maturata lavorando all’estero per impresa italiana – Imponibilità in Italia – Esclusione. Cass., sez. trib. 24 novembre 2010, n. 23794.	“ 17
IRPEF – Tassazione separata – Omessa comunicazione avviso di irregolarità – Cartella di pagamento – Nullità – Omessa motivazione della cartella. Comm. Trib. reg. di Roma, sez. XXXVIII 19 ottobre 2010, n. 294.	“ 17
IRPEF – Imposte sui redditi – Ritenute d’acconto – Applicazione – Documentazione – Art. 22 del DPR 22 dicembre 1986, n. 917 – Art. 25 del DPR 29 settembre 1973, n. 600 – Sostituzione tributaria – Adempimenti. Comm. Trib. prov. di Treviso, sez. VII, 22 settembre 2010, n. 105.	“ 17

IRES

“Note in tema di elusione e scissione non proporzionale”, di F. A. CIMINO ,	“ 17
“Necessario il supporto probatorio per il riallineamento <<analitico>> nel consolidato fiscale”, di S. TRETTEL .	“ 18
IRES – Disciplina applicabile all’utilizzo e riporto delle perdite – Art. 83 e 84 del TUIR Ris. Agenzia delle Entrate 13 dicembre 2010, n. 129/E.	“ 19

IRES – *Transfer pricing* - Documentazione del valore normale – Disapplicazione delle sanzioni – Oneri documentali in materia di prezzi di trasferimento di cui alla disciplina prevista dall'art. 1, comma 2-ter del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.

Circ. Agenzia delle Entrate 15 dicembre 2010, n. 58/E.

Pag. 19

Società ed enti che esercitano attività assicurative – Variazione delle riserve tecniche obbligatorie del ramo vita – Determinazione del reddito – Modifiche introdotte alla determinazione del reddito delle società e degli enti che esercitano attività assicurative.

Circ. Agenzia delle Entrate 23 dicembre 2010, n. 60/E.

“ 20

IRES – Reddito d'impresa – Base imponibile – Componenti negativi – Inerenza – Fattispecie – Costi infragruppo – Ripartizione – Tassazione di gruppo – Artt. 117 e 163, DPR 22 dicembre 1986, n. 917 – Interesse ad agire – Art. 100 del codice di procedura civile.

Comm. Trib. prov. di Reggio Emilia, sez. IV, 8 marzo 2010, n. 45.

“ 20

IRES – Conferimenti di aziende – Soggetti conferente e conferitario – Deducibilità da parte del conferente degli ammortamenti sulle immobilizzazioni dell'azienda ceduta per il periodo anteriore alla cessione – Esclusione – Deducibilità integrale al costo storico originario in capo al soggetto conferitario – Compete.

IRES – Redditi di impresa – Ammortamento dei beni materiali – Ammortamento di marchio a costo zero attraverso il disavanzo di fusione, affrancato gratuitamente – natura indebita dell'ammortamento scaturente da un complesso di operazioni societarie straordinarie di fusioni, costituzioni e conferimenti, che la società contribuente non comprovi oggettivamente finalizzate a plausibile ragione economica – Applicabilità del principio del divieto di abuso del diritto.

IRES – Finanziamento dei soci – Sottocapitalizzazione – Contrasto all'utilizzo fiscale della sottocapitalizzazione – finanziamenti erogati o garantiti da socio qualificato o da parte correlata – Condizioni di deducibilità – Applicabilità del principio del *transfer pricing* – Conseguenze.

IRES – Redditi di impresa – Valutazioni – Tassi di interesse sui finanziamenti infragruppo – Applicabilità della regola del *transfer pricing* – Sussiste – Indeducibilità dei tassi di interesse eccedenti il “valore normale” – Conseguenze – Individuazione del “valore normale”.

Comm. Trib. prov. di Milano, sez. XXIII 20 aprile 2010, n. 113.

“ 21

REDDITI DI IMPRESA

“La rettifica dei costi in operazioni tra società consolidate: simmetria dei valori imponibili e neutralità dell'accertamento”, di **G. D'ABRUZZO**.

“ 22

Imposte dirette – Fondazioni bancarie – Agevolazioni – Non spettanza – Nozione di impresa – Diritto interno – Diritto comunitario.

Cass., sez. trib. 2 aprile 2010, n. 8082.

“ 22

Redditi di impresa – Interessi passivi – Deducibilità degli interessi passivi indipendentemente dalla loro inerenza – Art. 109 (ex 75) del TUIR – Sussiste.

Cass., sez. trib. 19 maggio 2010, n. 12246.

“ 23

REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

“Nuove indicazioni OCSE sul reddito di lavoro dipendente”, di **F. DELLI FALCONI e G. MARIANETTI**.

“ 23

Redditi di lavoro dipendente – Art. 51, comma 8-*bis* del TUIR – Determinazione del reddito imponibile agli effetti tributari e previdenziali – Coincidenza – Sussistenza.
Trib. di Pinerolo, sez. lav. 27 aprile 2009, n. 392.

Pag. 24

IMPOSTA SOSTITUTIVA CREDITO

Concessione di crediti di imposta – Centro operativo di Pescara – Compiti – Limiti.
Cass., sez. trib. 12 novembre 2010, n. 23003.

“ 24

IPOTECARIE E CATASTALI

“Equivalenza nella fiscalità indiretta tra leasing e acquisto di fabbricati strumentali” di **G. DE CANDIA.**

“ 25

IVA

“Nuovi spunti in tema di forza attrattiva della stabile organizzazione nel sistema dell’IVA”, di **E. D’ALFONSO.**

“ 26

“Il credito pregresso della incorporata non entra nella liquidazione IVA di gruppo”, di **M. IAVAGNILIO.**

“ 26

IVA – Chiarimenti in merito all’obbligo di comunicazione telematica da parte dei soggetti passivi IVA delle operazioni che avvengono con i soggetti residenti nei paesi a fiscalità privilegiata.

Ris. Agenzia delle Entrate 29 novembre 2010, n. 121/E.

“ 27

IVA – Cartella – Compensazione – Infragruppo – Garanzia – Omissione – Garanzie non necessarie – Credito incontestabile – D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 19 e 21.

Cass., sez. trib. 20 ottobre 2010, n. 21515.

“ 27

VARIE

“Rilevanza dell’atto di destinazione nel *trust* con riguardo alle imposte sulle successioni e donazioni. Profili civilistici e fiscali”, di **V. FARINA.**

“ 27

“Il divieto d’abuso del diritto in ambito tributario come principio generale dell’ordinamento, di **A. GIOVANNINI.**

“ 28

“Trust liquidatori e relativi profili impositivi”, di **D. MURITANO** e **A. PISCHETOLA.**

“ 30

“Il *trust* italiano come alternativa alle holding: luci ed ombre”, di **D. RINALDI.**

“ 30

“*Trust* – Soggettività passiva – Ulteriori chiarimenti.

Circ. Agenzia delle Entrate 27 dicembre 2010, n. 61/E.

“ 31

IRPEG – IRAP – Accertamento – Spese e costi ammessi in deduzione – Imputazione al conto profitti e perdite – Relazione dei revisori contabili – Prova che non può essere disattesa da Fisco – Art. 75 del TUIR – Art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992.

Cass., sez. Trib. 12 marzo 2009, n. 5926.

“ 32

IRPEG E IRES – Redditi di impresa – Oneri fiscali e contributivi – Tassa sui contratti di borsa – Applicazione ex art. 99 del TUIR – Deducibilità per cassa – Conseguenze.

IRPEG e IRES – Redditi di impresa – Oneri fiscali e contributivi – Tassa sui contratti di borsa – Capitalizzazione

ex art. 74 (ora 108) del TUIR – Inammissibilità – Sussiste.

IRPEG e IRES – Redditi di impresa – Costi – Spese per la formazione e aggiornamento del personale – Capitalizzazione ex art. 74 (ora 108) del TUIR – Ammissibilità – Sussiste.

Cass., sez. trib. 9 giugno 2010, n. 13851.

Pag. 32

Registro (imposta di) – Ipotecaria e catastale (imposta) – Fattispecie – Società – Aumento di capitale – Conferimento di azienda – Trasferimento della totalità delle partecipazioni – Art. 20, DPR 26 aprile 1986, n. 131 – Attività negoziale – Qualificazione – Abuso del diritto – Esclusione.

Comm. Trib. prov. di Milano, sez. XXI, 19 novembre 2010, n. 388.

“ 33

Legislazione

Provvedimenti pubblicati in G.U. dal 1 novembre 2010 al 31 dicembre 2010.

Decreto Legislativo 29 novembre 2010, n. 224: "Disposizioni integrative e correttive del decreto legislativo 4 agosto 2008, n. 142, recante attuazione della direttiva 2006/68/CE che modifica la direttiva 77/91/CEE relativamente alla costituzione delle società per azioni, nonché alla salvaguardia e alle modificazioni del loro capitale sociale" (in G.U. n. 300 del 24 dicembre 2010).

A seguito delle modifiche al codice civile, e in particolare all'art. 2343-ter, non è richiesta la relazione giurata di cui all'art. 2343, comma 1, c.c., nel caso in cui il valore attribuito ai beni in natura o ai crediti conferiti per la determinazione del capitale sociale e dell'eventuale sovrapprezzo sia pari o inferiore:

- al *fair value* iscritto nel bilancio dell'esercizio precedente a quello nel quale è effettuato il conferimento a condizione che il bilancio sia sottoposto a revisione legale e la relazione del revisore non sollevi rilievi circa la valutazione dei beni oggetto del conferimento;
- al valore risultante da una valutazione riferita ad una data non antecedente sei mesi dal conferimento e che sia conforme ai principi e ai criteri generalmente riconosciuti, proveniente da un esperto indipendente da chi effettua il conferimento, dalla società e dai soci che esercitano individualmente o congiuntamente il controllo sul soggetto conferente o sulla società stessa.

Legge 13 dicembre 2010, n. 220: "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2011)" (in S. O. alla G.U. n. 297 del 21 dicembre 2010)

Le principali norme che hanno rilevanza fiscale, sono state commentate nella Ns. Circolare n. 1/2011.

Legge 13 dicembre 2010, n. 221: "Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2011 e per il triennio 2011-2013" (in S.O. alla G.U. n. 297 del 21 dicembre 2010)

Decreto legislativo 14 dicembre 2010, n. 218: "Modifiche ed integrazioni al decreto legislativo 13 agosto 2010, n. 141, recante attuazione della direttiva 2008/48/CE relativa ai contratti di credito ai consumatori, nonché modifiche del titolo IV del testo unico bancario (decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385) in merito alla disciplina dei soggetti operanti nel settore finanziario, degli agenti in attività finanziaria e dei mediatori creditizi. (in G.U. n. 295 del 18 dicembre 2010)

Decreto Legge 29 dicembre 2010, n. 225: "Proroga di termini previsti da disposizioni legislative e di interventi urgenti in materia tributaria e di sostegno alle imprese e alle famiglie" (in G.U. n. 303 del 29 dicembre 2010).

Tra le disposizioni di carattere fiscale si segnalano quelle che dispongono:

- la proroga al 31 marzo del termine entro cui denunciare i fabbricati non iscritti in catasto;
- la proroga al 31 marzo della pubblicazione degli studi di settore per l'anno 2010;
- il rifinanziamento per il 2011 del 5 per mille al sostegno del *no profit*, degli enti di ricerca scientifica, universitaria e sanitaria, di comuni e associazioni sportive dilettantistiche;
- la deduzione forfettaria dal reddito di impresa a favore degli esercenti impianti di distribuzione di carburanti;
- la proroga al 31 marzo 2011 dell'obbligo di comunicazione mensile telematica da parte dei sostituti d'imposta dei dati su retribuzioni e contribuzioni;

Decreto Legge 30 dicembre 2010, n. 239: "Attuazione della direttiva 2009/111/CE che modifica le direttive 2006/49/CE e 2007/64/CE per quanto riguarda gli enti creditizi collegati a organismi centrali, taluni elementi dei fondi propri, i grandi fidi, i meccanismi di vigilanza e la gestione delle crisi" (in G.U. n. 9 del 13 gennaio 2011)

Legge 30 dicembre 2010, n. 238: "Incentivi fiscali per il rientro dei lavoratori in Italia" (in G.U. n. 9 del 13 gennaio 2011)

RASSEGNA DI DOTTRINA, PRASSI AMMINISTRATIVA, GIURISPRUDENZA

ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)

Dottrina

“Unitarietà dell’accertamento e responsabilità d’imposta nel consolidato fiscale” di G. D’ABRUZZO, in Boll. Trib. 22/2010, pag. 1691.

L’articolo illustra le nuove regole dell’accertamento tributario nel consolidato fiscale.

Con il nuovo art. 40-*bis* DPR 600/73 introdotto dall’art. 35 DL 78/2010 viene stabilita la regola dell’unificazione formale dell’accertamento mediante la previsione della formazione di “un unico atto” comprensivo sia delle rettifiche operate sul reddito imponibile della consolidata, che delle rettifiche derivate sul reddito complessivo globale risultante dalla dichiarazione del consolidato.

Pertanto l’unico atto di accertamento, nel quale sono formalizzate le rettifiche del reddito complessivo proprio di ciascun soggetto che partecipa al consolidato, dovrà essere notificato sia alla consolidata, destinataria dell’attività di controllo, che alla consolidante nei cui confronti è determinata la conseguente maggiore imposta accertata riferita al reddito complessivo globale e sono irrogate le sanzioni correlate.

Conseguenza diretta della realizzata unificazione formale è il riconoscimento della situazione di contitolarità del rapporto impositivo: ciò significa che la società consolidata e la consolidante sono litisconsorzi necessari.

Da qui l’obbligo imprescindibile, sotto pena di nullità, per l’ufficio di chiamare a partecipare al procedimento entrambi i litisconsorti, per tutti gli adempimenti in cui si articola o potrebbe articolarsi, l’accertamento del tributo.

Il rapporto di unificazione formale scaturente dall’unico atto di accertamento trova il proprio complemento nel rapporto di solidarietà (e coobbligazione solidale) tra consolidante e consolidata. Non si tratta di una responsabilità sussidiaria in quanto ciascuna può agire per il pagamento dell’intero e, a propria volta, l’amministrazione rimane libera di agire per l’esecuzione dell’intera pretesa, indifferentemente, verso la consolidata, destinataria dell’accertamento, o la consolidante, responsabile d’imposta.

Naturalmente, nei rapporti interni, il soggetto che adempie spontaneamente avrà diritto di rivalsa, fino a concorrenza di quanto versato, nei confronti dell’altro debitore. (EM)

“Niente elusione senza la prova del vantaggio tributario sistematico e abusivo”, di A. MARCHESELLI in Corr. Trib. 2010, pag. 3974.

Con la sentenza 27 ottobre 2010 (21 ottobre 2010), n. 201, la Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia esamina la questione dei limiti entro cui può disconoscersi il più favorevole trattamento tributario, ai fini dell’imposta di registro, quando il contribuente scelga tra più soluzioni alternative.

La Commissione afferma che l’art. 20 del D.P.R. n. 131 del 1986 non ha una funzione antielusiva, ma interpretativa dei negozi stabilendo che, ai fini dell’imposta di registro, deve farsi riferimento agli effetti giuridici dell’atto, facendo così prevalere la sostanza giuridica sulla forma apparente, ma non consente di far prevalere la sostanza economica su quella giuridica.

La sentenza sottolinea poi come l’accertamento dell’elusione deve avvenire oltre che in conformità alle regole sostanziali che ne delimitano la portata, in armonia con i principi propri del diritto procedimentale.

Per quanto attiene alla fase amministrativa il contraddittorio con il contribuente costituisce un diritto fondamentale dell'ordinamento giuridico comunitario; pertanto l'avviso di accertamento che contesti l'elusività di una pratica tributaria deve essere preceduto da una fase nella quale l'Amministrazione finanziaria invita il contribuente a chiarire le sue ragioni e quindi fornisce la propria motivazione sul perché esse non possano essere condivise.

Nella fase processuale, poi, occorre dare rilevanza all'onere dell'allegazione il quale implica per l'Amministrazione l'obbligo di affermare e provare i profili di elusività dell'operazione. Tale onere nel processo tributario deve essere adempiuto attraverso l'avviso di accertamento e l'integrazione in giudizio dell'attività amministrativa da parte del Fisco si rivela in palese contrasto con i principi di imparzialità e di buona fede della Pubblica Amministrazione. (AF)

“Il principio giurisprudenziale dell'abuso del diritto nell'imposizione diretta” di F. PEDROTTI, in Dir. Prat. Trib. 4/2010, I, pag. 597.

Lo scritto contiene un'analisi del pensiero della Corte di Cassazione la quale afferma l'esistenza di una clausola antielusiva di carattere generale applicabile, anche in assenza di specifiche norme di diritto positivo, a tutto l'ordinamento tributario e quindi sia al comparto delle imposte dirette che indirette.

L'A. rileva come non essendo il principio dell'abuso del diritto espressione di una disposizione di diritto positivo, avendo esso fonte giurisprudenziale e non normativa, (essendo stato affermato dalla Corte di Giustizia europea in materia IVA) non potrebbe svolgere la funzione antielusiva attribuitagli dalla Cassazione.

Di conseguenza, ove il contribuente ponga in essere un comportamento utilizzando una o più operazioni previste dall'art. 37-bis, comma 3, DPR 600/1973 l'elusività del comportamento stesso dovrà essere valutata solo in base a quanto disposto dal detto articolo senza quindi poter invocare il principio giurisprudenziale dell'abuso del diritto.

In relazione agli elementi costitutivi del principio antiabuso, l'A. rileva come la Corte di Cassazione abbia ritenuto integrato tale principio in presenza di ricorso, ad opera del contribuente, a forme giuridiche con lo scopo principale di ottenere un risparmio fiscale.

Non sembrerebbe dunque che i giudici abbiano ritenuto necessario per il configurarsi di un abuso del diritto, l'utilizzo distorto di istituti civilistici, bensì abbiano ritenuto sufficiente l'ottenimento di un vantaggio fiscale senza una plausibile giustificazione economica diversa dal beneficio fiscale stesso.

A tale proposito l'A. osserva come invece sia pacificamente ammessa la possibilità per il contribuente al momento di effettuazione di una data operazione, di scegliere gli strumenti giuridici che gli consentano di minimizzare il carico fiscale.

In questa prospettiva l'A. dimostra come l'obiettivo del legislatore non sia quello di contrastare qualsiasi risparmio fiscale bensì solo quelle riduzioni di imposta di natura “asistemica” che, come tali, non si pongono in linea con le scelte di fondo dell'ordinamento tributario.

I vantaggi fiscali di natura asistemica possono essere ottenuti sia mediante l'aggiramento di una norma tributaria sia mediante l'applicazione di una norma tributaria in contrasto con il suo fine.

In base alla tesi ora riportata, in forza della quale il divieto di abuso di diritto opera solo nel caso in cui il contribuente consegua vantaggi fiscali di natura asistemica, le valide ragioni economiche costituiscono una mera circostanza esimente invocabile dal contribuente stesso unicamente nell'ipotesi in cui un'operazione abbia aggirato un divieto e obbligo fiscali, oppure abbia comportato l'applicazione di un dato regime fiscale in contrasto con la sua *ratio*.

Al contrario, ove le operazioni realizzate dal contribuente non abbiano aggirato un obbligo o un divieto, ma abbiano dato luogo ad una lecita pianificazione fiscale, la ricerca delle valide ragioni economiche a supporto dell'operazione risulterebbe del tutto inutile.

Lo scritto affronta inoltre la tematica riguardante la possibilità che il principio giurisprudenziale di abuso del diritto affermato dalla Corte di Giustizia europea in materia di IVA sia direttamente

applicabile dai giudici nazionali dei singoli Stati membri per risolvere controversie sorte in ambito interno nel campo delle imposte dirette.

L'A. esprime le sue perplessità in ordine alla diretta applicazione del detto principio comunitario e fa notare come non sia stato mai previsto, né da una disposizione normativa, né da un principio giurisprudenziale della Corte di Giustizia, un divieto di abuso di fonte comunitaria relativo al campo delle imposte dirette.

Di conseguenza le norme e i principi di diritto europeo non possono trovare diretta applicazione in ordine a fattispecie puramente domestiche, ma solo ed unicamente in caso di attuazione, da parte di norme interne, del diritto europeo.

Il principio di abuso del diritto sancito dalla giurisprudenza europea non è in possesso di quelle caratteristiche necessarie a fare stato all'interno dei singoli ordinamenti nazionali senza una precisa norma di recepimento.

La fonte della supposta clausola antielusiva di carattere generale, immanente all'ordinamento tributario domestico, sarebbe secondo la Corte di Cassazione, non già il principio antiabuso, stabilito in materia IVA dalla Corte di Giustizia Europea, bensì il principio di capacità contributiva ex art. 53 della Costituzione e il principio di buona fede contenuto nell'art. 10 dello Statuto dei diritti del Contribuente. (EM)

“La Cassazione limita la nozione di elusione all'aggiramento dello scopo della legge” di A. MARCHESELLI, Corr. Trib. 41/2010, pag. 3372.

Nella sentenza n. 20030 del 2010 la Suprema Corte affronta le problematiche connesse alla nozione di abuso del diritto: la pronuncia tocca in modo molto interessante gli aspetti relativi ai limiti sostanziali della nozione di elusione ed ai limiti procedurali del contrasto all'elusione.

Sotto il primo profilo, rispetto a precedenti non condivisibili orientamenti (cfr., per tutti, Cass. 8 aprile 2009, n. 8487), che avevano impropriamente collocato il baricentro concettuale della nozione di elusione tributaria nell'assenza di valide ragioni economiche piuttosto che nella natura «indebita» del vantaggio fiscale, la sentenza in rassegna sembra manifestare un notevole aggiustamento del tiro, mettendo nel tessuto motivazionale almeno altrettanta enfasi che sull'assenza di valide ragioni economiche sul fatto che dovrebbe essere positivamente individuato il carattere «abusivo del vantaggio tributario».

Sotto il profilo delle garanzie procedurali, la pronuncia appare pure di grande pregio, sia teorico-sistematico che pratico. Essa, infatti, riconosce che i profili di elusività dell'operazione debbono essere specificamente dedotti e asseverati da idonee argomentazioni e prove, da parte dell'Ufficio, ritenendo sufficiente l'inadempienza a tale onere a respingere l'impugnazione dell'Agenzia delle entrate. (PT)

“Sostituzione tributaria e rimborso dei versamenti diretti” di L. MASSIMINO, in Riv. Dir. Trib. 11/2010, I, pag. 1075.

L'articolo affronta la controversa questione della legittimazione al rimborso delle somme versate in eccedenza al fisco nell'ipotesi di sostituzione tributaria.

Mentre la lettera della legge sembrerebbe legittimare sia i sostituiti che i sostituti, la giurisprudenza e la dottrina con pareri contrastanti hanno legittimato talvolta soltanto il sostituito, altre volte soltanto il sostituto, altre volte ancora entrambi.

Una corretta chiave di lettura della norma recata dall'art. 38 DPR 602/73 viene fornita da quella parte della dottrina che, muovendo dal presupposto che l'esercizio della rivalsa avvenga quando sia rilasciata la certificazione attestante l'avvenuta ritenuta, ha affermato che nella prima fase (quella antecedente al rilascio della certificazione) il sostituto è il soggetto di norma legittimato alla

proposizione dell'istanza di rimborso, mentre successivamente al rilascio la legittimazione di norma appartiene al sostituto. (EM)

“Autotutela impugnazione del diniego” di S. SERVIDIO, in Boll. Trib. 21/2010, pag. 1599.

Dopo aver illustrato l'istituto dell'autotutela in generale e, nel diritto tributario in particolare e chiarito quali sono gli atti oggetto di annullamento d'ufficio, l'A. si sofferma sulla *vexata quaestio* della impugnabilità del diniego di autotutela e, di riflesso, su quella attinente all'individuazione del giudice competente.

Dall'*excursus* giurisprudenziale (sentenza Corte di Cassazione, n. 16776/2005; 7388/2007; 21045/2007; 2870/2009) emerge, almeno sulla scorta delle pronunce più recenti, come costituisca *ius receptum* che le cause aventi ad oggetto il rifiuto espresso o tacito di procedere ad autotutela debbano essere proposte davanti alle Commissioni tributarie.

Il sindacato che il giudice tributario potrà esperire dovrà riguardare l'esistenza dell'obbligazione tributaria solo qualora l'atto di autotutela contenga tale verifica, mentre, in caso di giudizio instaurato contro il mero ed esplicito rifiuto di esercizio dell'autotutela, il giudice non potrà entrare nel merito della questione attesa la discrezionalità del provvedimento di autotutela.

A tal riguardo la Suprema Corte ha stabilito che il diniego di autotutela non possa essere impugnato per vizi originari dell'atto impositivo, all'esito che per essi doveva essere proposto ricorso nei termini previsti, né per vizi propri del diniego stesso senza l'apporto di ulteriori elementi e fatti sopravvenuti che legittimino l'apertura di una nuova istruttoria.

La soluzione corretta sembrerebbe quella di ammettere l'impugnazione del diniego di autotutela limitatamente ai casi di eventi sopravvenuti. (EM)

Prassi Amministrativa

IRES – Affrancamento da maggiori valori da fusione – Soggetti IAS che incorporano società controllate – Esclusione.

Ris. Agenzia delle Entrate 6 dicembre 2010, n. 124/E, nel sito web www.agenziaentrate.it.

L'Agenzia chiarisce che non è applicabile il regime dell'affrancamento del disavanzo di fusione (art. 172 comma 10-bis TUIR) ad una società IAS *adopter* che procede alla fusione di una propria controllata al 100% imputando il disavanzo da annullamento in una riserva negativa del patrimonio netto invece di distribuirlo tra gli elementi dell'attivo e del passivo della società incorporata.

La registrazione del disavanzo di annullamento in una riserva negativa del patrimonio netto riflette dal punto di vista sostanziale i plusvalori latenti sulle immobilizzazioni ricevute per effetto della fusione, ma non consente la rivalutazione fiscale delle immobilizzazioni, in quanto non vengono generati disallineamenti tra valori civili e fiscali.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Accertamento – Avviso di accertamento – Potere di autotutela – Esercizio – Condizioni – Atto ritirato – Presenza di vizi di forma – Necessità – Esclusione – Fondamento.

Cass., sez. trib. 23 febbraio 2010, n. 4272, in Riv. Dir. Trib. 10/2010, II, pag. 545.

In tema di accertamento tributario, l'esercizio del potere di autotutela non presuppone necessariamente che l'atto ritirato sia affetto da vizi di forma, avendo l'amministrazione, in virtù ed

in forza dell'imperatività che ne connota l'agire, il potere di sostituire un precedente atto impositivo illegittimo con innovazioni che possono investire tutti gli elementi strutturali, costituiti dai destinatari, dall'oggetto e dal contenuto e, solo conseguentemente, da quelle dichiarazioni argomentative che connettendo oggetto e contenuto, formano la motivazione del provvedimento.

Con nota di S. MULEO, "Atti impositivi modificativi di precedenti e derivate in tema di accertamento integrativo in carenza di sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi".

Accertamento imposte sui redditi – Accertamento – Riqualficazione e interpretazione di un contratto da parte dell'Amministrazione Finanziaria – Possibilità di far rilevare la simulazione o altri profili di invalidità sia in sede di accertamento quanto in sede contenziosa – Sussiste – Validità della rettifica fiscale per abuso del diritto tributario – Consegue.

IVA – Contratti – Riqualficazione e interpretazione da parte dell'Amministrazione finanziaria – Possibilità di far rilevare la simulazione o altri profili di invalidità sia in sede di accertamento quanto in sede contenziosa – Sussiste – Validità della rettifica fiscale per abuso del diritto tributario – Consegue.

Accertamento imposte sui redditi – Abuso del diritto tributario – Principio di rango comunitario primario – Prevalenza sulla disciplina nazionale anche di natura processuale – Consegue – Applicazione d'ufficio da parte del giudice – Consegue.

Procedimento – Giudizio di cassazione – Abuso del diritto – Principio di rango comunitario primario – Applicazione d'ufficio da parte del giudice di legittimità – Consegue.

IVA – Abuso del diritto – Contratto di comodato – Attribuzione di attività imprenditoriale a un soggetto non imprenditore – Beneficio fiscale – Assenza di valide ragioni economiche – Inopponibilità al fisco – Consegue.

Cass., sez. trib. 19 maggio 2010, n. 12249, in Boll. Trib.20/2010, pag. 1562.

L'Amministrazione finanziaria, facendosi rigorosamente carico del correlativo onere probatorio, ha il potere di riqualficare, prima in sede di accertamento fiscale e poi in sede contenziosa, i contratti sottoscritti dal contribuente, ovvero di farne rilevare la simulazione o altri profili di invalidità, quale la nullità per mancanza di causa, ed applicare un trattamento fiscale meno favorevole di quello conseguente agli effetti ricollegabili allo schema negoziale impiegato.

In materia di IVA e di tributi armonizzati sono inopponibili al fisco le operazioni abusive in virtù del principio dell'abuso del diritto, che rappresenta una clausola generale antielusione di matrice comunitaria, avente rango di diritto comunitario primario, operante anche in difetto di una specifica disciplina nazionale, con conseguente applicazione di tale regola d'ufficio e disapplicazione di norme nazionali, ivi comprese quella di natura procedimentale o processuale, anche in processi "chiusi", come quello per cassazione, a prescindere da specifiche deduzioni di parte.

In materia di accertamento IVA deve ritenersi che l'attribuzione dell'esercizio di un'attività economica di natura imprenditoriale ad un soggetto non imprenditore, tanto più quando avviene senza corrispettivo con un contratto di comodato, senza modifiche strutturali dell'organizzazione e con la coincidenza tra soci fondatori dell'associazione e titolari delle quote della società di capitali, costituisce una regolamentazione negoziale del tutto inconsueta che, per essere opposta al fisco, deve trovare la sua giustificazione in rilevanti ed evidenti ragioni economiche, sì che la prova di queste ultime, nel quadro del controllo sulla natura abusiva dell'operazione, deve essere particolarmente rigorosa onde evitare l'elusione del regime impositivo previsto dall'ordinamento tributario.

Accertamento – Atti tributari – Avviso di accertamento – Emanazione prima che sia decorso il termine di 60 giorni dalla comunicazione del P.V.C. – Nullità – Condizioni – Omessa motivazione sulle ragioni dell’urgenza.

Cass., sez. trib. 3 novembre 2010, n. 22320, in Rass. Trib. Cass. 11/2010 pag. 22.

Come posto in rilievo anche da Corte Cost. n. 244 del 2009, ai sensi del combinato disposto di cui agli artt. 7, comma I, della legge n. 212 del 2000 (secondo cui “nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori”), l’avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza. E l’avviso di accertamento emanato prima della scadenza del termine di 60 gg. decorrente dal rilascio al contribuente della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni, non è per ciò stesso nullo ma, atteso il generale obbligo di motivazione degli atti amministrativi – ivi compresi quelli dell’A.F. - , tale è da considerarsi laddove non rechi la motivazione sull’urgenza che ne ha determinato una siffatta adozione. L’inosservanza dell’obbligo di motivazione circa la “particolare urgenza” dell’avviso di accertamento risulta infatti espressamente sanzionata in termini di invalidità dell’atto, in via generale, all’art. 21 *septies* L. n. 241 del 1990 (ove tale sanzione è prevista per il provvedimento amministrativo privo di un elemento essenziale, quale è la motivazione), nonché, con specifico riferimento all’accertamento delle imposte sui redditi e dell’IVA, rispettivamente agli artt. 42, 2° e 3° comma, DPR n. 600 del 1973 e 56, 5° comma, DPR n. 633 del 1972, ove si prevede che l’avviso di accertamento deve essere motivato, a pena di nullità, in relazione ai presupposti di fatto ed alle ragioni giuridiche che lo hanno determinato (perciò la Corte cassa con rinvio la sentenza di merito che aveva ritenuto che la violazione del termine dilatorio in questione determinasse automaticamente la nullità dell’accertamento stesso).

Accertamento – Imposte sui redditi – Avviso – Impugnazione – Fusione e incorporazione – Artt. 54, 74, 76 e 123, DPR 22 dicembre 1986, n. 917.

Cass., sez. trib. 10 novembre 2010, n. 22849, ne Il fisco 44/2010, fasc. n. 1, pag. 7166.

La partecipazione nella società incorporata rilevata secondo il criterio del patrimonio netto in luogo del costo di acquisizione e con iscrizione della plusvalenza in una riserva indisponibile, non è suscettibile di generare materia imponibile dovendosi ricondurre alle differenze di fusione, con soggezione al previsto regime di neutralità fiscale.

Accertamento – Diritto tributario – Abuso di diritto – Nozione – Fondamento – Operazione sui crediti di imposta – Sussistenza.

Cass., sez. trib. 12 novembre 2010, n. 22994, in Rass. trib. Cass. 11/2010, pag. 25.

Ove in base ad un’attività ispettiva emerga che una società ha acquisito numerose società non operative, (al solo scopo di fruire di considerevoli crediti d’imposta da parte dell’acquirente che le ricapitalizzava, per riportarle in perdita subito dopo l’attribuzione dei dividendi) individuando l’assenza di causa dei relativi negozi – ancorché formalmente reali – l’operazione non è opponibile al fisco in quanto nel nostro ordinamento, a prescindere da una compiuta formazione della materia sussiste un principio generale antielusivo, la cui fonte è reperibile nel diritto e nella giurisprudenza comunitaria per i tributi “armonizzati”, mentre per quelli diretti, un tale principio è reperibile nelle norme costituzionali che sanciscono il criterio di capacità contributiva e di progressività dell’imposizione, costituendo il fondamento sia delle norme impositive in senso stretto, sia di quelle che attribuiscono ai contribuenti vantaggi o benefici di qualsiasi genere; non è quindi lecito al

contribuente trarre indebiti vantaggi dall'utilizzo distorto (seppur non contrastante con specifiche disposizioni), di strumenti giuridici idonei a procurargli un vantaggio fiscale in difetto di ragioni economicamente apprezzabili diverse dalla mera aspettativa di un vantaggio.

Commissioni tributarie di merito

Accertamento imposte sui redditi – Abuso del diritto tributario – Disconoscimento da parte dell'Amministrazione finanziaria di una pluralità di atti societari e riqualificazione come momenti diversi di un'unica operazione a formazione progressiva di vendita di immobili – Recupero della tassazione in misura fissa con applicazione dell'aliquota proporzionale.

Imposta di registro – Atti e contratti – Interpretazione degli atti – Art. 20 del DPR n. 131/1986 – Costituisce una norma antielusiva – Disconoscimento dei vantaggi tributari conseguiti dalle parti per mezzo dell'abuso del diritto – Legittimità – Inquadramento dell'art. 20 del DPR n. 131/1986 nell'ambito di applicazione dell'art. 37-bis del DPR n. 600/1973 – Inutilità e irragionevolezza.

Imposta di registro – Società – Conferimento dell'intero patrimonio immobiliare di un Fondo pensioni ad una società di capitali – Successiva cessione delle partecipazioni ad altra società di capitali – Applicazione dell'imposta in misura fissa – Esclusione – Agevolazione ex D.Lgs. n. 124/1993 – Non spetta.

Comm. Trib. prov. di Milano, sez. VII, 10 febbraio 2010, n. 26, in Boll. Trib. 21/2010, pag. 1640.

Non è assolutamente dubitabile che l'art. 20 del DPR 26 aprile 1986, n. 131, sia stato da sempre concepito come una norma antielusiva perché dispone che l'imposta di registro debba essere applicata secondo l'intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti significa disconoscere vantaggi tributari conseguiti dalle parti per mezzo dell'abuso di diritto, nel che si condensa anche l'indicazione contenuta all'art. 37-bis, primo comma, del DPR 29 settembre 1973, n. 600.

L'art. 53-bis del DPR 26 aprile 1986, n. 131, introdotto al chiaro fine di aumentare i poteri degli Uffici finanziari per consentire loro di poter meglio enucleare l'intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti sottoposti a registrazione così da tassarli *secundum ius*, non può essere esteso oltre la volontà del legislatore palesemente limitata a ciò, di talché, per disconoscere gli effetti fiscali della condotta elusiva ai fini dell'imposta di registro, non vi è assolutamente ragione di invocare l'art. 37-bis, del DPR 29 settembre 1973, n. 600, posto che di già l'art. 20 del citato DPR n. 131/1986 nel corso dei quasi un secondo aveva assicurato una sorta di equità tributaria, chiedendo agli Uffici finanziari di non fermarsi all'apparenza di un *nomen iuris* ma di scendere alla sostanza della causa negoziale dissimulata.

Allorquando un fondo pensioni, nel quadro di un progetto di riorganizzazione e razionalizzazione, decide di procedere alla vendita di tutto il proprio patrimonio immobiliare conferendo il suddetto patrimonio immobiliare ad una società di capitali creata ad *hoc* procedendo poi alla cessione dell'intero patrimonio mediante la vendita delle partecipazioni, nonostante la pluralità e varietà delle operazioni poste in essere, anche con riferimento ai soggetti obbligati, pone in essere un'operazione unica e inscindibile, qualificabile come tale da parte dell'Amministrazione finanziaria a norma dell'art. 20 del DPR 26 aprile 1986, n. 131 e, revocando le agevolazioni di cui all'art. 18, quinto comma, del D.Lgs. 21 aprile 1993, n. 124, deve essere sottoposta all'imposta di registro in misura proporzionale

AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Agevolazioni – Incremento dell’occupazione – Credito di imposta – Mancanza di autocertificazione – Disconoscimento – Irregolarità sulla sicurezza – Art. 7 della L. 23 dicembre 2000, n. 388 – Art. 4 del D.Lgs. 19 settembre 1994, n. 626.

Cass., sez. trib. 22 ottobre 2010, n. 21698, ne Il fisco 41/2010, fasc. n. 1, pag. 6677.

Ai fini della fruizione dell’agevolazione tributaria in tema di incremento dell’occupazione, la disciplina ex L. n. 388/2000 impone al contribuente la pre-condizione dell’osservanza delle prescrizioni sulla salute e sulla sicurezza dei lavoratori previste dal D.Lgs. n. 626/1994. Concordemente, l’autocertificazione rappresenta il presupposto (in corso con le altre condizioni) per accedere al beneficio fiscale evitando altresì revoca o disconoscimento dello stesso.

CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Dottrina

“Recente giurisprudenza sulla sospensione delle sentenze” di U. MANGIAVACCHI, ne Il fisco 44/2010, fasc. n. 1, pag. 7131.

L’A. fa il punto sulla posizione assunta dalla più recente giurisprudenza sia di merito che di legittimità, passando anche attraverso le varie pronunce della Corte Costituzionale, relativa alla possibilità, per la commissione tributaria, di sospendere gli effetti della sentenza sottoposta ad impugnazione. (EM)

“La giurisdizione nelle liti tra sostituto e sostituito nella giurisprudenza della Corte di Cassazione”, di P. STIZZA, in Dir. Prat. Trib. 4/2010, I, pag. 683.

In due decisioni (n. 15031 e n. 15047 del 26/6/2010) la Suprema Corte ha enunciato due principi palesemente inconciliabili facendo tornare attuale l’annoso dibattito che ha visto impegnati giurisprudenza e dottrina relativo alla giurisdizione nelle liti fra sostituto e sostituito.

Nella prima viene stabilita la giurisdizione del giudice ordinario, nella seconda del giudice tributario. L’A., dopo aver analizzato in chiave critica le diverse posizioni giurisprudenziali e dottrinarie, esprime il proprio parere concordando con quanto stabilito dalla sentenza della Suprema Corte favorevole alla giurisdizione tributaria nelle liti tra sostituto d’imposta e sostituito.

Dalla considerazione che il rapporto di sostituzione nasce *ex lege* per soddisfare un interesse fiscale dello Stato per la pronta riscossione del tributo discende che il rapporto di rivalsa non può essere relegato ad una controversia privata fra sostituto e sostituito, ma proprio per la funzione che svolge, riveste carattere pubblicistico.

Da tale premessa discende la propensione dell'A. per la giurisdizione tributaria poiché maggiormente rispondente ad un concetto di giustizia tributaria nel giudizio, il cui parametro di riferimento non può che essere l'art. 53 della Costituzione. (EM)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Processo tributario – Controversia tra sostituto d'imposta e sostituito – Giurisdizione ordinaria – Devoluzione.

Cass., SS.UU. 26 giugno 2009, n. 15031, in Dir. Prat. Trib. 4/2010, II, pag. 921.

Le controversie tra sostituto d'imposta e sostituito relative all'esercizio del diritto di rivalsa delle ritenute alla fonte versate direttamente dal sostituto, volontariamente o coattivamente, non sono attratte alla giurisdizione del giudice tributario, ma rientrano nella giurisdizione del giudice ordinario, trattandosi di diritto esercitato dal sostituto verso il sostituito nell'ambito di un rapporto di tipo privatistico, cui resta estraneo l'esercizio del potere impositivo sussumibile nello schema potestà-soggezione, proprio del rapporto tributario.

Cass., SS.UU. 26 giugno 2009, n. 15047, in Dir. Prat. Trib. 4/2010, II, pag. 933.

La controversia tra sostituto d'imposta e sostituito, avente ad oggetto la pretesa del primo di rivalersi delle somme versate a titolo di ritenuta d'acconto non detratta dagli importi erogati al secondo, rientra nella giurisdizione delle Commissioni tributarie e non del giudice ordinario, posto che l'indagine sulla legittimità della ritenuta non integra una mera questione pregiudiziale, suscettibile di essere deliberata incidentalmente, ma comporta una controversia tributaria avente carattere pregiudiziale, la quale deve essere definita, con effetti di giudicato sostanziale, dal giudice cui la relativa cognizione spetta per materia, in litisconsorzio necessario anche con l'Amministrazione finanziaria.

Contenzioso tributario – Amministrazione finanziaria – Autoannullamento dell'atto impugnato – Limite temporale.

Cass., sez. trib. 24 novembre 2010, n. 23871, in Rass. Trib. Cass., 10/2010, pag. 28.

L'Amministrazione può annullare d'ufficio l'atto illegittimo (nel caso di specie per difetto di motivazione) e sostituirlo con un atto legittimo anche dopo il deposito della sentenza di primo grado che annulli l'atto, sempre che tale sentenza non sia ancora passata in giudicato.

IAS

Dottrina

“Proposte di revisione per la rilevazione in bilancio degli accantonamenti IAS 37” di M. VERGANI, in Corr. Trib. 48/2010, pag. 4012.

Il 5 gennaio 2010 lo IASB ha pubblicato un *“Exposure Draft”* contenente modifiche ai requisiti per l'iscrizione degli accantonamenti previsti dallo IAS 37.

La versione attuale del principio prevede che le passività vadano iscritte in bilancio solo nel momento in cui è probabile un impiego di risorse volte a produrre benefici economici per adempiere l'obbligazione, mentre la modifica in esame stabilisce che la passività si dovrebbe iscrivere anche nei casi in cui il sostenimento di un'uscita di cassa sia solo possibile.

La probabilità di sostenere un'uscita di cassa non rappresenterà più un requisito necessario per iscrivere un accantonamento e, di conseguenza, molte delle passività, per le quali attualmente si rende necessario un obbligo di informativa, dovranno ora trovare riconoscimento in bilancio.

In merito al valore delle passività da iscrivere in bilancio, l'"*Exposure Draft*" prevede che esso debba corrispondere al minore tra il valore attuale delle risorse necessarie per adempiere l'obbligazione e l'importo che l'entità dovrebbe pagare per la cancellazione dell'obbligazione.

L'A. rileva che, in linea di principio, tale nuovo approccio non troverà riconoscimento fiscale, risultando prevalenti i criteri di quantificazione stabiliti dall'art. 107 del TUIR. (EF)

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI (in genere)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione.

Imposte sui redditi – Plusvalenze – Plusvalenza da cessione d'azienda – Corrispettivo costituito da rendita vitalizia – Tassabilità.

Cass., sez. trib. 24 novembre 2010, n. 23874, in Rass. Trib. Cass., 10/2010, pag. 28.

In caso di cessione d'azienda, presupposto per il realizzo di una plusvalenza è il trasferimento della azienda stessa dietro un corrispettivo, che è sufficiente sia essere "conseguito" o imputato, potendo invece la percezione dello stesso essere assoggettata a modalità diverse scandite nel tempo (quali un pagamento differito o un reinvestimento contestuale). Perciò la plusvalenza ben può sussistere ove il corrispettivo sia costituito da una rendita vitalizia che dovrà essere valutata secondo le tabelle di capitalizzazione inserite nella legislazione fiscale; e ciò non determina una doppia tassazione in relazione alle imposte che gravano sui ratei del vitalizio in quanto tali imposte sono ragguagliate al 60% di tali ratei (art. 47, comma 1, lett. e) TUIR 917/1986).

ACCORDI INTERNAZIONALI: Redditi transnazionali – CFC

Dottrina

"Circolare n. 51/E del 6 ottobre 2010 – Costi da paradisi fiscali: le questioni ancora irrisolte e le novità sulle esimenti", di F. ANTONACCHIO, ne Il fisco 41/2010, fasc. n. 1, pag. 6649.

L' A. esamina la circolare n. 51/E del 6 ottobre 2010 in materia di CFC, soffermandosi sugli aspetti ancora irrisolti relativi all'ineducibilità delle spese e degli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con imprese residenti o localizzate in Paesi "*black list*", di cui all'art. 110, comma 10, del TUIR, e alle novità introdotte sulle esimenti. L'attuale formulazione della "*black list*" individua talune giurisdizioni per le quali solamente alcune tipologie di imprese sono escluse o inserite nella lista nera. Secondo l' A., tale criticità verrà superata solo con la formulazione e

l'entrata in vigore della nuova "*white list*" e l'applicazione del regime di indeducibilità si riferirà ai soli rapporti con soggetti economici domiciliati in Stati e territori che consentono un adeguato scambio di informazioni.

Si pone poi la questione se spetti al contribuente, al fine di accertare l'inclusione nello speciale regime previsto dall'art.110, l'onere di verificare preliminarmente l'inquadramento fiscale dei fornitori esteri localizzati in territori inclusi nella "*black list*". A tale proposito, secondo l' A., andrebbero definite le modalità di produzione della documentazione utile per l'esclusione del fornitore dalla lista nera oltre che gli ulteriori documenti da esibire per dimostrare la sussistenza delle esimenti di cui al comma 11 dell'art.110 del TUIR. In base a tale disposizione, l'ineducibilità può essere superata fornendo la prova:

- che l'impresa estera svolge prevalentemente un'attività commerciale effettiva;
- che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione.

Se da un lato appare semplice e sufficiente, tramite la presentazione della documentazione bancaria e dei documenti fiscali connessi, dimostrare l'effettività delle importazioni di beni effettuate, dall'altro risulta più complesso fornire la prova di effettività della prestazione di servizi, a causa della loro "immaterialità".

L'agenzia delle Entrate con la Ris. n. 46/E del 16 marzo 2004 aveva fornito precise indicazioni relative alla predisposizione di un idoneo set documentale da parte del contribuente che avrebbe dovuto dimostrare la sussistenza della prima esimente, ovvero l'esercizio di un'attività commerciale effettiva. Successivamente, si è espressa in merito con maggior rigidità, richiedendo cioè al contribuente di dimostrare il radicamento della propria attività commerciale o industriale nel territorio di insediamento. Con la richiamata circ. n. 51/E, l'Agenzia delle entrate, ritornando sui suoi passi, ha nuovamente affermato che per dimostrare tale circostanza esimente, sarà necessario dimostrare solamente che il fornitore è dotato di una effettiva struttura nel Paese di insediamento e che non si tratta di una costruzione artificiosa.

In merito all'esame sulla sussistenza della seconda esimente (effettivo interesse economico sotteso alle operazioni con soggetti paradisiaci), l'A. fa notare come l'amministrazione finanziaria ha ampliato notevolmente la gamma di strumenti a disposizione del contribuente per dimostrare l'effettivo interesse economico. E' stata infatti attribuita rilevanza a tutte le condizioni che caratterizzano l'operazione (modalità di attuazione delle operazioni; esistenza di vincoli organizzativi, commerciali e produttivi; presenza di costi accessori; etc.). (EF)

"Le criticità connesse all'estensione del regime CFC alle controllate fuori dalla *black list*" di F. ANTONACCHIO, ne Il fisco 46/2010, fasc. n. 1, pag. 7478.

Al fine di adeguare la disciplina CFC alle rinnovate esigenze di contrasto degli arbitraggi fiscali internazionali, il legislatore ha inasprito le relative disposizioni, con l'art. 13 del D.L 1° luglio 2009, n. 78, convertito dalla Legge n. 102 del 3 agosto 2009, conformandosi al più recente orientamento comunitario espresso dalla Corte di Giustizia e dalla Commissione europea.

Tra le più importanti modifiche alla disciplina CFC occorre menzionare l'estensione di tale regime di tassazione alle controllate estere residenti anche in Paesi a fiscalità ordinaria che garantiscano però adeguati standards di cooperazione, che abbiano regimi fiscali particolarmente vantaggiosi, che prestino servizi infra-gruppo e che svolgano attività che generano "passive income".

In attesa dell'emanazione della *white list* che individuerà i Paesi comunque esclusi dalla CFC, la legislazione in argomento si applica nei confronti dei Paesi *black listed* e in quelli non *black listed* se il livello di imposizione si attesta sotto la soglia di più della metà di quello che sarebbe stato in Italia, ed a condizione che i proventi conseguiti siano in prevalenza costituiti da *passive income*. Con la Circ. n. 51/E del 6 ottobre 2010 l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che per il superamento della soglia del 50% occorrerà considerare tutti i proventi lordi conseguiti dalla CFC, ordinari e straordinari, risultanti dal bilancio o dal rendiconto della partecipata estere; far riferimento

esclusivamente alle imposte sul reddito applicate nello Stato estero da comparare con il carico fiscale "virtuale" applicato in Italia (ad esclusione dell'Irap) e valutare il carico impositivo effettivo gravante sull'impresa estera, considerando l' "effective tax rate".

Ai sensi del comma 8-ter dell'art. 167 del Tuir la disapplicazione del regime CFC è subordinata alla presentazione di un'istanza di interpello preventivo all'amministrazione finanziaria per dimostrare, con l'idoneo supporto documentale, che l'insediamento all'estero non rappresenta una "costruzione artificiosa volta a conseguire un indebito vantaggio fiscale" e che la società estera non è una "società senza impresa" priva di effettiva sostanza economica. Il parere reso dall'Agenzia non vincola il contribuente ad uniformarsi alla decisione del Fisco e, in caso di risposta negativa, è altresì concessa la possibilità di reiterare l'istanza.

La scelta del legislatore è stata criticata da molti per l'eccessivo sovraccarico che si verrà a creare nei prossimi mesi, in capo ai contribuenti, nel reperire una mole corposa di documentazione e nell'articolare complesse istanze disapplicative da inoltrare all'Agenzia delle Entrate.

L'A. ritiene però che con i chiarimenti forniti con la Circ. n. 51/E del 6 ottobre 2010 si assisterà ad una applicazione più equilibrata delle nuove disposizioni che mira ad un progressivo avvicinamento tra il Fisco e i contribuenti.

Le citate disposizioni purtroppo da sole non sono in grado di ostacolare gli arbitraggi fiscali internazionali ma, secondo l'A., per giungere al perfezionamento di misure di contrasto è necessario il rafforzamento degli strumenti di cooperazione amministrativa. Difatti, finché all'interno dell' UE esisteranno fenomeni di concorrenza fiscale dannosa, è naturale che i contribuenti sfruttino le migliori condizioni offerte altrove al fine di generare profitti maggiori. (EF)

"Le esimenti per il regime CFC" di L. MIELE, in Corr. Trib. 42/2010, pag. 3449.

In base all'art. 167, comma 5, lett. a), del TUIR, la disciplina delle società partecipate estere (c.d. regime CFC) non si applica nel caso in cui l'attività industriale o commerciale venga svolta dalla CFC, in via principale, nel mercato dello Stato o del territorio di stabilimento della società o ente non residente.

Il legislatore ha, però, omesso la definizione di mercato da prendere in considerazione e questo rischia di risultare penalizzante, nel caso di un'interpretazione restrittiva di mercato limitato ai confini territoriali dello Stato considerato.

Secondo quanto emerge dalla circolare n. 51/E del 2010 il radicamento della partecipata nel territorio di insediamento e quindi il riferimento al mercato è da intendersi come mercato di sbocco o di approvvigionamento. Infatti, l'Agenzia delle Entrate chiarisce che per dimostrare il collegamento della partecipata estera con il mercato locale occorre che la società estera abbia la disponibilità "in loco" di una struttura organizzativa idonea (condizione necessaria, ma non sufficiente). Precisa inoltre che il collegamento con il mercato locale deve riguardare più del 50% degli acquisti o vendite della CFC ed essere quindi significativo. Anche nella risoluzione 26 maggio 2009, n. 128/E è stata fornita una più estesa definizione di mercato. Si fa infatti riferimento ad 'area geografica circostante', da individuare quindi caso per caso.

L'esimente dello svolgimento di una effettiva attività commerciale o industriale non trova applicazione se più del 50 % dei proventi della CFC deriva dalla gestione, detenzione o investimento in titoli, partecipazioni, crediti o altre attività immateriali relativi alla proprietà industriale, letteraria o artistica, nonché dalla prestazione di servizi infra-gruppo inclusi quelli finanziari. In tali casi, la disapplicazione della CFC potrebbe essere richiesta unicamente in base all'esimente di cui all'art. 167, comma 5, lett. b), ossia che non c'è la delocalizzazione di redditi in Stati o territori a fiscalità privilegiata.

Ai fini della dimostrazione della seconda esimente è rilevante il fatto che i redditi conseguiti dalla società estera siano prodotti in misura non inferiore al 75% in altri Stati o territori diversi da quelli considerati a fiscalità privilegiata e che gli stessi siano stati sottoposti ad una tassazione ordinaria.

L'Agenzia delle Entrate, che si era inizialmente espressa, con la risoluzione 29 gennaio 2003, n.18/E, in maniera estremamente rigida, dà un'interpretazione più flessibile nella risoluzione 28 marzo 2007 n. 63/E, affermando che i redditi prodotti all'estero devono risultare tassati almeno una volta in misura congrua. La circolare n. 51/E del 2010, a tal proposito, ha affermato che in caso di catene societarie che coinvolgono più Paesi, la esimente in esame (c.d. della tassazione "congrua" in paesi a fiscalità ordinaria), possa ritenersi rispettata quando l'imposizione effettiva, complessivamente gravante sull'utile ante imposte della CFC, sia in linea con l'imposizione italiana, a prescindere dal luogo in cui viene prodotto il reddito o in cui avviene la tassazione. Afferma, altresì, che assume rilievo, ai fini del riconoscimento dell'esimente, la presentazione di documentazione idonea a dimostrare la sistematica distribuzione verso l'Italia dell'utile proveniente dalla CFC, senza chiarire però se si tratta di un obbligo implicito. (EF)

"Trattamento fiscale dei dividendi di fonte estera", di E. MIGNARRI ne Il fisco 40/2010, fasc. n. 1, pag. 6490.

L'A. fornisce un quadro completo della normativa in vigore sulla tassazione dei dividendi corrisposti da soggetti non residenti e percepiti da residenti, evidenziando le problematiche che tale disciplina pone sul piano interpretativo ed applicativo, con particolare riguardo alle catene societarie. In particolare viene esaminata la disciplina della tassazione degli utili di fonte estera da partecipazioni qualificate e non, percepiti con e senza intervento di un intermediario abilitato residente in Italia, distinguendo anche gli utili provenienti da paesi e territori non *black list* da quelli *black list*.

Per quanto concerne in particolare i dividendi provenienti da paesi a regime fiscale privilegiato viene commentata la novella introdotta dal D.L. n. 223 del 2006 che, al fine di evitare triangolazioni sui dividendi attraverso le cd. *conduit companies*, ha stabilito che i dividendi concorrono per intero alla formazione del reddito imponibile in ogni caso, indipendentemente dalla loro tipologia, ivi compresi quelli provenienti indirettamente da società aventi sede in territori a regime fiscale privilegiato, per il tramite di un'altra partecipata situata in Stati o territori non considerati a regime fiscale privilegiato.

Sull'argomento e sul coordinamento con la disciplina sulle Cfc e collegate estere si segnalano i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate nella circolare 6 ottobre 2010, n. 51/E e si sottolinea lo sforzo dell'Amministrazione finanziaria nel formulare una interpretazione esaustiva, malgrado una formulazione della norma eccessivamente generica e che non tiene esplicitamente in considerazione dell'entità del rapporto partecipativo esistente tra il socio residente e la società intermedia che eroga gli utili.

Una formulazione più stringente della norma sarebbe peraltro opportuna allo scopo di evitare ai contribuenti il massiccio ricorso all'interpello disapplicativo. (AF)

"Lo shopping delle strutture societarie: gestire l'impresa per il tramite di una società straniera (offshore)" di A. RIGHINI, in Riv. Dott. Comm. 4/2010, pag. 817.

L' A. si occupa delle operazioni di *shopping delle strutture societarie*, che negli ultimi anni si stanno affermando sempre più.

Se da un punto di vista civilistico lo shopping delle strutture societarie permette di sfruttare i vantaggi offerti da alcuni ordinamenti stranieri, ad esempio nell'ambito della regolamentazione societaria, dal punto di vista fiscale tale soluzione può generare fenomeni di doppia imposizione o doppia residenza.

Operativamente lo shopping si realizza mediante la costituzione all'estero di una società straniera (c.d. target) e la creazione di una sede secondaria in Italia (ex art.2508 c.c. e seguenti).

Se, per la società costituita all'estero, occorre far riferimento alla normativa del paese straniero, per la sede secondaria, istituita in Italia, le norme di riferimento riguardano gli obblighi pubblicitari e le disposizioni che regolano l'esercizio dell'impresa.

I benefici di tale soluzione potrebbero però essere attenuati dalle conseguenze fiscali. Infatti, la presenza di una società straniera in Italia è fiscalmente rilevante, per l'ordinamento interno, se quest'ultima viene configurata come *stabile organizzazione*. Ciò fa sì che la società estera si trovi a dover assolvere alle obbligazioni tributarie in due diversi Stati (quello in cui è stata costituita e quello in cui opera) con la reale possibilità di doppia imposizione dei redditi se il meccanismo del credito di imposta non permette il recupero integrale delle imposte versate in uno Stato o se non operano meccanismi di esenzione totale.

Non si escludono casi di doppia residenza fiscale, dato che nel nostro ordinamento i criteri per l'attribuzione di residenza fiscale delle società di capitali hanno confini non "netti". Il rischio dell'attribuzione della residenza (anche in Italia) o il configurarsi di una stabile organizzazione in Italia riducono l'*appeal* dello schema *shopping*.

Secondo l' A., una possibile soluzione per poter neutralizzare questi effetti penalizzanti, è costituita dalla possibilità di ricorrere ad ordinamenti esteri *offshore* ovvero a paradisi fiscali. In questi contesti territoriali, infatti, è presente una elevata flessibilità giuridica che favorisce vantaggi fiscali nei confronti degli investitori stranieri. Nella fattispecie dello *shopping*, essendo la tassazione impositiva assente in questi paesi, il potere impositivo può manifestarsi solo in capo allo Stato italiano. In tal modo le problematiche di doppia imposizione vengono eliminate e l'impresa si gestisce, da un punto di vista fiscale, più agevolmente poiché si è tenuti ad osservare le sole norme nazionali (italiane).

Assolvendo la società *off-shore* regolarmente le imposte in Italia, non si ravvisano intenti elusivi/evasivi. (EF)

“CFC rule per le costruzioni di puro artificio” di P. VALENTE e S. MATTIA, in Corr. Trib. 42/2010, pag. 3454.

L'articolo tratta delle numerose modifiche e integrazioni operate dall'art. 13 del D.L. del 1° luglio 2009, n. 78 all'art. 167 del TUIR.

Particolarmente innovativa risulta l'estensione della disciplina CFC ai soggetti controllati residenti in Stati o territori non “*black list*”, qualora essi siano qualificabili come “costruzioni di puro artificio”. In concreto, l'estensione è rivolta a tutte le imprese estere controllate che esprimono la capacità, anche solo potenziale, di dar luogo a fenomeni elusivi, indipendentemente dalla loro sede fisica.

In base alla posizione assunta dalla Corte di giustizia con la sentenza “*Cadbury Schweppes*”, l'esistenza di un vantaggio fiscale risulta un elemento soggettivo secondario se la struttura è realmente localizzata nello Stato di stabilimento in cui è esercitata un'attività economica effettiva, ovvero un'attività tale da non poter essere considerata meramente artificiosa sotto il profilo degli elementi oggettivi. Di conseguenza, in assenza di una costruzione di puro artificio, ai fini dell'applicazione della disciplina CFC, risulta totalmente irrilevante l'eventuale vantaggio fiscale conseguito.

La nuova disciplina di cui al comma 8-ter dell'art. 167 del Tuir consente, al soggetto controllante residente, la possibilità di chiedere preventivamente, mediante la procedura dell'interpello di cui all'art. 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, la disapplicazione della disciplina CFC qualora sussistano i presupposti. Il contribuente residente potrà quindi dimostrare, con la presentazione dell'idoneo supporto documentale, che l'insediamento all'estero non rappresenta una “costruzione artificiosa volta a conseguire un indebito vantaggio fiscale” e che la società estera non è una “società senza impresa” priva di effettiva sostanza economica.

Secondo gli AA., l'eventuale artificiosità della costruzione estera deve essere valutata caso per caso da parte dell'Amministrazione finanziaria, in base ad elementi oggettivi e verificabili da parte di terzi. Il parere reso dall'Agenzia non vincola il contribuente ad uniformarsi alla decisione del

Fisco e in caso di risposta negativa, è concessa la possibilità di reiterare l'istanza. La validità del parere reso dall'Agenzia delle entrate non è circoscritto al periodo di imposta cui la richiesta di disapplicazione è rivolta, poiché una volta riconosciuto il carattere non artificioso di tale "costruzione" la valutazione non potrà cambiare nel tempo, a condizione che tali caratteristiche non si modificano.

In merito alla procedura di interpello preventivo emergono, tuttavia, numerose criticità procedurali legate, ad esempio, alle difficoltà pratiche connesse all'esigenza di ottenere una risposta prima della presentazione della dichiarazione dei redditi oppure ai maggiori oneri amministrativi legati al monitoraggio delle condizioni, al ricorrere delle quali occorre dimostrare l'inesistenza di una costruzione artificiosa.

Emergono inoltre profili di incompatibilità con il principio di proporzionalità espresso dalla Corte di giustizia e dalla Commissione europea in merito alla restrizione delle libertà fondamentali.

Alla luce delle modifiche in esame, la nuova CFC *rule* potrebbe coinvolgere nella sfera applicativa numerose società estere che non configurano necessariamente costruzioni di puro artificio, ma che sono dotate di effettività sostanziale.

Infine, appaiono di rilevante importanza i riflessi sulla competitività delle imprese italiane rispetto alle concorrenti localizzate in altri Stati. Ciò emerge con riferimento al tema della verifica analitica del livello di tassazione effettiva, richiesta dalla norma, ovvero dalla necessità di confrontare l'imposizione estera con quella che si otterrebbe nel nostro ordinamento, convertendo il risultato reddituale manifestando "in loco" in quello che deriverebbe dall'applicazione delle regole interne.(EF)

Giurisprudenza

Corte di Giustizia CE

Libera circolazione dei capitali – Tassazione dei redditi mobiliari – Convenzione contro la doppia imposizione – Obbligo degli Stati membri ai sensi dell'art. 293 , CE.

Corte di Giust. CE, sez. I, 16 luglio 2009, n. C-128/08, in Rass. Trib. 5/2010, pag. 1477.

Considerato che il diritto comunitario, al suo stato attuale ed in una fattispecie come quella di cui alla causa principale, non stabilisce criteri generali per la ripartizione delle competenze tra Stati membri con riferimento all'eliminazione della doppia imposizione all'interno della Comunità, l'art. 56 Trattato CE non osta ad una convenzione fiscale bilaterale in forza della quale i dividendi versati da una società avente sede in uno Stato membro ad un azionista residente in un altro Stato membro possono essere tassati in entrambi gli Stati membri, e che non prevede a carico dello Stato membro di residenza dell'azionista, l'obbligo incondizionato di prevenire la doppia imposizione che ne deriva.

Con nota di P. TARIGO, "Principio generale comunitario di eliminazione della doppia imposizione, libertà fondamentali e obblighi convenzionali: il caso *Damseaux*".

Corte di Cassazione

Convenzione italo-tedesca sulla assistenza in materia tributaria – Vigenza – Contrasto con la costituzione – Esclusione.

Cass., SS.UU. 8 novembre 2010, n. 22622, in Rass. Trib. Cass. 11/2010 pag. 11.

La convenzione italo-tedesca sull'assistenza amministrativa e giudiziaria in materia tributaria del 9 giugno 1938, approvata con il RD L 9 settembre 1938, n. 1676, convertito con L. 5 gennaio 1939,

n. 359, è vigente ed applicabile, in quanto risulta approvata con il RDL n. 1676 del 1938, il cui art. 1 dispone che "piena ed intera esecuzione è data alla convenzione sull'assistenza amministrativa e giudiziaria in materia tributaria, stipulata in Roma, fra l'Italia e la Germania, il 9 giugno 1938". Sicché la convenzione e le relative disposizioni debbono ritenersi pienamente efficaci nell'ordinamento dello Stato italiano, perché mediante il predetto "ordine di esecuzione" sono state trasformate in "norme interne", le quali non risultano abrogate da successive disposizioni, ma risultano anzi confermate mediante scambio di note del 1954 (strumento comunemente utilizzato negli anni '50 per il mantenimento in vigore nella Repubblica italiana di diverse convenzioni stipulate nel periodo prebellico). Né è riscontrabile alcun contrasto tra la convenzione (e le norme della medesima) e i principi costituzionali, i quali non vietano la stipula di convenzioni sulla reciproca assistenza tra Stati in materia giudiziaria, amministrativa e tributaria.

Commissioni tributarie di merito

Società holding di partecipazioni estera controllata da società italiana – Succursale elvetica esercente attività di trading – Sede di direzione e coordinamento nel territorio dello Stato – Sede di direzione effettiva della succursale elvetica in Italia – Non sussiste.

Comm. Trib. prov. di Reggio Emilia 11 agosto 2009, n. 197, in Riv. Dir. Trib. 11/2010, II, pag. 705.

La residenza fiscale di una stabile organizzazione estera di una società di diritto lussemburghese, controllata da una società italiana, non può essere attratta automaticamente nel territorio dello Stato, presso il luogo ove è ubicata la sede della società capogruppo, per la sola ragione che quest'ultima esercita l'attività di direzione e coordinamento nei confronti delle sue società controllate estere e, conseguentemente, delle rispettive succursali. Appare di tutta evidenza, infatti, che la funzione di indirizzo gestionale svolta dalla società controllante nei confronti delle società controllate estere è una naturale prerogativa sancita dalla disciplina del controllo societario di cui all'art. 2359 c.c. ed è, sostanzialmente, ben diversa dall'attività che rileva ai fini della determinazione della sede di direzione effettiva e, quindi, della residenza fiscale. A tal proposito, si osserva che, in base all'art.73, comma 3, del TUIR, l'amministrazione finanziaria italiana può attribuire ad un soggetto estero la residenza fiscale nel territorio dello Stato, a condizione che ivi sia dimostrata l'esistenza, per la maggior parte del periodo d'imposta, della sede legale, della sede dell'amministrazione o dell'oggetto principale dell'attività. Va, infine, evidenziato che, in caso di attribuzione contemporanea al medesimo soggetto della residenza fiscale in entrambi gli Stati interessati (cd. *dual residence*), in presenza di una convenzione contro le doppie imposizioni, la questione deve essere risolta applicando l'art. 4, par. 3, del predetto accordo bilaterale, il quale statuisce che la società si considera residente nel luogo ove viene svolta l'attività di direzione, amministrazione e coordinamento dei fattori produttivi aziendali.

Con nota di R. BAGGIO, "Sede dell'amministrazione, sede di direzione effettiva e gruppi di società".

IRPEF

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

IRPEF – Imposte sui redditi – Indennità di fine rapporto – Maturata lavorando all'estero per impresa italiana – Imponibilità in Italia – Esclusione.

Cass., sez. trib. 24 novembre 2010, n. 23794, in Rass. Trib. Cass. 11/2010, pag. 27.

In tema di imposte sui redditi, l'art. 3, comma 3, lett. c) DPR 22 dicembre 1986, n. 917 esclude dalla base imponibile le indennità di fine rapporto e quella prevista dai contratti collettivi per i dirigenti di aziende industriali, qualora derivino da attività lavorativa prestata all'estero in via continuativa come oggetto esclusivo del rapporto, in quanto tali indennità costituiscono una forma di retribuzione differita e quindi sono assoggettate allo stesso regime della retribuzione.

Commissioni tributarie di merito

IRPEF – Tassazione separata – Omessa comunicazione avviso di irregolarità – Cartella di pagamento – Nullità – Omessa motivazione della cartella.

Comm. Trib. reg. di Roma, sez. XXXVIII, 19 ottobre 2010, n. 294, ne Il fisco 46/2010, fasc. n. 1, pag. 7495.

L'art. 1, comma 412, della L. n. 311/2004 ha previsto l'obbligo per l'Amministrazione finanziaria, in caso di controllo ex art. 36-*bis*, di inviare la comunicazione di irregolarità a mezzo raccomandata A/R. Il mancato invio della comunicazione, in caso di redditi soggetti a tassazione separata, produce nullità della successiva cartella di pagamento.

La cartella di pagamento, quando costituisce il primo atto costitutivo della pretesa tributaria, è nulla se non contiene un'esauritiva motivazione.

IRPEF – Imposte sui redditi – Ritenute d'acconto – Applicazione – Documentazione – Art. 22 del DPR 22 dicembre 1986, n. 917 – Art. 25 del DPR 29 settembre 1973, n. 600 – Sostituzione tributaria – Adempimenti.

Comm. Trib. prov. di Treviso, sez. VII, 22 settembre 2010, n. 105, ne Il fisco 40/2010, fasc. n. 1, pag. 6515.

Laddove il contribuente dimostri, anche attraverso documentazione diversa dalla attestazione da rilasciarsi a cura del sostituto, di aver percepito i proventi al netto della ritenuta d'acconto compete all'Amministrazione finanziaria assicurarsi attraverso l'esercizio delle facoltà di controllo e dei poteri autoritativi l'effettivo versamento delle ritenute operate.

IRES

Dottrina

“Note in tema di elusione e scissione non proporzionale” di F. A. CIMINO, in Rass. Trib. 4/2010, pag. 1029.

L'*excursus* relativo agli orientamenti dell'Amministrazione finanziaria e del soppresso Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive impone l'evidenziazione di alcune

guidelines per il riconoscimento dell'operazione di scissione (totale o parziale) non proporzionale.

L'operazione predisposta, innanzitutto, non deve essere funzionale ad evitare - o a rinviare *sine die* - il prelievo impositivo gravante sulle eventuali plusvalenze latenti del patrimonio aziendale, ed altresì non deve essere finalizzata ad assegnare ai singoli soci uno o più beni sociali non costituenti veri e propri rami d'azienda, dei quali gli stessi possano disporre liberamente e disgiuntamente per il tramite di un sottile schermo rappresentato da società beneficiarie di puro godimento. La finalità dell'operazione deve essere, piuttosto, la ristrutturazione aziendale, rispondente ad una effettiva strategia imprenditoriale, tesa alla concreta operatività delle società scaturenti dalla riorganizzazione.

Gli orientamenti sopra riportati appaiono tuttavia criticabili ove tesi a qualificare in senso elusivo - e quindi patologico - tutti gli schemi negoziali attraverso cui si surroga un'operazione di natura realizzativa (quale l'assegnazione dei beni ai soci ovvero la liquidazione della società) con una operazione neutrale (ovvero la scissione non proporzionale) in grado di differire potenzialmente l'emersione di plusvalenze imponibili.

L'aggiramento di un obbligo o divieto previsto dall'ordinamento tributario finalizzato all'ottenimento di indebiti vantaggi tributari dovrebbe, invero, rivestire il requisito della attualità, non quello della mera (o presunta) potenzialità. Come è stato rilevato dalla dottrina, il giudizio circa l'esistenza dei presupposti applicativi di cui all'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600/1973 è un giudizio sul concreto presente, non su un ipotetico futuro. Additare il rinvio *sine die* di una plusvalenza come indice di una operazione elusiva contrasta con il fondamentale principio della neutralità della scissione, il quale non consente di conseguire salti d'imposta, ma postula, piuttosto, il mantenimento dei valori fiscali storici. (PT)

“Necessario il supporto probatorio per il riallineamento <<analitico>> nel consolidato fiscale”, di S. TRETTEL, in Corr. Trib. 40/2010, pag. 3334.

La sentenza n. 35 del 2010 emessa dalla sez. 41 della CTP di Milano afferma che, nell'ambito del consolidato fiscale, il riallineamento di cui all'art. 128 del TUIR effettuato con modalità “analitiche” costituisce una legittima opzione per il contribuente, a patto che quest'ultimo possa dimostrare se ed in quale misura gli stanziamenti effettuati in contropartita delle rettifiche di valore e degli accantonamenti rilevanti ai fini delle precedenti svalutazioni si siano “riassorbiti” entro la chiusura dell'esercizio precedente a quello di efficacia dell'opzione per il consolidato. In caso contrario, al contribuente non resterebbe altro che adottare il riallineamento per “masse”. Com'è noto, la disposizione (transitoria) contenuta nell'art. 128 del TUIR è stata introdotta per evitare che, a seguito della successione dei diversi regimi nel tempo, si verificasse la duplice deduzione di oneri, dapprima in conseguenza della svalutazione della partecipazione posseduta (ante “riforma”) e poi, nell'ambito del consolidato fiscale, come manifestazione dell'evento a fronte del quale le rettifiche di valore e gli accantonamenti erano stati stanziati dalla partecipata. Il legislatore è corso ai ripari imponendo, al verificarsi di talune condizioni ed entro certi limiti, il riallineamento dei valori fiscali degli elementi dell'attivo e del passivo presenti nel bilancio riferito all'ultimo esercizio chiuso prima dell'efficacia dell'opzione per il consolidato ai corrispondenti valori contabili. La modalità applicativa del riallineamento di cui all'art. 128 del TUIR è fissata dall'art. 16 del D.M. 9 giugno 2004. Ai fini della corretta quantificazione del riallineamento, la consolidante raccoglie i seguenti dati:

- l'ammontare delle svalutazioni dedotte dalle partecipanti nei dieci periodi di imposta precedenti quello di efficacia dell'opzione, se e nella misura in cui alla riduzione del patrimonio netto delle partecipate abbiano concorso rettifiche di valore ed accantonamenti a rilevanza fiscale differita;
- l'ammontare di tali rettifiche ed accantonamenti nei rendiconti annuali delle partecipate chiusi in perdita e quindi originanti svalutazioni dedotte.

Delle due grandezze, alla consolidata va comunicata la minore, che costituisce la dimensione massima teorica dei riallineanti da effettuare, per ridurre (se non annullare) la differenza tra valori fiscalmente riconosciuti e valori contabili degli elementi dell'attivo e del passivo presenti nel bilancio dell'esercizio antecedente l'ingresso nel consolidato.

Nella Circolare n. 53/E del 2004, l'Agenzia delle Entrate concluse che il riallineamento dovesse trovare applicazione anche se gli elementi disallineati, presenti nel bilancio della controllata, fossero diversi da quelli che, in origine, avevano determinato la svalutazione della partecipazione. Con la successiva Risoluzione n. 244/E del 1° settembre 2009, l'Agenzia ha effettuato un significativo passo indietro escludendo il riallineamento ex art. 128 qualora le differenze da riallineare non siano originate da quelle stesse rettifiche di valore e quegli stessi accantonamenti che hanno reso possibili, in tutto o in parte, le svalutazioni dedotte in passato dalla partecipante. Secondo l'A., la sentenza in esame - assolutamente condivisibile - si colloca nello stesso solco interpretativo tracciato dalla citata Risoluzione n. 244/E del 2009. (FDA)

Prassi Amministrativa

IRES – Disciplina applicabile all'utilizzo e riporto delle perdite – Art. 83 e 84 del TUIR.

Ris. Agenzia delle Entrate 13 dicembre 2010, n. 129/E, nel sito web www.agenziaentrate.it.

L'Agenzia fornisce chiarimenti in merito all'applicazione degli artt. 83 e 84 TUIR che stabiliscono limiti all'utilizzo e al riporto delle perdite per le attività che fruiscono di regimi di detassazione del reddito e per coloro che fruiscono di un regime di esenzione dell'utile.

IRES – *Transfer pricing* – Documentazione del valore normale – Disapplicazione delle sanzioni – Oneri documentali in materia di prezzi di trasferimento di cui alla disciplina prevista dall'art. 1, comma 2-ter del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.

Circ. Agenzia delle Entrate 15 dicembre 2010, n. 58/E, nel sito web www.agenziaentrate.it

L'art. 26 del DL 31 maggio 2010, n. 78 convertito, con modificazioni, dalla legge n. 122/2010 ha introdotto un regime di oneri documentali con riferimento ai prezzi di trasferimento dei beni o servizi rientranti nell'ambito di applicazione dell'art. 110 comma 7 TUIR, inserendo il comma 2-ter che preveda la non applicabilità delle sanzioni connesse alla rettifica del valore normale dei prezzi di trasferimento, praticati nell'ambito delle operazioni di cui al citato art. 110, da cui derivi una maggiore imposta o una differenza del credito, qualora il contribuente, nel corso dell'accesso, ispezione, verifica o altra attività istruttoria, consegna agli organi di controllo una specifica documentazione, idonea a consentire il riscontro della conformità al valore normale dei prezzi di trasferimento praticati.

Il beneficio consiste nell'esclusione dell'applicazione della sanzione dall'art. 1, comma 2, D.Lgs. 18 dicembre 1997 n. 471 in caso di infedeltà della dichiarazione.

La documentazione può essere presentata anche per singoli periodi di imposta e non necessariamente per tutti quelli interessati da operazioni infragruppo.

La circolare fornisce chiarimenti sulla diversificazione della documentazione idonea, costituita da "Masterfile" e dalla "Documentazione nazionale", a seconda che il soggetto considerato sia una holding, una subholding o una impresa controllata residenti ai fini fiscali in Italia.

Per quanto riguarda gli accertamenti in corso, l'Agenzia delle Entrate precisa che si applica il principio del favor rei; per cui il nuovo regime premiale può essere fatto valere anche per le violazioni pregresse.

Società ed enti che esercitano attività assicurative – Variazione delle riserve tecniche obbligatorie del ramo vita – Determinazione del reddito – Modifiche introdotte alla determinazione del reddito delle società e degli enti che esercitano attività assicurative.

Circ. Agenzia delle Entrate 23 dicembre 2010, n. 60/E, nel sito web www.agenziaentrate.it

L'Agenzia fornisce chiarimenti in merito al regime fiscale applicabile alla variazione delle riserve tecniche obbligatorie relative al ramo vita ai fini della determinazione del reddito delle società e degli enti esercitanti attività assicurative.

In particolare, la variazione delle riserve tecniche obbligatorie relative al ramo vita concorre alla determinazione del reddito d'impresa per la parte corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e degli altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e i proventi.

Per quanto riguarda il calcolo del rapporto, l'Amministrazione finanziaria precisa che vi concorrono solo i ricavi e i proventi riguardanti il ramo vita. Sono esclusi i ricavi e i proventi relativi alle polizze il cui rischio di investimento è sopportato dagli assicurati e quelli derivanti dalla gestione di fondi pensione.

Il nuovo regime fiscale produce effetti – anche se nella misura ridotta del 50% - già in sede di versamento del secondo acconto relativo al periodo d'imposta in corso al 31 luglio 2010.

Giurisprudenza

Commissioni tributarie di merito

IRES – Reddito d'impresa – Base imponibile – Componenti negativi – Inerenza – Fattispecie – Costi infragruppo – Ripartizione – Tassazione di gruppo – Artt. 117 e 163, DPR 22 dicembre 1986, n. 917 – Interesse ad agire – Art. 100 del codice di procedura civile.

Comm. Trib. prov. di Reggio Emilia, sez. IV, 8 marzo 2010, n. 45, in Rass. Trib. 5/2010, pag. 1387.

La posizione di attore sostanziale dell'Amministrazione finanziaria rende necessaria la sussistenza di un interesse ad agire ex art. 100 del codice di procedura civile. Nel caso di specie, il disconoscimento dei costi infragruppo addebitati dalla capogruppo alle controllate, nell'ambito del contesto dell'esercizio dell'opzione ai sensi dell'art. 117 del TUIR, renderebbe irrilevante la rettifica ed immutato l'imponibile con conseguente inutilità della pronuncia giurisdizionale favorevole all'Erario.

Con nota di F. PEPE, "Spunti sul divieto di doppia imposizione interna".

IRES – Conferimenti di aziende – Soggetti conferente e conferitario – Deducibilità da parte del conferente degli ammortamenti sulle immobilizzazioni dell'azienda ceduta per il periodo anteriore alla cessione – Esclusione – Deducibilità integrale al costo storico originario in capo al soggetto conferitario – Compete.

IRES – Redditi di impresa – Ammortamento dei beni materiali – Ammortamento di marchio a costo zero attraverso il disavanzo di fusione, affrancato gratuitamente – Natura indebita dell'ammortamento scaturente da un complesso di operazioni societarie straordinarie di fusioni, costituzioni e conferimenti, che la società contribuente non comproui oggettivamente finalizzate a plausibile ragione economica – Applicabilità del principio del divieto di abuso del diritto.

IRES – Finanziamento dei soci – Sottocapitalizzazione – Contrasto all’utilizzo fiscale della sottocapitalizzazione – Finanziamenti erogati o garantiti da socio qualificato o da parte correlata – Condizioni di deducibilità – Applicabilità del principio del *transfer pricing* - Conseguenze.

IRES – Redditi di impresa – Valutazioni – Tassi di interesse sui finanziamenti infragruppo – Applicabilità della regola del *transfer pricing* – Sussiste – Indeducibilità dei tassi di interesse eccedenti il “valore normale” – Conseguenze – Individuazione del “valore normale”.

Comm. Trib. prov. di Milano, sez. XXIII, 20 aprile 2010, n. 113, in Boll. Trib. 19/2010, pag. 1492.

Non è ammessa la deduzione di ammortamenti al 30 settembre 2004 relativi a cespiti non più presenti a bilancio al 31 dicembre 2004, in quanto ceduti a società controllata il 1° ottobre 2004, a seguito di conferimento d’azienda in regime di neutralità fiscale, alla luce della previsione dell’art. 176, quarto comma, del TUIR, a tenore del quale le aziende acquisite in dipendenza di conferimenti ai sensi del primo comma di tale disposizione si considerano possedute dal soggetto conferitario “anche per il periodo di possesso del soggetto conferente”, con la conseguenza che in ipotesi di tale conferimento e nel correlativo esercizio, in forza del primo comma, seconda parte, dell’art. 176 del TUIR, il conferitario assume il costo storico originario ed il relativo fondo ammortamento risultante dal bilancio relativo all’esercizio anteriore al conferimento e coerentemente, ai sensi del citato quarto comma, nell’esercizio del conferimento il conferente non è ammesso alla deduzione degli ammortamenti sulle immobilizzazioni dell’azienda ceduta nemmeno per il periodo anteriore alla cessione, mentre il conferitario è legittimato alla deduzione degli ammortamenti in oggetto per l’intero periodo.

E’ legittimo il recupero a tassazione, ai fini IRES ed IRAP, dell’ammortamento di un marchio effetto di comportamento elusivo, derivante da un indiscutibile risparmio d’imposta in conseguenza della rivalutazione a costo zero del marchio attraverso il disavanzo di fusione, affrancato gratuitamente, riverberante i suoi effetti in termini di ammortamento, realizzato in violazione dei principi di neutralità fiscale della trasformazione e di quello di neutralità fiscale della fusione, sanciti, rispettivamente dagli artt. 170, primo comma, e 172, secondo comma, del TUIR, mediante un complesso di operazioni societarie straordinarie di fusioni per incorporazione, costituzioni di nuove società e conferimenti di aziende riferibili alla controllata incorporata, che la società contribuente, se genericamente riferisce a specifica ed autonoma funzione economico-gestionale di gruppo, non comprouvi essere oggettivamente finalizzate a plausibile ragione economica diversa dal risparmio fiscale, tanto più che non risulta decisiva a tal fine l’eventualità che le operazioni societarie in oggetto siano scaturite non da autonome scelte della società accertata bensì da direttive impartite direttamente dalla *holding* controllante.

In base alla regola sulla *thin capitalization* di cui all’art. 98 del TUIR, la remunerazione dei finanziamenti direttamente o indirettamente erogati o garantiti da un socio qualificato non è deducibile se la consistenza media dei finanziamenti del socio qualificato nel periodo d’imposta superi, rispetto alla quota di patrimonio netto contabile di pertinenze del socio medesimo, il rapporto legalmente stabilito.

In base alla regola del *transfer pricing* di cui all’art. 110, settimo comma, del TUIR, il tasso di interesse applicato al finanziamento infragruppo non deve eccedere il c.d. “valore normale” da identificarsi con la sommatoria tra il tasso Euribor relativo al periodo d’imposta considerato ed uno *spread* di cinquanta punti base.

REDDITI DI IMPRESA

Dottrina

“La rettifica dei costi in operazioni tra società consolidate: simmetria dei valori imponibili e neutralità dell’accertamento” di G. D’ABRUZZO, in Boll. Trib. 19/2010, pag. 1433.

L’articolo si occupa dei riflessi dell’accertamento tributario sull’imposizione di gruppo partendo dall’esame della sentenza 8 marzo 2010, n. 45 della Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia che si è imposta all’attenzione perché è riuscita a cogliere come opera la soggettività passiva di imposta nel consolidato fiscale, in fase di soggezione al potere di controllo e di accertamento del fisco.

Viene rilevato come il consolidato fiscale non sia una semplice modalità di liquidazione dell’imposta, fondata sull’operare di compensazioni reciproche fra consolidate e fisco, bensì un processo di commisurazione del tributo costruito sul presupposto della convergenza degli imponibili individuali in un’unica entità che manifesta la misura in cui la capacità contributiva individuale assume rilevanza impositiva a livello consolidato.

Tra la determinazione dell’imponibile individuale e quella di gruppo vi è un passaggio che rimodella il parametro di commisurazione del tributo in funzione del numero della società partecipanti e della configurazione dei presupposti in capo a ciascuna di esse realizzatisi. Il risultato non è un nuovo presupposto d’imposta, bensì una diversa modalità di rilevazione quantitativa che incide sulla delimitazione della situazione base del tributo.

In sostanza, nel caso del consolidato nazionale l’IRES non si proietta su tanti soggetti passivi quanti sono le società che hanno determinato gli imponibili da assoggettare a tassazione, ma su un macrosoggetto che catalizza su di sé, ai fini tributari, tutta la ricchezza prodotta all’interno del gruppo che ha espresso l’opzione per il consolidato.

Ne consegue che l’azione di accertamento dovrà uniformarsi a questa nuova fattispecie.

Se soggetto passivo della “maggior imposta accertata” è la controllante, in quanto soggetta agli obblighi inerenti il calcolo “del reddito complessivo globale risultante dalla dichiarazione di gruppo” (art. 127, secondo comma, lett. a), è ancora in capo alla controllante che dovranno essere accertati gli effetti derivanti dalle rettifiche di imponibili intraprese dall’Amministrazione finanziaria nei confronti di taluna delle società consolidate. Ed è ancora a livello del reddito globale di gruppo che dovranno essere verificati e calcolati gli effetti delle rettifiche compiute verso operazioni economiche *intercompany*, che, in quanto integrative di quell’unica misura di capacità contributiva tassabile voluta dal legislatore, andranno allora apprezzate nella loro rilevanza e consistenza complessiva. (EM)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Imposte dirette – Fondazioni bancarie – Agevolazioni – Non spettanza – Nozione di impresa – Diritto interno – Diritto comunitario.

Cass., sez. trib. 2 aprile 2010, n. 8082, in Rass. Trib. 5/2010, pag. 1338.

La riduzione alla metà dell’Irpeg di cui all’art. 6 del DPR n. 601 del 1973 non spetta ad enti quali le fondazioni bancarie svolgendo esse attività commerciale, secondo il diritto comunitario, salvo che le stesse non dimostrino concretamente, e indipendentemente dalle previsioni statutarie, di svolgere un’attività prevalente od esclusiva di promozione sociale o culturale, anziché di controllo o governo delle partecipazioni bancarie.

La legittimità fruizione delle agevolazioni fiscali, previste dalla legge 30 luglio 1990, n. 218 con riguardo alla minor aliquota per l’imposta sostitutiva applicabile alle plusvalenze emergenti dal conferimento di azioni nella *holding* (e prorogate dall’art. 1, secondo comma, della legge 26

novembre 1993, n. 489 per le operazioni di conferimento in società finanziarie di azioni rivenienti da precedenti operazioni effettuate ai sensi della legge suddetta), in deroga alle regole in tema di aiuti di Stato, presuppone l'osservanza delle regole procedurali stabilite dalla legge, ivi compresa l'approvazione del programma unitario da parte del Ministero del tesoro, ai sensi dell'art. 1 della Legge n. 218 del 1990 e dell'art. 1 della legge n. 409 del 1993. Solo in presenza di detta approvazione può escludersi che dette agevolazioni costituiscano aiuti di Stato incompatibili, secondo la decisione della Commissione CE dell'11 marzo 2008, n. C/2008/869.

Le decisioni della commissione CE, assunte ai sensi dell'art. 88 trattato in ordine alla compatibilità degli aiuti concessi dagli Stati Membri con il mercato comune, non danno luogo ad una valutazione definitiva ed insindacabile circa la compatibilità dell'aiuto, potendo esse formare oggetto di un rinvio pregiudiziale di validità d'ufficio, ai sensi dell'art. 234 Trattato, anche se non impugnate dai soggetti legittimati.

Con nota di F. RASI, "Quali prospettive per gli enti *no profit* alla luce della giurisprudenza nazionale e comunitaria?"

Redditi di impresa – Interessi passivi – Deducibilità degli interessi passivi indipendentemente dalla loro inerenza – Art. 109 (ex 75) del TUIR – Sussiste.

Cass., sez. trib. 19 maggio 2010, n. 12246, in Boll. Trib. 21/2010, pag. 1656.

Ai fini della determinazione del reddito d'impresa, gli interessi passivi, a mente dell'art. 75 (oggi 109), quinto comma, del TUIR e a differenza della precedente normativa contenuta nell'art. 74, secondo comma, del DPR 29 settembre 1973, n. 597, sono sempre deducibili, anche se nei limiti della disciplina dettata dall'art. 63 (oggi 96) del detto TUIR, che indica misura e modalità del calcolo degli interessi passivi deducibili in via generale, senza che sia necessario operare alcun giudizio di inerenza. Pertanto, resta precluso tanto all'imprenditore quanto all'Amministrazione finanziaria dimostrare che gli interessi passivi afferiscono a finanziamenti contratti per la produzione di specifici ricavi, dovendo invece essere correlati all'intera attività dell'impresa esercitata, poiché gli interessi passivi sono oneri generati dalla funzione finanziaria che afferiscono all'impresa nel suo essere e progredire e, dunque, non possono essere specificatamente riferiti a una particolare gestione aziendale o ritenuti accessori a un particolare costo.

REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

Dottrina

"Nuove indicazioni OCSE sul reddito di lavoro dipendente", di F. DELLI FALCONI e G. MARIANETTI, in Corr. Trib. 2010, p. 3341.

In tema di lavoro dipendente, l'art. 15 del Mod. OCSE contro le doppie imposizioni prevede la tassazione esclusiva nello Stato di residenza del percettore a condizione che: (i) il lavoratore soggiorni nell'altro Stato per un periodo o periodi che non oltrepassano in totale 183 giorni in un periodo di dodici mesi che inizi o termini nel corso dell'anno fiscale considerato; (ii) le remunerazioni siano pagate da o a nome di un datore di lavoro che non è residente dell'altro Stato; (iii) l'onere delle remunerazioni non sia sostenuto da una stabile organizzazione o da una base fissa che il datore di lavoro ha nell'altro Stato. Gli AA. illustrano le precisazioni contenute nel Commentario del Mod OCSE finalizzate ad individuare le situazioni patologiche di abuso della normativa internazionale che potrebbero concretizzarsi in applicazione dell'esenzione sopra

riportata, soprattutto relativamente alle interposizioni fittizie di manodopera. Al riguardo il Commentario suggerisce agli Stati nei quali non è contestata, ai fini fiscali, la relazione di lavoro formale, di includere nella Convenzione contro le doppie imposizioni una clausola specifica in base alla quale non siano applicabili le condizioni di esonero alla remunerazione percepita da un residente di uno Stato contraente a fronte di un'attività lavorativa svolta nell'altro Stato contraente e pagata da, o per conto di, un datore di lavoro che non è residente dell'altro Stato se:

a) il percettore rende servizi nel corso dell'attività lavorativa ad una persona altra rispetto al datore di lavoro e tale persona, direttamente o indirettamente, monitora, dirige o controlla il modo in cui tali servizi sono prestati; e

b) questi servizi costituiscono parte integrante del *business* intrapreso da quella persona.

Secondo il Commentario OCSE, per capire se una prestazione è svolta nell'ambito di un rapporto di lavoro o di un contratto di servizi, è importante determinare se la remunerazione del lavoratore è direttamente riaddebitata sull'impresa utilizzatrice o se il pagamento di una determinata somma attiene ai servizi prestati. Per operare detta verifica si deve tenere conto anche degli accordi finanziari tra le due società. (SG)

Giurisprudenza

Tribunale

Redditi di lavoro dipendente – Art. 51, comma 8-bis, del TUIR – Determinazione del reddito imponibile agli effetti tributari e previdenziali – Coincidenza – Sussiste.

Trib. di Pinerolo, sez. lav. 27 aprile 2009, n. 392, in Boll. Trib. 20/2010, pag. 1571.

Nel dettare una specifica disciplina del reddito di lavoro dipendente prestato all'estero, il comma 8-bis dell'art. 51 del TUIR fissa i principi in tema di determinazione dell'imponibile tributario che trovano puntuale ed integrale applicazione anche in campo contributivo e previdenziale, essendoci coincidenza tra i richiamati imponibili.

IMPOSTA SOSTITUTIVA CREDITO

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Concessione di crediti di imposta – Centro operativo di Pescara – Compiti – Limiti.

Cass., sez. trib. 12 novembre 2010, n. 23003, in Rass. Trib. Cass. 11/2010, pag. 14.

Il centro operativo di Pescara ha il potere di istruttoria, controllo ed eventuale attribuzione del beneficio inerente al credito d'imposta, ma non quello impositivo, è quindi è carente di legittimazione nel processo, che spetta unicamente all'ente impositore, che è l'agenzia per le entrate, ufficio del domicilio fiscale del contribuente, che si avvale della competenza, per così dire tecnica, del medesimo centro solo per l'istruttoria delle pratiche di che trattasi.

IPOTECARIE E CATASTALI (Imposte)

Dottrina

“Equivalenza nella fiscalità indiretta tra leasing e acquisto di fabbricati strumentali” di G. DE CANDIA, in Corr. Trib. 40/2010, pag. 3671.

Con il D.L. n. 223/2006, il legislatore fiscale ha operato un intervento mirato a ricondurre i leasing immobiliari nel regime di tassazione indiretta previsto per le locazioni ordinarie, stabilendo che i contratti di leasing devono essere registrati in termine fisso, indipendentemente dal regime di imponibilità o di esenzione da IVA dei canoni, scontando un'aliquota dell'1% se aventi ad oggetto immobili strumentali per natura, ovvero del 2% se abitativi. Nel dare rilievo alla causa di finanziamento del contratto di leasing, sono state tuttavia previste due specifiche disposizioni, volte a non penalizzare l'utilizzatore rispetto all'acquisto diretto, riguardanti i fabbricati strumentali: la riduzione alla metà delle imposte ipocatastali, suddividendole tra il momento dell'acquisto da parte della società di leasing e il momento del riscatto da parte dell'utilizzatore, e la possibilità di scomputare dalla imposte ipocatastali dovute in sede di riscatto l'ammontare dell'imposta di registro precedentemente riaddebitata dal concedente all'utilizzatore.

Con riferimento ai contratti di leasing su immobili strumentali, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che la base imponibile ai fini delle imposte ipotecaria e catastale è costituita dal valore venale in comune commercio, individuata nel prezzo di riscatto del bene aumentato dei canoni, depurati della componente finanziaria.

Per quanto riguarda il pagamento dell'imposta di registro dell'1% anticipata dalla società concedente nel corso di un contratto di leasing avente ad oggetto un immobile strumentale e riaddebitata a titolo di rivalsa all'utilizzatore, l'A. ritiene che tali somme, limitatamente alla parte relativa al mero rimborso dell'imposta, debbano considerarsi escluse dalla base imponibile IVA ex art. 15, comma 1, n. 3, del DPR n. 633/72, trattandosi di anticipazioni fatte dalla società di leasing in nome e per conto dell'utilizzatore. Tale interpretazione risulterebbe ulteriormente confermata dal fatto che i versamenti dell'imposta di registro effettuati nel periodo di vigenza del contratto leasing si configurano nella sostanza come un'anticipazione per l'utilizzatore delle imposte ipotecaria e catastale applicate al momento del riscatto, essendo l'imposta di registro scomputabile da queste ultime.

Nei contratti di leasing-appalto, in cui la società di leasing costruisce il fabbricato per conto dell'utilizzatore, acquisendo lo *status* di impresa costruttrice, se il riscatto avviene al termine del contratto, al riscatto dell'immobile si applica il “*reverse charge*”, con conseguente non assoggettamento ad IVA da parte delle società di leasing, ma da parte dell'utilizzatore che deve emettere autofattura. Se il riscatto avviene anticipatamente, ed entro quattro anni dall'ultimazione della costruzione, l'operazione è invece imponibile nei modi ordinari. I canoni di locazione non ricadono del regime del *reverse charge* di cui al D.M. 25 maggio 2007. Infatti, la previsione contenuta nell'art. 16, comma 3, del DPR n. 633/72, secondo cui, per le prestazioni dipendenti da contratti di locazione finanziaria, l'imposta si applica con la stessa aliquota che sarebbe applicabile in caso di cessione dei beni, non dovrebbe estendersi ai canoni di leasing su fabbricati strumentali in forza della disposizione speciale di cui all'art. 1 del D.M. 25 maggio 2007 che fa esplicito riferimento alle cessioni di fabbricati strumentali di cui all'art. 10, comma 1, n. 8-ter, lett. d), del DPR n. 633/72. Ne consegue che è tenuta ad assoggettare i canoni ad IVA con aliquota ordinaria del 20%.

Nel caso sia concesso in locazione finanziaria un terreno edificabile da adibire a cava, la società di leasing è tenuta ad applicare l'IVA con aliquota ordinaria sia sui canoni di leasing che alla cessione finale a seguito dell'esercizio dell'opzione da parte dell'utilizzatore. Nell'ipotesi in cui, invece, il terreno non sia suscettibile di utilizzazione edificatoria, ossia un terreno la cui cessione è esclusa

dal campo di applicazione dell'IVA ai sensi dell'art. 2, comma 3, lett. c), del DPR n. 633/72, secondo l'A. è ragionevole ritenere che i canoni periodici fatturati dalla società di leasing siano attratti nel regime di esenzione IVA. (FDA)

Con effetto dal 1° gennaio 2011, la L. 13 dicembre 2010, n. 220 (legge di stabilità 2011) ha modificato il trattamento tributario, ai fini dell'imposte di registro, ipotecaria e catastale, dei contratti di locazione finanziaria aventi ad oggetto immobili (strumentali e abitativi), anche da costruire, armonizzandolo con quello applicato per i trasferimenti operati con strumenti contrattuali diversi dal leasing. In particolare:

- le imposte ipotecaria e catastale sono dovute immediatamente nella misura piena del 4% all'atto dell'acquisto dell'immobile strumentale da parte della società di leasing e non più suddivise in due volte (2% al momento dell'acquisto da parte della società di leasing ed ulteriore 2% al momento del riscatto);
- le imposte d'atto (registro, ipotecaria e catastale) dovute al momento del riscatto sono stabilite in misura fissa;
- i contratti di leasing non sono più soggetti a registrazione in termine fisso ma solo in caso d'uso.

Per una più ampia disamina, si rinvia alla ns. Circolare informativa n. 1/2011.

IVA

Dottrina

“Nuovi spunti in tema di forza attrattiva della stabile organizzazione nel sistema dell'IVA” di E. D'ALFONSO, in Rass. Trib. 5/2010, pag. 1245.

A seguito delle modifiche apportate dal D.Lgs. n. 15/2010 alle disposizioni del DPR 633/72, e segnatamente a quelle che regolano la territorialità delle prestazioni di servizi nonché il diritto al rimborso dell'IVA, l'istituto della stabile organizzazione riveste un ruolo chiave assumendo nuove e diverse funzioni sia con riferimento alle operazioni attive sia per quelle passive.

Prima dell'intervento normativo “de quo” l'esistenza di una *vis attractiva* della stabile organizzazione veniva concordemente esclusa dalla dottrina. Ora invece a seguito delle modifiche si può sostenere che dall'esistenza della stabile organizzazione derivino “effetti attrattivi” seppur limitatamente alle operazioni attive poste in essere in Italia per le quali l'IVA non è applicabile dal committente.

La definizione di “soggetto passivo” contenuta nell'art. 7 DPR 633/72, così come riformato dal citato D.Lgs. 18/2010, contribuisce a chiarire la questione.

Non si tratta di una vera e propria forza di attrazione della stabile organizzazione in quanto le operazioni compiute direttamente dalla casa madre restano comunque operazioni transnazionali.

La stabile organizzazione viene in rilievo per l'adempimento degli obblighi strumentali e di pagamento dell'IVA, peraltro soltanto laddove detti obblighi incombono al non residente in base alle regole di collegamento territoriale.

Con riferimento alle operazioni attive della sede principale estera vi è dunque un duplice livello di attrazione della stabile organizzazione: uno sostanziale, che va sempre negato sulla base del principio di territorialità dell'imposta ed uno procedurale, che riguarda solo quelle operazioni da considerarsi effettuate nel territorio dello Stato. (EM)

“Il credito pregresso della incorporata non entra nella liquidazione IVA di gruppo”, di M. IAVAGNILIO, in Corr. Trib. 2010, pag. 3487.

L'A. commenta la risoluzione n. 92/E del 2010 con la quale l'Agenzia delle Entrate si è nuovamente pronunciata (cfr. precedente Ris. n. 302/E del 2007) in merito alla procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo in un'ipotesi di fusione, precisando che il credito maturato

dall'incorporata nell'anno solare antecedente l'incorporazione non potrà mai confluire nell'IVA di gruppo. (SG)

Prassi Amministrativa

IVA – Chiarimenti in merito all'obbligo di comunicazione telematica da parte dei soggetti passivi IVA delle operazioni che avvengono con i soggetti residenti nei paesi a fiscalità privilegiata.

Ris. Agenzia delle Entrate 29 novembre 2010, n. 121/E, ne Il fisco 46/2010, pag. 7499.

L'Agenzia delle Entrate conferma che devono essere oggetto di comunicazione alla stessa anche le prestazioni di servizi e cessioni di beni intercorse tra la stabile organizzazione di un soggetto italiano, sita in un Paese *black list*, e i soggetti economici ivi localizzati.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

IVA – Cartella – Compensazione – Infragruppo – Garanzia – Omissione – Garanzie non necessarie – Credito incontestabile – D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 19 e 21.

Cass., sez. trib. 20 ottobre 2010, n. 21515, ne Il fisco 41/2010, fasc. n. 1, pag. 6670.

Costituisce *ius receptum* nella giurisprudenza di legittimità il principio giusta il quale la cartella di pagamento costituente l'unico atto con cui l'amministrazione estrinseca il potere impositivo deve ritenersi impugnabile non soltanto per vizi suoi propri ma anche con riferimento alla fondatezza ed al merito della pretesa fiscale.

I crediti d'imposta della controllante (propri o ad essa ceduti dalle controllate) trovano compensazione nei corrispondenti debiti, a patto che siano prestate le garanzie (cauzione in titoli di Stato o fideiussione) stabilite per il rimborso c.d. accelerato, eseguito cioè in base alla dichiarazione senza previo accertamento dell'effettiva spettanza. Dalla giuridica impossibilità di ulteriore controllo della dichiarazione, e quindi dal consolidamento delle posizioni creditorie e debitorie dichiarate, discende l'inesigibilità della somma iscritta a ruolo.

Con commento di M. DENARO.

VARIE

Dottrina

“Rilevanza dell'atto di destinazione nel trust con riguardo alle imposte sulle successioni e donazioni. Profili civilistici e fiscali” di V. FARINA, in Trusts e Att. Fid. 9/2010, pag. 484.

L'A. condivide le soluzioni prospettate dalla giurisprudenza che non ha ritenuto di conformarsi all'orientamento dell'Agenzia delle Entrate secondo cui, a prescindere dal qualsivoglia altro effetto,

la mera istituzione del trust e il conseguente vincolo di destinazione sui relativi beni è assoggettato all'imposta di donazione.

Non risulta necessario verificare, a parere dell'Agenzia, la ricorrenza o meno di un effettivo trasferimento del diritto di proprietà – nella sua pienezza – sui beni medesimi o di un fine liberale, essendo del tutto ininfluenza ai fini impositivi.

In buona sostanza, secondo l'Amministrazione finanziaria, ai fini impositivi occorre verificare se l'istituzione del trust comporti o meno l'effetto di segregazione del patrimonio conferito.

Solo nell'ipotesi in cui la segregazione dipenda da un atto ulteriore e successivo rispetto al primo, l'atto istitutivo sarebbe assoggettato unicamente all'imposta di registro in misura fissa, mentre l'imposta di donazione si applicherebbe al momento dell'effettiva costituzione del vincolo.

L'Agenzia sostiene che la costituzione del vincolo di destinazione avvenga sin dall'origine a favore del beneficiario (dimenticando che il vincolo di destinazione operato con il trust non determina normalmente in sé alcuna attribuzione patrimoniale) e sia espressione dell'unico disegno volto a consentire la realizzazione dell'attribuzione liberale.

La giurisprudenza tributaria ha individuato invece il presupposto dell'imposizione indiretta nel solo trasferimento di ricchezza a favore soggetto terzo e non nella istituzione in sé del *trust*.

Nel far ciò ha qualificato la situazione giuridica dei beneficiari del trust come mera aspettativa giuridica che sorge al momento in cui si segrega il patrimonio.

Detta aspettativa, non dà luogo, all'atto di istituzione del vincolo di destinazione, ad un arricchimento effettivo dei beneficiari finali, arricchimento che interverrà a seguito dell'accadimento di eventi futuri.

Da qui l'applicazione dell'imposizione in misura fissa al momento della segregazione dei beni in *trust* e dell'imposta proporzionale solo al momento dell'attribuzione del *trust fund* ai beneficiari finali disposti ad acquistarne la titolarità.

Peraltro l'interpretazione propugnata dall'Agenzia e avversata dalle Commissioni sarebbe, secondo l'A. in contrasto con l'art. 53 Cost.

L'atto di costituzione del vincolo di destinazione (in cui l'agenzia individua l'insorgere del momento impositivo) non costituisce normalmente effettivo arricchimento del beneficiario, ma solo la certezza giuridica di un programma in ordine alle future attribuzioni da eseguire.

Conseguentemente non vi può essere l'applicazione di imposta proporzionale di donazione a meno che in contrasto con l'art. 53 Cost. non si proceda ad una imposizione su base fittizia e in assenza di concreti indici rivelatori di ricchezza.

L'A. suggerisce l'applicazione della sola imposta in misura fissa a carico del *trustee* sia per l'atto istitutivo che per quello dispositivo e, se del caso, quando si maturino i presupposti, l'applicazione dell'imposta proporzionale di donazione solo a carico dei beneficiari finali con riferimento ai valori dei beni costituenti il *trust fund*. (EM)

“Il divieto d'abuso del diritto in ambito tributario come principio generale dell'ordinamento”, di A. GIOVANNINI, in Rass. Trib. 2010, pag. 982.

Il concetto di abuso del diritto nella sua dimensione più propriamente giuridica può configurarsi quando gli atti o i negozi, seppur corrispondenti al contenuto di una norma giuridica soggettiva o ad un precetto normativo, sono tuttavia determinati per il perseguimento di interessi dell'agente che nell'ordinamento non trovano apprezzamento positivo e si dimostrano in spregio all'interesse oggettivo del creditore.

Questa nozione, di elaborazione squisitamente civilistica, ben si adatta anche alla materia tributaria in cui l'obbligazione coincide, nel nocciolo sostanziale, con l'obbligazione civilistica. Agganciare il concetto di abuso a situazioni soggettive espresse in atti o in negozi e all'interesse in concreto perseguito dal contribuente nonché al diritto potenziale del creditore erariale significa legittimare l'inopponibilità all'Amministrazione finanziaria degli effetti giuridici di quei negozi, senza vanificarne gli effetti privatistici e, al tempo stesso, legare il concetto di divieto di abuso a quello di

buona fede in senso oggettivo, principio consacrato in ambito fiscale dall'art. 10 della L. n. 212 del 2000.

L'integrazione della nozione di abuso con elementi che discendono proprio dal principio di buona fede costituisce un passaggio fondamentale del ragionamento.

Buona fede e divieto di abuso non esprimono lo stesso concetto, ma si caratterizzano per esigere entrambi una valutazione bilaterale nel senso che, per un verso, impongono di valutare i diritti dei privati alla realizzazione dei propri interessi e le ragioni sostanziali che hanno indotto all'adozione di atti o negozi e, per altro verso, esigono che sia valutato il diritto del creditore erariale alla realizzazione della pretesa secondo la sua reale configurazione in ossequio al principio di congruità sostanziale degli atti con i fini effettivi degli stessi.

Fino a qui le due nozioni si accomunano, ma il principio di buona fede oggettiva introduce un elemento di giudizio ulteriore che è la correttezza della condotta. L'ordinamento protegge gli atti dei privati e ne legittima gli effetti anche in ambito fiscale sino a che essi non divengono strumentali al perseguimento di finalità diverse ed estranee a quelle astrattamente tutelate.

Il risparmio d'imposta diviene indebito quando le regole di condotta astrattamente definite e le regole in concreto seguite divergono ed altresì quando divergono il fine degli atti tutelato dalla legge ed il fine in concreto perseguito cioè quando alle reali finalità di questi non sono riconducibili ragioni sostanziali apprezzabili positivamente. Comparazione degli interessi (ragioni sostanziali del contribuente e ragioni del creditore erariale alla corretta determinazione della pretesa) e valutazione della condotta nell'esercizio di situazioni giuridiche soggettive solo formalmente perfette, integrano perciò il giudizio fattuale che può condurre a una decisione negativa di congruità, con la qualificazione del risparmio d'imposta come indebito.

L'uso distorto del diritto e delle libertà negoziali non deve essere riferito ad un generico comportamento scorretto, ma direttamente a un principio immanente nell'ordinamento, quello della buona fede oggettiva e alle connesse regole di comportamento che di per sé non tollerano aggiramento di qualsivoglia precetto.

Tali osservazioni consentono di affrontare il tema dei limiti applicativi del principio del divieto di abuso.

Un primo limite riguarda l'integrazione normativa per via interpretativa la cui applicazione deve essere attentamente sorvegliata per evitare di conferire al giudice un potere troppo ampio da farlo divenire un braccio operativo dell'Amministrazione e per consentire al principio di convivere ed adattarsi al sistema tributario storicamente restio all'introduzione di clausole generali ma costruito in maniera molto casistica.

L'applicazione del principio deve quindi essere soggetta a precise limitazioni il più possibile caratterizzate da oggettività.

In tema di abuso la valutazione circa il conseguimento di finalità in danno al creditore erariale ed estranee o ulteriori a quelle codificate si deve collegare alla valutazione sulla condotta secondo i parametri della buona fede oggettiva e solo all'esito di questa complessa valutazione il risparmio d'imposta può qualificarsi come lecito o indebito. Ebbene l'art. 37-bis del D.P.R. n. 600 del 1973, che è norma speciale d'interpretazione, al suo primo comma e per il suo specifico meccanismo applicativo, sembra confermare la necessità di operare una valutazione di interessi oggettivi in gioco e di verificare il rispetto delle regole comportamentali dell'agente, similmente a quanto sostenuto a proposito di buona fede oggettiva e di abuso.

Altro vincolo all'applicazione del principio del divieto di abuso riguarda la rilevabilità d'ufficio in ambito processuale.

Benché anche nelle liti fiscali di impugnazione il processo è normalmente di accertamento del rapporto e non d'annullamento dell'atto impugnato, il divieto d'abuso in quanto principio generale del diritto è rilevabile d'ufficio dal giudice, tuttavia la sua applicazione deve sottostare alle regole dell'art. 113 del codice di procedura civile.

Ciò significa che il giudice tributario può radicare la sentenza su previsioni normative non individuate dalle parti, senza con ciò incorrere nel vizio di "ultrapetizione", a condizione però che

questa integrazione non porti in causa fatti diversi da quelli esposti nell'atto di accertamento e non calpesti il diritto alla difesa.

Per applicare il principio del divieto d'abuso il giudice deve quindi prima provocare il contraddittorio su tale applicazione nei rigorosi confini dei fatti dedotti dall'Amministrazione, così da permettere al contribuente di contestare tale nuova qualificazione giuridica della fattispecie impositiva e di argomentare sulla correttezza della condotta e sulla validità economica dell'operazione. (AF)

“Trust liquidatori e relativi profili impositivi” di D. MURITANO e A. PISCHETOLA, ne Il fisco 43/2010, fasc. n. 1, pag. 6966.

Gli AA. commentano una sentenza della Commissione tributaria provinciale di Pesaro, depositata il 9 ottobre 2010, che si è occupata della tassazione di trust liquidatori, in netta contrapposizione con l'orientamento dell'amministrazione finanziaria.

La fattispecie concerne un trust istituito da una società a responsabilità limitata, avente per finalità quella di “segregare” il patrimonio conferito al fine di salvaguardare il rispetto pieno della “par condicio creditorum” nell'ambito della liquidazione della società.

Il *trust* viene strutturato come autodichiarato e beneficiari del *trust* sono tutti i creditori sociali.

L'Agenzia ha ritenuto applicabile al *trust* l'imposta di donazione nella misura dell'8%, mentre la Commissione tributaria condividendo in pieno le motivazioni del ricorrente ha precisato che il trust non ha effetti traslativi, non è animato da intenti liberali, non determina alcun arricchimento in capo ai beneficiari, non può essere inquadrato nell'ambito dei vincoli di destinazione dei beni.

In effetti il trust ha finalità liquidatorie, dovendo il trustee amministrare i beni, alienarli e ripartirne il ricavato fra i creditori nel rispetto del principio della *par condicio*.

Se ciò è vero ne consegue che il *trust* in questione è palesemente preordinato alla realizzazione di finalità diverse da quelle liberali, finalità che lo conducono, come giustamente rilevato dalla Commissione tributaria, fuori del campo di applicazione dell'imposta di donazione e lo fanno rientrare nell'ambito applicativo dell'imposta di registro.

Ma vi è di più. Ammesso anche che il *trust* in parola debba essere trattato alla stregua di un trust liberale, gli AA. concludono comunque per la non applicazione dell'imposta proporzionale.

Partendo dalla considerazione che il presupposto impositivo deve essere costituito dalla manifestazione di una capacità contributiva attuale, gli AA. giungono alla conclusione che nella fattispecie esaminata, non essendovi arricchimento patrimoniale né in capo al *trustee* né in capo ai beneficiari, esso è del tutto assente per cui l'imposta di registro sarà dovuta in misura fissa quale corrispettivo per l'esecuzione delle formalità della registrazione. (EM)

“Il trust italiano come alternativa alle holding: luci e ombre” di D. RINALDI, ne Il fisco 42/2010, I, pag. 6814.

L'A. illustra brevemente il regime impositivo del *trust* alla luce dell'imposizione diretta al fine di valutarne la convenienza rispetto all'alternativa delle *holding* societarie.

Viene sottolineato come il ricorso al *trust* appaia *prima facie* più vantaggioso rispetto all'impiego di società di capitali ma che invece un esame più dettagliato mette in luce gli aspetti critici della disciplina che l'A. sinteticamente evidenzia.

Il *trust* opaco è sicuramente fiscalmente più conveniente rispetto alla *holding* societaria.

In ambedue i casi i dividendi percepiti concorrono a formare il reddito imponibile solo per il 5%, ma nella fase di successiva distribuzione di detto reddito, i beneficiari persone fisiche di un *trust* opaco non scontano nessuna ulteriore tassazione ai fini IRPEF mentre i redditi distribuiti da una *holding* societaria ai soci persone fisiche vengono assoggettati ulteriormente ad IRPEF.

Anche il trust trasparente è fiscalmente più conveniente rispetto alla holding societaria. Infatti, ai beneficiari viene attribuito per trasparenza solo il 5% dei dividendi percepiti dal trust, in quanto il

reddito del *trust* comunque si forma secondo le regole dell'art. 143 TUIR, anche se viene poi imputato ai beneficiari ai fini dell'imposizione IRPEF.

L'A. fa notare inoltre come l'esclusione da tassazione che subisce il beneficiario del *trust* sia assolutamente incoerente con i principi di tassazione dei dividendi, in quanto ha come conseguenza non solo l'eliminazione della doppia imposizione IRES ma anche la sottrazione di materia imponibile alla tassazione progressiva IRPEF o all'imposta sostitutiva senza alcuna ragione.

Da più parti è stato affermato che i redditi distribuiti dal *trust* opaco non scontano IRPEF in capo ai beneficiari per mancanza di una norma specifica che ne consente l'imposizione.

L'A. riporta le considerazioni di un'autorevole dottrina che ha osservato che anche se la lacunosa normativa italiana non consente di classificare sotto il profilo reddituale le erogazioni fatte dal *trust* opaco ai beneficiari queste ultime potrebbero essere considerate liberalità e come tali essere assoggettate all'imposta sulle donazioni. (EM)

Prassi Amministrativa

Trust – Soggettività passiva – Ulteriori chiarimenti.

Circ. Agenzia delle Entrate 27 dicembre 2010, n. 61/E, nel sito web www.agenziaentrate.it

L'Agenzia ribadisce che al *trustee* deve essere attribuito il potere effettivo di amministrare e disporre dei beni a lui effettivamente affidati dal disponente e che quest'ultimo non può riservare a se stesso il potere né il controllo sui beni del *trust* in modo da precludere al *trustee* il pieno esercizio dei poteri dispositivi a lui spettanti in base al regolamento del *trust*.

Se pertanto il potere di gestire e disporre dei beni permane in tutto o in parte in capo al disponente e ciò emerge non soltanto dall'atto istitutivo del *trust* ma anche da elementi di mero fatto e non si verifica, quindi, il reale spossessamento di quest'ultimo il *trust* viene a configurarsi come struttura meramente interposta rispetto al disponente, al quale devono continuare ad essere attribuiti redditi come se il *trust* non esistesse, secondo i principi generali previsti per ciascuna delle categorie reddituali di appartenenza.

La circolare elenca una serie di tipologie di *trust* che vanno ritenute inesistenti in quanto interposte, tra le quali, a titolo esemplificativo, quelle in cui:

- il disponente o il beneficiario possono far cessare liberamente il *trust* in ogni momento, generalmente a proprio vantaggio o anche a vantaggio di terzi;
- il disponente è titolare del potere di designare in qualsiasi momento se stesso come beneficiario;
- il beneficiario ha diritto di ricevere attribuzioni di patrimonio dal *trustee*;
- il disponente può modificare nel corso della vita del *trust* i beneficiari.

Più in generale, l'inesistenza del *trust* deve ravvisarsi ogni qualvolta il potere gestionale e dispositivo del *trustee*, così come individuato dal regolamento del *trust* o dalla legge, risulti in qualche modo limitato o semplicemente condizionato dalla volontà del disponente e/o dei beneficiari.

Il reddito imputato dal *trust* a beneficiari residenti è comunque tassato in Italia in capo a questi ultimi quale reddito da capitale, a prescindere dal fatto che il *trust* sia o meno residente in Italia e che il reddito sia stato prodotto o meno nel territorio dello Stato.

Ovviamente, qualora il reddito imputato ai beneficiari residenti sia stato prodotto dal *trust* in Italia e quindi già tassato ai sensi dell'art. 73 TUIR, lo stesso non sconterà ulteriore imposizione in capo ai beneficiari.

Nel caso di beneficiari non residenti di *trust* italiani trasparenti o misti, il reddito loro imputato va considerato prodotto in Italia e quindi quivi sottoposto a tassazione a prescindere dalla effettiva corresponsione.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

IRPEG – IRAP – Accertamento – Spese e costi ammessi in deduzione – Imputazione al conto profitti e perdite – Relazione dei revisori contabili – Prova che non può essere disattesa da Fisco – Art. 75 del TUIR – Art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992.

Cass., sez. trib. 12 marzo 2009, n. 5926, in Rass. Trib. 4/2010, pag. 1077.

Le risultanze della relazione del revisore sono mezzi di prova che non possono essere ignorati né dall'Ufficio tributario in sede amministrativa, né dal giudice tributario dinanzi al quale si sia trasferito l'accertamento.

Con nota di V. FICARI, "Certificazione del bilancio IAS, rilevanza probatoria, responsabilità del revisore contabile e sanzioni amministrative".

IRPEG e IRES – Redditi di impresa – Oneri fiscali e contributivi – Tassa sui contratti di borsa – Applicazione ex art. 99 del TUIR – Deducibilità per cassa – Consegue.

IRPEG e IRES – Redditi di impresa – Oneri fiscali e contributivi – Tassa sui contratti di borsa – Capitalizzazione ex art. 74 (ora 108) del TUIR – Inammissibilità – Sussiste.

IRPEG e IRES – Redditi di impresa – Costi – Spese per la selezione del personale – Capitalizzazione ex art. 74 (ora 108) del TUIR – Inammissibilità – Sussiste.

IRPEG e IRES – Redditi di impresa – Costi – Spese per la formazione e aggiornamento del personale – Capitalizzazione ex art. 74 (ora 108) del TUIR – Ammissibilità – Sussiste.

Cass., sez. trib. 9 giugno 2010, n. 13851, in Boll. Trib. 21/2010, pag. 1651.

La somma il cui pagamento, documentato attraverso il fissato bollato previsto dall'art. 3 del R.D. 30 dicembre 1923, n. 3278, sia effettuato a titolo di imposta sui contratti di borsa, non può essere qualificata come spesa pluriennale diversa da quella considerata nei primi due commi dell'art. 74 (ora 108) del TUIR, ossia diversa dalle spese relative a studi e ricerche e dalle spese di pubblicità e rappresentanza; infatti, la prestazione patrimoniale imposta sui contratti di borsa non è affatto una spesa, ma un tributo pagato sulla spesa effettuata per l'acquisto di titoli mobiliari e, pertanto, deve escludersi l'applicabilità dell'art. 74 (ora 108), terzo comma, del TUIR, dovendo quindi sussumere la fattispecie nell'art. 64 (ora 99), primo comma, secondo periodo, del medesimo decreto, con la conseguente deducibilità di tali oneri secondo il criterio di cassa, ossia nell'esercizio in cui avviene il pagamento.

In materia di reddito di impresa, deve ritenersi che le spese di formazione e di aggiornamento del personale siano relative a più esercizi, mentre gli oneri relativi alla selezione del personale non siano spese relative a più esercizi, ex art. 74 (ora 108) del TUIR.

Commissioni tributarie di merito

Registro (imposta di) – Ipotecaria e catastale (imposta) – Fattispecie – Società – Aumento di capitale – Conferimento di azienda – Trasferimento della totalità delle partecipazioni – Art.

20, DPR 26 aprile 1986, n. 131 – Attività negoziale – Qualificazione – Abuso del diritto – Esclusione.

Comm. Trib. prov. di Milano, sez. XXI, 19 novembre 2010, n. 388, ne Il fisco 47/2010, pag. 7670.

Non vi è abuso del diritto né elusione, ma legittimo risparmio di imposta, nella riorganizzazione aziendale che si realizza mediante un conferimento di un'azienda in una *newco* e nella successiva immediata cessione della azioni di quest'ultima da parte della società conferente. Infatti, si tratta di atti indipendenti l'uno dall'altro, frutto di una libera scelta imprenditoriale che non sono collegabili e che sono soggetti ad imposizione autonomamente.

Nel caso di specie, l'interpretazione dell'Amministrazione finanziaria si incentrava, invece, sull'art. 20 del DPR n. 131/1986, secondo il quale l'imposizione indiretta deve essere applicata secondo l'intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente. Tuttavia, il Collegio ha escluso che sia applicabile al caso in esame tale impostazione.

Dottrina

ANTONACCHIO F., "Circolare 51/E del 6 ottobre 2010 – Costi da paradisi fiscali: le questioni ancora irrisolte e le novità sulle esimenti" (ACCORDI INTERNAZIONALI: Redditi transnazionali – CFC)	Pag. 10
ANTONACCHIO F., "Le criticità connesse all'estensione del regime CFC alle controllate fuori dalla <i>black list</i> " (ACCORDI INTERNAZIONALI: Redditi transnazionali – CFC)	" 11
CIMINO F.A., "Note in tema di elusione e scissione non proporzionale" (IRES)	" 17
D'ABRUZZO G., "La rettifica dei costi in operazioni tra società consolidate: simmetria dei valori imponibili e neutralità dell'accertamento" (REDDITI DI IMPRESA)	" 22
D'ABRUZZO G., "Unitarietà dell'accertamento e responsabilità d'imposta nel consolidato nazionale" (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	" 1
D'ALFONSO E., "Nuovi spunti in tema di forza attrattiva della stabile organizzazione nel sistema dell'IVA" (IVA)	" 26
DE CANDIA G., "Equivalenza nella fiscalità indiretta tra <i>leasing</i> e acquisto di fabbricati strumentali" (IPOTECARIE E CATASTALI)	" 25
DELLI FALCONE F., MARIANETTI G., "Nuove indicazioni OCSE sul reddito di lavoro dipendente" (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	" 23
FARINA V., "Rilevanza dell'atto di destinazione nel <i>trust</i> con riguardo alle imposte sulle successioni e donazioni" (VARIE)	" 27
GIOVANNINI A., "Il divieto d'abuso del diritto in ambito tributario come principio generale dell'ordinamento" (VARIE)	" 28
IAVAGNILIO M., "Il credito pregresso della incorporata non entra nella liquidazione IVA di gruppo" (IVA)	" 26
MANGIAVACCHI E., "Recente giurisprudenza sulla sospensione delle sentenze" (CONTENZIOSO TRIBUTARIO)	" 8
MARCHESELLI A., "La Cassazione limita la nozione di elusione all'aggiramento dello scopo della legge" (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	" 3
MARCHESELLI A., "Niente elusione senza la prova del vantaggio tributario sistematico e abusivo" "(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	" 1
MASSIMINO L., "Sostituzione tributaria e rimborso dei versamenti diretti" (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	" 3

MIELE L., "Le esimenti per il regime CFC" (ACCORDI INTERNAZIONALI: Redditi transnazionali – CFC)	" 12
MIGNARRI E., "Trattamento fiscale dei dividendi di fonte estera" (ACCORDI INTERNAZIONALI: Redditi transnazionali – CFC)	Pag. 13
MURITANO D., PISCHETOLA A., "Trust liquidatori e relativi profili impositivi" (VARIE)	" 30
PEDROTTI F., "Il principio giurisprudenziale dell'abuso del diritto nell'imposizione diretta" (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	" 2
RIGHINI A., "Lo shopping delle strutture societarie: gestire l'impresa per il tramite di una società straniera" (<i>offshore</i>) (ACCORDI INTERNAZIONALI: Redditi transnazionali – CFC)	" 13
RINALDI D., "Il trust italiano come alternativa alle holding: luci ed ombre" (VARIE)	" 30
SERVIDIO S., "Autotutela impugnazione del diniego" (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	" 4
STIZZA P., "La giurisdizione nelle liti tra sostituto e sostituito nella giurisprudenza della Corte di Cassazione" (CONTENZIOSO TRIBUTARIO)	" 8
TRETTEL S., "Necessario il supporto probatorio per il riallineamento <analitico> nel consolidato fiscale" (IRES)	" 18
VALENTE P., MATTIA S., "CFC rule per le costruzioni di puro artificio" (ACCORDI INTERNAZIONALI: Redditi transnazionali – CFC)	"14
VERGANI M., "Proposte di revisione per la rilevazione in bilancio degli accantonamenti IAS 37" (IAS)	"9

Prassi Amministrativa

Ris. Agenzia delle Entrate 29 novembre 2010, n. 121/E (IVA)	" 27
Ris. Agenzia delle Entrate 6 dicembre 2010, n. 124/E (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	" 4
Ris. Agenzia delle Entrate 13 dicembre 2010, n. 129/E (IRES)	" 19
Circ. Agenzia delle Entrate 15 dicembre 2010, n. 58/E (IRES)	" 19
Circ. Agenzia delle Entrate 23 dicembre 2010, n. 60/E (IRES)	" 20
Circ. Agenzia delle Entrate 27 dicembre 2010, n. 61/E	

(VARIE) " 31

Giurisprudenza

Corte di Giustizia CE

Corte di Giust. CE, sez. I 16 luglio 2009, n. C- 128/08
(ACCORDI INTERNAZIONALI: Redditi transnazionali – CFC) " 15

Tribunali

Trib. di Pinerolo, sez. lav. 2 7aprile 2009, n. 392
(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE) Pag.24

Corte di Cassazione

Sez. trib. 12 marzo 2009, n. 5926
(VARIE) " 32

SS.UU. 26 giugno 2009, n. 15031
(CONTENZIOSO TRIBUTARIO) " 9

SS.UU. 26 giugno 2009, n. 15047
(CONTENZIOSO TRIBUTARIO) " 9

Sez. trib. 23 febbraio 2010, n. 4272
(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)) " 4

Sez. trib. 2 aprile 2010, n. 8082
(REDDITI DI IMPRESA) " 22

Sez. trib. 19 maggio 2010, n. 12246
(REDDITI DI IMPRESA) " 23

9 giugno 2010, n. 13851
(VARIE) " 32

Sez. trib. 19 maggio 2010, n. 12249
(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)) " 5

Sez. trib. 20 ottobre 2010, n. 21515
(IVA) " 27

Sez. trib. 22 ottobre 2010, n. 21698
(AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI) " 8

Sez. trib. 3 novembre 2010, n. 22320
(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)) " 6

Sez. trib. 8 novembre 2010, n. 22622
(ACCORDI INTERNAZIONALI: Redditi transnazionali – CFC) " 15

Sez. trib. 10 novembre 2010, n. 22849 (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	Pag. 6
Sez. trib. 12 novembre 2010, n. 23003 (IMPOSTA SOSTITUTIVA CREDITO)	“ 24
Sez. trib. 24 novembre 2010, n. 23871 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO)	“ 9
Sez. trib. 24 novembre 2010, n. 23874 (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI (in genere))	“ 10

Commissioni tributarie di merito

Comm. Trib. prov. di Reggio Emilia 11 agosto 2009, n. 197 (ACCORDI INTERNAZIONALI: Redditi transnazionali – CFC)	“ 16
Comm. Trib. prov. di Milano, sez. VII, 10 febbraio 2010, n. 26 (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	“ 7
Comm. Trib. prov. di Reggio Emilia, sez. IV 8 marzo 2010, n. 45 (IRES)	“ 20
Comm. Trib. prov. di Milano, sez. XXIII, 20 aprile 2010, n. 113 (IRES)	“ 21
Comm. Trib. prov. di Treviso, sez. VII 22 settembre 2010, n. 105 (IRPEF)	“ 17
Comm. Trib. reg. di Roma, sez. XXXVIII 19 ottobre 2010, n. 294 (IRPEF)	“ 17
Comm. Trib. prov. di Milano, sez. XXI 19 novembre 2010, n. 388 (VARIE)	“ 33