



CONSORZIO
STUDI E
RICERCHE
FISCALI

GRUPPO
INTESA  SANPAOLO

OSSERVATORIO TRIBUTARIO

LEGISLAZIONE

DOTTRINA

PRASSI AMMINISTRATIVA

GIURISPRUDENZA

1/2013

Gennaio – Febbraio

ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)

Accertamento imposte sui redditi – Ritenuta sulle provvigioni inerenti a rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento di affari – Esenzione da ritenute d’acconto sulle provvigioni – Interpretazione dell’art. 25-bis, comma 5, del DPR n. 600/1973.

Ris. Agenzia delle Entrate 7 febbraio 2013, n. 7/E.

Pag. 1

Accertamento – Abuso del diritto – Vizio di insufficiente motivazione per non aver considerato l’esistenza di un abuso del diritto – Non sussiste.

Cass., sez. trib. 18 febbraio 2011, n. 3947.

“ 1

Accertamento – Abuso del diritto – Vizio di insufficiente motivazione per non aver considerato l’esistenza di un abuso del diritto – Non sussiste.

Cass., sez. trib. 26 settembre 2012, n. 16333.

“ 1

CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Competenza e giurisdizione – Controversia fra sostituto e sostituito d’imposta – Giurisdizione del giudice ordinario.

Cass., SS.UU. 8 novembre 2012, n. 19289.

“ 2

Competenza e giurisdizione – Richiesta di risarcimento del danno per mancata recezione di una direttiva comunitaria – Agevolazioni tributarie per incentivo all’esodo – Giurisdizione del giudice ordinario.

Cass. SS.UU. 20 novembre 2012, n. 20323.

“ 2

CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie

Procedimento – Ricorsi – Atti impugnabili innanzi alle Commissioni tributarie – Interpello disapplicativo ex art. 37-bis, comma 8, del DPR n. 600/1973 – Risposta negativa – Non costituisce un atto equivalente a diniego di agevolazione fiscale – impugnazione obbligatoria – Esclusione.
Procedimento – Ricorsi – Atti impugnabili innanzi alle Commissioni tributarie – Interpello disapplicativo ex art. 37-bis, comma 8, del DPR n. 600/1973 – Risposta negativa – Impugnazione solo facoltativa – Effetti e conseguenze.

Cass., sez. trib. 5 ottobre 2012, n. 17010.

“ 3

Processo tributario – Circolari e risoluzioni – Irrilevanza – Non vincolano neppure l’ufficio impositore.

Cass., sez. trib. 14 novembre 2012, n. 19863.

“ 4

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – redditi transnazionali – CFC

“Imposte sui redditi imputati dalle CFC: il corretto esercizio di competenza economica”
di **L. MARRAFFA.**

“ 4

IRES

“Effetti differiti per l’affrancamento delle attività immateriali incorporate nelle partecipazioni di controllo”
di **G. ALBANO**. Pag. 5

“L’affrancamento di partecipazioni di controllo per banche e istituti finanziari”,
di **F. GALLIO e E. BRESSAN**. “ 5

“La trasformazione in crediti d’imposta delle attività per imposte anticipate alla luce dei chiarimenti forniti
con la circolare 28 settembre 2012, n. 37/E”, di **S. ROTA**. “ 6

IRES – *Participation exemption* – Art. 87 del TUIR – Ulteriori chiarimenti.
Circ. Agenzia delle Entrate 29 marzo 2013, n. 7/E. “ 8

REDDITI DI CAPITALE

“Maggiori oneri tributari per imprese di assicurazione e polizze vita”, di **C. GALLI e S. MANCINELLI**. “ 9

“Problemi aperti sulle polizze estere e nuova imposta sul valore dei contratti assicurativi”, di **C. GALLI e S. MANCINELLI**. “ 10

Redditi di capitale – Modifiche al regime fiscale delle cambiali finanziarie e delle obbligazioni emesse
dalle piccole e medie imprese e dei *project bond*.
Circ. Agenzia delle Entrate 6 marzo 2013. “ 10

REDDITI DI IMPRESA

“Per i costi <<*black list*>> l’Agenzia conferma la linea dura... la giurisprudenza però...” di **D. AVOLIO e B. SANTACROCE**. “ 11

“Le istanze di rimborso per l’IRAP sul costo del lavoro non dedotta integralmente”, di **G. FERRANTI**. “ 11

“Le istanze di rimborso per l’IRAP sul costo del lavoro: le questioni da risolvere”, di **G. FERRANTI**. “ 12

“Riportabilità di perdite e interessi passivi nelle operazioni straordinarie tra società aderenti al
consolidato”, di **F. GHISELLI**. “ 13

Deducibilità analitica dalle imposte sui redditi dell’IRAP relativa alle spese per il personale dipendente.
Circ. Agenzia delle Entrate 3 aprile 2013, n.8/E. “ 14

Redditi di impresa – Società *holding* – Acquisto di un sistema informatizzato “utile” anche per le
controllate – Inerenza del costo – Non sussiste.
Cass., sez. trib. 27 luglio 211, n. 16428. “ 15

Redditi di impresa – Valutazioni – *Transfer pricing* – Prezzi di trasferimento con società consociate non
residenti – Art. 110, comma 7, del TUIR – E’ norma di natura antielusiva – Finalità e ambito applicativo nei
gruppi di società.
Rettifica – Onere della prova dei presupposti di fatto dell’elusione e della fondatezza della pretesa
relativamente ai componenti positivi infragruppo – E’ a carico dell’Amministrazione finanziaria – Onere della
prova dell’esistenza e dell’inerenza dei componenti negativi infragruppo – E’ a carico del contribuente.
Cass., sez. trib. 13 luglio 2012, n. 11949. “ 15

Redditi di impresa – Interessi passivi – Deducibilità degli interessi passivi pagati alla casa madre dalla stabile
organizzazione priva di un fondo di dotazione adeguato – Non compete.
Comm. Trib. prov. di Milano, sez. I, 1 dicembre 2010, n. 475. “ 15

REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

“Assegnazione non proporzionale di azioni ai lavoratori”, di **F. DELLI FALCONE, G. MARIANETTI**. Pag. 16

“Detassazione per la produttività prorogata al 2013, ma con limitazioni”, di **A. MASTROMATTEO, B. SANTACROCE**. “ 16

RISCOSSIONE

“La legge di stabilità 2013 e le novità in materia di riscossione”, di **L. LOVECCHIO**. “ 17

BOLLO (Imposta di)

“Chiarimenti sull’imposta di bollo applicabile alle comunicazioni sui rapporti e sui prodotti finanziari”, di **G. MOLINARO**. “ 18

IMPOSTA SOSTITUTIVA SUI FINANZIAMENTI

Imposta sostitutiva – Finanziamento bancario a medio e lungo termine – Stipula all’estero – Abuso del diritto – Non sussiste.
Ris. Agenzia delle Entrate 28 marzo 2013, n. 20/E. “ 19

TRANSAZIONI FINANZIARIE (Imposta sulle)

“Caratteristiche e ambito di applicazione della nuova imposta sulle transazioni finanziarie”, di **A. CARLUCCI, L. MIELE e S. POSA**. “ 19

“Imposta sulle transazioni finanziarie” di **M. GUSMEROLI**. “ 20

“Nuove forme di prelievo sulle transazioni finanziarie e ruolo degli intermediari <<ausiliari>> del fisco”, di **G. MOLINARO**. “ 20

IVA

Spese giudiziali civili – Distrazione delle spese – Difensore distratto rito – Obbligazione di pagamento dell’IVA a carico del soccombente – Configurabilità – Esclusione – Fondamento.
Cass., sez. VI 8 novembre 2012, n. 19307. “ 21

REGISTRO (Imposta di)

“Conferimento di azienda e cessione delle partecipazioni: autonomia degli atti ai fini del registro”, di **G. STANCATI**. “ 21

Registro (imposta di) – Sentenze ed altri atti giudiziari – Cessione di credito – Sentenza di condanna del debitore ceduto al pagamento nelle mani del creditore cessionario – Assoggettabilità all’imposta di registro in misura proporzionale – Necessità.
Cass., sez. trib. 28 febbraio 2011, n. 4802. “ 22

Registro (imposta di) – Società di capitali – Conferimento di ramo d’azienda da una società di capitali ad un’altra creata *ad hoc* e successiva cessione della partecipazione sociale emessa a fronte del conferimento – Riqualificazione dell’operazione come vendita di ramo d’azienda – Inammissibilità – Collegamento negoziale tra atti diversi – irrilevanza – natura antielusiva dell’art. 20 del DPR n. 131/1986 – Esclusione.
Comm. Trib. prov. di Milano, sez. XLIII 10 febbraio 2012, n. 43. **Pag. 22**

VARIE

“La tassazione dell’atto istitutivo del vincolo di destinazione e del *trust* <<liquidatorio>>”, di **A. BUSANI.** “ **22**

“Riconosciuta la soggettività passiva del *trust* ai fini ICI”, di **G. DI CAMPLI.** “ **23**

“Il contratto di affidamento fiduciario”, di **M. LUPOI.** “ **24**

Varie – Chiarimenti interpretativi relativi a quesiti posti dalla stampa specializzata.
Circ. Agenzia delle Entrate 15 febbraio 2013, n. 1/E. “ **24**

Imposte e tasse – Abuso di diritto – Creazione di un *trust* – Scopo esclusivo di risparmio fiscale – Necessità.
Cass., sez. VI, 19 novembre 2012, n. 20254. “ **25**

Imposte e tasse in genere – Abuso di diritto – Società – Fusione, concentrazione ed incorporazione.
Cass., sez. trib. 30 novembre 2012, n. 21390. “ **25**

Trust – Negozi istitutivi – Imposta in misura fissa – Applicabilità.
Comm. Trib. prov. di Treviso, 22 febbraio 2012. “ **26**

Provvedimenti emanati e pubblicati in G.U. dal 1 gennaio al 28 febbraio 2013

Decreto 11 gennaio 2013: “Modifica del decreto 4 settembre 1996 di approvazione dell’elenco degli Stati con i quali risulta attuabile lo scambio di informazioni ai sensi delle Convenzioni per evitare la doppia imposizione sul reddito in vigore con la Repubblica italiana. Inserimento dell’Islanda nella cosiddetta “*white list*” (in G.U. 25 gennaio 2013, n. 21)

Legge 14 gennaio 2013, n. 6: “Ratifica ed esecuzione del secondo protocollo aggiuntivo che modifica la convenzione tra l’Italia e il Belgio in vista di evitare la doppia imposizione e di prevenire la frode e l’evasione fiscale in materia di imposte sui redditi ed il protocollo finale, firmati a Roma il 29 aprile 1983, fatto a Bruxelles l’11 ottobre 2004” (in G.U. 29 gennaio 2013, n. 24)

Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 21 gennaio 2013: “Proroga dei termini per la presentazione della dichiarazione annuale prevista dall’articolo 15 del decreto del Presidente della repubblica 26 ottobre 1972, n. 642, finalizzata al pagamento dell’imposta di bollo in modo virtuale” (in G.U. 31 gennaio 2013, n. 26)

Il provvedimento rinvia al 31 marzo 2013 la data utile per la presentazione della dichiarazione annuale dovuta da chi assolve l’imposta di bollo in maniera virtuale, in precedenza fissata al 31 gennaio.

Il decreto inoltre, specifica le modalità di applicazione della maggiorazione dovuta per chi paga dopo il 31 marzo nonché le modalità di liquidazione della prima rata bimestrale dovuta per il 2013, che va pagata con l’importo identico a quello versato per il primo bimestre 2012.

ACCERTAMENTO

Prassi Amministrativa

Accertamento imposte sui redditi – Ritenuta sulle provvigioni inerenti a rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento di affari – Esenzione da ritenute d'acconto sulle provvigioni – Interpretazione dell'art. 25-bis, comma 5, del DPR n. 600/1973.

Ris. Agenzia delle Entrate 7 febbraio 2013, n. 7/E, in Boll. Trib. 4/2013, pag. 282.

La Circolare chiarisce che l'esonero dalla ritenuta sulle provvigioni per attività di intermediazione assicurativa (art. 25 bis DPR 600/73) si applica anche alle banche e agli intermediari finanziari iscritte nella sez. D del Registro degli intermediari assicurativi e riassicurativi di cui all'art. 109 del Codice delle assicurazioni private (CAP) (D.Lgs. 7 settembre 2005, n. 209), in quanto detti soggetti si trovano in una situazione analoga a quella degli agenti e mediatori.

In sostanza le prestazioni di tali soggetti sono rese all'impresa di assicurazione per conto della quale svolgono attività ausiliaria di promozione e collocamento di prodotti assicurativi standardizzati, nonché di riscossione di premi, mentre il contratto è stipulato dal cliente con l'impresa di assicurazione, che è responsabile in solido per gli eventuali danni causati dall'intermediario.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Accertamento – Abuso del diritto – Vizio di insufficiente motivazione per non aver considerato l'esistenza di un abuso del diritto – Non sussiste.

Cass., sez. trib. 18 febbraio 2011, n. 3947, in Dir. Prat. Trib. 6/2012, II, pag. 957.

Il vizio di "insufficiente motivazione" non sussiste nella decisione con cui il Giudice, ritenute effettive le operazioni economiche in contestazione ed esistenti i soggetti nei cui confronti le stesse sono state realizzate, abbia ommesso di riscontrare la possibile ricorrenza di "abuso del diritto", a fronte della mancata allegazione, da parte dell'Amministrazione finanziaria, del preteso "risparmio fiscale" che sarebbe derivato al contribuente o delle ragioni della supposta "irrazionalità economica" dell'operato.

E' inammissibile, nel giudizio per cassazione, la invocazione, quale vizio di insufficiente motivazione, del mancato riscontro, nella sentenza impugnata, di un eventuale "abuso del diritto" nella condotta del contribuente, qualora l'Amministrazione finanziaria si limiti a contestare il convincimento espresso dal Giudice di merito circa la effettività, materiale e giuridica, delle operazioni commerciali poste in essere tra il contribuente e soggetti terzi, anch'essi ritenuti esistenti, esponendo soltanto la propria diversa opinione circa la valenza probatoria degli stessi elementi già valutati in giudizio.

Accertamento – Maggior reddito accertato in presenza di perdite fiscali pregresse non ancora utilizzate – Obbligo di procedere al riporto in avanti da parte della amministrazione finanziaria – Inesistenza.

Cass., sez. trib. 26 settembre 2012, n. 16333, in Riv. Dir. Trib. 11/2012, II, pag. 627.

La tesi secondo la quale l'amministrazione finanziaria è tenuta d'ufficio a calcolare le perdite pregresse, portandole in deduzione dal reddito accertato ai fini della determinazione del maggior reddito imponibile (che nel caso in esame sarebbe, quindi, pari a zero), non è condivisibile. Ciò in quanto, come risulta dall'art. 84 TUIR, al contribuente è riservata una facoltà di scelta – da esercitare mediante una chiara indicazione in dichiarazione, pacificamente inesistente nella fattispecie – in ordine al periodo d'imposta (purché non oltre il quinto) nel quale utilizzare in compensazione le perdite disponibili. Facoltà, questa, nel cui esercizio l'amministrazione finanziaria non può sostituirsi al contribuente, nell'interesse stesso di quest'ultimo.

Con nota di M. BEGHIN, "L'accertamento di un maggiore reddito d'impresa in presenza di perdite fiscali pregresse inutilizzate, l'irrogazione delle sanzioni tributarie e l'imposta "double-face".

CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Competenza e giurisdizione – Controversia fra sostituto e sostituito d'imposta – Giurisdizione del giudice ordinario.

Cass., SS.UU. 8 novembre 2012, n. 19289, in Rass. Trib. Cass. 10/2012, pag. 6.

Le controversie tra sostituto d'imposta e sostituito, relative al legittimo e corretto 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 e nelle quali manca di regola "un atto qualificato", rientrante nella tipologia di cui all'art. 19 D.Lgs. n. 546 del 1992.

Competenza e giurisdizione – Richiesta di risarcimento del danno per mancata recezione di una direttiva comunitaria – Agevolazioni tributarie per incentivo all'esodo – Giurisdizione del giudice ordinario.

Cass., SS.UU. 20 novembre 2012, n. 20323, in Rass. Trib. Cass. 10/2012, pag. 7.

Sussiste la giurisdizione del giudice ordinario sulla domanda del risarcimento del danno per mancato tempestivo adeguamento della legge tributaria interna alla normativa comunitaria. In quanto la domanda di ristoro patrimoniale per mancato adeguamento della legge interna alla disciplina comunitaria è del tutto autonoma ed avulsa dal rapporto tributario e si presenta come domanda alternativa, piuttosto che subordinata, a quella concernente il rimborso dell'imposta; la giurisdizione tributaria deve ritenersi imprescindibilmente collegata alla natura tributaria del rapporto e l'attribuzione alla giurisdizione tributaria di controversie non aventi natura tributaria comporta la violazione del divieto costituzionale di istituire giudici speciali.

CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie

Giurisprudenza

Procedimento – Ricorsi – Atti impugnabili innanzi alle Commissioni tributarie – Interpello disapplicativo ex art. 37-bis, comma 8, del DPR n. 600/1973 – Risposta negativa – Non costituisce un atto equivalente a diniego di agevolazione fiscale – Impugnazione obbligatoria – Esclusione.

Procedimento – Ricorsi – Atti impugnabili innanzi alle Commissioni tributarie – Interpello disapplicativo ex art. 37-bis, comma 8, del DPR n. 600/1973 – Risposta negativa – Impugnazione solo facoltativa – Effetti e conseguenze.

Cass., sez. trib. 5 ottobre 2012, n. 17010, in Boll. Trib. 3/2013, pag. 211

In tema di atti impugnabili nel processo tributario di cui all'art. 19 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, le determinazioni del Direttore regionale dell'Agenzia delle entrate sull'istanza del contribuente volta ad ottenere il potere di disapplicazione di una norma antielusiva ai sensi dell'art. 37-bis, ottavo comma, del DPR 29 settembre 1973, n. 600, non sono equiparabili ad un diniego di "agevolazione fiscale", in quanto tale fattispecie costituisce un trattamento derogatorio di favore riconosciuto in generale nella ricorrenza di determinate condizioni, pur in presenza del presupposto del tributo, per finalità di realizzazione di interessi diversi da quello fiscale, mentre la disapplicazione di una norma antielusiva consiste nel rimuovere l'operatività di norme limitative di "vantaggi" fiscali di regola spettanti in relazione a singole fattispecie, il cui esame abbia portato ad escludere il realizzarsi dello scopo elusivo, così ripristinando il regime tributario applicabile nel caso specifico a quello previsto dall'ordinamento in assenza del fine di elusione, ossia quello ritenuto giusto dal legislatore in relazione alla capacità contributiva manifestata; da ciò consegue che l'atto in questione non è riconducibile in modo certo ed inequivoco ad una delle categorie indicate nell'art. 19 citato e che, pertanto, non può essere ritenuto obbligatoriamente impugnabile, dovendosi escludere, per ovvie ragioni di certezza dei rapporti giuridici e di tutela del diritto di difesa, che possa essere introdotta per via interpretativa una decadenza⁷ del contribuente dal diritto di contestare una pretesa tributaria, che sarebbe di contro inevitabilmente conseguente all'omessa impugnazione di uno degli atti tassativamente elencati nella norma di esame (o la cui impugnabilità è prescritta in altra specifica disposizione di legge).

Il diniego del Direttore regionale dell'Agenzia delle Entrate di disapplicazione di norme antielusive, ai sensi dell'art. 37-bis, ottavo comma, del DPR 29 settembre 1973, n. 600, rientra nel novero degli atti impugnabili solo in via facoltativa da parte del contribuente istante, dovendosi escludere che a tale atto possa attribuirsi natura meramente endoprocedimentale o di semplice parere interpretativo (al pari di una circolare) e non potendosi negare, nel contempo, che il contribuente destinatario della risposta abbia l'interesse, ex art. 100 c.p.c., ad invocare il controllo giurisdizionale sulla legittimità dell'atto medesimo, di talchè l'omessa impugnazione dell'atto di diniego non pregiudica la posizione del contribuente che ad esso non ritenga di adeguarsi e che, in assenza di espresse previsioni contrarie, è privo di efficacia vincolante nei confronti del contribuente stesso, fermo però restando che la risposta all'interpello non impedisce alla stessa Amministrazione di rivalutare (in sede di esame della dichiarazione dei redditi o dell'istanza di rimborso) l'orientamento negativo precedentemente espresso, né al contribuente di esperire la piena tutela giurisdizionale nei confronti dell'atto tipico che gli venga notificato, dimostrando in tale sede, senza preclusioni di sorta, la sussistenza delle condizioni per fruire della disapplicazione della norma antielusiva, mentre la risposta positiva del Direttore regionale impedisce invece all'Amministrazione l'applicazione della norma antielusiva oggetto d'interpello, in applicazione del principio di tutela dell'affidamento, avente diretto fondamento costituzionale e carattere generale ed immanente anche nell'ordinamento tributario, il quale trova espresso e generale riconoscimento nell'art. 10 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente), nonché, specificamente in relazione agli interpelli c.d. ordinari ma con portata da ritenere estesa anche alle altre tipologie di interpello previste dalla normativa, nell'art. 11, secondo comma, della medesima legge n. 212/2000 (il quale prevede la nullità di atti impositivi emanati in difformità dalla risposta all'interpello).

Processo tributario – Circolari e risoluzioni – Irrilevanza – Non vincolano neppure l'ufficio impositore.

Cass., sez. trib. 14 novembre 2012, n. 19863, in Rass. Trib. Cass. 10/2012, pag. 19.

Le circolari o le risoluzioni, non costituiscono fonte di diritto, sicché le stesse non vincolano né il contribuente né gli uffici, né il giudice e non sono idonee, pertanto, a precludere il diritto ad agire in giudizio, o di impugnare la sentenza da parte dell'Amministrazione soccombente.

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC

Dottrina

“Imposte sui redditi imputati dalle CFC: il corretto esercizio di competenza economica” di L. MARRAFFA, in Corr. Trib. 10/2013, pag. 818.

In tema di CFC sussistono incertezze circa il fatto se le imposte relative al reddito imputato per trasparenza alla controllante italiana debbano essere contabilizzate nello stesso esercizio di imputazione del reddito ovvero in quello in cui sono rilevati i proventi/oneri derivanti dalle partecipazioni CFC (dividendi e plus/minusvalenze). Infatti, nel caso delle CFC non risulta agevole stabilire la correlazione, prescritta dal principio della competenza economica, tra imposte sul reddito e ricavi/proventi e costi/oneri cui le stesse si riferiscono e, più in particolare, occorre verificare se ed in che misura sia possibile correlare le imposte assolute sul reddito imputato per trasparenza ai proventi ed oneri scaturenti dal possesso e realizzo delle partecipazioni in CFC.

Non essendo possibile ipotizzare una correlazione contabile del risultato della CFC con le imposte dovute dal soggetto partecipante, gli oneri fiscali dovrebbero essere rilevati integralmente a conto economico nell'esercizio in cui avviene l'imputazione del reddito. Tuttavia, tale soluzione non terrebbe in debita considerazione la circostanza che all'imputazione per trasparenza del reddito si ricollega anche l'esclusione/riduzione di imposizione in relazione ai proventi/oneri da partecipazione riconducibili ai redditi già precedentemente tassati per trasparenza.

Secondo un indirizzo, siccome i ricavi/proventi ed i costi/oneri della CFC concorrono a formare l'utile o la perdita di esercizio della medesima CFC e tale utile/perdita a sua volta genera in capo al partecipante proventi/oneri da partecipazione, allora si potrebbe sostenere che le imposte assolute sul reddito imputato per trasparenza sono oneri fiscali di competenza dell'esercizio in cui sono rilevati i proventi/oneri sulla partecipazione. Di conseguenza, nell'esercizio di imputazione del reddito per trasparenza l'onere fiscale sarebbe oggetto di rilevazione con scrittura solo patrimoniale, mentre interesserebbe il conto economico della partecipante nell'esercizio di emersione di dividendi o plus/minusvalenze.

Per l'A. tale soluzione contrasterebbe con il principio della prudenza perché rinvierebbe la rilevazione di un onere certo; inoltre, l'onere fiscale potrebbe essere del tutto sproporzionato rispetto al dividendo o alla plus/minusvalenza conseguiti dal partecipante; infine, tale soluzione sarebbe tecnicamente impraticabile nei casi in cui l'imputazione del reddito per trasparenza avvenga in un esercizio successivo rispetto a quello di rilevazione dei proventi/oneri da partecipazione, dovendosi in tali casi rilevare una fiscalità differita prima ancora di conoscere l'esatto ammontare delle imposte dovute.

Per ovviare a tale inconvenienti, si propone di rilevare in capo al partecipante le imposte connesse all'imputazione del reddito per trasparenza nel conto economico del medesimo esercizio di rilevazione dei redditi, ma di rilevare anche la fiscalità anticipata/differita per tener conto del fatto che le disposizioni in materia di CFC prevedono esclusioni e riduzioni su dividendi e plus/minusvalenze.

Per i soggetti che adottano i principi contabili nazionali la rilevazione delle imposte anticipate sono contabilizzate soltanto se è ragionevolmente certo il loro futuro recupero, mentre le imposte

differite sono sempre rilevate, salvo che vi siano scarse probabilità che il debito insorga. Per i soggetti che adottano i principi contabili internazionali le imposte anticipate sono rilevate solo se è probabile il loro recupero, mentre le differite sempre.

Quanto poi alla determinazione della fiscalità anticipata e differita associata a dividendi e plus/minusvalenze su partecipazioni CFC sembra corretto fare riferimento alle disposizioni ordinariamente applicabili a tali proventi/oneri. Quindi sui dividendi distribuiti da una CFC ad un soggetto che adotta gli Italian GAAP le imposte anticipate verrebbero calcolate applicando l'aliquota Ires del 27,5% sul 100 % o sul 5% del loro ammontare se provengono da soggetti residenti, rispettivamente, in Paesi a fiscalità privilegiata o meno.

Se il beneficio fiscale sui proventi/oneri da partecipazione CFC dovesse risultare superiore alle imposte correnti sul reddito imputato per trasparenza, in analogia a quanto si verifica nella contabilizzazione delle imposte sostitutive sull'affrancamento dell'avviamento, si ritiene che i soggetti che adottano gli Italian GAAP possano rilevare la fiscalità anticipata solo fino a concorrenza delle imposte dovute sui redditi imputati per trasparenza; per i soggetti che adottano gli IAS/IFRS è invece possibile rilevare la fiscalità anticipata per l'intero ammontare del beneficio fiscale atteso. (AF)

IRES

Dottrina

“Effetti differiti per l'affrancamento delle attività immateriali incorporate nelle partecipazioni di controllo” di G. ALBANO, in Corr. Trib. 3/2013, pag. 189.

La legge di stabilità 2013 ha differito di un quinquennio gli effetti dell'affrancamento dei maggiori valori effettuato ai sensi dei DDLL 98 e 201/2011.

I predetti provvedimenti avevano previsto la possibilità di affrancare i maggiori valori contabili attribuibili ad avviamento, marchi e altre attività immateriali, emersi a seguito di operazioni straordinarie, anche nel caso in cui tali valori non fossero autonomamente iscritti nel bilancio di esercizio, ma fossero incorporati nel valore di carico delle partecipazioni di controllo, purché risultassero iscritti in via autonoma nel bilancio consolidato.

Illustrata brevemente la disciplina dell'affrancamento e i suoi effetti, l'A. si sofferma in particolare sull'effetto combinato con la normativa sulla conversione delle imposte anticipate (DTA) in crediti di imposta.

L'emersione in bilancio di imposte anticipate a seguito dell'affrancamento consente, in presenza di perdite civilistiche, la conversione di tali DTA in crediti di imposta che possono essere immediatamente utilizzati in compensazione.

In altri termini, in situazioni di perdita la monetizzazione delle DTA derivanti dall'affrancamento rende fruibili immediatamente – sotto forma di credito d'imposta quelli che nell'impianto normativo previsto dal DL 98 dovevano essere benefici futuri conseguiti sotto forma di maggiori ammortamenti deducibili in 10 anni.

L'A. osserva che la scelta di differire di 5 anni la deducibilità degli ammortamenti rende ora economicamente sconvenienti scelte di affrancamento eseguite negli anni precedenti e va a colpire principalmente i soggetti che non hanno beneficiato della trasformazione delle DTA in crediti d'imposta, poiché in caso di conversione il beneficiario è già monetizzato e quindi il tema della deducibilità degli ammortamenti non si pone. (EM)

L'affrancamento di partecipazioni di controllo per banche e istituti finanziari, di F. GALLIO e E. BRESSAN in Corr. Trib. 8/2013, pag. 653.

In base all'art. 15, del D.L. n. 185/2008 - come integrato dall'art.23, commi da 12 a 14 del D.L. n. 98/2011 - le società che hanno acquisito partecipazioni di controllo possono ottenere, tramite

opzione, il riconoscimento fiscale della porzione del maggior valore riferibile ad avviamento ed altri *intangibile* della società partecipata, quale risultante dai bilanci consolidati del gruppo di appartenenza, in relazione ad operazioni effettuate sino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2011.

Gli effetti del riallineamento decorrono dal 2018 per gli affrancamenti relativi ad operazioni effettuate entro il 31 dicembre 2010 e dal 2020 per le operazioni chiuse il 31 dicembre 2011.

Per partecipazioni di controllo, secondo il Decreto si intendono quelle incluse nel consolidamento ai sensi del D. Lgs. n. 127/1991, mentre il provvedimento attuativo del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 22 novembre 2011 precisa che si tratterebbe delle partecipazioni di controllo che presentano i requisiti dell'art. 26 del D.Lgs. n. 127/1991.

Dalla lettura della normativa primaria sembrerebbe potersi desumere che l'affrancamento spetta anche alle banche ed agli altri istituti finanziari che redigono il bilancio in base al D. Lgs. n. 87/1992, e non secondo gli IAS.

Tale conclusione parrebbe confermata anche dall'Agenzia delle entrate che nella Circolare n. 28/E del 2009 ha precisato che non può essere limitato il diritto di opzione tra soggetti che adottano i principi contabili internazionali e soggetti che invece non li adottano in quanto tale discriminazione esporrebbe la norma a censure da parte delle autorità dell'Unione Europea.

Per coloro che non hanno esercitato l'opzione nell'Unico 2012, siccome non è stato ancora chiarito quale sia il termine ultimo e tenuto presente che per il perfezionamento occorre non soltanto che vi sia il pagamento dell'imposta sostitutiva, ma anche che venga manifestata la scelta in dichiarazione annuale dei redditi, gli Autori ritengono legittimo procedere all'affrancamento entro il 16 giugno 2013 (termine di scadenza del versamento delle imposte per il 2012 che coincide con quello versamento dell'imposta sostitutiva).

Relativamente al mancato esercizio dell'opzione in dichiarazione annuale dei redditi per il 2011, si ritiene esperibile il procedimento dell'art. 2, comma 8-bis, del D.P.R. n. 322/1998, provvedendo a sanare l'omissione mediante presentazione di una dichiarazione dei redditi integrativa entro il 30 settembre 2013.(AF)

Il riferimento fatto dagli AA. alla facoltà di affrancamento per le banche e altri istituti finanziari che redigono il bilancio in base al D.Lgs. n. 87/92, e non secondo gli IAS, dovrebbe probabilmente riguardare le stabili organizzazioni in Italia di banche estere che detengono partecipazioni di controllo che presentano i requisiti per l'affrancamento, in modo da evitare disparità di trattamento che deriverebbero dalla limitazione dell'opzione ai soli soggetti IAS *adopter*.

In tale senso dovrebbe essere interpretato il mancato riferimento del D.M. 11 novembre 2011 al D.Lgs. n. 87/92.

“La trasformazione in crediti d'imposta delle attività per imposte anticipate alla luce dei chiarimenti forniti con la circolare 28 settembre 2012, n. 37/E” di S. ROTA, in Boll. Trib. 3/2013, pag. 169.

L'A. esamina in modo organico ed esaustivo la disciplina della trasformazione in crediti d'imposta delle attività per imposte anticipate (*Deferred tax assets* o DTA) prevista ai commi 55-58 dell'art. 2 del D.L. n. 225/2010, come modificato dall'art. 9 del D.L. n. 201/2011, alla luce dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 28 settembre 2012, n. 37/E. In particolare, vengono analizzati le finalità della norma, l'ambito applicativo della stessa, i profili oggettivi e soggettivi, la sua decorrenza, i presupposti applicativi e le modalità di calcolo della trasformazione delle DTA e di utilizzo dei crediti rivenienti dalla trasformazione.

Per quanto riguarda l'ambito soggettivo, l'Agenzia ha precisato che la norma si applica anche alle società estere che operano in Italia attraverso una stabile organizzazione. Tuttavia, per tali soggetti non opera la trasformazione delle DTA in caso di liquidazione volontaria o assoggettamento a procedure concorsuali o di gestione della crisi (comma 56-ter), posto che tale ipotesi presuppone un evento di natura extrafiscale che non si verifica in capo alla stabile organizzazione, interessando la società estera. Al riguardo, l'A. osserva che tale orientamento appare in contrasto con la finalità della norma di garantire una qualità patrimoniale alle DTA sufficiente ad evitare la

deduzione delle stesse dal patrimonio di vigilanza, manifestandosi una discriminazione tra società italiane e società estere che operano in Italia attraverso una stabile organizzazione.

Seppur non espressamente richiamate dalla Circolare n. 37/E del 2012, l'A. ritiene che per ragioni di ordine logico-sistematico rientrino nell'ambito oggettivo di applicazione della disciplina in esame: (i) le DTA iscritte in sede di riallineamento effettuato ai sensi dell'art. 176, comma 2-ter, del TUIR dell'avviamento iscritto a seguito di un'operazione di fusione, scissione o conferimento di azienda o di un suo ramo; (ii) le DTA iscritte in sede di affrancamento, effettuato ai sensi dell'art. 15, commi 10-bis e 10-ter, del D.L. n. 185/2008, dell'avviamento, dei marchi e delle altre attività immateriali a vita utile indefinita iscritti nel bilancio consolidato e ricompresi nel maggior valore di acquisizione delle partecipazioni di controllo; (iii) le DTA iscritte in sede di contabilizzazione a diretta riduzione del patrimonio netto, secondo il metodo suggerito da Assirevi nel documento OPI 1, dell'avviamento e delle altre attività immateriali a vita utile indefinita emerse a seguito dell'acquisizione di aziende o rami aziendali *under common control*. Infatti, il riallineamento di cui all'art. 15, comma 10, del D.L. 185/2008, menzionato espressamente dalla citata Circolare n. 37/E del 2012 tra le fattispecie che danno luogo a DTA trasformabili, costituisce, da un lato, una variante del regime di riallineamento ordinario previsto dall'art. 176, comma 2-ter, del TUIR e, dall'altro, è espressamente richiamato dai commi 10-bis e 10-ter del citato art. 15, che prevedono l'applicabilità delle previsioni del comma 10 anche ai maggiori valori delle partecipazioni di controllo iscritti in bilancio e riferibili all'avviamento e alle altre attività immateriali della partecipata così come risultante dal bilancio consolidato. Per quanto riguarda, invece, le imposte anticipate iscritte a fronte del valore dell'avviamento o delle altre attività immateriali a vita utile indefinita contabilizzato a diretta diminuzione del patrimonio netto secondo quanto previsto dal documento OPI 1 di Assirevi, si tratta di poste rilevanti ai fini della disciplina in esame in quanto entrambe le condizioni richieste dalla norma (l'iscrizione in bilancio di imposte anticipate e la riferibilità delle imposte a componenti negativi relativi ad avviamento o altre attività immateriali deducibili in più periodi d'imposta) sarebbero soddisfatte. Infatti, da un lato, l'esistenza di valori fiscali di importo superiore a quelli contabili dovrebbe comportare l'iscrizione di imposte anticipate e, dall'altro, tale differenza positiva è fiscalmente rilevante ai sensi dell'art. 4, comma 3, del D.M. 1° aprile 2009 n. 48 ed è certamente deducibile in più periodi d'imposta ai fini delle imposte sui redditi nel caso sia qualificabile come avviamento o altra attività immateriale a vita utile indefinita.

L'Agenzia ha precisato che sono trasformabili in crediti d'imposta solo le DTA che hanno rilevanza ai fini della normativa prudenziale di vigilanza e, pertanto, in caso di liquidazione volontaria o di altra procedura concorsuale, sono convertibili solo le DTA iscritte fino all'ultimo bilancio d'esercizio approvato prima di entrare in fase di liquidazione volontaria o di procedura concorsuale. Inoltre, stante l'esplicito riferimento della norma alle "imposte anticipate iscritte in bilancio", l'importo delle DTA trasformabili corrisponde al valore indicato nell'apposita voce dell'attivo dello stato patrimoniale e, pertanto, non sono trasformabili, in quanto non iscritte, le DTA compensate con eventuali imposte differite passive ovvero quelle svalutate per motivi prudenziali.

L'Agenzia ha altresì precisato che non possono essere oggetto di trasformazione eventuali DTA eccedenti rispetto alla minore imposta effettivamente corrispondente ai componenti negativi deducibili in futuri periodi d'imposta. Ciò potrebbe verificarsi sia nel caso in cui il contribuente, in presenza di riduzione di aliquote, non abbia provveduto ad aggiornare le aliquote utilizzate per l'iscrizione in bilancio delle DTA, sia nel caso in cui le DTA siano state iscritte in bilancio considerando importi solamente stimati delle variazioni in aumento apportate al risultato dell'esercizio nel periodo d'imposta di formazione, che non sono stati poi aggiornati.

L'Agenzia non si è invece pronunciata sulla trasformabilità delle DTA iscritte ai fini IRAP. Gli esempi numerici effettuati nella Circolare n. 37/E cit. fanno riferimento solo all'IRES e ciò dovrebbe costituire un indizio dell'orientamento dell'Amministrazione finanziaria sulla tipologia di imposte anticipate trasformabili. Al riguardo, l'A. osserva che la norma dapprima si riferisce genericamente alle "attività per imposte anticipate iscritte in bilancio", fra cui vi rientrano sia l'IRES che l'IRAP, ma poi richiama "i componenti negativi ... deducibili ... ai fini delle imposte sui redditi" e le "perdite di cui all'art. 84 del testo unico delle imposte sui redditi", che – al contrario – possono far pensare come la disciplina in esame riguardi solamente le attività per imposte anticipate iscritte ai fini IRES. In ogni caso, per le DTA iscritte ai fini IRAP non può operare l'ipotesi di trasformazione prevista dal comma 56-bis dell'art. 2 del D.L. n. 225/2010, che si applica in presenza di una perdita fiscale, posto che ai fini IRAP le perdite fiscali non sono riportabili ai successivi periodi d'imposta.

In caso di consolidato fiscale e di perdita fiscale, l'Agenzia ha precisato che legittimata alla trasformazione è la singola società, consolidante o consolidata, a condizione che: (i) abbia operato nella propria dichiarazione una variazione rilevante ai fini della disciplina in esame; (ii) abbia evidenziato nella dichiarazione una perdita fiscale; (iii) abbia iscritto in bilancio le DTA relative alla perdita. Ne deriva che, qualora l'accordo di consolidamento preveda la remunerazione immediata dell'intero importo delle perdite fiscali trasferite al consolidato fiscale e nel bilancio della società consolidata non figurino nessun importo a titolo di DTA, ma soltanto un credito verso la consolidante per il beneficio trasferito e immediatamente remunerato, la trasformazione non potrebbe operare né a livello della consolidata né della consolidante. Al contrario, qualora il regolamento preveda la remunerazione delle perdite fiscali trasferite solo se, e nella misura in cui, le stesse sono utilizzate dalla stessa società che le ha prodotte in diminuzione dei propri redditi imponibili, nel bilancio della società consolidata dovrebbero figurare le DTA relative alla perdita trasferita al consolidato per la parte oggetto di trasformazione, corrispondente alla ragionevole certezza di redditi futuri realizzati dalla società consolidata. In tale caso, la società legittimata a trasformare le DTA iscritte è la consolidata, che realizza tutte le condizioni richieste dall'Agenzia delle Entrate. Qualora, infine, l'accordo di consolidamento preveda la remunerazione immediata delle sole perdite fiscali trasferite al consolidato e utilizzate in compensazione dei redditi trasferiti da altre società consolidate, nel bilancio della società che ha attribuito la perdita dovrebbero figurare le DTA relative alla perdita fiscale residua. In tale caso, la trasformazione dovrebbe operare a livello di società consolidata solo relativamente alle DTA iscritte sulla perdita residua.

La trasformazione delle DTA in crediti d'imposta comporta, per quanto riguarda l'ipotesi della perdita civilistica prevista dai commi 55 e 56 dell'art. 2 del D.L. n. 225/2010, la sterilizzazione della deduzione corrispondente dalla DTA (per es. i cd. diciottesimi delle svalutazioni dei crediti). A fronte dei tre possibili criteri utilizzabili per identificare i componenti negativi da sterilizzare (criterio proporzionale, sterilizzazione delle variazioni in diminuzione a scadenza più prossima ovvero più remota), l'Agenzia ha chiarito che devono essere prioritariamente annullate le variazioni in diminuzione a scadenza più prossima per un ammontare corrispondente alle DTA trasformate, qualunque sia l'asset cui si riferiscono o la disposizione fiscale che le abbia generate. (FDA)

Prassi Amministrativa

IRES – *Participation exemption* - Art. 87 del TUIR – Ulteriori chiarimenti

Circ. Agenzia delle Entrate 29 marzo 2013, n. 7/E, nel sito web www.agenziaentrate.it.

La circolare fornisce chiarimenti con particolare riferimento: al concetto di esercizio di impresa commerciale, ai criteri per la verifica della commercialità nell'ipotesi di impresa in fase di *start up*, ai rapporti tra la fase di *start up* e il requisito della commercialità, all'individuazione del requisito di commercialità in presenza dell'esercizio congiunto di attività commerciali e non commerciali, ai rapporti tra la disciplina della *participation exemption* e le società non operative, all'applicazione dell'art. 87, comma 5, TUIR in presenza di *holding*, al periodo di ininterrotto possesso di cui all'art. 87, comma 1, lett. a) TUIR in caso di costituzione di diritti reali di garanzia su partecipazioni, ai criteri di movimentazione delle partecipazioni confluite in uno stesso comparto.

CONCETTO DI ESERCIZIO DI IMPRESA COMMERCIALE

In linea generale l'esercizio di impresa commerciale a cui è subordinato il regime di esenzione è individuato sulla base dei criteri di cui all'art. 55 TUIR.

Viene chiarito che si è in presenza di "un'impresa commerciale" quando la società partecipata risulta dotata di una struttura operativa potenzialmente idonea all'avvio del processo produttivo.

La relativa verifica non può essere basata esclusivamente sul contenuto dell'oggetto sociale. Questo rileva ai fini della sussistenza del requisito della commercialità nella misura in cui si trovi, di fatto, rispondenza nelle attività, in concreto, poste in essere dall'impresa.

Il requisito della commercialità può considerarsi sussistente già nella fase di *start up* sempreché la società partecipata dopo aver ultimato le fasi preparatorie ed essersi dotata di un apparato organizzativo autonomo inizi successivamente a svolgere l'attività per la quale è stata costituita.

Il requisito di commercialità utile a verificare se la partecipazione posseduta rientra nel regime della *participation exemption* deve ritenersi non sussistente in tutte le ipotesi di attività rivolte alla mera gestione passiva di *asset* da cui derivi la percezione di *passive income*, intendendosi per tali i proventi ritraibili da beni dotati di un'autonoma capacità produttiva che, in quanto tali, potrebbero non richiedere l'inserimento in un apparato organizzato di fattori produttivi costituenti un'azienda. Fermo restando che sono comunque necessarie valutazioni da effettuare in concreto, l'Agenzia ritiene che qualora il soggetto eserciti più attività (di cui solo alcune qualificabili commerciali ai fini *per*) si debba procedere all'individuazione di specifici criteri per stabilire se l'attività commerciale sia prevalente o meno rispetto a quella non commerciale.

REDDITI DI CAPITALE

Dottrina

“Maggiori oneri tributari per imprese di assicurazione polizze vita” di C. GALLI e S. MANCINELLI, in Corr. Trib. 3/2013, pag. 195.

Gli AA. esaminano le numerose novità introdotte dalla Legge di Stabilità 2013 per il settore assicurativo riguardanti sia la fiscalità delle imprese di assicurazione che la tassazione delle polizze vita e di capitalizzazione stipulate da talune categorie di soggetti.

Tra le misure gli AA. commentano quella contenuta all'art.1, comma 506 della cit. legge che ha disposto un incremento dell'aliquota dell'imposta sulle riserve matematiche allo 0,5%, per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2012, e allo 0,45% a decorrere dai periodi d'imposta successivi.

Pur nel silenzio della norma, gli AA. ritengono, correttamente, che la maggiore aliquota debba trovare applicazione anche ai fini dell'imposta sul valore delle polizze vita emesse da compagnie non residenti operanti in libera prestazione di servizi (“LPS”) e sottoscritte, per il tramite di intermediari finanziari e società fiduciarie, da persone fisiche residenti al di fuori dell'esercizio di attività commerciali. In particolare, detta imposta deve essere corrisposta dagli intermediari che, su incarico del contribuente o della compagnia assicurativa estera, applicano il prelievo alla fonte previsto per tali contratti.

Al fine di attenuare il maggior onere derivante dall'incremento dell'aliquota dell'imposta sulle riserve matematiche, l'art.1, comma 507 prevede che, a decorrere dal 2013, il credito derivante dal versamento dell'imposta sulle riserve matematiche non potrà eccedere determinati limiti che sono stabiliti, per ciascun anno, in percentuale all'importo delle riserve stesse. Più precisamente, la legge prevede che, qualora nel 2013 l'ammontare del credito d'imposta non ancora compensato o ceduto, aumentato dell'imposta da versare nell'anno in corso, ecceda il 2,5% delle riserve matematiche dei rami vita iscritte nell'ultimo bilancio di esercizio, l'imposta da versare per tale anno debba essere corrispondentemente ridotta. In altri termini, alla data di versamento dell'imposta sulle riserve matematiche per il 2012, le imprese di assicurazione dovranno porre a raffronto il credito derivante dal pagamento dell'imposta sulle riserve matematiche, incrementato dell'imposta da versare nell'anno in corso, e il 2,5% delle riserve matematiche iscritte nel bilancio dell'esercizio 2012. Qualora il credito, incrementato dell'imposta relativa a tale esercizio, ecceda il 2,5% delle riserve, l'imposta da versare sarà ridotta di un ammontare pari a tale eccedenza.

La norma non chiarisce se il limite massimo di credito accumulabile debba applicarsi anche all'imposta sul valore delle polizze estere. Secondo gli AA. per ragioni di equità si imporrebbe una soluzione positiva.

Con il successivo comma 510, il legislatore è intervenuto altresì a modificare il regime delle polizze vita stipulate prima del 1° gennaio 1996 da soggetti esercenti attività commerciali. Ricordiamo che fino al 31 dicembre 2012, i redditi derivanti da polizze vita stipulate prima del 1° gennaio 1996 da soggetti esercenti attività commerciali erano assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta ai sensi dell'art. 6, L. 26 settembre 1985, n. 482. Per le polizze stipulate tra il 1° gennaio 1996 e il 31 dicembre 2000 da soggetti esercenti attività commerciali, la ritenuta si applicava a titolo d'acconto. Successivamente, con l'introduzione dell'imposta sostitutiva di cui all'art. 26-ter, del DPR

600/1973 ad opera del D.Lgs. 18 febbraio 2000, n. 47, per le polizze stipulate o rinnovate successivamente al 1° gennaio 2001 il regime delle ritenute è stato abrogato e i proventi di dette polizze sono assoggettati al regime ordinario di tassazione e concorrono alla formazione del reddito di impresa. Con il cit. comma 510 è stato equiparato il trattamento fiscale delle polizze stipulate antecedentemente al 1° gennaio 1996 con quelle stipulate successivamente al 1° gennaio 2001.

Sempre con riferimento alle polizze vita stipulate prima del 1° gennaio 1996 da soggetti esercenti attività commerciali, il comma 508 dispone che i redditi costituiti dalla differenza tra il valore della riserva matematica di ciascuna polizza alla data del 31 dicembre 2012 e i premi versati si considerano corrisposti a tale data. In altri termini, ai soli fini del pagamento della ritenuta a titolo d'imposta, la quale, si ricorda, costituiva il prelievo alla fonte per le polizze stipulate prima del 1° gennaio 1996 da soggetti esercenti attività commerciali, i redditi cc.dd. pregressi si considerano corrisposti al 31 dicembre 2012. Pertanto, la ritenuta applicabile su tali redditi dovrà essere versata in via anticipata dalla compagnia. (CLP)

“Problemi aperti sulle polizze estere e nuova imposta sul valore dei contratti assicurativi” di C. GALLI e S. MANCINELLI, in Corr. Trib. 4/2013, pag. 325.

L'articolo esamina alcune problematiche applicative riguardanti l'imposta sostitutiva di cui all'art. 26-ter del DPR 600/73 applicata dagli intermediari finanziari e dalle fiduciarie che intervengono nella riscossione dei redditi di capitale di natura assicurativa di fonte estera a cui l'Agenzia delle Entrate non ha dato risposta nella circolare n. 41/2012.

Gli intermediari che applicano l'imposta sostitutiva sui redditi di capitale di fonte estera di cui all'art. 26-ter DPR 600/73 derivanti dalle polizze emesse da compagnie LPS sono altresì obbligati al pagamento dell'imposta sul valore dei contratti introdotta dalla “Legge di Stabilità 2013, commisurata al valore della polizza al 31 dicembre di ogni anno. Con riferimento a tale imposta, analoga all'imposta sulle riserve matematiche a cui sono tenute le compagnie residenti in Italia, gli AA. ritengono che non rientrano nell'ambito di applicazione le polizze estere emesse da compagnie non operanti in regime di libera prestazione di servizi (“LPS”) e detenute da intermediari residenti a seguito della procedura di rimpatrio giuridico di cui all'art. 13-bis del DL 1°luglio 2009, n. 78, dato che la norma fa espresso riferimento alle polizze emesse da compagnie estere operanti in Italia in LPS. La cit. circ. n. 41/2012 ha fornito numerosi chiarimenti in merito all'applicazione dell'imposta sui contratti, ma permangono alcuni dubbi a cui gli AA. cercano di dare una soluzione. Un dubbio riguarda il chiarimento dell'Agenzia delle Entrate circa l'esclusione dalla base imponibile dell'imposta del valore delle polizze “liquidate” entro il termine previsto per il versamento dell'imposta, essendo per esse già applicata l'imposta sostitutiva sui redditi di capitale cui l'imposta sul valore dei contratti costituisce un anticipo.

La cit. circolare non ha chiarito il significato da attribuire al termine “liquidate”; ci si è chiesti se possa ritenersi rilevante il momento in cui la compagnia comunica all'interessato l'importo che gli verrà corrisposto, o sia rilevante la materiale corresponsione, da parte della compagnia, del controvalore della polizza. Correttamente, secondo gli AA. si deve fare riferimento alla data di accredito della prestazione, momento in cui si opera l'imposta sostitutiva sul reddito di capitale, in ossequio al principio di cassa. Nell'articolo sono affrontate anche delle tematiche riguardanti le modalità di recupero dell'imposta sul valore dei contratti da parte del contraente nel caso in cui l'imposta sostitutiva di cui all'art. 26-ter del DPR n. 600/73 applicata dagli intermediari sul reddito di capitale è inferiore all'imposta sul contratto versata anno per anno, costituendo quest'ultima imposta un anticipo della prima. (CLP)

Prassi Amministrativa

Redditi di capitale – Modifiche al regime fiscale delle cambiali finanziarie e delle obbligazioni emesse dalle piccole e medie imprese e dei *Project bond*.

Circ. Agenzia delle Entrate 6 marzo 2013, n. 6, nel sito web www.agenziaentrate.it.

Per un commento si veda la ns. Circolare Informativa n. 1/2013.

REDDITI DI IMPRESA

Dottrina

“Per i costi <<black list>> l’Agenzia conferma la linea dura...la giurisprudenza però...” di D. AVOLIO e B. SANTACROCE, in Corr. Trib. 11/2013, pag. 873.

L’articolo segnala due importanti sentenze dei giudici di legittimità, in materia di *transfer pricing*. La prima (Cassazione n. 4927 del 27 febbraio 2013) afferma che detta disciplina non si applicherebbe ai rapporti intercompany tra due società entrambe residenti nel nostro Paese ma troverebbe applicazione esclusivamente in uno scenario *cross border*.

La seconda (Cassazione n. 11949 del 2012), quando la contestazione ha per oggetto costi intercompany, sposta l’onere della prova a carico del contribuente.

Con riferimento ai costi *black list*, se da un lato si registra la linea dura sposata dall’Agenzia delle Entrate che, in ordine agli aspetti sanzionatori conseguenti la omessa separata indicazione in dichiarazione dei costi “*black list*” ha ribadito (circ. 15 febbraio 2013, n. 1/E) che sarebbe irrogabile la sanzione proporzionale nella misura del 10% dei costi non indicati in dichiarazione, indipendentemente dal fatto che il contribuente sia stato in grado di dimostrare una delle due esimenti previste dal legislatore, dall’altro si evidenzia una sentenza della Commissione tributaria regionale del Piemonte (12 dicembre 2012 n. 91) più favorevole invece al contribuente, perché relativa al regime delle prove a disposizione del contribuente per superare la presunzione di indeducibilità.

Tra le questioni affrontate dai giudici di merito quelle della seconda esimente prevista dal legislatore per comprovare la deducibilità dei costi *black list*, vale a dire l’esistenza di un effettivo interesse economico alle operazioni commerciali poste in essere con paesi *black list*.

La Commissione tributaria del Piemonte ha accolto le ragioni della contribuente osservando che, non essendo possibile svolgere alcun tipo di comparazione circa i prezzi praticati dai fornitori <<*black list*>>, vista la specificità delle società coinvolte e dei beni forniti, l’effettivo interesse economico andava investigato avuto a mente l’interesse economico oggettivo della società. (EM)

“Le istanze di rimborso per l’IRAP sul costo del lavoro non dedotta integralmente” di G. FERRANTI, in Corr. Trib. 3/2013, pag. 165.

Al fine di ridurre il costo del lavoro e favorire l’occupazione, l’art. 2, comma 1, del D.L. n. 201/2011 ha previsto, a partire periodo d’imposta in corso al 31 dicembre 2012, la deduzione, in sede di determinazione del reddito d’impresa e di quello di lavoro autonomo, dell’IRAP dovuta in relazione alle spese per il personale dipendente e assimilato. L’art. 4, comma 12, del D.L. n. 16/2012 ha esteso tale possibilità anche ai periodi d’imposta anteriori al 2012, prevedendo apposita istanza di rimborso delle maggiori imposte sui redditi versate. Il provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 17 dicembre 2012 e le relative istruzioni per la compilazione dell’istanza di rimborso hanno fornito importanti chiarimenti, anche ai fini della compilazione del mod. Unico 2013 e, quindi, per l’applicazione della norma a regime. In particolare, è stato precisato che l’IRAP analiticamente deducibile va determinata al netto dell’imposta già dedotta forfettariamente qualora non siano stati sostenuti interessi passivi e che, in caso di sostenimento sia di spese per il personale che di interessi passivi, le deduzioni (analitica e forfettaria) si cumulano. Non viene pertanto chiesto il ricalcolo della deduzione forfettaria del 10% per tenere conto della fruizione anche di quella relativa al costo del lavoro. Ne deriva che resta possibile utilizzare il plafond del 10% interamente per la componente interessi, che in precedenza era condiviso anche con la componente lavoro.

L'Agenzia delle Entrate non ha ancora precisato ufficialmente il criterio di calcolo dell'IRAP deducibile. Al riguardo, considerato che l'IRAP è ammessa in deduzione ai sensi dell'art. 99, comma 1, del TUIR secondo il principio di cassa, l'A. ritiene che occorra: (i) determinare la quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato; (ii) individuare il rapporto tra il costo del lavoro non deducibile, al netto delle deduzioni spettanti, e l'intero valore della produzione imponibile (sempre al netto delle deduzioni); (iii) applicare la percentuale così determinata, rispettivamente, all'imposta versata a saldo e quella versata in acconto. Con le stesse modalità occorre procedere per l'IRAP versata a seguito di ravvedimento operoso, di iscrizione a ruolo di imposte dovute per effetto della riliquidazione della dichiarazione o dell'attività di accertamento. In tali casi, le suddette modalità di calcolo vanno applicate con riferimento al periodo d'imposta precedente nel quale è stato sostenuto il costo del lavoro e al quale si riferisce l'IRAP pagata.

Al fine del calcolo della deduzione, oltre alle retribuzioni correnti maturate dai dipendenti nel corso del periodo d'imposta e alle spese di trasferta e simili, secondo l'A. rilevano anche i costi imputati a titolo di accantonamento per TFR e per ogni altra tipologia attinente al rapporto di lavoro da effettuarsi in successivi esercizi, compresi quelli operati per l'attuazione di particolari programmi di incentivazione all'esodo. Nella Circolare n. 25/E del 2012, l'Agenzia delle Entrate ha inoltre precisato che la norma trova applicazione anche in presenza di oneri sostenuti per gli amministratori e i collaboratori coordinati e continuativi i cui redditi sono assimilati a quelli di lavoro dipendente, a condizione che si tratti di retribuzioni percepite per prestazioni non rientranti nell'oggetto dell'arte o della professione. Tra i detti compensi sono compresi anche gli accantonamenti relativi al trattamento di fine mandato degli amministratori inquadrati quali collaboratori coordinati e continuativi.

Nel provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 17 dicembre 2012 è stato chiarito che le istanze di rimborso conseguenti alla mancata deduzione dell'IRAP nei periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2012 possono essere presentate se il termine di 48 mesi di cui all'art. 38 del DPR n. 602/73 cade nel periodo compreso tra il 28 dicembre 2011 ed il 2 marzo 2012. Il provvedimento ha inoltre confermato che la deduzione, comportando la rideterminazione del reddito, può dare luogo ad una maggiore perdita da computare in diminuzione del reddito relativo al primo periodo d'imposta utile successivo, alle condizioni e nei limiti stabiliti dagli artt. 8 e 84 del TUIR.

In caso di partecipazione al regime del consolidato nazionale, per gli esercizi anteriori all'inizio della tassazione di gruppo è legittimata alla presentazione dell'istanza di rimborso la singola società, per gli esercizi di avvio del consolidato e quelli successivi è invece legittimata la consolidante sulla base degli imponibili IRES rideterminati dalle singole consolidate, che devono presentare l'istanza, ancorché nella stessa non sia evidenziato alcun importo da rimborsare. (FDA)

“Le istanze di rimborso per l'IRAP sul costo del lavoro: le questioni da risolvere” di G. FERRANTI, in Corr. Trib. 11/2013, pag. 847.

L'Assonime con la circolare n. 1 del 15 gennaio 2013 e l'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 1/E del 15 febbraio 2013 hanno fornito alcuni chiarimenti in merito alle istanze di rimborso delle maggiori imposte sui redditi versate a causa della mancata deduzione dell'IRAP relativa al costo del lavoro. In particolare, l'A. condivide le indicazioni fornite dall'Assonime secondo cui l'IRAP deducibile dal reddito debba essere determinata computando anche gli accantonamenti per premi a maturazione ed erogazione differita, proprio in quanto espressivi di costi di competenza dell'esercizio, ciò in linea con le regole per la determinazione del reddito d'impresa. Qualora detti accantonamenti si rivelassero *ex post* eccessivi, ciò determinerebbe un corrispondente recupero a tassazione della quota di IRAP dedotta.

Per quanto riguarda il rapporto tra deduzione analitica dell'IRAP relativa al costo del lavoro e quella forfettaria del 10%, nelle istruzioni per la compilazione dell'istanza di rimborso è stato precisato che l'IRAP analiticamente deducibile va determinata al netto dell'imposta già dedotta forfettariamente qualora non siano stati sostenuti interessi passivi e che, in caso di sostenimento di entrambe le componenti, le deduzioni, invece, si cumulano. Non è stata invece affrontata la questione se la somma delle due componenti possa superare l'importo dell'IRAP complessivamente dovuta. Al riguardo, l'A. ritiene che quest'ultimo costituisca, in ogni caso, il

limite massimo entro il quale può essere effettuata la deduzione, in quanto non può essere dedotta una spesa superiore a quella effettivamente sostenuta.

Può accadere che, a fronte del reddito dichiarato, in uno degli anni dal 2009 al 2011, in misura superiore a quella minima stabilita per le società di comodo, per effetto dell'istanza di rimborso si determini una perdita. In tale caso si pone il problema se, ai fini della disciplina delle società in perdita sistematica, assuma rilevanza il reddito dichiarato ovvero la perdita. L'A. ritiene che la perdita, così come rileva a favore del contribuente ai fini del rimborso o del riporto in avanti della stessa, abbia parimenti effetto ai fini delle penalizzazioni conseguenti all'applicazione della disciplina delle società di comodo. Non dovrebbe però essere sanzionato il versamento degli acconti avvenuto in misura inferiore a quella prevista.

In merito al consolidato fiscale, l'A. ritiene che la consolidante possa trasmettere l'istanza di rimborso prima di quelle delle consolidate se è fiscalmente domiciliata in un'area geografica per la quale il termine di trasmissione è anteriore a quello previsto per le altre società, residenti in zone diverse, in quanto altrimenti le società interessate sarebbero penalizzate ai fini della tempistica dei rimborsi.

L'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 1/E del 2013 ha chiarito che in caso di conferimento d'azienda il rimborso relativo alla deduzione riferita ad anni anteriori al trasferimento spetta al conferente, in quanto il credito non viene trasmesso alla conferitaria. In relazione alla successione *mortis causa* l'Agenzia ha invece precisato che la richiesta di rimborso deve essere presentata dall'erede, che subentra nella stessa posizione giuridica del *de cuius*.

Per quanto riguarda l'iscrivibilità in bilancio del credito relativo al rimborso delle maggiori imposte sui redditi versate a causa della mancata deduzione dell'IRAP, l'A. concorda con l'Assonime sulla correttezza del comportamento di molte società che hanno iscritto tali crediti già nella bilancio relativo al primo semestre 2012, in quanto il titolo giustificativo sarebbe costituito dalla norma di legge, che ha stabilito l'applicazione retroattiva del principio di deducibilità. Pertanto, il provvedimento dell'Agenzia ha avuto semplicemente il compito di definire i comportamenti procedurali del meccanismo del rimborso e non incide sul "se" del diritto ma solo eventualmente sul "quando". (FDA)

Ulteriori chiarimenti sono stati forniti dall'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 8/E del 3 aprile 2013, la quale ha accolto molte delle soluzioni proposte dall'A.

“Riportabilità di perdite e interessi passivi nelle operazioni straordinarie tra società aderenti al consolidato” di F. GHISELLI, in Corr. Trib. 11/2013, pag. 902.

Nell'articolo in commento, l'A. affronta il tema della riportabilità delle perdite e degli interessi passivi nei casi di operazioni straordinarie (in particolare fusione e scissione) tra società che aderiscono al consolidato fiscale nazionale. Dopo aver passato in rassegna la relativa disciplina, l'A. si sofferma sulle ragioni adottate dall'Agenzia delle entrate, che ha escluso l'applicabilità dei limiti per il riporto delle perdite fiscali, laddove non si abbia interruzione dell'imposizione di gruppo. Infatti, trattandosi di operazioni "neutrali", che non determinano "alcun vantaggio ulteriore in termini di recupero delle perdite fiscali conseguite in vigenza dell'opzione", l'Agenzia afferma che "le disposizioni limitative al riporto delle perdite devono trovare applicazione solo con riferimento alle perdite "pregresse" all'ingresso nel regime consolidato di ciascuna società partecipante all'operazione, rimanendo escluse le perdite prodotte in vigenza del consolidato". La stessa linea interpretativa viene, però, negata dall'Agenzia per i limiti previsti dal legislatore, per le analoghe operazioni straordinarie, con riferimento al riporto delle eccedenze di interessi passivi. Le ragioni alla base di tale orientamento sono principalmente riconducibili, oltre che a ragioni antielusive, ad una diversa "modalità di gestione". Infatti, mentre nel caso delle perdite l'attribuzione al consolidato è automatica, integrale e non derogabile (generando una formale "spersonalizzazione" delle stesse), nel caso di eccedenze di interessi passivi o ROL, gli interessi passivi permangono nella esclusiva disponibilità del soggetto che li ha generati, al quale è concessa la possibilità, al ricorrere di particolari condizioni, di conferirli al gruppo fiscale (in tal caso non si determina, quindi, una "spersonalizzazione").(EF)

Prassi Amministrativa

Deducibilità analitica dalle imposte sui redditi dell'IRAP relativa alle spese per il personale dipendente.

Circ. Agenzia delle Entrate 3 aprile 2013, n. 8/E, nel sito web www.agenziaentrate.it.

La circolare fornisce chiarimenti in ordine alla introduzione a partire dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2012 di una deduzione analitica dalle imposte sui redditi dell'IRAP afferente le spese per il personale dipendente.

La deduzione analitica integra il precedente sistema di deduzione forfetaria del 10% relativa alle spese per il personale, agli interessi passivi e oneri assimilati e quindi occorrerà coordinare le modalità operative di applicazione di tali diverse discipline.

Si potrà assumere, ai fini del calcolo della deduzione forfetaria, l'IRAP complessiva, procedendo, al tempo stesso, al calcolo analitico dell'IRAP sul costo del lavoro. "A regime" viene riconosciuta la possibilità di dedurre: la quota IRAP commisurata all'ammontare di imponibile corrispondente al costo per lavoro dipendente e assimilato non annesso in deduzione; il 10% dell'IRAP complessivamente versato, a condizione che concorrano alla determinazione della base imponibile interessi passivi e oneri assimilati in deducibili.

Per il settore bancario tale ipotesi si verifica a partire dal periodo d'imposta 2007 ogniqualvolta non risultino dedotti interessi passivi per effetto del pro rata patrimoniale ovvero dell'ineducibilità stabilita nella misura del 4% dall'art. 6 del D.Lgs. 446/97.

La deduzione analitica – pari all'IRAP relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato – deve essere calcolata al netto delle deduzioni spettanti ai sensi dell'art. 11 del decreto legislativo n. 446 del 1997.

Trattasi delle deduzioni relative ai contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro, alle spese e ai contribuenti assistenziali sostenuti per il personale dipendente a tempo indeterminato, alle spese relative agli apprendisti, ai disabili e al personale assunto con contratto di formazione e lavoro, ai costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca e sviluppo, alle indennità di trasferta per le imprese autorizzate all'autotrasporto di merci e alle deduzioni previste per i contribuenti "minori", che non superano determinate soglie del valore della produzione netta.

Sono da considerare ai fini della deduzione in esame, le indennità di trasferta, le somme corrisposte a titolo di "incentivo all'esodo" e quelle accantonate per il trattamento di fine rapporto o per altre erogazioni attinenti il rapporto di lavoro dipendente e assimilato da effettuarsi negli esercizi successivi, fermo restando la necessità di recuperare a tassazione la quota IRAP dedotta nel caso in cui la quota accantonata si rilevi successivamente superiore a quella effettivamente sostenuta.

Ai fini del calcolo della deduzione analitica si può tener conto anche dell'IRAP versata a titolo di ravvedimento operoso ovvero a seguito dell'iscrizione a ruolo di imposte dovute per effetto della riliquidazione della dichiarazione o di attività di accertamento, sempreché i versamenti siano afferenti alle spese per il personale.

Nel caso di soggetti partecipanti al regime del consolidato fiscale, di cui agli articoli 117 e seguenti del TUIR; la deduzione analitica deve essere calcolata su base individuale da ciascuna società consolidata a partire dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2012. Spetta alla consolidante procedere all'aggregazione degli imponibili delle consolidate assunti già al netto della deduzione in esame.

Nel caso in cui, per effetto del riconoscimento della deduzione IRAP afferente alle spese per il personale, il contribuente consegua un reddito inferiore a quello minimo presunto previsto dalla disciplina delle società di comodo o una perdita, tale circostanza rileverà ai fini dell'applicazione della disciplina relativa alle società in perdita sistematica.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Redditi di impresa – Società holding – Acquisto di un sistema informatizzato “utile” anche per le controllate – Inerenza del costo – Non sussiste.

Cass., sez. trib., 27 luglio 2011, n. 16428, in Riv. Dir. Trib. 11/2012, II, pag. 607.

Al fine di dedurre il costo sostenuto per l'acquisizione di un sistema informatico *software* e *hardware*, utile, pure, per le società controllate e collegate, la società *holding* è gravata dell'onere di fornire la prova dell'inerenza e congruità del citato costo in relazione all'attività d'impresa svolta.

Con nota di R. SCALIA, “Note sull'inerenza dei costi sostenuti da una *holding* per l'acquisto di beni “utili” anche per altre società del gruppo”

Redditi di impresa – Valutazioni – Transfer pricing – Prezzi di trasferimento con società consociate non residenti – Art. 110, comma 7, del TUIR – E' norma di natura antielusiva – Finalità e ambito applicativo nei gruppi di società.

Rettifica – Onere della prova dei presupposti di fatto dell'elusione e della fondatezza della pretesa relativamente ai componenti positivi infragruppo – E' a carico dell'Amministrazione finanziaria – Onere della prova dell'esistenza e dell'inerenza dei componenti negativi infragruppo – E' a carico del contribuente.

Cass., sez. trib. 13 luglio 2012, n. 11949, in Boll. Trib. 3/2013, pag. 216.

In materia di accertamento delle imposte sui redditi, la norma di cui all'art. 110, settimo comma, del TUIR, che detta la disciplina dei prezzi di trasferimento tra parti correlate, rappresenta una deroga al principio per cui, nel sistema di imposizione sul reddito, questo viene determinato sulla base dei corrispettivi pattuiti dalle parti della singola operazione commerciale in base all'art. 109 dello stesso testo unico, e ha la finalità di combattere non l'occultamento del corrispettivo, che costituisce una forma di evasione, ma le manovre che incidono sul corrispettivo palese, consentendo il trasferimento surrettizio di utili da uno Stato all'altro, si da influire in concreto sul regime dell'imposizione fiscale, di talché la disciplina in questione costituisce una clausola antielusiva, in linea con i principi comunitari in tema di abuso del diritto, finalizzata ad evitare che all'interno del gruppo di società vengano effettuati trasferimenti di utili mediante l'applicazione di prezzi inferiori o superiori al valore normale dei beni ceduti al fine di sottrarli all'imposizione fiscale in Italia a favore di tassazioni esterne inferiori o comunque a favore di situazioni che rendano fiscalmente conveniente l'imputazione di utili ad articolazioni del gruppo diverse da quelle nazionali.

L'art. 110, settimo comma, del TUIR, costituisce una clausola antielusiva la cui violazione comporta che l'onere della prova della ricorrenza dei presupposti di fatto dell'elusione e della fondatezza della pretesa fiscale azionata con riguardo alla rettifica del “*transfer price*” per quanto concerne i componenti positivi infragruppo grava sull'Amministrazione finanziaria.

In base alla norma di cui all'art. 110, settimo comma, del TUIR, l'onere di fornire la dimostrazione dell'esistenza e dell'inerenza dei componenti negativi del reddito nonché, qualora si tratti di costi derivanti da servizi o beni ceduti da una controllante estera ad una controllata italiana, anche di ogni elemento che consenta all'Amministrazione finanziaria di verificare il valore normale dei relativi corrispettivi, è a carico del contribuente.

Commissioni tributarie di merito

Redditi di impresa – Interessi passivi – Deducibilità degli interessi passivi pagati alla casa madre dalla stabile organizzazione priva di un fondo di dotazione adeguato – Non compete.

Comm. Trib. prov. di Milano, sez. I, 1 dicembre 2010, n. 475, in Boll. Trib. 23/2012, pag. 1723.

Il mancato riconoscimento di gran parte degli interessi passivi pagati dalla stabile organizzazione alla propria casa madre estera può dipendere dall'adeguatezza del fondo di dotazione della stabile organizzazione, di talché la società estera operante in Italia è libera di non avere in Italia un fondo di dotazione adeguato, ma tale decisione ha delle conseguenze a livello fiscale, in quanto tale scelta sottrae materia imponibile allo Stato italiano, e tale considerazione legittima perciò il parziale disconoscimento degli interessi passivi pagati alla casa madre.

REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

Dottrina

“Assegnazione non proporzionale di azioni ai lavoratori” di F. DELLI FALCONI e G. MARIANETTI, in Corr. Trib. 6/2013, pag. 529

Gli AA. commentano la risoluzione n. 103/E del 2012, con cui l'Agenzia delle Entrate ha risposto ad un interpello avente ad oggetto i risvolti fiscali di un piano finalizzato a remunerare i lavoratori dipendenti e gli amministratori di un'azienda, mediante assegnazione non proporzionale di azioni, soffermandosi, in particolare, su due quesiti: (i) l'individuazione del reddito di lavoro dipendente tassabile al momento dell'assegnazione delle azioni e (ii) la qualificazione reddituale degli utili percepiti. Con riferimento al primo quesito, l'Agenzia delle Entrate, non condividendo la soluzione prospettata dall'interpellante, ha affermato che le azioni attribuite ai “*manager*” in misura eccedente rispetto all'importo del conferimento in denaro dagli stessi effettuato costituiscono, per tali soggetti, l'attribuzione di un reddito di lavoro dipendente o assimilato. Quanto al secondo quesito, ha specificato che l'art. 44, comma 1, lett. e), del TUIR, non limita il suo ambito di applicazione in ragione della qualifica soggettiva rivestita dal soggetto percettore degli utili, rilevando esclusivamente la circostanza che il medesimo soggetto partecipi al capitale o al patrimonio sociale. La partecipazione agli utili non è subordinata all'esistenza del rapporto di lavoro, dal momento che il beneficiario potrebbe continuare a mantenere il possesso delle azioni anche in caso di cessazione del rapporto stesso. La qualifica di lavoratore dipendente (o assimilato) rileva, infatti, esclusivamente nel momento dell'offerta delle azioni, mentre la fase successiva non attiene in alcun modo al rapporto di lavoro subordinato intrattenuto dall'azionista con l'emittente. A questo ultimo proposito, gli AA. condividono le argomentazioni sviluppate dalla risoluzione in commento, in quanto, nel momento in cui il *manager* diventa azionista, le somme da questi conseguite a fronte del possesso ovvero della cessione delle azioni, seguiranno il regime proprio, rispettivamente, dei redditi di capitale e dei redditi diversi, a nulla potendo rilevare la qualifica soggettiva (dipendente o amministratore) della persona. (SG)

“Detassazione per la produttività prorogata al 2013, ma con limitazioni” di A. MASTROMATTEO e B. SANTACROCE, in Corr. Trib. 9/2013, pag. 729.

Nell'articolo viene esaminato il regime di detassazione per le somme corrisposte ai dipendenti del settore privato per incrementi di produttività, già previsto per il 2012 ed anni precedenti e prorogato anche per il 2013 (art. 1, comma 481, della L. n. 228/2012 che ha demandato al D.P.C.M. 22 gennaio 2013 la definizione delle modalità di attuazione, nel rispetto degli stanziamenti ivi previsti). Tale regime agevolato, introdotto dall'art. 2 del D.L. n. 93/2008, convertito con modificazioni dalla L. n. 126/2008, consiste nell'applicazione di un'imposta sostitutiva dell'Irpef e delle relative addizionali con aliquota del 10%, sulle somme corrisposte ai dipendenti in relazione ad incrementi della produttività aziendale, a condizione che esse siano erogate in attuazione di quanto previsto da accordi o contratti collettivi aziendali. Per quest'anno, tuttavia, sono previsti criteri più stringenti per il riconoscimento dell'agevolazione rispetto a quanto era stato previsto per gli anni precedenti. E' stata, infatti, da un lato, ampliata la platea dei lavoratori potenzialmente interessati dall'agevolazione, in quanto è stato innalzato da 30.000 (nel 2011) a 40.000 euro (nel

2012) il limite di reddito che consente l'applicabilità del regime agevolato, dall'altro si è voluto riconoscere il beneficio solamente al verificarsi di effettivi incrementi di produttività misurabili in base a reali indicatori quantitativi come individuati da contratti collettivi di lavoro sottoscritti a livello aziendale o territoriale e quindi contratti di secondo livello. Non saranno pertanto detassabili le somme che, pur collegate alla produttività aziendale, derivano esclusivamente da un contratto collettivo nazionale ovvero da un accordo individuale. Ai fini della verifica della soglia reddituale, si deve considerare solo il reddito di lavoro dipendente soggetto a tassazione ordinaria. Il limite reddituale deve considerarsi come ammontare complessivo, riferito cioè a tutti i redditi di lavoro dipendente percepiti nel 2012, anche in relazione a più rapporti di lavoro. Dal punto di vista soggettivo, l'agevolazione a favore degli incrementi di produttività opera a vantaggio dei dipendenti del settore privato che, al momento dell'erogazione, risultino titolari di un contratto di lavoro subordinato a tempo determinato o indeterminato. Restano invece esclusi i dipendenti delle pubbliche amministrazioni, nonché i titolari di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente nella forma delle collaborazioni coordinate e continuative, con o senza progetto. L'importo massimo delle somme detassabili è fissato per il 2013 in 2.500 euro ed è determinato al lordo dell'imposta sostitutiva del 10% ed al netto delle trattenute previdenziali obbligatorie. Per il riconoscimento della retribuzione di produttività agevolata, i datori di lavoro/sostituti di imposta devono procedere alla sottoscrizione di idonei contratti di secondo livello per poter applicare direttamente la tassazione sostitutiva, qualora abbiano rilasciato essi stessi i CUD in relazione al rapporto di lavoro intercorso nell'anno 2012. Diversamente, è necessario che il lavoratore comunichi in forma scritta l'importo del reddito di lavoro dipendente conseguito nel 2012. (SG)

RISCOSSIONE

Dottrina

“La legge di stabilità 2013 e le novità in materia di riscossione” di L. LOVECCHIO, in Boll. Trib. 1/2013, pag. 7.

Tra le novità introdotte dalla legge di stabilità in materia di riscossione, alcune sono misure a stralcio, altre riguardano nuove procedure a regime per far valere eventuali vizi della pretesa creditoria recata nel ruolo di riscossione.

Tra le misure a stralcio, l'articolo segnala quella riguardante l'annullamento “*ope legis*” di tutti i ruoli resi esecutivi sino al 31 dicembre 1999, recanti crediti non superiori a 2.000 euro.

L'unica condizione posta è che il credito al 30 giugno prossimo non sia stato ancora riscosso. Deve trattarsi comunque di iscrizioni a ruolo a titolo definitivo.

L'A. ritiene che, in considerazione della assoluta generalità della previsione di legge, anche i ruoli in contenzioso dovrebbero rientrare nell'annullamento così da comportare la cessazione della materia del contendere.

Sempre nell'ambito delle misure a stralcio, l'A. segnala l'introduzione di una vera e propria sanatoria delle attività di recupero svolte dagli agenti della riscossione con riferimento alla totalità dei ruoli esecutivi sino al 31 dicembre 1999.

Questo significa che l'agente della riscossione risulterà formalmente scaricato anche se non ha svolto una o più azioni che avrebbe dovuto compiere. Dal lato del debitore questo comporta un effetto automatico di cancellazione del suo debito.

Passando alle disposizioni a regime, si segnala l'istituzione di un comitato di indirizzo e verifica dell'attività di riscossione a mezzo ruolo, il cui compito è quello di elaborare le linee guida per lo svolgimento mirato e selettivo dell'azione di riscossione, che tenga conto della capacità operativa degli agenti della riscossione e dell'economicità della stessa azione. Il comitato è composto da rappresentanti degli enti creditori che affidano alle società di Equitalia gli importi da riscuotere ed è presieduto da un magistrato della Corte dei Conti.

La novità di maggiore impatto pratico è l'introduzione di una specifica disciplina a regime per l'annullamento delle procedure esecutive illegittime dell'agente della riscossione e, in caso di perdurante inerzia dell'ente creditore, per ottenere l'annullamento *ope legis* delle relative pretese.

Il termine per la proposizione della domanda al soggetto incaricato della riscossione è di 90 giorni decorrente dal primo atto di riscossione utile o di un atto della procedura cautelare o esecutiva. L'A. propende per la perentorietà del termine. La nuova disciplina si applica anche alle domande già presentate al 1° gennaio 2013.

L'A. osserva come la disciplina prenda in considerazione esclusivamente vizi ascrivibili all'ente creditore e non all'agente della riscossione e intenda quindi rimediare ai ritardi nella trasmissione delle informazioni dal primo al secondo. (EM)

BOLLO (Imposta di)

Dottrina

“Chiarimenti sull'imposta di bollo applicabile alle comunicazioni sui rapporti e sui prodotti finanziari” di G. MOLINARO, in Corr. Trib. 6/2013, pag. 471.

Il D.L. n. 201/2011, convertito con modificazioni, dalla L. 214/2011, ha profondamente modificato il regime dell'imposta di bollo sugli estratti di conto, sulle rendicontazioni e comunicazioni dovute alla clientela in relazione ai contratti di conto corrente, libretti di risparmio e prodotti finanziari. Tale imposta consiste in un prelievo patrimoniale sulle ricchezze mobiliari e per la sua corretta interpretazione sono stati necessari chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate, forniti mediante la Circ. 48/E del 2012. L'Agenzia ha precisato che l'imposta viene applicata da banche e da Poste italiane S.p.A. in misura differenziata in considerazione della natura giuridica del cliente intestatario e che il tributo è dovuto relativamente ad ogni singolo rapporto del cliente, anche se “mediato” da una società fiduciaria. Nella Circolare si chiarisce, inoltre, che l'imposta va determinata in base ai periodi effettivamente rendicontati, considerando l'anno civile come base di calcolo. Ai fini dell'applicazione dell'imposta, per i soli rapporti intestati alle sole persone fisiche, è fondamentale verificare il valore medio di giacenza, che corrisponde alla media dei saldi contabili giornalieri. E' stato precisato che l'imposta si applica anche sulle comunicazioni relative a prodotti finanziari detenuti all'estero, a condizione che formino oggetto di un contratto di amministrazione con una società fiduciaria residente o che siano custoditi, amministrati o gestiti da intermediari residenti. Lo stesso vale per i buoni postali fruttiferi (a condizione che il valore effettivo di rimborso superi i 5.000 euro), per gli strumenti finanziari oggetto della gestione di portafoglio e per le polizze di assicurazioni estere operanti in regime di libera prestazione di servizi (in tal caso l'imposta sulle rendicontazioni dovrà essere corrisposta o da una rappresentante fiscale con sede nel nostro paese o dalla fiduciaria - o intermediario - italiana presso la quale sono custodite, gestite o amministrate). L'Amministrazione ha infine chiarito che, in merito all'imposta proporzionale sulle comunicazioni periodiche alla clientela, in presenza di più enti gestori le comunicazioni rilevanti sono quelle inviate dall'ente gestore che intrattiene con il cliente un rapporto diretto di custodia, amministrazione, deposito, gestione o altro stabile rapporto ad eccezione delle polizze e dei buoni fruttiferi postali per i quali l'imposta è applicata a cura dell'impresa di assicurazione e di Poste Italiane. Un ultimo importante chiarimento, fornito dalla cit. Circ., riguarda i casi in cui il cliente detenga presso l'ente gestore più prodotti finanziari, per i quali l'imposta di bollo sulle comunicazioni alla clientela relative a prodotti finanziari deve essere applicata al momento del rimborso o della scadenza. In tali casi l'intermediario deve imputare l'imposta determinata al termine dell'anno “pro quota” a ciascun prodotto. Tale «memorizzazione» si rende necessaria per stabilire la misura dell'imposta da applicare per ciascun prodotto. (EF)

IMPOSTA SOSTITUTIVA SUI FINANZIAMENTI

Prassi Amministrativa

Imposta sostituita – Finanziamento bancario a medio e lungo termine – Stipula all'estero – Abuso del diritto – Non sussiste.

Ris. Agenzia delle Entrate 28 marzo 2013, n. 20/E, nel sito web www.agenziaentrate.it.

Il contratto di finanziamento stipulato tra parti residenti in Italia, destinato a produrre effetti in Italia, ma formalmente stipulato all'estero non integra una forma di abuso del diritto atteso che il concetto di "abuso del diritto" enucleato dalla giurisprudenza non fa riferimento al luogo di sottoscrizione del contratto, a meno che non si accompagni ad altri elementi idonei a configurare "l'utilizzo distorto di strumenti giuridici" finalizzato all'ottenimento di un risparmio fiscale.

Tuttavia, se l'accordo sugli elementi essenziali del contratto sia stato raggiunto in Italia e recepito in una scrittura privata semplice le cui disposizioni siano poi confluite nell'atto pubblico stipulato all'estero, si può ritenere che l'atto è formato per iscritto nel territorio dello Stato e, quindi, il contratto di finanziamento ricade nell'ambito applicativo dell'imposta sostitutiva.

In tal caso infatti l'atto pubblico o la scrittura privata autenticata e sottoscritta all'estero concretizza una mera riproduzione dell'accordo già raggiunto con la scrittura privata semplice e non assume rilevanza ai fini del presupposto di territorialità di cui all'art. 2 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro.

TRANSAZIONI FINANZIARIE (Imposta sulle)

Dottrina

"Caratteristiche e ambito di applicazione della nuova imposta sulle transazioni finanziarie"
di A. CARLUCCI, L. MIELE e S. POSA, in Corr. Trib. 2/2013, pag. 106.

Gli AA., nell'illustrare le caratteristiche principali della nuova imposta sulle transazioni finanziarie, introdotta nel nostro ordinamento dall'articolo 1, commi da 491 a 500, della L. 24 dicembre 2012, n. 228 (cd. Legge di stabilità), individuano le principali differenze emerse rispetto all'originaria previsione contenuta nel disegno di legge (A.C. n. 5534-*bis*). L'elencazione delle differenze prende il via dalla terminologia utilizzata per configurare l'imposta, dapprima qualificata come imposta di bollo, ma successivamente, come noto, definita imposta sulle transazioni finanziarie, per poi spostarsi sulle modifiche che hanno riguardato l'ambito di applicazione, sia oggettivo che soggettivo. Per quanto concerne l'ambito oggettivo, in particolare, non si fa più riferimento alla compravendita, come in un precedente momento, ma al trasferimento della proprietà, anche se questo, sottolineano gli AA., non aggiunge o toglie nulla a quanto già disposto, dal momento che i trasferimenti che non rientrano nella compravendita, quali la donazione o la successione, sono comunque esclusi dall'applicazione dell'imposta, proprio come i trasferimenti di proprietà temporanei (es. prestito titoli), anch'essi espressamente esclusi dalla norma. Passano poi in rassegna le operazioni escluse, previste dall'art. 15 del decreto, per poi soffermarsi sugli strumenti finanziari derivati, anch'essi soggetti all'imposta. In particolare, si concentrano sulle limitazioni, non contemplate nel testo originario, in cui venivano escluse dall'assoggettamento all'imposta di bollo le sole operazioni aventi ad oggetto strumenti derivati che avevano come titoli sottostanti quelli di Stato o di Paesi UE e di Paesi che consentono un adeguato scambio di informazioni. Le attuali previsioni sono invece finalizzate ad evitare che l'imposta colpisca derivati utilizzati con funzioni di copertura dei rischi conseguenti alla stipula di contratti commerciali, cercando quindi di distinguere chi utilizza tali strumenti al fine di conseguire profitti speculativi, da chi invece li utilizza per tutelare il proprio business. Un'ulteriore questione oggetto di analisi, in quanto innovativa rispetto al testo di legge, riguarda l'ambito territoriale di applicazione dell'imposta. In tal senso, gli AA. rilevano che la scelta di adottare il cd. "principio di territorialità" basato sulla residenza dell'emittente, come fatto dal legislatore francese, può generare, da un lato, problemi di accertamento e di recupero dell'imposta stessa, ma, dall'altro, è volta ad evitare anomalie e distorsioni (quali fenomeni di

doppia imposizione o di delocalizzazione all'estero di attività finanziarie "nazionali"), posto che l'imposta non risulta ancora armonizzata a livello europeo. Dall'applicazione dell'imposta sono state aggiunte nuove esenzioni soggettive, è il caso, ad es., di coloro che effettuano operazioni di trasferimenti nell'ambito della propria attività di supporto agli scambi e limitatamente alla stessa (market makers). Questo per evitare di frenare un'attività che fornisce liquidità ai mercati supportando gli scambi. In ragione della funzione sociale svolta e della mancanza di qualsiasi intento speculativo, sono esclusi anche gli enti di previdenza obbligatoria, i fondi pensione e altre forme pensionistiche complementari. Si fa inoltre riferimento anche alle esclusioni, mutate dalla norma francese, delle operazioni e transazioni tra società tra le quali sussiste un rapporto di controllo (per evitare un assoggettamento multiplo all'imposta) e alle transazioni relative alla riorganizzazione aziendale (per garantire coerenza con la neutralità fiscale). Inoltre, l'influenza francese si riscontra anche nella determinazione della base imponibile, non definita nel testo originario in cui si faceva riferimento solo al "valore della transazione". Per concludere nell'esame dei differenti aspetti emersi in seguito all'emanazione della Legge di stabilità, gli AA. fanno riferimento al soggetto passivo dell'imposta e a quello tenuto al versamento della stessa, novero questo ampliato in seguito al disegno di legge con l'inclusione di soggetti non residenti, per i quali è altresì prevista la possibilità di avvalersi di un rappresentante fiscale. (EF)

Si segnala che dopo la pubblicazione dell'articolo è intervenuto il Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 21 febbraio 2013, pubblicato nella G.U. n. 50 del 28 febbraio 2013, cui la Legge di Stabilità aveva rinviato per dettare le modalità applicative del tributo.

"Imposta sulle transazioni finanziarie" di M. GUSMEROLI, in Boll. Trib. 1/2013, pag. 12.

Nell'articolo si analizzano i punti centrali della cd "*tobin tax*" italiana entrata in vigore il 1° marzo 2013 per le azioni e che entrerà in vigore il 1° luglio 2013 per quanto riguarda i derivati, introdotta con la L. 24 dicembre 2012, n. 228 (meglio nota come legge Stabilità 2013). La redazione dell'articolo è precedente all'emanazione del decreto attuativo sulle modalità di applicazione dell'imposta e pertanto affronta problematiche superate dal decreto stesso. Tuttavia, ha il pregio di aver messo in evidenza talune problematiche di cui non sempre il decreto si è fatto carico. I maggiori problemi esaminati dall'A. riguardavano la nozione di "trasferimento della proprietà", locuzione piuttosto ampia a cui anche il decreto attuativo non ha dato un "contenuto" in positivo, tant'è che sembra ricomprendere talune fattispecie (ad es. conferimenti dei titoli a fronte di un aumento di capitale) che non possono essere ricondotte nelle "transazioni finanziarie". (CLP)

"Nuove forme di prelievo sulle transazioni finanziarie e ruolo degli intermediari <<ausiliari>> del fisco" di G. MOLINARO, in Corr. Trib. 2/2013, pag. 112.

L'A., nell'illustrare le caratteristiche principali dell'imposta sulle transazioni finanziarie, si sofferma sull'importante ruolo che gli intermediari finanziari svolgono come veri e propri "ausiliari" dell'Amministrazione finanziaria sia attraverso l'esecuzione del prelievo impositivo sui flussi reddituali, (con l'applicazione delle ritenute alla fonte e delle imposte sostitutive) e sui patrimoni mobiliari (con l'applicazione dell'imposta di bollo sui rapporti e prodotti finanziari) nonché con le segnalazioni all'Amministrazione stessa degli elementi utili a ricostruire la capacità economica della clientela. A seguito dell'introduzione del nuovo tributo sulle transazioni finanziarie, previsto dalla Legge di Stabilità, gli intermediari finanziari avranno l'ulteriore compito di operare il prelievo sulle transazioni finanziarie aventi ad oggetto azioni e strumenti finanziari partecipativi, nei confronti del soggetto a favore del quale viene effettuato il trasferimento di: (i) azioni e altri strumenti finanziari partecipativi emessi da società residenti in Italia; (ii) titoli rappresentativi dei predetti strumenti (ad es. certificati rappresentativi di azioni, *American depositary receipt*, ecc.) a prescindere dalla residenza dell'emittente. Dovranno, inoltre, effettuare il medesimo prelievo su ciascuna delle controparti delle operazioni su strumenti finanziari derivati, aventi come sottostante i menzionati titoli, oltre che nei confronti del soggetto per conto del quale sono eseguiti gli ordini

relativi a transazioni “ad alta frequenza”, realizzate sul mercato italiano, sugli strumenti finanziari principali e derivati di cui sopra. (EF)

IVA

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Spese giudiziali civili – Distrazione delle spese – Difensore distrattario – Obbligazione di pagamento dell’IVA a carico del soccombente – Configurabilità – Esclusione – Fondamento. Cass., sez. VI 8 novembre 2012, n. 19307, in Rass. Trib. Cass. 10/2012, a cura dell’ODCEC di Roma, pag. 8.

L’avvocato distrattario può richiedere alla parte soccombente solamente l’importo dovuto a titolo di onorario e spese processuali e non anche l’importo dell’IVA che gli sarebbe dovuta, a titolo di rivalsa, dal proprio cliente, abilitato a detrarla. Invero, in materia fiscale costituisce principio informatore l’addebitabilità di una spesa al debitore solo se sussista il costo corrispondente e non anche qualora quest’ultimo venga normalmente recuperato, poiché non può essere considerata legittima una locupletazione da parte di un soggetto altrimenti legittimato a conseguire due volte la medesima somma di denaro.

REGISTRO (Imposta di)

Dottrina

“Conferimento di azienda e cessione delle partecipazioni: autonomia degli atti ai fini del registro” di G. STANCATI, in Corr. Trib. 6/2013, pag. 477.

Con la Norma di comportamento n. 186 del 2012, l’Associazione italiana dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, nel criticare le posizioni assunte dalla Suprema Corte in molteplici pronunce, ribadisce che il conferimento di azienda e la successiva cessione di partecipazioni sono atti separati da assoggettare autonomamente ad imposta di registro in misura fissa. Con interpretazione del tutto condivisibile, viene altresì affermato che nella specie non può invocarsi l’art. 20 del T.U.R. ai fini di riqualificare detti atti in cessione di azienda, in quanto, «inter alia», i medesimi negozi presentano causa autonoma e producono effetti differenti da quelli che si determinerebbero nel caso di cessione di azienda.

D’altro canto, la medesima riqualificazione non può neanche fondarsi su di un sindacato antielusivo ai sensi dell’art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600/1973, esulando questa disposizione dal campo applicativo dell’imposta di registro la cui disciplina (art. 53-*bis* del T.U.R.), nel rinviare ai «poteri e attribuzioni» concessi all’Amministrazione in tema di imposte sui redditi, intende recepire le sole previsioni di carattere meramente procedimentale, non anche il menzionato art. 37-*bis* in quanto norma di contenuto «sostanziale». Una diversa impostazione, peraltro, finirebbe con l’evidenziare un’inaccettabile incoerenza sistematica, posto che l’art. 176, comma 3, del T.U.I.R. sottrae la medesima fattispecie all’ambito applicativo del richiamato art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600/1973. (PT)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Registro (imposta di) – Sentenze ed altri atti giudiziari – Cessione di credito – Sentenza di condanna del debitore ceduto al pagamento nelle mani del creditore cessionario – Assoggettabilità all'imposta di registro in misura proporzionale – Necessità.

Cass., sez. trib. 28 febbraio 2011, n. 4802, in Riv. Dir. Trib. 10/2012, a cura dell'ODCEC di Roma, pag. 551.

Nel caso di cessione di un credito scaturito da un rapporto soggetto ad IVA, la sentenza di condanna all'adempimento pronunciata nei confronti del debitore ceduto ed a favore del creditore cessionario è soggetta all'imposta di registro in misura proporzionale.

Con nota di G. VASELLI, "L'alternatività tra IVA e Imposta di registro nei provvedimenti di condanna emessi dal tribunale civile nei confronti del debitore ceduto: una svista della Cassazione?"

Commissioni tributarie di merito

Registro (imposta di) – Società di capitali – Conferimento di ramo d'azienda da una società di capitali ad un'altra creata *ad hoc* e successiva cessione della partecipazione sociale emessa a fronte del conferimento – Riqualficazione dell'operazione come vendita di ramo d'azienda – Inammissibilità – Collegamento negoziale tra atti diversi – Irrilevanza – Natura antielusiva dell'art. 20 del DPR n. 131/1986 – Esclusione.

Comm. Trib. prov. di Milano, sez. XLIII 10 febbraio 2012, n. 43, in Boll. Trib. 4/2013, pag. 303.

L'art. 20 del DPR 26 aprile 1986, n. 131, non consente di dare rilevanza ad un collegamento negoziale (economico e non giuridico) tra più atti autonomi al fine di sottoporre a tassazione gli effetti giuridici finali in concreto conseguiti e propri di un negozio diverso, né tale disposizione ha valenza antielusiva, di talché è illegittima la pretesa di riqualficare come vendita di un ramo d'azienda, soggetta all'imposta di registro in misura proporzionale, il conferimento di un ramo d'azienda in una società creata *ad hoc* e la successiva cessione a una società terza della partecipazione sociale emessa a fronte di tale conferimento, trattandosi di atti diversi ed autonomi, entrambi soggetti ad imposta di registro in misura fissa.

VARIE

Dottrina

"La tassazione dell'atto istitutivo del vincolo di destinazione e del *trust* <<liquidatorio>>" di A. BUSANI, in Corr. Trib. 6/2013, pag. 487.

L'istituzione di un *trust* ha per effetto l'originazione, nell'ambito del patrimonio generale del *trustee*, di un'area patrimoniale separata, in quanto implica che i beni in *trust* rimangano distinti dal patrimonio personale del *trustee*. Questo effetto di separazione patrimoniale è provocato dalla combinazione tra l'atto che istituisce il *trust* e l'atto che individua i beni e li destina all'attuazione del programma del *trust* (atto di destinazione); l'atto istitutivo e l'atto di destinazione possono coesistere nello stesso documento oppure constare da due documenti diversi.

Sotto il profilo fiscale, se l'atto che istituisce il *trust*, essendo privo di contenuto patrimoniale, non ha alcuna rilevanza tributaria al di là dell'applicazione di una mera imposta fissa di registro, l'atto di destinazione dei beni in *trust*, comportando un vincolo di destinazione, si presta ad essere assoggettato all'imposta sulle successioni e donazioni. Si ricorda, infatti, che ai sensi dell'art. 2, comma 47, del D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, il tributo si applica anche alla «costituzione di vincoli di destinazione».

Nel merito, l'A. ritiene tuttavia che l'imposta sulle successioni e donazioni sia dovuta nel momento costitutivo del vincolo di destinazione qualora, in esecuzione dell'atto istitutivo, si determini un trasferimento di patrimonio tra *trustee* e beneficiario del *trust* e che, viceversa, essa non debba essere applicata qualora si versi nella fattispecie di *trust* «autodichiarato», connotato dall'assenza di qualsivoglia effetto traslativo, ovvero la trasmissione di beni e diritti a un *trustee* sia preordinata a costituire un patrimonio separato finalizzato all'attuazione del programma indicato dal *settlor*. Ciò sul presupposto che, nelle ultime due ipotesi, non si determini alcuna manifestazione di capacità contributiva che giustifichi il prelievo fiscale.

Di diverso - e criticabile - avviso appare l'Amministrazione finanziaria (seguita da una parte della giurisprudenza), secondo la quale l'atto istitutivo del vincolo di destinazione derivante da un *trust* dovrebbe essere immediatamente assoggettato all'imposta di donazione (con la conseguente detassazione del momento finale del *trust*, e cioè quando il *trustee* devolve i beni in *trust*, qualunque ne sia il valore e la natura, al beneficiario), e ciò a prescindere sia dall'osservazione che il trasferimento al *trustee* rappresenti un evento meramente strumentale rispetto all'attuazione del *trust*, sia dalla considerazione che con il *trust* venga programmato o meno un effetto liberale in capo al beneficiario finale, sia infine dall'osservazione che l'istituzione del vincolo coincida o (come accade nel *trust* «autodichiarato») non con un trasferimento di beni dal *settlor* al *trustee*.

Con specifico riguardo al *trust* liquidatorio, preordinato alla soluzione di una crisi di impresa, fermi restando i restrittivi orientamenti manifestati dall'Amministrazione nei termini sopra indicati, constano diverse pronunce della giurisprudenza tributaria di merito che propendono per l'inapplicabilità nel caso di specie dell'imposta sulle successioni e donazioni. Ciò sul presupposto della totale mancanza nel *trust* liquidatorio del profilo di incremento patrimoniale che costituisce l'indefettibile presupposto di applicazione del tributo: il *trustee*, quale mero attuatore del programma del *settlor* e mero gestore del patrimonio affidatogli, non manifesta, in seguito all'istituzione del *trust*, alcuna maggiore capacità economica né la manifestano i creditori, i quali non sopportano una qualificazione in termini di beneficiari di una liberalità.

In conclusione, appare sempre più debole la tesi della tassazione identica di ogni tipologia di *trust*, e cioè a prescindere dal programma stabilito dal disponente nell'atto istitutivo, e quindi dalla sua causa «variabile» (liberale, solutoria, di garanzia, ecc.), la quale non può non influenzarne la tassazione e che quindi va volta per volta identificata e correttamente sottoposta a imposizione secondo la sua intrinseca natura. (PT)

“Riconosciuta la soggettività passiva del *trust* ai fini ICI”, di G. DI CAMPLI, in Trusts e att. Fid. 3/2013, pag. 128.

L'articolo commenta la sentenza della CTP di Parma (6 giugno 2012) che rappresenta il primo intervento giurisprudenziale sulla complessa questione del riconoscimento della soggettività passiva del *trust* ai fini ICI.

L'A. condivide la decisione nella parte in cui afferma la soggettività passiva del *trust* ai fini ICI anche se considera tale affermazione piuttosto assertiva, più che logicamente argomentata.

Dopo aver ripercorso brevemente l'evoluzione del presupposto impositivo dell'ICI, l'A. si sofferma sul criterio di collegamento tra l'oggetto della tassazione (*id est* i beni immobili) e il soggetto chiamato ad adempiere.

L'applicazione di un criterio di collegamento formale soggettivo porterebbe all'individuazione del *trustee* quale soggetto passivo dell'ICI, in quanto titolare del patrimonio segregato.

Ma, il fatto che la titolarità del *trustee* sia solo funzionale alla gestione del patrimonio nell'interesse dei beneficiari e che lo stesso non manifesti alcuna capacità contributiva rispetto ai medesimi beni, sono la conferma della soggettività passiva del *trust* ai fini ICI. Le conclusioni della CTP di Parma

tornano applicabili anche all'imposta municipale sugli immobili, che a decorrere dal 2012 ha sostituito l'ICI. (EM)

“Il contratto di affidamento fiduciario” di M. LUPOI, in Trusts e Att. Fid. 11/2012, pag. 585.

Il contratto di affidamento fiduciario, che si sta affermando nella prassi, è l'alternativa civilistica al *trust*, nata tramite il recupero delle potenzialità del nostro diritto più che attraverso la proposta di regole o di principi nuovi. La validità di tale proposta appare confermata dalla Legge n.3 del 2012, che disciplina (artt. da 6 a 14) “le situazioni di sovraindebitamento non soggette né assoggettabili alle vigenti procedure concorsuali”, consentendo al debitore di raggiungere con i propri creditori “un accordo di ristrutturazione dei debiti” sulla base di un piano che assicuri il regolare pagamento dei creditori estranei all'accordo stesso, anche attraverso l'affidamento del patrimonio del debitore a un fiduciario per la liquidazione, la custodia e la distribuzione del ricavato ai creditori”. Tale modalità configura nella sostanza la stipula di un contratto di affidamento fiduciario, vale a dire di un accordo per mezzo del quale un soggetto, affidante, conviene con un altro, affidatario, l'individuazione di taluni beni da impiegare a vantaggio di uno o più soggetti in forza di un programma, la cui attuazione è rimessa all'affidatario. Gli elementi caratterizzanti il “contratto di affidamento fiduciario”, che ne segnano i punti di contatto con l'istituto del *trust*, sono:

- la sua connotazione in termini di attività da compiere sui beni (secondo determinate modalità e in vista di un certo fine);
- l'indipendenza dell'affidatario, che non opera né come soggetto interposto né come mandatario, essendo unicamente soggetto alle obbligazioni fiduciarie (da intendersi, come nel diritto dei *trust*, quali: indirizzamento della attività al solo vantaggio dei beneficiari, assenza di conflitti di interesse, buona fede);
- la temporanea appartenenza del patrimonio affidato (che può comprendere elementi attivi come elementi passivi) all'affidatario e la completa segregazione dal suo patrimonio personale (la segregazione è necessaria per la realizzazione degli scopi dell'affidamento).

Tanto premesso, vale osservare che, rispetto al *trust*, necessariamente retto da una legge straniera, il contratto di affidamento fiduciario è retto dalla legge italiana ed è in base ad essa interpretato e adempiuto: questo è un indubbio vantaggio, ma anche un rischio, perché spontanea è la tendenza alla omologazione con tipi negoziali conosciuti (per esempio, il mandato) e il rischio di perdere di vista le specificità che lo connotano. Di qui l'opportunità di arrivare al contratto di affidamento fiduciario dopo avere conosciuto il *trust* e averne ripreso le valenze in un'ottica di diritto civile, esplicitando quanto il nostro ordinamento ha sotteraneamente suggellato e ora riportiamo alla luce. (PT)

Prassi Amministrativa

Varie – Chiarimenti interpretativi relativi a quesiti posti dalla stampa specializzata.

Circ. Agenzia delle Entrate 15 febbraio 2013, n. 1/E, nel sito web www.agenziaentrate.it.

L'Agenzia ha recepito nella Circolare le risposte fornite in occasione di alcuni incontri con la stampa specializzata relative a: redditometro, *transfer pricing*, contenzioso, autotutela, IVA, rivalutazione terreni e partecipazioni, IRAP, schede carburante, società in perdita, *black list*, imposta di bollo.

Relativamente alla disciplina IRAP viene chiarito che in caso di conferimento individuale, il rimborso della maggiore IRES versata per effetto della mancata deduzione dell'IRAP relativa al costo del lavoro, riferita ad anni anteriori al trasferimento, spetta al conferente, in quanto il credito non viene trasmesso alla conferitaria.

Relativamente alla disciplina della società in perdita sistematica è stato precisato che, ai fini della verifica dello stato di perdita il reddito deve essere assunto al lordo delle perdite fiscali utilizzate in compensazione.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Imposte e tasse – Abuso di diritto – Creazione di un *trust* – Scopo esclusivo di risparmio fiscale – Necessità.

Cass., sez. VI, ord. 19 novembre 2012, n. 20254, in Rass. Trib. Cass. 10/2012, a cura dell'ODCEC di Roma, pag. 14.

La figura dell'abuso di diritto in materia tributaria richiede il concorso di due fattori. Occorre, in primo luogo, che il contribuente abbia conseguito una positiva ricaduta fiscale dal suo operato. Ma occorre anche che tale vantaggio fiscale costituisca la ragione determinante dell'operazione, cioè che non concorrano ragioni e giustificazioni economico-sociali di altra natura, o almeno che esse siano di minimo rilievo. Di guisa che si possa affermare che l'operazione è stata determinata da considerazioni fiscali (perciò la Corte cassa con rinvio la sentenza di merito che aveva ritenuto elusiva la costituzione di un *trust* familiare).

Imposte e tasse in genere – Abuso di diritto – Società – Fusione, concentrazione ed incorporazione.

Cass., sez. trib. 30 novembre 2012, n. 21390, in Rass. Trib. Cass. 10/2012, a cura dell'ODCEC di Roma, pag. 24.

In materia tributaria, il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, il quale preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustificano l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici: tale principio trova fondamento, in tema di tributi non armonizzati (nella specie, imposte sui redditi), nei principi costituzionale di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione, e non contrasta con il principio della riserva di legge, non traducendosi nell'imposizione di obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge, bensì nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali. Esso comporta l'inopponibilità del negozio all'Amministrazione finanziaria, per ogni profilo di indebito vantaggio tributario che il contribuente pretenda di far discendere dall'operazione elusiva. Tuttavia il divieto di comportamenti abusivi non vale ove quelle operazioni possano spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di risparmi di imposta. La prova sia del disegno elusivo sia delle modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali classici, considerati come irragionevoli in una normale logica di mercato e perseguiti solo per pervenire a quel risultato fiscale, incombe sull'Amministrazione finanziaria, mentre grava sul contribuente l'onere di allegare la esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti che giustificano operazioni in quel modo strutturate (in particolare il carattere abusivo di un'operazione va escluso quando sia individuabile una compresenza, non marginale, di ragioni extrafiscali).

Il carattere elusivo, sotto il profilo fiscale, di una determinata operazione, nel fondarsi normativamente sul difetto di valide ragioni economiche e sul conseguimento di un indebito vantaggio fiscale, presuppone l'esistenza di un valido strumento giuridico che, pur se alternativo a quello scelto dal contribuente, sia comunque funzionale al raggiungimento dell'obiettivo economico perseguito dal contribuente (nel caso di specie la Corte osserva come non vi fosse fungibilità, rispetto all'obiettivo economico da conseguire, tra l'operazione di cessione delle quote e quella di fusione e come pertanto, nella specie, sussistessero specifiche e valide ragioni economiche per optare, come soluzione più vantaggiosa per la società acquirente e indipendentemente dai benefici fiscali conseguiti, in favore dell'acquisto delle quote della società alienante anziché alla fusione per incorporazione).

Commissioni tributarie di merito

Trust – Negozi istitutivi – Imposta in misura fissa – Applicabilità.

Comm. Trib. prov. di Treviso, 22 febbraio 2012, in Trusts e att. Fid. 11/2012, pag. 653.

In conformità con gli ormai numerosi precedenti in materia, si ribadisce che agli atti di trasferimento di beni in *trust* si applicano le imposte ipotecaria e catastale in misura fissa.

Dottrina

ALBANO G., “Effetti differiti per l’affrancamento delle attività immateriali incorporate nelle partecipazioni di controllo” (IRES)	Pag. 5
AVOLIO D., SANTACROCE B., “Per i costi << <i>black list</i> >> l’Agenzia conferma la linea dura ... la giurisprudenza però ...” (REDDITI DI IMPRESA)	“ 11
BUSANI A., “La tassazione dell’atto istitutivo del vincolo di destinazione e del <i>trust</i> <<liquidatorio>>” (VARIE)	“ 22
CARLUCCI A., MIELE L., POSA S., “Caratteristiche e ambito di applicazione della nuova imposta sulle transazioni finanziarie” (TRANSAZIONI FINANZIARIE (Imposta sulle))	“ 19
DELLI FALCONE F., MARIANETTI G., “Assegnazione non proporzionale di azioni ai lavoratori” (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 16
DI CAMPLI G., “Riconosciuta la soggettività passiva del <i>trust</i> ai fini ICI” (VARIE)	“ 23
FERRANTI G., “Le istanze di rimborso per l’IRAP sul costo del lavoro non dedotta integralmente” (REDDITI DI IMPRESA)	“ 11
FERRANTI G., “Le istanze di rimborso per l’IRAP sul costo del lavoro: le questioni da risolvere” (REDDITI DI IMPRESA)	“ 12
GALLI C., MANCINELLI S., “Maggiori oneri tributari per imprese di assicurazione e polizze vita” (REDDITI DI CAPITALE)	“ 9
GALLI C., MANCINELLI S., “Problemi aperti sulle polizze estere e nuova imposta sul valore dei contratti assicurativi” (REDDITI DI CAPITALE)	“ 10
GALLIO F., BRESSAN E., “L’affrancamento di partecipazioni di controllo per le banche e istituti finanziari” (IRES)	“ 5
GHISELLI G., “Riportabilità di perdite e interessi passivi nelle operazioni straordinarie tra società aderenti al consolidato” (REDDITI DI IMPRESA)	“ 13
GUSMEROLI M., “Imposta sulle transazioni finanziarie” (TRANSAZIONI FINANZIARIE)	“ 20
LOVECCHIO L., “La legge di stabilità 2013 e le novità in materia di riscossione” (RISCOSSIONE)	“ 17
LUPOI M., “Il contratto di affidamento fiduciario” (VARIE)	“ 24
MARRAFFA L., “Imposte sui redditi imputati dalle CFC: il corretto esercizio di competenza economica” (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali – CFC)	“ 4
MASTROMATTEO A., “Detassazione per la produttività prorogata al 2013, ma con limitazioni” (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 16

MOLINARO G., “Chiarimenti sull’imposta di bollo applicabile alle comunicazioni sui rapporti e sui prodotti finanziari” (BOLLO (Imposta di))	Pag. 18
MOLINARO G., “Nuove forme di prelievo sulle transazioni finanziarie e ruolo degli intermediari <<ausiliari>> del fisco” (TRANSAZIONI FINANZIARIE (Imposta sulle))	“ 20
ROTA S., “La trasformazione in crediti d’imposta delle attività per imposte anticipate alla luce dei chiarimenti forniti con la circolare 28 settembre 2012, n. 37/E” (IRES)	“ 6
STANCATI G., “Conferimento di azienda e cessione delle partecipazioni: autonomia degli atti ai fini del registro” (REGISTRO (Imposta di))	“ 21

Prassi Amministrativa

Ris. Agenzia delle Entrate 7 febbraio 2013, n. 7/E (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	“ 1
Circ. Agenzia delle Entrate 15 febbraio 2013, n. 1/E (VARIE)	“ 24
Circ. Agenzia delle Entrate 6 marzo 2013 (REDDITI DI CAPITALE)	“ 10
Ris. Agenzia delle Entrate 28 marzo 2013, n. 20/E (IMPOSTA SOSTITUTIVA SUI FINANZIAMENTI)	“ 19
Circ. Agenzia delle Entrate 29 marzo 2013, N. 7/E (IRES)	“ 8
Circ. Agenzia delle Entrate 3 aprile 2013, n. 8/E (REDDITI DI IMPRESA)	“ 14

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Sez. trib. 18 febbraio 2011, n. 3947 (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	“ 1
Sez. trib. 28 febbraio 2011, n. 4802 (REGISTRO (Imposta di))	“ 22
Sez. trib. 27 luglio 2011, n. 16428 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 15
Sez. trib. 13 luglio 2012, n. 11949 (REDDITI DI IMPRESA)	“15
Sez. trib. 26 settembre 2012, n. 16333 (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	“ 1

Sez. trib. 5 ottobre 2012, n. 17010 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)	Pag. 3
SS.UU. 8 novembre 2012, n. 19289 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO)	“ 2
Sez. VI 8 novembre 2012, n. 19307 (IVA)	“ 21
Sez. trib. 14 novembre 2012, n. 19863 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)	“ 4
Sez. trib. 19 novembre 2012, n. 20254 (VARIE)	“ 25
Sez. trib. 30 novembre 2012, n. 21390 (VARIE)	“ 25
SS.UU. 20 novembre 2012, n. 20323 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO)	“ 2
 <u>Commissioni tributarie di merito</u>	
Comm. Trib. prov. di Milano, sez. I, 1 dicembre 2010, n. 475 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 15
Comm. Trib. prov. di Milano, sez. XLIII 10 febbraio 2012, n. 43 (REGISTRO (Imposta di))	“ 22
Comm. Trib. prov. di Treviso, 22 febbraio 2012 (VARIE)	“ 26