



CONSORZIO  
STUDI E  
RICERCHE  
FISCALI

GRUPPO  
INTESA  SANPAOLO

# OSSERVATORIO TRIBUTARIO

LEGISLAZIONE

DOTTRINA

PRASSI AMMINISTRATIVA

GIURISPRUDENZA

*2/2012*

*Marzo – Aprile*

### **ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)**

Accertamento – Questioni generali – Diritto interno – Legge tributaria – Ignoranza – Art. 6, D.Lgs. n. 546 del 1992 – Ignoranza normativa oggettiva – Differenza con l'ignoranza normativa soggettiva – Conoscenza sicura della norma tributaria – Impossibilità – Ignoranza normativa oggettiva – Suo accertamento – Giudice tributario – Spetta – Amministrazione finanziaria – Esclusione.

Questioni generali – Diritto interno – Statuto dei diritti del contribuente – Incertezza normativa – Art. 6, D.Lgs. n. 546 del 1992 – Ignoranza normativa oggettiva – Differenza con l'ignoranza normativa – Conoscenza sicura della norma tributaria – Impossibilità – Ignoranza normativa oggettiva – Suo accertamento – Giudice tributario – Spetta – Amministrazione finanziaria – Esclusione.

Sanzioni amministrative – Principi generali – Esimenti – Obiettiva incertezza – Art. 6, D.Lgs. n. 546 del 1992 – ignoranza normativa oggettiva – Differenza con l'ignoranza normativa soggettiva – Conoscenza sicura della norma tributaria – Impossibilità – Ignoranza normativa oggettiva – Suo accertamento – Giudice tributario – Spetta – Amministrazioni finanziaria – Esclusione.

**Cass., sez. trib. 23 marzo 2012, n. 4685.**

**Pag. 1**

Accertamento – Questioni generali – Diritto interno – Statuto dei diritti del contribuente – Termini di notifica – L. n. 388 del 2000 – Avviso di recupero del credito d'imposta – Definitività delle pretese – Equiparazione all'avviso di accertamento – Atto propedeutico all'avviso di accertamento – Consegna del processo verbale di constatazione – Art. 12, L. n. 212 del 2000, comma 7 – Notifica anteriore ai sessanta giorni dalla consegna del p.v.c. – Nullità dell'atto – Avviso di recupero – Inapplicabilità.

Accertamento – Imposte dirette ed IVA – Termini – Avviso di recupero – L. n. 388 del 2000 – Avviso di recupero del credito d'imposta – Definitività della pretesa – Equiparazione all'avviso di accertamento – Atto propedeutico all'avviso di accertamento – Consegna del processo verbale di constatazione – Art. 12 L. n. 212 del 2000, comma 7 – Notifica anteriore ai sessanta giorni dalla consegna del p.v.c. – Nullità dell'atto – Avviso di recupero – Inapplicabilità.

**Cass., sez. trib. 23 marzo 2012, n. 4687.**

**“ 1**

Accertamento – Abuso del diritto – Rilevabilità d'ufficio da parte del giudice.

**Cass., sez. trib. 11 maggio 2012, n. 7393.**

**“ 2**

### **AMNISTIA E CONDONO**

Amnistia e condono – Definizione delle liti fiscali pendenti fino a 20.000 euro – Chiarimenti.

**Circ. Agenzia delle Entrate 15 marzo 2012, n. 7/E.**

**“ 2**

### **VIOLAZIONI E SANZIONI**

“Le istruzioni per le dichiarazioni non escludono l'obiettiva incertezza della legge tributaria”, di **M. LOGOZZO.**

**“ 3**

“Niente sanzioni amministrative in caso di elusione”, di **S. UNGARO.**

**“ 3**

Violazioni e sanzioni – Sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie – Incertezza normativa costituisce causa di esenzione della responsabilità amministrativa tributaria.

**Ordinanza 28 dicembre 2011, n. 29401.**

**“ 4**

### **CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie**

“Le nuove prospettive della mediazione tributaria”, di **V. BUSA.**

**“ 4**

“L’ambito di operatività del reclamo e della mediazione: i limiti oggettivi, soggettivi e quantitativi”, di <b>M. BUSICO</b> .	<b>Pag. 5</b>
“La riscossione provvisoria e l’acquiescenza dopo l’introduzione del reclamo”, di <b>A. CARINCI</b> .	<b>“ 5</b>
“Il reclamo per dinieghi di rimborso, atti sanzionatori e atti imposable”, di <b>A. RENDA</b> .	<b>“ 5</b>
“La proposta di mediazione da parte del contribuente e i limiti del reclamo”, di <b>G. SEPIO</b> .	<b>“ 6</b>
Contenzioso tributario – Mediazione tributaria – Chiarimenti e istruzioni operative <b>Circ. Agenzia delle Entrate 19 marzo 2012, n. 9/E</b> .	<b>“ 7</b>

### **TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accorti internazionali – Redditi transnazionali CFC**

“La nozione di mercato nella disciplina CFC: verso una <i>probatio diabolica?</i> ”, di <b>G. MARINO</b> .	<b>“ 8</b>
Direttiva 2003/49/CE – Regime fiscale comune applicabile ai pagamenti di interessi e di canoni effettuati tra società consociate di Stati membri diversi – Imposta sul reddito da attività produttive – Determinazione della base imponibile. <b>Corte di Giust. CE, sez. III 21 luglio 2011, n. C-397/09</b> .	<b>“ 9</b>

### **IRES**

“Utilizzo transfrontaliero delle perdite d’impresa: l’orientamento della Corte di Giustizia”, di <b>P. MINUTOLI</b> .”	<b>9</b>
IRES – Scambio di partecipazioni mediante conferimento – Determinazione minusvalenza – Modalità. <b>Ris. Agenzia delle Entrate 20 aprile 2012, n. 38/E</b> .	<b>“ 10</b>
IRES – Operazioni straordinarie – Fusione per incorporazione della società costituita in giudizio – Interruzione del processo – Esclusione. <b>Cass. Sez. trib. 18 aprile 2012, n. 6058</b> .	<b>“ 10</b>
IRES – Spese per prestazioni di lavoro – Compensi amministratori – Deducibilità – Necessità di delibera assembleare – Esclusione. <b>Comm. Trib. prov. di Milano, 2 marzo 2012, n. 48/21/12</b> .	<b>“ 11</b>

### **REDDITI DI CAPITALE**

Redditi di capitale – Unificazione dell’aliquota di tassazione dei redditi di natura finanziaria – Chiarimenti. <b>Circ. Agenzia delle Entrate 28 marzo 2012, n. 11/E</b> .	<b>“ 11</b>
--	-------------

### **REDDITI DI IMPRESA**

“La deduzione dalle imposte sui redditi dell’IRAP relativa al costo del lavoro: le questioni ancora aperte”, di <b>G. FERRANTI</b> .	<b>“ 12</b>
“La deducibilità dei compensi degli amministratori: manca ancora la parola fine” di <b>G. FERRANTI</b> .	<b>“ 13</b>
Reddito d’impresa – Credito d’imposta – Occupazione – Incentivi per l’incremento dell’occupazione – Art. 7, L. n. 388 del 2000 – Credito d’imposta – Condizioni – Prova sussistenza presupposti di legge – Mancanza – Revoca del credito di imposta – Legittimità. Agevolazioni – Imposte dirette – Soggetti – Datori di lavoro – Incentivi per l’incremento dell’occupazione – Art. 7, L. n. 388 del 2000 – Credito d’imposta – Condizioni – Prova sussistenza presupposti di legge – Mancanza – Revoca del credito di imposta – Legittimità. <b>Cass., sez. trib. 23 marzo 2012, n. 4684</b> .	<b>“ 13</b>

## REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

“Compensi per incarichi amministrativi ricoperti da lavoratori dipendenti all'estero”, di **M. GABELLI** e **D. ROSSETTI**. Pag. 14

Redditi di lavoro dipendente – Personale trasfertista – Indennità e maggiorazioni di retribuzione – Art. 51, sesto comma, del TUIR – Trattamento.  
**Cass., sez. lav., 13 gennaio 2012, n. 396.** “ 15

Redditi di lavoro dipendente – Risoluzione – Transazione – Risarcimento del danno – Imponibilità – Condizioni – Art. 6 del DPR 22 dicembre 1986, n. 917.  
**Cass., sez. trib. 16 febbraio 2012, n. 2196.** “ 15

## REDDITI DIVERSI

Redditi diversi – Mandato di amministrazione senza intestazione – Applicazione del regime del risparmio amministrato.  
**Ris. Agenzia delle Entrate 8 marzo 2012, n. 23/E.** “ 15

## RISCOSSIONE

Riscossione – Compensazione di imposte – Credito d'imposta derivato in capo al società consolidante all'interno di gruppi societari – Omessa indicazione del credito nella dichiarazione della consolidante – Dichiarazione integrativa tardiva – Validità.  
**Prov. del Garante del Contribuente dell'Emilia Romagna 26 gennaio 2012, n. 1659.** “ 16

## BOLLO (IMPOSTA DI)

“L'imposta di bollo speciale sui rapporti segreti e quella straordinaria sui prelievi”, di **E. MIGNARRI**. “ 16

## VARIE

“La Società fiduciaria *trustee* e le obbligazioni antiriciclaggio. Lo stato dell'arte” di **M. LONGHI**. “ 17

“Modifiche e proroghe per la riforma delle rendite finanziarie” di **R. PARISOTTO** e **G. RENELLA**. “ 18

“Imposte di bollo e straordinaria sullo scudo fiscale: ancora dubbi dopo il provvedimento attuativo”, di **M. PIAZZA**. “ 18

“L'onere probatorio in ipotesi di “abuso del diritto” alla luce dei principi elaborati in sede giurisprudenziale”, di **P. RUSSO**. “ 19

Fondi immobiliari – Riorganizzazione della disciplina fiscale – Chiarimenti.  
**Circ. Agenzia delle Entrate 15 febbraio 2012, n. 2/E.** “ 20

*Trust* – Tassazione – Residenza fiscale – Criteri – *Central management and control* – Accurata analisi della situazione di fatto.  
**Federal Court fo Appeal, 30 settembre 2010.** “ 21

Amministrazione finanziaria – Responsabilità civile – Presupposti – Violazione delle regole di imparzialità, correttezza e buona amministrazione – Fattispecie – Riscossione – istanza di sospensione – Iscrizione di ipoteca – pretesa fiscal risultata infondata – Risarcimento del danno subito dal contribuente – Responsabilità dell'amministrazione – Esclusione – D.Lgs. n. 546 del 1992,

art. 2 – Artt. 1227 e 2043 c.c. – DPR n. 602 del 1973, artt. 15 e 39.

**Cass., sez. I civ., 23 settembre 2011, n. 19548.**

**Pag. 22**

Diritto penale tributario – Reati - Dichiarazione fraudolenta – Valore probatorio fatture o altri documenti – Condizioni – Art. 1, D.Lgs. n. 74 del 2000, lett. d) – Inesistenza dell’operazione economica – Necessità – Natura del documento – Rilievo probatorio fiscale – Necessità.

**Cass., pen., sez. III 19 dicembre 2011, n. 46785.**

**“ 22**

Imposte sui redditi – IRAP – Accertamento – Soggetto non residente – Reddito d’impresa – Società con personalità giuridica – Stabile organizzazione – Limiti – Commentario all’art. 5 del Modello di Convenzione del Modello di Convenzione – Art. 12 della Convenzione per evitare le doppie imposizioni Italia – Germania.

**Comm. Trib. prov. di Vicenza, sez. VII 21 dicembre 2007, n. 120/07.**

**“ 22**

Imposte sui redditi – IRAP – Accertamento – Soggetto non residente – Reddito d’impresa – Società con personalità giuridica – Stabile organizzazione – Definizione di stabile organizzazione nell’art. 162 TUIR – Art. 12 della Convenzione contro le doppie imposizioni Italia – Germania.

**Comm. Trib. reg. di Venezia-Mestre, sez. XXXIII, 11 febbraio 2010, n. 16/33/10.**

**“ 22**

## Legislazione 2 2012

### Provvedimenti emanati e pubblicati in G.U. dal 1 marzo al 30 aprile 2012

**Decreto-Legge 2 marzo 2012, n. 16:** "Disposizioni urgenti in materia di semplificazioni tributarie, di efficientamento e potenziamento delle procedure di accertamento" (in G.U. 2 marzo 2012, n. 52)

\*\*\*\*\*

Tra le disposizioni aventi rilevanza fiscale si segnalano:

**RATEIZZAZIONE DEBITI TRIBUTARI:** in caso di mancato pagamento delle rate degli avvisi bonari, è comunque possibile accedere alla rateazione della successiva cartella di pagamento. Si decade dalla rateazione della cartella solo in caso di mancato pagamento di due rate consecutive. L'agente della riscossione non può iscrivere ipoteca in pendenza di rateazione.

**ADEMPIMENTI FORMALI – COMUNICAZIONI:** se la comunicazione non viene tempestivamente eseguita, non è preclusa la possibilità di fruire dell'agevolazione o del regime, a patto che la violazione non sia stata constatata o non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività di accertamenti.

Si prevede che la cessione dell'eccedenza risultante dalla dichiarazione dei redditi del consolidato fiscale al soggetto consolidante sia efficace anche senza l'indicazione degli estremi, a patto che si versi la sanzione di 2.065 euro.

**FACILITAZIONI PER IMPRESE E CONTRIBUENTI:** nelle dichiarazioni dei sostituti d'imposta, modello 770, gli importi devono essere arrotondati al secondo decimale.

Viene abrogata l'imposta di bollo del 2% sui trasferimenti di denaro all'estero.

**ACCERTAMENTO IMPOSTA DI BOLLO:** viene estesa ai depositi bancari e postali l'imposta di bollo pari all'1 per mille per il 2012 e all'1,5 per mille dal 2013.

A fronte di investimenti in fondi comuni non iscritti in rapporti di custodia o amministrazione l'intermediario può disinvestire se il cliente non paga il bollo.

Dal bollo speciale sulla attività scudate si può scomputare l'imposta di bollo sulle medesime attività corrisposte nel 2011 sia che si tratti di titoli che denaro.

E' prorogato al 16 maggio di ogni anno il versamento del bollo per le attività scudate.

Per conti correnti e libretti di deposito in Paesi UE o *See White List* il bollo è fissato a 34,20 euro.

**MODIFICHE IN MATERIA DI SANZIONI AMMINISTRATIVE – MINUSVALENZE:** in caso di omessa, incompleta e infedele comunicazione delle minusvalenze relative a titoli quotati di ammontare superiore a 50.000 euro nonché delle minusvalenze di ammontare superiore a 5 milioni di euro su partecipazioni immobilizzate è fatta salva la deducibilità che è sostituita da una sanzione amministrativa pari al 10% delle minusvalenze stesse con un minimo di 500 e un massimo di 50.000 euro.

**Legge del 4 aprile 2012, n. 35:** "Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 9 febbraio 2012, n. 5, recante disposizioni urgenti in materia di semplificazione e di sviluppo" (in G.U. 6 aprile 2012, n. 82)

**Legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1:** "Introduzione del principio del pareggio di bilancio nella Carta Costituzionale" (in G.U. 23 aprile 2012, n. 95)

**Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 26 aprile 2012:** "Differimento per l'anno 2012, dei termini di presentazione del modello 730 ai sostituti d'imposta, ai CAF e ai professionisti abilitati, del termine per la trasmissione in via telematica dei modelli dell'Agenzia delle entrate, del termine per la presentazione della denuncia dell'imposta sulle assicurazioni dovuta sui premi ed accessori incassati nell'esercizio annuale scaduto, ex art. 12, comma 5, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241" (in G.U. 28 aprile 2012, n. 99)

\*\*\*\*\*

I nuovi termini di presentazione del modello 730 sono:

- 16 maggio 2012 per i soggetti che presentano il mod. 730 al sostituto d'imposta;
- 20 giugno 2012 per i soggetti che presentano il modello 730 ad un Caf o ad un professionista abilitato.

Per comunicare il risultato finale delle dichiarazioni ed effettuare la trasmissione telematica all'Agenzia delle Entrate delle dichiarazioni presentate i Caf ed i professionisti abilitati hanno tempo fino al 12 luglio. Il medesimo decreto ha inoltre prorogato al 2 luglio 2012 i termini per inviare la denuncia dell'imposta sulle assicurazioni dovuta sui premi e accessori incassati nel periodo d'imposta precedente.

**Legge 26 aprile 2012, n. 44:** “Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16, recante disposizioni urgenti in materia di semplificazioni tributarie, di efficientamento e potenziamento delle procedure di accertamento” (G.U. 28 aprile 2012, n. 99)

\*\*\*\*\*

Si riportano qui di seguito le modifiche effettuate in sede di conversione.

La cessione dell'eccedenza IRES dei partecipanti al consolidato è efficace anche senza indicare nella dichiarazione soggetti cessionari e importi, se si versa la sanzione di 2065 euro. In sede di conversione è stato esteso alle cessioni di eccedenze di altre imposte utilizzabili in compensazione, in F24, tra soggetti partecipanti alla tassazione di gruppo.

Sono esenti da IRPEF le somme, i servizi e le prestazioni erogate dal datore di lavoro per la frequenza di asili nido e di colonie climatiche da parte dei familiari dei dipendenti nonché per borse di studio a favore dei medesimi familiari.

Estesa alle assicurazioni la richiesta di informazioni e di copie ritenute utili ai fini fiscali.

Viene modificato, a decorrere dal 29 aprile 2012, il regime di deducibilità dei canoni di leasing di cui all'art. 102, comma 7 TUIR. In particolare, per l'impresa utilizzatrice che imputa a conto economico i canoni di locazione finanziaria, a prescindere dalla durata contrattuale prevista, la deduzione è ammessa per un periodo non inferiore ai due terzi del periodo di ammortamento, in relazione all'attività esercitata dall'impresa stessa; in caso di beni immobili, qualora l'applicazione della regola di cui al periodo precedente determini un risultato inferiore a 11 anni ovvero superiore a 18, la deduzione è ammessa per un periodo, rispettivamente, non inferiore a 11 anni ovvero pari almeno a 18.

Viene eliminata, a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore della legge di conversione, la disposizione di cui all'art. 102, comma 6 TUIR, che prevedeva per i beni ceduti, nonché per quelli acquisiti nel corso dell'esercizio, compresi quelli costruiti o fatti costruire, la deduzione delle spese di manutenzione, riparazione e ammodernamento in proporzione alla durata del possesso commisurata per il cessionario, al costo di acquisizione.

**ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)**

**Giurisprudenza**

Corte di Cassazione

**Accertamento – Questioni generali – Diritto interno – Legge tributaria – Ignoranza – Art. 6, D.Lgs. n. 546 del 1992 – ignoranza normativa oggettiva – Differenza con l'ignoranza normativa soggettiva – Conoscenza sicura della norma tributaria – Impossibilità – Ignoranza normativa oggettiva – Suo accertamento – Giudice tributario – Spetta – Amministrazione finanziaria – Esclusione.**

**Questioni generali – Diritto interno – Statuto dei diritti del contribuente – Incertezza normativa – Art. 6, D.Lgs. n. 546 del 1992 – Ignoranza normativa oggettiva – Differenza con l'ignoranza normativa – Conoscenza sicura della norma tributaria – Impossibilità – Ignoranza normativa oggettiva – Suo accertamento – Giudice tributario – Spetta – Amministrazione finanziaria – Esclusione.**

**Sanzioni amministrative – Principi generali – Esimenti – Obiettiva incertezza – Art. 6, D.Lgs. n. 546 del 1992 – Ignoranza normativa oggettiva – Differenza con l'ignoranza normativa soggettiva – Conoscenza sicura della norma tributaria – Impossibilità – Ignoranza normativa oggettiva – Suo accertamento – Giudice tributario – Spetta – Amministrazione finanziaria – Esclusione.**

Cass., sez. trib. 23 marzo 2012, n. 4685, in Giur. Imp. 2/2012, *on line*.

L'incertezza normativa oggettiva costituisce una situazione diversa rispetto all'ignoranza soggettiva incolpevole del diritto come emerge dall'art. 6 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, che distingue, pur ricollegandosi i medesimi effetti, in modo netto le due figure dell'incertezza normativa oggettiva e dell'ignoranza.

Conseguentemente, poiché l'incertezza normativa oggettiva ha il suo fondamento non nell'ignoranza giustificata, ma nell'impossibilità di pervenire comunque allo stato di conoscenza sicura della norma giuridica tributaria, il suo accertamento è esclusivamente demandato al giudice e non può essere operato dall'Amministrazione finanziaria.

\*\*\*\*\*

Con nota di commento di N. PENNELLA.

**Accertamento – Questioni generali – Diritto interno – Statuto dei diritti del contribuente – Termini di notifica – L. n. 388 del 2000 – Avviso di recupero del credito d'imposta – Definitività delle pretese – Equiparazione all'avviso di accertamento – Atto propedeutico all'avviso di accertamento – Consegna del processo verbale di constatazione – Art. 12, L. n. 212 del 2000, comma 7 – Notifica anteriore ai sessanta giorni dalla consegna del p.v.c. – Nullità dell'atto – Avviso di recupero – Inapplicabilità.**

**Accertamento – Imposte dirette ed IVA – Termini – Avviso di recupero – L. n. 388 del 2000 – Avviso di recupero del credito d'imposta – Definitività della pretesa – Equiparazione all'avviso di accertamento – Atto propedeutico all'avviso di accertamento – Consegna del processo verbale di constatazione – Art. 12, L. n. 212 del 2000, comma 7 – Notifica anteriore ai sessanta giorni dalla consegna del p.v.c. – Nullità dell'atto – Avviso di recupero – Inapplicabilità.**

Cass., sez. trib. 23 marzo 2012, n. 4687, in Giur. Imp. 2/2012, *on line*.

L'avviso di recupero del credito d'imposta disciplinato dalla L. n. 388 del 2000 è equiparato all'avviso di accertamento o all'avviso di liquidazione in quanto comunica al contribuente una pretesa tributaria definitiva.

Conseguentemente, essendo l'atto di recupero un atto propedeutico all'emissione del successivo avviso di accertamento, esso non è soggetto al rispetto del termine di 60 giorni per la sua notifica previsto dall'art. 12, comma 7 della L. n. 212 del 2000 quando è stato preceduto dal processo verbale di constatazione.

\*\*\*\*\*

Con nota di commento di N. PENNELLA.

### **Accertamento – Abuso del diritto – Rilevabilità d'ufficio da parte del giudice.**

Cass., sez. trib. 11 maggio 2012, n. 7393, in Eutekne on line.

L'abuso del diritto è rilevabile autonomamente dal giudice anche se l'ufficio non ha formulato una specifica contestazione in tal senso.

L'abuso del diritto si traduce in un principio generale che preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto della norma, in assenza di ragioni economiche apprezzabili idonee a giustificare l'operazione. Detto divieto trova fondamento nei principi costituzionali di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione.

### Commissioni provinciali di merito

### **Accertamento – Abuso del diritto – Mancanza di valide ragioni economiche.**

Comm. Trib. prov. di Brescia, 8 marzo 2012, n. 38, in Eutekne on line.

L'Amministrazione finanziaria non può imporre una procedura, tra quelle possibili, differente da quella adottata dal contribuente solo perché quest'ultima avrebbe comportato un minor carico fiscale, confliggendo con il principio costituzionalmente garantito del diritto alla libertà di intrapresa. A fine di disconoscere una operazione posta in essere, l'Amministrazione finanziaria è tenuta a spiegare i motivi per cui l'operazione contestata sarebbe carente di valide ragioni economiche, nonché di quelle che indurrebbero a ritenere che la stessa risulti posta in essere esclusivamente per il conseguimento di un vantaggio fiscale.

## **AMNISTIA E CONDONO**

### **Prassi Amministrativa**

### **Amnistia e condono – Definizione delle liti fiscali pendenti fino a 20.000 euro – Chiarimenti.**

Circ. Agenzia delle Entrate 15 marzo 2012, n. 7/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

La circolare commenta le modifiche apportate dal DL 216/2011 conv. in L. 14/2012 che ha prorogato i termini per la definizione delle liti pendenti di valore non superiore a 20.000 euro.

Sono stati prorogati i termini di pendenza della lite per poter accedere alla definizione agevolata dall'1 maggio 2011 al 31 dicembre 2011 e prorogato, dal 30 novembre 2011 al 2 aprile 2012, il termine entro cui versare le somme dovute.

Sono definibili le liti ove il giudicato si sia formato successivamente al 31 dicembre 2011 ma prima dell'entrata in vigore della L. 14/2012.

Il condono è escluso qualora il ricorso introduttivo sia stato presentato con il solo fine di beneficiare della sanatoria.

In merito alle cartelle di pagamento derivanti da tassazione separata, se ne afferma la non definibilità trattandosi di atto con funzione liquidatoria.

## **VIOLAZIONI E SANZIONI**

### **Dottrina**

**“Le istruzioni per le dichiarazioni non escludono l’obiettiva incertezza della legge tributaria”** di M. LOGOZZO, in Corr. Trib. 11/2012, pag. 810.

L’A. condivide l’orientamento espresso dalla Suprema Corte nell’ordinanza 29401/2011 che, richiamandosi al proprio consolidato orientamento circa l’assenza di efficacia normativa della interpretazione ministeriale, contenuta in circolari o risoluzioni dell’Amministrazione finanziaria, ha riconosciuto che le istruzioni per la compilazione delle dichiarazioni dei redditi non escludono la ricorrenza dell’esimente dell’obiettiva incertezza della legge tributaria in ordine alla disapplicazione delle sanzioni amministrative.

Infatti, ancorché le istruzioni possano essere astrattamente munite di efficacia esterna – in quanto chiaramente rivolte ai contribuenti prima ancora che agli uffici dell’Amministrazione – le stesse costituiscono dei meri suggerimenti al contribuente, che si sostanziano in interpretazioni prive di efficacia vincolante.

Dal punto di vista pratico, quanto affermato dalla Suprema Corte determina la non punibilità del contribuente che abbia disobbedito alle istruzioni impartite dall’Amministrazione, le quali, concretizzandosi in mere interpretazioni di parte, prive di vis normativa, non possono rendere certo un dato normativo incerto.

L’inefficacia normativa degli atti interpretativi dell’Amministrazione comporta che l’oggettiva incertezza da cui è viziata una norma tributaria non possa essere eliminata dalle interpretazioni del Fisco.

La Suprema Corte mette in rilievo la natura “oggettiva” dell’esimente: il giudice tributario, chiamato a disapplicare le sanzioni, deve riservare il suo giudizio in ordine all’oggettiva incertezza della legge alle sole disposizioni aventi rango ed efficacia normativa. (EM)

**“Niente sanzioni amministrative in caso di elusione”** di S. UNGARO, ne Il fisco 11/2012, fasc. n. 2, pag. 1685.

Con la sentenza n. 199/44/11 del 20 dicembre 2011, la Commissione tributaria regionale della Lombardia è tornata sulla *vexata questio* dell’applicabilità delle sanzioni amministrative in caso di elusione. Per i giudici di merito, discostandosi da quanto recentemente stabilito dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. 25537 del 30 novembre 2011, la contestazione di un’operazione considerata elusiva ai sensi dell’art. 37-*bis* del DPR n. 600/73 non comporta l’irrogazione della sanzione per infedele dichiarazione di cui all’art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 471/97. Infatti, nell’art. 37-*bis* non è prevista in modo specifico l’applicazione di una sanzione. Inoltre, l’applicazione di una sanzione ad un comportamento elusivo non appare coerente con l’ordinamento che prevede la sanzione in caso di violazione di una norma e non in caso di elusione della stessa. Anzi, secondo la Commissione, in assenza di una specifica violazione normativa, la irrogazione di una sanzione commisurata alla violazione di una norma comporterebbe un abuso del diritto.

L’A. evidenzia come l’approccio seguito dai giudici di merito rispecchi quanto asserito sia dalla dottrina maggioritaria che dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia (cfr. sentenza Halifax), che escludono l’applicabilità delle sanzioni relative al comportamento elusivo/abusivo del contribuente sul presupposto che la sanzione sia rappresentata già di per sé dal recupero a tassazione che discende dal disconoscimento degli effetti fiscali di un comportamento che, dal punto di vista giuridico-formale, non ha violato alcuna disposizione di legge. Secondo l’A., la soluzione del problema dovrebbe trovarsi tenendo conto proprio delle caratteristiche dell’elusione fiscale. Essa

consiste in un comportamento apparentemente conforme alla normativa fiscale, ma col fine specifico di ottenere una riduzione del carico tributario. Il contribuente, attraverso la strumentalizzazione di istituti giuridici, consegue una riduzione dell'onere fiscale che sarebbe invece dovuto in base alle regole del sistema tributario. L'elusione sarebbe, quindi, l'effetto di due concause, una attribuibile al contribuente, che cerca di pagare il minor tributo possibile, l'altra al legislatore, artefice di una norma non perfettamente fedele al suo spirito. Stabilire se un contribuente debba o meno essere punito con l'irrogazione di sanzioni pecuniarie, corrisponde pertanto a stabilire se debba prevalere il dovere del contribuente di individuare lo spirito della legge ovvero il dovere del legislatore di formulare norme coerenti con la loro *ratio*. A tale interrogativo la dottrina ha risposto ipotizzando un concorso di colpa che, secondo un principio cardine del nostro sistema, non può determinare l'applicazione della sanzione in senso unilaterale. Pertanto, mentre è senza dubbio corretto assoggettare il contribuente all'obbligo di pagare le imposte eluse, si ravvisano forti dubbi sulla possibilità di applicazione delle sanzioni. (FDA)

### **Giurisprudenza**

**Violazioni e sanzioni – Sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie – Incertezza normativa costituisce causa di esenzione della responsabilità amministrativa tributaria.**

Ord. 28 dicembre 2011, n. 29401, in Le società 2/2012, pag. 237.

Il contribuente non è tenuto al pagamento delle sanzioni se la norma tributaria risulta oggettivamente incerta, anche in presenza di istruzioni ministeriali interpretative.

L'interpretazione ministeriale, sia essa contenuta in circolari o in risoluzioni, non vincola né i contribuenti né i giudici, né costituisce fonte di diritto.

### **CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie**

#### **Dottrina**

**“Le nuove prospettive della mediazione tributaria”** di V. BUSA, in Corr. Trib. 11/2012, pag. 765.

La mediazione consente di risolvere, in via stragiudiziale, una potenziale controversia prima che la stessa venga portata davanti al giudice tributario.

L'A. sottolinea le differenze rispetto all'accertamento con adesione.

Innanzitutto la presentazione dell'istanza di mediazione non è una facoltà per il contribuente ma un obbligo.

L'obbligatorietà caratterizza, non solo l'iniziativa del contribuente, ma anche l'azione dell'Amministrazione tenuta ad esaminare l'istanza di mediazione senza essere dalla stessa vincolata.

In secondo luogo la mediazione non riguarda solo gli accertamenti, ma la generalità degli atti impugnabili, compresi i dinieghi espressi o taciti di rimborso, che l'Ufficio è obbligato ad esaminare per poi rispondere sistematicamente alle contestazioni del contribuente prima che lo stesso si rivolga al giudice.

La mediazione è proiettata sul giudizio di cui vuole anticipare l'esito e non sul procedimento di accertamento. (EM)

**“L’ambito di operatività del richiamo e della mediazione: i limiti oggettivi, soggettivi e quantitativi”**, di M. BUSICO, in Corr. Trib. 10/2012, pag. 704.

Il breve scritto risulta superato in quanto le problematiche interpretative sollevate dall’A. con particolare riferimento agli atti di valore non determinabile e, nell’ambito della definizione del valore della lite, con riguardo al caso degli atti che si limitino a rettificare le perdite dichiarate dal contribuente senza altresì accertare alcuna imposta, sono state affrontate e risolte dall’Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 9/E del 19 marzo 2012. (EM)

**“La riscossione provvisoria e l’acquiescenza dopo l’introduzione del reclamo”** di A. CARINCI, in Corr. Trib. 11/2012, pag. 775.

La disciplina del reclamo e della mediazione tributaria pone diversi dubbi, soprattutto in mancanza di previsioni dedicate alla vicenda della riscossione, che pure riveste un ruolo centrale nella dinamica del prelievo. Le perplessità derivano dalla constatazione che, se il reclamo non sospende l’esecutività dell’atto, in attesa di risposta da parte dell’Amministrazione finanziaria potrebbe essere avviata l’esecuzione coattiva dell’atto impugnato o attivate misure cautelari e/o conservative. Nel caso di imposte riscosse in base a ruolo, si può così verificare la circostanza che, nelle more della decisione dell’Ufficio sul reclamo, intervenga l’iscrizione a ruolo, ancorché della sola quota di cui è consentita l’iscrizione provvisoria. Dubbi si pongono per i nuovi atti imposable e per i ruoli formati a seguito della liquidazione delle imposte dovute in base alle dichiarazioni o in base ai controlli formali, ed anche in relazione all’applicabilità dell’acquiescenza. L’A., infatti, si chiede se sia ammissibile che, nelle more del reclamo, l’Agenzia delle entrate possa procedere con l’iscrizione a ruolo. La risposta è negativa, da un lato perché ammettere l’avvio di una procedura esecutiva nelle more di un tentativo di mediazione minaccia di vanificare ogni margine di mediazione e, dall’altro, perché l’azione esecutiva verrebbe a fondarsi su un titolo di iscrizione a ruolo caratterizzato da un grado estremo di precarietà, tant’è che se ne prescrive addirittura un tentativo di riesame in sede di reclamo, quale condizione di accesso alla tutela giudiziale. La soluzione che quindi si impone è quella di ritenere legittima l’iscrizione a ruolo solo a seguito del decorso dei 90 giorni, ovvero degli ulteriori 20 giorni concessi al contribuente per aderire, previo pagamento, all’eventuale proposta di mediazione dell’Ufficio o del più breve termine in cui sia intervenuto il rigetto del reclamo. Il ritardo nella sottoposizione del ricorso al giudice, imposto dalla necessaria proposizione del reclamo quale condizione di ammissibilità del ricorso medesimo, si traduce in un ritardo di tutela cautelare nei confronti degli atti imposable, già idonei a legittimare atti espropriativi e/o misure cautelari o conservative. L’A. ritiene infine che gli Uffici non possano procedere all’affidamento all’agente della riscossione prima che sia dichiarato il “fallimento” della mediazione, cioè prima del momento da cui decorrono i termini per la costituzione dinanzi al giudice. Una volta ipotizzata l’applicazione della mediazione anche per le imposte iscritte a ruolo, l’unica soluzione praticabile sembra quella di concepire come un vero e proprio obbligo il potere per l’Ufficio di accordare la sospensione della riscossione. Solo così è possibile inibire l’avvio dell’esecuzione esattoriale nelle more dell’esame del reclamo. La mediazione dovrebbe perfezionarsi solo con il pagamento della somma definitiva. Il pagamento dovrebbe potersi compiere tanto in un’unica soluzione quanto in misura rateale, comunque entro 20 giorni dall’accettazione da parte dell’Ufficio della mediazione offerta dal contribuente ovvero dalla proposta di mediazione formulata dall’Ufficio. In caso di omesso pagamento o di tardivo pagamento, la mediazione non potrà ritenersi perfezionata e, di conseguenza, il contribuente avrà l’onere di costituirsi tempestivamente, pena l’inammissibilità del ricorso con la conseguente definitività dell’atto originario. (SG)

**“Il reclamo per dinieghi di rimborso, atti sanzionatori e atti imposable”**, in A. RENDA, in Corr. Trib. 10/2012, pag. 715.

Con riguardo all’obbligo di preventivo reclamo, quale condizione di ammissibilità del ricorso avverso gli “atti emessi” dall’Agenzia delle entrate, l’A. cerca di valutare l’impatto delle disposizioni relative al reclamo con particolare riferimento agli atti di diniego (espesso o tacito) di rimborso, agli

atti sanzionatori e agli atti impositivi, vale a dire agli avvisi di accertamento esecutivi, di cui all'art. 29 del D.L. n. 78/2010, al fine di comprendere se sussistano problemi di coordinamento tra le disposizioni citate, che potrebbero vanificare la finalità deflattiva del contenzioso. L'A. non ravvisa un'incompatibilità assoluta tra il reclamo e le controversie concernenti gli atti di diniego sui rimborsi, ancorché la norma sembra sia applicabile principalmente agli atti impositivi e, soprattutto, agli atti di accertamento. Non dovrebbero inoltre sussistere criticità specifiche in ordine alla compatibilità del reclamo con i provvedimenti di diniego espresso di rimborso, mentre permangono perplessità in ordine all'obbligatorietà dell'istituto, a fronte del silenzio-rifiuto opposto ad un'istanza di rimborso. Taluni dubbi concernono l'estensione della disciplina del reclamo all'atto di contestazione delle sanzioni, in ragione della sostanziale sovrapposizione tra reclamo e presentazione delle deduzioni difensive, che sembra tradursi in una riduzione delle possibilità di definizione anticipata della controversia. Problemi di coordinamento normativo potrebbero porsi anche tra reclamo e immediata esecutività dei cd. "atti impositivi". Non va escluso che sussista un obbligo per il contribuente di presentare il reclamo avverso il silenzio-rifiuto alle istanze di rimborso presentate dal contribuente. Superando il dato letterale della norma che fa riferimento ad "atti emessi dall'Agenzia delle entrate", ma che opera un rinvio alla norma sugli atti impugnabili nel processo tributario, tra i quali è incluso il silenzio-rifiuto, potrebbe essere salvaguardata la *ratio* dell'istituto, che è quella di scoraggiare l'accesso al contenzioso, laddove i contrapposti interessi in gioco possano essere ricomposti attraverso un riconoscimento pieno del diritto di rimborso, in caso di accoglimento del reclamo, ovvero in caso di esito positivo della mediazione. Il reclamo, sovrapponendosi alla possibilità di presentazione di deduzioni difensive, comporta un'implicita abrogazione di tale facoltà. A fronte della notifica di un atto di contestazione delle sanzioni, il cui valore non sia superiore a 20.000 euro, il contribuente dovrà necessariamente presentare un reclamo all'ente preposto a riceverlo, attendendo l'esito dello stesso nei successivi 90 giorni, perdendo la possibilità di accedere alla definizione agevolata delle sanzioni nell'ipotesi di accoglimento parziale delle deduzioni difensive. La normativa sul reclamo e mediazione non contempla alcuna ipotesi di sospensione dell'esecutività dell'atto e, pertanto, qualora il tentativo di definizione anticipata della controversia dovesse concludersi negativamente, l'automatismo previsto dal testo normativo, secondo il quale il reclamo produce gli effetti del ricorso, risulterebbe configgente con le disposizioni sui cd. "atti impositivi", che subordinano l'esecutorietà dell'avviso di accertamento al decorso di 60 giorni dalla notifica dell'atto impositivo e che individuano il momento a partire dal quale l'agente della riscossione è legittimato a procedere con l'esecuzione, nei 30 giorni dal termine ultimo per il pagamento. La mancanza di coordinamento tra le norme sugli atti impositivi e quelle sul reclamo potrebbe limitare il diritto del contribuente ad ottenere la tutela cautelare nel processo, atteso che l'intervallo temporale necessario per esperire il procedimento di reclamo o di mediazione comporterebbe, inevitabilmente, un'erosione del termine dilatorio di 180 giorni per l'inizio della procedura esecutiva a cura del concessionario della riscossione e, di conseguenza, una riduzione delle concrete possibilità di ottenere la sospensione giudiziale dell'esecuzione dell'atto. L'unico rimedio esperibile sembrerebbe essere quello della sospensione amministrativa della riscossione, peraltro, espressamente richiamata dalla norma sugli atti impositivi. (SG)

**“La proposta di mediazione da parte del contribuente e i limiti del reclamo”** di G. SEPIO, in Corr. Trib. 11/2012, pag. 768.

Per le liti inferiori a 20.000 euro il contribuente sarà obbligato a presentare reclamo all'Agenzia delle Entrate nonché, in via facoltativa, una proposta di mediazione finalizzata alla proposizione di una diversa pretesa erariale nella quale vengono indicate quali parti della pretesa il contribuente è disposto ad accogliere e su quali non intende cedere.

Nel breve scritto vengono analizzati i possibili contenuti del reclamo e valutata l'effettiva convenienza alla presentazione della proposta di mediazione da parte del contribuente.

Considerato che il reclamo, in caso di esito negativo della procedura, produce gli effetti del ricorso, i contenuti dovranno in qualche modo richiamare tutte le eccezioni proponibili di fronte al giudice anche al fine di non incappare nelle preclusioni processuali.

La proposta di mediazione deve essere vagliata con molta attenzione dal momento che se non esperita correttamente potrebbe ritorcersi contro il proponente nella successiva fase processuale. Il rischio che si pone è quello che il giudice possa essere condizionato in senso negativo da un documento proveniente dal contribuente che si dichiara disposto, sia pure in parte, ad accettare quanto richiesto dall'Amministrazione. (EM)

### **Prassi Amministrativa**

#### **Contenzioso tributario – Mediazione tributaria – Chiarimenti e istruzioni operative.**

Circ. Agenzia delle Entrate 19 marzo 2012, n. 9/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

L'Agenzia pone in rilievo il carattere obbligatorio del nuovo istituto per tutti gli atti impugnabili emessi dall'Agenzia delle Entrate, di valore non superiore a 20 mila euro (imposta accertata al netto di sanzioni e interessi) notificati dal 2 aprile 2012, da esperire in via preliminare ogni qualvolta si intenda presentare un ricorso.

Il nuovo istituto sostituisce la conciliazione giudiziale, assorbendone la funzione.

Sono oggetto di mediazione le controversie relative a: avviso di accertamento; avviso di liquidazione; provvedimento che irroga sanzioni; ruolo; sanzioni pecuniarie e interessi o altri accessori non dovuti; diniego o revoca di agevolazioni o rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari; ogni altro atto emanato dall'Agenzia delle Entrate, per il quale la legge preveda l'autonoma impugnabilità innanzi alle Commissioni tributarie.

Non sono invece oggetto di mediazione le controversie concernenti: cartella di pagamento, avviso di mora di cui alla lett. e) art. 19, comma 1, D.Lgs. n. 546/92; iscrizione di ipoteca sugli immobili, fermo di beni mobili registrati, atti relativi alle operazioni catastali.

Il reclamo va presentato, a pena di inammissibilità del ricorso, alla direzione provinciale o regionale delle Entrate che ha emanato l'atto entro 60 giorni dalla notifica salvo che intervenga la sospensione feriale dei termini.

L'istanza deve avere la stessa forma e gli stessi elementi previsti per il ricorso all'autorità giudiziaria.

Può essere formulata anche una proposta di mediazione con indicata la rideterminazione della pretesa.

La presentazione dell'istanza non sospende l'esecutività dell'atto impugnato ma è prevista la possibilità di richiederla.

L'ufficio, valutata la ammissibilità, può: accogliere il reclamo volto all'annullamento totale o parziale dell'atto; accogliere eventualmente la proposta di mediazione; non accogliere la mediazione e, nel caso, formulare una diversa proposta invitando il contribuente a un contraddittorio.

L'accordo si conclude al momento della sottoscrizione da parte del contribuente e dell'Ufficio delle Entrate di un atto contenente l'indicazione degli importi risultanti dalla mediazione.

In caso di accordo positivo tra le parti le sanzioni sono ridotte al 40% delle somme irrogabili in rapporto all'ammontare del tributo dovuto a seguito della mediazione.

In assenza dei presupposti per l'annullamento dell'atto o per la conclusione della mediazione, l'ufficio delle Entrate comunica al contribuente il provvedimento di diniego dove vengono esposte le ragioni di fatto e di diritto su cui si fonda la pretesa tributaria e le attività svolte nella fase di mediazione.

L'istanza produce gli effetti del ricorso e il contribuente deve costituirsi in giudizio.

#### **TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC**

### **Dottrina**

**“La nozione di mercato nella disciplina CFC: verso una *probatio diabolica?*”**, in G. MARINO, in Riv. Dir. Trib. 12/2011, I, pag. 1113.

A seguito delle modifiche introdotte dal D.L. n. 78 del 2009, le norme in tema di imprese estere controllate e collegate (cd. “CFC”) contengono due importanti novità.

La prima concerne l'esclusione dal campo di applicazione della norma delle società estere attraverso le quali è svolta un'attività economica effettiva nel mercato dello Stato o del territorio di insediamento (art. 167, comma 5, lett. a), TUIR); la seconda ha incluso nell'ambito della disciplina le società ubicate in Paesi UE o extra-UE *white list* che presentino il requisito di avere una tassazione effettiva inferiore alla metà di quella italiana (art. 167, comma 8-bis, TUIR).

Rispetto alla prima, il Legislatore italiano non ha definito in maniera chiara l'espressione “mercato dello Stato o territorio di insediamento”, generando così dubbi interpretativi.

Nei lavori preparatori della norma (nota di lettura n. 48/2009 del Senato) viene stabilito che *“la condizione richiesta alla partecipata estera per la disapplicazione della normativa CFC è quella dell'effettivo radicamento economico del soggetto estero nel territorio di insediamento, mediante attività che abbiano sbocco nel mercato di riferimento”*.

L'Amministrazione finanziaria si è espressa sul punto nella Circolare 6 ottobre 2010, n. 51/E elaborando il concetto di radicamento, o meglio, di collegamento con il mercato dello Stato o territorio di insediamento attraverso un richiamo alla sentenza della Corte di Giustizia europea 12 settembre 2006, C-196/04, cd. *Cadbury Schweppes*.

Peraltro, rispetto al tenore della norma si ritiene che possano essere mosse numerose eccezioni all'orientamento dell'Agenzia delle Entrate.

La prima di natura interpretativa in quanto la Circolare amplia il concetto di mercato, non limitandolo solo a quello di sbocco, ma addirittura ricomprendendo anche quello di approvvigionamento, circostanza che non è mai stata presa in considerazione nei lavori preparatori. Oltre che in contrasto con la volontà del Legislatore, tale interpretazione pecca per la mancanza di qualificazione sia della nozione di mercato di sbocco che di quella di mercato di approvvigionamento, che porterebbe a propendere per una tesi restrittiva mal conciliabile con le logiche che caratterizzano l'economia attuale in cui le scelte di investimento all'estero generalmente rispondono a logiche di forte internazionalizzazione del *business*.

Peraltro, è la stessa Amministrazione finanziaria che sembra non credere che il riferimento al mercato di sbocco o di approvvigionamento dei beni e dei servizi costituisca un criterio irrinunciabile da cui desumere l'effettività dell'attività quando afferma, nella Circolare n. 51/E citata, che in sede di interpello si può concedere pregio alle *“ragioni economico-imprenditoriali che hanno portato l'impresa residente ad investire nello Stato o territorio a fiscalità privilegiata”*, ammettendo in tal modo che la prova delle ragioni economiche dell'insediamento estero possono superare la prova del radicamento nel mercato locale.

La seconda eccezione all'interpretazione dell'Amministrazione finanziaria riguarda l'individuazione del concetto di mercato attraverso un rinvio alla spiegazione della sentenza *Cadbury Schweppes* sulla *ratio* della libertà di stabilimento.

Anzitutto va detto che tale sentenza si limita a richiamare la sentenza *Gebhard* del 1995 la quale a sua volta individua nella temporaneità il criterio discrezionale tra la libera prestazione di servizi e la libertà di stabilimento: il diritto di stabilimento implica la partecipazione in modo stabile e continuativo alla vita economica di uno Stato membro diverso dal proprio.

Peraltro, la Corte di Giustizia non fa alcun richiamo al concetto di mercato, ma solo a quello di territorio di insediamento e/o stabilimento. Pertanto, l'Amministrazione finanziaria, presumendo erroneamente che il radicamento nello Stato estero della società controllata deve essere inteso come il mercato locale dello stesso, compie un azzardato processo di *reductio ad unum* che non può essere condiviso in quanto il termine mercato, di matrice comunitaria, è libero da qualunque elemento di contatto concreto con i territori Ue, i quali assumono rilevanza solo perché la loro unione dà vita al suddetto mercato.

Pertanto, il riferimento al mercato è stato erroneamente interpretato dall'Amministrazione finanziaria in quanto il termine contenuto nel Decreto Legge n. 78/2009 citato dovrebbe avere finalità meramente rafforzative dell'esimente già prevista dall'art. 167, comma 5, lett. a), TUIR. Conseguentemente il riferimento al concetto di radicamento dovrebbe essere letto come risposta

alla necessità che la società controllata estera eserciti la propria attività in via effettiva e concreta, attraverso una struttura organizzativa reale e con una dotazione patrimoniale adeguata. (AF)

## Giurisprudenza

### Corte di Giustizia CE

**Direttiva 2003/49/CE – Regime fiscale comune applicabile ai pagamenti di interessi e di canoni effettuati tra società consociate di Stati membri diversi – Imposta sul reddito da attività produttive – Determinazione della base imponibile.**

Corte di Giust. CE, sez. III, 21 luglio 2011, n. C-397/09, in Rass. Trib. 1/2012, pag. 257.

Il diritto comunitario non osta ad una disposizione di diritto tributario nazionale secondo cui gli interessi relativi ad un prestito, versati da una società avente sede in uno Stato membro ad una società consociata avente sede in uno Stato membro diverso, sono computati nella base imponibile dell'imposta sul reddito da attività produttive cui è soggetta la prima società.

\*\*\*\*\*

Con nota di M. GREGGI, "Vecchi e nuovi limiti all'armonizzazione della tassazione degli interessi transfrontalieri".

### IRES

## Dottrina

**"Utilizzo transfrontaliero delle perdite d'impresa: l'orientamento della Corte di Giustizia",** di P. MINUTOLI, in Rass. Trib. 1/2012, pag. 120.

La sentenza della Corte di Giustizia Europea relativa al caso *X Holding* ha avuto ad oggetto la compatibilità con il diritto comunitario della normativa olandese sul consolidato fiscale, con specifico riguardo alla regola vigente nei Paesi Bassi in base alla quale la costituzione di una *fiscal unit* è ammessa a condizione che i soggetti coinvolti abbiano la propria sede nel territorio dello Stato. Nello stabilire che le disposizioni in esame non costituiscono violazione degli artt. 43 e 48 del Trattato europeo, in ossequio alla primaria esigenza di garantire un'equilibrata ripartizione del potere impositivo tra gli Stati membri, la sentenza si inserisce in un più ampio quadro giurisprudenziale volto a manifestare una maggiore apertura dei giudici comunitari alle tesi sostenute dagli Stati chiamati in causa.

Un ulteriore aspetto che emerge dalla pronuncia attiene agli effetti della non comparabilità, sotto il profilo della ripartizione del potere impositivo tra gli Stati, delle società controllate estere rispetto alle stabili organizzazioni situate in altri Paesi membri. A tale riguardo la Corte ha espressamente dichiarato che la decisione di uno Stato membro (quale, nel caso specifico, i Paesi Bassi) di consentire la temporanea imputazione delle perdite di una stabile organizzazione estera alla sede centrale, non implica che il medesimo trattamento debba essere riconosciuto anche alla controllante di società non residente. Secondo i giudici comunitari, lo Stato membro d'origine resta infatti libero di determinare i presupposti e il livello di imposizione delle diverse forme dei centri di attività nazionali operanti all'estero, con l'unico vincolo di accordare loro un trattamento che non sia discriminatorio rispetto ai centri di attività nazionali comparabili. Pur certamente apprezzabile nel percorso logico effettuato, la soluzione adottata dalla Corte, nel risultato finale, contrasta con quanto da essa affermato in passato. Nello specifico, la Corte mette in discussione il principio per cui dalla libertà di stabilimento discenderebbe un obbligo per i Paesi

membri di non discriminare gli operatori economici in funzione delle diverse forme di stabilimento adottate. La diversa soluzione indicata dai giudici comunitari appare tuttavia anch'essa legata al filone giurisprudenziale che ha riconosciuto la tutela della ripartizione del potere impositivo tra gli Stati come *rule of reason*.

L'orientamento giurisprudenziale emerso con il caso *X Holding* dovrebbe mettere al riparo il consolidato italiano, almeno dal punto di vista dei requisiti soggettivi, da eventuali pericoli di incompatibilità con il principio comunitario della libertà di stabilimento. La similarità dei due regimi di tassazione consolidata (italiano e olandese) dovrebbe supportare tale conclusione: al pari del regime di consolidato interno anche il sistema di gruppo olandese prevede infatti una esclusione generalizzata all'esercizio dell'opzione per i soggetti non residenti. (PT)

### **Prassi Amministrativa**

#### **IRES – Scambio di partecipazioni mediante conferimento – Determinazione minusvalenza – Modalità.**

Ris. Agenzia delle Entrate 20 aprile 2012, n. 38/E, in Tax newsletter 2012, *on line*.

L'Agenzia delle entrate ha chiarito che i riflessi reddituali dell'operazione di conferimento in capo al soggetto conferente sono strettamente collegati al comportamento contabile adottato dalla società conferitaria.

In particolare, secondo la stessa Agenzia, l'aumento di patrimonio netto effettuato dalla società conferitaria per un ammontare superiore al valore fiscalmente riconosciuto, in capo a ciascun soggetto conferente, della partecipazione conferita, comporta, per quest'ultimo l'emersione di una plusvalenza pari alla differenza tra l'aumento di patrimonio netto effettuato dalla società conferitaria, riconducibile al singolo conferimento, e l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto della partecipazione conferita.

### **Giurisprudenza**

#### **Corte di Cassazione**

#### **IRES – Operazioni straordinarie – Fusione per incorporazione della società costituita in giudizio – Interruzione del processo – Esclusione.**

Cass., sez. trib. 18 aprile 2012, n. 6058, in Eutekne 2012, *on line*.

La Cassazione ha analizzato gli effetti dell'operazione di fusione effettuata prima e dopo la riforma del diritto societario.

In particolare, nel testo ante riforma, la società incorporante si sostituisce a quella incorporata nella titolarità dei rapporti giuridici attivi e passivi anche processuali. Non si verifica, invece, nessun mutamento nella titolarità dei rapporti giuridici della incorporante stessa anche se posti in essere prima della fusione.

Con la formulazione del nuovo art. 2504 *bis* c.c., la fusione non determina né l'estinzione della società incorporata nel caso di fusione per incorporazione, né la creazione di un nuovo soggetto di diritto nel caso di fusione paritaria ma configura una vicenda meramente evolutiva modificativa dello stesso soggetto, che conserva la propria identità anche se in un nuovo assetto organizzativo. Conseguentemente, tale operazione non realizza l'interruzione del processo di cui siano parti le società interessate dalla fusione.

## Commissioni tributarie di merito

### **IERS – Spese per prestazioni di lavoro – Compensi amministratori – Deducibilità – Necessità di delibera assembleare – Esclusione.**

Comm. Trib. prov. di Milano, 2 marzo 2012, n. 48/21/12, in Eutekne 2012, *on line*.

I compensi erogati agli amministratori di società possono essere dedotti a prescindere dall'approvazione della relativa delibera assembleare, in quanto la loro determinazione, ai fini fiscali, può essere desunta in via implicita dalla delibera di approvazione del bilancio.

E' nullo l'accertamento con cui è stata recuperata a tassazione la differenza tra compensi dedotti e compensi risultanti dalla relativa delibera assembleare.

## **REDDITI DI CAPITALE**

### **Prassi Amministrativa**

#### **Redditi di capitale – Unificazione dell'aliquota di tassazione dei redditi di natura finanziaria – Chiarimenti.**

Circ. Agenzia delle Entrate 28 marzo 2012, n. 11/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it)

La Circolare esamina il nuovo regime dei redditi di capitale e di natura finanziaria ridisegnato dal DL 138/2011 con l'obiettivo di sostituire le aliquote del 12,50% e del 27% delle ritenute e delle imposte sostitutive che gravano su tali redditi con l'aliquota unica del 20%.

La Circolare analizza in dettaglio tutte le norme modificate soffermandosi in particolare sul regime transitorio previsto per l'affrancamento delle plusvalenze latenti nei titoli posseduti al 31 dicembre 2011.

Un primo importante chiarimento della circolare riguarda il nuovo prelievo del 20% che, secondo l'Agenzia, interessa non solo le ritenute a titolo d'imposta, ma anche le ritenute operate a titolo di acconto. La questione nasceva dal fatto che la nuova misura del prelievo, secondo la formulazione della norma, riguarda "i redditi di capitale e i redditi diversi di natura finanziaria" ovvero i soli proventi percepiti da soggetti non imprenditori (quando, tipicamente, le ritenute sono operate a titolo di acconto nei confronti di soggetti imprenditori).

In linea generale la nuova aliquota del 20% si applica ai redditi di capitale esigibili, nonché ai redditi diversi di natura finanziaria, realizzati a decorrere dal 1 gennaio 2012.

Tuttavia, in deroga a tale regola di decorrenza, per le obbligazioni emesse dai cosiddetti "grandi emittenti" la nuova aliquota si applica agli interessi maturati a partire dal 1 gennaio 2012. In seguito, per uniformare la decorrenza della nuova aliquota del 20%, l'art. 29, comma 3 DL 216/2011 ha previsto che, anche per le obbligazioni emesse da soggetti non considerati "grandi emittenti", la ritenuta si applica a partire dagli interessi maturati dal 1 gennaio 2012.

Per i contratti di pronti contro termine di durata non superiore a 12 mesi conclusi prima del 1 gennaio 2012 su obbligazioni e titoli simili emessi da "grandi emittenti", l'applicazione dell'aliquota del 20% decorre dal giorno successivo a quello di scadenza di tali contratti, tanto per gli eventuali differenziali, quanto per gli interessi e gli altri proventi derivanti dalle obbligazioni e titoli simili sottostanti soggetti all'imposta sostitutiva.

Continua ad applicarsi l'aliquota del 12,50% sulle obbligazioni e altri titoli di Stato ed equiparati; sulle obbligazioni emesse dagli Stati inclusi nella c.d. "white list"; sui titoli di risparmio per l'economia meridionale; sui piani di risparmio a lungo termine appositamente istituiti.

Per quanto riguarda il regime dei dividendi l'Agenzia conferma che la nuova aliquota del 20% sugli utili derivanti dal possesso di partecipazioni non qualificate grava sui proventi percepiti dal 1° gennaio 2012, a nulla rilevando la data in cui la distribuzione è stata deliberata, che può essere anteriore a tale data.

Le ritenute e le imposte sostitutive sui redditi di capitale e sui redditi diversi di natura finanziaria derivanti dalla partecipazione ad OICR di diritto italiano, a fondi lussemburghesi storici e ad OICVM di diritto estero sono applicate, a decorrere dall'1° gennaio 2012, nella misura del 20%.

Con riferimento ai proventi derivanti dal rimborso o cessione delle quote o azioni di organismi di investimento, ai fini dell'applicazione dell'aliquota del 20%, l'Agenzia ha chiarito che occorre far riferimento alla data di regolamento dell'operazione.

Per quanto riguarda i proventi periodici distribuiti in costanza di partecipazione all'organismo di investimento rileva invece la data di messa in pagamento del provento.

## **REDDITI DI IMPRESA**

### **Dottrina**

**“La deduzione dalle imposte sui redditi dell'IRAP relativa al costo del lavoro: le questioni ancora aperte”** di F. FERRANTI, in Corr. Trib. 10/2012, pag. 697.

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 la deduzione integrale, in sede di determinazione del reddito d'impresa e di lavoro autonomo, a partire dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2012, dell'Irap dovuta in relazione alle spese per il personale dipendente e assimilato. La precedente norma, contenuta nell'art. 6 del D.L. n. 185/2008, che stabiliva la deduzione del 10% dell'Irap forfettariamente riferita all'imposta dovuta sulla quota imponibile delle spese del personale e degli interessi passivi, resta applicabile solo con riferimento al sostenimento degli interessi passivi ed oneri assimilati.

Nel corso dell'incontro con la stampa specializzata (cd. “telefisco 2012”), l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che la nuova disciplina introdotta dal D.L. n. 201 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, ai sensi dell'art. 50, comma 1, lett. c-bis), del TUIR, a condizione che si tratti di retribuzioni percepite per prestazioni non rientranti nell'oggetto dell'arte o professione, di cui all'art. 53, comma 1, esercitate dal contribuente. Secondo l'A., tra i detti compensi sono compresi anche gli accantonamenti relativi al trattamento di fine mandato degli amministratori inquadrati quali collaboratori coordinati e continuativi, anch'essi indeducibili in sede di determinazione del valore della produzione, indipendentemente dalla loro collocazione.

Per determinare la quota di Irap deducibile, occorre determinare la quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato distintamente per il periodo d'imposta cui si riferisce il versamento a saldo e per quello relativo ai versamenti degli acconti. Al riguardo, secondo l'A. va individuato il rapporto tra il costo del lavoro non deducibile (dalla base imponibile Irap), al netto delle deduzioni spettanti, e l'intero valore della produzione imponibile. Le percentuali così determinate sono applicate, rispettivamente, all'ammontare dell'imposta versata a saldo e di quella versata in acconto, determinando così l'importo dell'Irap pagata in conseguenza della indeducibilità delle spese per il personale dipendente e assimilato.

Per quanto concerne la deduzione forfettaria del 10% dell'Irap, ora riferita soltanto al sostenimento di interessi passivi ed oneri assimilati, l'A. - in base ad un'interpretazione logico sistematica - ritiene che l'imposta dovrebbe essere assunta al netto di quella dedotta analiticamente sulle spese per il personale al fine di non duplicare gli effetti della deduzione.

L'A. ritiene, infine, necessario un intervento normativo volto a disciplinare le istanze di rimborso per i periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2012, in analogia a quanto a suo tempo previsto dall'art. 6 del D.L. n. 185/2008 con riguardo al rimborso delle imposte sui redditi corrisposte in relazione alla mancata deduzione del 10% dell'Irap. (FDA)

\*\*\*\*\*

Quanto auspicato dall'A. è stato attuato dall'art. 4, comma 12, del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, convertito con modificazioni nella L. 26 aprile 2012, n. 44, che ha introdotto nell'art. 2 del D.L. n. 201/2011 il comma 1-*quater*, che prevede la possibilità presentare istanza di rimborso della maggiore Ires/Irpef versata per i periodi d'imposta precedenti a quello in

corso al 31 dicembre 2012, conseguente alla mancata deduzione (specificata) dell'Irap dovuta sulle spese per il personale e assimilato.

**“La deducibilità dei compensi degli amministratori: manca ancora la parola fine”** di G. FERRANTI, in Corr. Trib. 11/2012, pag. 781.

L'A., nell'articolo in esame, commenta la Sentenza n. 8 del 2012 della CTR del Piemonte che è intervenuta sulla questione della deducibilità dei compensi degli amministratori, affermando l'indeducibilità per quei compensi attribuiti ai soci amministratori di società di capitali. La questione si riteneva ormai superata dal momento che su di essa erano già intervenute, ponendovi rimedio, la corte di Cassazione e l'Agenzia delle Entrate affermando la deducibilità in sede di determinazione del reddito d'impresa. Nello specifico, la Corte di cassazione, con la sentenza 10 dicembre 2010, n. 24957 aveva stabilito, in modo chiaro, che i compensi erogati agli amministratori sono deducibili da parte della società, precisando, altresì, che tale regola si applica a prescindere dal tipo di società, di persone o di capitali. In tal senso si è espressa anche l'Agenzia delle Entrate nella risposta fornita il 30 settembre 2010 ad un'interrogazione parlamentare. In linea con le affermazioni contenute in tale interrogazione del 2010, la stessa Suprema Corte, che per prima aveva sollevato dei dubbi sulla questione, aveva rivisto il proprio orientamento. La suindicata ordinanza della Cassazione è stata, pertanto, richiamata nella sentenza in commento, che ha preso in esame il caso di una s.r.l. con due soci aventi ciascuno una quota di partecipazione del 50%, uno dei quali svolgeva la funzione di amministratore unico. Al riguardo è stato ritenuto applicabile l'articolo 60 del TUIR, in base al quale non sono ammesse in deduzione spese a titolo di compenso del lavoro prestato o dell'opera svolta dall'imprenditore individuale. L'A., si auspica, pertanto, che la sentenza in esame non abbia ulteriore seguito nell'ambito della giurisprudenza di merito. L'A. conclude esaminando un'ulteriore questione che si sta profilando in merito alla presenza o meno di una apposita delibera assembleare ai fini della deduzione di detti compensi. A riguardo, ritiene sia opportuno l'intervento della Corte di Cassazione al fine di una più chiara presa di posizione. (EF)

## Giurisprudenza

### Corte di Cassazione

**Reddito d'impresa – Credito d'imposta – Occupazione – Incentivi per l'incremento dell'occupazione – Art. 7, L. n. 388 del 2000 – Credito d'imposta – Condizioni – Prova sussistenza presupposti di legge – Mancanza – Revoca del credito di imposta – Legittimità. Agevolazioni – Imposte dirette – Soggetti – Datori di lavoro – Incentivi per l'incremento dell'occupazione – Art. 7, L. n. 388 del 2000 – Credito d'imposta – Condizioni – Prova sussistenza presupposti di legge – Mancanza – Revoca del credito di imposta – legittimità.**  
Cass., sez. trib. 23 marzo 2012, n. 4684, in Giur. Imp. 2/2012, *on line*.

Il credito di imposta che veniva riconosciuto dall'art. 7 della legge n. 388 del 2000 ai datori di lavoro (con esclusione dello Stato e degli enti pubblici), che nel periodo compreso tra il 1°ottobre 2000 e il 31 dicembre 2003 avessero incrementato il numero dei lavoratori dipendenti con contratto di lavoro a tempo indeterminato, poneva una serie di condizioni, il cui rispetto deve essere provato dal datore di lavoro che intenda beneficiare del credito stesso.

Conseguentemente la mancata prova della sussistenza dei presupposti di legge per beneficiare dell'agevolazione in questione legittima la revoca del credito d'imposta.

\*\*\*\*\*

Con nota di commento di A. COGLIATI DEZZA.

## **REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE**

### **Dottrina**

**“Compensi per incarichi amministrativi ricoperti da lavoratori dipendenti all'estero”** di M. GABELLI e D. ROSSETTI, in Fisc. E comm. Int. 3/2012, pag. 55.

L'articolo esamina i profili tributari connessi all'ipotesi in cui la capogruppo estera invii un suo dipendente o collaboratore, non residente in Italia ai fini fiscali, a rivestire il ruolo di componente del Consiglio di amministrazione presso una società controllata/collegata fiscalmente residente nel territorio dello Stato.

I redditi derivanti dall'esercizio dell'ufficio di amministratore, sono redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui all'art. 50, comma 1, lettera c-bis), TUIR. La riconduzione dei compensi percepiti da un amministratore di società ai redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente non opera nel caso in cui gli stessi siano riversati al datore di lavoro. In questo caso infatti i compensi si qualificano quali componenti positivi che concorrono al reddito d'impresa della società (datore di lavoro) residente cui i compensi spettano.

Diversa è, invece, la disciplina se i compensi reversibili sono erogati ad una società non residente, priva di stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

In questo caso, infatti, i compensi mantengono la qualifica di reddito erogato per attività di amministratore, e sono assoggettabili alla ritenuta del 30% in Italia dal momento che secondo quanto previsto dall'art. 23, comma 2, lett. b), del DPR n. 917/1986, si considerano, tra l'altro prodotti nel territorio dello Stato, se corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni.

Quanto al regime convenzionale, l'art. 16 “compensi e gettoni di presenza” del Modello di convenzione OCSE contro le doppie imposizioni, disciplina i compensi percepiti relativamente alla carica di amministratore da un soggetto residente di uno Stato contraente, stabilendo che i compensi in questione scontano il prelievo fiscale nello Stato in cui è residente la società di cui si assume la carica di amministratore.

Tuttavia la tassazione non è esclusiva e quindi tali compensi possono essere assoggettati a tassazione sia nello Stato della fonte che in quello, diverso, della residenza della società percipiente i compensi reversibili.

In virtù del principio di attrazione, ex art. 5, co. 2, DPR n. 633/72, risultano imponibili i compensi erogati in relazione a prestazioni di servizi a soggetti che svolgono per professione abituale altre attività rientranti nell'ambito applicativo del suddetto tributo.

Pertanto, con specifico riferimento ai compensi reversibili erogati agli amministratori, al fine di verificarne l'imponibilità ai fini IVA, occorre in primis indagare sul profilo soggettivo del soggetto percettore. Infatti, qualora, quest'ultimo sia un soggetto legato alla società da un rapporto di lavoro subordinato o di collaborazione coordinata e continuativa, e non eserciti per professione abituale altra attività di lavoro autonomo, il compenso percepito non è soggetto ad IVA.

Qualora, invece, il compenso sia percepito da un soggetto residente o domiciliato ai fini IVA in Italia che esercita per professione abituale altra attività di lavoro autonomo, questi deve fatturare con IVA il compenso reversibile, con obbligo di rivalsa nei confronti della società controllata, in quanto prestatore del servizio. (CLP)

### **Giurisprudenza**

#### **Corte di Cassazione**

**Redditi di lavoro dipendente – Personale trasfertista – Indennità e maggiorazioni di retribuzione – Art. 51, sesto comma, del TUIR – Trattamento.**

Cass., sez. lav., 13 gennaio 2012, n. 396, in Boll. Trib. 4/2012, pag. 306.

L'art. 51, sesto comma, del TUIR, il quale prevede che le indennità e le maggiorazioni di retribuzione spettanti ai lavoratori tenuti per contratto all'espletamento delle attività lavorative in luoghi sempre variabili e diversi anche se corrisposte con carattere di continuità, concorrono a formare il reddito, anche ai fini contributivi, nella misura del 50% del loro ammontare, si riferisce al caso in cui la normale attività lavorativa si debba svolgere contrattualmente al di fuori di una sede di lavoro prestabilita, ancorché l'assunzione del dipendente sia formalmente avvenuta per una determinata sede, e con riguardo al pagamento di una indennità o una maggiorazione retributiva erogata in ragione di tale caratteristica, anche se non nei giorni di assenza dal lavoro per ferie, malattia, e così via, e anche se in misura variabile in relazione alle località di volta in volta assegnate.

**Redditi di lavoro dipendente – Risoluzione – Transazione – Risarcimento del danno – Imponibilità – Condizioni – Art. 6 del DPR 22 dicembre 1986, n. 917.**

Cass., sez. trib. 16 febbraio 2012, n. 2196, ne Il fisco 10/2012, fasc. n. 1, pag. 1496.

La nozione tributaria del reddito di lavoro dipendente include ogni somma, valore o indennità, indipendentemente dal *nomen iuris*, che trovi comunque la sua fonte o titolo nel rapporto di lavoro. L'attrazione ad imposizione sussiste anche per le somme conseguite a titolo di risarcimento del danno, in via giudiziale o stragiudiziale, per la perdita di redditi od in sostituzione dei medesimi, giusta l'art. 6 del TUIR:

\*\*\*\*\*

Con commento di P. TURIS.

**REDDITI DIVERSI**

**Prassi Amministrativa**

**Redditi diversi – Mandato di amministrazione senza intestazione – Applicazione del regime del risparmio amministrativo.**

Ris. Agenzia delle Entrate 8 marzo 2012, n. 23/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it)

In risposta ad una istanza di consulenza giuridica, l'Agenzia è ritornata sul tema relativo all'amministrazione fiduciaria senza intestazione di conti correnti e dossier titoli detenuti da fiducianti residenti in Italia, integrando le indicazioni già fornite con la Risoluzione 61/E del 31 maggio 2001.

La Risoluzione ha precisato le condizioni che devono sussistere affinché la fiduciaria, anche nei rapporti di amministrazione senza intestazione, possa ricevere l'opzione per il risparmio amministrato:

- deve sussistere il rapporto non occasionale (e stabile) tra fiduciante e fiduciaria;
- occorre che sia assicurato l'intervento della fiduciaria quale intermediario nella riscossione dei redditi di capitale e dei redditi diversi di natura finanziaria derivanti dalle attività oggetto del contratto di amministrazione, posto che essi transitano su un apposito conto corrente intestato alla fiduciaria;
- in caso sia stato aperto presso la stessa banca un conto corrente intestato direttamente al cliente/fiduciante (oggetto di amministrazione da parte della fiduciaria), l'indisponibilità di detto conto deve essere stabilita da apposita condizione contrattuale tra fiduciante e banca.

Per le attività finanziarie che sono state oggetto di operazioni di "scudo fiscale" attraverso la procedura del rimpatrio giuridico che vengono trasferite dal fiduciante in un dossier titoli intestato a

quest'ultimo, il regime di segregazione può essere mantenuto a condizione che la revoca del mandato di amministrazione con intestazione sia contestuale alla stipula di un nuovo contratto di amministrazione senza intestazione senza soluzione di continuità, e sempreché nel prosieguo dell'operatività ne permangano i requisiti.

## **RISCOSSIONE**

### **Prassi Amministrativa**

**Riscossione – Compensazione di imposte – Credito d'imposta derivato in capo alla società consolidante all'interno di gruppi societari – Omessa indicazione del credito nella dichiarazione della consolidante – Dichiarazione integrativa tardiva – Validità.**

Prov. Del Garante del Contribuente dell'Emilia Romagna 26 gennaio 2012, n. 1659, in Boll. Trib. 3/2012, pag. 205.

Il Garante ha ribadito che la cessione dei crediti d'imposta all'interno dei gruppi societari, in base al disposto dell'art. 43 DPR 602/73, può esplicare i propri effetti a condizione che la società cedente indichi nella propria dichiarazione gli estremi dei soggetti cessionari e gli importi ceduti a ciascuno di essi. Tale adempimento ha carattere costitutivo, per cui la mancata compilazione del Modello Unico riservato alle società di capitali, per quanto attiene alle eccedenze di imposta, fa sì che i trasferimenti dei crediti di imposta in capo alla consolidante non hanno effetto nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

Il Garante non condivide la tesi dell'Amministrazione che considera improduttiva di effetti la dichiarazione integrativa perché tardivamente presentata.

## **BOLLO (Imposta di)**

### **Dottrina**

**“L'imposta di bollo speciale sui rapporti segreti e quella straordinaria sui prelievi”,** di E. MIGNARRI, ne Il fisco 9/2012, fasc. n. 2, pag. 1363.

L' art. 19, commi da 6 a 12, del D.L. 6 dicembre 2011, c.d. “Salva Italia”, ha istituito un'imposta di bollo speciale annuale sulle attività finanziarie oggetto di operazioni di emersione e un'imposta straordinaria *una tantum* sui prelievi riferiti alle medesime attività. Al fine di fornire chiarimenti agli intermediari ed ai contribuenti per il pagamento delle suddette imposte, il Direttore dell'Agenzia delle Entrate ha emanato, in data 14 febbraio, le disposizioni di attuazione. L'imposta di bollo speciale (c.d. imposta sull'anonimato), dovuta nella misura del 10 per mille per il 2011 e del 13,5 per mille per il 2012, è determinata al netto dell'eventuale imposta di bollo e con riferimento al valore delle attività ancora segretate al 31 dicembre dell'anno precedente (mentre per il versamento relativo al periodo d'imposta 2011, il valore delle attività segretate è quello al 6 dicembre 2011). Gli intermediari interessati dovranno trattenere l'imposta dal conto del soggetto che ha effettuato l'emersione, ovvero ricevere la provvista dallo stesso contribuente, per effettuare il relativo versamento entro il 16 febbraio di ogni anno. Per l'omesso versamento dell'imposta, il comma 10 dello stesso articolo prevede che debba applicarsi una sanzione pari all'importo non versato a carico del cliente. L'imposta straordinaria, è un'imposta sulle attività finanziarie scudate non più segregate ed è dovuta per il solo anno 2012 nella misura del 10 per mille. Numerose sono state le criticità riscontrate, tra le quali l'A. individua sia l'ambito di applicazione oggettivo, che la determinazione della base imponibile e la valenza pratica della segregazione. In merito all'ambito di applicazione, il provvedimento del 14 febbraio non ha chiarito espressamente quali fossero le

attività interessate dall'imposta, ma si ritiene che vadano incluse le sole attività finanziarie e le attività finanziarie rimpatriate (anche "fisicamente" e non solo "giuridicamente"), in quanto sono le uniche a poter beneficiare del regime della segregazione, escludendo quindi le attività regolarizzate. Inoltre, tenuto conto che l'imposta deve essere calcolata sull'ammontare delle somme e sul valore di mercato (o in mancanza di quest'ultimo di quello nominale o di rimborso) delle attività finanziarie alla data di riferimento, occorre chiarire se utilizzare il saldo contabile o il saldo liquido per il calcolo della stessa<sup>1</sup>. Infine, per quanto concerne l'ultimo punto, l'A. sottolinea la necessità di garantire l'effettiva segretazione dei conti affinché abbia senso il pagamento di tale tassa sull'anonimato, situazione non sempre perseguita, ad es. nei casi in cui siano previste segnalazioni delle movimentazioni di conti e depositi. Non è stato inoltre ben chiarito se l'intermediario, proprio come per l'imposta di bollo "ordinaria", possa autonomamente e senza il consenso del contribuente prelevare dal suo conto corrente l'imposta, procedendo eventualmente anche alla liquidazione di eventuali asset, in caso di mancanza di provvista. Tra gli altri dubbi sugli aspetti operativi che devono essere chiariti (ad es. la perdita della segregazione nel caso in cui la provvista per il pagamento dell'imposta venga versata nel conto segreto o il caso di decesso del contribuente che aveva presentato la dichiarazione riservata), individua i rapporti fiduciari, soggetti a tali prelievi e che impongono scambi di informazioni tra diversi intermediari (per es. banca e fiduciaria). Una soluzione utile anche al fine di evitare al contribuente la doppia imposizione, potrebbe consistere in un accordo tra società fiduciaria e banca che preveda che a quest'ultima venga affidato il calcolo dell'imponibile, l'addebito e il successivo versamento all'erario di quanto dovuto dai fiducianti. L'A. ritiene altresì che anche per le gestioni patrimoniali scudate dovrebbe essere prevista la tassazione secondo le medesime modalità. Precisa inoltre che sono stati forniti importanti chiarimenti anche relativamente alle polizze assicurative scudate. Infatti, il provvedimento, dopo aver elencato gli intermediari ha stabilito che sono ricomprese anche le imprese di assicurazione residenti nel caso in cui le attività rimpatriate siano state utilizzate per la sottoscrizione di un contratto di assicurazione sulla vita o di capitalizzazione in regime di riservatezza. Chiarisce poi che nell'ipotesi in cui il contribuente detenga il conto segreto presso il medesimo intermediario con il quale è stata effettuata la procedura del rimpatrio dell'attività finanziaria è quest'ultimo tenuto al prelievo dell'imposta e che se, invece, il conto è stato trasferito presso altro intermediario, mantenendo il regime di riservatezza, sarà quest'ultimo a versare il tributo. Infine, se nel trasferimento del conto il regime di riservatezza non è stato mantenuto, l'imposta speciale non è dovuta. L'Agenzia delle entrate ha precisato che, in ogni caso, il contribuente può evitare la segnalazione all'Amministrazione finanziaria fornendo la provvista all'intermediario per il pagamento delle imposte. Non sono stati forniti però chiarimenti in materia di versamento dell'imposta nel caso in cui, ad esempio, l'intermediario pur avendo ricevuto la provvista non provveda per tempo al pagamento. Occorre chiarire, secondo l'A., se le sanzioni in questo caso siano a carico del contribuente o dell'intermediario, che opera in qualità di sostituto d'imposta. Infine, in caso di tardivo versamento non è chiaro se sia applicabile il ravvedimento operoso, in quanto il provvedimento disciplina, come accennato, solo l'omesso versamento. Per tale questione, oltre che per le altre rilevate dall'A., sono auspicabili chiarimenti da parte dell'Amministrazione Finanziaria. (EF)

## **VARIE**

### **Dottrina**

**“La società fiduciaria trustee e le obbligazioni antiriciclaggio. Lo stato dell’arte”** di M. LONGHI, in Trusts e att. Fid. 3/2012, pag. 147.

E' possibile che ad una società fiduciaria venga affidato l'incarico di istituire un *trust* e, contemporaneamente, di diventarne *trustee*.

---

<sup>1</sup> Secondo alcuni orientamenti sembra confermata la predilezione del saldo "contabile".

I clienti della società fiduciaria sono il disponente e le altre persone che sottopongono beni in *trust*, che istaurano con essa un rapporto continuativo.

La fiduciaria vi interviene – in proprio – come cessionario, in qualità di *trustee*.

Nel momento in cui viene istituito il *trust*, l'incarico è adempiuto e dunque il rapporto continuativo termina e i clienti della società fiduciaria cessano di essere tali.

I problemi sorgono da questo punto in poi attesa la difficoltà di definire chi siano i clienti della fiduciaria, ossia i titolari effettivi del *trust*.

L'identificazione del cliente – obbligatoria per legge – serve ad adempiere all'obbligo di controllo costante nel corso del rapporto.

L'identificazione dei titolari effettivi può avvenire seguendo 3 criteri forniti dalla legge antiriciclaggio: possesso, interesse, controllo.

Quando i beneficiari sono determinati, i titolari possono essere coloro che beneficiano del 25% o più del fondo.

Quando i beneficiari non sono ancora stati determinati, i titolari sono la categoria di persone nel cui interesse principale è istituito o agisce il *trust*.

Questo criterio si applica ai *trust* discrezionali, i cui beneficiari non sono identificabili fino al momento della nomina e ai *trust* che non consentono la preventiva determinazione di singoli beneficiari all'interno di una categoria.

La distinzione fra il primo e il secondo criterio è data quindi dalla possibilità o meno di determinare i beneficiari.

In base al terzo criterio, possono essere considerati titolari coloro che esercitano un controllo sul 25% o più del fondo.

Nel silenzio della legge e della dottrina e in assenza di giurisprudenza al riguardo, il controllo deve essere inteso come sinonimo di potere.

L'A. fa notare come il reddito non interessa il legislatore.

Il titolare effettivo della legge antiriciclaggio e il titolare del reddito di un *trust* trasparente non sono mai le stesse persone, perché la legge antiriciclaggio si interessa esclusivamente del patrimonio, mai del reddito. (EM)

**“Modifiche e proroghe per la riforma delle rendite finanziarie”** di R. PARISOTTO e G. RENELLA, in Corr. Trib. 10/2012, pag. 743.

Gli AA. nell'articolo in esame fanno una breve rassegna delle modifiche introdotte dal decreto “Milleproroghe”, effettuate per lo più in chiave interpretativa con riguardo sia all'aliquota applicabile sugli interessi da depositi e conti correnti che sulle operazioni di pronti contro termine, nonché sulla decorrenza della abrogazione del cd. “Prelievo Prodi” e della maggiorazione di ritenute su interessi da titoli obbligazionari. (EF)

**“Imposte di bollo e straordinaria sullo scudo fiscale: ancora dubbi dopo il provvedimento attuativo”** di M. PIAZZA, in Fisc. E comm. Int. 3/2012, pag. 5.

Il provvedimento attuativo della disciplina delle imposte di bollo speciale e straordinaria sullo scudo fiscale, di cui all'art. 19, commi da 6 a 12 del D.L. n. 201/2011, emanato dal Direttore dell'agenzia delle entrate il 14 febbraio 2012, lascia aperti numerosi dubbi in merito alla concreta applicazione della disciplina. Essi riguardano, in particolare:

- i casi in cui l'intermediario sia comunque tenuto alla comunicazione all'Agenzia delle entrate di determinate operazioni relative ai conti segreti, quali ad esempio la cessione di partecipazioni qualificate da indicare nel quadro SO del modello 770, per i quali sussiste il dubbio che la segnalazione possa far perdere la segretezza all'intero rapporto (anche nel caso in cui il corrispettivo della cessione non sia stato accreditato in un conto non segreto);
- la nozione di valore di mercato da assumere per la determinazione della base imponibile. Secondo l'opinione prevalente tale criterio dovrebbe applicarsi esclusivamente qualora si

disponga di quotazioni sui mercati regolamentati o comunque organizzati, fornite dai *provider* specializzati. Appare invece non condivisibile il riferimento invocato da taluni al valore normale ex art. 9 del TUIR: esso, infatti, oltre che non supportato dal tenore letterale della norma, sarebbe foriero di notevoli difficoltà applicative, comportando per il contribuente la necessità di dover redigere ogni anno una perizia, i cui risultati, peraltro, potrebbero essere disattesi dal Fisco;

- le modalità di applicazione dell'imposta di bollo speciale in caso di rapporti dissegretati in corso d'anno; al riguardo è stata ipotizzata la possibilità di introdurre un meccanismo di tassazione *pro rata temporis* che commisuri l'imposta all'effettivo periodo di segretezza nell'anno;
- il ruolo dell'intermediario, e in particolare se questi sia obbligato all'effettuazione del versamento dell'imposta quando le disponibilità sul conto corrente del cliente siano capienti per prelevare la somma dovuta e, inoltre, se sia autorizzato a liquidare attività scudate per alimentare il conto stesso in caso di sua incapacità;
- il caso in cui l'intermediario abbia trattenuto e versato un importo indebitamente; in tale ipotesi dovrebbe essere espressamente prevista la restituzione al cliente e la possibilità, per l'intermediario, di compensare in F24 l'importo versato in eccesso all'Erario;
- la possibilità, senza perdere la segretezza, di fornire agli intermediari la provvista necessaria al pagamento del tributo mediante versamento sul conto segreto;
- il contenuto della segnalazione all'Agenzia delle entrate da effettuare a cura dell'intermediario e, in particolare, se tale segnalazione debba avere ad oggetto solo il nominativo del cliente, come sembrerebbe orientare il tenore letterale della norma, o anche la base imponibile, come risulterebbe maggiormente funzionale alla riscossione del tributo mediante iscrizione a ruolo;
- la sanzione per omesso versamento, che in base al provvedimento si applica a carico del contribuente: in particolare dovrebbe essere chiarito se essa debba applicarsi anche qualora il mancato versamento sia imputabile all'intermediario - che abbia omesso di versare le imposte pur avendo ricevuto la necessaria provvista - e inoltre se, in quest'ultimo caso, l'intermediario sia soggetto alle ordinarie sanzioni per l'omesso versamento delle imposte;
- il periodo di osservazione per l'applicazione dell'imposta di bollo straordinaria, e in particolare se debbano essere tassati tutti i prelievi e dismissioni effettuati dalla data della dichiarazione riservata ovvero solo quelli fatti nel corso del 2011, fino al 5 dicembre;
- la nozione di "prelievo" e "dismissione" da assumere ai fini di che trattasi. Al riguardo, pare prevalere l'opinione che debbano considerarsi tali tutte le operazioni che abbiano comportato la perdita della segretezza, ivi inclusi i casi di successione e donazione e quelli di esibizione della dichiarazione riservata in sede di accertamento, con tuttavia tutte le difficoltà logiche ed applicative che ne scaturiscono. (PT)

**“L'onere probatorio in ipotesi di “abuso del diritto” alla luce dei principi elaborati in sede giurisprudenziale”** di P. RUSSO, ne Il fisco 9/2012, fasc. n. 1, pag. 1301.

All'opera di costruzione della nozione di divieto di abuso del diritto avviata dalla giurisprudenza di legittimità sembrano, almeno in parte, essere ispirate alcune proposte di legge presentate nel corso della presente legislatura e attualmente in corso di ulteriori approfondimenti, finalizzate a delimitarne, normativamente, i confini interpretativi e applicativi.

L'Autore, dopo aver sinteticamente tratteggiato la nozione di divieto di abuso del diritto, delinea, sulla base degli orientamenti giurisprudenziali più recenti affermatasi in materia, la ripartizione dell'onere probatorio tra Amministrazione finanziaria e contribuente. Inoltre, prendendo spunto dagli elementi costitutivi del comportamento abusivo contestato, definisce il percorso che l'Amministrazione finanziaria ed il contribuente devono seguire affinché l'onere probatorio di rispettiva pertinenza possa dirsi effettivamente e correttamente assolto.

Nel merito, fa osservare che:

- al fine di poter delineare una fattispecie abusiva, devono potersi configurare i seguenti elementi costitutivi: i) esistenza (ed efficacia) di un negozio giuridico (quello abusivo); ii) (indebito) risparmio di imposta; iii) mancanza di altre ragioni di giustificazione del negozio;
- nell'assolvere l'obbligo motivazionale a fondamento della propria pretesa, l'Amministrazione finanziaria dovrà ricercare elementi utili a dimostrare: i) l'esistenza di una modalità "normale" nel soddisfacimento degli interessi alla base dell'atto abusivo; ii) la difformità dell'atto contestato rispetto a quello normale; iii) il vantaggio fiscale (indebito) derivato dall'abuso; iv) l'assenza di una finalità negoziale diversa dal risparmio di imposta;

solo dopo che l'Amministrazione finanziaria abbia adempiuto al suddetto onere probatorio, spetterà al contribuente fornire la prova della esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti, rilevanti ed evidenti, e non marginali o teoriche, offrendo la dimostrazione documentale degli ulteriori legittimi interessi non fiscali che il negozio ha soddisfatto. In altri termini, la minimizzazione del carico fiscale sarà lecita quando l'operazione posta in essere sia verificabile come dettata da ragioni di sua propria economicità, in quanto sia suscettibile di apportare al contribuente un valore economico in via autonoma e non meramente sovrapponibile al risparmio d'imposta. (PT)

### Prassi Amministrativa

#### **Fondi immobiliari – Riorganizzazione della disciplina fiscale dei fondi immobiliari chiusi – Chiarimenti.**

Circ. Agenzia delle Entrate 15 febbraio 2011, n. 2/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

La Circolare chiarisce che:

- sono soggetti all'IRES i fondi immobiliari privi dei requisiti di autonomia e pluralità di partecipanti previsti dal TUF;
- in capo ai fondi istituzionali (Stato, OICR, Assicurazioni, Enti di previdenza, intermediari bancari e finanziari, investitori istituzionali esteri, enti no profit e cooperative) si rende applicabile il regime di esenzione fiscale previsto da DL 351/2001, sia ai fini delle imposte dirette sia di quelle indirette indipendentemente da ogni valutazione in merito ai requisiti di autonomia, gestionale e pluralità dei partecipanti.
- vengono ammessi tra gli investitori istituzionali esteri "*white list*" solo enti corrispondenti agli istituzionali italiani purché assoggettati a forme di vigilanza prudenziale, veicoli partecipati oltre il 50% da istituzionali. Rientrano nella nozione di veicolo i trust con beneficiari individuati, *partnership* e i fondi sovrani.

Tuttavia in capo agli investitori che detengono una quota di partecipazione al fondo superiore al 5% (rilevata al termine del periodo di imposta o, se inferiore, al termine del periodo di gestione del fondo) i redditi conseguiti dal fondo sono imputati per trasparenza in capo al partecipante. Trattandosi di redditi di capitale – eventuali risultati negativi rilevano solo nell'esercizio di attività d'impresa – per i soggetti che possiedono quote di partecipazione in misura non superiore al 5% resta fermo il regime della ritenuta del 20% sui proventi.

Di particolare interesse i chiarimenti in merito alla corretta applicazione dell'imposta sostitutiva del 7% in sede di liquidazione del fondo.

Previa deliberazione dell'assemblea dei partecipanti, per i fondi che alla data del 31 dicembre 2010 presentavano un assetto partecipativo diverso da quelli partecipati esclusivamente da investitori istituzionali e nei quali almeno un partecipante deteneva quote per un ammontare superiore al 5%, la SGR poteva deliberare entro il 31 dicembre 2011 la liquidazione del fondo comune d'investimento.

In merito, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che:

- la SGR preleva, a titolo di imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, un ammontare pari al 7% del valore netto del fondo risultante dal prospetto relativo al 31 dicembre 2010;

- la SGR applica sui risultati conseguiti dall'1 gennaio 2011, come rilevabili dai prospetti, e fino alla conclusione della liquidazione, un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP nella misura del 7%.

Nella fase di liquidazione, i proventi non sono imponibili in capo al partecipante fino a concorrenza dell'ammontare dei proventi stessi assoggettato in capo al fondo alle imposte sostitutive (sul patrimonio e sui risultati della gestione) dovute nella misura del 7%. In tali ipotesi, l'Amministrazione chiarisce che, attesa l'irrilevanza fiscale dei proventi sui partecipanti, non è altresì applicata la ritenuta del 20% di cui all'art. 7 del DL 351/2001.

Per le liquidazioni deliberate successivamente al 31 dicembre 2011 si applicano le ordinarie disposizioni in materia di imposte dirette e indirette.

\*\*\*\*\*

Cfr. anche, in materia, la Circolare CSRF n. 2 del 19 febbraio 2012 "Il riassetto del regime fiscale per le imposte dirette dei fondi immobiliari".

## Giurisprudenza

### Corte d'Appello

**Trust – Tassazione – Residenza fiscale – Criteri – Central management and control – Accurata analisi della situazione in fatto.**

Federal Court of Appeal, 30 settembre 2010, in Trusts e att. Fid. 3/2012, pag. 192.

Come per le società, la residenza fiscale dei *trust* deve essere individuata nel luogo in cui, effettivamente, vengono svolte le attività di amministrazione e controllo (*central management and control*). Tuttavia, l'individuazione di tale luogo – specialmente per quanto riguarda i *trust* – risulta estremamente complessa. Perciò, si rende sempre necessaria un'appropriata analisi degli elementi fattuali volta, appunto, ad individuare il luogo in cui vengono effettivamente svolte le attività di amministrazione e controllo del *trust*.

### Corte di Cassazione

**Amministrazione finanziaria – Responsabilità civile – Presupposti – Violazione delle regole di imparzialità, correttezza e buona amministrazione – Fattispecie – Riscossione – Istanza di sospensione – Iscrizione di ipoteca – Pretesa fiscale risultata infondata – Risarcimento del danno subito dal contribuente – Responsabilità dell'amministrazione – Esclusione – D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 2 – Artt. 1227 e 2043 c.c. – DPR n. 602 del 1973, artt. 15 e 39.**

Cass., sez. I civ., 23 settembre 2011, n. 19458, in Rass. Trib. 1/2012, pag. 209.

L'amministrazione finanziaria non può essere chiamata a rispondere del danno eventualmente causato al contribuente sulla base del solo dato oggettivo della illegittimità dell'azione amministrativa, essendo necessario che la stessa, nell'adottare l'atto illegittimo, abbia anche violato – con colpa o dolo – le regole di imparzialità, correttezza e buona amministrazione, che costituiscono il limite esterno della sua azione, anche discrezionale (nella specie, l'ufficio ha iscritto a ruolo in via provvisoria una imposta poi risultata non dovuta, e, per concedere la sospensione del ruolo, ha preteso che fosse iscritta una ipoteca).

\*\*\*\*\*

Con nota di A. SALVATI, "Ipoteca iscritta a garanzia di una pretesa fiscale e risarcimento del danno".

**Diritto penale tributario – Reati – Dichiarazione fraudolenta – Valore probatorio fatture o altri documenti – Condizioni – Art. 1, D.Lgs. n. 74 del 2000, comma 1, lett. d) - Inesistenza dell'operazione economica – Necessità – Natura del documento – Rilievo probatorio fiscale – Necessità.**

Cass., pen, sez. III, 19 dicembre 2011, n. 46785, in Giur. Imp. 2/2012, *on line*.

Con la nozione di fatture o altri documenti di cui all'art. 1, comma 1, lett. a) del D.Lgs. n. 74 del 2000, ai fini della dichiarazione fraudolenta, si intende da un lato l'inesistenza dell'operazione economica, sia essa oggettiva o soggettiva, totale o parziale, dall'altro la natura del documento che la certifica, che deve essere costituito da una fattura o altro documento avente rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie.

Commissioni tributarie di merito

**Imposte sui redditi – IRAP – Accertamento – Soggetto non residente – Reddito d'impresa – Società con personalità giuridica – Stabile organizzazione – Limiti – Commentario all'art. 5 del Modello di Convenzione – Art. 12 della Convenzione per evitare le doppie imposizioni Italia-Germania.**

Comm. Trib. Prov. di Vicenza, sez. VII, 21 dicembre 2007, n.120/07, in Riv. Dir. trib. 12/2011, V, pag. 183.

Vanno assoggettati a tassazione in Italia i pagamenti relativi a canoni ed è quindi legittimo disconoscere la loro "natura di pagamenti a terzi" con la conseguente loro indeducibilità come costi, laddove venga registrata la presenza di una stabile organizzazione che si identifica con la società controllata residente in Italia priva di alcuna autonomia economica e funzionale dalla casa madre, ma solamente con una, apparentemente autonoma, soggettività giuridica.

La posizione di dipendenza e di insediamento organico della società figlia controllata nella strategia unitaria del Gruppo può desumersi con certezza dall'ampia documentazione e dall'analisi dell'attività svolta dalla società figlia; in particolare assume rilevanza l'obbligo previsto dal contratto di licenza, di concordare le offerte di vendita degli oggetti contrattuali con il responsabile in Europa della società capogruppo, nonché le frequenti attività di *audit* svolte dai funzionari della casa madre presso la società figlia. Conformemente quindi ai principi stabiliti dalla Cassazione, la società figlia residente nel territorio dello Stato ha natura di stabile organizzazione del Gruppo.

\*\*\*\*\*

Con nota di F. BULGARELLI, "La resistibile immedesimazione tra stabili organizzazioni occulte e soggetti passivi dell'imposta sul reddito"

**Imposte sui redditi – IRAP – Accertamento – Soggetto non residente – Reddito d'impresa – Società con personalità giuridica – Stabile organizzazione – Definizione di stabile organizzazione nell'art. 162 TUIR – Art. 12 della Convenzione contro le doppie imposizioni Italia – Germania.**

Comm. Trib. reg. di Venezia-Mestre, sez. XXXIII, 11 febbraio 2010, n. 16/33/10, in Riv. Dir. Trib. 12/2011, V, pag. 183.

L'accertamento del reddito afferente ad una stabile organizzazione, nonché la contestazione dell'obbligazione tributaria non possono essere rivolti alla società residente quanto piuttosto in via esclusiva alla società madre residente all'estero. Sia nel caso in cui si ritenga sussistente in capo alla società controllata residente una "stabile organizzazione" della casa madre, sia nel caso in cui si ritenga non dimostrata tale condizione e quindi si consideri la società residente come una società distinta dalla casa madre, l'avviso di accertamento è illegittimo qualora indirizzato al soggetto residente; nel primo caso perché l'obbligazione tributaria sarebbe in capo alla società estera controllante, nel secondo caso perché la spesa per "licenze" sostenuta dalla società

residente non è stata contestata dall'Ufficio in quanto non pertinente o non sostenuta e quindi poteva legittimamente essere iscritta fra i costi sostenuti, come effettuato nei libri contabili della società.

La stessa Agenzia delle Entrate, nella propria Risoluzione del 29 gennaio 1979, ripresa dalla Circolare n. 22 del 27 dicembre 2003 stabilisce in modo perentorio che “ai fini delle imposte sui redditi la stabile organizzazione non può essere considerata soggetto giuridico autonomo. La sua rilevanza è circoscritta alla sfera economica, che ne definisce l'identità, nella forma di un'installazione fissa del soggetto non residente e nel contestuale svolgimento di un'attività economica per il tramite di quella installazione.”: l'amministrazione potrà pertanto imputare al soggetto non residente i redditi conseguiti in Italia attraverso la stabile organizzazione.

\*\*\*\*\*

Con nota di F. BULGARELLI, “La resistibile immedesimazione tra stabili organizzazioni occulte e soggetti passivi dell'imposta sul reddito”

**Dottrina**

BUSA V., "Le nuove prospettive della mediazione tributaria" <b>(CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)</b>	<b>Pag. 4</b>
BUSICO M., "L'ambito di operatività del reclamo e della mediazione: i limiti oggettivi, soggettivi e imposable" <b>(CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)</b>	<b>" 5</b>
CARINCI A., "La riscossione provvisoria e l'acquiescenza dopo l'introduzione del reclamo" <b>(CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)</b>	<b>" 5</b>
FERRANTI G., "La deduzione dalle imposte sui redditi dell'IRAP relativa al costo del lavoro: le questioni ancora aperte" <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	<b>" 12</b>
FERRANTI G., "La deducibilità dei compensi degli amministratori: manca ancora la parola fine" <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	<b>" 13</b>
GABELLI M., ROSSETTI D., "Compensi per incarichi amministrativi ricoperti da lavoratori dipendenti all'estero" <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	<b>" 14</b>
LOGOZZO M., "Le istruzioni per le dichiarazioni non escludono l'obiettivo incertezza della legge tributaria" <b>(VIOLAZIONI E SANZIONI)</b>	<b>" 3</b>
LONGHI M., "La Società fiduciaria <i>trustee</i> e le obbligazioni antiriciclaggio. Lo stato dell'arte" <b>(VARIE)</b>	<b>" 17</b>
MARINO G., "La nozione di mercato nella disciplina CFC: verso una <i>probatio diabolica?</i> " <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)</b>	<b>" 8</b>
MIGNARRI E., "L'imposta di bollo speciale sui rapporti segreti e quella straordinaria sui prelievi" <b>(BOLLO (Imposta di))</b>	<b>" 16</b>
MINUTOLI P., "Utilizzo transfrontaliero delle perdite d'impresa: l'orientamento della Corte di Giustizia" <b>(IRES)</b>	<b>" 9</b>
PARISOTTO R., RENELLA G., "Modifiche e proroghe per la riforma delle rendite finanziarie" <b>(VARIE)</b>	<b>" 18</b>
PIAZZA M., "Imposte di bollo e straordinaria sullo scudo fiscale: ancora dubbi dopo il provvedimento attuativo" <b>(VARIE)</b>	<b>" 18</b>
RENDA A., "Il reclamo per dinieghi di rimborso, atti sanzionatori e atti imposable" <b>(CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)</b>	<b>" 5</b>
RUSSO p., "L'onere probatorio in ipotesi di "abuso del diritto" alla luce dei principi elaborati in sede giurisprudenziale" <b>(VARIE)</b>	<b>" 19</b>
SEPIO G., "La proposta di mediazione da parte del contribuente e i limiti del reclamo" <b>(CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)</b>	<b>" 6</b>
UNGARO S., "Niente sanzioni amministrative in caso di elusione" <b>(VIOLAZIONI E SANZIONI)</b>	<b>" 3</b>

## Prassi Amministrativa

Circ. Agenzia delle Entrate 15 febbraio 2012, n. 2/E <b>(VARIE)</b>	<b>Pag. 20</b>
Ris. Agenzia delle Entrate 8 marzo 2012, n. 23/E <b>(REDDITI DIVERSI)</b>	<b>“ 15</b>
Circ. Agenzia delle Entrate 15 marzo 2012, n. 7/E <b>(AMNISTIA E CONDONO)</b>	<b>“ 2</b>
Circ. Agenzia delle Entrate 19 marzo 2012, n. 9/E <b>(CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)</b>	<b>“ 7</b>
Circ. Agenzia delle Entrate 28 marzo 2012, n. 11/E <b>(REDDITI DI CAPITALE)</b>	<b>“ 11</b>
Circ. Agenzia delle Entrate 20 aprile 2012, n. 38/E <b>(IRES)</b>	<b>“ 10</b>

## Giurisprudenza

Prov. del Garante del Contribuente dell'Emilia Romagna 26 gennaio 2012, n. 1659 <b>(RISCOSSIONE)</b>	<b>“ 16</b>
---	-------------

### Ordinanza

Ord. 28 dicembre 2011, n. 29401 <b>(VIOLAZIONI E SANZIONI)</b>	<b>“ 4</b>
---	------------

### Corte di Giustizia CE

Corte di Giust. CE, sez. III 21 luglio 2011, n. C-397/09 <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)</b>	<b>“ 9</b>
--	------------

### Corte d'Appello

Federal Court of Appeal 30 settembre 2010 <b>(VARIE)</b>	<b>“ 21</b>
---	-------------

### Corte di Cassazione

Sez. I civ., 23 settembre 2011, n. 19548. <b>(VARIE)</b>	<b>“ 22</b>
Sez. III pen., 19 dicembre 2011, n. 46785 <b>(VARIE)</b>	<b>“ 22</b>

Sez. trib. 13 gennaio 2012, n. 396 <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	<b>Pag. 15</b>
Sez. trib. 16 febbraio 2012, n. 2196 <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	<b>“ 15</b>
Sez. trib. 23 marzo 2012, n. 4684 <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	<b>“ 13</b>
Sez. trib. 23 marzo 2012, n. 4685. <b>(ACCERTAMENTO: Principi e norme generali)</b>	<b>“ 1</b>
Sez. trib. 23 marzo 2012, n. 4687. <b>(ACCERTAMENTO: Principi e norme generali)</b>	<b>“ 1</b>
Sez. trib. 18 aprile 2012, n. 6058 <b>(IRES)</b>	<b>“ 10</b>
Sez. trib. 11 maggio 2012, n. 7393 <b>(ACCERTAMENTO: Principi e norme generali)</b>	<b>“ 2</b>
 <u>Commissioni tributarie di merito</u>	
Comm. Trib. prov. di Vicenza, sez. VII 21 dicembre 2007, n. 120/07 <b>(VARIE)</b>	<b>“ 22</b>
Comm. Trib. prov. di Milano, 2 marzo 2012, n. 48/21/12. <b>(IRES)</b>	<b>“ 11</b>