



CONSORZIO  
STUDI E  
RICERCHE  
FISCALI

GRUPPO  
INTESA  SANPAOLO

# OSSERVATORIO TRIBUTARIO

LEGISLAZIONE

DOTTRINA

PRASSI AMMINISTRATIVA

GIURISPRUDENZA

*3/2012*

*Maggio – Giugno*

### ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)

“L’abuso e l’elusione fiscale tra regole <<scritte>>, giustizia tributaria e certezza del diritto”, di <b>M. BEGHIN.</b>	Pag. 1
“L’abuso di diritto nella giurisprudenza comunitaria”, di <b>P. CENTORE.</b>	“ 1
“Abuso del strumento societario (antieconomicità) e tassazione patrimoniale per perdite fiscali sistematiche”, di <b>F. CIANI.</b>	“ 2
“I comportamenti antieconomici giustificano l’accertamento ma occorrono ulteriori elementi”, di <b>G. FERRANTI.</b>	“ 2
“Il conferimento di azienda con successiva cessione delle partecipazioni incappa nella pigrizia dei giudici”, di <b>G. INGRAO.</b>	“ 3
“Elusione ed abuso del diritto nel sistema dell’imposta di registro”, di <b>A. TOMASSINI.</b>	“ 3
Art. 2, commi da 26-decies a 36-duodecies, del decreto legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, nella legge 14 settembre 2011, n. 148 – Interpelli disapplicativi, della disciplina sulle società in perdita sistematica – Primi chiarimenti interpretativi. <b>Circ. Agenzia delle Entrate 11 giugno 2012, n. 23/E.</b>	“ 4
Accertamento – Autotutela – Responsabilità dell’amministrazione per mancato esercizio. <b>Cass., sez. II civ. 3 marzo 2011, n. 5120.</b>	“ 5
Accertamento imposte sui redditi – Accertamento – Accertamento basato sulla norma antielusiva ex art. 37 bis del DPR n. 600/1973 – Rettifica fiscale per violazione dell’art. 37-bis del DPR n. 600/1973 – Indebita indicazione nella dichiarazione fiscale delle voci di redditi ex art. 1 del D.Lgs. n. 471/1997 – Applicabilità delle sanzioni pecuniarie – Conseguenze. Imposte e tasse – Sanzioni – Rettifica fiscale per violazione dell’art. 37-bis del DPR n. 600/1973 – Indebita indicazione nella dichiarazione fiscale delle voci di reddito ex art. 1 del D.Lgs. n. 471/1997 – Applicabilità delle sanzioni pecuniarie – Conseguenze. <b>Cass., sez. trib. 30 novembre 2011, n. 25537.</b>	“ 5
Elusione fiscale – Interpello – Risposta dell’Amministrazione – Risposta che rileva l’incompletezza della documentazione – Impugnabilità – Esclusione. <b>Cass., sez. trib. 13 aprile 2012, n. 5843.</b>	“ 6
Richiesta di imposte non dovute – Obbligo di correzione di autotutela – Sussistenza – Omessa impugnazione del contribuente – Irrilevanza. <b>Cass., sez. III 20 aprile 2012, n. 6285.</b>	“ 6

### CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Contenzioso tributario – Programmazione gestione della mediazione e del contenzioso tributario per l’anno 2012. <b>Circ. Agenzia delle Entrate 11 giugno 2012, n. 22/E.</b>	“ 7
Contenzioso tributario – Processo tributario – Definizione delle liti pendenti in Cassazione (DL n. 40/2010) – Compatibilità con l’ordinamento comunitario – Art. 3, comma 2-bis, del DL n. 40/2010. <b>Corte di Giust. CE, sez. IV, 29 marzo 2012, n. C-417/10.</b>	“ 7

Contenzioso tributario – Processo tributario – Definizione delle liti pendenti in C.T.C. (DL n. 40/2010) – Compatibilità con l’ordinamento comunitario – Art. 3, comma 2-*bis*, del DL n. 40/2010.  
**Corte di Giust. CE, sez. IV, 29 marzo 2012, n. C-500/10.**

Pag. 7

### CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie

Interpello disapplicativo – Diniego è impugnabile di fronte commissioni tributarie – Mancata impugnazione rende incontestabile la situazione.

**Cass., sez. trib. 15 aprile 2011, n. 8663.**

“ 8

### VIOLAZIONI E SANZIONI

“Cambia la disciplina sanzionatoria delle omesse comunicazioni di minusvalenze su titoli”, di  
**G. MOLINARO.**

“ 8

### IMPOSTE E TASSE (In genere)

Imposte e tasse (in genere) – Finanza regionale – Contrasto alle frodi fiscali nazionali e internazionali operate nella forma dei cosiddetti “caroselli” e “cartiere” – Recupero dei conseguenti crediti di imposta – Applicazione anche a tributi di pertinenza della Regione Sicilia – Illegittimità costituzionale dell’art. 1, comma 6, del DL n. 40/2010.

Imposte e tasse – Finanza regionale – Controversie tra Amministrazione finanziaria ed ex concessionarie del servizio di riscossione – Definizione agevolata e modalità di attuazione della riserva statale per l’introito del maggior gettito – Infondatezza della questione di legittimità costituzionale dell’art. 2, commi 2-*undecies* e 2-*octies*, del DL n. 40/2010.

Imposte e tasse – Finanza regionale – Controversie pendenti in Cassazione per le quali l’Amministrazione finanziaria sia rimasta soccombente nei gradi di merito – Definizione agevolata – Gettito destinato al finanziamento delle missioni internazionali di pace – Coinvolgimento di tributi che avrebbero dovuto essere riscossi nella Regione Sicilia – illegittimità costituzionale dell’art. 3, comma 2-*bis*, del DL n. 40/2010.

**Corte Cost. 18 aprile 2011, n. 152.**

“ 9

Imposte e tasse (in genere) – Imposte in genere.

**Cass., sez. trib. 24 febbraio 2012, n. 2854.**

“ 10

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

Convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni – Composizione delle controversie fiscali internazionali – Le procedure amichevoli.

**Circ. Agenzia delle Entrate 5 giugno 2012, n. 21/E.**

“ 10

Direttiva 90/434/CEE – Regime fiscale comune da applicare alle fusioni, alle scissioni, ai conferimenti d’attivo e agli scambi d’azione concernenti società di Stati membri diversi – Art. 11, n. 1, lett. a) – Valide ragioni economiche – Ristrutturazione o razionalizzazione delle attività delle società partecipante all’operazione – Nozioni.

**Corte di Giust. CE, sez. V, 10 novembre 2011, n. C-126/10.**

“ 11

Libera circolazione dei capitali – Imposta sulle società – Conversioni contro le doppie imposizioni – Divieto di detrarre l’imposta dovuta ma non riscossa in altri Stati membri.

**Corte di Giust. CE, 8 dicembre 2011, n. C-157/10.**

“ 11

Imposte dirette – IRES – Norme generali sulle valutazioni – Operazioni con imprese extra UE domiciliate in paradisi fiscali – Mancata separata indicazione dei costi nel Modello Unico – Dichiarazione integrativa – Efficacia non sanante – Art. 110, comma 11, del TUIR.

**Cass., sez. trib. 4 aprile 2012, n. 5398.**

“ 12

Redditi prodotti all'estero – Credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero – Definitività dell'imposta estera – Decadenza dal diritto di detrazione del credito.

**Comm. Trib. prov. di Parma, sez. I 9 novembre 2010, n. 221/01/10.**

**Pag. 2**

### IRES

“L'eccedenza IRES di gruppo è utilizzabile dalla consolidante anche se non indicata in dichiarazione”, di **M. BUSICO**. “ 12

“Trasferimento della residenza delle società: i problemi che dovrà affrontare il decreto attuativo”, di **S. MAYR**. “ 13

### REDDITI DI CAPITALE

“La <<leva fiscale>> per i fondi immobiliari”, di **M. PIAZZA** e **G. BARBAGELATA**. “ 14

### REDDITI DI IMPRESA

“Conferimento in denaro, riserve non disponibili e norme antielusive nel decreto ACE”, di **G. ALBANO** e **L. MIELE**. “ 15

“Le norme antielusive sterilizzano le moltiplicazioni dell'ACE”, di **G. ALBANO** e **L. MIELE**. “ 15

“Il *restyling* della regola di indeducibilità dei costi finalizzati ad attività criminose”, di **B. SANTACROCE**, **D. STEVANATO** e **R. LUPI**. “ 16

“Attività per imposte anticipate trasformate in crediti d'imposta in presenza di una perdita fiscale”, di **G. VASAPOLLI** e **A. VASAPOLLI**. “ 17

Redditi di impresa – Perdite su crediti – Cessione di crediti da finanziamento – Possibilità di qualificare la fattispecie come minusvalenza – Non sussiste.

IRES – Redditi di impresa – Perdite su crediti – Cessione di crediti da finanziamento – Requisiti di certezza e precisione o di avvio di procedure concorsuali ex art. 66 8ora 101) del TUIR – Necessità – Sussiste.

**Cass., sez. trib. 6 ottobre 2011, n. 20450.** “ 17

Reddito di impresa – Società figlia italiana – Società madre francese – Cessioni beni estero – Rettifica *transfer pricing* – Condizioni rettifica – Omogeneità acquisti luoghi produzione – Art. 109, comma 7, DPR 22 dicembre 1986, n. 917 – Società figlia italiana – Società madre francese – Cessione beni estero – Rettifica *transfer pricing* – Condizioni rettifica – Differenziali aliquote impositive due paesi – Art. 2697 del codice civile.

**Comm. Trib. reg. di Milano, sez. XI, 10 giugno 2011, n. 63.** “ 18

### REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

Redditi di lavoro dipendente – Mod. 730/2012 – Redditi 2011 – Assistenza fiscale prestata dai sostituti di imposta, dai Centri di assistenza fiscale per lavoratori dipendenti e dai professionisti abilitati. **Circ. Agenzia delle Entrate 25 maggio 2012, n. 15/E.** “ 18

### REDDITI DI CAPITALE

“Le novità in tema di scudo fiscale e di imposta di bollo sulle attività finanziarie”, di **G. ANDREANI** e **F. GIOMMONI**. Pag. 19

“Le imposte sui capitali scudati”, di **A. GENNARELLI**. “ 19

### Bollo (Imposta di)

Bollo (imposta di) – Imposta di bollo speciale sulle attività finanziarie oggetto di operazioni di emersione e imposta straordinaria sui prelievi delle medesime attività – Oggetto di scudo fiscale – Applicazione e versamento.

**Circ. Agenzia delle Entrate 5 luglio 2012, n. 29/E.** “ 19

### IVA

“Trattamento IVA del prestito di personale”, di **A. BORGOGLIO**. “ 20

“Le Sezioni Unite mettono ordine in tema di disciplina dell’IVA nel distacco di personale”, di **G. MARINI**. “ 20

IVA – Operazioni esenti – Gestione patrimoniale tramite valori mobiliari – Non rientrano.

**Corte di Giust. CE, sez. II 19 luglio 2012.** “ 21

IVA – Sentenza della Corte Europea che ha sancito il diritto al rimborso dell’IVA sulle spese per i veicoli aziendali – Rimborso – nature – Conseguenze sul termine per l’istanza di rimborso.

**Cass., sez. trib. 4 aprile 2012, n. 5411.** “ 21

### IRAP

“Parte l’operazione rimborsi per l’IRAP sul costo del lavoro non dedotta integralmente”, di **G. FERRANTI**.” 22. “ 22

Determinazione della base imponibile IRAP – Ulteriori chiarimenti.

**Circ. Agenzia delle Entrate 20 giugno 2012, n. 26/E.** “ 22

IRAP – Istituti di credito – Addizionale regionale – Esclusione.

**Cass., sez. trib. 13 aprile 2012, n. 5867.** “ 23

### VARIE

“Territorialità dell’imposta sostitutiva sui finanziamenti alla luce di una recente sentenza di merito”, di **R. DOLCE**. “ 24

“La giurisdizione nelle liti tra sostituto e sostituito d’imposta”, di **M. TORTORELLI**. “ 24

**Provvedimenti emanati e pubblicati in G.U. dal 1 maggio al 30 giugno 2012**

**Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate 5 giugno 2012:** “Disposizioni di attuazione dei commi da 6 a 22 dell’articolo 19 del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, come modificato dall’articolo 8, comma 16, del decreto legge 2 marzo 2012, n.16, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012, n. 44” (pubblicato il 5 giugno 2012 sul sito internet dell’Agenzia delle Entrate ai sensi dell’art. 1, comma 361, della legge 24 dicembre 2007, n. 244)

\*\*\*\*\*  
Il direttore dell’Agenzia ha emanato disposizioni in ordine alla imposta di bollo speciale annuale sulle attività oggetto di emersione, all’imposta straordinaria sui prelievi delle attività oggetto di emersione, all’imposta sul valore degli immobili detenuti all’estero nonché sul valore delle attività finanziarie detenute all’estero.

L’imposta di bollo speciale (10 per mille per il 2011; 13,5 per mille per il 2012; 4 per mille per gli anni successivi) riguarda soltanto le attività finanziarie che sono state oggetto delle operazioni di emersione attraverso la procedura del rimpatrio (fisico e giuridico) e che sono detenute in regime di riservatezza alla data del 31 dicembre di ciascun anno.

Se nel corso del periodo d’imposta successivo al 2011 viene meno in tutto o in parte il regime di riservatezza, l’imposta è dovuta in ragione del periodo in cui le attività finanziarie hanno fruito di tale regime.

L’imposta straordinaria (imposta *una tantum* il cui versamento va effettuato nell’anno 2012) pari al 10 per mille delle attività finanziarie rimpatriate che, nel periodo intercorrente tra il 1° gennaio e il 6 dicembre 2011, sono state in tutto o in parte prelevate a qualsiasi titolo in via definitiva dal rapporto di deposito, amministrazione e gestione acceso per effetto della procedura di emersione ovvero comunque dismesse.

L’imposta di bollo speciale e l’imposta straordinaria sui prelievi sono calcolate sull’ammontare delle somme di denaro e sul valore di mercato delle attività finanziarie o, in mancanza, sul valore nominale o di rimborso determinati alla data del 31 dicembre di ciascun anno ovvero del 6 dicembre 2011 relativamente all’imposta dovuta per tale anno, ovvero alla data del prelievo.

Per le attività finanziarie che non presentino né un valore nominale, né un valore di rimborso si deve tener conto del valore di acquisto.

Viene chiarito che per le polizze di assicurazione, mancando sia un valore di mercato sia un valore nominale si assume il valore di rimborso al 31 dicembre di ciascun anno intendendo per esso il valore di riscatto alla data di riferimento o, per la frazione dell’anno in cui la polizza viene liquidata, il valore effettivamente rimborsato.

**Decreto legislativo 18 giugno 2012, n. 91:** “Modifiche ed integrazioni al decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 27, recante attuazione della direttiva 2007/36/CE, relativa all’esercizio di alcuni diritti degli azionisti di società quotate”, (in G.U. 2 luglio 2012, n. 152).

**Decreto legge 27 giugno 2012, n. 87:** “Misure urgenti in materia di efficientamento, valorizzazione e dismissione del patrimonio pubblico, di razionalizzazione dell’amministrazione economico-finanziaria, nonché misure di rafforzamento del patrimonio delle imprese del settore bancario” (in G.U. 27 giugno 2012, n. 148).

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

### **Dottrina**

**“L’abuso e l’elusione fiscale tra regole <<scritte>>, giustizia tributaria e certezza del diritto”** di M. BEGHIN in Corr. Trib. 17/2012, pag. 1298.

L’A. prende spunto dalla sentenza n. 2193 della Corte di Cassazione, nella quale la questione di antieconomicità di alcune operazioni commerciali contestata ad un contribuente viene risolta attraverso il principio del divieto dell’abuso del diritto, principio che non poteva essere invocato all’epoca in cui si sono svolti i fatti perché non era stato introdotto nel nostro sistema tributario.

Nella sentenza si afferma che la circostanza che siano disciplinate specifiche norme antielusive non contrasta con l’individuazione nell’ordinamento del cennato principio antielusione, ma anzi, conferma l’esistenza di una regola generale in tale senso.

Le predette affermazioni non vengono condivise dall’A. che ritiene che l’elencazione di cui all’art. 37-bis, terzo comma, del DPR 600/73 sia tassativa puntuale e non sia compatibile con la struttura di una clausola generale.

Detto principio può certamente fungere da punto di riferimento nell’interpretazione delle disposizioni fiscali ma non può essere utilizzato per ampliare l’applicazione di una norma che prevede un numero chiuso di fattispecie cui essa è applicabile.

Pertanto, secondo l’A., la Corte costituzionale dovrebbe riconoscere che l’art. 37-bis, terzo comma, contrasta con il principio di parità di trattamento, perché possono esistere operazioni non contemplate in quella elencazione che ragionevolmente dovrebbero rientrare nel campo di applicazione della norma. O, in alternativa, il legislatore dovrebbe eliminare il comma 3 dell’art. 37 citato trasformandolo in clausola generale applicabile a tutti i tributi. (EM)

**“L’abuso di diritto nella giurisprudenza comunitaria”** di P. CENTORE, in Corr. Trib. 14/2012, pag. 1025.

Nel nostro sistema tributario pur in assenza di una specifica previsione normativa interna, va riconosciuta l’esistenza di un principio generale antielusivo ben radicato in altri sistemi giuridici che, per l’imposizione indiretta, si desume dalla giurisprudenza della Corte di giustizia, in quanto fonte di diritto comunitario, mentre per l’imposizione diretta dal principio costituzionale della capacità contributiva.

Il riconoscimento della rilevanza sovranazionale del principio antielusivo, comporta in primo luogo l’avvicinamento della nostra legislazione ai sistemi giuridici degli altri Paesi e, in particolare, dell’Unione Europea e in secondo luogo, il superamento di alcuni dei problemi che la dottrina ha dibattuto sui confini di influenza dell’art. 37-bis DPR 600/73 e, in particolare, la questione del “*numerus clausus*” delle situazioni tipizzate da tale norma e di incidenza di altre figure civilistiche, quali la simulazione, nel contesto antielusivo.

L’A. ritiene che l’interpretazione della giurisprudenza nazionale secondo cui l’abuso sarebbe sempre illecito, nell’assenza di valide ragioni economiche dell’operazione, se è accettabile per il sistema dell’imposizione diretta (dove già esiste una codifica positiva che parte dall’art. 10 della L. 408/1990 sino all’art. 37-bis DPR 600/73), appare del tutto impropria per l’IVA, in considerazione delle esigenze di certezza del diritto, poste dalla Corte di giustizia a fondamento interpretativo e applicativo di questa imposta.

Secondo la Corte di giustizia l’elemento costitutivo dell’abuso è apparente rispetto della forma, attraverso cui si giunge ad un risultato contrario alle disposizioni delle direttive europee, tenendo conto dell’atteggiamento dell’operatore che pone come unico obiettivo il raggiungimento del vantaggio altrimenti negato.

Per l’A. l’indicazione è chiarissima e dovrebbe impedire le derive interpretative degli ultimi periodi, caratterizzate dall’estensione dell’abuso del diritto ad ogni situazione che rappresenti non un risultato contrario alla normativa ma un lecito risparmio d’imposta, ben diverso dal caso della frode,

dove le norme non vengono semplicemente aggirate ma palesemente infrante con un disegno preordinato al fine di raggiungere non il risparmio ma il guadagno dell'imposta sotto forma di danno erariale. (EM)

**“Abuso dello strumento societario (antieconomicità) e tassazione patrimoniale per perdite fiscali sistematiche”** di F. CIANI, in Boll. Trib. 5/2012, pag. 334.

In presenza di risultati fiscali negativi per tre periodi d'imposta consecutivi, l'impresa viene *ex lege* considerata “società non operativa”, secondo quanto disposto dal D.L. 13 agosto 2011, n. 138 (convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148) ed è costretta a dichiarare nel quarto periodo d'imposta ancora successivo un reddito minimo.

La restrizione appare in netto contrasto con la norma dell'art. 84 Tuir che ha liberalizzato l'utilizzo delle perdite (riporto illimitato) prodotte dai soggetti Ires, ancorché maturate non in regime di *start up*, oltre il triennio di vita, considerandole fisiologiche. Considera infatti non operative le entità giuridiche che generano perdite per un triennio consecutivo, non escludendo dalla previsione quelle dei primi tre periodi d'imposta con la conseguenza che le società neo costituite possono riportare senza limiti le perdite dei primi tre anni ed essere penalizzate dal quarto, attraverso la nuova attrazione nella disciplina delle società non operative.

Per interrompere la presunzione di non operatività, occorre dichiarare in un periodo d'imposta un reddito non inferiore a quello minimo atteso. In alternativa il contribuente è ammesso a presentare un interpello disapplicativo della norma ex art. 37-bis, comma 8, del D.P.R. n. 600 del 1973, dimostrando la propria operatività.

Peraltro, le società di comodo, anche nella nuova definizione di società in perdita sistematica, oltre alla sterilizzazione delle perdite sono soggette alla maggiorazione Ires di 10,5 punti percentuali, applicata anche sulla parte di reddito in esubero rispetto a quello presunto minimo convenzionale. La maggiorazione si applica anche alle s.r.l. che partecipano a società personali di comodo, con riferimento alla quota di reddito “ricevuta” in trasparenza, se non anch'essa di comodo, nel qual caso l'intero reddito del socio partecipante sconterà il prelievo Ires del 38%.

Se la società di comodo per storicizzazione delle perdite dichiara nel quarto anno successivo in cui risulta non operativa un reddito superiore a quello minimo presunto, dall'anno successivo non è più considerata di comodo per insussistenza dei requisiti evocati nella norma primaria.

Non sono escluse dal triennio di osservazione le annualità rivelatesi deficitarie in cui opera una causa di disapplicazione della disciplina sulle società di comodo, causa che invece assume rilevanza nel quarto periodo d'imposta in cui deve essere applicata la disciplina presuntiva.

Si auspica una nuova elencazione direttoriale sulle cause di disapplicazione della disciplina presuntiva che integri la casistica vigente al fine di evitare la proliferazione di interPELLI e che riconosca, ad esempio, l'esonero dalla disciplina per quelle società che, in quanto beneficiarie di uno scorporo aziendale, hanno aderito al regime volontario opzionale dell'affrancamento dei maggiori valori fiscali, creando così i presupposti per la riduzione degli imponibili fiscali futuri (e quindi l'emersione della perdita) per effetto dell'influenza (in negativo) dei maggiori valori (ammortamenti e minusvalenze) fiscalmente riconosciuti sul risultato d'esercizio. (AF)

\*\*\*\*\*

Cfr anche la Circolare dell'Agenzia delle Entrate dell'11 giugno 2012, n. 23/E.

**“I comportamenti antieconomici giustificano l'accertamento ma occorrono ulteriori elementi”** di G. FERRANTI, in Corr. Trib. 12/2012, pag. 864.

Nell'ambito delle pronunce della Corte di Cassazione che avallano gli accertamenti degli uffici delle entrate fondati su comportamenti illogici e antieconomici dei contribuenti, l'A. segnala la sentenza n. 2613/2012 e l'ordinanza n. 1972/2012 nelle quali i giudici di legittimità sono tornati ad affrontare la questione della possibilità per gli Uffici di disattendere le scritture contabili in presenza di comportamenti dei contribuenti ritenuti non ragionevoli sotto il profilo della loro economicità. In tali pronunce viene confermato l'ormai costante orientamento che consente di sindacare la congruità dei comportamenti reddituali, affermando che l'accertamento è legittimo se si basa, oltre che sullo scostamento del prezzo dichiarato dal valore di mercato, anche su altri elementi sintomatici della



condotta evasiva. La Suprema Corte, in sostanza, ha ammesso la legittimità dell'accertamento induttivo in presenza di contabilità formalmente regolare quando, alla luce di presunzioni gravi, precise e concordanti, possa fondatamente ritenersi che l'entità del reddito dichiarato si ponga in evidente contrasto con il comune buon senso e con le regole basilari della ragionevolezza. (SG)

**“Il conferimento di azienda con successiva cessione delle partecipazioni incappa nella pigrizia dei giudici”** di G. INGRAO, in Dial. Trib. 2/2012, pag. 185.

La sentenza n. 338 del 2011 della Commissione tributaria provinciale di Milano, in tema di conferimento di azienda e successiva cessione delle partecipazioni, pur rappresentando un mero “episodio”, consente di denunciare ancora una volta le inaccettabili conseguenze connesse ad un uso improprio del principio dell'abuso del diritto da parte dei giudici tributari.

Nel caso di specie l'operazione è stata ritenuta equiparabile ad una cessione di azienda, soggetta all'imposta di registro in misura proporzionale (anziché fissa come avviene sia per il conferimento in società che per la cessione delle quote), sul presupposto della riqualficabilità degli atti giuridici anche in base ai loro effetti economici, in ossequio alla previsione contenuta nell'art. 20 del D.P.R. n. 131/1986. Tale ricostruzione appare tuttavia del tutto infondata, tenuto conto che:

- l'imposta di registro colpisce la capacità economica visibile tramite la stipula di “atti solenni”. La forma giuridica ha quindi un'importanza sostanziale ai fini del tributo: la capacità economica, infatti, non rileva in sé (come per i redditi o i consumi), ma solo se connessa ad una particolare visibilità dell'atto;
- su tali basi, la norma richiamata ha il precipuo fine di consentire di assoggettare ad imposizione gli atti solenni riqualficandoli esclusivamente secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici che essi in concreto producono, a prescindere dal *nomen* assegnato e dalle intenzioni delle parti. Il superamento della forma in relazione alla sostanza può tuttavia essere evocato a condizione di riferirsi comunque alla sostanza giuridica (natura intrinseca ed effetti giuridici) e non a quella economica;
- nel caso di specie, l'atto di conferimento di azienda e quello di successiva cessione delle quote producono effetti giuridici corrispondenti al loro *nomen*;
- l'utilizzo di tale percorso, peraltro, non è equiparabile alla cessione diretta dell'azienda, comportando rispetto a quest'ultima quanto meno importanti semplificazioni amministrative (tra le quali quella di evitare la voltura dei contratti, la trascrizione dei beni a favore dell'acquirente, etc.), suscettibili di configurare ragioni extratributarie che l'Ufficio e poi il giudice sembrano aver completamente trascurato;
- d'altra parte, anche ove per assurdo si ritenessero equivalenti le due operazioni, affermare che il risparmio di imposta connesso al conferimento/cessione delle quote sia indebito significherebbe sostenere che l'unica modalità di trasferimento dell'azienda approvata dal sistema tributario sia quella della cessione diretta. Ciò è, peraltro, palesemente in contrasto con la previsione dell'art. 176, comma 3, TUIR che espressamente stabilisce, ai fini della determinazione del reddito di impresa, la non elusività del conferimento e della successiva cessione delle partecipazioni.

In conclusione, i giudici milanesi sembrano essersi limitati a riportare testualmente i precedenti giurisprudenziali sull'abuso del diritto, senza alcuna considerazione circa l'applicabilità di tale principio alla fattispecie dedotta in giudizio e per tali ragioni la loro pronuncia non appare condivisibile. (PT)

**“Elusione ed abuso del diritto nel sistema dell'imposta di registro”** di A. TOMASSINI, in Corr. Trib. 14/2012, pag. 1031.

Le operazioni di conferimento di azienda in una società con successiva cessione a terzi delle partecipazioni di quest'ultima, operazioni che, singolarmente considerate, scontano l'imposta di registro in misura fissa, hanno dato luogo a frequenti casi di contenzioso, in cui l'Amministrazione finanziaria, utilizzando in chiave antielusiva l'art. 20 del T.U. Registro., e richiamando “ad

*abundantiam*” il principio di creazione giurisprudenziale del divieto di abuso del diritto, ha ritenuto che la fattispecie vada riqualificata come una cessione diretta d’azienda da assoggettare ad imposta proporzionale. A rendere tali operazioni e le relative contestazioni così numerose ha contribuito in modo decisivo la circostanza che esse sono state “incentivate” dalla previsione dell’art. 176 del TUIR, che le ha espressamente escluse dall’ambito di applicazione della normativa antielusiva operante nell’ambito dell’imposizione sul reddito.

L’A. sottolinea come la circolazione di un complesso aziendale possa avvenire in svariati modi, non solo per il tramite della sua diretta cessione a terzi, ma anche mediante il ricorso a strumenti alternativi (ad es. scissione della società contenitore con cessione delle partecipazioni della scissa o della beneficiaria) e come, di conseguenza, il regime tributario applicabile alle diverse modalità di circolazione non sia sempre lo stesso.

Di qui la possibilità per il contribuente di ampi margini di scelta.

Questo fa sì che anche laddove la scelta del contribuente dovesse comportare un risparmio di imposta, questo non sarebbe mai patologico, bensì fisiologico, in quanto riconosciuto proprio dall’ordinamento.

L’operazione posta in essere quindi, se pur fiscalmente vantaggiosa, non avrebbe nulla a che vedere con qualsivoglia forma di elusione e di abuso di diritto.

Ma vieppiù, essendo prevista espressamente dall’art. 176, comma 3, TUIR la natura non elusiva del conferimento d’azienda e della successiva cessione delle partecipazioni acquisite, non avrebbe alcun senso, in quanto palesemente contraddittoria da un punto di vista sistematico, considerarla elusiva ai fini dell’imposta di registro.

Detta previsione rende superata la diversa questione interpretativa dell’art. 20 DPR 131/86 (cioè se si tratta o meno di una norma avente funzione antielusiva vera e propria) fermo restando che per l’A. comunque l’art. 20 TU Registro non assolve ad una funzione antielusiva come quella dell’art. 37-bis DPR 600/73.

A conferma di ciò sta il fatto che la mancanza nell’ambito dell’imposta di registro di un’espressa disposizione antielusiva analoga a quella dell’art. 37-bis citato costituisce una precisa scelta del legislatore, ponderata e coerente alla natura dell’imposta di registro quale imposta d’atto e non già una lacuna che il legislatore sarebbe stato chiamato quanto prima a colmare.

Ciò induce l’A. ad escludere che nel sistema dell’imposta di registro operino clausole elusive sussidiarie rispetto all’art. 20 che facciano leva su valutazioni economiche delle operazioni, quali sono sia l’art. 37 citato che il divieto di abuso del diritto così come costruito dalla giurisprudenza. (EM)

### **Prassi Amministrativa**

**Art. 2, commi da 36-decies a 36-duodecies, del decreto legge 13 agosto 2011 n. 138, convertito, con modificazioni, nella legge 14 settembre 2011, n. 148 – Interpelli disapplicativi della disciplina sulle società in perdita sistematica – Primi chiarimenti interpretativi.**

Circ. Agenzia delle Entrate 11 giugno 2012, n. 23/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it)

La Circolare fornisce i primi chiarimenti in relazione alla disciplina sulle società in perdita sistematica e per la gestione delle relative istanze di disapplicazione da parte degli Uffici dell’Agenzia delle Entrate.

Per effetto delle novità del DL 13 agosto 2011 n. 138 convertito, con modificazioni, nella legge 14 settembre 2011, n. 148, le società di comodo si dividono in 2 categorie: le “vecchie” società non operative, i cui ricavi non sono congrui (per non aver superato il test di operatività di cui all’art. 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724) e le “società in perdita sistematica” che per un triennio consecutivo presentano risultati negativi ovvero, sempre per lo stesso periodo di osservazione, presentino indifferentemente due dichiarazioni dei redditi in perdita fiscale ed una terza con un reddito imponibile inferiore a quello minimo presunto.

Le cause di disapplicazione automatica derivano da due distinti provvedimenti del Direttore dell’Agenzia delle Entrate: per le società non operative bisogna far riferimento solo al

provvedimento del 14 febbraio 2008 mentre per le società in perdita sistematica valgono le nuove cause indicate con il provvedimento dell'11 giugno 2012.

Nel primo caso, la causa va individuata nel periodo per il quale non si vuole applicare la normativa di cui all'art. 30 della L. 724/94, mentre nel secondo caso la causa riguarda esclusivamente uno dei tre periodi di monitoraggio delle perdite.

Le cause di esclusione di cui all'art. 30 della L. 724/94 si applicano, invece, ad entrambe le categorie di società di comodo, per cui è sufficiente che se ne verifichi una per azzerare totalmente la problematica.

Con riferimento al periodo d'imposta 2011 (se il periodo è coincidente con anno solare) la questione si pone solo a proposito del test di operatività, mentre per il 2012 si pone anche con riferimento alla perdita sistematica.

\*\*\*\*\*

Cfr anche F. CIANI, "Abuso dello strumento societario (antieconomicità) e tassazione patrimoniale per perdite fiscali sistematiche", pag. 2.

## Giurisprudenza

### Corte di Cassazione

#### **Accertamento – Autotutela – Responsabilità dell'amministrazione per mancato esercizio.**

Cass., sez. II civ. 3 marzo 2011, n. 5120, in Dir. Prat. Trib. 1/2012, II, pag. 3.

L'Amministrazione finanziaria che non abbia posto in essere l'autotutela invocata secondo le regole della diligenza e della prudenza, deve risarcire il contribuente dei danni economici provocati al contribuente, fra cui le spese sostenute per le prestazioni del proprio commercialista, in applicazione dell'art. 2043 c.c.

#### **Accertamento imposte sui redditi – Accertamento – Accertamento basato sulla norma antielusiva ex art. 37-bis del DPR n. 600/1973 – Rettifica fiscale per violazione dell'art. 37-bis del DPR n. 600/1973 – Indebita indicazione nella dichiarazione fiscale delle voci di reddito ex art. 1 del D.Lgs. n. 471/1997 – Applicabilità delle sanzioni pecuniarie – Conseguenze.**

**Imposte e tasse – Sanzioni – Rettifica fiscale per violazione dell'art. 37-bis del DPR n. 600/1973 – Indebita indicazione nella dichiarazione fiscale delle voci di reddito ex art. 1 del D.Lgs. n. 471/1997 – Applicabilità delle sanzioni pecuniarie – Conseguenze.**

Cass., sez. trib. 30 novembre 2011, n. 25537, in Boll. Trib. 5/2012, pag. 390.

In tema di elusione tributaria, l'art. 37-bis del DPR 29 settembre 1973, n. 600, prevede che l'Amministrazione finanziaria, in applicazione del disconoscimento del vantaggio fiscale ritenuto frutto di operazioni elusive, emetta avviso di accertamento, per cui prevede una speciale procedura e un preciso obbligo motivazionale in relazione al criterio di calcolo delle maggiori imposte e, quanto alle conseguenze di tal atto, l'art. 1, secondo comma, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, recita "se nella dichiarazione è indicato, ai fini delle singole imposte, un reddito imponibile inferiore a quello accertato, o, comunque, un'imposta inferiore a quella dovuta o un credito superiore a quello spettante, si applica la sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento della maggiore imposta o della differenza del credito. La stessa sanzione si applica se nella dichiarazione sono esposte indebite detrazioni d'imposta ovvero indebite deduzioni dall'imponibile, anche se esse sono state attribuite in sede di ritenuta alla fonte", mediante una disposizione da cui si evince che la legge non considera per l'applicazione delle sanzioni quale criterio scriminante la violazione della legge o la sua elusione o aggiramento, essendo necessario e sufficiente che le voci di reddito evidenziate nella dichiarazione siano inferiori a quelle accertate o che siano "indebite", aggettivo espressamente menzionato nel primo comma dell'art. 37-bis

citato, cosicché deve ritenersi che le sanzioni pecuniarie si applichino per il solo fatto che la dichiarazione del contribuente sia difforme rispetto all'accertamento.

**Elusione fiscale – Interpello – Risposta dell'Amministrazione – Risposta che rileva l'incompletezza della documentazione – Impugnabilità – Esclusione.**

Cass., sez. trib. 13 aprile 2012, n. 5843, in Rass. Trib. Cass. 4/2012, pag. 16.

Ai sensi del combinato disposto dagli artt. 37 bis, comma 8, DPR 600/1973 e 1 DM 19 giugno 1998, n. 259, al contribuente è fatto carico di descrivere compiutamente la fattispecie concreta che s'intende esentare dall'osservanza delle norme antielusive e di allegare copia della documentazione rilevante ai fini della relativa individuazione e qualificazione (perciò la Corte ritiene che il provvedimento oggetto dello specifico giudizio non era provvedimento di definitivo diniego della richiesta disapplicazione, bensì provvedimento, sostanzialmente interlocutorio, di declaratoria d'improcedibilità dell'istanza, con il quale, non si respinga nel merito l'istanza medesima, ma se ne rileva una tale carenza, sul piano della descrizione della situazione e delle correlative allegazioni documentali, si da renderla come non proposta siccome insuscettibile di qualsiasi plausibile valutazione. E conseguentemente – atteso che la regola è quella dell'impugnabilità dei soli atti amministrativi definitivi con rilevanza esterna – ritiene che il provvedimento in rassegna non fosse assimilabile ad alcuno di quelli indicati dall'art. 19 D.Lgs. 546/1992 e quindi non fosse impugnabile).

**Richiesta di imposte non dovute – Obbligo di correzione di autotutela – Sussistenza – Omessa impugnazione del contribuente – Irrilevanza.**

Cass., sez. III, 20 aprile 2012, n. 6285, in Rass. Trib. Cass. 4/2012, pag. 8.

Le regole di imparzialità, correttezza e buona amministrazione impongono alla P.A., una volta informata dell'errore in cui sia incorsa, di compiere le necessarie verifiche e poi, accertato l'errore, di annullare il provvedimento riconosciuto illegittimo o, comunque, errato. Non vi è, dunque, spazio alla mera discrezionalità poiché essa verrebbe necessariamente a sconfinare nell'arbitrio, in palese contrasto con l'imparzialità, correttezza e buona amministrazione che sempre debbono informare l'attività dei funzionari pubblici. E questo principio vale anche allorché il contribuente compiendo una scelta di strategia difensiva il cui esito eventualmente negativo non può che imputare a se stesso abbia lasciato scadere il termine utile per impugnare il provvedimento avanti alla Commissione Tributaria, giudice competente ad accertarne l'illegittimità e, quindi, sia stato costretto ad affidarsi all'autotutela della P.A. (nel caso di specie la Cassazione conferma però la sentenza di merito che aveva escluso il diritto al risarcimento del danno ritenendo non provata la colpa della Amministrazione che aveva provveduto allo sgravio).

L'obbligo per la P.A. di agire nel rispetto delle regole di imparzialità, correttezza e buona amministrazione impone il riconoscimento in tempi ragionevoli in autotutela del diritto del contribuente, anche quando non sia previsto uno specifico termine per l'adempimento; spetta in questo caso al giudice di merito stabilire, volta per volta e considerando la situazione concreta, se il tempo impiegato dalla P.A. sia o meno rispettoso delle regole indicate.

**CONTENZIOSO TRIBUTARIO**

**Prassi Amministrativa**

**Contenzioso tributario – Programmazione gestione della mediazione e del contenzioso tributario per l'anno 2012.**

Circ. Agenzia delle Entrate 11 giugno 2012, n. 22/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it)

La Circolare definisce e riepiloga in modo sistematico i contenuti del programma per la gestione del contenzioso tributario per l'anno 2012.

L'obiettivo prioritario cui deve essere finalizzate l'attività svolta presso gli uffici è individuato nella riduzione del contenzioso, finalità perseguibile mediante l'applicazione degli istituti deflativi del contenzioso presenti nell'ordinamento.

## Giurisprudenza

### Corte di Giustizia CE

#### **Contenzioso tributario – Processo tributario – Definizione delle liti pendenti in Cassazione (DL n. 40/2010) – Compatibilità con l'ordinamento comunitario – Art. 3, comma 2-bis, del DL n. 40/2010.**

Corte di Giust. CE, sez. IV, 29 marzo 2012, n. C-417/10, ne Il fisco 18/2012, fasc. n. 1, pag. 2814.

I giudici comunitari ritengono la definizione delle liti ultradecennali pendenti in Corte di Cassazione compatibile con il diritto comunitario, in quanto: - non esiste un obbligo, per gli Stati membri, di adottare, in merito alle imposte dirette, normative interne strumentali a contrastare l'abuso del diritto; - la definizione è applicabile, al ricorrere dei presupposti indicati dalla norma, a tutti i soggetti che si trovano in quella specifica situazione, quindi non può essere considerata una misura selettiva, da qui l'esclusione della sua configurabilità come aiuto di Stato. L'art. 3, comma 2-bis, del DL n. 40/2010 ha introdotto una definizione delle liti pendenti in Corte di Cassazione (le quali possono riguardare sia l'IVA che le imposte dirette), con esclusione delle cause da rimborso, al ricorrere delle seguenti condizioni: - al 26 maggio 2010, la causa avrebbe dovuto essere iscritta a ruolo da almeno dieci anni; - l'Amministrazione finanziaria sarebbe dovuta risultare soccombente nei pregressi gradi di merito. Ai fini della definizione, occorre versare una somma pari al 5% del valore della controversia, determinato ai sensi dell'art. 16 della L. 289/2002. Occorre rilevare che la causa concerneva la fiscalità diretta, e che il giudice rimettente aveva prospettato il contrasto con il diritto comunitario alla luce della circostanza che la causa verteva in tema di "abuso del diritto", principio di matrice comunitaria.

#### **Contenzioso tributario – Processo tributario – Definizione delle liti pendenti in C.T.C. (DL n. 40/2010) – Compatibilità con l'ordinamento comunitario – Art. 3, comma 2-bis, del DL n. 40/2010.**

Corte di Giust. CE, sez. IV, 29 marzo 2012, n. C-500/10, ne Il fisco 18/2012, fasc. n. 1, pag. 2821.

I giudici comunitari (la causa concerneva l'IVA) rilevano che uno dei dogmi del diritto europeo è la ragionevole durata del processo, e che la norma interna è strumentale ad attuare tale principio: infatti, il DL. N. 40/2010, da un lato, consente l'estinzione solo delle cause pendenti da almeno dieci anni, dall'altro, è entrato in vigore ben quattordici anni dopo il termine di decadenza entro cui potevano essere depositati i ricorsi dinanzi alla C.T.C. Per questo motivo, non è possibile il paragone con i condoni di cui alla L. n. 289/2002 (si allude al c.d. "condono tombale" e alla "rottamazione dei ruoli"), ove si realizzava una vera e propria rinuncia dello Stato membro all'imposizione. La definizione delle liti in C.T.C. non è una rinuncia all'imposizione, "bensì una disposizione eccezionale diretta a far osservare il principio del termine ragionevole, estinguendo le procedure più vecchie pendenti dinanzi al giudice tributario di terzo grado, con la conseguenza che la decisione di secondo grado passa in giudicato". L'art. 3, comma 2-bis del DL n. 40/2010 ha introdotto una definizione delle liti pendenti in C.T.C. (le quali possono riguardare sia l'IVA che le imposte dirette), con esclusione delle cause da rimborso, al ricorrere delle seguenti condizioni:

- al 26 maggio 2010, la causa avrebbe dovuto essere iscritta a ruolo da almeno dieci anni;
- l'Amministrazione finanziaria sarebbe dovuta risultare soccombente nei pregressi gradi di merito.

La definizione operava automaticamente, senza la necessità di effettuare alcun versamento, con la conseguenza che il credito erariale si estingueva, passando in giudicato la sentenza di secondo grado (il presupposto per la definizione, come detto, era la duplice soccombenza dell'Erario nei gradi di merito).

## **CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie**

### **Giurisprudenza**

#### **Corte di Cassazione**

#### **Interpello disapplicativo – Diniego è impugnabile di fronte commissioni tributarie – Mancata impugnazione rende incontestabile la situazione.**

Cass., sez. trib. 15 aprile 2011, n. 8663, in Dir. Prat. Trib. 1/2012, II, pag. 115.

Il parere reso a seguito di istanza di interpello disapplicativo, presentata dal contribuente, costituisce atto impugnabile di fronte alle Commissioni tributarie, in quanto è, in sostanza, un diniego di agevolazione. La posizione giuridica soggettiva del contribuente non è di interesse legittimo bensì di diritto soggettivo, con la conseguenza che l'Agenzia delle entrate, una volta appurato, tramite la prova fornita dal contribuente, che l'operazione non ha natura elusiva, non può opporre alcun diniego, essendo insussistenti profili di discrezionalità. Il giudice investito del ricorso contro il diniego non deve limitarsi a valutare l'illegittimità dell'atto, ma deve esaminare nel merito la pretesa, eventualmente stabilendo la natura non elusiva dell'operazione. La mancata impugnazione del diniego da parte del contribuente rende incontestabile la situazione, per cui la natura non elusiva dell'operazione non potrà più essere censurata mediante l'impugnazione di atti successivi.

## **VIOLAZIONI E SANZIONI**

### **Dottrina**

#### **“Cambia la disciplina sanzionatoria delle omesse comunicazioni di minusvalenze su titoli”** di G. MOLINARO, in Corr. Trib. 13/2012, pag. 981.

Il decreto semplificazioni fiscali introduce una specifica sanzione per le ipotesi di omessa comunicazione delle minusvalenze superiori a 5 milioni di euro realizzate su partecipazioni immobilizzate non aventi i requisiti della “*participation exemption*” e di omessa comunicazione delle minusvalenze di importo superiore a 50.000 euro derivanti da operazioni su titoli quotati, allineandola, anche nell'importo, a quella prevista per la deducibilità dei costi derivanti da operazioni intercorse con soggetti “*black list*”. Il precedente regime sanzionatorio creava problemi derivanti dalla circostanza che l'omessa, tardiva o incompleta comunicazione non determinava l'applicazione di una specifica sanzione, bensì l'indeducibilità delle minusvalenze non comunicate. Tale sanzione, qualificabile come “impropria”, determinava una potenziale violazione del principio di specialità vigente in materia di sanzioni amministrative tributarie.

L'omessa, incompleta o infedele comunicazione delle minusvalenze di ammontare superiore a 50.000 euro, nonché delle minusvalenze di ammontare complessivo superiore a cinque milioni di euro derivanti da cessioni di partecipazioni che costituiscono immobilizzazioni finanziarie, è punita con la sanzione amministrativa del 10% delle minusvalenze la cui comunicazione è omessa, incompleta o infedele, con un minimo di 500 euro ed un massimo di 50.000 euro.

La nuova misura sanzionatoria per le violazioni agli obblighi di comunicazione delle minusvalenze è retroattiva, cioè si applica sia alle violazioni ancora da contestare sia a quelle già contestate, in attuazione del principio di applicazione della legge più favorevole, previsto per le sanzioni amministrative tributarie. La retroattività incontra l'unico limite dei rapporti esauriti, cioè per i quali sia intervenuto un giudicato o siano decorsi i termini di prescrizione o decadenza. Qualora, però non sia ancora intervenuto un provvedimento definitivo, le più onerose sanzioni, in materia di omesse comunicazioni, già irrogate nei confronti dei contribuenti sono annullabili anche d'ufficio, in ogni stato e grado del giudizio. (EM)

## **IMPOSTE E TASSE (in genere)**

### **Giurisprudenza**

#### **Corte Costituzionale**

**Imposte e tasse (in genere) – Finanza regionale – Contrasto alle frodi fiscali nazionali e internazionali operate nella forma dei cosiddetti “caroselli” e “cartiere” – Recupero dei conseguenti crediti di imposta – Applicazione anche a tributi di pertinenza della Regione Sicilia – Illegittimità costituzionale dell’art. 1, comma 6, del DL n. 40/2010.**

**Imposte e tasse – Finanza regionale – Controversie tra Amministrazione finanziaria ed ex concessionarie del servizio di riscossione – Definizione agevolata e modalità di attuazione della riserva statale per l’introito del maggior gettito – Infondatezza della questione di legittimità costituzionale dell’art. 2, commi 2-*undecies* e 2-*octies*, del DL n. 40/2010.**

**Imposte e tasse – Finanza regionale – Controversie pendenti in Cassazione per le quali l’Amministrazione finanziaria sia rimasta soccombente nei gradi di merito – Definizione agevolata – Gettito destinato al finanziamento delle missioni internazionali di pace – Coinvolgimento di tributi che avrebbero dovuto essere riscossi nella Regione Sicilia – illegittimità costituzionale dell’art. 3, comma 2-*bis*, del DL n. 40/2010.**

Corte Cost. 18 aprile 2011, n. 152, in Boll. Trib. 7/2012, pag. 553.

E' costituzionalmente illegittimo l'art. 1, sesto comma, del DL 25 marzo 2010, n. 40 (convertito, con modificazioni, dalla legge 22 maggio 2010, n. 73), nella parte in cui, dettando una disciplina specifica volta al recupero dei crediti di imposta illegittimamente utilizzati, prevede una generica riserva all'erario dello stato, con riversamento delle relative entrate al suo bilancio, anche con riferimento a tributi che avrebbero dovuto essere riscossi nel territorio della Regione Sicilia.

Non è fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 2, commi 2-*undecies* e 2-*octies*, del DL 25 marzo 2010, n. 40 (convertito, con modificazioni, dalla legge 22 maggio 2010, n. 73), laddove prevedono una definizione agevolata delle controversie, relative alle attività svolte fino al 30 giugno 1999, tra l'Amministrazione finanziaria e le società ex concessionarie del servizio di riscossione acquisite da Equitalia, in quanto il gettito delle entrate derivanti dalla eventuale definizione agevolata delle stesse è del tutto svincolato dal presupposto della riscossione nel territorio regionale di un tributo erariale e non si tratta di entrate tributarie nuove o preesistenti.

E' costituzionalmente illegittimo l'art. 3, comma 2-*bis* del DL 25 marzo 2010, n. 40 (convertito, con modificazioni, dalla legge 22 marzo 2010, n. 73), che disciplina la definizione agevolata delle controversie tributarie pendenti da oltre dieci anni dinanzi alla Corte di Cassazione alla data di entrata in vigore del predetto decreto e nelle quali l'Amministrazione sia rimasta soccombente nei primi due gradi di giudizio, dietro il pagamento di un importo pari al cinque per cento del valore della controversia e la rinuncia ad un'eventuale pretesa di equa riparazione determinanti l'estinzione del relativo processo, nella parte in cui stabilisce che le maggiori entrate così derivanti affluiscono al fondo di cui all'art. 7-*quinqueis*, comma 1, del DL 10 febbraio 2009, n. 5 (convertito, con modificazioni, dalla legge 9 aprile 2009, n. 33), per essere destinate alle esigenze di

finanziamento dell'emissioni internazionali di pace anche con riferimento a controversie inerenti a tributi erariali che avrebbero dovuto essere riscossi nel territorio della Regione Sicilia.

### Corte di Cassazione

#### **Imposte e tasse (in genere) – Imposte in genere.**

Cass., sez. trib. 24 febbraio 2012, n. 2854, in Cont. Fin. e contr. 4/2012, pag. 348.

La Corte di Cassazione si sofferma ancora una volta sulla deducibilità dei compensi da corrispondere agli amministratori.

In particolare, i giudici hanno sancito l'illegittimità della deduzione dal reddito imponibile dell'anno di competenza per le spese sostenute per la retribuzione degli amministratori dell'azienda nel caso in cui il pagamento è stato effettuato dopo la scadenza sancita dalla legge.

Con la sentenza in oggetto, la Corte di Cassazione ha riformato la decisione dei giudici del secondo grado chiarendo che, nel caso di specie, non è applicabile il principio di "cassa allargata" (in base al quale si considerano percepiti nel periodo di imposta i compensi corrisposti entro il 12 gennaio dell'anno successivo).

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

#### **Prassi Amministrativa**

#### **Convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni – Composizione delle controversie fiscali internazionali – Le procedure amichevoli.**

Circ. Agenzia delle Entrate 5 giugno 2012, n. 21/E

La Circolare fornisce chiarimenti in materia di gestione delle procedure di composizione amichevole delle controversie fiscali fra Stati, come disciplinate dalle convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia e ispirate alla disposizione contenuta nell'art. 25 del Modello OCSE.

La procedura amichevole rappresenta un rimedio esperibile dal contribuente che ritenga di essere lesa da un'imposizione fiscale non conforme alla Convenzione.

Rientrano tutte le fattispecie generatrici di doppia imposizione giuridica o economica che riguardano sia le persone fisiche che giuridiche.

Il termine generale per la presentazione dell'istanza di procedura amichevole è di tre anni a partire dalla prima notifica della misura che comporta l'imposizione non conforme alle disposizioni della Convenzione.

E' possibile che una procedura amichevole sia iniziata direttamente dalle autorità competenti degli Stati contraenti.

Per quanto riguarda le rettifiche dei prezzi di trasferimento, l'istanza viene di regola presentata nello Stato che ha emesso l'atto da cui origina la doppia imposizione, a cura dell'impresa residente destinataria dell'accertamento.

L'istanza di apertura della procedura amichevole deve essere presentata direttamente dal contribuente nel proprio Stato di residenza, indipendentemente dal ricorso previsto dalla legislazione nazionale, il quale può essere instaurato in maniera concomitante al fine di evitare che, in pendenza della procedura amichevole, l'imposta accertata dall'Amministrazione possa diventare definitiva.

Di conseguenza, se le autorità competenti raggiungono un accordo che elimina la doppia imposizione senza che sia ancora intervenuto un giudicato, il presupposto per l'esecuzione dell'accordo amichevole è l'accettazione dei suoi contenuti da parte del contribuente e la contestuale rinuncia al ricorso giurisdizionale.



Nel caso opposto, l'autorità competente italiana deve limitarsi a comunicare gli esiti del giudizio all'altra autorità competente.

## Giurisprudenza

### Corte di Giustizia UE

**Direttiva 90/434/CEE – Regime fiscale comune da applicare alle fusioni, alle scissioni, ai conferimenti d'attivo e agli scambi d'azioni concernenti società di Stati membri diversi – Art. 11, n. 1, lett. a) – Valide ragioni economiche – Ristrutturazione o razionalizzazione delle attività delle società partecipante all'operazione – Nozioni.**

Corte di Giust. CE, sez. V, 10 novembre 2011, n. C-126/10, in Riv. Dir. Trib. 1/2012, IV, pag. 3.

L'art. 11, n. 1, lett. a), della direttiva del Consiglio 23 luglio 1990, 90/434/CEE, relativa al regime fiscale comune da applicare alle fusioni, alle scissioni, ai conferimenti d'attivo ed agli scambi d'azioni concernenti società di Stati membri diversi, deve essere interpretato nel senso che, nel caso di un'operazione di fusione tra due società di uno stesso gruppo, può costituire una presunzione che tale operazione non è stata effettuata per "valide ragioni economiche" ai sensi di tale disposizione il fatto che, al momento dell'operazione di fusione, la società incorporata non esercita alcuna attività, non detiene alcuna partecipazione finanziaria e si limita a trasferire alla società incorporante solo perdite fiscali di importo elevato e di origine indeterminata, anche se tale operazione ha un effetto positivo in termini di economia di costi strutturali per tale gruppo. Spetta al giudice del rinvio verificare se, alla luce dell'insieme delle circostanze che caratterizzano la controversia di cui è investito, nell'ambito di detta controversia sussistano gli elementi costitutivi della presunzione di frode o di evasione fiscale ai sensi di detta disposizione.

\*\*\*\*\*

Con nota firmata di A. VISCONTI, "I limiti esterni all'applicazione delle disposizioni antielusive/abuso per le operazioni di riorganizzazione societaria tra soggetti residenti".

**Libera circolazione dei capitali – Imposta sulle società – Convenzioni contro le doppie imposizioni – Divieto di detrarre l'imposta dovuta ma non riscossa in altri Stati membri.**

Corte di Giust. CE 8 dicembre 2011, n. C-157/10, in Riv. Dott. Comm. 1/2012, pag. 224.

L'art. 67 del Trattato CEE e l'art. 1 della direttiva del Consiglio 24 giugno 1988, 88/361/CEE, per l'attuazione dell'art. 67 del Trattato, non ostano alla normativa di uno Stato membro, come quella in discussione nella causa principale, che, nell'ambito dell'imposta sulle società e delle disposizioni contro la doppia imposizione, vieta di detrarre l'importo dell'imposta dovuta in altri Stati membri dell'Unione europea su redditi soggetti a detta imposta e realizzati nel territorio di questi, nel caso in cui l'importo, sebbene dovuto, non sia stato pagato in virtù di esenzioni, sgravi o altri vantaggi fiscali, nei limiti in cui siffatta normativa non sia discriminatoria rispetto al trattamento cui sono assoggettati gli interessi realizzati in detto Stato membro, circostanza che è compito del giudice del rinvio verificare.

### Corte di Cassazione

**Imposte dirette – IRES – Norme generali sulle valutazioni – Operazioni con imprese extra-UE domiciliate in paradisi fiscali – Mancata separata indicazione dei costi nel Modello Unico – Dichiarazione integrativa – Efficacia non sanante – Art. 110, comma 11, del TUIR.**

Cass., sez. trib. 4 aprile 2012, n. 5398, ne Il fisco 19/2012, fasc. n. 1, pag. 2967.

La mancata indicazione separata nel Modello UNICO dei costi derivanti da operazioni intercorse con controparti *black list* (art. 110, comma 10, del TUIR) non può ritenersi sanata per effetto della presentazione della dichiarazione integrativa successivamente alla contestazione della violazione. Il rigido orientamento adottato dalla Suprema Corte potrebbe riverberare effetti anche nell'attuale contesto normativo, nel quale, venuta meno l'indeducibilità dei costi per omessa indicazione in dichiarazione delle variazioni in aumento e in diminuzione (L. n. 296/2006), la presentazione della dichiarazione integrativa rileva ai fini della determinazione della misura delle sanzioni irrogabili. Infatti, in tutti i casi in cui, previa dimostrazione delle esimenti di cui all'art. 110, comma 11, del TUIR, il contribuente abbia provveduto, successivamente all'avvio dei controlli, alla presentazione della dichiarazione integrativa, rimarrebbe applicabile la sanzione proporzionale del 10% dei costi, mentre la sanzione residuale (da 258 euro a 2.065 euro) opererebbe solo nei casi in cui le dichiarazioni integrative siano presentate prima dell'avvio dei controlli.

### Commissioni tributarie di merito

#### **Redditi prodotti all'estero – Credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero – Definitività dell'imposta estera – Decadenza dal diritto di detrazione del credito.**

Comm. Trib. prov. di Parma, sez. I, 9 novembre 2010, n. 221/01/10, in Riv. Dir. Trib. 1/2012, V, pag. 3.

La definitività dell'imposta estera sussiste già nell'anno di versamento degli acconti nello Stato estero e la mancata esposizione dell'imposta estera nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui è divenuta definitiva comporta la decadenza dal diritto di detrazione del credito.

\*\*\*\*\*

Con nota firmata di F. AVELLA, "La definitività dell'imposta estera per beneficiare del credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero e la (mancata) decadenza dal diritto".

### IRES

#### Dottrina

**"L'eccedenza IRES di gruppo è utilizzabile dalla consolidante anche se non indicata in dichiarazione"** di M. BUSICO, in Corr. Trib. 13/2012, pag. 935.

Con le modifiche apportate dal decreto semplificazioni fiscali (D.L. n. 16/2012, convertito dalla L. n. 44/2012) all'art. 43-ter del D.P.R. n. 602/73 è stato previsto che l'Amministrazione finanziaria non possa procedere al disconoscimento di crediti scaturenti dal consolidato utilizzati dalla società consolidante, qualora non sia stata data indicazione di tale utilizzo nell'apposito quadro della dichiarazione. L'intervento normativo è di chiara natura interpretativa e quindi tale da incidere sui giudizi in corso. L'A., pur riconoscendo che l'intervento del legislatore dovrebbe aver risolto il problema delle società controllanti che si sono viste disconoscere, a fronte di un credito effettivamente spettante, l'utilizzo in proprio dell'eccedenza di gruppo per effetto della mera mancata indicazione di tale utilizzo nell'apposito quadro della dichiarazione, auspica tuttavia che l'Agenzia delle entrate disponga agli Uffici periferici di abbandonare i contenziosi in corso. (SG)

**“Trasferimento della residenza delle società: i problemi che dovrà affrontare il decreto attuativo”**, di S. MAYR, in Boll. Trib. 5/2012, pag. 331.

Con l'art. 91 del D.L. 24 gennaio 2012, n. 1, è stato modificato l'art. 166 del TUIR (trasferimento all'estero della residenza delle società) come reazione del legislatore italiano alla sentenza della Corte di Giustizia sulla c.d. “*exit tax*”. La modifica consiste nell'aggiunta all'art. 166 dei commi 2-*quater* e 2-*quinquies*.

In base al primo, i soggetti che trasferiscono la residenza, in presenza delle altre condizioni ivi previste, in Stati dell'Unione o in Stati aderenti all'Accordo SEE inclusi nella *white list* possono richiedere, in alternativa a quanto stabilito al comma 1 dell'art. 166, la sospensione degli effetti del realizzo ivi previsto, «*in conformità ai principi sanciti dalla sentenza 29 novembre 2011, causa C-371/10, National Grid Indus BV*».

Il secondo comma aggiunto (2-*quinquies*) prevede l'emanazione di un decreto attuativo di tali disposizioni da parte del Ministero «*al fine di individuare, tra l'altro, le fattispecie che determinano la decadenza della sospensione, i criteri di determinazione dell'imposta dovuta e le modalità di versamento*».

Il decreto attuativo dovrà affrontare diverse questioni, di non facile soluzione, tra le quali assumono particolare rilievo:

- la caratterizzazione o meno dell'opzione in termini “*all in - all out*”;
- la natura dei beni su cui calcolare il plusvalore maturato fino al momento del trasferimento della residenza. I problemi più delicati sorgono con riferimento ai beni immateriali (iscritti o meno nel bilancio come *asset*), quali marchi, brevetti, *know how*, avviamento, ma anche determinate funzioni aziendali alle quali è attribuibile un valore economico al momento del trasferimento della residenza;
- le modalità di calcolo del plusvalore latente in base al valore normale del bene; in particolare dovrà essere chiarito se il “valore normale” richiamato dall'art. 166, comma 1, debba essere ancora quello definito dall'art. 9, commi 3 e 4, del TUIR, oppure valga il concetto (non del tutto sovrapponibile) del valore “*at arm's length*” come determinato in base al Rapporto OCSE sui prezzi di trasferimento del 22 luglio 2010;
- l'individuazione del momento del realizzo (all'estero) del plusvalore, che interrompe la sospensione della tassazione in Italia, e in particolare se tale momento debba essere individuato, come sembrerebbe, in base ai criteri italiani o a quelli dell'ordinamento estero;
- il destino delle “latenti” variazioni in diminuzione del reddito imponibile e il destino di plusvalori già tassati (con imposta sostitutiva) quando il riconoscimento dei nuovi valori fiscali ai fini dell'ammortamento o ai fini della plusvalenza in caso di cessione è subordinato al decorso di un certo periodo di tempo dall'affrancamento dei valori e il trasferimento della residenza avviene proprio in questo “periodo di osservazione”;
- l'eventuale pretesa, da parte dell'Amministrazione finanziaria, di interessi sul pagamento differito dell'imposta e/o di una garanzia del credito per le imposte sospese;
- la sorte delle perdite pregresse (compresa quella corrente dell'ultimo periodo d'imposta) in assenza di una stabile organizzazione dopo il trasferimento della residenza: tali perdite dovrebbero essere considerate deducibili dal reddito imponibile costituito dalle plusvalenze latenti;
- la definizione della documentazione che la società dovrà preparare e consegnare all'Amministrazione finanziaria al momento dell'uscita e alla fine di ogni periodo d'imposta successivo. (PT)

## **REDDITI DI CAPITALE**

### **Dottrina**

**“La <<leva fiscale>> per i fondi immobiliari”** di M. PIAZZA e G. BARBAGELATA, in Corr. Trib. 12/2012, pag. 893.

Il D.L. n. 70/2011 è intervenuto sul regime fiscale dei fondi immobiliari, introducendo una regolamentazione fiscale speciale, differenziata a seconda della tipologia di fondo immobiliare. Si è così probabilmente ritenuto di incidere sul fenomeno dei fondi immobiliari costituiti da un ristretto numero di investitori per finalità diverse dalla pura e semplice gestione collettiva attraverso il ricorso alla «leva fiscale». La modifica normativa, peraltro, riguarda non soltanto il fenomeno dei fondi immobiliari chiusi, bensì tutta la categoria degli OICR. I principali aspetti del nuovo regime - di seguito sintetizzati - sono stati oggetto della Circolare dell’Agenzia delle entrate n. 2/E del 2012. Nel merito:

- nel caso in cui i fondi (o il soggetto incaricato della gestione) siano sottoposti a forme di vigilanza prudenziale e rispettino i requisiti civilistici della pluralità di investitori e dell'autonomia del soggetto gestore, i redditi da questi prodotti beneficiano di un regime di esenzione;
- ai fondi immobiliari chiusi partecipati esclusivamente da investitori istituzionali, a prescindere da ogni valutazione in merito ai requisiti di autonomia gestionale e pluralità dei partecipanti, si rende applicabile il regime fiscale “speciale” previsto dal D.L. n. 351/2001, consistente principalmente nel non assoggettamento ad imposta in capo al fondo, oltre a diverse agevolazioni soprattutto sul fronte dell’imposizione indiretta. Si qualificano tra gli «istituzionali» anche i «veicoli» partecipati in misura superiore al 50% da «istituzionali», ivi inclusi la Cassa depositi e prestiti S.p.A., i *trust* con beneficiari individuati, le *partnership* - questi ultimi due a condizione di non essere istituiti allo scopo di fare beneficiare indebitamente della tassazione agevolata soggetti residenti in Italia - e i fondi sovrani. Ai sensi dell'art. 7 del D.L. n. 351/2001, i proventi distribuiti ai possessori delle quote in costanza di partecipazione al fondo, nonché la differenza positiva tra il valore di riscatto o di liquidazione delle quote ed il costo di sottoscrizione o acquisto delle stesse, è soggetta alla ritenuta del 20%. In caso di cessione a titolo oneroso (negoiazione delle quote) o in caso di riscatto o liquidazione (qualora fossero realizzate perdite), i redditi diversi sono soggetti per intero al regime dell'imposta sostitutiva di cui all'art. 6 del D.Lgs. n. 461/1997 in regime «amministrato» anche in assenza di opzione, salvo rinuncia da parte del contribuente. Ovviamente, in capo agli investitori «istituzionali», se tali redditi sono conseguiti nell'esercizio d'impresa, si applicano le ordinarie disposizioni del TUIR;
- ai fondi immobiliari chiusi non partecipati esclusivamente da investitori «istituzionali» che soddisfino i requisiti civilistici di «pluralità» e «autonomia» resta applicabile il regime di cui al D.L. n. 351/2001 sia ai fini delle imposte dirette sia di quelle indirette. Tuttavia in capo agli investitori «non istituzionali» che detengono una quota di partecipazione al fondo superiore al 5% i redditi conseguiti dal fondo sono imputati per trasparenza, con la precisazione che - trattandosi di redditi di capitale - non rilevano eventuali risultati negativi. Per gli investitori (anche «non istituzionali») possessori di quote di partecipazione non superiori al 5%, resta invece applicabile il regime di tassazione previsto dall'art. 7 del D.L. n. 351/2001, con applicazione della ritenuta del 20% a titolo d'imposta o a titolo d'acconto a seconda della natura del partecipante. In caso di cessione a titolo oneroso da parte di un partecipante «non istituzionale» di quote di partecipazione superiori al 5% del patrimonio del fondo, queste sono assimilate a quote di partecipazione «qualificate» in società di persone ai sensi del TUIR e come tali soggette ad imposizione. Per i partecipanti esercenti imprese commerciali, non può trovare applicazione il regime della PEX «per difetto del requisito previsto dal comma 1, lett. d), del medesimo articolo (esercizio di impresa commerciale)»;
- i partecipanti residenti e non residenti (non «istituzionali») che, alla data del 31 dicembre 2010, detenevano una quota di partecipazione al fondo superiore al 5% sono tenuti a corrispondere un'imposta sostitutiva pari al 5% del valore medio delle quote risultante dai prospetti periodici relativi al periodo d'imposta 2010. Per i fondi di nuova istituzione e non operativi alla data del 31 dicembre 2010, l'imposta sostitutiva non è dovuta in quanto in tale periodo non sono maturati redditi immobiliari tassabili. L'imposta non è inoltre dovuta in caso di liquidazione agevolata del fondo (cfr. *infra*);

- i fondi «non istituzionali», nei quali almeno un partecipante «non istituzionale» al 31 dicembre 2010 deteneva una quota superiore al 5% del patrimonio del fondo, potevano essere posti in liquidazione entro lo scorso 31 dicembre, mediante apposita delibera dell'organo amministrativo della SGR. All'adozione della delibera consegue il prelievo da parte della SGR di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi pari al 7% del valore netto del fondo risultante dal prospetto relativo al 31 dicembre 2010, ad eccezione dei fondi di nuova istituzione non ancora operativi alla data del 31 dicembre 2010. (PT)

\*\*\*\*\*

Per un esame del riassetto del regime fiscale per le imposte dirette dei fondi immobiliari, si veda la nostra Circolare Informativa n. 2 del 19 aprile 2012.

## **REDDITO DI IMPRESA**

### **Dottrina**

**“Conferimenti in denaro, riserve non disponibili e norme antielusive nel decreto ACE”**, di G. ALBANO e L. MIELE, in Corr. Trib. 12/2012, pag. 859.

Il decreto di attuazione della disciplina dell'ACE ha chiarito numerosi aspetti della nuova agevolazione. Appaiono di indubbio interesse le disposizioni che hanno chiarito il significato di conferimento in denaro rilevante ai fini del beneficio, includendovi anche le rinunce incondizionate dei soci al diritto alla restituzione di crediti verso la società nonché la compensazione dei crediti in sede di sottoscrizione di aumenti di capitale. Condizione necessaria per la rilevanza dei conferimenti in denaro è l'effettivo versamento, mentre non rileva la mera sottoscrizione di un aumento di capitale. Anche la conversione in azioni di obbligazioni costituisce conferimento in denaro ai fini ACE; anche per i soggetti IAS *adopter*, gli incrementi di patrimonio derivanti dall'emissione di obbligazioni convertibili rilevano a partire dall'esercizio in cui viene esercitata l'opzione, nonostante lo IAS 32 richieda che l'emittente dello strumento finanziario rilevi separatamente, già all'atto dell'emissione, la componente di patrimonio netto (oltre alla componente di passività finanziaria). Ciò in quanto solo a seguito dell'esercizio dell'opzione il sottoscrittore acquisisce la qualità di socio o incrementa la sua partecipazione nella società.

Ai fini ACE rilevano gli accantonamenti di utili a riserva, ad esclusione delle riserve non disponibili. Il decreto attuativo individua la nozione di indisponibilità delle riserve escludendo dalla rilevanza ai fini ACE quelle formate con utili diversi da quelli realmente conseguiti ai sensi dell'art. 2433 c.c. in quanto derivanti da processi di valutazione e quelle che, pur se formate con utili realmente conseguiti, non sono distribuibili né utilizzabili ad altri fini (copertura di perdite e aumenti gratuiti di capitale) per obblighi di legge. Sono, invece, rilevanti le riserve formate con utili realmente conseguiti che, ancorché non distribuibili, sono tuttavia utilizzabili a copertura di perdite e/o ad aumento del capitale e le riserve in sospensione d'imposta. In tal senso, risultano pertanto disponibili la riserva legale e le riserve indivisibili delle società operative e loro consorzi ai sensi dell'art. 12 della L. 904 del 1977.

Il decreto ha inoltre introdotto alcune disposizioni specifiche di carattere antielusivo tese ad evitare, soprattutto nell'ambito dei gruppi societari, effetti moltiplicativi del beneficio. (FDA)

**“Le norme antielusive sterilizzano le moltiplicazioni dell'ACE”** di G. ALBANO e L. MIELE, in Corr. Trib. 14/2012, pag. 1052.

Il decreto di attuazione della normativa concernente l'ACE (D.M. 14 marzo 2012) contiene specifiche disposizioni antielusive volte ad evitare effetti distorsivi o moltiplicativi del beneficio, che potrebbero determinarsi nell'ambito dei gruppi societari nelle ipotesi di acquisto di aziende e di partecipazioni, di conferimenti in denaro e di incremento dei crediti di finanziamento. Le fattispecie

contemplate da decreto ministeriale non esauriscono la casistica, restando comunque applicabili le norme antielusive previste dagli artt. 37, comma 3, e 37-*bis* del DPR n. 600/73.

Per la nozione di gruppo rilevante ai fini dell'applicazione delle norme antielusive in tema di ACE, il decreto attuativo richiama i soggetti di cui agli artt. 2 e 8 (persone fisiche, società di persone, società di capitali, enti commerciali e stabili organizzazioni di soggetti non residenti) che nel corso del periodo d'imposta potevano considerarsi controllanti in base all'art. 2359 c.c. dei medesimi soggetti o sono controllati, anche insieme ad altri soggetti, dalla stesso controllante. Restano escluse dall'applicazione delle norme antielusive le società collegate che, in effetti, non si prestano a manovre volte a moltiplicare indebitamente la base ACE.

Per quanto riguarda la sterilizzazione dei conferimenti in denaro, la norma antielusiva non richiede che il conferimento da A verso a B corrisponda ad un precedente apporto dei soci di A in quanto la società A può essersi procurata i mezzi finanziari attraverso l'indebitamento. Pertanto, la neutralizzazione in capo al conferente di un ammontare corrispondente ai conferimenti effettuati nei confronti di un soggetto controllato residente opera anche anteriormente al formarsi in capo allo stesso conferente dei presupposti per l'applicazione dell'ACE e, quindi, incide sugli incrementi di capitale che si formeranno successivamente. In tale caso, gli AA. ritengono che sia possibile chiedere la disapplicazione della disciplina antielusiva, attraverso istanza di interpello ai sensi del comma 8 dell'art. 37-*bis* del DPR n. 600/73, dimostrando l'assenza di duplicazione del beneficio in quanto non si è verificata la traslazione di un precedente incremento del capitale investito nella conferente.

Considerato che in capo alla conferitaria il conferimento rileva dalla data del versamento *pro-rata temporis* e che la logica della sterilizzazione è quella di evitare duplicazioni del beneficio, per simmetria anche la conferente dovrebbe raggugliare la riduzione sulla base del residuo periodo d'imposta. Gli AA. ricordano tuttavia che in occasione della DIT, in assenza di pronunce ufficiali, una parte della dottrina ha ritenuto applicabile la limitazione in misura piena indipendentemente dalla data in cui sono effettuati i conferimenti.

In analogia con l'irrilevanza dei conferimenti effettuati a favore di soggetti non residenti, gli AA. ritengono che non dovrebbero rilevare in diminuzione della base ACE i conferimenti in denaro verso soggetti espressamente esclusi dall'agevolazione come quelli indicati nell'art. 9 del decreto attuativo (soggetti sottoposti a procedure concorsuali).

Ai fini della sterilizzazione dei crediti di finanziamento, il decreto attuativo fa riferimento ai crediti risultanti in bilancio, di modo che il valore rilevante è quello di iscrizione e non quello facciale. La variazione in aumento del capitale va ridotta dell'incremento dei crediti di finanziamento rispetto a quelli risultanti dal bilancio al 31 dicembre 2010 che costituiscono il parametro di confronto. Secondo gli AA. se l'orientamento espresso dall'Amministrazione finanziaria in occasione della DIT verrà confermato, ne deriverebbe che il raffronto va effettuato complessivamente e non separatamente per ciascuna società beneficiaria.

Il decreto attuativo indica quale causa di sterilizzazione della base di calcolo dell'ACE i conferimenti in denaro provenienti da soggetti non residenti se controllati da soggetti residenti e quelli provenienti da soggetti non residenti (anche se non controllati da residenti) domiciliati in Paesi che non consentono lo scambio di informazioni ai fini fiscali. Ne deriva che le limitazioni in esame non si applicano se i conferimenti provengono da soggetti domiciliati in Paesi con i quali è possibile un adeguato scambio di informazioni ai fini fiscali e che non sono controllati da soggetti residenti. Gli AA. osservano che, sebbene la lettera della norma induca a ritenere il contrario, i conferimenti di cui alle lett. c) e d) del comma 3 dell'art. 10 non diminuiscono la variazione in aumento che residua dopo l'applicazione dell'art. 10, comma 2 (conferimenti verso controllate), ma operano "a monte", riducendo direttamente i conferimenti in denaro rilevanti ai fini della determinazione della base ACE. (FDA)

\*\*\*\*\*

Per un esame della disciplina dell'ACE, si veda la ns. Circolare informativa n. 3 del 26 aprile 2012

**“Il restyling della regola di indeducibilità dei costi finalizzati ad attività criminose”**, di B. SANTACROCE, D. STEVANATO e R. LUPI, in Dial. Trib. 2/2012, pag. 153.

Gli AA. si soffermano sulla disposizione contenuta nell'art. 8 del DL 2 marzo 2012 n. 16 che è intervenuta sui cd "costi da reato" stabilendo che per l'indeducibilità di detti costi occorre la funzionalizzazione della spesa al compimento di un'attività illecita.

Dalla lettura della relazione di accompagnamento emerge che tale indeducibilità non deve essere letta come una sanzione impropria ma deve essere inquadrata come regola generale nell'ambito della determinazione del reddito imponibile.

La relazione governativa per Santacroce appare discutibile nel suo tentativo di ricondurre a sistema una norma la cui connotazione parasanzionatoria sembra essere difficilmente negabile.

Per Stevanato la modifica alla norma che stabilisce l'indeducibilità dei cd "costi da reato" ha sostanzialmente una portata interpretativa del significato che poteva essere anche in precedenza attribuito alla disposizione (tanto che ne è stata sancita la portata retroattiva) e conferma la natura parasanzionatoria della disposizione come rilevata già da Santacroce.

Per effetto della novella non è sufficiente per l'indeducibilità che il sostenimento del costo avvenga in violazione di un precetto penale quando il fattore produttivo è impiegato in una attività lecita, occorre invece che il bene o il servizio venga utilizzato per il compimento di un illecito penale.

Non si pone invece alcun problema di deducibilità del costo qualora il fattore produttivo, benché acquisito incidentalmente violando un precetto penale, è impiegato in un'attività lecita.

Per Stevanato, la norma va apprezzata perché ha il pregio di aver messo la parola fine ad una querelle concernente la deducibilità dei costi documentati da fatture soggettivamente inesistenti stabilendo un principio che assume una portata ampia nel senso del riconoscimento della deducibilità dei costi realmente sostenuti e non contestati, indipendentemente dalla loro corretta rappresentazione documentale. (EM)

**“Attività per imposte anticipate trasformate in crediti d'imposta in presenza di una perdita fiscale”** di G. VASAPOLLI e A. VASAPOLLI, in Corr. Trib. 16/2012, pag. 1189.

L'articolo illustra alcune particolarità relative alla possibilità di trasformazione delle attività per imposte anticipate in crediti di imposta prevista dall'art. 2, commi 55 e ss. del D.L. n. 225/2010, convertito con modificazioni dalla L. n. 10/2011, in presenza di perdita fiscale e indipendentemente dal risultato d'esercizio.

In particolare, gli AA. partendo dal testo normativo, esaminano dettagliatamente le ipotesi in esso contemplate, concludendo che la possibilità di trasformare le attività per imposte anticipate in crediti di imposta in presenza di perdite fiscali è complementare alla possibilità di trasformazione prevista in presenza di perdite civilistiche. Si tratta, in sostanza, della possibilità di monetizzare le attività per imposte anticipate quando queste siano state generate da perdite fiscali formate da variazioni in diminuzione del reddito complessivo apportate in sede di redazione della dichiarazione dei redditi in presenza di alcune fattispecie legate alla svalutazione dei crediti e all'ammortamento del valore di avviamento e di altre attività immateriali. (SG)

## Giurisprudenza

### Corte di Cassazione

**Redditi di impresa – Perdite su crediti – Cessione di crediti da finanziamento – Possibilità di qualificare la fattispecie come minusvalenza – Non sussiste.**

**IRES – Redditi di impresa – Perdite su crediti – Cessione di crediti da finanziamento – Requisiti di certezza e precisione o di avvio di procedure concorsuali ex art. 66 (ora 101) del TUIR – Necessità – Sussiste.**

Cass., sez. trib. 6 ottobre 2011, n. 20450, in Boll. Trib. 5/2012, pag. 392.

Ai sensi dell'art. 66 (ora 101) del TUIR, nel testo applicabile ratione temporis, la cessione di un credito di qualsiasi natura nei confronti di un soggetto non sottoposto a procedura concorsuale, per

un corrispettivo inferiore al suo valore nominale, può configurare una perdita deducibile soltanto se il contribuente dimostra, sulla base di elementi certi e precisi, una riduzione della garanzia patrimoniale idonea ad impedire, ridurre od ostacolare la (integrale) recuperabilità coattiva del credito.

#### Commissioni tributarie di merito

**Reddito di impresa – Società figlia italiana – Società madre francese – Cessioni beni estero – Rettifica *transfer pricing* – Condizioni rettifica – Omogeneità acquisti luoghi produzione – Art. 109, comma 7, DPR 22 dicembre 1986, n. 917 – Società figlia italiana – Società madre francese – Cessione beni estero – Rettifica *transfer pricing* – Condizioni rettifica – Differenziali aliquote impositive due paesi – Art. 2697 del codice civile.**

Comm. Trib. reg. di Milano, sez. XI, 10 giugno 2011, n. 63, in Rass. Trib. 2/2012, pag. 503.

Laddove l'Amministrazione finanziaria intenda contestare attività di *transfer pricing* all'interno di un gruppo di società occorre avere riguardo alla formazione dei prezzi di acquisto e di rivendita in relazione a beni che hanno luoghi di produzione differenti.

### **REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE**

#### **Prassi Amministrativa**

**Redditi di lavoro dipendente – Mod. 730/2012 – Redditi 2011 – Assistenza fiscale prestata dai sostituti di imposta, dai Centri di assistenza fiscale per lavoratori dipendenti e dai professionisti abilitati.**

Circ. Agenzia delle Entrate 25 maggio 2012, n. 15/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

La Circolare definisce gli adempimenti che devono porre in essere i soggetti coinvolti nelle varie fasi dell'assistenza fiscale prestata dai sostituti d'imposta, dai centri di assistenza fiscale per lavoratori dipendenti e dai professionisti abilitati.

La circolare contiene le istruzioni relative alla trasmissione telematica del risultato contabile contenuto nei mod. 730-4. Si segnala infatti che da quest'anno tutti i sostituti d'imposta devono ricevere in via telematica i risultati contabili delle dichiarazioni 730 presentate dai propri dipendenti ai CAF e ai professionisti abilitati.

Conseguentemente i sostituti devono presentare la prevista comunicazione per rendere noto all'Agenzia delle entrate l'indirizzo telematico processo cui ricevere i dati necessari per effettuare i conguagli sulle retribuzioni dei propri dipendenti.

La circolare recepisce le novità in materia di cedolare secca e di IMU che rilevano ai fini dell'assistenza fiscale.

A tal riguardo viene chiarito che i contribuenti che si avvalgono dell'assistenza fiscale possono scegliere di utilizzare l'eventuale credito risultante dalla dichiarazione per versare l'IMU dovuta per l'anno 2012. In questo caso, il sostituto rimborserà l'eventuale differenza tra il credito risultante dalla liquidazione della dichiarazione e l'ammontare richiesto per effettuare il versamento dell'IMU.

### **REDDITI DI CAPITALE**

#### **Dottrina**



**“Le novità in tema di scudo fiscale e di imposta di bollo sulle attività finanziarie”** di G. ANDREANI e F. GIOMMONI, in Corr. Trib. 13/2012, pag. 949.

Con il decreto semplificazioni fiscali è stata introdotta una disposizione in merito agli scudi fiscali del 2001 e del 2009, in base alla quale lo scudo non preclude comunque l'accertamento dell'IVA.

Al riguardo, l'Agenzia delle entrate aveva precisato che gli accertamenti erano preclusi anche con riferimento a tributi diversi dalle imposte sui redditi, sempre che si trattasse di accertamenti relativi a imponibili riferibili alle attività oggetto di emersione, e il Governo aveva chiarito che lo scudo fiscale esplicava effetti anche ai fini IVA, in quanto la specifica forma di regolarizzazione non presentava alcun contrasto con la normativa comunitaria, non rappresentando una rinuncia generale ed indiscriminata all'accertamento di operazione soggette ad IVA.

E' evidente che la nuova disposizione contrasta con il principio dell'affidamento e della buona fede stabilito dall'art. 10 della legge n. 212/2000 e che molti contribuenti sono stati indotti ad aderire allo scudo fiscale anche alla luce delle rassicurazioni ricevute, in tema di preclusione degli accertamenti IVA, da parte sia dell'Agenzia delle entrate sia del Governo; ma a ben vedere, la stessa introduzione dell'imposta di bollo sulle attività scudate costituisce una palese violazione del suddetto principio, rappresentando nella sostanza un incremento dell'imposta dovuta sul rimpatrio.

Con riferimento alle novità in materia di imposta di bollo, il decreto ha anche previsto, oltre al differimento al 16 maggio di ogni anno del versamento, a cura degli intermediari, dell'imposta di bollo speciale sulle attività finanziarie oggetto di emersione attraverso le varie edizioni dello scudo fiscale, che da tale imposta può essere detratto anche l'importo dell'imposta di bollo sulle comunicazioni alla clientela da parte degli intermediari finanziari, già oggetto di <<restyling>> ad opera del D.L. n. 201/2011, che dal 1° gennaio 2012 trova applicazione anche sui conti di deposito a risparmio. (CLP)

**“Le imposte sui capitali scudati”** di A. GENNARELLI, in Fisc. e Comm. Int. 4/2012, pag. 5.

Si segnala l'articolo in tema di imposta speciale annuale e straordinaria sui capitali scudati per un'elencazione delle problematiche derivanti dall'applicazione delle disposizioni emanate dal Provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 14 febbraio 2012.

Va tuttavia precisato che le problematiche applicative sollevate dall'A. sono state superate dalle precisazioni in materia contenute nella Circ. dell'Agenzia delle Entrate n. 29 del 5 luglio 2012. (CLP)

## **BOLLO (Imposta di)**

### **Prassi Amministrativa**

**Bollo (imposta di) – Imposta di bollo speciale sulle attività finanziarie oggetto di operazioni di emersione e imposta straordinaria sui prelievi delle medesime attività – Oggetto di scudo fiscale – Applicazione e versamento.**

Circ. Agenzia delle Entrate 5 luglio 2012, n. 29/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

La circolare chiarisce che l'imposta di bollo speciale è dovuta per le sole attività finanziarie rimpatriate e che sono ancora detenute in regime di riservatezza alla data del 31 dicembre di ogni anno.

Se nel corso dei periodi di imposta successivi al 2011 viene meno il regime di riservatezza, l'imposta di bollo speciale è dovuta per le sole attività finanziarie rimpatriate e che sono ancora detenute in regime di riservatezza alla data del 31 dicembre di ciascun anno.

Se nel corso dei periodi di imposta successivi al 2011 viene meno, in tutto o in parte, il regime di riservatezza, l'imposta di bollo speciale è dovuta in ragione del periodo in cui le attività finanziarie hanno fruito di tale regime sulla base del credito *pro rata temporis*.

Il regime della riservatezza viene meno:

- dietro espressa rinuncia da parte del contribuente, resa per iscritto ed avente data certa all'intermediario presso cui le somme o le attività finanziarie rimpatriate sono detenute;
- nei casi in cui il contribuente disponga il trasferimento totale o parziale delle attività presso un conto o rapporto non riservato;
- a seguito dell'esibizione in sede di verifica, della dichiarazione riservata con cui si è aderito allo scudo fiscale;
- in caso di prelievo di denaro o di dismissione di attività finanziarie, qualora le somme non vengano utilizzate per l'acquisto di altre attività che confluiscono nel rapporto segregato ovvero il corrispettivo delle cessioni non sia immesso nel medesimo rapporto.

Il regime della riservatezza viene meno altresì per effetto dell'immissione, nel conto segregato, di denaro o attività finanziarie che non sono state oggetto della procedura di emersione.

In questo caso è l'intero rapporto a perdere la riservatezza.

\*\*\*\*\*

Per un esame del provvedimento (art. 19 commi 6-12 DL 6 dicembre 2011, n. 201, conv. dalla legge 214/2011) confronta la ns. Circolare Informativa n. 1/2012 del 2 aprile 2012.

## IVA

### Dottrina

**“Trattamento IVA del prestito di personale”** di A. BORGOGGIO, in Cont. Fin. e contr. 4/2012, pag. 333

**“Le Sezioni Unite mettono ordine in tema di disciplina dell'IVA nel distacco di personale”**, di G. MARINI, in Rass. Trib. 2/2012, pag. 477.

La Corte di Cassazione, a sezione Unite, con la sentenza n. 23021 del 7 novembre 2011 è ritornata sul problema del distacco del personale, e per risolvere il contrasto interpretativo giurisprudenziale in essere, ha chiarito che il prestito o distacco del personale è un'operazione irrilevante ai fini IVA, soltanto qualora il rimborso erogato dal distaccatario sia esattamente uguale al costo retributivo e previdenziale del personale sostenuto dal distaccante, dato che il riconoscimento di un corrispettivo maggiore o minore porterebbe l'inapplicabilità dell'agevolazione con conseguente sottoposizione ad IVA dell'intero importo pattuito.

La pronuncia offre agli AA. lo spunto per riepilogare l'evoluzione normativa giurisprudenziale e di prassi della materia.

Sebbene il prestito di personale costituisca astrattamente, in base alla regola generale, una prestazione di servizi da assoggettare ad IVA, pur tuttavia detto principio non troverebbe applicazione nel caso in cui il distaccatario si limitasse a rimborsare al distaccante il solo costo dei dipendenti.

In tal senso si era ripetutamente pronunciata l'Amministrazione affermando inoltre che in assenza di vantaggi economici il prestito di personale non costituisce una prestazione di servizi.

Nel 1986 vi è stata un'inversione di tendenza dell'Amministrazione con l'affermazione che il prestito di personale è sempre e comunque soggetto ad IVA.

Per mettere fine alle incertezze interpretative, Il legislatore è intervenuto con l'art. 8, comma 35, della Finanziaria 1988, attualmente ancora in vigore, secondo il quale non sono rilevanti ai fini IVA i prestiti o distacchi di personale a fronte dei quali è versato solo il rimborso del relativo costo.

Alla luce di tale evoluzione normativa l'Amministrazione finanziaria ha assunto una nuova posizione che, a oggi, deve ancora ritenersi confermata in base alla quale il prestito di personale non assume alcuna rilevanza ai fini IVA se il distaccatario eroga un importo esattamente pari a quello sostenuto dal distaccante per i lavori prestati, mentre, se non vi è la predetta coincidenza, l'operazione diviene imponibile.

Anche le Commissioni tributarie si erano uniformate a tale prassi fino a quando la Suprema Corte con la sentenza 19129 del 7 settembre 2010 ha ritenuto invece che sarebbe soggetta ad IVA soltanto la parte della remunerazione del distacco eccedente il mero costo mentre non sarebbe prestazione imponibile il rimborso al distaccante di una somma pari od inferiore al costo del personale.

Questa interpretazione lasciava francamente perplessi, per ragioni di diritto positivo e di sistema, ragioni che le Sezioni Unite hanno evidenziato per spiegare perché la posizione assunta nella sentenza del 2010 non può essere ritenuta condivisibile. (EM)

## **Giurisprudenza**

### **Corte di Giustizia CE**

#### **IVA – Operazioni esenti – Gestione patrimoniale tramite valori mobiliari – Non rientrano.**

Corte di Giust. CE, sez. II, 19 luglio 2012, nel sito web [www.eur-lex.europa.eu](http://www.eur-lex.europa.eu).

La Corte ha affermato che la gestione del portafoglio titoli non beneficia del regime di esenzione da IVA di cui all'art. 135, par.1, lett. f) Direttiva 2006/112/CE corrispondente all'art. 10, comma 1, n. 1 DPR 633/72, se la banca oltre alla compravendita di titoli fornisce anche una prestazione di analisi e di custodia del patrimonio mobiliare del cliente.

La gestione del portafoglio risulta costituita da una combinazione di una prestazione di analisi e di custodia del patrimonio del cliente investitore da un lato, e di una prestazione di acquisto e di vendita di titoli dall'altro.

Questi due elementi non sono inscindibili, ma sono indispensabili per la realizzazione della prestazione complessiva che ha carattere unitario.

I giudici comunitari, in particolare, escludono che l'analisi e la custodia del patrimonio costituiscano una prestazione accessoria rispetto a quella di compravendita dei titoli.

Le prestazioni di analisi e di custodia del patrimonio non possono mai beneficiare del regime di esenzione di cui al citato art. 135 in quanto non presuppongono necessariamente la realizzazione di operazioni idonee a creare, modificare o estinguere i diritti e gli obblighi della parte relativi ai titoli.

### **Corte di Cassazione**

#### **IVA – Sentenza della Corte Europea che ha sancito il diritto al rimborso dell'IVA sulle spese per i veicoli aziendali – Rimborso – Natura – Conseguenze sul termine per l'istanza di rimborso.**

Cass., sez. trib. 4 aprile 2012, n. 5411, in Rass. Trib. Cass 4/2012, pag. 28.

Il legislatore nazionale con il D.L. 15 settembre 2006, n. 258 convertito, con modificazioni, dalla .L. 10 novembre 2006, n. 278 ha ritenuto necessaria l'emanazione di disposizioni urgenti di adeguamento alla sentenza della Corte di giustizia delle Comunità europee in data 14 settembre 2006 nella causa C- 228/05, che ha sancito il diritto al rimborso dell'IVA pagata sugli acquisti e costi di gestione di veicoli attinenti all'attività d'impresa; ha dato così implicitamente per scontato che la sentenza in questione non fosse *self-executing* ma richiedesse "norme di adeguamento" e quindi solo dopo l'emanazione di tali norme si costituisse in capo al contribuente il diritto a chiedere rimborso (e quindi iniziassero a decorrere i termini di decadenza). Del resto dalla dizione letterale del DL 258 (come modificato dalla legge di conversione) emerge con chiarezza come il legislatore abbia inteso plasmare un "nuovo" diritto del contribuente con specifiche modalità di esercizio e scadenze temporali che non possono che decorrere dall'entrata in vigore della nuova normativa proprio perché le relative istanze debbono essere conformi a modelli indicati nelle

stesse norme. Infatti il primo comma dell'art. 1 del predetto decreto recita: "Ai fini dell'attuazione della sentenza della Corte di giustizia delle Comunità europee del 14 settembre 2006 nella causa 228/05, in sede di prima applicazione i soggetti passivi che fino alla data del 13 settembre 2006 hanno effettuato nell'esercizio dell'impresa, arte o professione acquisti ed importazioni di beni e servizi indicati nell'art. 19 *bis* 1, comma 1, lettere c) e d), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, presentano in via telematica entro il 20 ottobre 2007, apposita istanza di rimborso, utilizzando uno specifico modello, da approvarsi entro quarantacinque giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate. Con il medesimo provvedimento sono individuati i dati e i documenti che devono essere indicati o predisposti a fondamento dell'istanza di rimborso. Con il predetto provvedimento possono essere, inoltre, stabilite le differenti percentuali di detrazione dell'imposta per distinti settori di attività in relazione alle quali è ammesso il rimborso in misura forfettaria, ovvero per coloro che non presentano l'istanza entro il predetto termine, la possibilità di dimostrare il diritto ad una detrazione in misura superiore presentando apposita istanza ai sensi dell'art. 21 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, e successive modificazioni, contenente i dati e gli elementi comprovanti la misura, nell'esercizio dell'impresa, arte o professione, dell'effettivo utilizzo in base a criteri di reale inerenza, stabiliti con il provvedimento di cui al presente comma. Al fine di evitare ingiustificati arricchimenti, i dati hanno ad oggetto anche gli altri tributi rilevanti ai fini della complessiva determinazione della somme effettivamente spettanti".

## **IRAP**

### **Dottrina**

**"Parte l'operazione rimborsi per l'IRAP sul costo del lavoro non dedotta integralmente"**, di G. FERRANTI, in Corr. Trib. 13/2012, pag. 929.

L'art. 4, comma 12, del D.L. 2/3/2012, n. 16, convertito dalla L. 26/4/2012, n. 44 (cd. "decreto semplificazioni fiscali") ha inserito il comma 1-*quater* nell'art. 2 del D.L. n.201/2011, convertito con modificazioni dalla L. n. 214/2011, che prevede la deducibilità, in sede di determinazione del reddito di impresa o di lavoro autonomo, dell'intero importo dell'Irap relativa alle spese per il personale dipendente e assimilato anche per gli anni anteriori al 2012, finora ammessa solo nella misura forfettaria del 10%. E' stata, in tal modo, risolta anche per il passato la questione di legittimità costituzionale che, tuttavia, resta aperta con riguardo alla parziale deducibilità dell'Irap relativa agli interessi passivi. I contribuenti interessati dovrebbero pertanto verificare le istanze di rimborso già presentate e valutare l'opportunità di trasmettere nuove istanze. Con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate sono state dettate le modalità di presentazione delle istanze e le disposizioni di attuazione della disciplina della deduzione a regime e quella dei rimborsi. (SG)

### **Prassi Amministrativa**

#### **Determinazione della base imponibile IRAP – Ulteriori chiarimenti**

Circ. Agenzia delle Entrate 20 giugno 2012, n. 26/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

La circolare chiarisce in primo luogo il trattamento da riservare alle svalutazioni delle immobilizzazioni materiali e immateriali, effettuate dopo le modifiche IRAP del 2008, irrilevanti per il tributo regionale. I disallineamenti che si creano per effetto di queste svalutazioni sono recuperabili a titolo di ammortamento fiscale attraverso variazioni in diminuzione da effettuare secondo lo stesso criterio di ammortamento usato in sede civilistica, ossia ripartendo il valore fiscale residuo del bene in base al periodo di ammortamento residuo.

Nei casi in cui si verifica un disallineamento tra valore civile e fiscale del cespite, non è più possibile usare i coefficienti previsti dal DM 31 dicembre 1988 per determinare le quote di ammortamento fiscalmente deducibili ai fini IRAP. I coefficienti tabellari sono ancora utilizzabili per recuperare i disallineamenti già esistenti all'entrata in vigore della nuova disciplina IRAP.

La regola riguarda anche i bilanci IAS.

L'eventuale maggior ammortamento fiscale rispetto al massimo consentito, non dedotto medio tempore, può essere recuperato in sede di realizzo del cespite.

Tuttavia, viene precisato che il contribuente che, nei periodi di imposta antecedenti ai chiarimenti forniti nella circolare, non abbia dedotto il maggior ammortamento ai fini IRAP per l'importo massimo consentito, non è costretto ad aspettare la cessione del bene per recuperare l'ammortamento non dedotto, ma potrà farlo nei periodi di imposta successivi.

Il recupero IRAP delle svalutazioni sui cespiti avverrà con tempistiche accelerate rispetto alle regole IRES, in tutti i casi in cui gli ammortamenti civilistici coincidono con quelli tabellari e la svalutazione determina una riduzione della vita utile residua.

Se la svalutazione non incide sulla vita utile residua, le tempistiche di recupero del disallineamento ai fini IRES e IRAP saranno tendenzialmente coincidenti.

Riguardo agli interessi passivi e ai costi per il personale capitalizzati a incremento del costo del bene cui si riferiscono, la circolare chiarisce che devono transitare nella voce A4 del Conto economico e, conseguentemente, concorrono alla determinazione della base imponibile IRAP.

Nei successivi esercizi le quote di ammortamento, calcolate facendo riferimento al valore delle immobilizzazioni materiali o immateriali iscritte nello Stato patrimoniale (comprensivo degli interessi passivi e dei costi per il personale capitalizzati) sono da considerare interamente deducibili. (EM)

## Giurisprudenza

### Corte di Cassazione

#### **IRAP – Istituti di credito – Addizionale regionale – Esclusione.**

Cass., sez. trib. 13 aprile 2012, n. 5867, in Rass. Trib. Cass. 4/2012, pag. 13.

Posto che la legge 289/2002 al suo art. 3 (sospensione degli aumenti delle addizionali all'imposta sul reddito delle persone fisiche) ha statuito al primo comma che "in funzione dell'attuazione del titolo V della parte seconda della Costituzione e in attesa della legge quadro sul federalismo fiscale": gli aumenti ... e la maggiorazione dell'aliquota dell'imposta regionale sulle attività riproduttive di cui all'art. 16, comma 3, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, deliberati successivamente al 29 settembre 2002 e che non siano confermativi delle aliquote in vigore per l'anno 2002, sono sospesi fino a quando non si raggiunga un accordo ai sensi del decreto legislativo 28 agosto 1997, n. 281, in sede di Conferenza unificata tra Stato, regioni ed enti locali sui meccanismi strutturali del federalismo fiscale", per l'anno 2003, non trova applicazione l'aumento dell'imposta di un punto stabilito dall'art. 2 della legge regionale Veneto 22 novembre 2002, n. 34 a carico dei soggetti di cui all'art. 6 e 7 del D.Lgs. 446/1997, per cui a tali enti è applicabile l'aliquota del 4,25%.

### VARIE

## Dottrina

**"Territorialità dell'imposta sostitutiva sui finanziamenti alla luce di una recente sentenza di merito"** di R. DOLCE, ne Il fisco 19/2012, fasc. n. 2, pag. 3005.

L'A. trae spunto dalla sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Brescia – Sez. 10<sup>a</sup> - n. 27 del 2012 per ripercorrere gli sviluppi del noto tema della rilevanza degli atti di finanziamento formati all'estero ai fini dell'applicazione dell'imposta sostitutiva ex art. 15 e seguenti del D.P.R. n. 601/1973.

Nel caso in esame, l'Amministrazione finanziaria ha contestato l'abuso del diritto tributario con riguardo al principio di territorialità di cui all'art. 2 del D.P.R. n. 131 del 1986 ed ha irrogato la sanzione amministrativa pecuniaria del 30 per cento della maggiore imposta accertata.

Nel merito il contribuente si è difeso eccependo l'inesistenza di alcun abuso posto che il sistema dell'imposta di registro, cui rinvia quello dell'imposta sostitutiva, espressamente prevede la possibilità di stipulare atti all'estero, imponendo la registrazione e l'assoggettamento ad imposte italiane solo in alcuni specifici casi tra cui non è compreso il contratto di finanziamento tra soggetti italiani che non comprende immobili o aziende siti in Italia né trasferimento di proprietà o costituzione di diritti reali su beni del genere. La scelta di stipulare all'estero si inserirebbe dunque tra le opzioni offerte dall'ordinamento tributario ed il vantaggio conseguito dal contribuente legittimo.

La Commissione Tributaria Provinciale di Brescia in accoglimento del ricorso ha escluso che si versi in una ipotesi di abuso del diritto in quanto la scelta di stipulare all'estero - in assenza di una norma che lo vieti – deve considerarsi tipica espressione dell'autonomia privata, senza che tale opzione possa essere ritenuta strumento di elusione.

La sentenza si dimostra innovativa nella misura in cui contempla il legittimo risparmio d'imposta, laddove un dato comportamento sia stato effettuato perseguendo un dichiarato obiettivo di risparmio fiscale, e dunque in assenza di ragioni economiche extrafiscali. (AF)

**“La Giurisdizione nelle liti tra sostituto e sostituito d'imposta”** di M. TORTORELLI, in Boll. Trib. 7/2012, pag. 488.

Al di là delle diverse ricostruzioni giurisprudenziali e dottrinarie, e delle rispettive argomentazioni a fondamento, resta indiscussa e condivisa anche dall'A. la devoluzione a favore della giurisprudenza tributaria delle liti tra sostituto e sostituito d'imposta in litisconsorzio necessario con l'Amministrazione finanziaria. (EM)

**Dottrina**

ALBANO G., MIELE L., “Conferimento in denaro, riserve non disponibili e norme antielusive nel decreto ACE” <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	<b>Pag. 15</b>
ALBANO G., MIELE L., “Le norme antielusive sterilizzano le moltiplicazioni dell’ACE” <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	<b>“ 15</b>
ANDREANI G., GIOMMONI F., “Le novità in tema di scudo fiscale e di imposta di bollo sulle attività finanziarie” <b>(REDDITI DI CAPITALE)</b>	<b>“ 19</b>
BEGHIN M., “L’abuso e l’elusione fiscale tra regole <<scritte>>, giustizia tributaria e certezza del diritto” <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	<b>“ 1</b>
BORGOGLIO A., “Trattamento IVA del prestito di personale” <b>(IVA)</b>	<b>“ 20</b>
BUSICO M., “L’eccedenza IRES di gruppo è utilizzabile dalla consolidante anche se non indicata in dichiarazione” <b>(IRES)</b>	<b>“ 12</b>
CENTORE P., “L’abuso di diritto nella giurisprudenza comunitaria” <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	<b>“ 1</b>
CIANI F., “Abuso del strumento societario (antieconomicità) e tassazione patrimoniale per perdite fiscali sistematiche” <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	<b>“ 2</b>
DOLCE R., “Territorialità dell’imposta sostitutiva sui finanziamenti alla luce di una recente sentenza di merito” <b>(VARIE)</b>	<b>“ 24</b>
FERRANTI G., “I comportamenti antieconomici giustificano l’accertamento ma occorrono ulteriori elementi” <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	<b>“ 2</b>
FERRANTI G., “Parte l’operazione rimborsi per l’IRAP sul costo del lavoro non dedotta integralmente” <b>(IRAP)</b>	<b>“ 22</b>
GENNARELLI A., “Le imposte sui capitali scudati” <b>(REDDITI DI CAPITALI)</b>	<b>“ 19</b>
INGRAO G., “Il conferimento di azienda con successiva cessione delle partecipazioni incappa nella pigrizia dei giudici” <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	<b>“ 3</b>
MARINI G., “Le Sezioni Unite mettono ordine in tema di disciplina dell’IVA nel distacco di personale” <b>(IVA)</b>	<b>“ 20</b>
MAYR S., “Trasferimento della residenza delle società: i problemi che dovrà affrontare il decreto attuativo” <b>(IRES)</b>	<b>“ 13</b>
MOLINARO G., “Cambia la disciplina sanzionatoria delle omesse comunicazioni di minusvalenze su titoli” <b>(VIOLAZIONI E SANZIONI)</b>	<b>“ 8</b>

PIAZZA M., BARBAGELATA G., “La <<leva fiscale>> per i fondi immobiliari” <b>(REDDITI DI CAPITALE)</b>	Pag. 14
SANTACROCE B., STEVANATO D., LUPI R., “Il <i>restyling</i> della regola di indeducibilità dei costi finalizzati ad attività criminose” <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	“ 16
TOMASSINI A., “Elusione ed abuso del diritto nel sistema dell’imposta di registro” <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	“ 3
TORTORELLI M., “La giurisdizione nelle liti tra sostituto e sostituto d’imposta” <b>(VARIE)</b>	“ 24
VASAPOLLI G., VASAPOLLI A., “Attività per imposte anticipate trasformate in crediti d’imposta in presenza di una perdita fiscale” <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	“ 17

### Prassi Amministrativa

Circ. Agenzia delle Entrate 25 maggio 2012, n. 15/E <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	“ 18
Circ. Agenzia delle Entrate 5 giugno 2012, n. 21/E <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)</b>	“ 10
Circ. Agenzia delle Entrate 11 giugno 2012, n. 22/E <b>(CONTENZIOSO TRIBUTARIO)</b>	“ 7
Circ. Agenzia delle Entrate 11 giugno 2012, n. 23/E <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	“ 4
Circ. Agenzia delle Entrate 20 giugno 2012, n. 26/E <b>(IRAP)</b>	“ 22
Circ. Agenzia delle Entrate 5 luglio 2012, n. 29/E <b>(BOLLO (Imposta di))</b>	“ 19

### Giurisprudenza

#### Corte di Giustizia CE

Sez. V 10 novembre 2011, n. C-126/10 <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)</b>	“ 11
8 dicembre 2011, n. C-157/10 <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)</b>	“ 11
Sez. IV 29 marzo 2012, n. C-417/10 <b>(CONTENZIOSO TRIBUTARIO)</b>	“ 7
Sez. IV, 29 marzo 2012, n. C-500/10 <b>(CONTENZIOSO TRIBUTARIO)</b>	“ 7
Sez. II, 19 luglio 2012 <b>(IVA)</b>	“ 21



Corte Costituzionale

18 aprile 2011, n. 152

**(IMPOSTE E TASSE (In genere))**

Pag. 9

Corte di Cassazione

Sez. II civ. 3 marzo 2011, n. 5120

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

“ 5

Sez. trib. 6 ottobre 2011, n. 20450

**(REDDITI DI IMPRESA)**

“ 15

Sez. trib. 30 novembre 2011, n. 25537

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

“ 5

Sez. trib. 15 aprile 2011, n. 8663

**(CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)**

“ 8

Sez. trib. 24 febbraio 2012, n. 2854

**(IMPOSTE E TASSE (In genere))**

“ 10

Sez. trib. 4 aprile 2012, n. 5398

**(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)**

“ 12

Sez. trib. 4 aprile 2012, n. 5411

**(IVA)**

“ 21

Sez. trib. 13 aprile 2012, n. 5843

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

“ 6

Sez. trib. 13 aprile 2012, n. 5867

**(IRAP)**

“ 23

Sez. III, 20 aprile 2012, n. 6285

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

“ 6

Commissioni tributarie di merito

Comm. Trib. Prov. di Parma, sez. I, 9 novembre 2010, n. 221/01/10

**(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)**

“ 12

Comm. Trib. Reg. di Milano, sez. XI 10 giugno 2011, n. 63

**(REDDITI DI IMPRESA)**

“ 18