



CONSORZIO
STUDI E
RICERCHE
FISCALI

GRUPPO
INTESA  SANPAOLO

OSSERVATORIO TRIBUTARIO

LEGISLAZIONE

DOTTRINA

PRASSI AMMINISTRATIVA

GIURISPRUDENZA

6/2012

Novembre – Dicembre

ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)

- “Responsabilità solidale delle “altre” società beneficiarie anche in caso di scissione parziale”,
di **M. PERI** e **M.R. SILVESTRI**. **Pag. 1**
- “Abuso del diritto vs irretroattività”, di **G. MARONGIU**. “ 1
- Accertamento – Sostituzione d’imposta – Liti di rivalsa – Giurisdizione.
Cass., SS.UU. 8 novembre 2012, n. 19289. “ 2

ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali)

- “Clausola aperta per il “*time requirement*” della stabile organizzazione materiale”,
di **D. AVOLIO** e **B. SANTACROCE**. “ 2
- “Stabile organizzazione materiale e distacco di personale nel secondo “*Discussion Draft*” OCSE”
di **D. AVOLIO** e **B. SANTACROCE**. “ 3

AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI

- “La detassazione degli investimenti nelle *start-up* innovative”, di **G. FERRANTI**. “ 4
- “Reti d’impresa: dalla semplificazione della procedura di costituzione all’attribuzione della soggettività”,
di **A. SACRESTANO**. “ 4

CONTENZIOSO TRIBUTARIO

- “Profili critici del reclamo e della mediazione tributaria”, di **M. LOGOZZO**. “ 5
- “Mediazione tributaria – Atti emessi dagli Uffici Provinciali – Territorio dell’Agenzia ora di
competenza dell’Agenzia delle Entrate – Chiarimenti.
Cir. Agenzia delle Entrate 28 dicembre 2012, n. 49/T. “ 5

CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie

- Contenzioso tributario – Processo tributario – Procedimento dinanzi alla Commissione tributaria
provinciale – Fase istruttoria – Poteri del giudice – Questioni rilevabili d’ufficio – Novità della
L. n. 69/2009 – Applicabilità al processo tributario.
Cass., sez. trib. 19 ottobre 2012, n. 17949. “ 6
- Processo tributario – Autotutela sostitutiva – Emanazione di un atto sostitutivo dell’atto impugnato –
Effetti sul processo – Sopravvenuta carenza di interesse – Cessazione della materia del contendere.
Cass., sez. trib. 20 ottobre 2011, n. 21719. “ 6

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC

“Italia – Lussemburgo: scambio di informazioni a domanda in deroga al segreto bancario e professionale”,
di **V. J. CAVALLARO**. Pag. 6

“Il principio di sufficienza probatoria a servizio del beneficiario effettivo”, di **A. FURLAN** e **B. COLUCCI**. “ 7

IRES

“Compensazione delle eccedenze IRES da parte della consolidante con propri debiti fiscali e/o contributivi”, di **L. GEMINO** e **P. CASTELLANO**. “ 7

“La deducibilità delle perdite su crediti secondo il Decreto Sviluppo”, di **E. MIGNARRI**. “ 8

“La deducibilità delle perdite su crediti verso debitori assoggettati a procedure concorsuali”,
di **S. SOTTOCASA**. “ 9

“IRES – Società in perdita sistematica – Disapplicazione della disciplina – Margine operativo lordo positivo – Canoni di leasing esclusi dai costi della produzione di cui lettera B conto economico.
Ris. Agenzia delle Entrate 11 dicembre 2012, n. 107/E. “ 10

IRES – Norme generali sul reddito d’impresa – Inerenza – Sanzioni *antitrust* – Indeducibilità.
Cass., sez. trib. 26 ottobre 2012, n. 18368. “ 10

IRES – Consolidato nazionale – Credito IVA trasferito dalla consolidante – Non indicato dalla consolidata nel quadro GN – Può essere utilizzato in compensazione.
Comm. Trib. prov. di Treviso, sez. III 5 settembre 2012, n. 53. “ 11

REDDITI DI CAPITALE

“Per le polizze estere una disciplina fiscale su misura e una gestione di tipo analitico”, di **E. MIGNARRI**. “ 11

REDDITI DI IMPRESA

“Deducibilità dei servizi *intercompany* sotto la lente della giurisprudenza”, di **D. FUXA**. “ 11

“Il *leasing* finanziario dopo le modifiche del DL n. 16/2012: problematiche applicative”, di **E. MIGNARRI**. “ 12

“Il differimento della deducibilità degli ammortamenti aumenta la pressione sul settore bancario”,
di **R. PARISOTTO**. “ 12

Redditi di impresa – Sopravvenienza – Passività inesistente – DPR 22 dicembre 1986, n. 917,
art. 55 – D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 25.
Cass., sez. Trib. 8 giugno 2011, n. 12436. “ 13

REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

“Il recupero delle somme indebitamente corrisposte ai lavoratori”, di **M. DENARO**. “ 13

“Ricadute per il datore di lavoro dei compensi pagati da terzi”, di **F. PETRUCCI**. “ 13

“Incentivo all’esodo e termine decadenziale per il rimborso: la Cassazione “valida” l’interpretazione dell’Agenzia delle Entrate”, di **A. RUSSO**. Pag. 14

“Fondi pensione: ritenuta del 12,5% sui rendimenti finanziari maturati fino al 31 dicembre 2000”, di **S. UNGARO**. “ 14

Redditi di lavoro dipendente – Indennità supplementare per licenziamento ingiustificato di dirigente – Imponibilità – Sussiste.
Cass., sez. trib. 16 febbraio 2012, n. 2196. “ 14

Imposte indirette – Disposizioni generali – Tassazione separata – Somme percepite dal contribuente al termine del rapporto di lavoro – Natura differente rispetto a quella indicata in dichiarazione – Onere della prova a carico dell’Amministrazione finanziaria.
Cass., sez. trib. 13 novembre 2012, n. 19802. “ 15

IVA

IVA – VI Direttiva – Detrazioni – *Holding* – Acquisto di beni e servizi accessori all’attività principale – La detrazione è ammessa qualora i servizi presentino un nesso diretto con operazioni economiche che danno diritto a detrazione – Art. 17, par. 2 e 5.
Corte di Giust. CE, sez. VI, 6 settembre 2012, n.C-496/11. “ 15

IVA – Abuso del diritto – Generale clausola antielusiva – Principio di rango comunitario primario – Diretta applicabilità nell’ordinamento – Sussiste.
IVA – Abuso del diritto – impossibilità di regolarizzare l’IVA indebitamente fatturata – Conseguenze.
Cass., sez. trib. 18 novembre 2011, n. 24231. “ 16

BOLLO (Imposta di)

“Le controversie in materia di imposta di bollo”, di **G. POLO**. “ 16

Bollo (imposta di) – Modifiche alla disciplina dell’imposta di bollo applicabile agli estratti di conto corrente, ai rendiconti dei libretti di risparmio ed alle comunicazioni relative ai prodotti finanziari – Chiarimenti.
Circ. Agenzia delle Entrate 21 dicembre 2012, n. 48/E. “ 16

REGISTRO (Imposta di)

“Cedere quote di società equivale a cedere i beni posseduti dalle società?” di **L. CARPENTIERI, A. VIGNOLI e R. LUPI**. “ 17

Registro (imposta di) – Cessione totalitaria di partecipazioni – Clausole di garanzia – Modalità dell’imposizione
Cass., sez. trib. 19 ottobre 2012, n. 17948. “ 18

Operazioni straordinarie – Cessione d’azienda – Aspetti fiscali – Imposizione indiretta – Nozione di azienda – Cessione frazionata dei beni aziendali – Imposta di registro.
Cass., sez. trib. 9 novembre 2012, n. 19544. “ 19

Registro (imposta di) – Principi generali – Interpretazione degli atti – Cessione totalitaria delle quote sociali di una S.r.l. – Riqualificazione in cessione d’azienda – Illegittimità – Condizioni – Art. 20 del DPR n. 131/1986.
Comm. Trib. reg. di Milano, 27 settembre 2012, n. 94/22/12. “ 19

IRAP

“La determinazione dell’IRAP per le svalutazioni delle immobilizzazioni”, di **P. PETRANGELI.** **Pag. 19**

VARIE

“I diritti patrimoniali degli investitori in strumenti finanziari partecipativi (Sfp)”, di **A. BUSANI e M. SAGLIOCCA.** **“ 19**

I *trust* sono soggetti passivi IMU e sono ammessi all’esenzione se hanno finalità assistenziali”, di **M. DEL VAGLI.** **“ 20**

“impugnabilità del diniego di interpello antielusivo: l’impugnazione facoltativa “salva” dalle decadenze”, di **E. MANONI.** **“ 20**

“Il reato di omesso versamento delle ritenute previdenziali e assistenziali”, di **A. SERGIACOMO e A. BORRELLI.** **“ 20**

Elusione – Regola generale antielusività – Non esiste – Rilevanza penale – Solo se prevista da specifiche disposizioni.
Cass., sez. II pen. 28 febbraio 2012, n. 7739. **“ 21**

Operazioni straordinarie – Fusione – Aspetti fiscali – Imposizione diretta – Scelta tra fusione e acquisto delle partecipazioni – Profili elusivi – Fiscale – Imposte dirette – Disposizioni comuni – Disciplina dei veicoli – Noleggio con conducente di un’autovettura di lusso – Qualificazione dell’onere.
Cass., sez. trib. 30 novembre 2012, n. 21390. **“21**

Provvedimenti emanati e pubblicati in G.U. dal 1 novembre al 31 dicembre 2012

Legge 24 dicembre 2012, n. 228: “Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge di Stabilità 2013)” (in S.O. n. 212 alla G.U. 29 dicembre 2012)

Di seguito vengono sintetizzate le principali novità in materia fiscale:

IVA

La legge recepisce le nuove norme comunitarie sulla fatturazione, prevede l'aumento dal 21% al 22% dell'aliquota IVA ordinaria, modifica il regime IVA delle prestazioni rese dalle cooperative sociali e delle prestazioni di gestione individuale di portafogli, che diventano imponibili, a partire dal 1 gennaio 2013.

Imposta sulle transazioni finanziarie (Tobin Tax)

Si applicheranno:

- l'imposta dello 0,20% (0,10% per i mercati regolamentati) sui trasferimenti di proprietà delle azioni e degli strumenti finanziari partecipativi emessi da società residenti in Italia e sulle relative “operazioni ad alta frequenza”. Tale imposta entrerà in vigore dalle transazioni concluse a decorrere dall'1 marzo 2013; per il 2013 l'aliquota è fissata allo 0,22% (0,12% per i trasferimenti in mercati regolamentati);
- l'imposta fissa sui contratti a termine, sui contratti derivati e sulle operazioni relative a valori mobiliari sostanzialmente equivalenti a tali contratti, nonché sulle relative operazioni ad alta frequenza. Questa imposta, invece, entrerà in vigore a partire dall'1 luglio 2013.

IRAP

Viene stabilito a partire dal 2014 (con effetto, quindi, sulla dichiarazione IRAP 2015), l'aumento:

- delle deduzioni previste a fronte dell'impiego di dipendenti a tempo indeterminato;
- della deduzione forfetaria per i soggetti passivi d'imposta con base imponibile non eccedente 180.999,91 euro

IRPEF

E' stato disposto:

- l'aumento delle detrazioni per i figli a carico, mediante alcune modifiche all'art. 12, comma 1, lett. c) del TUIR, a decorrere dall'1 gennaio 2013;
- il rinvio al 2014 della possibilità, per le Regioni, di rimodulare l'addizionale IRPEF.

Auto aziendali

A decorrere dal 2013 (UNICO 2014), la percentuale di deduzione dei costi delle auto aziendali diverse da quelle assegnate in uso promiscuo ai dipendenti è ridotta al 20%.

Riallineamento del costo delle partecipazioni di controllo riferito ad avviamento o ad altre attività immateriali – Differimento degli effetti del riallineamento

Viene modificata la disciplina dell'affrancamento degli avviamenti e delle altre attività immateriali iscritte nel valore delle partecipazioni, prevedendo il pagamento in un'unica soluzione dell'imposta sostitutiva dovuta (entro il termine per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta 2012) e differendo l'efficacia degli effetti fiscali di tali operazioni.

Anteriormente a tali modifiche, infatti:

- per le operazioni avvenute nel 2010 e in anni precedenti, l'efficacia era differita al 2013;
- per le operazioni avvenute nel 2011, l'efficacia era differita al 2015.

La legge di stabilità 2013 ha ulteriormente differito di cinque anni tali effetti fiscali, che decorreranno pertanto rispettivamente dal 2018 e dal 2020.

RASSEGNA DI DOTTRINA, PRASSI AMMINISTRATIVA, GIURISPRUDENZA

ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)

Dottrina

“Responsabilità solidale delle “altre” società beneficiarie anche in caso di scissione parziale” di M. PERI e M.R. SILVESTRI, in Dial. Trib. 5/2012, pag. 548.

Nell'articolo in esame vengono riportate le considerazioni in merito alla responsabilità, in caso di scissione parziale, delle società beneficiarie per i debiti tributari, partendo da un precedente intervento sui *Dialoghi Tributari*, in cui era stata data un'interpretazione dell'art. 173 del TUIR secondo la quale non si creerebbe alcun vincolo di solidarietà patrimoniale tra le beneficiarie. In contrasto con quanto precedentemente affermato e alla luce della normativa dettata dal codice civile, la cui portata era stata evidentemente sottovalutata, nonostante le lacune della normativa tributaria, l'A. ritiene non sia concepibile l'esclusione della responsabilità patrimoniale solidale della beneficiaria nella scissione parziale e che l'espressione “altre società beneficiarie” di cui al terzo periodo del comma 13 dell'art. 173 del TUIR si riferisca anche alle beneficiarie della scissione parziale. Tutte le società beneficiarie debbono quindi considerarsi responsabili in solido ai sensi e per gli effetti dell'art. 1292 ss.cc., e pertanto, è possibile utilizzare il titolo emesso nei confronti del debitore principale senza la necessità che nei loro confronti venga emesso un nuovo titolo, a condizione ovviamente che vengano considerate dalla disciplina fiscale solidamenti responsabili per l'adempimento dell'obbligazione tributaria con il contribuente medesimo. Il successivo intervento viene invece mosso da ulteriori considerazioni di carattere amministrativistico ovvero dalla necessità di individuare un interlocutore per i procedimenti di controllo, ancor prima di un debitore da escutere. Viene affrontata poi un'ulteriore questione, sempre assumendo un approccio amministrativistico, che riguarda la posizione giuridica dei condebitori rispetto al creditore solidale-Fisco, ed alla conseguente tutela accordata a questi ultimi in termini di interesse legittimo ad una riscossione priva di “danni collaterali” su un condebitore, evitabili con l'escussione dell'altro. (EF)

“Abuso del diritto vs. irretroattività”, di G. MARONGIU, in Rass. Trib. 5/2012, pag. 1151.

L'A. svolge alcune considerazioni sul tema dell'“abuso del diritto” prendendo spunto dal ricorso presentato da un contribuente alla Corte di Cassazione con cui denunciava la violazione e la falsa applicazione dell'art. 37-*bis* del d.P.R. n. 600/1973, oltre che degli artt. 3 e 6 del d.lgs. n. 143/2005, per il riconoscimento del carattere elusivo di un comportamento che era stato posto in essere prima della sua inclusione tra le fattispecie elusive di cui allo stesso art. 37-*bis*.

La Corte di Cassazione (sez. trib., 16 febbraio 2012, n. 2193) ha però rigettato il ricorso ritenendo irrilevante l'applicazione retroattiva contestata in forza di un principio generale antielusivo insito nell'ordinamento, che si fonda sui principi di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione.

L'A., dopo aver riportato ed illustrato i “*trend*” giurisprudenziali della Corte Costituzionale e della Corte di Cassazione, ha mosso alcune critiche affermando che l'applicazione retroattiva di un principio generale, viola l'affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica, alla luce delle disposizioni previste dallo statuto dei diritti del contribuente, il cui art. 3 prevede che “le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo”. (EF)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Accertamento – Sostituzione d'imposta – Liti di rivalsa – Giurisdizione.

Cass., SS.UU. 8 novembre 2012, n. 19289, ne Il fisco 44/2012, fasc. n. 2, pag. 7156.

Le cause tra sostituto e sostituito d'imposta, relative al corretto esercizio del diritto di rivalsa rientrano nella giurisdizione ordinaria, "trattandosi di diritto esercitato dal sostituto verso il sostituito nell'ambito di un rapporto di tipo privatistico, cui resta estraneo l'esercizio del potere impositivo". Inoltre, non sarebbe nemmeno presente, di regola, un atto "qualificato" impugnabile di fronte al giudice tributario, che costituisce il presupposto per l'accesso a tale giurisdizione.

ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali)

Dottrina

"Clausola aperta per il *"time requirement"* della stabile organizzazione materiale" di D. AVOLIO e B. SANTACROCE, in Corr. Trib. 1/2013, pag. 47.

Il secondo *Discussion Draft* dell'OCSE sulle proposte di modifica al Commentario all'art. 5 del modello di convenzione, relativo alla stabile organizzazione, analizza, con riferimento al concetto di «at disposal», il caso - seppure espressamente indicato come non ricorrente nella pratica - in cui l'impresa non residente mandi propri dipendenti in un altro Stato contraente e in cui questi ultimi lavorino da casa nell'interesse dell'impresa stessa («home office»). Al fine di verificare se l'abitazione del dipendente possa essere considerata «a disposizione» dell'impresa estera, secondo il *Working Party* dell'OCSE andrebbe riscontrato che i dipendenti lavorino in maniera «regolare e continuativa» dalla propria abitazione, come pure il fatto che l'impresa estera abbia espressamente richiesto loro di utilizzare la propria abitazione per «scopi lavorativi».

Sempre in tema di spazio fisico «a disposizione», il predetto *Discussion Draft* ha preso in considerazione anche l'ipotesi, in questo caso piuttosto frequente, del *general contractor* che deleghi l'esecuzione di un progetto in uno Stato estero ad un *subcontractor*, pur rimanendo responsabile nei confronti del committente. Così come per il *contract manufacturer*, la semplice responsabilità del *general contractor* nei confronti del committente non potrebbe integrare, da sola, una stabile organizzazione «materiale», essendo piuttosto necessario che il *general contractor* abbia a propria disposizione la sede fissa d'affari utilizzata dal *subcontractor*, per effetto, ad esempio, della presenza di propri dipendenti *in loco*.

In merito al requisito di «permanenza» temporale, oltre che fisica, che deve connotare la stabile organizzazione, il *Working Party* dell'OCSE, chiamato a meglio contestualizzare tale concetto, sembra fermo nell'idea di lasciare il «time requirement» della stabile organizzazione «materiale» quale clausola «aperta», non riconducibile ad una regola fissa, bensì legata alla natura dell'attività svolta, proponendo di modificare il Commentario al solo fine di introdurre ulteriori esempi di attività ricorrenti, che per loro stessa natura danno luogo ad una stabile organizzazione «materiale», come pure di attività svolte in via esclusiva in un solo Paese, come tali considerate ivi «radicate» in maniera più forte.

Il *Discussion Draft* dell'OCSE, infine, si è occupato delle attività «ausiliarie» o «preparatorie» che, come tali, non danno luogo ad una stabile organizzazione, pur se in presenza di una sede fissa d'affari. Al riguardo, il Commentario OCSE, dopo aver precisato che è spesso difficile distinguere tra attività che hanno carattere «preparatorio» o «ausiliario» e quelle che non ce l'hanno, individua il criterio distintivo (di massima) nel fatto che l'attività svolta dalla sede fissa d'affari costituisca di per sé stessa una parte «essenziale» e «significativa» dell'attività dell'impresa nella sua interezza. In tal caso, l'attività non ha carattere «preparatorio» o «ausiliario» e dunque, in presenza degli altri requisiti previsti nel modello di convenzione, sussiste una stabile organizzazione. Nel Commentario OCSE viene, altresì, precisato che l'attività ha natura «preparatoria» o «ausiliaria»,

anche quando la sede fissa d'affari effettivamente contribuisce alla produttività dell'impresa, ma i servizi forniti sono così distanti dall'effettiva realizzazione degli utili, che risulta difficile attribuire una parte qualsiasi degli utili a tale sede fissa d'affari. Per parte sua, il *Discussion Draft* si è preoccupato di chiarire che il carattere «preparatorio» o «ausiliario» non dovrebbe essere necessariamente riscontrato per le attività previste all'art. 5, par. 4, lett. da a) a d), del modello di convenzione, che, come tali, dovrebbero ritenersi «automaticamente» escluse. Il *Working Party* ha interpretato tale scelta come a tutela delle esigenze di certezza dei contribuenti. (PT)

“Regime di esonero dall'imposta sugli interessi e canoni tra consociate UE” di M. PEVERELLI e A. FRANCIOSO, in Fisc. e comm. Int. 11/2012, pag. 62. (per segnalazione)

“Stabile organizzazione materiale e distacco di personale nel secondo “Discussion Draft” OCSE” di D. AVOLIO e B. SANTACROCE, in Corr. Trib. 47/2012, pag. 3628.

La stabile organizzazione è un concetto proprio della legislazione fiscale, teso a definire il livello di presenza minima di un'impresa estera in un determinato Paese, per giustificare la tassazione da parte dello Stato della fonte dei redditi ivi prodotti. L'art. 5 del modello OCSE si occupa di disciplinare sia il caso della stabile organizzazione cd. «materiale» («*physical PE*»), sia quello della stabile organizzazione cd. «personale» («*agency PE*»). I due concetti sono tra di loro alternativi e, una volta accertata l'esistenza di una stabile organizzazione «materiale», ai particolari fini delle imposte sui redditi non sarebbe necessario accertare l'esistenza di una stabile organizzazione «personale» (diverso è il caso della stabile organizzazione ai fini IVA, dove il requisito materiale e personale debbono invece ricorrere entrambi).

E' stato diffuso dall'OCSE un *Discussion Draft* (attualmente nella sua seconda versione) sulle proposte di modifica al Commentario all'art. 5 del modello di convenzione sulla stabile organizzazione. Tra le numerose questioni affrontate, vale la pena di segnalare i chiarimenti forniti in merito a:

- il concetto di «at disposal», rilevante per determinare l'eventuale «presenza fisica» della società estera nell'altro Stato contraente. Secondo la nuova proposta di modifica del Commentario, il concetto di «at disposal» andrebbe riferito al caso in cui un'impresa possa fare uso di uno spazio fisico in maniera stabile, per il perseguimento dei propri affari e per la propria attività. Per questo motivo, non dovrebbe ricorrere l'ipotesi di una stabile organizzazione «materiale» nel caso di un *manufacturer* che produce per un *principal*. Più in generale, la stabile organizzazione «materiale» dovrebbe ricorrere solo laddove l'impresa estera possa liberamente disporre di uno spazio “a suo piacimento” e per la sua attività presso i locali del *manufacturer*;
- la (pure frequente e legittima) ipotesi di presenza nello Stato estero di personale dell'impresa non residente. Il *Discussion Draft* ribadisce che il distacco di personale, da un'impresa ad un'altra all'interno di un gruppo multinazionale, non implica di regola l'esistenza di una stabile organizzazione «materiale». La ragione risiederebbe nel fatto che, nel caso del distacco di personale, l'attività d'impresa svolta presso l'impresa distaccataria sarebbe coincidente con quella di quest'ultima e non con quella dell'impresa distaccante. L'eliminazione, rispetto alla prima versione del *Discussion Draft*, del riferimento alla possibilità che il costo del personale distaccato sia riaddebitato con l'applicazione di un *mark up* sarebbe invece da ricondurre all'interesse concorrente del distaccante che rende conforme alle direttive OCSE in materia di prezzi di trasferimento la prassi di riaddebito dei costi senza margine;
- il potere di concludere contratti «in nome dell'impresa estera» da parte dell'agente e le correlate problematiche in tema di stabile organizzazione cd. «personale». Su tale questione, che - anche in ragione delle differenze che esistono tra le legislazioni di *common law* e quelle di *civil law* - costituisce una delle più spinose su cui l'OCSE è stato chiamato ad intervenire, non sembra essersi addivenuti ad una posizione risolutiva. Ciò, in particolare, con riferimento al ruolo del commissionario ai fini dell'individuazione di una stabile organizzazione «personale» dell'impresa committente. Nello specifico, tenuto conto delle più recenti sentenze di merito - che hanno concluso che la figura del commissionario non costituirebbe una stabile organizzazione «personale», sul presupposto che esso assume la veste di agente indipendente, - e della giurisprudenza della Corte di Cassazione - che, in maniera più restrittiva, intende il potere di

concludere contratti in termini sostanzialistici (potere di vincolare “di fatto” l’impresa estera, anche qualora il mandatario non agisca in nome e per conto del mandante) -, al fine di scongiurare un possibile rischio fiscale sarebbe necessario assicurare l’indipendenza del commissionario rispetto all’impresa non residente, attraverso, ad esempio, una chiara distinzione delle funzioni e dei rischi assunti nella *supply chain* del gruppo. (PT)

AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI

Dottrina

“La detassazione degli investimenti nelle *start-up* innovative” di G. FERRANTI, in Corr. Trib. 42/2012, pag. 3233.

L’articolo illustra in maniera sintetica le agevolazioni fiscali a favore delle *start up* innovative introdotte dal decreto “crescita bis” (DL 18 ottobre 2012, n. 179).

In particolare viene esaminata la disciplina della deducibilità del reddito di impresa di una percentuale delle somme investite nel capitale sociale delle *start up* innovative.

Dette società devono possedere dei requisiti specifici: possono essere costituite soltanto sotto forma di società di capitali, compresa quella cooperativa di diritto italiano ovvero di *Societas Europaea*; devono avere quale oggetto sociale esclusivo lo sviluppo, la produzione e la commercializzazione di prodotti o servizi innovativi ad alto valore tecnologico; devono essere residenti in Italia; svolgere l’attività di impresa da non più di 48 mesi; non essere quotate; avere soci persone fisiche che detengono la maggioranza delle azioni e delle quote rappresentative del capitale e dei diritti di voto nell’assemblea ordinaria e non distribuire utili.

Viene prevista una deduzione dal reddito d’impresa del 20 (o del 27) % delle somme investite, anche indirettamente tramite organismi di investimento collettivo del risparmio o altre società di investimento, nel capitale sociale di una o più *start up* innovative. Viene rilevato come tale incentivo, subordinato all’autorizzazione della Commissione europea, presenti dei tratti comuni sia con la disciplina delle “detassazioni Tremonti” che con quella del “*bonus* capitalizzazioni”.

Ma mentre ai fini della detassazione Tremonti l’investimento doveva essere effettuato dalla stessa impresa che fruiva dell’incentivo, la nuova agevolazione spetta, invece, al soggetto investitore, che deve essere diverso dalla società beneficiaria dell’apporto.

Dovrebbero risultare applicabili i chiarimenti forniti in relazione alla “detassazione Tremonti” in merito alla non configurabilità di un contributo in conto capitale imponibile e alla possibilità che l’incentivo generi una perdita fiscalmente rilevante.

Per la individuazione degli investimenti rilevanti e delle riduzioni di capitale che provocano la decadenza dall’agevolazione può farsi, invece, riferimento ai chiarimenti forniti dall’Agenzia delle Entrate con riguardo al “*bonus* capitalizzazioni”. (EM)

“Reti d’impresa: dalla semplificazione della procedura di costituzione all’attribuzione della soggettività” di A. SACRESTANO, in Corr. Trib. 42/2012, pag. 3288.

L’A. esamina l’istituto delle reti di impresa e l’evoluzione della sua disciplina contenuta nel D.L. 10 febbraio 2009, n. 5, con le integrazioni apportate dal D.L. n. 83/2012 (cd. “decreto crescita”) e successivamente dalla legge di conversione del 7 agosto 2012, n.134. In particolare, sono state introdotte alcune semplificazioni burocratiche per la formalizzazione delle diverse tipologie di aggregazioni che possono dar vita ad una “rete” dotata di piena soggettività giuridica con l’iscrizione nel Registro delle Imprese, consentendole di divenire parte di rapporti giuridici. Tuttavia, l’art. 36 del D.L. n.179/2012 (cd. “decreto crescita-*bis*”) ha previsto che la rete acquisisca la soggettività giuridica solo su base opzionale e, quindi, non automatica. (SG)

CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Dottrina

“Profili critici del reclamo e della mediazione tributaria” di M. LOGOZZO, in Boll. Trib. 21/2012, pag. 1505.

Viene criticato l'istituto laddove pone un limite modesto al valore delle liti reclamabili, mentre ad avviso dell'A., non c'era ragione alcuna di porre detti limiti.

Vengono inoltre sollevati dubbi di costituzionalità in relazione alla sanzione dell'inammissibilità del ricorso non preceduto dal reclamo.

Stante il pregiudizio arrecato al contribuente dalla sanzione dell'inammissibilità, sarebbe stato opportuno invece prevedere la possibilità che la Commissione tributaria dichiarasse la semplice improcedibilità come conseguenza della mancata presentazione del reclamo.

Un profilo critico di rilevante importanza è rappresentato dall'applicazione della mediazione tributaria alla cartella di pagamento ed al ruolo in essa contenuto.

Posto che la possibilità di esercitare il reclamo è limitata alle contestazioni che attengono all'*an* e al *quantum* della pretesa contenuta nel ruolo (e non anche a vizi formali della cartella di pagamento), il problema sorge quando l'impugnazione ha per oggetto sia contestazioni sostanziali (che attengono all'Agenzia) che contestazioni di vizi formali (che attengono all'agente della riscossione). In questo caso l'A. auspica un intervento legislativo che stabilisca che se l'impugnazione della cartella involge anche questioni attinenti al ruolo, l'eventuale rapporto processuale avviato deve essere sospeso in attesa della decisione sul reclamo obbligatorio, che il contribuente è tenuto ad inoltrare all'Agenzia delle entrate.

Viene da ultimo evidenziata una grossa lacuna in ordine alla tutela cautelare.

Nel contesto dell'istituto sembra infatti essere esclusa ogni possibilità di adire immediatamente la tutela cautelare giurisdizionale prima della presentazione del reclamo e dell'esaurirsi del relativo procedimento. (EM)

Prassi Amministrativa

Mediazione tributaria – Atti emessi dagli Uffici Provinciali – Territorio dell'Agenzia ora di competenza dell'Agenzia delle Entrate – Chiarimenti.

Circ. Agenzia delle Entrate 28 dicembre 2012, n. 49/T, nel sito web www.agenziaentrate.it.

La Circolare fornisce chiarimenti in merito all'operatività dell'istituto della mediazione tributaria con riferimento agli atti emessi dagli uffici Provinciali – territorio dell'Agenzia.

Viene confermato che gli atti di competenza della “vecchia” Agenzia del Territorio – incorporata nell'Agenzia delle Entrate dal 1 dicembre 2012 – sono soggetti a reclamo ove venga richiesta una pretesa impositiva di maggiore imposta sin a 20.000 euro.

Non sono soggetti a reclamo i soli avvisi di classamento, in quanto atti con valore indeterminabile. Se si tratta di atti irrogativi di sanzioni, il valore è dato dalla pretesa sanzionatoria.

CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Contenzioso tributario – Processo tributario – Procedimento dinanzi alla Commissione tributaria provinciale – Fase istruttoria – Poteri del giudice – Questioni rilevabili d’ufficio – Novità della L. n. 69/2009 – Applicabilità al processo tributario.

Cass., sez. trib. 19 ottobre 2012, n. 17949, ne Il fisco 41/2012, fasc. n. 2, pag. 6685.

Nel contenzioso tributario è applicabile l’art. 101 del codice di procedura civile, così come riformato dalla L. n. 69/2009, norma che impone al giudice che intenda fondare la decisione su di una questione rilevabile d’ufficio di instaurare il previo contraddittorio tra le parti, pena la nullità della sentenza.

Il caso di specie concerneva il c.d. “abuso del diritto”, rilevato d’ufficio dalla Commissione tributaria regionale.

Applicando le novità apportate dalla L. n. 69/2009, la Corte di Cassazione ha cassato con rinvio la sentenza al giudice di secondo grado, per l’instaurazione del contraddittorio.

Processo tributario – Autotutela sostitutiva – Emanazione di un atto sostitutivo dell’atto impugnato – Effetti sul processo – Sopravvenuta carenza di interesse – Cessazione della materia del contendere.

Cass., sez. trib. 20 ottobre 2011, n. 21719, in Rass. Trib. 5/2012, pag. 1265.

Nel caso in cui venga impugnato avanti il Giudice tributario un atto di rettifica successivamente annullato in sede di autotutela e sostituito con altro atto di contenuto parzialmente diverso, il giudice investito della cognizione del primo atto deve limitarsi a dichiarare il sopravvenuto difetto di interesse a coltivare il ricorso senza poter esaminare il rapporto di imposta riconfigurato dall’atto di autotutela che rimane estraneo a tale giudizio attesa la natura impugnatoria del giudizio tributario, che rimane delimitato dai motivi di ricorso proposti avverso l’atto originariamente impugnato e successivamente in tutto od in parte annullato in conseguenza di rettifica o correzione determinata in sede di autotutela; atteso il meccanismo di instaurazione di tipo impugnatorio che lo caratterizza, oggetto del processo tributario non è l’accertamento dell’obbligazione tributaria, da condursi attraverso una direttiva ricognizione della disciplina applicabile e dei fatti rilevanti sulla base di essa, a prescindere da quanto risulti nell’atto impugnato, bensì l’accertamento della legittimità della pretesa tributaria in quanto avanzata con l’atto impugnato e alla stregua dei presupposti di fatto e in diritto in tale atto indicati, con la conseguenza che ove risulti accertato che l’amministrazione, avvedutasi di un errore, abbia emesso un nuovo atto in sostituzione di quello errato (così implicitamente annullando quest’ultimo), deve ritenersi che il processo concernente l’imputazione dell’atto sostituito non debba proseguire per sopravvenuta carenza di interesse ad ottenere una pronuncia sull’impugnazione di un atto già annullato in sede di autotutela.

Con nota di C. CALIFANO, “Sostituzione dell’atto impugnato e cessazione della materia del contendere”

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC

Dottrina

“Italia – Lussemburgo: scambio di informazioni a domanda in deroga al segreto bancario e professionale” di V. J. CAVALLARO, in Corr. Trib. 41/2012, pag. 3209.

Il 21 giugno 2012 il Governo della Repubblica Italiana ed il Governo del Granducato del Lussemburgo hanno firmato il testo di un protocollo modificativo della convenzione contro le doppie imposizioni tra Repubblica italiana e Granducato del Lussemburgo, in base al quale sarà possibile procedere allo scambio di informazioni a domanda in materia fiscale anche in deroga ai

segreti interni, ed in particolare a quello bancario ed a quello professionale previsti dalla normativa interna lussemburghese.

E' possibile dar corso allo scambio di informazioni a domanda tra Stati purchè, sulla base dei dati e delle notizie contenuti nella richiesta, possano essere considerate rilevanti rispetto all'accertamento del corretto adempimento di una disposizione fiscale interna o di una norma della convenzione.

L'accoglimento di una richiesta di informazioni è consentito solo se lo Stato richiedente prova che vi sia un legame, un collegamento, tra l'accertamento di una violazione alla propria legislazione fiscale interna e lo Stato richiesto.

La valutazione sulla rilevanza dell'informazione richiesta rappresenta un sufficiente elemento di garanzia contro richieste ingiustificate.

Prima di avanzare una richiesta, lo Stato richiedente è tenuto ad utilizzare tutti i mezzi a disposizione sul proprio territorio per ottenere le informazioni.

Sono escluse le richieste speculative che non hanno un nesso con una violazione per la quale è in corso una verifica nello Stato richiedente.

La procedura di scambio di informazioni in deroga ai segreti bancario e professionale può essere attivata per l'accertamento dei redditi delle annualità che iniziano il 1° gennaio 2012 e di quelle successive.

Per gli esercizi anteriori, è vietata la retroattività dello scambio di informazioni. Ciò in quanto, le norme in materia di scambio di informazioni sono norme procedurali per le quali vale il principio del "*tempus regis actum*".

Il protocollo si inserisce nel quadro disegnato dalla direttiva 2011/16/UE in materia di cooperazione amministrativa tra gli Stati membri a contrasto delle evasioni fiscali transnazionali. (EM)

"Il principio di sufficienza probatoria a servizio del beneficiario effettivo" di A. FURLAN e B. COLUCCI, in Fisc. Comm. Int. 12/2012, pag. 29.

L'articolo si sofferma sulla recente sentenza della Commissione tributaria regionale del Piemonte che ha riconosciuto la validità assoluta alla certificazione rilasciata dall'autorità fiscale estera.

In particolare, detta sentenza ha affermato che la certificazione rilasciata dalle autorità fiscali di uno Stato Estero sia "sufficiente" a provare la qualifica di beneficiario effettivo di un flusso di reddito – dividendi, interessi e *royalties* – per ottenere l'applicazione di una ritenuta convenzionale ridotta.

Detta pronuncia si pone in linea di continuità con la precedente giurisprudenza di merito, che aveva affermato il carattere pienamente probatorio delle certificazioni delle autorità fiscali straniere (sent. n. 16/29/2012 del 24 febbraio 2012) fino a querela di falso.

La pronuncia, lungi dal rappresentare una negazione della necessità di procedere ad una valutazione di tipo "sostanziale" degli elementi che qualificano lo *status* di "beneficiario effettivo", attribuendo al certificato delle autorità fiscali estere che attesta tale qualifica una valenza probatoria fondamentale, esonera il sostituto d'imposta dall'onere di preconstituire un'ulteriore documentazione probatoria ed impedisce all'Amministrazione finanziaria italiana di sindacare le conclusioni cui è pervenuta la corrispondente autorità fiscale estera. (EM)

IRES

Dottrina

"Compensazione delle eccedenze IRES da parte della consolidante con propri debiti fiscali e/o contributivi" di L. GEMINO e P. CASTELLANO, ne Il fisco 46/2012, fasc. n. 1, pag. 7343.

L'art. 2, comma 3, del D.L. 2 marzo 2012 (cd. "decreto semplificazioni") ha modificato l'art. 43-ter del DPR n. 600/73 disponendo espressamente (nuovo comma 3 dell'art. 43-ter cit.) che la mancata

indicazione degli estremi del soggetto cessionario e dell'importo ceduto non determina l'inefficacia della cessione del credito, applicandosi in tale caso la sanzione amministrativa da 258 a 2.065 euro di cui all'art. 8, comma 1, del DLgs. n. 471/97. Per effetto di tale modifica il legislatore intenderebbe dirimere le numerose controversie sorte tra l'Amministrazione finanziaria e le società capogruppo partecipanti al consolidato fiscale qualora queste ultime abbiano proceduto alla "compensazione" del credito scaturito dalla dichiarazione del consolidato con i propri debiti tributari e/o contributivi omettendo la compilazione del quadro CK. Infatti, con Circolare n. 35/E del 18 luglio 2005 l'Agenzia delle Entrate aveva espresso l'avviso che il mancato rispetto della suddetta procedura precludesse il riconoscimento della compensazione operata dal soggetto consolidante persino con i propri debiti tributari, sostenendo altresì che l'omessa compilazione del quadro CK da parte della società consolidante facesse venir meno il diritto di credito con conseguente comminazione della sanzione.

L'A., pur apprezzando lo sforzo compiuto dal legislatore con il suddetto intervento, rileva tuttavia che la nuova disposizione riguarda esclusivamente i casi di "cessione" del credito originatosi nella dichiarazione del consolidato, per i quali è stata prevista un'apposita sanzione, e non ricomprende invece l'ipotesi della "compensazione" del credito scaturito dal consolidato con i debiti tributari e/o contributivi propri della società consolidante. Al riguardo, osserva che, in base all'art. 118 del TUIR, il riporto a nuovo dell'eccedenza Ires di gruppo spetta alla consolidante, che può pertanto scegliere di utilizzarla per compensare i propri debiti tributari, senza attenersi alle regole previste dall'art. 43-ter che riguardano la cessione (nell'ambito del gruppo) delle eccedenze Ires.

Per quanto riguarda il profilo sanzionatorio, nel caso della compensazione non può trovare applicazione la sanzione comminata dal nuovo comma 3 dell'art. 43-ter del DPR n. 600/73. Innanzitutto, perché non sarebbe commessa alcuna violazione sostanziale, né tanto meno formale. Anche nell'ordinamento tributario vale il "principio di offensività" (*nullum crimen sine iniuria*), proprio del diritto penale, che evita l'applicazione di sanzioni nel caso di comportamenti di per sé antiggiuridici ma privi di effetti reali con riferimento all'interesse protetto dalla norma sanzionatoria stessa. Sotto un profilo sostanziale, l'omessa compilazione dei quadri dichiarativi, non provocherebbe danni all'Erario, in quanto non avrebbe la capacità di pregiudicare e/o impedire in alcun modo l'attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria, atteso che la stessa potrebbe agevolmente accertare l'esistenza e la spettanza del credito e al contempo riconoscere la legittimità della compensazione.

Un'ulteriore motivazione a supporto della non applicabilità della sanzione è rinvenibile nelle obiettive condizioni di incertezza da attribuirsi alla non chiara formulazione dell'art. 118, comma 2, del TUIR e dell'art. 43-ter del DPR n. 600/73, il cui coordinamento è difficoltoso per l'equivocità del contenuto, che ha indotto in errore la stessa Amministrazione finanziaria e diversi contribuenti. Infine, la sanzione sarebbe illegittima per mancanza dell'elemento soggettivo della colpevolezza e/o di qualsiasi intento elusivo da parte della società consolidante. (FDA)

La deducibilità delle perdite su crediti secondo il Decreto Sviluppo” di E. MIGNARRI, ne Il fisco 48/2012, fasc. n. 1, pag. 7662.

Il D.L. n. 83/2012 ha apportato significative modifiche all'art. 101, comma 5, del TUIR che disciplina la deducibilità delle perdite su crediti. Dette modifiche riguardano:

- l'aggiunta alle cause che determinano l'automatica deduzione delle perdite su crediti – ossia l'assoggettamento del debitore a procedure concorsuali – di quella della conclusione di un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'art. 182-bis della legge fallimentare;
- ulteriori ipotesi di realizzazione *ex lege* dei requisiti di certezza e precisione della perdita riguardanti: i crediti di modesta entità, decorsi sei mesi dalla scadenza; i crediti per i quali il diritto alla riscossione è prescritto; le perdite sostenute dai soggetti IAS *adopter* in caso di cancellazione dei crediti dal bilancio operata in dipendenza di eventi estintivi.

In particolare, per quanto riguarda i crediti di modesta entità (e cioè di importo non superiore a 5.000 euro per le imprese di più rilevante dimensione di cui all'art. 27, comma 10, del D.L. n.

185/2008 e non superiore a 2.500 euro per le altre imprese), l'A. sottolinea che in dottrina finora è prevalso l'orientamento secondo cui il riferimento per stabilire il limite quantitativo per considerare un credito di modesta entità potrebbe essere non tanto il singolo credito o la mera sommatoria di tutti i singoli crediti ma piuttosto l'insieme dei crediti che derivano da un medesimo rapporto giuridico. Pertanto, in presenza di contratti diversi (ad es. mutuo, apertura di credito in conto corrente, ecc.) l'eventuale superamento delle soglie consentite dovrebbe essere valutato per singolo contratto. Per i crediti commerciali il valore nominale del credito dovrebbe comprendere anche l'IVA addebitata dal cedente o dal prestatore di servizio. Secondo l'A. non è chiaro se la norma debba essere applicata solamente a tutte le posizioni che hanno assunto i requisiti richiesti nel corso del periodo d'imposta 2012 o se possa essere considerata valida anche per gli esercizi precedenti con la conseguenza che tutti i crediti che soddisfano tali requisiti, non dedotti in precedenti periodi d'imposta per mancanza di elementi certi e precisi, possano essere ora considerati deducibili.

Con l'intervento normativo riguardante i crediti prescritti, viene confermata la prassi seguita dalle imprese che, data l'indeterminatezza dei requisiti di certezza e precisione richiesti dal comma 5 dell'art. 101 del TUIR, erano indotte a rinviare la deduzione delle perdite al momento della prescrizione del relativo diritto. L'applicazione della norma richiede l'individuazione del termine di prescrizione previsto dalla legge e, successivamente, quello del momento a partire dal quale inizia il calcolo della prescrizione. Il periodo d'imposta in cui il diritto alla riscossione si prescrive dovrebbe costituire l'ultimo in cui è possibile dedurre la perdita.

Secondo l'A., l'integrazione apportata al comma 5 dell'art. 101 del TUIR per i soggetti IAS *adopter* è volta a riconoscere rilevanza fiscale alla *derecognition* dei crediti, così come disciplinata dagli IAS, superando le indicazioni contenute nella Circolare n. 7/E del 2011 che, nel riconoscere la deducibilità della perdita al momento della *derecognition*, aveva tuttavia effettuato un riferimento al comma 5 dell'art. 101 che era sembrato volto a supportare la tesi secondo cui – contrariamente a quanto sostenuto in dottrina – la sussistenza degli elementi certi e precisi assume validità anche per i soggetti IAS. Il riferimento contenuto nella norma all' "evento estintivo" del credito dovrebbe essere inteso come "estinzione dell'obbligo a contabilizzarlo" anziché come "estinzione del diritto di credito". Tra gli eventi estintivi del credito dovrebbero essere ricompresi: le cessioni *pro-soluto*; le transazioni; le conversioni di crediti in partecipazioni; le rinunce e le prescrizioni. (FDA)

Per una completa disamina della nuova disciplina riguardante le perdite su crediti, si veda la ns. Circolare informativa n. 4/2012

“La deducibilità delle perdite su crediti verso debitori assoggettati a procedure concorsuali” di S. SOTTOCASA, ne Il fisco 43/2012, fasc. n. 1, pag. 6964.

L'A. commenta la sentenza 1° giugno 2012, n. 8822, della Corte di Cassazione la quale ha affermato che, qualora il debitore sia sottoposto alla procedura di concordato preventivo, la perdita sul relativo credito deve essere dedotta per intero nell'esercizio in cui è stato emesso il decreto di ammissione alla procedura, non essendo possibile frazionarla pro quota negli esercizi successivi.

Secondo l'A., tale posizione appare criticabile, in quanto il momento di competenza non si identifica necessariamente ed obbligatoriamente con il periodo d'imposta di apertura della procedura, ma anche in uno successivo. L'art. 101, comma 5, del TUIR non costituisce una deroga al generale principio di competenza dettato dall'art. 109 del TUIR e pertanto non ha il significato di attribuire per legge i requisiti della certezza e dell'integrità della perdita su crediti in occasione dell'apertura della procedura. Al contrario, l'art. 101, comma 5, del TUIR si limita a introdurre una presunzione semplice, la cui applicabilità deve essere valutata nel caso concreto secondo i generali criteri di certezza nell'*an* e di determinabilità del *quantum*. Tale interpretazione appare maggiormente in linea con il principio di competenza disciplinato in via generale dal comma 1 dell'art. 109, in considerazione delle dinamiche tipiche delle procedure concorsuali che sono idonee a consentire il recupero, in tutto o in parte, del credito in dipendenza di molteplici variabili, non necessariamente note nell'esercizio di apertura della procedura. Infatti, vincolare il contribuente a dedurre integralmente la perdita nell'anno di apertura può risolversi in una forzatura del principio di competenza, difficilmente giustificabile a meno di non voler ritenere che il

legislatore vi abbia voluto espressamente derogare con un norma *ad hoc*, che imporrebbe al contribuente successivi aggiustamenti (tramite rilevazione di sopravvenienze attive) nel caso di probabili recuperi parziali del credito al termine della procedura.

All'assunto che la perdita su crediti possa essere dedotta in esercizi successivi all'apertura della procedura non consegue necessariamente che il contribuente sia libero di scegliere l'esercizio tra quelli successivi all'apertura della procedura concorsuale, posto che esso sarà comunque vincolato al rispetto del generale principio di competenza. Secondo l'A., tale interpretazione è coerente con la *ratio* ispiratrice del legislatore in occasione della modifica introdotta con il previgente art. 66, comma 3, del TUIR. Infatti, sotto la vigenza del DPR n. 597/73, le perdite su crediti non potevano essere dedotte prima della conclusione della procedura concorsuale; sembra quindi ragionevole affermare che con l'introduzione del TUIR il legislatore abbia voluto mitigare la rigidità del vecchio sistema adottando un criterio più rispondente all'acquisita consapevolezza delle ridotte probabilità di realizzo del credito nei confronti di debitori assoggettati a procedure concorsuali. Si tratterebbe di una modifica legislativa di favore verso l'imprenditore e quindi di una presunzione semplice basata sulla circostanza che è probabile che all'apertura della procedura segua la totale o parziale irrecuperabilità del credito, salvo che indicazioni in senso contrario emergano dall'esame del caso concreto. (FDA)

Prassi Amministrativa

IRES – Società in perdita sistematica – Disapplicazione della disciplina – Margine operativo lordo positivo – Canoni di *leasing* esclusi dai costi della produzione di cui lettera B conto economico.

Ris. Agenzia delle Entrate 11 dicembre 2012, n. 107/E, in www.agenziaentrate.it.

La risoluzione chiarisce che il Mol positivo rilevante per la disapplicazione automatica della disciplina sulle società in perdita sistematica è determinato escludendo dai costi della produzione, di cui alla lettera B) del conto economico, l'ammontare dei canoni di *leasing* indicati in bilancio.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

IRES – Norme generali sul reddito d'impresa – Inerenza – Sanzioni *antitrust* – Indeducibilità.

Cass., sez. trib. 26 ottobre 2012, n. 18368, ne Il fisco 43/2012, fasc. n. 1, pag. 6931.

La Corte di Cassazione ha stabilito, confermando un orientamento ormai consolidato da parte della Suprema Corte, che le sanzioni *antitrust* sono indeducibili dal reddito d'impresa, per mancanza del requisito di inerenza. A tal fine, secondo i giudici, non assume rilievo la modifica apportata dal D.L. n. 16/2012 all'art. 14, comma 4-*bis*, della L. n. 537/1993. In merito, si ricorda che il citato decreto ha rivisto la disciplina dei costi da reato, cercando di meglio delimitare l'indeducibilità e di evitare che quest'ultima possa avere valenza di sanzione impropria. In particolare, il legislatore ha escluso dall'indeducibilità i costi relativi ai delitti colposi e limitato il divieto di deduzione ai solo costi e spese direttamente utilizzati per il compimento dei delitti non colposi (e non genericamente riconducibili ad atti o attività delittuose).

Con commento di A. BARGOGLIO.

IRES – Consolidato nazionale – Credito IVA trasferito dalla consolidante – Non indicato dalla consolidata nel quadro GN – Può essere utilizzato in compensazione.

Comm. Trib. prov. di Treviso, sez. III 5 settembre 2012, n. 53, in Corr. Trib. 47/2012, pag. 3673.

In regime di consolidato fiscale nazionale il credito IVA trasferito dalla consolidante (e dichiarato nel Quadro NX), ma erroneamente non risultante dal Quadro GN presentato dalla consolidata, può comunque essere utilizzato in compensazione. La società consolidata andrà incontro alla sanzione così come stabilito dall'art. 8, comma 1, del D.Lgs. n. 471/1997.

REDDITI DI CAPITALI

Dottrina

“Per le polizze estere una disciplina fiscale su misura e una gestione di tipo analitico” di E. MIGNARRI, ne Il fisco 43/2012, fasc. n. 2, pag. 6955.

La disciplina individuata per le polizze estere e i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate nella circ. n. 41/E del 2012 delineano un quadro operativo che, da un lato, esenta il contribuente dagli obblighi di monitoraggio e tassazione dei redditi di capitale percepiti su tali contratti, e, dall'altro, impone all'intermediario residente, ossia alle banche e alle società fiduciarie, numerosi adempimenti che inducono la stessa Agenzia a parlare non di gestione per massa ma di tipo analitico dei rapporti. Minori adempimenti si possono avere per gli intermediari residenti se la compagnia estera esercita l'opzione per applicare l'imposta sostitutiva sui proventi delle polizze assumendo il ruolo di sostituto di imposta direttamente o tramite il proprio rappresentante fiscale. Per la sostituzione tributaria da parte degli intermediari residenti non rilevano le modalità di conclusione del contratto assicurativo, ma è necessario che il reddito derivante dalla polizza estera sia percepito in Italia mediante l'intervento di un intermediario residente al quale – è da ritenere – dovrebbe essere stato affidato il mandato all'incasso dall'investitore o quello a pagamento da parte della compagnia estera.

Secondo l'A. suscita dubbi l'asserzione inserita nella circolare dell'Agenzia delle Entrate secondo cui l'obbligo del prelievo dell'imposta sostitutiva prevista dall'art. 26-ter del DPR n. 600 del 1973 sui proventi del riscatto sussiste – come già evidenziato – anche per gli intermediari che abbiamo soltanto ricevuto l'accredito della società di assicurazione dato che con la trasmissione elettronica dei flussi o semplicemente con i dati contenuti nelle contabili di accredito può risultare non immediata la verifica della natura del provento accreditato in assenza di uno specifico mandato per la riscossione. A tal fine gli intermediari potrebbero essere supportati nell'acquisizione dei dati e delle informazioni utili per la determinazione dei redditi anche da una dichiarazione sostitutiva nella quale il percipiente li attesti. Del resto l'applicazione dell'imposta dello 0,35%, come precisa la circolare, deve essere effettuata dagli intermediari che agiscono in veste di sostituti di imposta in caso di riscatto della polizza ma soltanto se tale ruolo è stato assunto previo incarico del cliente o della compagnia oppure in quanto l'intermediario amministra il contratto per conto del cliente. (CLP)

REDDITI DI IMPRESA

Dottrina

“Deducibilità dei servizi *intercompany* sotto la lente della giurisprudenza” di D. FUXA, in Fisc. e Comm. Int. 11/2012, pag. 37.

La sentenza n. 115/46/2011 della Commissione Tributaria Regionale di Milano relativa alla deducibilità dei corrispettivi riconosciuti a fronte della prestazione di servizi nell'ambito di gruppi societari ha posto in risalto il legame ontologico esistente tra inerenza e beneficio derivante da attività svolte a favore di uno o più membri del Gruppo, beneficio comprovato da documentazione a ciò ritenuta idonea.

Ha inoltre sottolineato il principio generale secondo il quale in presenza di un componente negativo di reddito, l'onere della sua esistenza ed inerenza incombe sul contribuente.

In sostanza, spetta al contribuente fornire tutti gli elementi atti a supportare la deducibilità dei corrispettivi sostenuti per i servizi resi dalla casa madre, tra i quali l'effettiva utilità di tali attività.

L'A. rileva che il percorso logico seguito dai giudici stabilisce una connessione tra attività da cui derivano ricavi e benefici mentre la negata deducibilità di un costo relativo ad un servizio infragruppo dovrebbe rientrare nell'ambito della disciplina del *transfer pricing*, differenziandosi dai criteri di inerenza di cui all'art. 109, comma 5, che afferiscono a tutte le altre categorie di costo per le quali è richiesta una correlazione con l'attività. (EM)

“Il leasing finanziario dopo le modifiche del D.L. n. 16/2012: problematiche applicative” di E. MIGNARRI, ne Il fisco 43/2012, fasc. n. 1, pag. 6861.

Lo scritto analizza gli effetti dell'abolizione della durata minima dei contratti di *leasing*, disposta dal D.L. 2 marzo 2012, n. 16, conv. nella L. 26 aprile 2012, n. 44, che accorda ai soggetti non IAS *adopter* la possibilità di dedurre il canone di *leasing* indipendentemente dalla durata del contratto.

In sostanza le nuove norme vincolano la possibilità di dedurre i canoni non più ad una durata minima contrattuale, ma al periodo di ammortamento stabilito dalle disposizioni fiscali.

Ciò detto, nel caso in cui la durata del contratto risulti inferiore a quella minima stabilita per la commisurazione della quota di canone fiscalmente deducibile, si verificherà un disallineamento tra valori civili e fiscali delle quote di canone di competenza di ciascun esercizio e, conseguentemente, si renderanno necessarie delle variazioni in aumento in sede di dichiarazione.

Ai fini della deducibilità della quota capitale e di quella degli interessi l'A. propone due soluzioni alternative: la prima, quella di considerare il canone in modo unitario (capitale più interessi) e di spalmarlo sulla durata valida ai fini fiscali oppure di spalmare la sola quota capitale in base alla durata “virtuale” del contratto e portare in deduzione, in modo autonomo e lineare, per la durata effettiva del contratto l'ammontare degli interessi impliciti.

L'A. solleva anche la questione del trattamento da riservare ai canoni di *leasing* non ancora dedotti al momento della scadenza del contratto.

In caso di riscatto del bene la soluzione più coerente e neutrale è sembrata quella di continuare a dedurre, ai soli fini fiscali, le quote “sospese” dei canoni di locazione, nonostante che il bene sia oramai di proprietà dell'impresa. (EM)

“Il differimento della deducibilità degli ammortamenti aumenta la pressione sul settore bancario” di R. PARISOTTO, in Corr. Trib. 43/2012, pag. 3305.

Il disegno di legge di stabilità per il 2013 ha creato allarmismo all'interno del sistema bancario a causa dell'ulteriore aggravio fiscale generato nei confronti del settore stesso. In particolare, si fa riferimento al trattamento fiscale delle perdite e delle svalutazione dei crediti che appare del tutto inadeguato a causa della previsione del rinvio di ulteriori 5 esercizi per le deduzioni degli affrancamenti/riallineamenti fiscali di partecipazioni effettuati previo versamento di imposte sostitutive. Nonostante il principio di derivazione rafforzata, tali previsioni aggravano il carico fiscale per il settore bancario, già sottoposto ad una forte pressione fiscale a seguito dei ristretti criteri fiscali in tema di perdite e svalutazioni sui crediti e della parziale indeducibilità degli interessi passivi sia ai fini IRES che IRAP. (EF)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Redditi di impresa – Sopravvenienza – Passività inesistente – DPR 22 dicembre 1986, n. 917, art. 55 – D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 25.

Cass., sez. trib. 8 giugno 2011, n. 12436, in Riv. Dir. Trib. 7-8/2012, II, pag. 433.

L'efficacia vincolante del giudicato penale non opera automaticamente nel processo tributario, poiché in questo, da un lato, vigono limitazioni della prova (come il divieto della prova testimoniale) e, dall'altro, possono valere anche presunzioni inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna. Nessuna automatica autorità di cosa giudicata può quindi attribuirsi, nel separato giudizio tributario, alla sentenza penale irrevocabile, di condanna o di assoluzione, emessa in materia di reati tributari, ancorché i fatti accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l'amministrazione finanziaria ha promosso l'accertamento nei confronti del contribuente. La sopravvenuta insussistenza di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi, che costituisce sopravvenienza attiva, ai sensi del DPR 22 dicembre 1986, art. 55, comma 1, si realizza in tutti i casi in cui, per qualsiasi ragione, e dunque indipendentemente dal sopraggiungere di eventi gestionali straordinari o comunque imprevedibili, una posizione debitoria, già annotata come tale, debba ritenersi cessata, ed assuma quindi in bilancio una connotazione attiva, come liberazione di riserve, con il conseguente assoggettamento ad imposizione, in riferimento all'esercizio in cui tale posta attiva emerge in bilancio ed acquista certezza.

Con nota di M. ALLEGRETTI, "Gli utili "occultati" in poste passive fittizie iscritte in bilancio di un precedente periodo di imposta costituiscono "sempre" sopravvenienze attive".

REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

Dottrina

"Il recupero delle somme indebitamente corrisposte ai lavoratori" di M. DENARO, ne Il fisco 46/2012, fasc. n. 1, pag. 7382.

In relazione alla restituzione da parte dei lavoratori di emolumenti loro corrisposti ma non dovuti, il problema che si pone è quello del recupero delle predette somme indebitamente erogate da parte del datore di lavoro e cioè se debba avvenire al lordo o al netto delle ritenute fiscali, previdenziali e assistenziali.

L'articolo affronta la problematica alla luce dei contrastanti orientamenti dell'Agenzia e della Cassazione soffermandosi in particolare sulle argomentazioni giuridicamente ineccepibili, svolte dalla Cassazione nella sentenza n. 1464 del 2012, nella quale si afferma che il recupero debba essere effettuato al netto delle ritenute fiscali. (EM)

"Ricadute per il datore di lavoro dei compensi pagati da terzi" di F. PETRUCCI, in Corr. Trib. 46/2012, pag. 3596.

La questione affrontata dall'A. nel breve scritto riguarda i compensi che un dipendente percepisce da terzi.

In particolare l'A. si chiede se – a seguito della disposta armonizzazione degli imponibili fiscale e contributivo – detti compensi generino obblighi di natura contributiva a carico del datore di lavoro e se incidano sul quanto dovuto a titolo di TFR.

All'interrogativo viene data risposta negativa in base al ragionamento che l'erogazione in questione è da far risalire ad un'autonoma determinazione da parte del terzo della quale è estraneo il datore di lavoro sul quale grava solo l'obbligo di corrispondere la retribuzione al proprio lavoratore

secondo la disciplina contrattuale specifica in relazione alla prestazione a lui resa da quest'ultimo.
(EM)

“Incentivo all’esodo e termine decadenziale per il rimborso: la Cassazione “valida” l’interpretazione dell’Agenzia delle Entrate” di A. RUSSO, ne Il fisco 40/2012, fasc. n. 2, pag. 6521.

L’articolo riepiloga le diverse posizioni della giurisprudenza di merito riguardo alla soluzione delle questioni afferenti l’incentivo all’esodo. L’A. prende spunto dalla recente sentenza n. 17009 del 5.10.2012 della Corte di Cassazione che ha accolto la tesi difensiva dell’Agenzia delle Entrate in merito all’individuazione del *dies a quo* di decorrenza del termine di decadenza di cui all’art. 38, comma 1, del D.P.R. n. 602/73, previsto per esercitare il diritto di rimborso delle maggiori imposte versate sull’“incentivo all’esodo” di cui all’art.19, comma 4-*bis*, del TUIR, che prevedeva l’applicazione di una tassazione agevolata con l’aliquota IRPEF ridotta alla metà (norma abrogata dall’art. 36, comma 23, del D.L. n. 223/2006), così come reinterpretato alla luce della Direttiva comunitaria n.76/207/CEE che aveva stabilito l’equiparazione del trattamento fiscale agevolato, previsto per le donne al raggiungimento dei cinquanta anni, anche per gli uomini. Con la suddetta sentenza si dovrebbe aver messo fine alla questione del termine di decadenza delle azioni di rimborso dell’incentivo all’esodo percepito in violazione di disposizioni comunitarie, stabilendo che si considera la decadenza dopo che sono decorsi 48 mesi dalla data del versamento dell’incentivo e non dalla data del provvedimento comunitario che ha stabilito i diversi criteri di applicazione dello stesso. (SG)

“Fondi pensione: ritenuta del 12,5% sui rendimenti finanziari maturati fino al 31 dicembre 2000” di S. UNGARO, ne Il fisco 46/2012, fasc. n. 2, pag. 7441.

L’A. commenta la risoluzione n. 102/E del 27.11.2012 con la quale l’Agenzia delle Entrate, mutando il suo precedente orientamento, si è allineata con quanto affermato dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione con la sentenza n. 13642 del 22.6.2011, chiamate a pronunciarsi per risolvere la situazione di incertezza creatasi per effetto di contrastanti pronunce degli stessi giudici di legittimità. Le Sezioni Unite hanno stabilito che la prestazione di previdenza complementare erogata in forma di capitale a “vecchi iscritti a vecchi fondi” deve essere tassata, per la quota relativa ai rendimenti finanziari maturati fino al 31.12.2000, con la ritenuta a titolo di imposta del 12,5%, anziché con la tassazione separata con l’aliquota del TFR, come sostenuto fino ad oggi. La risoluzione ministeriale ha precisato che il versamento della ritenuta deve essere eseguito utilizzando il codice tributo “1680”, mentre per le liquidazioni già effettuate i “vecchi iscritti” possono presentare istanza di rimborso ex art. 38 del D.P.R. n. 602/73, entro 48 mesi dalla data in cui la ritenuta è stata operata, all’Ufficio Territoriale dell’Agenzia delle Entrate, allegando la documentazione rilasciata dal fondo che certifichi l’ammontare dei rendimenti imputabili alla gestione del capitale accantonato fino al 31.12.2000. (SG)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Redditi di lavoro dipendente – Indennità supplementare per licenziamento ingiustificato di dirigente – Imponibilità – Sussiste.

Cass., sez. trib. 16 febbraio 2012, n. 2196, in Boll. Trib. 21/2012, pag. 1567.

Costituiscono redditi da lavoro dipendente, assoggettati ad IRPEF, tutti i proventi e le indennità derivanti da un rapporto di lavoro, pur se conseguiti “in sostituzione” di redditi o “ a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi, esclusi quelli dipendenti da invalidità

permanente o da morte”, anche quando tali somme vengano percepite a seguito di transazione, di talché l’indennità supplementare per illegittimo licenziamento di un dirigente, erogata a seguito di conciliazione giudiziale, va assoggettata ad imposta, poiché trova la fonte della sua obbligatorietà nella risoluzione non giustificata del rapporto di lavoro col dirigente stesso e costituisce misura di matrice convenzionale volta, da una parte, a sanzionare la condotta datoriale priva di “giustificatezza”, e, dall’altra, a risarcire il lavoratore per la perdita del posto di lavoro, che non dipenda da profili di sua colpa o responsabilità.

Imposte dirette – Disposizioni generali – Tassazione separata – Somme percepite dal contribuente al termine del rapporto di lavoro – Natura differente rispetto a quella indicata in dichiarazione – Onere della prova a carico dell’Amministrazione finanziaria.

Cass. sez. trib. 13 novembre 2012, n. 19802, ne Il fisco 44/2012, fasc. n. 2, pag. 7156.

Spetta all’Amministrazione la prova in merito alla natura del reddito da sottoporre a tassazione secondo un particolare regime fiscale.

Nel caso oggetto della decisione della Suprema Corte, in particolare, è stato ritenuto che fosse l’Agenzia delle Entrate a dimostrare che le somme percepite da un ex dipendente avessero natura di trattamento di fine rapporto, e non di incentivi all’esodo.

La Commissione tributaria regionale non ha tenuto conto che il primo atto attraverso il quale il contribuente veniva a conoscenza della pretesa era costituito dalla cartella di pagamento, la quale non conteneva gli elementi essenziali per illustrare tale pretesa (ovvero, la natura delle somme percepite quali TFR e non incentivi all’esodo).

IVA

Giurisprudenza

Corte di Giustizia CE

IVA – VI Direttiva – Detrazioni – *Holding* – Acquisto di beni e servizi accessori all’attività principale – La detrazione è ammessa qualora i servizi presentino un nesso diretto con operazioni economiche che danno diritto a detrazione – Art. 17, par. 2 e 5.

Corte di Giust. CE, sez. VI, 6 settembre 2012, n. C-496/11, in Corr. Trib. 43/2012, pag. 3336.

L’art. 17, par. 2 e 5 (cfr. ora, rispettivamente, artt. 168 e 173 della direttiva 2006/112/CE), della VI direttiva IVA va interpretato nel senso che una *holding*, la quale, a titolo accessorio alla propria attività principale di gestione delle partecipazioni societarie delle società di cui detenga del tutto o in parte il capitale sociale, acquisti beni e servizi che essa fatturi successivamente alle società medesime, è autorizzata a detrarre l’importo dell’IVA assolta a monte, purché i servizi acquistati a monte presentino un nesso diretto e immediato con operazioni economiche a valle che danno diritto a detrazione.

Quando detti beni e servizi sono utilizzati dalla *holding* per effettuare, al contempo, operazioni economiche che danno diritto a detrazione e operazioni economiche che non danno tale diritto, la detrazione è ammessa per la sola parte dell’IVA che è proporzionale all’importo relativo alle prime operazioni e l’Amministrazione finanziaria nazionale è autorizzata a prevedere uno dei metodi di determinazione del diritto a detrazione di cui all’art. 17, par. 5. Quando tali beni e servizi sono utilizzati, al contempo, per attività economiche e attività non economiche, l’art. 17, par. 5, della VI direttiva non è applicabile e i metodi di detrazione e di ripartizione sono definiti dagli Stati membri, che, nell’esercizio di tale potere, devono tener conto dello scopo e dell’economia della VI direttiva e, a tale titolo, prevedere un metodo di calcolo che rifletta oggettivamente la quota di imputazione reale delle spese a monte di ciascuna di queste due attività.

Corte di Cassazione

IVA – Abuso del diritto – Generale clausola antielusiva – Principio di rango comunitario primario – Diretta applicabilità nell’ordinamento – Sussiste.

IVA – Abuso del diritto – Impossibilità di regolarizzare l’IVA indebitamente fatturata – Consegue.

Cass., sez. trib. 18 novembre 2011, n. 24231, in Boll. Trib. 20/2012, pag. 1480.

Ove venga accertato uno schema negoziale che integra una ipotesi di “abuso del diritto” ai fini IVA, al contribuente non può essere consentito di regolarizzare l’IVA indebitamente fatturata a meno che non sia completamente eliminato il rischio di perdite di entrate fiscali come statuito, con immediata efficacia all’interno dell’ordinamento nazionale, dalla Corte di Giustizia della Comunità Europea.

BOLLO (Imposta di)

Dottrina

“Le controversie in materia di imposta di bollo” di G. POLO, in Boll. Trib. 22/2012, pag. 1600.

Dopo aver manifestato le sue perplessità circa la possibilità di estendere anche alle controversie in materia di imposta di bollo la procedura per adesione, l’A. passa all’esame delle nuove procedure deflative del contenzioso giudiziale – reclamo e mediazione – che, avendo portata generale, risultano senz’altro applicabili agli atti di accertamento o di irrogazione di sanzioni relativi all’imposta di bollo.

La preventiva proposizione del reclamo, per la controversia tributaria di valore non superiore a 20.000 euro, rappresenta una condizione di ammissibilità per chi intende proporre ricorso giurisdizionale.

Decorsi 90 giorni senza che sia stato notificato l’accoglimento del reclamo o senza che sia stata conclusa la mediazione il reclamo produce gli effetti del ricorso.

Ma al di là di questa sostanziale equiparazione l’A. rileva come l’atto di reclamo, durante tutta la durata del procedimento amministrativo, non sia soggetto all’imposta di bollo.

L’attuale contributo unificato (che ha sostituito l’imposta di bollo) è dovuto soltanto nell’ipotesi in cui il contribuente, all’esito infruttuoso del procedimento di reclamo, depositi il ricorso/reclamo presso la segreteria della Commissione. (EM)

Prassi Amministrativa

Bollo (imposta di) – Modifiche alla disciplina dell’imposta di bollo applicabile agli estratti di conto corrente, ai rendiconti dei libretti di risparmio ed alle comunicazioni relative ai prodotti finanziari – Chiarimenti.

Circ. Agenzia delle Entrate 21 dicembre 2012, n. 48/E, nel sito web www.agenziaentrate.it.

Il DL 6 dicembre 2011, n. 201 (Decreto Salva Italia) convertito con modificazioni dalla Legge 21 dicembre 2011, n. 214, che contiene, tra l’altro, modifiche al regime dell’imposta di bollo è stato oggetto di commento nella ns. Circolare n. 1/2012.

Il bollo non è dovuto per tutti gli estratti e rendiconti che vengono inviati a soggetti diversi dai propri clienti, nonché per i conti aperti su provvedimento dell’autorità giudiziaria.

Sono esenti in modo assoluto dall'imposta i cd. "conti di base" riservati a soggetti con ISEE in corso di validità inferiore a 7.500,00 euro.

L'imposta è dovuta anche nel caso in cui l'estratto conto non venga effettivamente inviato al cliente, in quanto esso si considera comunque inviato una volta in corso d'anno.

La circolare precisa che in caso di più rapporti di conto corrente o libretti di risparmio intestati al medesimo soggetto, l'imposta deve essere applicata con riferimento a ciascun rapporto.

L'imposta deve essere corrisposta anche per i rapporti intrattenuti per il tramite di società fiduciarie.

In tal caso, la misura dell'imposta applicabile deve essere determinata in considerazione del fiduciante (se persona fisica o soggetto diverso).

Rilevano ai fini dell'applicazione dell'imposta anche i prodotti finanziari detenuti all'estero che siano oggetto di un contratto di amministrazione con una società fiduciaria residente o che siano custodite, amministrare o gestite da intermediari residenti.

Per l'applicazione dell'esenzione (estratti conto e libretti intestati a persone fisiche con valore medio di giacenza non superiore a 5.000 euro) bisogna valutare la posizione complessiva del cliente.

Al riguardo, con riferimento ai rapporti intrattenuti per il tramite di società fiduciarie, è stato precisato che, nel caso in cui il fiduciante, persona fisica, intrattenga presso il medesimo intermediario un rapporto per il tramite della società fiduciaria e un rapporto in nome proprio, tali rapporti non devono essere cumulati tra loro ai fini della verifica del limite di esenzione.

Diversamente, nel caso in cui il fiduciante intrattenga presso il medesimo intermediario, ad esempio, più rapporti di conto corrente per il tramite di una società fiduciaria, tali rapporti devono essere considerati unitariamente al fine di stabilire la spettanza dell'esenzione.

La verifica della giacenza complessiva del cliente deve essere effettuata in occasione di ogni estratto o rendiconto e deve essere riferita al periodo rendicontato: qualora, a seguito di tale verifica emerga che la giacenza complessiva dei conti e dei libretti intestati al medesimo soggetto sia superiore a 5.000 euro, l'imposta trova applicazione con riferimento a tutti i rapporti intrattenuti dal cliente.

Per la valutazione della posizione complessiva del cliente, devono essere ricompresi anche i libretti di risparmio al portatore. (EM)

REGISTRO (Imposta di)

Dottrina

“Cedere quote di società equivale a cedere i beni posseduti dalle società?” di L. CARPENTIERI, A. VIGNOLI e R. LUPI, in Dial. Trib. 5/2012, pag. 527.

Prendendo spunto dalla sentenza della Commissione tributaria provinciale di Milano n. 102 del 2012, relativa ad un'operazione di conferimento di azienda e successiva cessione della partecipazione, sono analizzate le principali linee interpretative seguite dagli Uffici per la contestazione delle operazioni quali quella oggetto della pronuncia e la relativa riqualificazione, ai fini dell'imposta di registro, come cessioni di azienda. I filoni accertativi riscontrati, tutti criticati in maniera puntuale ed argomentata da parte degli Autori, si basano su:

- a) la riqualificazione degli atti posti in essere dai contribuenti, ai sensi dell'art. 20 del D.P.R. n. 131/1986, secondo cui *«nell'interpretazione degli atti ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro si deve avere riguardo alla loro intrinseca natura e agli effetti giuridici, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente»*;
- b) l'elusività dell'operazione, cioè l'*«artificioso utilizzo di schemi giuridici leciti con il principale, benché non esclusivo, obiettivo di ottenere un vantaggio fiscale»*;
- c) la contestazione dell'operazione per cd. abuso del diritto, immanente all'ordinamento.

Al di là delle argomentazioni critiche puntualmente spendibili per dimostrare l'infondatezza di ciascuna delle posizioni sopra richiamate, quello che ne emerge è un quadro estremamente

compromesso sotto il profilo della coerenza sistematica, in termini di trattamento fiscale della medesima operazione ai fini dei diversi tributi (si pensi, con riferimento allo specifico caso, alla norma dell'art. 176, comma 3, TUIR, che espressamente esclude l'elusività delle operazioni quali quella oggetto della pronuncia ai fini delle imposte dirette) nonché, più in generale, di certezza del diritto e affidamento del contribuente. (PT)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Registro (imposta di) – Cessione totalitaria di partecipazioni – Clausole di garanzia – Modalità dell'imposizione.

Cass., sez. trib. 19 ottobre 2012, n. 17948, ne Il fisco 42/2012, fasc. n. 1, pag. 6774.

Ove, nel contratto di cessione di azioni con il quale viene ceduto l'intero pacchetto azionario di una determinata spa, vengano inserite alcune clausole concernenti la garanzia, fornita dall'acquirente, in relazione all'insussistenza di sopravvenienze tributarie, nonché alla conformità degli impianti alla normativa vigente ed alla copertura, con i ricavi annuali, dei costi fissi di gestione, tali disposizioni, ai sensi dell'art. 21 del DPR n. 131/1986 sono soggette ad imposizione autonoma dal punto di vista dell'imposta di registro, non costituendo disposizioni necessariamente collegate alla cessione di partecipazioni.

Infatti, diversamente da quanto avviene in caso di cessione di azienda (in cui il venditore garantisce la consistenza dei beni aziendali) in caso di cessione di partecipazioni (anche totalitarie) l'oggetto immediato di cessione è solo la partecipazione non si estende alla consistenza o al valore dei beni sociali.

Per questo, eventuali clausole apposte al contratto di cessione di partecipazioni, volte a garantire la consistenza del patrimonio sociale, essendo meramente volontarie e facoltative sono autonomamente soggette ad imposta di registro, nella misura del 3% (art. 9, della Tariffa, parte I, allegata al DPR n. 131/1986).

Operazioni straordinarie – Cessione d'azienda – Aspetti fiscali – Imposizione indiretta – Nozione di azienda – Cessione frazionata dei beni aziendali – Imposta di registro.

Cass., sez. trib. 9 novembre 2012, n. 19544, ne Il fisco 44/2012, fasc. n. 2, pag.7156.

Nel caso in cui un atto di cessione di singoli beni aziendali sia stato riqualificato in atto di cessione d'azienda, non costituisce un argomento sufficiente a dimostrare l'illegittimità dell'operato dell'ufficio (e, quindi, a escludere la configurabilità di una cessione di azienda "mascherata") il fatto che non vi sia l'immediata possibilità di continuazione dell'attività svolta dal cedente ad opera del cessionario.

Si ricorda, infatti, che la qualificazione di un atto come cessione di singoli beni aziendali o come cessione di azienda comporta conseguenze rilevanti dal punto di vista del trattamento impositivo indiretto, in quanto:

- in caso di cessione d'azienda, è esclusa l'applicazione dell'IVA;
- nel caso di cessione di singoli beni aziendali, l'IVA può trovare applicazione.

Commissioni tributarie di merito

Registro (imposta di) – Principi generali – Interpretazione degli atti – Cessione totalitaria delle quote sociali di una S.r.l. – Riqualficazione in cessione d’azienda – Illegittimità – Condizioni – Art. 20 del DPR n. 131/1986.

Comm. Trib. reg. di Milano, 27 settembre 2012, n. 94/22/12, ne Il fisco 46/2012, fasc. n. 2, pag. 7460.

Non è elusiva la cessione totalitaria delle quote sociali di una S.r.l., sicché l’Agenzia delle Entrate non può riqualficare tale atto in cessione di azienda.

Infatti, secondo la Commissione, in tal caso non sussiste alcuna elusione d’imposta, in quanto le parti non hanno “raggirato” norme fiscali. Inoltre – ricorda la Commissione – l’imposta di registro è un’imposta d’atto, sicché l’Ufficio non può ignorare il dato formale, “erroneamente e volontariamente” allontanandosi dal contenuto dell’atto.

In tal senso si era espresso, di recente, anche il Consiglio Nazionale del Notariato che, nello Studio n. 170-2011/T, aveva sostenuto che non può essere riqualficata in cessione d’azienda la cessione totalitaria di quote sociali di una S.r.l. a una persona fisica che ne diventi unico socio.

IRAP

Dottrina

“La determinazione dell’IRAP per le svalutazioni delle immobilizzazioni” di P. PETRANGELI, in Corr. Trib. 1/2013, pag. 53

Nell’articolo viene affrontato il tema del principio di diretta derivazione del valore della produzione dalle voci di conto economico, introdotto dalla L. 244/2007, che, a giudizio dell’Assonime (cfr. Circolare n. 31 del 2012), non è stato realizzato in modo compiuto. Il legislatore, al fine di evitare la deducibilità di costi meramente stimati, quindi non certi, ha infatti ritenuto opportuno non riconoscere la rilevanza dei costi prettamente valutativi (le svalutazioni delle immobilizzazioni e gli accantonamenti) oltre ad escludere le voci dei costi caratteristici dell’impresa che non sono ammessi in deduzione (in base all’impostazione teorica del tributo), determinando così un disallineamento tra i valori di bilancio e quelli rilevanti ai fini fiscali. Per colmare tale lacuna normativa, l’Agenzia delle entrate è intervenuta con la circolare 26/E del 2012 consentendo il recupero della svalutazione non dedotta nel corso della vita utile del bene. Infatti, non potendo ancorarsi ai parametri IRES, è stata data rilevanza al criterio di ammortamento utilizzato ai fini civilistici. Ne deriva che nel corso del processo di ammortamento l’impresa potrà recuperare, come variazione in diminuzione da operare in sede di dichiarazione, la quota di costo non dedotta. (EF)

VARIE

Dottrina

“I diritti patrimoniali degli investitori in strumenti finanziari partecipativi (Sfp)” di A. BUSANI e M. SAGLIOCCA, in Le Società 11/2012, pag. 1189.

Gli AA. analizzano le diverse tecniche di utilizzo degli strumenti finanziari partecipativi di cui agli artt. 2346, comma 6, e 2351, comma 5, del codice civile, sottoscritti da investitori “professionisti” quali banche e fondi d’investimento ed esaminano quali siano i diritti economico-patrimoniali e i meccanismi contrattuali di disinvestimento riservati ai titolari di tali strumenti. In conclusione accennano anche al trattamento fiscale delle varie categorie di Sfp, che cambia in base alla struttura conferita agli strumenti finanziari all’atto della loro emissione e quindi in base alla loro

qualifica in termini di strumenti di *equity* (cioè titoli assimilati alle azioni) ovvero come titoli di *debt* (e cioè assimilati alle obbligazioni). (SG)

“I trusts sono soggetti passivi IMU e sono ammessi all’esenzione se hanno finalità assistenziali” di M. DEL VAGLI, in Corr. Trib. 43/2012, pag. 3365.

Anche se sotto il profilo civilistico risultano privi di soggettività giuridica, in ambito tributario i *trusts* sono qualificabili come centri di imputazione dell’obbligazione delle imposte sui redditi, circostanza che consente di estendere tale riconoscimento dell’autonoma soggettività tributaria ad altre imposte, quali l’ICI (IMU), come affermato anche dalla Commissione tributaria provinciale di Parma nella sentenza n. 89 del 2012.

Anche se la disciplina ICI non contiene alcuna espressa previsione in tal senso, l’A. ritiene che la soluzione della soggettività passiva ai fini ICI appare la più rispondente alla più tipica finalità dei *trusts* che è quella della segregazione del patrimonio conferito dal disponente.

L’alternativa di attribuire al *trustee* la soggettività ICI non risulta convincente atteso che il *trustee* non manifesta alcuna capacità contributiva stante il proprio ruolo di mero gestore di un patrimonio altrui. (EM)

“Impugnabilità del diniego di interpello antielusivo: l’impugnazione facoltativa “salva” dalle decadenze” di E. MANONI, ne Il fisco 41/2012, fasc. n. 2, pag. 6662.

Con la sentenza del 5 ottobre 2012, n. 17010, la Corte di Cassazione, modificando un suo precedente orientamento, riconosce al contribuente la facoltà, ma non l’onere, di impugnare la risposta dell’Amministrazione finanziaria all’interpello disapplicativo di norme antielusive ex art. 37-*bis*, comma 8, del DPR n. 600/1973. Ciò sul presupposto che la risposta della DRE non ha natura di diniego di agevolazione ma di “disapplicazione di norma antielusiva”, che configura un provvedimento impugnabile sulla base di un’interpretazione estensiva dell’art. 19, D.Lgs. n. 546/1992. In coerenza con la sua natura meramente facoltativa, la mancata impugnazione dell’atto di diniego non pregiudica la possibilità del contribuente di esperire la piena tutela in sede giurisdizionale nei confronti dell’eventuale atto di accertamento che gli venga notificato.

La pronuncia, che pure offre indicazioni illuminanti, laddove riconosce l’obbligatorietà dell’istanza e la non riconducibilità del diniego di interpello a quello di agevolazione fiscale, appare criticabile sotto altri profili ed, in particolare, laddove ammette la possibilità di interpretazione estensiva dell’art. 19, D.Lgs. n. 546/1992. (PT)

“Il reato di omesso versamento delle ritenute previdenziali e assistenziali” di A. SERGIACOMO e A. BORRELLI, ne Il fisco 40/2012, fasc. n. 1, pag. 6449.

La presente trattazione esamina il contenuto della sentenza delle Sezioni Unite della Cassazione n. 1855 del 18 gennaio 2012, la quale, risolvendo il contrasto giurisprudenziale delineatosi sul punto, ha affermato che, in tema di reato di omesso versamento delle ritenute previdenziali e assistenziali, ai fini della decorrenza del termine di 3 mesi concesso al datore di lavoro per fruire della causa di non punibilità prevista in caso di pagamento del dovuto, il decreto di citazione in giudizio è equivalente alla notifica dell’avviso di accertamento della violazione da parte dell’INPS, qualora contenga tutti gli elementi essenziali dell’avviso.

Ha inoltre escluso che la notifica dell’accertamento della violazione e il decorso del termine di tre mesi costituiscano una condizione di procedibilità del reato di omesso versamento. (EM)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Elusione – Regola generale antielusività – Non esiste – Rilevanza penale – Solo se prevista da specifiche disposizioni.

Cass., sez. II pen. 28 febbraio 2012, n. 7739, in Dir. Prat. Trib. 5/2012, II, pag. 891.

Non qualunque condotta elusiva ai fini fiscali può assumere rilevanza penale, ma solo quella che corrisponde ad una specifica ipotesi di elusione espressamente prevista dalla legge. In tal caso, infatti, si richiede al contribuente di tenere conto, nel momento in cui redige la dichiarazione, del complessivo sistema normativo tributario, che assume carattere precettivo nelle specifiche disposizioni antielusive. In altri termini, nel campo penale non può affermarsi l'esistenza di una regola generale antielusiva, che prescindendo da specifiche norme antielusive, mentre può affermarsi la rilevanza penale di condotte che rientrino in una specifica disposizione fiscale antielusiva.

Operazioni straordinarie – Fusione – Aspetti fiscali – Imposizione diretta – Scelta tra fusione e acquisto delle partecipazioni – Profili elusivi – Fiscale – Imposte dirette – Disposizioni comuni – Disciplina dei veicoli – Noleggio con conducente di un'autovettura di lusso – Qualificazione dell'onere.

Cass., sez. trib. 30 novembre 2012, n. 21390, ne Il fisco 48/2012, fasc. n. 1, pag. 7720.

La Corte di Cassazione ha escluso la sussistenza di profili elusivi se una società decide di acquistare le quote di una società immobiliare, invece che procedere all'incorporazione della medesima. La sentenza afferma che, per considerare un'operazione elusiva, è necessario che la situazione posta in essere dal contribuente e quella prospettata dall'Agenzia delle Entrate possano essere messe a confronto in termini omogenei, circostanza che non si verifica nel caso in questione. L'incorporazione di una società realizza infatti la sostituzione, nella titolarità dei rapporti giuridici attivi e passivi della società incorporata o fusa, del nuovo soggetto giuridico, con conseguente esposizione della società incorporante, con tutto il proprio patrimonio, ad eventuali iniziative dei creditori della società incorporata; diversamente, la cessione delle quote determina esclusivamente il trasferimento in capo all'acquirente delle partecipazioni sociali acquistate, con sopravvivenza della società alienante e della sua autonomia patrimoniale.

La Corte di Cassazione si è pronunciata anche in merito alla deducibilità dei costi relativi al noleggio con conducente di un'autovettura di lusso, sostenuti da una società per trasferire il rappresentante legale della medesima presso la sede di una società terza alienante, al fine di definire una trattativa di acquisto di partecipazioni. Accogliendo il ragionamento dei giudici di secondo grado, la Corte di Cassazione qualifica le spese in questione come spese di rappresentanza; circa la possibilità, da parte dell'Amministrazione finanziaria, di sindacare la congruità dei costi sostenuti dalle imprese, i giudici ritengono che l'auto utilizzata dal rappresentante legale, in quanto troppo lussuosa, non può essere considerata interamente deducibile.

Dottrina

AVOLIO D., SANTACROCE B., "Clausola aperta per il "time requirement" della stabile organizzazione materiale" (ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali))	Pag. 2
AVOLIO D., SANTACROCE B., "Stabile organizzazione materiale e distacco di personale nel secondo "Discussion Draft OCSE" (ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali))	" 3
BUSANI A., SAGLIOCCA M., "I diritti patrimoniali degli investitori in strumenti finanziari partecipativi (Sfp)" (VARIE)	" 19
CARPENTIERI L., VIGNOLI A., LUPI R., "Cedere quote di società equivale a cedere i beni posseduti dalle società?" (REGISTRO (Imposta di))	" 17
CAVALLARO V.J., "Italia – Lussemburgo: scambio di informazioni a domanda in deroga al segreto bancario e professionale" (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – redditi transnazionali CFC)	" 6
DEL VAGLI M., "I trust sono soggetti passivi IMU e sono ammessi all'esenzione se hanno finalità assistenziali" (VARIE)	" 20
DENARO M., "Il recupero delle somme indebitamente corrisposte ai lavoratori" (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	" 13
FERRANTI G., "La detassazione degli investimenti nelle start-up innovative" (AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)	" 4
FURLAN A., COLUCCI B., "Il principio di sufficienza probatoria a servizio del beneficiario effettivo", (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)	" 7
FUXA D., "Deducibilità dei servizi intercompany sotto la lente della giurisprudenza" (REDDITI DI IMPRESA)	" 11
GEMINO L., CASTELLANO P., "Compensazione delle eccedenze IRES da parte della consolidante con propri debiti fiscali e/o contributivi" (IRES)	" 7
LOGOZZO M., "Profili critici del reclamo e della mediazione tributaria" (CONTENZIOSO TRIBUTARIO)	" 5
MANONI E., "Impugnabilità del diniego di interpello antielusivo: l'impugnazione facoltativa "salva" dalle decadenze" (VARIE)	" 20
MARONGIU G., "Abuso del diritto vs irretroattività" (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	" 1
MIGNARRI E., "Il leasing finanziario dopo le modifiche del DL n. 16/2012: problematiche applicative" (REDDITI DI IMPRESA)	" 12
MIGNARRI E., "La deducibilità delle perdite su crediti secondo il Decreto Sviluppo" (IRES)	" 8

MIGNARRI E., "Per le polizze estere una disciplina fiscale su misura e una gestione di tipo analitico" (REDDITI DI CAPITALE)	Pag. 11
PARISOTTO R., "Il differimento della deducibilità degli ammortamenti aumenta la pressione sul settore bancario" (REDDITI DI IMPRESA)	" 12
PERI M., SILVESTRI M.R., "Responsabilità solidale delle "altre" società beneficiarie anche in caso di scissione parziale" (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	" 1
PETRANGELI P., "La determinazione dell'IRAP per le svalutazioni delle immobilizzazioni" (IRAP)	" 19
PETRUCCI F., "Ricadute per il datore di lavoro dei compensi pagati da terzi", (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	" 13
POLO G., "Le controversie in materia di imposta di bollo" (BOLLO (Imposta di))	" 16
RUSSO A., "Incentivo all'esodo e termine decadenziale per il rimborso: la Cassazione "valida" l'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate" (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	" 14
SACRESTANO A., "Reti d'impresa: dalla semplificazione della procedura di costituzione all'attribuzione della soggettività" (AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)	" 4
SERGIACOMO A., BORRELLI A., "Il reato di omesso versamento delle ritenute previdenziali e assistenziali" (VARIE)	" 20
SOTTOCASA S., "La deducibilità delle perdite su crediti verso debitori assoggettati a procedure concorsuali" (IRES)	" 9
UNGARO S., "Fondi pensione: ritenuta del 12,5% sui rendimenti finanziari maturati fino al 31 dicembre 2000" (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	" 14

Prassi Amministrativa

Ris. Agenzia delle Entrate 11 dicembre 2012, n. 107/E (IRES)	" 10
Circ. Agenzia delle Entrate 21 dicembre 2012, n. 48/E (BOLLO (Imposta di))	" 16
Circ. Agenzia delle Entrate 28 dicembre 2012, n. 49/T (CONTENZIOSO TRIBUTARIO)	" 5

Giurisprudenza

Corte di Giustizia CE

Sez. VI, 6 settembre 2012, n. C- 496/11
(IVA)

Pag. 15

Corte di Cassazione

Sez. trib. 8 giugno 2011, n. 12436
(REDDITI DI IMPRESA)

“ 13

Sez. trib. 20 ottobre 2011, n. 21719
(CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)

“ 6

Sez. trib. 18 novembre 2011, n. 24231
(IVA)

“ 16

Sez. trib. 16 febbraio 2012, n. 2196
(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)

“ 14

Sez. II pen. 28 febbraio 2012, n. 7739
(VARIE)

“ 21

Sez. trib. 19 ottobre 2012, n. 17948
(REGISTRO (Imposta di))

“ 18

Sez. trib. 19 ottobre 2012, n. 17949
(CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)

“ 6

Sez. trib. 26 ottobre 2012, n. 18368
(IRES)

“ 10

SS. UU. 8 novembre 2012, n. 19289
(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))

“ 2

Sez. trib. 9 novembre 2012, n. 19544
(REGISTRO (Imposta di))

“ 19

Sez. trib. 13 novembre 2012, n. 19802
(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)

“ 15

Sez. trib. 30 novembre 2012, n. 21390
(VARIE)

“ 21

Commissioni tributarie di merito

Comm. Trib. prov. di Treviso, sez. III 5 settembre 2012, n. 53
(IRES)

“ 11

Comm. Trib. reg. di Milano 27 settembre 2012, n. 94/22/12
(REGISTRO (Imposta di))

“ 19