



CONSORZIO  
STUDI E  
RICERCHE  
FISCALI

GRUPPO  
INTESA  SANPAOLO

# OSSERVATORIO TRIBUTARIO

LEGISLAZIONE

DOTTRINA

PRASSI AMMINISTRATIVA

GIURISPRUDENZA

*6/2013*

*Novembre – Dicembre*

**Provvedimenti emanati e pubblicati in G.U. dal 1 dicembre al 31 dicembre 2013**

**D.M. 23 Dicembre 2013:** “Adeguamento delle modalità di calcolo dei diritti di usufrutto a vita e delle rendite o pensioni in materia di imposta di registro e di imposta sulle successioni e donazioni” (in G.U. 28 dicembre 2013, n. 303)

\*\*\*\*\*

Con decorrenza 1 gennaio 2014 è stato modificato il prospetto per la determinazione dei diritti di usufrutto a vita e delle rendite o pensioni vitalizie, allegato al DPR 131/86 in conseguenza della nuova misura del saggio legale di interessi fissata all'1% in ragione d'anno.

**Decreto-Legge 23 dicembre 2013, n. 145:** “Interventi urgenti di avvio del piano “Destinazione Italia”, per il contenimento delle tariffe elettriche e del gas, per la riduzione dei premi RC-auto, per l'internazionalizzazione, lo sviluppo e la digitalizzazione delle imprese, nonché misure per la realizzazione di opere pubbliche ed EXPO 2015” (in G.U. 23 dicembre 2013, n. 300)

\*\*\*\*\*

Di seguito si illustrano le norme di maggiore rilevanza fiscale.

L'art. 7 stabilisce che le imprese con attività internazionale hanno accesso ad una procedura di *ruling* di standard internazionale relativamente al regime dei prezzi di trasferimento, degli interessi, dei dividendi, delle *royalties* e alla valutazione preventiva della sussistenza o meno dei requisiti che configurano una stabile organizzazione situata in Italia. La procedura si conclude con la stipulazione di un accordo tra Ufficio dell'Agenzia delle Entrate e contribuente, vincolante per il periodo d'imposta in cui è stato stipulato e per i 4 periodi successivi.

L'articolo 12 introduce alcune misure volte a favorire l'accesso al mercato obbligazionario delle imprese non quotate, in particolare le PMI, sia in via diretta, tramite l'emissione di obbligazioni, che indiretta tramite operazioni di cartolarizzazione, o di emissione di *covered bond*, realizzate da parte delle banche finanziatrici. Anche per favorire la realizzazione di quest'ultimo obiettivo, il citato articolo prevede una serie di modifiche alla legge n. 130/99 che puntano a rendere più efficiente la disciplina italiana della cartolarizzazione, in linea con le prassi internazionali e le preferenze degli investitori attivi su tale mercato.

In particolare, il comma 4 apporta modifiche all'imposta sostitutiva sui finanziamenti a medio lungo termine introducendo alcune novità di rilievo:

- tale imposta viene resa da obbligatoria ad opzionale, consentendo quindi ai soggetti interessati (*in primis*, le banche che erogano finanziamenti di durata superiore a 18 mesi) di optare per l'applicazione delle imposte ordinarie oggi sostituite da tale imposta. L'opzione – da esercitare per iscritto nell'atto di finanziamento – è diretta a permettere il ripristino dell'originaria funzione agevolativa dell'imposta, che allo stato attuale risulta invece in molti casi più onerosa rispetto alle imposte sostituite. Ciò avviene in particolare per i finanziamenti che non siano assistiti da garanzie immobiliari (per i quali l'esercizio dell'opzione comporterebbe il pagamento della sola imposta di registro – 200 euro dal 2014 – in luogo dell'aliquota dello 0,25% commisurata al finanziamento erogato);
- la predetta disciplina dell'imposta sostitutiva (resa, come detto, opzionale) viene estesa ai finanziamenti strutturati come prestiti obbligazionari. Più precisamente, la norma – che verrebbe inserita come articolo 20-*bis* aggiunto al DPR n. 601 del 1973 – prevede che la tassazione di tipo sostitutivo sia applicabile anche alle garanzie prestate in relazione ai predetti prestiti obbligazionari, così come alle modificazioni ed estinzioni di tali prestiti, ed ai relativi atti accessori (surroghe, ecc.), in modo da evitare forme di tassazione più elevate che colpirebbero tali fattispecie (in particolare per quanto riguarda le garanzie immobiliari). La disciplina di tale nuova ipotesi di tassazione sostitutiva è integrata dalle disposizioni dirette all'individuazione del soggetto tenuto al pagamento della stessa: è previsto che in presenza di una banca incaricata dell'attività di promozione e collocamento delle obbligazioni, l'imposta sia dovuta dalla stessa banca incaricata (l'opzione è invece resa dalla società nella deliberazione di emissione). Nel caso in cui non vi sia l'intervento di intermediari, l'imposta è dovuta direttamente dalla società emittente. Per tali operazioni è prevista la disapplicazione delle regole che disciplinano gli acconti dell'imposta sostitutiva di che trattasi.

Il comma 5 interviene in materia di tassazione diretta delle emissioni obbligazionarie delle imprese. In particolare, è stabilito che la ritenuta del 20% di cui all'articolo 26, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, non si applica sugli interessi e gli altri proventi delle obbligazioni e titoli similari, e delle cambiali finanziarie, corrisposti a organismi di investimento collettivo in valori mobiliari le cui quote siano detenute esclusivamente da investitori qualificati ai sensi dell'articolo 100 del decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58, e il cui patrimonio sia investito prevalentemente in tali obbligazioni, titoli o cambiali finanziarie. La norma si rivolge pertanto agli emittenti tuttora esclusi dal sistema dell'imposta sostitutiva sugli interessi delle obbligazioni dei “grandi emittenti” (di fatto si tratta degli emittenti non quotati che emettono obbligazioni non quotate) i quali potranno ottenere gli stessi effetti consentiti oggi dal meccanismo del D.Lgs. n. 239 del 1996 – vale a dire il pagamento di cedole lorde, senza applicazione del prelievo 20% - ma solo quando le obbligazioni siano detenute da OICVM che presentino le caratteristiche individuate dalla norma. (FDA)

**Legge 27 dicembre 2013, n. 147:** “Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge di Stabilità 2014) (in S.O. n. 87/L alla G.U. 27 dicembre 2013, n. 302)

\*\*\*\*\*

Le principale norme aventi rilevanza fiscale saranno oggetto di commento nelle ns. circolari informative di prossima emanazione.

**Decreto-Legge 30 dicembre 2013, n. 150:** “Proroga di termini previsti da disposizioni legislative” (in G.U. 30 dicembre 2013, n. 304) (in G.U. 30 dicembre 2013, n. 304)

\*\*\*\*\*

Tra le disposizioni di maggior interesse si segnala il differimento all'1 luglio 2014 dell'entrata in vigore della cd *Web Tax*, ossia la nuova disposizione introdotta dalla Legge di Stabilità che prevede l'obbligo di partita IVA italiana per i soggetti che intendano acquistare servizi di pubblicità e link sponsorizzati *on line*, anche attraverso centri media e operatori terzi.

**Decreto-Legge 30 dicembre 2013, n. 151:** “Disposizioni di carattere finanziario indifferibili finalizzate a garantire la funzionalità di enti locali, la realizzazione di misure in tema di infrastrutture, trasporti ed opere pubbliche nonché a consentire interventi in favore di popolazioni colpite da calamità naturali” (in G.U. 30 dicembre 2013, n. 304)

**ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)**

- “Il *revirement* da interpello non incide sui termini di decadenza”, di **A. MASTROBERTI.** Pag. 1
- Accertamento – Principio di divieto di abuso di diritto – Ambito applicativo  
**Corte Cost. Francia, 29 dicembre 2013, n. 2013/685.** “ 2
- Accertamento – Autotutela – Autotutela sostitutiva – Annullamento del precedente provvedimento di annullamento – Effetti.  
**Cass., sez. trib. 8 ottobre 2013, n. 22827.** “ 2
- Accertamento – Interposizione fittizia – Carattere reale e non simulato dell’operazione – Non è sufficiente ad escludere il carattere elusivo dell’operazione  
**Cass., sez. trib. 15 novembre 2013, n. 25671.** “ 2
- Sanzioni amministrative – Omessi/tardivi versamenti – Omessa esecuzione e versamento di ritenute.  
**Cass., sez. trib. 20 dicembre 2013, n. 28528.** “ 3
- Abuso di diritto – Operazione di *merger leveraged buyout* – Non sussiste.  
**Comm. Trib. reg. di Milano, sez. dist. Brescia 11 luglio 2013, n. 96/65/13.** “ 3
- Accertamento – Abuso del diritto – Sanzioni – Retroattività del principio.  
**Comm. Trib. reg. di Milano, 14 settembre 2013, n. 144/66/13.** “ 3
- Accertamento – Diritto d’interpello – Società non operative – Diniego di interpello – Impugnabilità.  
**Comm. Trib. prov. di Venezia, 27 novembre 2013, n. 134/1/13.** “ 3

**ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali)**

- Transazioni con società estere infragruppo – Rettifica dei prezzi di trasferimento – Analisi funzionale nella determinazione del valore normale – Necessità – Natura elusiva della disciplina – Esclusione – Onere della prova.  
**Comm. Trib. I grado Bolzano, 1 luglio 2013, n. 92/2/2013.** “ 4

**CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie**

- Imposte e tasse – Rimborsi – Domanda di rimborso di ritenute indebitamente effettuate a carico del lavoratore contribuente – Può essere rivolta tanto nei confronti del sostituto di imposta quanto nei confronti dell’Amministrazione finanziaria.  
Procedimento – Commissioni – Giurisdizione delle Commissioni – Controversie aventi ad oggetto il rapporto di rivalsa tra sostituto d’imposta e sostituto – Appartengono alla giurisdizione del giudice ordinario – Controversie aventi ad oggetto il rapporto tributario tra fisco e contribuente – Appartengono alla giurisdizione del giudice tributario.  
**Cass., sez. trib. sez. VI 29 gennaio 2013, n. 2133.** “ 4

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

- “La stabile organizzazione materiale nell’imposizione diretta: analisi del concetto di fissità temporale”, di **L. BOSCO e M. DE BLASI.** “ 5

“L' <i>exit tax</i> : aspetti di doppia imposizione internazionale tuttora irrisolti”, di <b>D. DE SANTIS</b> .	Pag. 5
“Riporto delle perdite nella <i>exit tax</i> ” di <b>R. MICHELUTTI</b> e <b>A. PRAMPOLINI</b> .	“ 6
“ <i>Exit tax</i> : il regime di sospensione della tassazione”, di <b>M. PIAZZA</b> .	“ 6
“La stabile organizzazione. Gli orientamenti della giurisprudenza dell'ultimo decennio”, di <b>A. VANNI</b> .	“ 6

### IRES

“Esterovestizione: elusione o evasione?” di <b>M. BARGAGLI</b> e <b>M. THIONE</b> .	“ 7
“L'aiuto alla crescita economica (ACE)”, di <b>P. BRUCATO</b> e <b>G. PUTZU</b> .	“ 8
“Perdite su crediti: processi valutativi di atti realizzativi”, di <b>F. DEZZANI</b> e <b>L. DEZZANI</b> .	“ 8
“Note sul regime della scissione eterogenea ai fini delle imposte dirette: il caso della scissione cui partecipi una società semplice”, di <b>M. DI SIENA</b> .	“ 8
“L'affrancamento a regime dei maggiori valori delle partecipazioni di controllo”, di <b>G. FERRANTI</b> .	“ 9
“Note a margine della disciplina sull'esterovestizione societaria nel testo unico delle imposte sui redditi” di <b>T. FUMAGALLI</b> .	“ 9
“Nel regime delle società in perdita sistematica plusvalenze frazionate da neutralizzare”, di <b>L. GAIANI</b> .	“ 10
“L'ACE e le movimentazioni del fondo di dotazione delle stabili organizzazioni di soggetti non residenti”, di <b>E. ROMITA</b> e <b>M. SANDOLI</b> .	“ 11
“Cambia il regime IRES e IRAP dei crediti per enti creditizi e finanziari”, di <b>A. TRABUCCHI</b> e <b>G. MANCUSO</b> .	“ 12
IRES – Competenza – Correzione errori contabili a seguito di accertamento – Recupero di tassazione di costo dedotto in violazione del principio di competenza – Incremento della perdita dichiarata nell'esercizio di competenza. <b>Ris. Agenzia delle Entrate 28 novembre 2013, n. 87/E.</b>	“ 13
IRES – Redditi di partecipazione – Redditi di impresa – Disponibilità finanziarie detenute in Stati a regime fiscale privilegiato e non dichiarate – Presunzione di costituzione con redditi non dichiarati – Art. 12 del D.L. n. 78/2009 – Applicazione retroattiva – Non si configura. <b>Comm. Trib. prov. di Vicenza, sez. III, 18 giugno 2012, n. 61.</b>	“ 14

### REDDITI DI CAPITALE

“Le esimenti dagli obblighi di monitoraggio per contribuenti e intermediari”, di <b>V. J. CAVALLARO</b> .	“ 14
“Il nuovo monitoraggio fiscale: il ruolo degli intermediari”, di <b>M. LONGHI</b> e <b>V. AMENDOLA PROVENZANO</b> .	“ 14
“La prova contraria per superare la presunzione di onerosità dei finanziamenti dei soci”, di <b>M. PIAZZA</b> e <b>G. D'ANGELO</b> .	“ 15
IRES – Redditi di partecipazione – Redditi di impresa – Disponibilità finanziarie detenute in Stati a regime fiscale privilegiato e non dichiarate – Presunzione di costituzione con redditi non dichiarati – Art. 12 del D.L. n. 78/2009 – Applicazione retroattiva – Non si configura. <b>Circ. Agenzia delle Entrate 23 dicembre 2013, n. 38/E.</b>	“ 15

## REDDITI DI IMPRESA

- “Interessi passivi su debiti contratti per pagare dividendi: il principio è salvo”, di **R. LUPI**. Pag. 16
- “Il trattamento civilistico e fiscale degli interessi di mora attivi e passivi”,  
di **G. VASAPOLLI** e **A. VASAPOLLI**. “ 16
- Reddito d’impresa – Inerenza – Operazioni soggettivamente inesistenti – Deducibilità dei costi –  
Onere della prova.  
**Cass., sez. trib. 12 dicembre 2013, n. 27840.** “ 17

## REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

- “La (non divisibile) responsabilità del sostituto per le ritenute d’acconto operate ma  
non versate dal sostituto”, di **A. CARINCI**. “ 17
- “La maggiore imposta calcolata sugli incentivi all’esodo rispetto al termine iniziale ai fini del rimborso”,  
di **G. DI GENNARO**. “ 18

## RISCOSSIONE

- “Riscossione – Modello F24 – Versamenti unificati – Utilizzo di un codice tributo errato – Violazione  
meramente formale”  
**Cass., sez. trib. 4 ottobre 2013, n. 22692.** “ 18
- Riscossione – Riscossione tramite ruolo – Cartella di pagamento – Vizi della cartella – Motivazione  
criptica – Mancato conteggio degli interessi.  
**Comm. Trib. prov. di Venezia, 20 novembre 2013, n. 126/5/13.** “ 18

## RITENUTE ALLA FONTE

- Sostituzione d’imposta – Obbligazione solidale al pagamento dell’imposta del sostituto –  
Diritto di regresso verso il sostituto.  
**Cass., sez. trib. 11 ottobre 2013, n. 23121.** “ 19

## DISPOSIZIONI ANTIELUSIVE

- Ripporto delle perdite fiscali ai fini della c.d “Robin Tax” in caso di fusione”, di **F. GALLIO** e  
**F. SOLAZZI BADIOLI**. “ 19

## IPOTECARIE E CATASTALI (Imposta sulle)

- Imposte ipotecaria e catastale- Trasferimento di immobili a un *trust* – Applicazione delle imposte in  
misura proporzionale.  
**Comm. Trib. re. Di Napoli, 16 dicembre 2013, n. 367/9/13.** “ 20

## IVA

“Pro rata mondiale o pro rata nazionale IVA: la scelta della Corte di giustizia”, di <b>P. CENTORE</b> .	<b>Pag. 20</b>
“Disciplina in materia di cessione di credito IVA”, di <b>V. SARACINO</b> .	“ 21
IVA – IVA pagata a seguito di accertamento – Rivalsa e detrazione – Ambito di applicazione – Risposte a quesiti. <b>Cass., sez. trib. 17 dicembre 2013, n. 35/E.</b>	“ 21
IVA – VI Direttiva – Pro rata – Determinazione del pro rata di detrazione applicabile alla sede centrale – Non va considerato il fatturato delle succursali stabilite in altri Stati membri. <b>Corte di Giust. UE, sez. I, 12 settembre 2013, causa n. C-388/11.</b>	“ 22
Imposte indirette – IVA – Obblighi dei contribuenti – Rimborsi – Rimborso infrannuale – Cessione del credito IVA trimestrale – Opponibilità nei confronti dell’Amministrazione finanziaria. <b>Corte d’appello di Venezia, sez. III civ., 27 maggio 2013, n. 844.</b>	“ 22
IVA – Territorialità – Prestazioni promozionali rese da distributore italiano i cui costi sono addebitati a società estera – Non hanno natura pubblicitaria, in quanto accessori al contratto di distribuzione – Assoggettabilità ad imposta – Condizioni. <b>Comm. Trib. reg. della Liguria, sez. I, 2 aprile 2013, n. 34.</b>	“ 23

#### REGISTRO (Imposta di)

Registro (imposta di) – Conferimento d’azienda e successiva cessione delle partecipazioni – Abuso del diritto. <b>Cass., sez. trib. 18 dicembre 2013, n. 28259.</b>	“ 23
--	------

#### ICI/IMU

“ICI/IMU a carico dei fondi immobiliari e non della società di gestione”, di <b>D.P. SPOSATO</b> .	“ 24
--	------

#### IRAP

“La nuova deduzione IRAP riduce il cuneo fiscale a beneficio dei lavoratori dipendenti e imprese”, di <b>N. FORTE</b> .	“ 24
---	------

#### VARIE

“D.L. n. 102/2013 (conv. L. 28 ottobre 2013, n. 124) – Novità in materia di detrazione sui premi assicurativi”, di <b>N. FASANO</b> .	“ 25
---	------

**RASSEGNA DI DOTTRINA, PRASSI AMMINISTRATIVA, GIURISPRUDENZA**



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

### **Dottrina**

**“Il *revirement* da interpello non incide sui termini di decadenza”** di A. MASTROBERTI, ne Il fisco 40/2013, fasc. n. 1, pag. 6209.

La sentenza (Cass. n. 20526 del 6 ottobre 2013) commentata dall'A. affronta la questione della tutela che il nostro ordinamento accorda al contribuente che si trova in una condizione di oggettiva buona fede nell'aver versato all'Erario imposte non dovute in ottemperanza ad un primo parere sfavorevole ottenuto in sede di interpello ordinario, poi modificato in toto in senso a lui favorevole da un diverso parere ufficiale dell'Amministrazione sotto forma di risoluzione.

I giudici della Suprema Corte si sono espressi nel senso che né la risoluzione dell'Amministrazione resa in difformità al precedente parere emanato a seguito di interpello e neppure la risposta all'interpello stesso, costituiscono autonomi presupposti per la restituzione dell'imposta indebitamente versata, che trae origine invece direttamente dalla legge.

Le risoluzioni e le circolari, in quanto atti interpretativi delle norme tributarie, sono atti interni e perciò in quanto tali inidonei a determinare l'insorgenza di un diritto prima inesistente. In altre parole, non sono fonti del diritto. E nemmeno la risposta all'interpello ordinario, in quanto trattasi di un preatto amministrativo insuscettibile quindi di determinare l'insorgenza di posizioni soggettive, che possono, semmai, scaturire dall'atto successivamente emesso in conformità a tali risposte.

La sentenza afferma quindi che in caso di rettifica *in melius* di un precedente parere reso in sede di interpello, il principio del legittimo affidamento non può giustificare lo spostamento del termine per la presentazione dell'istanza di rimborso, dalla data del versamento a quella nella quale l'ufficio ha mutato il precedente orientamento.

Secondo l'A. il caso esaminato lascia aperte la questione relativa all'affidamento che il contribuente ripone nelle indicazioni rese dall'Amministrazione finanziaria in sede di interpello, stante che quest'ultima è pur sempre vissuta come la vera e propria interfaccia del fisco.

Nella specifica ipotesi in esame, la Corte disconosce a piè pari un problema di affidamento nei rapporti tra contribuente ed Amministrazione finanziaria, stante che secondo i giudici rispetto all'affidamento del contribuente che si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'Amministrazione finanziaria, limita gli effetti di tale tutela alla sola esclusione delle sanzioni e degli interessi, senza incidere in alcun modo sull'obbligazione tributaria, che resta dovuta, a meno che sia la legge stessa a prevederne la non debenza.

Quando si parla di efficacia della risposta all'istanza di interpello, si parla degli effetti della rettifica *in peius* della posizione del contribuente, ma mai nulla viene aggiunto circa l'ipotesi diametralmente opposta, in cui il contribuente ha versato imposte non dovute a fronte di un parere negativo espresso in sede di interpello.

La sentenza, pur largamente condivisa dall'A. sul piano dei contenuti in merito alla ricostruzione giuridica dell'ambito di applicazione della norma residuale prevista dall'art. 21 del decreto sul contenzioso tributario, lascia qualche perplessità sull'approccio dell'affidamento del contribuente incorso in errore, indotto dal primigenio parere dell'Amministrazione finanziaria.

E' vero che le dinamiche del rapporto tributario sono troppo complesse e articolate, ed il panorama normativo tributario, si presta per sua stessa natura anche a ripensamenti e a risposte non sempre risolutive, ma questa incertezza normativa non può però essere riversata completamente sul contribuente che, per giunta, nel caso specifico, aveva assunto un comportamento non improntato alla conflittualità con il fisco, dopo aver ottenuto una risposta negativa da parte dell'Amministrazione finanziaria.

L'A. ritiene che qualche correttivo debba essere concretamente studiato ed introdotto, proprio per non svilire le stesse finalità dello Statuto in materia di interpello. (EM)

## Giurisprudenza

### Corte Costituzionale

#### **Accertamento – Principio di divieto di abuso di diritto – Ambito applicativo.**

Corte Cost. Francia, 29 dicembre 2013, n. 2013/685, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

La Corte Costituzionale della Francia, in occasione del controllo di costituzionalità preventivo della legge sulla procedura fiscale nella parte in cui disciplina l'abuso del diritto, ha affermato che le modifiche di recente introdotte sono illegittime.

Nel testo sottoposto al sindacato di costituzionalità l'abuso del diritto consisterebbe non più negli atti che non possono essere giustificati da nessun altro motivo se non quello di annullare/attenuare il carico fiscale, ma negli atti che hanno come ragione principale il risparmio.

Ciò attribuirebbe all'Amministrazione finanziaria una eccessiva discrezionalità nel definire quali possono essere le condotte ispirate ad abuso del diritto, configgendo con la capacità contributiva.

### Corte di Cassazione

#### **Accertamento – Autotutela – Autotutela sostitutiva – Annullamento del precedente provvedimento di annullamento – Effetti.**

Cass., sez. trib. 8 ottobre 2013, n. 22827, ne Il fisco 40/2013, fasc. n. 1, pag. 6241.

L'Agenzia delle Entrate, nonostante non sia espressamente contemplato da alcuna norma, può, in virtù del generale potere di autotutela attribuito alle Pubbliche amministrazioni, annullare un precedente provvedimento con cui, a sua volta, era stato annullato un atto impositivo.

Tuttavia, l'annullamento non può avere come effetto la reviviscenza del provvedimento originario, in quanto è sempre necessario che l'Agenzia delle Entrate emani un atto ulteriore, successivo all'annullamento dell'atto che in precedenza aveva caducato il provvedimento originario.

Detto ciò, il potere di emanazione dell'atto da ultimo indicato deve sottostare ai principi enunciati dalla giurisprudenza in tema di "autotutela sostitutiva", per cui devono ancora essere pendenti i termini decanziali per la notifica del provvedimento e deve essere rispettato l'eventuale giudicato sostanziale formatosi.

Quanto esposto comporta anche il rigetto della specifica tesi erariale secondo cui il termine per la proposizione del ricorso, essendo l'atto originariamente emanato "risolto", sarebbe stato sospeso tra la data di annullamento dell'atto *ab origine* emesso e quello di annullamento di quest'ultimo (in sostanza, il contribuente, per impugnare il provvedimento, avrebbe subito indebitamente una compressione dei termini).

#### **Accertamento – Interposizione fittizia – Carattere reale e non simulato dell'operazione - Non è sufficiente ad escludere il carattere elusivo dell'operazione.**

Cass., sez. trib. 15 novembre 2013, n. 25671, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

La disciplina antielusiva dell'interposizione, prevista dall'art. 37, comma 3, del DPR 29 settembre 1973, n. 600, non presuppone necessariamente un comportamento fraudolento da parte del contribuente, essendo sufficiente un uso improprio, ingiustificato o deviante di un legittimo strumento giuridico, che consenta di eludere l'applicazione del regime fiscale che costituisce il presupposto d'imposta: ne deriva che il fenomeno della simulazione relativa, nell'ambito della quale può ricomprendersi l'interposizione fittizia di persona, non esaurisce il campo di applicazione della norma, ben potendo attuarsi lo scopo elusivo anche mediante operazioni effettive e reali.

### **Sanzioni amministrative – Omessi/tardivi versamenti – Omessa esecuzione e versamento di ritenute.**

Cass., sez. trib. 20 dicembre 2013, n. 28528, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

In base al combinato disposto degli artt. 13 e 14 del D.Lgs. 471/97, risponde sia di omessa esecuzione della ritenuta sia del relativo omesso versamento il sostituto d'imposta che, all'atto dell'erogazione dei redditi ai lavoratori dipendenti, ometta l'esecuzione della ritenuta e, successivamente, ometta altresì il pagamento della medesima.

### Commissioni tributarie di merito

#### **Abuso di diritto – Operazione di *merger leveraged buyout* – Non sussiste.**

Comm. Trib. reg. di Milano, sez. dist. Brescia, 11 luglio 2013, n. 96/65/13, in Le Società 11/2013, pag. 1267.

Presupposto indispensabile per configurare l'elusione è *in primis* un "uso distorto" di strumenti giuridici attraverso la loro concatenazione e tale da fare conseguire vantaggi fiscali.

Nel caso *leveraged buyout* tale uso distorto non è ravvisabile, dato che la "concatenazione" è in realtà insita nello stesso istituto del *merger leveraged buyout*, operazione la cui leicità è espressamente riconosciuta dall'art. 2501 bis c.c.

#### **Accertamento – Abuso del diritto – Sanzioni – Retroattività del principio.**

Comm. Trib. reg. di Milano, 14 settembre 2013, n. 144/66/13, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

Le sanzioni per infedele dichiarazione, in occasione di accertamenti fondati sull'abuso del diritto, non possono essere irrogate se relative ad annualità antecedente all'introduzione del principio ad opera della giurisprudenza di Cassazione, siccome "l'applicazione retroattiva di una norma viola l'affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica".

#### **Accertamento – Diritto d'interpello – Società non operative – Diniego di interpello – Impugnabilità.**

Comm. Trib. prov. di Venezia, 27 novembre 2013, n. 134/1/13, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

La risposta negativa all'interpello proposto in tema di società non operative rappresenta un atto impugnabile.

Infatti, l'art. 19 del D.Lgs. 546/92, che contiene l'elenco dei provvedimenti impugnabili, deve essere oggetto di interpretazione estensiva.

Nel processo contro il diniego di interpello, spetta all'Agenzia delle Entrate l'assolvimento dell'onere della prova, per cui essa "non può limitarsi a censurare una scelta aziendale, essendo suo onere contestare l'antieconomicità dell'operazione e – quindi – la situazione obiettiva denunciata dal contribuente che ha reso non possibile il realizzo dei ricavi presunti.

### **ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali)**

#### **Giurisprudenza**

### Commissioni tributarie di merito

**Transazioni con società estere infragruppo – Rettifica dei prezzi di trasferimento – Analisi funzionale nella determinazione del valore normale – Necessità – Natura elusiva della disciplina – Esclusione – Onere della prova.**

Comm. Trib. I grado Bolzano, 1 luglio 2013, n. 92/2/2013, in Gest. Straord. Impr. 5/2013, pag. 155.

L'applicazione di prezzi di vendita differenziati in funzione di una differente ripartizione delle funzioni svolte o del diverso livello di rischio sopportato può essere legittima sul piano del *transfer pricing*, anche qualora le transazioni infragruppo garantiscano un margine di profitto inferiore rispetto a quelle realizzate con i terzi. In presenza di divergenze nel profilo funzionale, il metodo del *comparable uncontrolled price* (CUP) – pur rappresentando in linea teorica il metodo più sicuro – potrebbe non condurre a risultati attendibili e pertanto, può essere più coerente l'utilizzo del metodo del costo maggiorato (*cost plus*), esplicitamente previsto dalle linee guida OCSE e che consente di meglio valutare le difformità funzionali.

In tale contesto il negativo risultato operativo della ricorrente società italiana contrapposto agli esiti positivi di quasi tutte le società controllate, ancorché residenti in Paesi ritenuti ad elevata pressione tributaria, non pare delineare un'irregolare impostazione dei rapporti tra la società controllante e le società estere.

**CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie**

**Giurisprudenza**

**Corte di Cassazione**

**Imposte e tasse – Rimborsi – Domanda di rimborso di ritenute indebitamente effettuate a carico del lavoratore contribuente – Può essere rivolta tanto nei confronti del sostituto di imposta quanto nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.**

**Procedimento – Commissioni – Giurisdizione delle Commissioni – Controversie aventi ad oggetto il rapporto di rivalsa tra sostituto d'imposta e sostituito – Appartengono alla giurisdizione del giudice ordinario – Controversie aventi ad oggetto il rapporto tributario tra fisco e contribuente – Appartengono alla giurisdizione del giudice tributario.**

Cass., sez. trib. sez. VI 29 gennaio 2013, n. 2133, in Boll. Trib. 21/2013, pag. 1586.

Il lavoratore contribuente che pretenda il rimborso dell'indebito tributario relativo alle ritenute trattenute a suo carico e versate all'erario può rivolgere la domanda tanto nei confronti del sostituto d'imposta quanto nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

Le controversie tra il sostituto d'imposta e il sostituito appartengono alla giurisdizione del giudice ordinario in quanto l'oggetto di tali controversie è un rapporto privatistico, ossia il rapporto di rivalsa del sostituto sul sostituito, e non ha ad oggetto il diverso rapporto pubblicistico tributario che necessariamente intercorre tra il fisco ed il contribuente, sia esso il sostituto d'imposta o il sostituito, e che rientra nella giurisdizione esclusiva del giudice tributario.

Il motivo del ricorso per cassazione con cui, ai sensi dell'art. 360, n. 5), c.p.c., così come modificato dall'art. 2 del D.Lgs. 2 febbraio 2006, n. 40, si denuncia la omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione della sentenza impugnata, deve specificatamente indicare il fatto controverso o decisivo in relazione al quale la motivazione si assume carente, dovendosi intendere per fatto non una questione o un punto della sentenza, ma un fatto vero e proprio e, quindi, un fatto principale, ex art. 2697 c.c., e cioè un fatto costitutivo, modificativo, impeditivo o estintivo, od anche un fatto secondario, e cioè un fatto dedotto in funzione di prova di un fatto principale, purché controverso e decisivo.

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

### **Dottrina**

**“La stabile organizzazione materiale nell'imposizione diretta: analisi del concetto di fissità temporale”** di L. BOSCO e M. DE BLASI, in Gest. Straord. Impr. 5/2013, pag. 90.

L'identificazione della stabile organizzazione materiale presuppone necessariamente la presenza di una sede d'affari a disposizione del soggetto non residente – caratterizzata dall'elemento della fissità e cioè da un adeguato livello di stabilità geografica – per mezzo della quale l'impresa esercita la propria attività economica.

L'articolo approfondisce il concetto di “fissità” che è uno degli aspetti più controversi sia in ambito domestico che internazionale, e con esso le problematiche afferenti l'individuazione del livello minimo di permanenza temporale necessario al fine di identificare una stabile organizzazione materiale.

L'a., prendendo spunto dai recenti dibattiti in seno all'OCSE, in occasione della proposta di revisione del Commentario all'art. 5 del modello di Convenzione, offre una disamina critica dei principali orientamenti formati in materia.

Viene evidenziato come nell'art. 162 comma 1 TUIR manchi una soglia temporale precisa volta a identificare il momento a partire dal quale una organizzazione possa considerarsi stabilmente radicata nel territorio dello Stato e come le motivazioni addotte sia in ambito nazionale che in ambito OCSE, volte a escludere la possibilità di prevedere una regola generale per la verifica della fissità temporale della sede d'affari, non siano affatto convincenti.

Dalla rassegna dei principali casi internazionali, sembrerebbe ricavarsi che, se da un lato la verifica del presupposto temporale risulti strettamente collegata alle caratteristiche fattuali dell'attività economica svolta, dall'altro le Amministrazioni fiscali di alcuni Paesi e la dottrina internazionale convergono verso l'indicazione di un periodo di sei mesi, quale tempo minimo al di sotto del quale una sede d'affari non possa considerarsi fissa da un punto di vista temporale.

Da una lettura interpretativa *a contrariis* si dovrebbe escludere l'esistenza di una stabile organizzazione materiale tutte le volte in cui l'attività venga svolta per periodi brevi o con profili di occasionalità. (EM)

**“L'*exit tax*: aspetti di doppia imposizione internazionale tuttora irrisolti”** di D. DE SANTIS, ne Il fisco 40/2013, fasc. n. 1, pag. 6202.

Tra le tante questioni rimaste dubbie con le nuove regole attuative della *exit tax*, vi è, in primis, quella se la disciplina si renda applicabile anche alla “liquidazione” della stabile organizzazione (SO) italiana di una società estera. Secondo l'A., in senso affermativo depone la necessità di trattare come due entità distinte e separate, anche nei rapporti reciproci, la SO e la casa madre (od altre SO della stessa casa madre).

Altra questione irrisolta è la sorte di eventuali perdite fiscali che residuino dopo aver compensato la plusvalenza originata dal trasferimento in difetto di SO, che secondo l'A. dovrebbero trovare riconoscimento nello Stato estero di arrivo.

Uno dei temi più interessanti è la valorizzazione dei beni nello Stato di arrivo. In teoria, l'ingresso dovrebbe avvenire a valore normale; tuttavia, spesso è recepito il costo storico, generando doppie imposizioni che possono evitarsi solo se lo Stato di arrivo accreditasse l'imposta dello Stato di partenza. (NM)

**“Riporto delle perdite nella exit tax”** di R. MICHELUTTI e A. PRAMPOLINI, in Corr. Trib. 46/2013, pag. 3655.

L'articolo analizza approfonditamente e con dovizia di spiegazioni il trattamento applicabile – nello Stato da cui diparte l'impresa – alle perdite fiscali precedenti e coeve rispetto alla perdita della residenza, ripartendolo in tre “fasi”. Nell'ipotesi in cui avviene il riproporzionamento rispetto al patrimonio netto residuo gli AA. individuano quest'ultimo in quello esistente all'inizio del periodo di imposta in cui si verifica il presupposto della *exit tax*. (NM)

**“Exit tax: il regime di sospensione della tassazione”** di M. PIAZZA, in Gest. Straod. Impr. 5/2013, pag. 37.

L'A. analizza il Provvedimento del 2 agosto 2013 con il quale è stata disciplinata nuovamente la tassazione delle imprese domestiche che trasferiscano all'estero la propria residenza fiscale, per tener conto delle critiche mosse dalla Commissione UE e ne verifica la congruità rispetto alle disposizioni introdotte, sottolineando però che la normativa domestica è inapplicabile fino a che non saranno state emanate ulteriori disposizioni attuative che riguardano il “monitoraggio” delle plusvalenze sospese.

In particolare, la scelta di tassare la plusvalenza latente (e di non riconoscere invece le minusvalenze latenti) rinviandone la riscossione della relativa tassazione al momento del realizzo solo per trasferimenti in Stati UE o SEE che non solo scambiano informazioni ma accordano anche assistenza nella riscossione, nonché di chiedere una garanzia, appaiono compatibili col quadro comunitario.

Una prima questione particolare è se e in che modo si calcolino le plusvalenze connesse all'avviamento o, più in generale, alle funzioni ed ai rischi se al trasferimento parziale degli assets si aggiunge un depotenziamento in termini di capacità commerciale della stabile organizzazione residuante in Italia.

Questione opposta è quella del trasferimento di entità societarie che non svolgono effettivamente attività commerciale (quale il godimento di beni senza sfruttamento economico o la detenzione statica di partecipazioni), che non sembra possa essere assoggettato a disciplina diversa da quella del Provvedimento.

Ulteriori questioni affrontate nell'articolo sono il coordinamento del Provvedimento tanto con il caso in cui l'impresa che trasferisce la residenza possieda già una stabile organizzazione all'estero quanto con il *notional tax credit* che, in assenza di immediato pagamento dell'imposta sulle plusvalenze latenti all'atto del trasferimento, non sembra concretamente fruibile. La questione, peraltro, riguarda qualunque imposta che sarà successivamente dovuta all'estero, specialmente sui beni immateriali trasferiti che – come l'avviamento – non sono suscettibili di realizzo separatamente dall'azienda ma, semmai, di consumazione ed esaurimento col passare del tempo. (NM)

**“La stabile organizzazione. Gli ordinamenti della giurisprudenza dell'ultimo decennio”** di A. VANNI, in Dir. Prat. Trib. 4/2013, II, pag. 721.

Dopo aver fornito la nozione di stabile organizzazione ed illustrato i vari tipi esistenti l'A. fornisce una breve rassegna di elementi che la giurisprudenza in questi ultimi anni ha ritenuto indiziari della presenza di una stabile organizzazione.

Innanzitutto, è ritenuto elemento indiziaro della presenza di una stabile organizzazione l'esercizio dell'attività di controllo sull'esatta esecuzione di contratti tra soggetto residente e soggetto non residente la quale non può considerarsi, in linea di principio, ausiliaria e come tale non suscettibile di far assumere alla società incaricata il ruolo di stabile organizzazione in Italia della società straniera. (Cass. 10925/20021)

La mera esistenza di un controllo societario non è infatti sufficiente per far ritenere la società controllata una stabile organizzazione della controllante ma ha un valore meramente indiziaro ai fini della configurabilità di una stabile organizzazione.

Venendo ad elementi indiziari di altro tipo, la giurisprudenza di merito ha ritenuto che la presenza in Italia di un conto corrente dell'impresa estera è un indice della presenza di una stabile organizzazione.

Per contro, si è in seguito pronunciata altra giurisprudenza di merito escludendo la rilevanza indiziaria del conto corrente dell'impresa estera e sostenendo di non condividere che i requisiti della stabile organizzazione si evincano dall'esistenza in Italia di un conto corrente intestato alla società estera.

Non è neppure rilevante la presenza di un magazzino e lo svolgimento dell'attività di consegna di merci che, invece, costituiscono attività preparatoria ed ausiliaria.

Per qualificare una società residente quale stabile organizzazione in Italia dell'impresa estera è necessario che la prima svolga attività di una certa rilevanza e non di carattere meramente preparatorio o ausiliario.

Con riguardo al *franchising* è stato escluso che fra *franchisor* e *franchisee* sussista necessariamente un rapporto di stabile organizzazione e casamadre.

E' elemento indiziario di una stabile organizzazione l'esercizio di fatto di un'attività diversa dall'oggetto sociale dichiarato. (EM)

## **IRES**

### **Dottrina**

**Esterovestizione: elusione o evasione?** di M. BARGAGLI e M. THIONE ne Il fisco 41/2013, fasc. n. 1, pag. 6381.

I più recenti interventi della giurisprudenza di legittimità hanno qualificato l'esterovestizione – per tale intendendosi la localizzazione di una società in uno Stato a fiscalità più favorevole allo scopo di sottrarsi al più gravoso regime fiscale nazionale – una fattispecie tra quelle che possono configurare abuso del diritto (cfr. Cass. 7 febbraio 2013, n. 2869).

In dottrina è dubbio se l'esterovestizione possa essere ascritta nell'ambito dell'elusione o dell'evasione; amplissimo è, infatti, il panorama degli studiosi che si sono cimentati con il problema e che sono andati ad alimentare a volte l'orientamento di coloro che qualificano l'esterovestizione come un fenomeno elusivo (in cui vi rientrerebbe anche l'abuso del diritto quale principio distinto, ma sovrapponibile all'elusione) ed altre volte quello di chi ci ravvisa una fattispecie di evasione.

Nella giurisprudenza nazionale, anche della Cassazione Penale (cfr. sentenza 28 febbraio 2012, n. 7739) l'esterovestizione rientra nella categoria generale dell'abuso di diritto. Con la circolare n. 28/E del 4 agosto 2006 e con la successiva risoluzione n. 312/E del 5 novembre 2007 la prassi ha definito antielusiva la disposizione dell'art. 73, comma 5-*bis*, del TUIR, che disciplina appunto tale fenomeno.

In ambito comunitario non si rinvengono precedenti specifici della giurisprudenza sulla problematica in esame, ma in due sentenze (caso “Centros” sent. 9 marzo 1999, causa C-212797 e caso “Cadbury Schweppes” sent. 12 settembre 2006, causa C-196/04), la Corte di Giustizia europea ha trattato il tema dell'abuso del diritto di stabilimento con riguardo a strutture artificiali utilizzate per pratiche elusive (fenomeni di *treaty shopping* e *conduit company*).

Per gli AA. l'esterovestizione appare caratterizzata da indubbi profili “evasivi” in quanto le specifiche norme che definiscono la residenza fiscale e gli obblighi dichiarativi non parrebbero aggirate quanto piuttosto non applicate.

Sotto altra angolazione, tuttavia, non costituirebbe una forma classica di evasione mancando la tipica condotta evasiva dell'occultamento di base imponibile, che invece viene dislocata all'estero in Paesi a fiscalità più favorevole.

Tali incertezze si riflettono sulla disciplina sanzionatoria rendendo oltremodo opportuno un intervento chiarificatore del legislatore. (AF)

**“L’aiuto alla crescita economica (ACE)”** di P. BRUCATO e G. PUTZU, ne il fisco, 20123, pag. 1-6660

Gli AA., dopo aver riepilogato i tratti salienti della disciplina dell’agevolazione, analizzano anche l’effetto sull’attuale sistema economico. In particolare, secondo gli AA. nell’attuale congiuntura economica finanziaria è difficile ipotizzare che un imprenditore che sia in possesso di mezzi propri da destinare all’attività imprenditoriale, faccia ricorso al capitale di rischio per ottenere il beneficio fiscale, beneficio che viene ritenuto solo un timido tentativo di stimolare la crescita economica. Le ragioni alla base di una scelta imprenditoriale così importante sono molto più complesse, dovendosi individuare nel costo dell’accesso al capitale di rischio e nella proliferazione di norme tributarie che ostacolano una programmazione degli investimenti nel medio-lungo termine. (FDA)

**“Perdite su crediti: processi valutativi e atti realizzativi”**, di F. DEZZANI e L. DEZZANI, ne il fisco 38/2013, fasc. n. 1, pag. 5865.

Gli elementi certi e precisi per la deduzione delle perdite su crediti possono essere stabiliti dall’art. 101, comma 5, del TUIR, oppure possono dipendere da elementi di prova individuati dai contribuenti.

Nel processo valutativo, gli elementi di prova possono essere desunti dall’irreperibilità del debitore, da esito negativo di azioni esecutive attivate dal creditore, da lettere dei legali, dall’antieconomicità dell’azione di recupero.

Negli atti realizzativi, gli elementi di prova possono derivare dalla cessione del credito a titolo definitivo, dalla transazione con il debitore, dalla rinuncia o remissione del debito. (EM)

**“Note sul regime della scissione eterogenea ai fini delle imposte dirette: il caso della scissione cui partecipi una società semplice”** di M. DI SIENA, in Riv. Not. 4/2013, pag. 869.

La scissione è ascrivibile alla categoria delle operazioni sui soggetti che: i) sotto il profilo civilistico, implicano una mera riorganizzazione dell’attività produttiva; ii) sotto il profilo fiscale, ai sensi dell’art. 173, TUIR, non determinano conseguenze impositive, in ragione della riferibilità del nuovo assetto giuridico alla sfera soggettiva dei soci originari ed in conseguenza dell’assenza di salti di imposta quanto alla valorizzazione degli elementi patrimoniali interessati dall’operazione.

Nel caso di scissione eterogenea, tuttavia, cui partecipi una società semplice, la disciplina delineata nell’art. 173, TUIR, risulta *ex sé* non esaustiva. Il principio di neutralità ivi sancito, infatti, subisce in tale ipotesi inevitabili tensioni, correlate alla diversità di regime reddituale dei soggetti interessati e, specificamente, alla sorte degli elementi patrimoniali destinati ad essere *estromessi* ovvero *immessi* in regime d’impresa.

In particolare, il caso di scissione di una società commerciale a favore di una società semplice, configura *ex sé* un presupposto impositivo, comportando la destinazione del patrimonio scisso a finalità estranee all’esercizio dell’impresa. Sul presupposto che l’operazione determini in capo alla società scissa il realizzo, al valore corrente, degli elementi patrimoniali trasferiti, per ragioni di carattere sistematico, dovrebbe assumersi tale valore corrente quale costo fiscalmente riconosciuto dei cespiti in capo alla società semplice beneficiaria.

Nel caso di scissione di una società semplice in una società commerciale, invece, si ravvisano una serie di argomentazioni, prevalentemente fondate sull’interpretazione sistematica delle disposizioni del TUIR, che depongono per l’insussistenza di connotazioni fiscalmente realizzative nella sfera dell’entità scissa. In tale ipotesi, il valore fiscalmente riconosciuto al compendio scisso in capo alla beneficiaria dovrebbe corrispondere al costo storico che esso aveva presso la scissa. Ciò sia al fine di evitare salti di imposta nel passaggio intersoggettivo dei beni e diritti, sia sul presupposto della assimilazione della fattispecie all’immissione in regime di impresa di beni provenienti dal patrimonio personale dell’imprenditore, per la quale l’art. 65, comma 3-*bis*, TUIR, tende a sancire, per effetto del rinvio al D.P.R. n. 689/74, la valorizzazione al costo storico piuttosto che quella al valore corrente. (PT)



**“L’Affrancamento a regime dei maggiori valori delle partecipazioni di controllo”**, di G. FERRANTI, in Corr. Trib., 2014, pag. 3375

Per le operazioni effettuate a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2012, la legge di stabilità 2014 ha introdotto a “regime” la possibilità di affrancare ai sensi dei commi 10-*bis* e 10-*ter* del D.L. n. 185/2008 i maggiori valori delle partecipazioni di controllo, a condizione che gli stessi risultino iscritti, in modo autonomo, nel bilancio consolidato come avviamento, marchi ed altre attività immateriali. Tuttavia, a differenza dell’analogo affrancamento *una tantum* introdotto dal D.L. n. 98/2011, è stato stabilito il divieto di cumulo con altre opzioni di affrancamento (artt. 172, comma 10-*bis*, 173, comma 15-*bis*, e 176, comma 2-*ter* del TUIT e dall’art. 15, commi 10,11 e 12 del D.L. n. 185/2008).

L’ammortamento in via extracontabile dei maggiori valori è possibile a partire dal secondo periodo d'imposta successivo a quello di pagamento dell'imposta sostitutiva, pagamento che è dovuto in un'unica soluzione entro il termine di scadenza del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo d'imposta in riferimento al quale l'operazione è effettuata. Diversamente dal precedente affrancamento *una tantum*, è inoltre previsto un meccanismo di “*recapture*” degli effetti fiscali in caso di realizzo delle partecipazioni e/o della attività affrancate anteriormente al quarto periodo d'imposta successivo a quello di pagamento dell'imposta sostitutiva. (FDA)

**Note a margine della disciplina sull’esterovestizione societaria nel testo unico delle imposte sui redditi** di T. FUMAGALLI ne Il fisco 42/2013, fasc. n. 1, pag. 6524.

Con l’art. 73, comma 5-*bis*, del TUIR il legislatore fiscale ha inteso prevenire il fenomeno dell’esterovestizione delle *holding*, delle *subholding* di controllo di gruppi ovvero di soggetti altrimenti domiciliati nel territorio dello Stato, allorché questi si configurino quali soggetti interposti o veicoli idonei a dissimulare una realtà economica domestica.

La norma, introducendo una presunzione legale relativa di localizzazione in Italia della sede dell’amministrazione di tali società, assumerebbe per alcuni commentatori la natura di norma endoprocedimentale sul rilievo che gli elementi presi in considerazione sarebbero già stati sufficienti, nel vigore del previgente regime, a fondare una presunzione semplice di localizzazione in Italia della società formalmente residenti all’estero. La presunzione sarebbe quindi funzionale a semplificare l’azione accertatrice dell’Amministrazione finanziaria.

Per altri commentatori la norma avrebbe un carattere tipicamente antielusivo per essere applicabile a fattispecie che non presentano apprezzabili elementi di collegamento con l’ordinamento italiano.

Venendo ai presupposti e requisiti tipici della norma, anzitutto si ritiene che i soggetti esteri debbano essere dotati di personalità giuridica e di piena soggettività passiva d’imposta nello Stato di residenza; ragione per cui non vi dovrebbero rientrare società ed enti connotati del requisito della trasparenza fiscale, in quanto i redditi di tali soggetti andrebbero comunque imputati “per trasparenza” ai residenti nel territorio italiano.

Anche i *trust* esteri dovrebbero essere esclusi dall’ambito applicativo della norma essendo destinatari di una specifica disciplina all’art. 73, comma 3, TUIR. Peraltro, secondo l’A. il rinvio del comma 5-*bis* alle lettere a) e b) del comma 1 del medesimo art. 73 TUIR dovrebbe valere ad escludere *tout court* i *trust*, laddove invece l’Agenzia delle entrate ha precisato che l’esclusione opera limitatamente a quelli istituiti o residenti in Paesi *white list* essendo l’art. 73, comma 3, citato limitato a tali soggetti.

Circa il requisito della residenza del soggetto controllante si ritiene che debba essere accertato con riguardo alla normativa prevista nella Convenzione contro le doppie imposizioni in materia di doppia residenza vigente con lo Stato in cui è istituita la *sub holding* estera ed eventualmente attraverso la procedura arbitrale dell’art. 25 del Modello OCSE.

In merito al requisito del controllo, la norma dovrebbe operare anche in caso di controllo indiretto, mentre nell’ipotesi di controllo contrattuale di cui all’art. 2359, primo comma, lett. c), cod. civ. deve necessariamente sussistere anche la detenzione di una pur minima partecipazione.

Circa le condizioni da riscontrare per l’operatività della presunzione dell’art. 73, comma 5-*bis*,

TUIR, l'A. si sofferma sulla individuazione della residenza delle persone fisiche che controllano il soggetto estero; sulla composizione del consiglio di amministrazione e sui concreti profili fattuali dell'amministrazione del soggetto estero; sull'esistenza del controllo alla data di chiusura dell'esercizio.

In ordine agli effetti fiscali derivanti dalla attribuzione della residenza fiscale in Italia della società estera, un primo aspetto attiene ai criteri di determinazione del reddito in Italia. A questi fini occorre anzitutto procedere alla ridefinizione delle poste di conto economico secondo i principi contabili italiani ovvero internazionali, in quanto applicabili, e dal risultato civilistico, così ottenuto, determinare il reddito imponibile in conformità al disposto dell'art. 83 del TUIR.

Tra gli effetti fiscali più rilevanti della presunzione di residenza in Italia del soggetto estero vi è sicuramente la tassazione (piena o parziale) delle plusvalenze da realizzo delle partecipazioni in società e l'imposizione piena degli utili derivanti da società residenti in paesi a fiscalità privilegiata. Inoltre, si ritiene che alla società estera fiscalmente residente in Italia vada applicata la disciplina delle cd. società di comodo, mentre incerta è la possibilità di accedere, in qualità di società controllata, al regime del consolidato fiscale nazionale in quanto riservato a s.p.a., s.r.l. e s.a.p.a.. Dubbi sussistono anche sulla possibilità di accreditare in Italia, in base alle convenzioni contro le doppie imposizioni, le imposte effettivamente assolte all'estero, posto che ciò comporterebbe la concorde ripartizione delle reciproche potestà impositive degli Stati contraenti.

Viene, infine, segnalato che l'acquisto della residenza importa l'assolvimento degli obblighi incombenti ai sostituti d'imposta.

Ultimo aspetto trattato è quello del regime della prova contraria dove, tra gli altri, si affronta il tema della dimostrazione della insussistenza degli elementi costitutivi della localizzazione in Italia della sede della amministrazione della società estera.

Al riguardo si ritiene che qualora l'organo amministrativo sia composto in maggioranza da soggetti residenti in Italia che siano tuttavia sprovvisti di poteri gestori, in tale evenienza non dovrebbe esservi neppure l'obbligo di fornire la prova dell'effettiva localizzazione all'estero della sede dell'amministrazione posto che tale onere probatorio contrasterebbe con il principio comunitario di proporzionalità, interpretato dalla Corte di Giustizia UE nel senso che la presunzione di residenza non può eccedere il fine di contrasto delle costruzioni giuridiche prive di effettività economica ovvero tradursi in una restrizione al libero esercizio dell'impresa entro il territorio dell'Unione.

Quanto, poi, al momento in cui fornire la prova contraria si ritiene che vada individuato nella fase accertativa non essendo altrimenti prevista dalla normativa la possibilità di anticipare tale dimostrazione ad una fase preventiva. (AF)

**“Nel regime delle società in perdita sistematica plusvalenze frazionate da neutralizzare”,** di L. GAIANI, in Corr. Trib., 2013, pag. 3611

Con la risoluzione n. 68/E del 2013, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, nel calcolo del risultato fiscalmente rilevante ai fini della disciplina delle società in perdita sistematica, devono essere neutralizzati gli effetti della tassazione frazionata delle plusvalenze, sia nell'esercizio di realizzo della plusvalenza che nei successivi periodi d'imposta in cui si riversano le quote costanti frazionate. Secondo l'A., le conclusioni della risoluzione non possono essere estese alle altre situazioni in cui le regole del TUIR impongono variazioni temporanee al risultato civilistico, poiché tali variazioni, a differenza di quelle riguardanti la rateizzazione delle plusvalenze, non derivano da alcuna norma agevolativa.

Il Provvedimento dell'11 giugno 2012 prevede talune situazioni che consentono ai contribuenti di non applicare la disciplina delle società in perdita sistematica senza dover esperire la procedura dell'interpello preventivo. In particolare, la lett. f) di tale provvedimento riguarda l'esistenza, in almeno uno dei tre esercizi del periodo di osservazione, di un margine operativo lordo (MOL) positivo. Per le società in perdita sistematica, il MOL si calcola come differenza tra il valore e i costi della produzione del conto economico civilistico, senza tenere conto di ammortamenti (B.10), svalutazioni (B.12) e accantonamenti (B.13), nonché escludendo i canoni di locazione finanziaria, come precisato nella risoluzione n. 107/E del 2012. Secondo l'A., la causa di disapplicazione basata sul MOL esonera dal regime delle società in perdita sistematica le società immobiliari che, nel periodo di costruzione, capitalizzano gli oneri finanziari nel costo delle rimanenze dei fabbricati

destinati alla vendita. Infatti, gli interessi passivi non incidono negativamente sul MOL, mentre l'incremento delle rimanenze che essi generano migliora il MOL di pari importo. Lo stesso non può dirsi per quelle imprese che, avendo terminato la costruzione, devono sospendere la capitalizzazione degli oneri finanziari sulle rimanenze. In tali casi, il mero sostenimento di (anche modeste) spese generali (non capitalizzabili), in assenza di ricavi, genera sempre un MOL negativo.

Per quanto riguarda le holding in perdita sistematica, il Provvedimento 11 giugno 2012, lett. d), consente la disapplicazione alle società che posseggono partecipazioni immobilizzate in società operative (non di comodo e non in perdita sistematica), a condizione che esse non svolgano attività diverse da quelle strettamente funzionali alla gestione di partecipazioni. Nel caso vengano, invece, esercitate attività collaterali, che non generano un risultato operativo positivo, la disapplicazione potrà essere richiesta basandosi sull'assenza di utili realizzati dalle partecipate e sulla conseguenza assenza di dividendi. (FDA)

**“L'ACE e le movimentazioni del fondo di dotazione delle stabili organizzazioni di soggetti non residenti”**, di E. ROMITA e M. SANDOLI, in Boll. Trib., 2013, pag. 1390

Dopo due anni dall'entrata in vigore dell'ACE, l'Agenzia delle Entrate non ha ancora fornito chiarimenti in merito alla sua applicazione alle stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti. La relazione governativa al decreto attuativo ha precisato che per le stabili organizzazioni i riferimenti che le norme fanno ai soci o ai partecipanti sono da intendersi effettuati alla casa madre e che il fondo di dotazione ed i relativi incrementi devono intendersi quelli risultanti dalla dichiarazione dei redditi del periodo d'imposta ritenuti congrui dal punto di vista fiscale tenendo conto dei principi condivisi in sede internazionale. Come qualsiasi impresa indipendente, la stabile organizzazione deve avere un fondo di dotazione che, ai fini fiscali, può essere anche “figurativo”, nel senso che deve essere comunque determinato ai soli fini fiscali, a prescindere dalle risultanze contabili. In pratica, si tratta di un rinvio all'art. 7, paragrafo 2, del modello di Convenzione contro le doppie imposizioni elaborato dall'OCSE, nonché alle linee guida OCSE sul medesimo art. 7 contenute nel “*Report on the attribution of profits to permanent establishments*” del 22 luglio 2010.

Il riferimento agli incrementi risultanti dalla dichiarazione dei redditi da intendersi congrui dal punto di vista fiscale tenendo conto dei principi OCSE può far sorgere il dubbio che assumano rilievo solo le variazioni fiscalmente congrue, senza che rilevi l'ammontare risultante dalle scritture contabili della stabile organizzazione. Secondo gli AA. tale interpretazione non è condivisibile in quanto in contrasto con la finalità dell'ACE che intende premiare le società che rafforzano la loro struttura patrimoniale in Italia. Infatti, se si ritenessero agevolabili solo gli incrementi del fondo di dotazione fiscalmente congrui sulla base dei principi dell'OCSE, si porrebbe un limite alla patrimonializzazione della stabile organizzazione in quanto gli eventuali aumenti del fondo di dotazione superiori a quelli ritenuti congrui non potrebbero essere agevolati. In sostanza secondo gli autori l'ammontare congruo del fondo di dotazione sulla base dei principi OCSE costituisce il patrimonio netto “iniziale” per il calcolo dell'ACE, dopo di che rilevano gli incrementi trasferiti dalla casa madre alla stabile organizzazione risultanti dalle scritture contabili della medesima stabile organizzazione.

Per quanto concerne gli incrementi di utili prodotti dalla stabile organizzazione, secondo gli AA. non rileva la circostanza che tali utili, in quanto confluenti nel bilancio della casa madre, non risultano formalmente accantonati nel bilancio della stabile organizzazione. L'importante è che il bilancio e le relative scritture contabili della stabile organizzazione evidenzino che l'utile prodotto in Italia è stato mantenuto nella sua economia e non è stato attribuito o distribuito alla casa madre. Laddove si concludesse in senso negativo, il trattamento della stabile organizzazione risulterebbe peggiore rispetto a quello applicabile qualora l'attività fosse svolta in Italia attraverso una società di capitali controllata dal medesimo soggetto non residente. Infatti, mentre la società italiana potrebbe includere nella base ACE l'utile dell'esercizio non distribuito al socio estero, il medesimo utile non sarebbe conteggiato nella base ACE della stabile organizzazione. Vi sarebbe la violazione del principio di non discriminazione delle stabili organizzazioni di società non residenti rispetto alle società residenti contenuto nell'art. 24, paragrafo 3, del modello OCSE di Convenzione contro le

doppie imposizioni nonché, in ambito comunitario, la violazione del principio di libertà di stabilimento.

Dal momento che l'ACE intende favorire gli incrementi del fondo di dotazione della stabile organizzazione rispetto al suo valore "congruo" al 31 dicembre 2010, secondo gli AA. fintanto che l'incremento registrato dal fondo di dotazione rispetto al suo valore al 31 dicembre 2010, che configura base ACE, resta quantitativamente inalterato, le attribuzioni alla casa madre di altre componenti preesistenti del patrimonio netto eccedenti il predetto valore "congruo" non determinano alcuna riduzione della base ACE. Ne consegue che se il patrimonio netto al 31 dicembre 2010 era sovrabbondante rispetto al valore "congruo" e la sua consistenza contabile è successivamente aumentata per effetto della destinazione a riserva degli utili conseguiti a partire dall'esercizio 2010 ovvero per versamenti di denaro incrementali da parte della casa madre, le distribuzioni a quest'ultima di parte del patrimonio netto effettuate dopo il 31 dicembre 2010, per es. nel 2013, non riducono la base ACE della stabile organizzazione fino a concorrenza della porzione del patrimonio netto sovrabbondante alla data del 31 dicembre 2010, dal momento che l'ammontare dell'incremento del patrimonio netto rispetto alla misura "congrua" al 31 dicembre 2010 rimane inalterato. Al contrario, un'attribuzione di patrimonio netto che ecceda l'ammontare sovrabbondante rispetto al valore "congruo" al 31 dicembre 2010 comporta una riduzione della base ACE di importo corrispondente a tale eccedenza. (FDA)

**“Cambia il regime IRES e IRAP dei crediti per enti creditizi e finanziari”** di A. TRABUCCHI e G. MANGUSO, in Corr. Trib. 43/2013, pag. 3389.

Il DDL di stabilità (ora Legge di Stabilità, *ndr*) reca rilevanti modifiche al regime di deducibilità delle svalutazioni e delle perdite su crediti delle banche, degli enti finanziari e delle assicurazioni, prevedendo in particolare:

- la riduzione – da diciotto a cinque anni – dell'arco temporale in cui le svalutazioni dei crediti sono ammesse in deduzione ai sensi dell'art. 106, comma 3, del TUIR;
- l'estromissione delle perdite su crediti dall'ambito di applicazione dell'art. 101 del TUIR e la loro integrale disciplina nell'art. 106, comma 3, con la peculiarità, tuttavia, che mentre le perdite derivanti da cessione a titolo oneroso rimangono deducibili per intero nel periodo d'imposta in cui avviene la cessione, le altre vengono attratte al regime di deduzione frazionata previsto per le svalutazioni;
- l'introduzione di un regime di rilevanza, sempre per quinti, anche ai fini IRAP delle rettifiche di valore nette su crediti.

La filosofia delle nuove norme sembra essere quella di «agganciare» il regime fiscale delle svalutazioni e delle perdite su crediti alla bipartizione bilancistica esistente tra le «perdite» da cessione, rilevate nella voce 100 del conto economico bancario, e le «rettifiche» (svalutazioni e perdite diverse da quelle derivanti da cessione), rilevate nella voce 130, uniformando altresì il concorso di tali componenti alla determinazione della base imponibile dell'IRES e dell'IRAP.

Con riferimento alla nuova disciplina, si fa osservare che:

- per le banche e gli enti finanziari, essa si applica relativamente ai “crediti verso la clientela iscritti in bilancio a tale titolo”, ciò comportando l'assoggettamento alle disposizioni dell'art. 106, comma 3, di tutti e soli i crediti iscritti nella voce 70 dello stato patrimoniale;
- le previsioni dell'art. 101, comma 5, del TUIR, in tema di presunzione legale di deducibilità ovvero di esistenza degli elementi certi e precisi, non riguarderanno più i soggetti che applicano il comma 3 dell'art. 106 (salvo ovviamente le ipotesi di perdite su posizioni creditorie differenti da quelle “verso la clientela iscritti in bilancio a tale titolo” o, per le assicurazioni, dei crediti verso gli assicurati);
- si pone il dubbio se per “cessione” (a titolo oneroso) possa intendersi qualunque trasferimento a terzi che determini la *derecognition* del credito dal bilancio ovvero ci si debba limitare alla più ristretta accezione giuridica del termine. Un'interpretazione coerente con il rafforzamento del principio di derivazione sotteso alla riforma nonché idonea a garantire la simmetria di trattamento della fattispecie ai fini IRES ed IRAP dovrebbe orientare per la prima soluzione;

- non è chiaro se il termine «rivalutazioni» (da assumere a decurtazione delle svalutazioni e perdite operate nell'esercizio e deducibili in quinti) possa riferirsi anche alle riprese da incasso, pur se non espressamente contemplate. Tale tesi sarebbe auspicabile quanto meno per motivi di ordine logico-sistematico, poiché realizzerebbe una perfetta simmetria con la tassazione delle perdite da incasso, evitando al contempo la gestione di un doppio binario civilistico-fiscale e garantendo un trattamento coerente delle poste in ambito IRES e IRAP;
- le modifiche in esame si applicano a partire dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2013. In assenza di un regime transitorio (salvo che per quanto riguarda i diciottesimi (o noni) di svalutazioni operate prima del 2013 che continueranno ad essere dedotti secondo il loro piano originario), non è chiaro se le riprese di valore operate a partire dal 2013 ma relative a svalutazioni non dedotte in precedenza possano rilevare ai fini IRAP sul presupposto della loro imputazione in bilancio ovvero se debba prevalere la correlazione con le componenti cui si correlano. (PT)

### **Prassi Amministrativa**

#### **IRES – Competenza – Correzione errori contabili a seguito di accertamento – Recupero di tassazione di costo dedotto in violazione del principio di competenza – Incremento della perdita dichiarata nell'esercizio di competenza.**

Ris. Agenzia delle Entrate 28 novembre 2013, n. 87/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it)

L'Agenzia si occupa della disciplina applicabile nel caso in cui, a seguito di accertamento, venga recuperato a tassazione un costo dedotto in un periodo di imposta non di competenza e il periodo di imposta di corretta imputazione si chiuda con una perdita fiscale.

Nel caso prospettato il contribuente ha diritto ad evitare che si verifichi una doppia imposizione negli esercizi in cui ha versato imposta in conseguenza della mancata utilizzazione della maggior perdita.

E quindi, nell'ipotesi in cui l'esercizio di corretta imputazione del costo abbia evidenziato una perdita e questa, successivamente, sia stata utilizzata in compensazione negli esercizi successivi, il contribuente potrà evidenziare la stessa presentando, ai sensi dell'art. 2, comma 8-bis, del DPR n. 322 del 1998, una dichiarazione integrativa di quella in cui avrebbe potuto utilizzare la maggior perdita, non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo.

Qualora, per decorso del termine, non sia possibile emendare tale dichiarazione, la maggior imposta versata non tenendo conto della maggiore perdita può essere richiesta a rimborso ai sensi dell'art. 38 del DPR 29 settembre 1973, n. 602, entro quarantotto mesi dal versamento eccedente, ovvero, scaduto anche tale termine, entro due anni dalla data in cui si è reso definitivo l'accertamento per violazione del principio di competenza, ai sensi dell'art. 21 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.

Naturalmente, se negli esercizi precedenti a quelli in cui l'accertamento è divenuto definitivo non vi è stato reddito imponibile, la maggior perdita può essere utilizzata a partire da tale esercizio, indicandola nella relativa dichiarazione, non essendo previsti dalla normativa vigente limiti temporali alla utilizzabilità delle perdite. (EM)

### **Giurisprudenza**

#### **Commissioni tributaria di merito**

**IRES – Redditi di partecipazione – Redditi di impresa – Disponibilità finanziarie detenute in Stati a regime fiscale privilegiato e non dichiarate – Presunzione di costituzione con redditi non dichiarati – Art. 12 del D.L. n. 78/2009 – Applicazione retroattiva – Non si configura.**  
Comm. Trib. prov. di Vicenza, sez. III 18 giugno 2012, n. 61, in Boll. Trib. 20/2013, pag. 1521.

La disciplina di cui all'art. 12 del D.L. 1° luglio 2009, n. 78 (convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102), secondo cui l'ammontare di fondi e investimenti detenuti all'estero e non dichiarati si presume costituito da redditi sottratti a tassazione, non appare qualificabile come mera norma procedurale, così da applicarsi pure a fattispecie pregresse, poiché prevede specifici profili di carattere sostanziale e non già meramente procedurale, di talché non può avere applicazione retroattiva.

## **REDDITI DI CAPITALE**

### **Dottrina**

**“Le esimenti dagli obblighi di monitoraggio per contribuenti e intermediari”** di V. JOSE' CAVALLARO, in Corr. Trib. 41/2013, pag. 3280.

L'articolo analizza il sistema delle esimenti dagli obblighi di monitoraggio, alla luce delle modifiche apportate dalla legge europea 2013, nella prospettiva sia dei contribuenti che degli intermediari.

Per i contribuenti, la legge europea non ha modificato la portata delle esimenti ma, di contro, ha esteso gli obblighi di monitoraggio anche ai titolari effettivi, come definiti dalla normativa antiriciclaggio, di società ed enti che detengono attività finanziarie estere.

Gli obblighi per i contribuenti di compilazione del quadro RW della dichiarazione dei redditi non si applicano per quelle attività finanziarie o patrimoniali estere affidate in gestione o amministrazione agli intermediari residenti e per i contratti comunque conclusi attraverso il loro intervento, qualora i flussi finanziari ed i redditi derivanti da tali attività e contratti siano assoggettati ad imposta sostitutiva da parte degli intermediari stessi.

Nel caso di mandato di amministrazione fiduciaria di azioni di società estere delle quali il rispettivo fiduciante è anche titolare effettivo ai sensi della normativa antiriciclaggio, si pone il problema di capire se l'esimente dall'obbligo di monitoraggio riferita alle azioni oggetto del mandato di amministrazione fiduciaria si estenda anche agli attivi detenuti dalla società estera.

Pur in attesa di una presa di posizione ufficiale da parte dell'Amministrazione finanziaria l'A. ritiene, per il principio di proporzionalità cui il sistema delle esimenti è ispirato, che in tali casi non debbano sussistere obblighi dichiarativi in capo al titolare effettivo.

Per gli intermediari, il coordinamento tra la nuova normativa e la vecchia è più complesso, ma l'analisi del nuovo sistema conferma il ruolo strategico, amplificato dalla legge europea 2013, degli intermediari e delle società fiduciarie statiche per la detenzione di attività finanziarie e patrimoniali estere da parte di residenti. Non è chiaro se le esimenti per gli obblighi in capo agli intermediari di rilevazione e comunicazione dei flussi finanziari transfrontalieri siano ancora attuali.

La *ratio* sottostante alle modifiche apportate dalla legge europea 2013 porta l'A. a ritenerle ancora vigenti, in quanto non tacitamente abrogate. (EM)

**“Il nuovo monitoraggio fiscale: il ruolo degli intermediari”** di M. LONGHI e V. AMENDOLA PROVENZANO, in Fisc. Comm. Int. 11/2013, pag. 17.

Gli AA. mettono in luce i numerosi aspetti critici e le incertezze del testo che ha riformulato la disciplina del monitoraggio fiscale. Tra le tante questioni toccate nell'articolo, quella più enfatizzata come particolarmente problematica per gli intermediari è la assenza di causalità sui pagamenti provenienti dall'estero, che permettano di distinguerli da quelli domestici e di desumerne la loro eventuale rilevanza ai fini degli adempimenti sia segnaletici sia di sostituzione d'imposta.

Inoltre, sussiste una estrema incertezza in merito non tanto alle modalità applicative quanto alla effettiva vigenza delle disposizioni di esonero da rilevazione allorché i clienti canalizzino le operazioni di investimento estero intrattenendo rapporti “qualificati” con l’intermediario dai quali consegua una sostanziale inesistenza di potenziale pericolo per la riscossione, a causa della introduzione della figura del “titolare effettivo” dei beni ed investimenti, oggetto di possibili richieste da parte degli organi procedenti anche per finalità extratributarie. Anche per gli obblighi di sostituzione d’imposta il panorama normativo è parecchio nebuloso, essendo persino dubbio se per qualificare un flusso come di provenienza estera vada fatto riferimento al luogo di origine del pagamento direttamente ricevuto o se occorra valorizzare anche i passaggi intermedi. (NM)

**“La prova contraria per superare la presunzione di onerosità dei finanziamenti dei soci”** di M. PIAZZA e G. D’ANGELO, in Corr. Trib. 42/2013, pag. 3323.

L’A. critica la sentenza della Corte di Cassazione n. 273/2011, laddove vincola la prova contraria per superare la presunzione di onerosità del prestito concesso dal socio alla società, alla sola ipotesi dell’indicazione dell’infruttuosità del versamento negando quindi l’utilizzazione di qualsiasi altro mezzo di prova.

L’A. ritiene invece, in questo concordando con l’Assonime che, in virtù della presunzione semplice prevista dal codice civile, il socio possa utilizzare tutti i mezzi di prova previsti dal codice civile.

La gratuità del mutuo deve risultare dall’accordo delle parti, ma non necessariamente deve essere provata mediante specifici mezzi di prova, né tantomeno attraverso una pattuizione scritta; essa, al contrario potrà persino essere ritenuta tacita quando per le circostanze del caso e per la qualità dei contraenti si può desumere la volontà di escludere il corrispettivo.

I documenti più efficaci a comprovare la non fruttuosità del mutuo potrebbero essere: i contratti stipulati, la corrispondenza intercorsa tra le parti, i bilanci societari, le risultanze della relazione del revisore.

Con riguardo ai contratti e alla corrispondenza l’A. ritiene che la prova di infruttuosità ai fini fiscali possa essere pienamente efficace solo qualora fornita mediante utilizzo di strumenti che conferiscano la data certa ai documenti. (EM)

### **Prassi Amministrativa**

#### **Monitoraggio fiscale – Nuove disposizioni – Adempimenti dei contribuenti – Ritenuta sui redditi degli investimenti esteri e attività estere di natura finanziaria.**

Circ. Agenzia delle Entrate 23 dicembre 2013, n. 38/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

L’Agenzia illustra le novità introdotte dalla legge 97/2013 in tema di monitoraggio fiscale.

Le modifiche introdotte sono finalizzate a ridurre e a semplificare gli adempimenti a carico dei contribuenti che detengono investimenti all’estero ovvero attività estere di natura finanziaria per i quali va compilato l’apposito quadro RW.

La compilazione del nuovo quadro RW deve essere ora effettuata esclusivamente per indicare la consistenza delle attività finanziarie e patrimoniali detenute all’estero nel periodo di imposta di riferimento e senza limite di importo.

E’ ora stabilito, come principio di carattere generale, che su tutti i redditi di capitale e sui redditi diversi derivanti da investimenti esteri e da attività estere di natura finanziaria, gli intermediari indicati dalla normativa antiriciclaggio devono applicare le ritenute già previste da specifiche disposizioni non soltanto quando le attività sono ad essi affidati in gestione, custodia o amministrazione, ma anche qualora intervengano nella mera riscossione dei relativi flussi.

In particolare sono stati chiariti:

- gli obblighi a carico dei contribuenti;
- gli obblighi di sostituzione di imposta;
- gli esoneri oggettivi;
- le sanzioni.

Rispetto alla previgente disposizione non è più previsto un limite di importo al di sopra del quale vige l'obbligo dichiarativo.

Sono tenuti alla dichiarazione delle attività estere non soltanto i possessori "formali" delle stesse e i soggetti che ne hanno la disponibilità, ma anche coloro che possono esserne considerati i "titolari effettivi", mutuando la definizione contenuta nella normativa antiriciclaggio.

In sostanza, l'obbligo dichiarativo riguarda anche i casi in cui le attività estere, pur essendo intestate a società (di qualsiasi tipo) o ad entità giuridiche diverse dalle società (fondazioni o *trust*), siano riconducibili a persone fisiche, ad enti non commerciali o a società semplici ed equiparate, in qualità di "titolari effettivi" delle attività stesse.

In caso di detenzione di attività estere per il tramite di società, il contribuente che abbia una partecipazione rilevante come definita dalla normativa antiriciclaggio, deve indicare nel quadro RW il valore della partecipazione nella società estera e, in aggiunta, la percentuale di partecipazione.

Tale modalità di compilazione del quadro RW non può essere utilizzata qualora il contribuente detenga una partecipazione rilevante in una società residente o localizzata in Stati o territori diversi da quelli che consentono un adeguato scambio di informazioni. In caso di partecipazioni rilevanti in società residenti in Paesi non collaborativi, occorre indicare, in luogo del valore della partecipazione il valore degli investimenti detenuti all'estero dalla società e delle attività estere di natura finanziaria intestati alla società, nonché la percentuale di partecipazione posseduta nella società stessa.

La circolare si sofferma sul caso di detenzione di attività estere per il tramite di *trust*.

Per un commento approfondito alla legge 97/2013 si veda la ns. Circolare Informativa n. 3 del 23 ottobre 2013. (EM)

## **REDDITI DI IMPRESA**

### **Dottrina**

**"Interessi passivi su debiti contratti per pagare dividendi: il principio è salvo"** di R. LUPI, in Dial. Trib. 4/2013, pag. 405.

La sentenza di Cassazione n. 22564 dell'11 dicembre 2012, cui prende spunto Raffaello Lupi per le sue riflessioni sul mestiere dei giudici tributari, riguarda il comportamento delle imprese di indebitarsi per pagare i dividendi.

La Cassazione respinge, per asserite ragioni di rito, il ricorso contro la sentenza impugnata che negava la deducibilità degli interessi passivi su debiti contratti per pagare dividendi, senza tuttavia mettere in discussione la legittimità del comportamento generale sottostante (cioè indebitarsi per pagare dividendi).

Il fatto che la Cassazione non abbia affermato che "indebitarsi per pagare dividendi comporta l'indeducibilità degli interessi passivi", pur se il ricorso è stato rigettato, è tranquillizzante, secondo l'A. perché la sentenza non ha provocato altre confusioni sul piano generale.

Ad avviso dell'A., considerata la natura amministrativa del processo tributario, in cui il giudice indaga, come nel caso esaminato dalla Cassazione, sulla correttezza di un comportamento amministrativo, è normale che egli dia ragione all'Amministrazione quando non è sicuro che l'Amministrazione sbaglia. "L'importante per l'attività giurisdizionale (purtroppo frenetica) è *non scardinare i principi*". (GDA)

**"Il trattamento civilistico e fiscale degli interessi di mora attivi e passivi"** di G. VASAPOLLI e A. VASAPOLLI, in Corr. Trib. 41/2013, pag. 3229.

L'articolo contiene una breve sintesi delle norme civilistiche e fiscali che regolano la debenza e la decorrenza degli interessi di mora in caso di ritardi nei pagamenti.



La regola generale è quella che prima di procedere alla loro iscrizione in bilancio il creditore, nel rispetto del principio di prudenza, debba fare un'attenta analisi delle probabilità che tali interessi vengano poi effettivamente incassati, a meno che il creditore vi abbia espressamente rinunciato ovvero che si possa dimostrare che nei rapporti con tale creditore storicamente gli stessi non sono stati mai reclamati.

Gli interessi di mora concorrono alla formazione del reddito complessivo nell'esercizio in cui sono percepiti o corrisposti, sia che si tratti di interessi attivi che passivi.

Per l'iscrizione in bilancio dei proventi rappresentati dal risarcimento delle spese di recupero e dal risarcimento del danno, valgono le stesse regole stabilite per l'iscrizione in bilancio degli interessi attivi di mora. (EM)

## Giurisprudenza

### Corte di Cassazione

#### **Reddito d'impresa – Inerenza – Operazioni soggettivamente inesistenti – Deducibilità dei costi – Onere della prova.**

Cass., sez. trib. 12 dicembre 2013, n. 27840, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

L'Amministrazione finanziaria deve fornire idonei elementi, anche presuntivi, tesi a provare che le operazioni in contestazione non sono state effettivamente poste in essere.

Soltanto dopo aver allegato tale dimostrazione, l'onere probatorio si sposta sul contribuente.

## **REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE**

### Dottrina

**“La (non divisibile) responsabilità del sostituto per le ritenute d'acconto operate ma non versate dal sostituto”**, di A. CARINCI, in Corr. Trib. 45/2013, pag. 3546.

L'A. commenta la sentenza n. 23121/2013 con la quale la Corte di Cassazione ha confermato il proprio restrittivo orientamento sulla responsabilità solidale del sostituto nel caso di omesso versamento delle ritenute di acconto da parte del sostituto. La posizione della giurisprudenza sorprende soprattutto perché più rigorosa di quella dell'Amministrazione finanziaria che ha riconosciuto, ancorché limitatamente ai redditi di lavoro autonomo e d'impresa, la validità, per il sostituto, dell'effettuazione della ritenuta da parte del sostituto, a prescindere dall'effettivo versamento della stessa. L'omessa effettuazione delle ritenute da parte del sostituto, sia a titolo di acconto che a titolo di imposta, è soggetta a sanzioni, anche nell'ipotesi in cui esso abbia comunque proceduto al versamento del relativo ammontare. Tale sanzione si cumula con quella stabilita per l'omesso versamento che, a particolari condizioni, è soggetto anche a sanzioni penali. Il sostituto ha inoltre l'obbligo di certificare al sostituto le ritenute effettuate, nonché di presentare periodicamente una dichiarazione per i redditi corrisposti assoggettati a ritenuta. Nella ritenuta a titolo di imposta, se il sostituto effettua la ritenuta ma non la versa, l'Amministrazione finanziaria può procedere nei soli confronti del sostituto e non anche del sostituto, il quale deve ritenersi liberato per il solo fatto di aver subito la ritenuta. Nel caso di ritenuta a titolo di acconto, invece, in mancanza di espresse previsioni, il sostituto scomputa dall'imposta le ritenute subite, indipendentemente dalla circostanza che queste siano state versate e, nel caso di omessa certificazione, a prescindere dalla prova dell'avvenuta ritenuta. La giurisprudenza subordina, per il sostituto, la possibilità di scomputare le ritenute d'acconto all'avvenuto versamento delle stesse da parte del sostituto d'imposta. L'assunto da cui muove tale conclusione è che il sostituto resta il

debitore principale dell'obbligazione tributaria e, come tale, responsabile principale del suo adempimento. In tale caso, quindi, si configurerebbe una coobbligazione solidale tra il sostituto e il sostituito che consentirebbe all'Amministrazione finanziaria di esigere indifferentemente da entrambi le ritenute non versate. L'omesso versamento delle ritenute da parte del sostituto configura, in ogni caso, una violazione che dovrebbe imporre all'Amministrazione finanziaria di procedere comunque contro il sostituto, anche solo per l'irrogazione delle relative sanzioni. Contro tale orientamento, l'A. auspica un ripensamento da parte della Suprema Corte per evidenti ragioni di equità e buon senso, oltre che per esigenze di efficienza, economicità ed imparzialità, nonché di eventuale doppia imposizione, considerato che il sostituito rimane comunque inciso dal prelievo, anche se solo in acconto. (SG)

**“La maggiore imposta calcolata sugli incentivi all'esodo rispetto al termine iniziale ai fini del rimborso”** di G. DI GENNARO, ne Il fisco 42/2013, fasc. n. 1, pag. 6509.

A seguito della pronuncia della Corte di giustizia che ha riconosciuto il profilo discriminatorio della norma relativa al prelievo fiscale operato sugli incentivi all'esodo (applicazione di una aliquota percentuale diversa per gli uomini di età non superiore ai 55 anni rispetto a quella applicabile alle donne) si è venuto a creare un contrasto giurisprudenziale in ordine alla individuazione del termine iniziale dal quale far decorrere i prescritti 48 mesi ai fini del rimborso delle maggiori ritenute applicate.

L'A. sostiene la tesi secondo cui i termini di decadenza iniziano a decorrere dalla sentenza della Corte di Giustizia anziché dal versamento delle maggiori ritenute.

In ordine poi alla possibilità di poter proporre innanzi al Giudice tributario anche l'istanza risarcitoria per mancato adeguamento della legge nazionale sul regime fiscale dell'incentivo alla normativa comunitaria l'A., uniformandosi su quanto già affermato dalla Suprema Corte, ritiene che la domanda di rimborso sia di competenza del giudice tributario, mentre appartiene alla giurisdizione del giudice ordinario quella di risarcimento. (EM)

## **RISCOSSIONE**

### **Giurisprudenza**

#### **Corte di Cassazione**

**Riscossione – Modello F24 – Versamenti unificati – Utilizzo di un codice tributo errato – Violazione meramente formale.**

Cass., sez. trib. 4 ottobre 2013, n. 22692, ne Il fisco 40/2013, fasc. n. 1, pag. 6239.

L'errore del contribuente relativo all'indicazione del codice tributo nel modello di pagamento non può comportare effetti pregiudizievoli, posto che si tratta di violazione formale non sanzionabile.

#### **Commissioni tributarie di merito**

**Riscossione – Riscossione tramite ruolo – Cartella di pagamento – Vizi della cartella – Motivazione criptica – Mancato conteggio degli interessi.**

Comm. Trib. prov. di Venezia, 20 novembre 2013, n. 126/5/13, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

Tutti i provvedimenti impositivi devono essere motivati, e ciò vale anche per le cartelle di pagamento.

Il contribuente deve essere messo nella condizione di conoscere agevolmente gli importi richiesti, per cui è da annullare una cartella di pagamento che non contenga il chiaro calcolo degli interessi previsti dalle leggi tributarie, e che non specifichi il motivo per cui un determinato soggetto deve ritenersi responsabile fiscalmente in qualità di coobbligato.

## **RITENUTE ALLA FONTE**

### **Giurisprudenza**

#### **Corte di Cassazione**

#### **Sostituzione d'imposta – Obbligazione solidale al pagamento dell'imposta del sostituto – Diritto di regresso verso il sostituto.**

Cass., sez. trib., 11 ottobre 2013, n. 23121, in Corr. Trib. 45/2013, pag. 3552.

A prescindere se la ritenuta sia prevista a titolo di imposta o a titolo di acconto, il fatto che l'art. 64, primo comma, del DPR n. 600/1973, definisca il sostituto d'imposta come colui che, in forza di disposizioni di legge, è obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri, e anche a titolo di acconto non toglie che, in ogni caso, anche il sostituto debba ritenersi già originariamente (e non solo in fase di riscossione, come espressamente ribadito dall'art. 35 del DPR n. 602/1973) obbligato solidale al pagamento dell'imposta, soggetto perciò egli stesso all'accertamento ed a tutti i conseguenti oneri. Resta fermo, ovviamente, il diritto di regresso verso il sostituto che, dopo avere eseguito la ritenuta, non l'abbia versata all'Erario, esponendolo così all'azione del Fisco.

## **DISPOSIZIONI ANTIELUSIVE**

### **Dottrina**

**“Ripporto delle perdite fiscali ai fini della c.d. “Robin tax” in caso di fusione”** di F. GALLIO e F. SOLAZZI BADIOLI, ne Il fisco 40/2013, fasc. n. 1, pag. 6183.

L'articolo ha ad oggetto la risposta resa dall'Agenzia delle entrate a seguito di un interpello, volto ad ottenere la disapplicazione, ai sensi dell'art. 37-*bis*, comma 8, del D.P.R. n. 600 del 1973, delle disposizioni dell'art. 172, comma 7, del TUIR, che in caso di fusione limitano l'ammontare delle perdite riportabili, ex art. 84 del TUIR, a quello del patrimonio netto, ove sussista il requisito minimo di “vitalità economica”.

Gli Autori ritengono utile ricordare che l'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 9/E del 9 marzo 2010, ha ritenuto che la disposizione antielusiva di cui all'art. 172, comma 7, del TUIR non si applica alle perdite realizzate “in costanza” di consolidato fiscale dalle società partecipanti alla fusione che appartengono al medesimo consolidato nazionale, in quanto, in tal caso, può escludersi qualsiasi manovra elusiva volta a realizzare la compensazione intersoggettiva delle perdite fiscali tra i soggetti coinvolti nell'operazione; esprimono tuttavia l'avviso che tale chiarimento non dovrebbe valere per il riporto delle perdite ai fini dell'applicazione c.d. “Robin tax” in quanto, come precisato dalla circolare dell'Agenzia delle entrate n. 35/E del 18 giugno 2010, paragrafo 5, i soggetti partecipanti alla tassazione di gruppo assoggettano “autonomamente” il proprio reddito imponibile all'addizionale suddetta.

Venendo all'oggetto della risposta dell'Agenzia delle entrate, gli Autori manifestano apprezzamento riguardo al fatto che l'istanza di disapplicazione dell'art. 172, comma 7, del TUIR, sia stata accolta perché è stato riconosciuto che l'operazione è stata effettuata senza alcun fine di lucro, ma

esprimono forti perplessità circa l'interpretazione della stessa Agenzia che ritiene che la sussistenza del requisito minimo di "vitalità economica" – ammontare di ricavi e proventi dell'attività caratteristica, e ammontare delle spese per prestazioni di lavoro, rispetto a quelli del biennio precedente – deve essere verificata con riguardo non solo a quelli risultanti dal conto economico relativo all'esercizio precedente a quello in cui l'operazione di fusione è stata deliberata (come si evince dal tenore letterale della norma, a prescindere dalla retrodatazione degli effetti fiscali dell'operazione) ma, confermando quanto riportato nelle risoluzioni nn. 143/E del 2008 e 116/E del 2006, anche a quelli formati dall'inizio del periodo d'imposta in cui la fusione viene deliberata e fino alla data antecedente a quella di efficacia giuridica della medesima.

Ritenendo a questo punto definitivo il pensiero dell'Agenzia delle entrate in merito a tale interpretazione, gli Autori suggeriscono agli operatori, che sono privi di "vitalità economica" al momento della fusione, anche secondo l'interpretazione dell'Agenzia, di chiedere la disapplicazione delle norme antielusive in argomento, presentando un interpello ex art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973. (GDA)

## **IPOTECARIE E CATASTALI (Imposte)**

### **Giurisprudenza**

#### **Commissioni tributarie di merito**

#### **Ipotecaria e catastale – Trasferimento di immobili a un *trust* – Applicazione delle imposte in misura proporzionale.**

Comm. Trib. reg. di Napoli, 16 dicembre 2013, n. 367/9/13, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

Nel caso di devoluzione al *trust* di beni immobili siti nel territorio italiano si deve procedere all'iscrizione e all'effettuazione delle volture catastali, per cui si realizza il presupposto per l'applicazione delle imposte ipotecarie e catastali. Diversamente avverrebbe nel caso in cui si volesse trascrivere solo il vincolo di destinazione, al fine di renderlo opponibile ai terzi senza che ciò comporti un trasferimento di diritto: solo in tal caso sarebbe dovuta l'imposta in misura fissa.

## **IVA**

### **Dottrina**

**“Pro rata mondiale o pro rata nazionale IVA: la scelta della Corte di giustizia”** di P. CENTORE, in Corr. Trib. 41/2013, pag. 3243.

L'A. commenta la sentenza della Corte di Giustizia UE (causa C-388/11 del 2013) in merito alla limitazione del diritto di detrazione IVA spettante al soggetto passivo che effettui anche operazioni esenti dall'imposta, mediante il cd. "*pro rata*", da valutare con riferimento alle attività svolte nel territorio dello Stato membro in cui il *pro rata* viene applicato, senza tenere conto delle altre operazioni svolte dal medesimo soggetto in altri Stati membri. La Corte di Giustizia, chiamata a risolvere la questione se il *pro rata* di detrazione IVA debba essere calcolato su base "mondiale", cioè con riferimento a tutte le attività dovunque svolte dall'operatore economico, o se, al contrario debba essere calcolato su base "nazionale", avendo cioè riguardo alle attività svolte in ciascuno degli Stati membri in cui il soggetto opera, ha deciso per il *pro rata* nazionale, osservando che il diritto alla detrazione IVA deve riferirsi, per quanto possibile, all'IVA versata a monte sull'acquisizione di beni e di servizi utilizzati per operazioni esenti, limitando quindi le operazioni

nell'ambito territoriale in cui esse siano effettivamente svolte. Secondo la Corte di Giustizia, infatti, l'art. 17, par. 5, terzo comma, della VI Direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che non consente ad uno Stato membro di adottare una regola di calcolo del *pro rata* di detrazione per settore di attività di una società soggetta ad imposta, autorizzandola a prendere in considerazione la cifra d'affari realizzata da una succursale stabilita in un altro Stato membro oppure in uno Stato terzo. La sentenza in commento introduce un criterio interpretativo che si pone in apparente contrasto con quanto deciso in materia di rimborsi IVA spettanti agli operatori economici non residenti e, per i quali, la valutazione delle condizioni per l'esercizio del diritto di detrazione, per mezzo del rimborso, deve tenere conto dell'eventuale rilevanza del *pro rata* in relazione alle operazioni effettuate al di fuori dello Stato membro nel quale il rimborso è attivato. A tale riguardo l'art. 6, comma 2, della direttiva 2008/9/CE stabilisce che, per ottenere un rimborso nello Stato membro di rimborso, il soggetto passivo IVA non stabilito in detto Stato deve effettuare operazioni che danno diritto alla detrazione nello Stato membro in cui è stabilito. Inoltre, se un soggetto passivo non stabilito nello Stato membro di rimborso effettua, nello Stato membro in cui è stabilito, sia operazioni che danno diritto alla detrazione che operazioni che non conferiscono tale diritto nello Stato membro, il rimborso è ammesso soltanto per il *pro rata* dell'importo dell'IVA rimborsabile, quale applicata dallo Stato membro di stabilimento. La norma comunitaria estende, dunque, il principio dell'indetraibilità cd. "soggettiva", derivante cioè dalla posizione dell'operatore che effettui operazioni esenti, anche per la valutazione del diritto di detrazione spettante per acquisti effettuati in altri Stati membri nei quali, non essendo l'operatore identificato, si potrebbe dubitare dell'applicazione di tale restrizione. Si tratta, in sintesi, di una rilevanza *worldwide* del *pro rata* di detrazione che discende dalla citata direttiva 2008/9/CE e che, fissato nello Stato membro di prima residenza dell'operatore viene poi esportato negli altri Stati membri nei quali esso richieda il rimborso e che sembra in contrasto con la scelta adottata dalla decisione in oggetto, della tesi del *pro rata* nazionale. (SG)

**“Disciplina in materia di cessione del credito IVA”**, di V. SARACINO, ne Il fisco 38/2013, fasc. n. 1, pag. 5901.

L'Amministrazione finanziaria ha assunto per anni una posizione molto restrittiva nei confronti della cedibilità a terzi del credito vantato dal contribuente per il rimborso dell'IVA versata in eccesso. L'A. si sofferma inizialmente sull'analisi delle diverse posizioni interpretative della giurisprudenza che, nel tempo, ha espressamente riconosciuto la validità della cessione del credito IVA annuale e infrannuale precedentemente chiesto a rimborso in sede di dichiarazione IVA, affrontando poi il tema della possibilità di utilizzo in compensazione di un credito IVA, maturato in capo ad altri soggetti e ceduto all'interno di un gruppo di aziende (cessione infragruppo), e dell'esclusiva opzione di richiesta di rimborso nell'ipotesi di una cessione di credito IVA tra soggetti non appartenenti a gruppi di aziende. (SG)

### **Prassi Amministrativa**

#### **IVA – IVA pagata a seguito di accertamento – Rivalsa e detrazione – Ambito di applicazione – Risposte a quesiti.**

Circ. Agenzia delle Entrate 17 dicembre 2013, n. 35/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

La circolare contiene le risposte ai quesiti riguardanti alcune problematiche interpretative ed operative relative alla modifica del comma 7 dell'art. 60 DPR 633/72, che prevede il diritto di rivalsa dell'IVA pagata a seguito di accertamento o rettifica.

In base alla nuova disposizione il contribuente può esercitare la rivalsa dopo aver effettivamente pagato all'Erario l'imposta accertata, le sanzioni e gli interessi. Essa prevede, inoltre, che l'esercizio del diritto a detrazione da parte del cessionario o committente sia subordinato, all'avvenuto pagamento dell'IVA addebitatagli in via di rivalsa dal cedente o prestatore.

In particolare, l'Agenzia ha chiarito che:

- l'esercizio della rivalsa è ammesso solo a seguito di un accertamento divenuto definitivo, anche attraverso uno degli istituti deflativi del contenzioso, ovvero per mancata impugnazione dell'atto o per sentenza definitiva, ma è essenziale che la definitività dell'accertamento sia successiva alla data del 24 gennaio 2012;
- in pendenza di giudizio, non è consentita né la rivalsa, né la detrazione, neppure per le somme versate a titolo provvisorio, fermo restando che – in caso di esito negativo del giudizio – sulle somme versate potrà essere esercitata la rivalsa;
- in caso di pagamento rateale dell'imposta definitivamente accertata, il diritto alla rivalsa potrà essere esercitato in relazione al pagamento delle singole rate, ma è necessario che il versamento della prima rata sia successivo al 24 gennaio 2012;
- in ossequio al principio di neutralità dell'imposta, l'incorporante/committente che ha provveduto al versamento all'Erario dell'IVA accertata può comunque esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui si è provveduto al pagamento dell'imposta della maggior imposta, delle sanzioni e degli interessi. (EM)

## Giurisprudenza

### Corte di Giustizia UE

#### **IVA – VI Direttiva – Pro rata – Determinazione del pro rata di detrazione applicabile alla sede centrale – Non va considerato il fatturato delle succursali stabilite in altri Stati membri.**

Corte di Giust. UE, sez. I, 12 settembre 2013, causa C-388/11, in Corr. Trib. 41/2013, pag. 3249.

Gli artt. 17, par. 2, 3, lett a) e c), e 5, nonché 19, par. 1, della VI direttiva IVA devono essere interpretati nel senso che, ai fini della determinazione del pro rata di detrazione IVA ad essa applicabile, una società, la cui sede principale sia situata in uno Stato membro, non può prendere in considerazione la cifra d'affari realizzata dalle sue succursali stabilite in altri Stati membri o terzi. L'art. 17, par. 5, terzo comma, della VI Direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che non consente ad uno Stato membro di adottare una regola di calcolo del *pro rata* di detrazione per settore di attività di una società soggetta ad imposta autorizzandola a prendere in considerazione la cifra d'affari realizzata da una succursale stabilita in un altro Stato membro oppure in uno Stato terzo.

### Corte d'Appello

#### **IVA – Obblighi dei contribuenti – Rimborsi – Rimborso infrannuale – Cessione del credito IVA trimestrale – Opponibilità nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.**

Corte d'appello di Venezia, sez. III civ., 27 maggio 2013, n. 844, ne Il fisco 39/2013, fasc. n. 1, pag. 6096

Non è sostenibile la tesi dell'Agenzia delle Entrate, secondo cui il credito IVA trimestrale non sarebbe cedibile.

Tale opinione prende le mosse dall'art. 5, comma 4-ter, del DL n. 70/1988, norma che legittima l'Agenzia a ripetere anche nei confronti del cessionario del credito le somme rimborsate derivanti dalla dichiarazione.

I giudici affermano l'erroneità della tesi, in quanto la cedibilità non è esclusa da nessuna norma, e può avvenire a condizione che sia osservato l'art. 69 del R.D. n. 244/1923.

La cessione, in ragione di ciò, può essere stipulata anche per gli importi domandati a rimborso in occasione delle liquidazioni periodiche, che hanno trovato conferma nella dichiarazione annuale.

### Commissioni tributarie di merito

**IVA – Territorialità – Prestazioni promozionali rese da distributore italiano i cui costi sono addebitati a società estera – Non hanno natura pubblicitaria, in quanto accessori al contratto di distribuzione – Assoggettabilità ad imposta – Condizioni.**

Comm. Trib. reg. della Liguria, sez. I, 2 aprile 2013, n. 34, in Boll. trib. 21/2013, pag. 1597.

Agli effetti dell'IVA quando in una pluralità di servizi resi da una società nell'adempimento di un contratto ricorra il rapporto di accessorietà di cui all'art. 12 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, l'operazione accessoria non è suscettibile di avere, nei rapporti tra le parti dell'operazione principale, un trattamento fiscale, ai fini IVA, autonomo e diverso da quello previsto per l'operazione principale cui accede.

### **REGISTRO (Imposta di)**

#### **Giurisprudenza**

#### **Corte di Cassazione**

**Registro (imposta di) – Conferimento d'azienda e successiva cessione delle partecipazioni – Abuso del diritto.**

Cass., sez. trib. 18 dicembre 2013, n. 28259, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

Il conferimento d'azienda seguito dalla cessione delle partecipazioni ricevute, in cambio, dalla conferente può essere riqualificato in atto di cessione d'azienda senza necessità di rinvenire un intento elusivo, ma solo facendo applicazione dell'art. 20 del DPR 131/86, che consente di valutare l'intento complessivamente sotteso a operazioni compiute anche con molteplici atti.

Secondo la Corte, il principio enunciato dall'art. 20 del DPR 131/86, secondo cui ai fini dell'imposta di registro rilevano l'intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti da registrare, al di là del titolo e della forma apparente, comporta:

- da un lato, che nella qualificazione di un negozio deve darsi rilievo preminente alla sua causa reale ed alla regolamentazione degli interessi effettivamente perseguita dai contraenti;
- dall'altro, la possibilità, per il giudice di merito, di accertare l'intenzione effettiva dei contraenti, valutando l'operazione nel suo complesso, attraverso l'esame congiunto dei singoli atti, stipulati contestualmente o meno.

Pertanto l'applicazione di tale criterio di valutazione prescinde dalla sussistenza o insussistenza di un intento elusivo.

Ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro ad un'operazione complessa, è necessaria una "disamina globale", che obblighi a considerare gli elementi derivanti da tutti gli atti che si inseriscano nell'operazione.

## ICI/IMU

### Dottrina

**ICI/IMU a carico dei fondi immobiliari e non della società di gestione**, di D.P. SPOSATO in Corr. Trib. 46/2013, pag. 3664.

Essendo il patrimonio del fondo comune di investimento il centro di imputazione di effetti giuridici connessi alla sua esistenza, il presupposto impositivo dell'ICI non può essere ravvisato in capo alle SGR relativamente agli immobili dei fondi immobiliari da esse gestiti.

Tale principio, non sancito da una espressa disposizione può essere desunto dal quadro normativo di riferimento in materia di ICI – ma anche di IMU – e dalla disciplina giuridica dei fondi immobiliari e dal rapporto con la SGR.

Sotto il profilo tributario non appaiono irrilevanti né il fatto che il fondo comune di investimento costituisce patrimonio autonomo da quello della SGR e neppure che tra SGR e fondo esiste un rapporto di mandato tale per cui è la SGR a rappresentare il fondo in tutti i suoi rapporti sostanziali e processuali.

Questi elementi porterebbero infatti a confermare che la proprietà dei beni immobili non può che essere del fondo, che quindi è il soggetto passivo del tributo in esame.

Peraltro, sulla soggettività tributaria del fondo l'attuale normativa ha ingenerato taluni equivoci interpretativi perché, se ai fini delle imposte sui redditi il legislatore l'ha espressamente riconosciuta ai fondi, non altrettanto può dirsi in ambito Iva dove è la SGR il soggetto passivo per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi relative alle operazioni dei fondi da essa istituiti.

Con riferimento a tale ultimo tributo il legislatore avrebbe, peraltro, fatto ricorso ad una *fictio juris* allo scopo di semplificare le procedure di liquidazione, riscossione e rimborso del tributo altrimenti troppo complesse per un soggetto (il fondo) privo di adeguata organizzazione. Peraltro, la soggettività passiva Iva parrebbe limitata fino a quando la SGR continua ad essere incaricata della gestione del fondo, ma non più quando tale mandato gestorio si interrompa.

Rispetto alla ben nota sentenza della Suprema Corte di Cassazione 15 luglio 2010, n. 16605 – che qualifica i fondi immobiliari patrimoni separati della SGR e gli acquisti di immobili, nell'interesse di un fondo, destinati all'intestazione giuridica della titolarità in capo alla SGR medesima –, l'A. ritiene la ricostruzione della Suprema Corte inidonea a giustificare le norme del D. Lgs. n. 58 del 1998 ("T.U.F.") sull'indipendenza del patrimonio del fondo rispetto a quello dei singoli quotisti ed in merito alla responsabilità esclusiva del fondo per le obbligazioni contratte per suo conto. Tale responsabilità esclusiva dovrebbe coerentemente estendersi anche alla materia tributaria per le obbligazioni sorte durante l'esistenza del fondo a cui dovrebbero pertanto essere unicamente ricondotte. (AF)

## IRAP

### Dottrina

**“La nuova deduzione IRAP riduce il cuneo fiscale a beneficio dei lavoratori dipendenti e imprese”** di N. FORTE, in Corr. Trib. 44/2013, pag. 3469.

Nell'articolo in commento viene esaminata la nuova deduzione ai fini IRAP dei costi per il personale dipendente neo-assunto con contratto a tempo indeterminato, introdotta dal comma 132 dell'art. 1 della L. 147/2013 (cd. Legge di stabilità 2014), che ha sostituito il comma 4-*quater* dell'art. 11 del D.Lgs. n. 446/97. In sostanza è stato riproposto, con alcune novità, dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2014, un incentivo, che era stato già previsto per i periodi di imposta dal 2005 al 2008, per i soggetti che incrementano il numero dei lavoratori mediamente



occupati con contratto a tempo indeterminato rispetto al numero degli assunti, con medesimo contratto, nel periodo d'imposta precedente. I beneficiari del «bonus», ossia tutti i soggetti passivi IRAP ad eccezione delle Amministrazioni pubbliche, potranno portare in deduzione dall'imponibile IRAP l'importo massimo di 15.000 euro per ciascun nuovo dipendente. È previsto, però, un limite pari all'incremento complessivo del costo del personale ed è, inoltre, possibile fruire del beneficio solo per tre periodi d'imposta, ossia quello in cui è avvenuta l'assunzione e per i due successivi, salvo poi l'ulteriore applicazione del *bonus* per eventuali ed ulteriori assunzioni, sempre nel rispetto del limite massimo dei tre periodi. La sussistenza di un incremento occupazionale (determinato calcolando la differenza tra il numero dei dipendenti a tempo indeterminato risultante al termine di uno degli esercizi agevolabili e la media occupazionale riferita al periodo d'imposta precedente) rappresenta una sorta di preconditione che, qualora rilevata in base alle risultanze del conto economico, permette di procedere al calcolo del «bonus» occupazionale ai fini IRAP. La verifica della sussistenza di tale incremento dovrà essere effettuata per ciascuno dei tre esercizi oggetto di agevolazione.

Per evitare eventuali abusi, è stato precisato che l'incremento della base occupazionale va calcolato al netto delle eventuali diminuzioni di personale avvenute in altre società controllate o collegate, ai sensi dell'art. 2359 del codice civile, o facenti capo, anche per interposta persona, allo stesso soggetto che chiede l'agevolazione. Al fine di fruire dell'agevolazione, oltre alla sussistenza dell'incremento occupazionale e del limite dei 15.000 euro per ciascun nuovo assunto, è condizione necessaria l'assunzione di nuovo personale con contratto di lavoro a tempo indeterminato. La spettanza del «bonus» occupazionale dovrà essere verificata ogni anno, ma la deduzione effettiva di cui il contribuente avrà fruito per i neoassunti degli anni precedenti potrà continuare ad essere rilevata nella relativa dichiarazione annuale. Tale possibilità è tuttavia subordinata alla sussistenza del medesimo rapporto di lavoro, non potendo essere «trascinate» in avanti le deduzioni relative a dipendenti il cui rapporto è venuto meno nel corso del periodo d'imposta. Infine, occorre far riferimento alla possibilità di «cumulare» il *bonus* in esame con altre deduzioni già introdotte dalla Legge di stabilità 2013. (EF)

## **VARIE**

### **Dottrina**

**“D.L. n. 102/2013 (conv. L. 28 ottobre 2013, n. 124) – Novità in materia di detrazione sui premi assicurativi”** di N. FASANO, ne Il fisco 43/2013, fasc. n. 2, pag. 6753.

A seguito della conversione in legge (28 ottobre 2013, n. 214) del DL 102/2013 è mutato in modo significativo lo scenario per quanto riguarda la detraibilità dei premi assicurativi stabilita a partire dal 2014, sempre nella misura del 19% fino ad un massimo di € 530,00.

Nulla cambia, invece, in relazione ai versamenti effettuati alla previdenza complementare, in favore dei fondi pensione, per i quali permane la deduzione dal reddito complessivo nel limite, in linea di massima, di € 5.164,00.

Le regole per la detrazione dei premi di assicurazioni sulla vita, a parte l'adeguamento al ribasso del limite di spesa detraibile, restano immutate.

Si devono sempre distinguere le polizze stipulate o rinnovate fino al 31 dicembre 2000 e quelle successive a tale data, che sono diversamente disciplinate, a prescindere dal fatto che il premio sia pagato in un periodo di imposta successivo al 31 dicembre 2000. Come sempre ciò che rileva per individuare le caratteristiche delle polizze cui è connessa la detrazione è la data di stipula o di rinnovo del contratto.

Con riferimento alla nozione di “rinnovo” l'A. ricorda che l'Agenzia ha chiarito come rientrino in tale fattispecie anche i casi di tacita rinnovazione o proroga, pur se la proroga dipende da una manifestazione di volontà unilaterale di un solo contraente, ovvero per effetto di tacito consenso o di comportamento concludente, quale la mancata disdetta.

In sostanza, la modifica del termine finale di efficacia del contratto è considerata alla stregua di un nuovo accordo contrattuale e assoggettata alla medesima disciplina tributaria. La proroga del termine implica una nuova valutazione, anche implicita, del complessivo assetto degli interessi di gioco, che tiene conto dei diversi e rinnovati profili economici, sui quali può incidere direttamente la mutata legislazione fiscale.

Nei contratti assicurativi c.d. "a vita intera", la fattispecie della rinnovazione non risulta applicabile, al momento che la scadenza contrattuale, ossia il termine allo scadere del quale l'assicuratore deve corrispondere la prestazione, coincide con il decesso dell'assicurato.

L'A. sottolinea come la "novazione" del contratto (soggettiva o oggettiva a seconda che le modifiche apportate riguardino i contraenti o l'oggetto del contratto) di fatto sia equiparabile, sotto il profilo fiscale, alla stipula di un nuovo contratto, tanto da determinare l'applicazione delle regole post 2000 qualora relativa a un contratto originariamente stipulato entro il 31 dicembre 2000. (CLP)

**Dottrina**

BARGAGLI M. e THIONE M., “Esterovestizione: elusione o evasione?” <b>(IRES)</b>	<b>Pag. 7</b>
BOSCO L., DE BLASI M., “La Stabile organizzazione materiale nell’imposizione diretta: analisi del concetto di fissità temporale” <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi Transnazionali – CFC)</b>	<b>“ 5</b>
BRUCATO P., PUTZU G., “L’aiuto alla crescita economica (ACE)” <b>(IRES)</b>	<b>“ 8</b>
CARINCI A., “La (non divisibile) responsabilità del sostituto per le ritenute d’acconto operate ma non versate dal sostituto” <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	<b>“ 17</b>
CAVALLARO V.J., “Le esimenti dagli obblighi di monitoraggio per contribuenti e intermediari” <b>(REDDITI DI CAPITALE)</b>	<b>“ 14</b>
CENTORE P., “Pro rata mondiale o pro rata nazionale IVA: la scelta della Corte di giustizia” <b>(IVA)</b>	<b>“ 20</b>
DE SANTIS D., “L’exit tax: aspetti di doppia imposizione internazione tuttora irrisolti” <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali – CFC)</b>	<b>“ 5</b>
DEZZANI F., DEZZANI L., “Perdite su crediti: processi valutativi e atti realizzativi” <b>(IRES)</b>	<b>“ 8</b>
DI GENNARO G., “La maggiore imposta calcolata sugli incentivi all’esodo rispetto al termine iniziale ai fini del rimborso” <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	<b>“ 18</b>
DI SIENA M., “Note sul regime della scissione eterogenea ai fini delle imposte dirette: il caso della scissione cui partecipi una società semplice” <b>(IRES)</b>	<b>“ 8</b>
FASANO N., “D.L. n. 102/2013 (conv. L. 28 ottobre 2013, n. 124) – Novità in materia di detrazione sui premi assicurativi” <b>(VARIE)</b>	<b>“ 25</b>
FERRANTI G., “L’affrancamento a regime dei maggiori valori delle partecipazioni di controllo” <b>(IRES)</b>	<b>“ 9</b>
FORTE N., “La nuova deduzione IRAP riduce il cuneo fiscale a beneficio dei lavoratori dipendenti e imprese” <b>(IRAP)</b>	<b>“ 24</b>
FUMAGALLI T., “Note a margine della disciplina sull’esterovestizione societaria nel testo unico delle imposte sui redditi” <b>(IRES)</b>	<b>“ 9</b>
GAIANI L., “Nel regime delle società in perdita sistematica plusvalenze frazionate da neutralizzare” <b>(IRES)</b>	<b>“ 10</b>
GALLIO F., SOLAZZI BADIOLI F., “Ripporto delle perdite fiscali ai fini della c.d. “Robin Tax” in caso di fusione” <b>(DISPOSIZIONI ANTIELUSIVA)</b>	<b>“ 19</b>

LONGHI M., AMENDOLA PROVENZANO V., "Il nuovo monitoraggio fiscale: il ruolo degli intermediari" <b>(REDDITI DI CAPITALE)</b>	<b>Pag. 14</b>
LUPI R., "Interessi passivi su debiti contratti per pagare dividendi: il principio è salvo" <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	<b>" 16</b>
MASTROBERTI A., "Il <i>revirement</i> da interpello non incide sui termini di decadenza" <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	<b>" 1</b>
MICHELUTTI R., PRAMPOLINI A., "Riporto delle perdite nella <i>exit tax</i> " <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali – CFC)</b>	<b>" 6</b>
ROMITA E., SANDOLI M., "L'ACE e le movimentazioni del fondo di dotazione delle stabili organizzazioni di soggetti non residenti" <b>(IRES)</b>	<b>" 11</b>
PIAZZA M., "Exit tax: il regime di sospensione della tassazione" <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali – CFC)</b>	<b>" 6</b>
PIAZZA M., D'ANGELO G., "La prova contraria per superare la presunzione di onerosità dei finanziamenti dei soci" <b>(REDDITI DI CAPITALE)</b>	<b>" 15</b>
SARACINO V., "Disciplina in materia di cessione del credito IVA" <b>(IVA)</b>	<b>" 21</b>
SPOSATO D.P., "ICI/IMU a carico dei fondi immobiliari e non della società di gestione" <b>(ICI/IMU)</b>	<b>" 24</b>
TRABUCCHI A., MANCUSO G., "Cambia il regime IRES e IRAP dei crediti per enti creditizi e finanziari" <b>(IRES)</b>	<b>" 12</b>
VANNI A., "La stabile organizzazione. Gli orientamenti della giurisprudenza dell'ultimo decennio" <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali – CFC)</b>	<b>" 6</b>
VASAPOLLI G., VASAPOLLI A., "Il trattamento civilistico e fiscale degli interessi di mora attivi e passivi" <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	<b>" 16</b>

### Prassi Amministrativa

Ris. Agenzia delle Entrate 28 novembre 2013, n. 87/E <b>(IRES)</b>	<b>"13</b>
Circ. Agenzia delle Entrate 17 dicembre 2013, n. 35/E <b>(IVA)</b>	<b>" 21</b>
Circ. Agenzia delle Entrate 23 dicembre 2013, n. 38/E <b>(REDDITI DI CAPITALE)</b>	<b>" 15</b>

### Giurisprudenza

#### Corte di Giustizia UE

Sez. I, 12 settembre 2013, causa n. C-388/11 <b>(IVA)</b>	<b>" 22</b>
--	-------------

Corte Costituzionale

29 dicembre 2013, n. 2013/685

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

Pag. 2

Corte d'Appello

Venezia, sez. III civ. 27 maggio 2013, n. 844.

**(IVA)**

“ 22

Corte di Cassazione

Sez. trib., sez. VI, 29 gennaio 2013, n. 2133

**(CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)**

“ 4

Sez. trib. 4 ottobre 2013, n. 22692

**(RISCOSSIONE)**

“ 18

Sez. trib. 8 ottobre 2013, n. 22827

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

“ 2

Sez. trib. 11 ottobre 2013, n. 23121

**(RITENUTE ALLA FONTE)**

“ 19

Sez. trib. 15 novembre 2013, n. 25671

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

“ 2

12 dicembre 2013, n. 27840

**(REDDITI DI IMPRESA)**

“ 17

Sez. trib. 18 dicembre 2013, n. 28259

**(REGISTRO (Imposta di))**

“ 23

Sez. trib. 20 dicembre 2013, n. 28528

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

“ 3

Commissioni tributarie di merito

Comm. Trib. prov. di Vicenza, sez. III, 18 giugno 2012, n. 61

**(IRES)**

“ 14

Comm. Trib. reg. della Liguria, sez. I, 2 aprile 2013, n. 34.

**(IVA)**

“ 23

Comm. Trib. I grado Bolzano 1 luglio 2013, n. 92/2/2013

**(ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali))**

“ 4

Comm. Trib. reg. di Milano, sez. dist. di Brescia 11 luglio 2013, n. 96/65/13.

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

“ 3

Comm. Trib. reg. di Milano, 14 settembre 2013, n. 144/66/13

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

“ 3

Comm. Trib. prov. di Venezia, 20 novembre 2013, n. 126/5/13  
**(RISCOSSIONE)**

**Pag. 18**

Comm. Trib. prov. di Venezia, 27 novembre 2013, n. 134/1/13  
**(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))**

**“ 3**

Comm. Trib. reg. di Napoli, 16 dicembre 2013, n. 367/9/13  
**(IPOTECARIE E CATASTALI (Imposte))**

**“ 20**