

FISCO

Cassazione. Un'ordinanza dei giudici di legittimità chiarisce i termini e le condizioni per effettuare correttamente la contestazione

Accertamento, prove da allegare

Il contribuente deve contestare le indagini di mercato e dati su cui si fonda la pretesa

Laura Ambrosi

Illegittimo l'accertamento tributario che rinvia ad indagini di mercato ed annunci pubblicitari senza che tali elementi siano adeguatamente riscritti nella motivazione ovvero che siano allegati. Ad affermarlo è la Corte di cassazione con l'ordinanza numero 15348 depositata ieri.

L'agenzia delle Entrate recuperava a tassazione una plusvalenza in capo ad un contribuente sul presupposto che la stessa fosse conseguita alla cessione di una licenza taxi.

Dalla motivazione dell'avviso di accertamento emergeva che la quantificazione del maggior imponibile era fondata su asserite rilevazioni di mercato ed annunci pubblicitari oltre che a dati reperiti presso le associazioni di categoria.

Il provvedimento veniva impugnato dinanzi al giudice tributario lamentando la violazione dell'articolo 7 dello Statuto del contribuente, per mancata allegazione degli atti richiamati, nella specie utilizzati a supporto della pretesa fiscale.

Entrambi i giudici di merito respingevano il gravame ritenendo attendibile la ricostruzione operata dall'Ufficio e quindi legittimamente utilizzabili i dati - anche non allegati - richiamati genericamente nell'accertamento.

Il contribuente ricorreva allora per Cassazione.

I giudici di legittimità, ricordando un orientamento consolidato, hanno innanzitutto precisato che l'obbligo di motivazione degli atti tributari può essere adempiuto anche per relazione, ossia mediante il riferimento ad elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, a condizione che questi ultimi siano allegati all'atto.

IL PUNTO

Il principio è rilevante perché non di rado l'amministrazione usa indagini di mercato ma senza renderle disponibili

Il principio è rilevante perché non di rado l'amministrazione usa indagini di mercato ma senza renderle disponibili notificato ovvero che lo stesso ne riproduca il contenuto essenziale. In quest'ultima ipotesi, occorre che siano riportate le parti (come oggetto, contenuto e destinatari) necessarie e sufficienti per sostenere il provvedimento emesso.

Il contribuente ed il giudice, in sede di eventuale sindacato giurisdizionale, devono essere posti nella condizione di individuare i punti specifici di dove si trovano le parti a supporto della quantificazione del maggior imponibile indicata nella motivazione del provvedimento.

Ne consegue così che l'omessa allegazione - ovvero il mancato riporto degli elementi essenziali - impedisce di esaminare il merito della pretesa fiscale, escludendo peraltro che il giudice di merito possa sostituire la propria valutazione a quella dell'amministrazione in ordine alla sussistenza del presupposto impositivo.

Per tali ragioni, la Suprema Corte ha annullato l'avviso di accertamento, ossia perché ritenuto carente di motivazione.

Il principio affermato nella specie è particolarmente interessante poiché non di rado l'Agenzia delle entrate, a sostegno della pretesa, indica asserite indagini di mercato, ricerche statistiche o elementi analoghi, ma difficilmente allega prova di tali conclusioni o ne riporta adeguatamente elementi necessari per un possibile riscontro.

Basti pensare agli accertamenti induttivi fondati sulla media dei redditi prodotti da imprese simili o verso le ricostruzioni dei corrispettivi immobiliari fondate sugli annunci pubblicitari.

Secondo il principio della Cassazione, quindi, tali atti potrebbero essere illegittimi ove nella motivazione non siano riportati in stralcio elementi salienti ovvero non visivamente allegati al provvedimento.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Le decisioni

01 | CASSAZIONE 15348/2016
È illegittimo l'accertamento tributario che rinvia ad indagini di mercato ed annunci pubblicitari senza che tali elementi siano adeguatamente riscritti nella motivazione ovvero che siano allegati. Il contribuente ed il giudice, in sede di eventuale sindacato giurisdizionale, devono essere posti nella condizione di individuare i punti specifici di dove si trovano le parti a supporto della quantificazione del maggior imponibile indicata nella motivazione del provvedimento.

02 | CASSAZIONE 6636/2016
È illegittimo l'avviso di accertamento che fa riferimento ad altri documenti non precisati e non allegati. Le ragioni della pretesa devono essere chiare nel provvedimento per garantire il diritto di difesa. Va così delimitato l'ambito della pretesa al fine di consentire al contribuente di enunciare

motivi di ricorso specifici a pena di inammissibilità nel primo grado di giudizio.

03 | CASSAZIONE 6103/2016
Nel corso del giudizio, l'Ufficio non può modificare il presupposto della propria pretesa originariamente contenuta nell'accertamento, poiché è solo tale motivazione che delimita i confini della lite. La Cassazione ha così precisato che nel diritto tributario, le ragioni poste a base dell'atto impositivo definiscono i confini del giudizio ed il ricorrente, infatti, si difende sollevando eccezioni in ordine a quanto indicato nella motivazione.

04 | CASSAZIONE 11967/2015
L'avviso di accertamento che rettifica il valore di un immobile nell'ambito di una compravendita è nullo se viene allegato l'atto per il riferimento (c.d. atto parametrico) dall'Ufficio tecnico erariale nella sentenza.

Dichiarazioni

Per il 770 il rinvio si fa sempre più vicino

La proroga del modello 770 aspetta solo la firma del presidente del Consiglio dei ministri. Il decreto è stato firmato venerdì scorso dal ministro dell'Economia, Pier Carlo Padoa-Schioppa, e arriverà nelle prossime ore alla presidenza del Consiglio per il visto di Matteo Renzi.

Il provvedimento, che dovrà poi essere pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale, sposterà la scadenza per l'invio telematico a giovedì 15 settembre, come anticipato dal viceministro dell'Economia, Luigi Casero.

La scadenza originaria per l'invio del 770 era fissata per il 31 luglio, che però è domenica. Si passerebbe quindi al 1° agosto, data in cui, però, inizia la sospensione degli adempimenti. Dal 1° al 20 agosto, infatti, sono sospesi i termini per gli adempimenti fiscali. Il calendario aggiornato sul sito dell'agenzia delle Entrate ricorda che il 21 - data della fine della sospensione - cade di domenica, per cui gli adempimenti fiscali e i versamenti riprenderanno dal 22 agosto.

Per il 770, però, il termine sarà ulteriormente posticipato grazie al decreto di proroga approvato ieri sul tavolo del presidente del Consiglio. Lo slittamento della scadenza va incontro alle richieste arrivate dai Consulenti di lavoro e dai sindacati del settore.

A chiedere l'avvio più tempestivo erano state le associazioni di Anc, Aids, Anas, Unas, Unico, Andos, Ungelec, che hanno proposto il posticipare il termine al 15 settembre. Tale proroga comporta alcuni vantaggi, e consente all'intera categoria di concentrarsi sui numerosi e complicati adempimenti che, invece, aiutano l'Erario nell'incassare il gettito fiscale più importante dell'anno.

Fr. Mi.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Fisco internazionale. Per le annualità fino al 2015

Verso il debutto la voluntary «Italia-Vaticano»

Valerio Vallefuoco

Con la pubblicazione del 22 luglio 2016 sulla Gazzetta Ufficiale (numero 170) della legge 137/2016 da parte italiana si è completato l'iter di approvazione della Ratifica ed esecuzione della **Convenzione tra il Governo italiano e la Santa Sede in materia fiscale**, fatta nella Città del Vaticano il 1° aprile 2015. La Convenzione è soggetta a ratifica degli Stati contraenti, in conformità alle loro legislazioni. Entrerà in vigore il giorno successivo alla data in cui cesseranno le rispettive ratifiche con notifica diplomatica. Data di decorrenza ufficiale sarà il giorno in cui sarà ricevuta l'ultima notifica.

La Convenzione consta di **quattro parti fondamentali**. La prima si occupa dello scambio di informazioni adeguando i rapporti tra l'Italia e lo Stato vaticano allo standard previsto dall'articolo 26 del modello Ocse: quindi totale abolizione del segreto bancario, possibilità da parte delle rispettive autorità amministrative di dare informazioni su richiesta in casi relativi a un singolo contribuente ovvero in casi relativi a una pluralità di contribuenti con retroattività al 2009.

Nella seconda parte vengono disciplinate le modalità di determinazione ed evasione delle imposte sui redditi di capitale e sui redditi diversi delle attività finanziarie da parte di soggetti fiscalmente residenti in Italia, che siano titolari di attività finanziarie presso enti che svolgono professionalmente un'attività di natura finanziaria nella Città del Vaticano. I soggetti sono individuati tra le presone fisiche rientranti nelle seguenti categorie: chierici e membri degli istituti di vita consacrata e delle società di vita apostolica; dignitari, impiegati, salariati, anche non stabili, e pensionati della Santa Sede e degli altri enti elencati nel Trattato del Laterano, che percepiscono redditi ivi indicati. Vengono poi individuati gli enti tra istituti di vita consacrata, società di vita apostolica e altri enti con personalità giuridica canonica o civile vaticana. Questi soggetti potranno, limitatamente alle attività finanziarie detenute presso enti che svolgono professionalmente un'attività di natura finanziaria nella Città del Vaticano, adempire gli obblighi di determinazione e versamento delle imposte per il

tramite di uno o più intermediari finanziari italiani abilitati a fungere da sostituto di imposte che agiranno nella veste di rappresentante fiscale per conto degli enti che svolgono professionalmente un'attività di natura finanziaria nella Città del Vaticano.

La terza parte dell'Accordo è invece dedicata all'introduzione di una speciale procedura di **voluntary disclosure** vaticana con le stesse cause di non punibilità penale tributaria anche in ordine ai reati di riciclaggio e autoriciclaggio sempre derivanti da reati pregressi fiscali che, solo per i soggetti elencati, prevede la regolarizzazione delle attività da loro detenute e non dichiarate sino al 31 dicembre 2013. La procedura prevede la presentazione entro 180 giorni dall'entrata in vigore dell'Accordo internazionale di un'istanza di regolarizzazione dei capitali alle autorità vaticane che dovranno trasmettere alle autorità italiane entro 270 giorni per completare la procedura.

Fino all'annualità 2015 compresa i contribuenti specificamente individuati potranno pagare il 20% dei redditi di capitale e dei redditi diversi delle attività finanziarie detenute presso enti che svolgono professionalmente un'attività di natura finanziaria nella Città del Vaticano; per ciascuno degli anni 2012 e 2013, una somma corrispondente all'applicazione delle aliquote dell'imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero sulle attività finanziarie detenute in ciascuno di questi anni. Opzione estendibile anche per il 2014 e 2015. La convenzione prevede che entrambi gli Stati possano indicare le disposizioni attuative di queste procedure entro 60 giorni dall'entrata in vigore dell'accordo.

Rimane, in ogni caso, l'incognita per i contribuenti italiani che non rientrano nelle categorie ristrette della Convenzione: rischiano di essere accertati in caso di richieste di gruppo ma senza una riapertura dei termini della voluntary italiana non hanno una copertura completa.

L'ultima parte dell'accordo introduce retroattivamente salvo rapporti definiti con sentenze passate in giudicato alcune norme di esenzione da vincoli e tributi per gli immobili indicati nei Trattati Lateranensi.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Tr Milano. Il chiarimento sugli effetti dell'operazione straordinaria di «Merger leveraged buy out» è in linea con la circolare n. 56/2015

«Mlbo» non elusivo se i soci cambiano

L'operazione di **Merger leveraged buy out (Mlbo)** non è elusiva laddove muti la compagine sociale. Per il resto, la struttura stessa dell'operazione straordinaria, basata sull'accordo del costo dell'operazione in capo alla società target, la distingue fin dall'origine da una acquisizione diretta, con l'effetto che in tali casi l'Ufficio non può attivare la relativa variazione fiscale. Questo è quanto si evince dalla recentissima sentenza 3985/2016 della **Ctr di Milano**, depositata lo scorso 6 giugno.

L'articolo 2501-bis del Codice civile regola gli obblighi informativi per le operazioni di fusione a seguito di acquisizione con indebitamento». Articolo che prevede, nel caso di fusione tra società, una delle quali abbia contratto debiti per acquisire il controllo dell'altra, quando per effetto della fusione il patrimonio di quest'ultima viene a costituire garanzia generica o fonte di rimborso di detti debiti:

- il progetto di fusione (articolo 2501-ter) deve indicare le risorse finanziarie previste per il soddisfacimento delle obbligazioni della società risultante dalla fusione;
- la relazione (articolo 2501-quinquies) deve indicare le ragioni che giustificano l'operazione e contenere un piano economico-finanziario con indicazioni delle risorse utili allo scopo.

Dopo aver ricordato i tratti essenziali dell'operazione, i giudici lombardi sintetizzano l'interesse che il legislatore, con tale disposizione, ha inteso tutelare, ovvero «l'acquisto di una partecipazione di controllo attraverso uno schema che consenta all'acquirente di non assumere direttamente l'obbligazione di pagamento del prezzo ovvero di rimborso del finanziamento, ponendo queste obbligazioni a carico della cosiddetta società target, previa sua fusione con la società veicolo, obbligata al

rimborso di cui sopra a seguito dell'acquisto della titolarità di tutti i rapporti giuridici (attive e passivi) della società incorporata derivante dalla predetta fusione».

I giudici puntano l'attenzione sulla forte caratterizzazione dell'operazione straordinaria in predicato, le cui peculiarità permettono di distinguere nettamente dalla semplice acquisizione diretta. A seguito dell'eccezione posta dall'Ufficio secondo cui lo stesso obiettivo poteva essere ottenuto attraverso l'acquisizione diretta sul mercato della società target, la Commissione obietta che «solo con l'operazione di Mlbo il fondo ha potuto accollare il costo dell'operazione alla società target e ciò è stato evidentemente decisivo ai fini dell'entrata nella compagine societaria e nell'acquisto di controllo della società».

I giudici si spostano quindi sulla seconda eccezione formulata dall'Ufficio, secondo la quale la

base societaria, al termine dell'operazione, sarebbe rimasta sostanzialmente la stessa esistente ex ante. Al riguardo, la Commissione ha verificato l'assunto dell'Ufficio, non eccependone la validità sul piano teorico (ma che, nel caso di specie - è risultato contrario alla realtà dei fatti).

Anche se i giudici non ne facciano menzione, la decisione pare in perfetta sintonia con la posizione recentemente definita dalle Entrate nella circolare 6/Epubblicata lo scorso 30 marzo. L'amministrazione finanziaria (seppur con uno specifico focus sulla deducibilità degli interessi passivi e le operazioni di respiro internazionale) ha infatti convenuto che «le operazioni di Mlbo vedono nella fusione (anche inversa) il logico epilogo dell'acquisizione mediante indebitamento, necessario anche a garantire il rientro, per i creditori, dell'esposizione debitoria. Di fatto, la struttura

scelta, rispondendo alla realtà extra-fiscale, riconosciuta dal Codice civile e, spesso, imposta dai finanziatori terzi, difficilmente potrebbe essere considerata finalizzata essenzialmente al conseguimento di indebiti vantaggi fiscali», arrivando a concludere che le contestazioni formulate «dovranno essere riconsiderate dagli Uffici ed eventualmente abbandonate, salvo che, nei singoli casi, non si riscontrino altri specifici profili di antisocialità, quale, appunto, il caso in cui nell'operazione «abbiano concorso i medesimi soggetti che, direttamente od indirettamente, controllano la società target».

Circa il cambio dei soci, si ricorda che anche la Ctp di Milano, con le sentenze 9999-10002/24/15 dello scorso 10 dicembre 2015, aveva già evidenziato che non vi è elusione laddove il cambio dei soci sia reale e sostanziale, indipendentemente dalla permanenza di soggetti già presenti anteriormente all'operazione di Mlbo, purché questi ultimi, ex post, detengano posizioni minoritarie.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Bollo e registro. Anche la provvista Cdp

Mutui ai giovani, patti sempre esenti

Angelo Busani

Esenzione da imposta di registro, imposta di bollo e qualsiasi altra imposta per i mutui, con provvista della Cassa Depositi e Prestiti (Cdp), erogati dalle banche a giovani coppie, famiglie numerose o con disabili: lo ha chiarito l'agenzia delle Entrate nella **risoluzione n. 61/E del 25 luglio 2016.**

Il dubbio circa il trattamento tributario di questi contratti sorgerà per il fatto che il Dl 269/2013 (articolo 5, comma 7-bis, introdotto dal Dl 102/2013) prevede l'erogazione di finanziamenti della Cdp alle banche affinché queste ultime erogino mutui (garantiti da ipoteca su immobili residenziali) per favorire l'acquisto dell'abitazione principale o per interventi di ristrutturazione, da parte di categorie di soggetti meritevoli di tutela, quali le giovani coppie, le famiglie numerose o i nuclei familiari con disabili.

Il Dl 269/2013 (articolo 5, comma 24) dispone che questi finanziamenti sono esenti dalle imposte di registro e di bollo e da ogni altra imposta indiretta. Si è aposto il tema se questo trattamento tributario sia estensibile ai contratti di mutui erogati dalle banche a valere su questa provvista della Cdp.

La risposta delle Entrate è stata positiva, perché il regime di esenzione deve trovare applicazione in relazione al complessivo rapporto di finanziamento e, dunque, sia con riferimento al finanziamento principale inter-

corrente tra la Cdp e la banca intermediaria, sia con riferimento alla stipula dei contratti di mutuo tra le banche così finanziate dalla Cassa Depositi e Prestiti e i mutuatari. Secondo le Entrate, infatti, la banca svolge una funzione strumentale volta a consentire che la provvista messa a disposizione dalla Cdp per l'accesso al credito da parte dei soggetti meritevoli individuati dalla normativa in questione venga effettivamente destinata a tale finalità.

Il contratto di mutuo stipulato dalla banca con il beneficiario, a seguito della messa a disposizione della provvista da parte della Cdp, si pone, dunque, quale atto esecutivo rispetto al contratto di finanziamento stipulato tra la Cassa Depositi e Prestiti e la banca; l'erogazione della provvista da parte della Cdp costituisce, infatti, presupposto necessario ed indispensabile per la successiva erogazione delle somme al beneficiario.

Pertanto, proprio in considerazione della stretta correlazione tra il contratto di finanziamento stipulato tra Cdp e banca e il mutuo stipulato tra la banca e il beneficiario finale, deve ritenersi che la previsione di esenzione di cui all'articolo 5, comma 24, dl 269/2013 debba trovare applicazione in relazione al rapporto di finanziamento considerato nella sua interezza, e cioè partendo dalla fornitura della provvista da Cdp sino alla consegna delle risorse finanziarie al mutuatario.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

La giurisprudenza di merito. Si fa strada l'applicabilità del regime di esenzione nella misura del 95% alle plusvalenze realizzate da società residenti in altri Stati UE

Il regime Pex supera i confini nazionali

Filippo Maisto

Si sta facendo varco nella **giurisprudenza di merito**, e merita alcune riflessioni, la tesi dell'applicabilità del **regime di esenzione** nella misura del 95% recato dall'articolo 87 Tuir (cosiddetto **Pex**) alle **plusvalenze realizzate da società residenti in altri Stati membri dell'Unione europea**.

Il regime Pex è circoscritto alle plusvalenze su partecipazioni realizzate da società di capitali fiscalmente residenti in Italia, mentre le plusvalenze su partecipazioni italiane realizzate da società non residenti prive di stabile organizzazione in Italia scontano l'Ires nella misura complessiva del 13,67% - in caso di partecipazioni qualificate - o imposta sostitutiva del 26% in caso di partecipazioni non qualificate. Tale regime impositivo trova un'eccezione esclusivamente per le plusvalenze su partecipazioni non qualificate (I) realizzate da società residenti in stati white-list di cui al Dm 4 settembre 1996, escluse da imposizione in base all'articolo 5, comma 5, del Dlgs 461/1997 (II) aventi ad oggetto titoli negoziati in mercati regolamentati, territorialmente non rilevanti secondo

l'articolo 23, comma 1, lettera f), numero 1), Tuir.

Il regime detentore accordato alle società non residenti solleva con evidenza la questione relativa alla compatibilità con le libertà fondamentali di cui al Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TUE). La questione si pone con riferimento alle società cedenti che risiedono in Stati con i quali l'Italia ha stipulato una

GLI EFFETTI POSSIBILI

Le conclusioni cui sono giunti i giudici dovrebbero valere anche per plusvalenze di società residenti in Stati terzi e imponibili in Italia

Convenzione contro le doppie imposizioni che - in deroga al modello Ocse - attribuisce potestà impositiva anche al Paese di residenza della società partecipata ceduta.

Uno di questi casi è analizzato, appunto, nelle sentenze della Ctp Milano, numero 7538 del 16 marzo 2015 e della Ctp Pescara, numero 80 del 5 marzo 2014, confermata in secondo grado dalla Ctr Pescara con sentenza numero 1477 del 28 settembre 2015. Entrambe le

controversie riguardano il realizzo di plusvalenze su partecipazioni italiane da parte di società residenti in Francia (ed ivi assoggettate ad imposta sul reddito delle società), imponibili in Italia, ai sensi del protocollo alla Convenzione Italia-Francia, se la partecipazione ceduta attribuisce il diritto ad almeno il 25% degli utili della partecipata.

I giudici accolgono il ricorso proposto dalle società francesi e ritengono necessario riconoscere il medesimo regime Pex accordato alle plusvalenze realizzate dalle società di capitali residenti, pena la violazione della libera circolazione dei capitali e/o la libertà di stabilimento di cui, rispettivamente agli artt. 63 e 49 TUE (cioè, anche considerato che l'imposta scontata in Italia sulla plusvalenza non è solitamente sterilizzata dalla concessione di un credito d'imposta nello Stato di residenza, attesa la generalizzata diffusione negli ordinamenti esteri del regime Pex). A sostegno di tale conclusione le citate sentenze di merito riportano la sentenza della Corte di Giustizia C-540/07 del 19 novembre 2009 (Commissione/Italia), che, fissando un principio estensibile alle plusvalenze su

partecipazioni, ha censurato il regime italiano delle ritenute sui dividendi in uscita, in quanto dava luogo ad un trattamento discriminatorio dei dividendi distribuiti da società italiane a favore di società di capitali stabilite in altri Stati UE o SEE rispetto ai dividendi di fonte interna percepiti da società di capitali residenti.

Le conclusioni cui è approdata la giurisprudenza di merito, senz'altro condivisibili, dovrebbero valere anche in caso di plusvalenze realizzate da società residenti in Stati terzi e imponibili in Italia in ragione della presenza di una Convenzione contro le doppie imposizioni che ne prevede l'imponibilità anche nello Stato della fonte (si pensi alle Convenzioni stipulate dall'Italia con Brasile, Cina e Israele). In base all'articolo 63 TUE, infatti, la libera circolazione dei capitali si estende agli Stati terzi e il regime discriminatorio derivante dalla mancata applicazione della Pex rientra, sulla base dei principi espressi da una ormai consolidata giurisprudenza della Corte di Giustizia, nell'ambito applicativo della libera circolazione dei capitali, in quanto la Pex costituisce istituto applicabile sia alle partecipazioni che consentono di

IN SINTESI

Applicazione del regime Pex

■ L'applicazione del regime Pex è circoscritta alle plusvalenze su partecipazioni realizzate da società di capitali fiscalmente residenti in Italia, mentre le plusvalenze su partecipazioni italiane realizzate da società non residenti prive di stabile organizzazione in Italia scontano l'Ires nella misura complessiva del 13,67% - in caso di partecipazioni qualificate - o imposta sostitutiva del 26% in caso di partecipazioni non qualificate

Compatibilità della normativa italiana

■ Va sottolineato che la normativa italiana dovrebbe essere ritenuta compatibile con il diritto dell'Unione europea esclusivamente nel caso delle plusvalenze realizzate da società residenti in Stati terzi con i quali l'Italia non dispone di un adeguato scambio di informazioni realizzato a base di un accordo internazionale

© RIPRODUZIONE RISERVATA