

#51 2.2019



approfondimento
in materia di
fiscaltà e diritto tributario

tributo

- › Lettera aperta per un'economia umanistica
- › La tassazione di registro sugli atti giudiziari tra prassi applicativa e dubbi di legittimità costituzionale
- › La definizione agevolata dei PVC – Istruzioni operative
- › I marchi d'impresa sono esclusi dalle agevolazioni fiscali del *patent box*
- › Direttiva ATAD: Lo schema del Decreto Legislativo – Parte 5° e ultima
- › Decreto semplificazioni e rottamazione-*ter*
- › Legittimo il sequestro a carico dell'imprenditore anche se la società ha un credito d'imposta
- › La Suprema Corte sulla plusvalenza derivante dalla cessione dei calciatori: è provento ordinario



#51.2019

Approfondimento *online* - Anno 5

iltributo.it
associazione
per l'approfondimento e la diffusione

Raccolta di approfondimenti e commenti liberamente curati da "iltributo.it" -
Associazione culturale per l'approfondimento e la diffusione dell'informazione fiscale.

Si rende noto che l'Associazione "iltributo.it" non ha alcun rapporto contrattuale con gli autori della raccolta che contribuiscono in forma del tutto liberale con l'invio occasionale di propri articoli o commenti. I contenuti e i pareri espressi sono da considerarsi opinioni personali degli autori e devono pertanto ritenersi estranei all'Associazione che non ne è in alcun modo responsabile. La periodicità dell'Approfondimento è funzionale alla raccolta dei contributi di interesse pervenuti.

Poiché i contributi e il lavoro di impaginazione sono effettuati da associati e da professionisti esterni su base volontaria saranno sempre gradite vostre segnalazioni qualora abbiate individuato refusi o riferimenti inesatti a giurisprudenza, prassi e dottrina.

Per inviare i vostri contributi visitateci a www.iltributo.it o contattateci al seguente indirizzo:
Via dei della Robbia, 54 - 50132 Firenze - Tel. 055.572521
E-mail: redazione@iltributo.it - info@iltributo.it



Iscriviti subito alla NOSTRA NEWSLETTER,
per leggere l'approfondimento e le *news*
gratuitamente per sempre!

Collegati su www.iltributo.it o compila qui di seguito:

Il sottoscritto
professione Via
Città C.A.P.
Tel. E-Mail

CHIEDE DI RICEVERE DEL TUTTO GRATUITAMENTE:

- l'approfondimento "iltributo" in .pdf
- la Newsletter della Associazione iltributo

RESTA INTESO CHE:

- l'Associazione non richiederà alcun pagamento per il servizio

data Firma

Consenso al trattamento dei dati personali ai sensi dell'art. 23 D.Lgs. 196 del 30.06.2003.

I dati forniti vengono registrati in appositi registri, predisposti su supporto cartaceo e/o elettronico dall'Associazione Culturale ILTRIBUTO con sede in Via dei Della Robbia, 54 a Firenze che ne è anche responsabile per il trattamento.

Per dati si intendono quelli forniti al momento della richiesta di invio della rivista online e le successive modifiche e/o integrazioni fornite da parte dell'utente. In conformità con l'art. 13 del decreto legislativo 30 giugno 2003 n. 196, recante il Codice in materia di protezione dei dati personali, desideriamo informarLa che i dati personali da Lei volontariamente forniti all'Associazione suddetta saranno trattati, da parte dell' Associazione Culturale ILTRIBUTO, adottando le misure idonee a garantirne la sicurezza e la riservatezza, nel rispetto della normativa sopra richiamata.

Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Associazione ilTRIBUTO Via dei Della Robbia, 54 Firenze, o inviando un fax al numero 055.5002282.

In conseguenza di quanto scritto sopra, all'atto della presente, si dichiara di avere ricevuto le informazioni di cui l'art. 13 del decreto legislativo 30 giugno 2003 n. 196, recante il Codice in materia di protezione dei dati personali.

data Firma

INVIA SUBITO QUESTA PAGINA SCANNERIZZATA VIA E-MAIL A: info@iltributo.it o collegati al ns sito

RC PROFESSIONALE Filippi Broker - studiata per i Commercialisti

Scegliere il meglio sul Mercato assicurativo per PREMIO e CONDIZIONI

Dopo **oltre 15 anni di esperienza** maturati nella gestione della Convenzione Nazionale con l'Unione Giovani Dottori Commercialisti la Filippi Broker, già dal 2013, è stata **scelta da importanti Ordini Professionali** - fra i quali quello di Roma e Verona - per mettere a disposizione dei propri Iscritti la **copertura per il Rischio PROFESSIONALE**.

La Polizza RC PROFESSIONALE in Filippi Broker srl ha oggi un Suo ufficio dedicato, gestito da un Team di persone specializzate, competenti e professionali.

Le principali **CARATTERISTICHE** che differenziano la nostra proposta dalle altre assicurazioni professionali:

- Retroattività
- Franchigia in forma fissa, anche per attività di sindaco e/o revisore
- Visto di conformità gratuito, nuovo massimale € 3.000.000
- Nessuna regolazione di premio

Alcuni esempi indicativi di **tariffazione di PREMI RC PROFESSIONALE**:

Fatturato fino a € 50.000 Massimale € 250.000	Fatturato fino a € 100.000 Massimale € 250.000	Fatturato fino a € 50.000 Massimale € 500.000	Fatturato fino a € 100.000 Massimale € 500.000
Premio annuo lordo:		Premio annuo lordo:	
Senza incarichi sindacali - € 265,00	Senza incarichi sindacali - € 415,00	Senza incarichi sindacali - € 305,00	Senza incarichi sindacali - € 470,00
Con incarichi sindacali - € 350,00	Con incarichi sindacali - € 560,00	Con incarichi sindacali - € 399,00	Con incarichi sindacali - € 635,00

Fatturato fino a € 100.000 Massimale € 1.000.000	Fatturato fino a € 150.000 Massimale € 1.000.000
Premio annuo lordo:	
Senza incarichi sindacali - € 520,00	Senza incarichi sindacali - € 730,00
Con incarichi sindacali - € 702,00	Con incarichi sindacali - € 985,00

Scopri anche la polizza Filippi Broker **dedicata esclusivamente al CYBER RISK** - studiata e coordinata con una primaria compagnia assicurativa con **Premio Annuo Lordo di € 320,00**.

Nata nel 1963, la FILIPPI BROKER SRL costituisce l'evoluzione dell'attività di consulenza in campo assicurativo ed è oggi un'azienda di riferimento nel settore. I suoi principali Clienti sono Aziende medio- grandi e Dottori Commercialisti. L'esperienza, la serietà nel rapporto con il Cliente sono armonicamente integrate con la competenza tecnica, la specializzazione, l'aggiornamento.

CONTATTACI SENZA IMPEGNO

PER ULTERIORI INFORMAZIONI O FISSARE UN APPUNTAMENTO



WWW.FILIPPIBROKER.IT

FILIPPI BROKER SRL
Ufficio RC Professionale
Via Citella 65/A
37012 BUSSOLENGO (VR)
Tel.: +39 045 715 6678
Fax: +39 045 675 7232
commerciale@filippibroker.it



Lettera aperta per un'economia umanistica 02

di Valerio Malvezzi

Approfondimento

La tassazione di registro sugli atti giudiziari
tra prassi applicativa e dubbi di legittimità costituzionale 07

di Barbara Ianniello

La definizione agevolata dei PVC – Istruzioni operative 12

di Patrik Angelone

I marchi d'impresa sono esclusi dalle agevolazioni fiscali del *patent box* 22

di Maurizio Villani

Direttiva ATAD: Lo schema del Decreto Legislativo – Parte 4° 34

di Paolo Soro

Decreto semplificazioni e rottamazione-*ter* 45

di Federica Attanasi

Giurisprudenza - Commento

Corte di Cassazione

Legittimo il sequestro a carico dell'imprenditore anche se la società ha un credito d'imposta 50

(Corte di Cassazione, Sentenza n. 1657 del 15 gennaio 2019)


commento di Martina Urban e Paola Pasquinuzzi


La Suprema Corte sulla plusvalenza derivante dalla cessione dei calciatori: è provento ordinario 53

(Corte di Cassazione, Ordinanze nn. 2144, 2145, 2146 del 25 gennaio 2019)

commento di Lucia Morciano

Giurisprudenza - Fonti

 Corte di Cassazione, Sentenza n. 1657 del 15 gennaio 2019 58

 Corte di Cassazione, Ordinanze nn. 2144, 2145, 2146 del 25 gennaio 2019 60

Il Punto

Lettera aperta per un'economia umanistica

di Valerio Malvezzi**



Spero che esista al mondo una autorità inquirente, un magistrato che abbia titolo, ma prima ancora il coraggio di verificare ciò che sto per dire. Se cioè corrisponda a verità ciò che ho letto su organi di stampa, in articoli presto derubricati a notizie di secondo piano per addetti ai lavori, perché saremmo di fronte al più grande inganno finanziario della seconda decade del ventunesimo secolo.

La Banca Centrale Europea, il massimo organo di regolazione e di credibilità del sistema monetario e la sua vigilanza, che avrebbe il compito di vigilare sulla stabilità del sistema bancario, da anni sta guidando, con norme e regolamenti, le aggregazioni a fusioni bancarie, mediante stress test, volti a decidere chi debba essere fuso e sparire dal mercato. Se fosse vero che, dal 2014, tali analisi non siano state mai fatte dalla Banca Centrale o suoi uffici, ma appaltate, con modalità peraltro non trasparenti, a soggetti privati, investitori esteri, sarebbe un fatto di gravità inaudita e senza precedenti. Affidare a un operatore privato speculativo, BlackRock, un compito di vigilanza appare atto di palese conflitto di interessi.

Fuori dai tecnicismi giuridici, questo significa che tutto quanto in questi anni nel mio Paese, l'Italia, in ordine ai riassetti proprietari del sistema bancario, si baserebbe su atti dettati da ragioni di necessità e urgenza basati su fondamenti tecnici non solo inesistenti, ma potenzialmente distorsivi del mercato. Milioni di risparmiatori e imprese hanno versato lacrime e sangue, letteralmente, per le conseguenze sia delle restrizioni del credito, sia per la distruzione del risparmio garantito dalla Costituzione Italiana.

Signori ignoti che da Paesi lontani movimentate la finanza mondiale, voi fate scrivere di agire per la stabilità del sistema bancario ma, nei fatti, voi rubate la vita e il futuro della povera gente, costringendo le imprese a chiudere, imprenditori a impiccarsi e darsi fuoco, anziani a vedere bruciare i risparmi di tutta una vita, fregati da tecnicismi giuridici incomprensibili, giovani ad emigrare perché avete gettato la liquidità sui tavoli delle borse, nei derivati e nei fondi speculativi, togliendola a chi sostiene i posti di lavoro. Voi fate sproloquiare astutamente di andare avanti, di riforme, di progresso, e fate raccontare che questo sarebbe l'Unione Bancaria Europea. In realtà non fate sapere al popolo le cose come stanno, e cioè che l'unico modo di procedere sarebbe quello di fermare tutto, fermare l'ingiustizia e tornare a un mondo giusto, ad una economia umanistica, nella quale sia l'uomo, e non il mercato, il cuore del nostro agire. Questa sarebbe la cosa giusta da fare, perché ciò che voi chiamate libero mercato altro non è che un sistema prevaricatorio di pochi che, mediante informazioni

**Professore a contratto di Comunicazione Finanziaria, dipartimento di Scienze Politiche e Sociali, Università di Pavia

assunte in un sistema di relazioni sleali, si arricchiscono a dismisura ai danni di molti: i poveri, i semplici, le persone comuni, gli ultimi.

Signori politici, sembra che vi stiate occupando di questioni tecniche, tralasciando l'attacco al tema strategico. Scopo di una Banca Centrale è creare e gestire i soldi di un popolo. Per questo, la Banca Centrale deve essere detenuta dal popolo. Se invece, come accade ora, lo Stato, che quel popolo rappresenta, prende a prestito il denaro da un sistema di banche private, che a loro volta lo moltiplicano come i pani e i pesci, allora il governo sarà costretto a vessare il popolo di tasse e balzelli per ripagare il profitto indebito privato. Il cuore del problema politico è che non siamo più in una economia a regia pubblica, ma privata. Così stando le cose, siamo in una democrazia apparente, ma non di fatto, al punto che diventa perfettamente inutile e financo illusorio il diritto e l'esercizio del voto, poiché nessun governo, servo del sistema bancario privato, sarà mai in grado di esercitare il mandato del popolo sovrano. Signori politici, se noi non decidiamo di fare, finalmente, ciò che è giusto, costi quel che costi, invece di ciò che è ragionevole politicamente, allora non ci sarà mai speranza per la povera gente. Dobbiamo concentrarci sulle soluzioni alle ingiustizie e se il nostro sistema regolatorio non consente di trovare una soluzione, allora, ebbene, se ne deve convenire che si debba radere a zero questo sistema di regole ingiuste e crearne altre più eque. Lo dobbiamo fare perché non è più tollerabile, sull'altare della presunta efficienza, il sacrificio di tanti per il privilegio ingiusto di pochi.

So bene a quali rischi mi stia esponendo, anche per la credibilità correlata alla mia professione, nella quale quasi tutti recitano una diversa litania, per convenienza o interesse. Non mi interessa essere deriso; mi interessa essere vero, Ed è vero che, se la sofferenza di tanti è tollerata per il privilegio di pochi, allora questo sistema economico è, semplicemente, sbagliato.

Signori privati, voi oscuri demiurghi di sventura, voi dioscuri della povertà, voi saccenti profeti di tristezza, voi avete ignorato per vostro tornaconto il pianto di un popolo per anni, e lo ignorerete ancora, ma io sono qui a dirvi, ad annunciarvi, come ultimo dei cittadini, che il popolo sta cominciando a capire e che, quando il popolo si muove, le cose cambiano; e per questo semplice fatto cambieranno, che a voi piaccia, oppure no.

Succederà perché, al di là di ciò che pensano i neoliberalisti che ci raccontano da decenni che il pianeta sia guidato dai mercati, al contrario il mondo è guidato da tempo immemore dalla libera mente dell'uomo. Quella mente, per secoli, ha sempre condotto l'umanità sui binari da cui siamo usciti. Binari diritti, che non consentono una deroga di viaggio: la direzione si chiama morale.

Signori politici, voi siete degli illusi a pensare di potere risolvere i problemi del nostro Paese con gli accordi, con le deroghe, le riforme negoziate con l'Europa. E' finito il tempo del politico; è giunto il tempo dello statista. Qui serve qualcuno che si alzi in piedi e dica, semplicemente, che l'Italia, erede di un pensiero millenario che parte dall'antica Grecia e attraversa il mondo latino e poi il razionalismo occidentale, è portatrice di una rivoluzione culturale. Quell'uomo dovrà dire al mondo che il sistema di pensiero che è alla base del modello economico degli ultimi quarant'anni non va riformato o migliorato con mediazione o negoziazione; esso va raso a zero.

Ci sono momenti nella storia nei quali, per procedere, bisogna distruggere fino alle fondamenta per poi ricostruire, su basi diverse. Io penso che fino a che il mondo politico non

affronterà questa, che è la principale delle questioni, saremo sempre qui a vivacchiare da una elezione fintamente democratica alla successiva. Solo che, nei lustri, le generazioni italiane invecchiano, le donne incinte con gravidanza a rischio sono mandate a casa perché gli ospedali devono risparmiare, gli anziani devono rivolgersi a sanità private per evitare code interminabili, milioni di poveri non arrivano a fine mese e rovistano nei cassonetti, migliaia di imprenditori italiani si sono dati fuoco o impiccati per motivi economici, centinaia di migliaia di italiani giovani e per lo più acculturati fuggono a cercare lavoro all'estero, mentre i nostri telegiornali ci parlano solo di barconi.

Il sistema economico comporta una lotta che si ripete da decenni, mentre noi siamo qui a dibattere di sciocchezze, di percentuali di prodotto interno lordo, tra poltrone di velluto. Ma non capite che occorre alzarsi in piedi e dire, semplicemente; basta? Abbiamo un mondo in cui la gente crede davvero che non ci siano i soldi per fare le cose, quando la verità è che le cose si fanno col lavoro dell'uomo e che i soldi si creano premendo un bottone. Il problema è chi ha in mano quel bottone. Non è più tollerabile che il bottone della moneta sia nelle mani private: noi vogliamo che la mano che preme quel bottone torni a essere pubblica.

Abbiamo un mondo in cui la gente pensa davvero che il problema sia il debito pubblico, e nessuno ha compreso che esso è l'altro lato della medaglia che si chiama ricchezza privata. Il problema è chi detiene quel debito: noi vogliamo tornare ad avere nelle case italiane quel debito, come risparmiatori italiani, perché quel debito è contratto per la nostra casa, che si chiama Patria, e non siamo disposti a vendere il Colosseo o gli Uffizi a banche estere private, perché i sonetti di Dante e le opere di Cicerone non sono in vendita, poiché non è in vendita la nostra memoria. Non entrerò quindi nel tecnicismo delle scelte economiche necessarie per liberarsi dalla schiavitù dello spread, ma dico chiaramente ai politici che per risollevare l'Italia servirebbe un piano di espansione di spesa pubblica che le attuali regole europee non consentono. Siete degli illusi o dei pusillanimi a pensare di potere trattare con una tigre. La tigre si doma con la forza. La nostra forza è quella della ragione e della giustizia.

Voi dovete fare una e una sola cosa: chiedere a gran voce che l'economia torni sotto la morale. Per millenni, da Aristotele ad Adam Smith, tutti i grandi economisti erano filosofi morali. Questo è il tema cruciale della rivoluzione economica del ventesimo secolo. Oggi ciò che domina il mondo è la finanza, che condiziona l'economia che ricatta la politica, al di fuori della morale. In questo schema le vostre tattiche sulle pensioni a quota cento o sul reddito di cittadinanza sono visioni di breve termine, collocate nel battito di ciglia tra un sondaggio e il successivo. So bene cosa state pensando: parlare di morale come struttura sovra-economica non porta voti, perché la gente non capisce. Non curatevi dei sondaggi, se avete a cuore il vostro Paese e sappiate che la gente è buona e, se voi parlerete il linguaggio delle persone e non delle burocrazie, capisce benissimo. La rivoluzione culturale alla base di qualsiasi speranza di salvezza non può che passare quindi da un manifesto per l'economia umanistica.

L'economia umanistica è la sfida di questo secolo, che seppellirà come incidente storico quella capitalistica. L'economia umanistica è ancella della filosofia morale, ma comanda la finanza, poiché la moneta è solo il prezzo delle cose, ma l'anima dell'uomo non è in vendita. Io sogno un manifesto per l'economia umanistica che, partendo da qui, da poche persone, dall'Italia, venga sottoscritto da tanti cittadini italiani e poi magari europei e forse un giorno del mondo. Il cuore del marcio degli ultimi quarant'anni almeno è il fatto che abbiamo costruito una economia a favore di alcune persone, e non delle persone.

Il cuore del documento di questo manifesto per l'economia umanistica deve essere l'uomo al posto del mercato, il lavoro in luogo del capitale, la produzione reale in sostituzione dei pezzi

di carta. Se non avremo il coraggio di mettere nell'agenda politica al primo posto un manifesto per l'economia umanistica, saremo sempre schiavi di chi fa scrivere che il Botswana ha un rating superiore all'Italia perché ha miniere di diamanti. Dobbiamo spiegare al mondo che l'Italia vuole tornare a investire, bruciando le attuali regole del gioco sull'altare della giustizia, nelle proprie campagne, nei nostri campi, perché sono i nostri poeti che rispondono all'ignoranza dei diamanti del Botswana. Dai diamanti non nasce niente – cantava un italiano – dal letame nascono i fiori.

Io sogno che sufficienti persone sottoscrivano idealmente questa lettera aperta, affinché il mondo politico italiano capisca che non è più il tempo di vivacchiare, ma il tempo di tornare a vivere. Trope persone stanno cominciando nel mondo a intuire la verità sotto il velo dell'inganno. Prima o poi, da qualche parte, un manifesto per una economia umanistica nascerà. Nascerà perché il cuore di un popolo per decenni ingannato e oppresso non può che rinascere orgogliosamente dalle proprie ceneri. Quando, sul braciere di un manifesto per l'economia dell'uomo, saranno incenerite le carte che ci tengono in catene sotto quelle del capitale, sarà un giorno di giubilo. Io sogno che quel giorno nasca qui, da un piccolo Paese che tanto contributo ha dato nei millenni al pensiero dell'uomo. Io non so se vedrò da vivo quel giorno. So però che quello sarà un giorno radioso non soltanto per gli italiani che avranno insegnato al mondo ad alzarsi in piedi.

Quello sarà un attimo, indelebile, nella storia eterna dell'umanità.

Firma il Manifesto per una Economia Umanistica

<https://it.surveymonkey.com/r/EconomiaUmanista>

**Stanco di programmi
lontani anni luce
dalla tua mentalità?**



GBSOFTWARE®
L'evoluzione semplice

**Nata dall'idea di un commercialista, GBsoftware S.p.A.
porta ai professionisti l'esperienza di uno studio attivo
dal 1977.**

**Siamo specializzati in software per Contabilità,
Bilancio Europeo, Fiscale e Paghe.**

PER SAPERNE DI PIÙ:

www.gbsoftware.it - 06 97626328 - info@gbsoftware.it

*GBsoftware S.p.A. - Via B. Oriani 153, 00197 Roma
Rea: Rm-1065349 - C.F. e P.Iva 07946271009*



La tassazione di registro sugli atti giudiziari tra prassi applicativa e dubbi di legittimità costituzionale

di Barbara Ianniello

Avvocato tributarista

Quella della tassazione, ai fini dell'imposta di registro, degli atti giudiziari costituisce materia controversa su cui, anche in passato, si sono addensati non pochi dubbi di legittimità costituzionale.

A rendere particolarmente acceso il dibattito, come vedremo, è la particolarità del meccanismo impositivo che prevede l'assoggettamento a tassazione degli atti dell'autorità giudiziaria in materia di controversie civili anche se al momento della registrazione questi siano stati impugnati o siano ancora impugnabili, salvo eventuale conguaglio o rimborso in base a successiva sentenza passata in giudicato.

Un meccanismo, per così dire "a formazione progressiva", che presta inevitabilmente il fianco ad una netta contrapposizione tra contribuenti ed Amministrazione finanziaria: i primi, chiamati al pagamento "anticipato" dell'imposta su provvedimenti giudiziari ancora *sub iudice*; la seconda invece tenuta, a fronte di immediate azioni impositive, soltanto all'eventuale (e successivo)

rimborso in caso di riforma del provvedimento (e sempre che il contribuente ne faccia istanza nei termini e modalità prescritti di legge).

La disciplina di riferimento

Disposizione cardine della disciplina è l'articolo 37, D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 che, sotto la rubrica "Atti dell'autorità giudiziaria", al primo comma così stabilisce: <<*Gli atti dell'autorità giudiziaria in materia di controversie civili, che definiscono anche parzialmente il giudizio, i decreti ingiuntivi esecutivi, i provvedimenti che dichiarano esecutivi i lodi arbitrali e le sentenze che dichiarano efficaci nello Stato sentenze straniere, sono soggetti all'imposta anche se al momento della registrazione siano stati impugnati o siano ancora impugnabili, salvo conguaglio o rimborso in base a successiva sentenza passata in giudicato; alla sentenza passata in giudicato sono equiparati l'atto*

di conciliazione giudiziale e l'atto di transazione stragiudiziale in cui è parte l'amministrazione dello Stato>>.

Il contribuente che ha diritto al rimborso, continua il secondo comma, deve chiederlo ai sensi dell'art. 77, T.U. all'ufficio che ha riscosso l'imposta¹.

La menzionata disposizione va poi correlata all'art. 8, comma 1, della tariffa, parte I, allegata al medesimo D.P.R., che prevede l'applicazione:

- ✓ dell'imposta proporzionale di registro ai provvedimenti *“recanti trasferimento o costituzione di diritti reali su beni immobili o su unità da dipor- to ovvero su altri beni e diritti”* (con le aliquote stabilite per i corrispondenti atti: cfr., articolo 1, Tariffa, Parte I, allegata al T.U.R.); *“recanti condanna al pagamento di somme o valori, ad altre prestazioni o alla consegna di beni di qualsiasi natura”* (aliquota del 3%); di *“accertamento di diritti a contenuto patrimoniale”* (con aliquota dell'1%);
- ✓ della sola imposta in misura fissa per i provvedimenti: *“non recanti trasferimento, condanna o accertamento di diritti a contenuto patrimoniale”*; che *“dichiarano la nullità o pronunciano l'annullamento di un atto, ancorché portanti condanna alla restituzione di denaro o beni, o la risoluzione di un contratto”*; aventi *“per oggetto lo scioglimento o la cessazione degli effetti civili del matrimonio o la separazione personale, ancorché recanti condanne al pagamento di assegni o attribuzioni di beni patrimoniali, già facenti parte*

di comunione fra i coniugi; modifica di tali condanne o attribuzioni”; ed, infine, *“di omologazione”*.

I (non sciolti) dubbi di incostituzionalità

Come già anticipato, l'art. 37 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, ha alimentato, in passato, dubbi di legittimità costituzionale.

Risale al 9 febbraio 2007, l'ordinanza con cui la Commissione Tributaria Provinciale di Latina ha sollevato la questione di legittimità del citato articolo 37, *«nella parte in cui sottopone ad imposta di registro gli atti dell'autorità giudiziaria anche se al momento della registrazione siano stati impugnati o siano ancora impugnabili»* in relazione:

- ✓ all'articolo 3 della Costituzione: ad avviso del giudice *a quo*, infatti, costringendo il contribuente a registrare provvedimenti non ancora definitivi risulterebbe violato il principio di ragionevolezza creando, al contempo una disparità di trattamento sia «tra il cittadino in grado e quello non in grado di pagare preventivamente l'imposta», sia tra la parte del giudizio civile, che deve versare immediatamente l'imposta medesima, e l'amministrazione finanziaria, che procede al rimborso di quanto versato solo al passaggio in giudicato della sentenza;
- ✓ all'articolo 24 della Costituzione poiché la norma censurata reintrodurrebbe il principio, espunto dall'ordinamento, del *solve et repete*. Nell'esigere il pagamento dell'imposta su un provvedimento dell'autorità giudiziaria prima ancora della sua giuridica certezza, verrebbe nei fatti surrettiziamente

¹ Ai sensi dell'articolo 77, primo comma, T.U. imposta di registro, << Il rimborso dell'imposta, della soprattassa, della pena pecuniaria e degli interessi di mora deve essere richiesto, a pena di decadenza, dal contribuente o dal soggetto nei cui confronti la sanzione è stata applicata entro tre anni dal giorno del pagamento ovvero, se posteriore, da quello in cui è sorto il diritto alla restituzione>>.

mantenuta una sorta di registrazione anticipata;

- ✓ all'articolo 53 della Costituzione, per lesione del « principio di capacità contributiva», in quanto la disposizione imporrebbe il versamento dell'imposta prima che venga definitivamente in essere il presupposto del tributo di registro, consistente «nella conclusione di un negozio produttivo di determinati effetti giuridici»;
- ✓ all'articolo 76 della Costituzione perché, contrariamente a quanto previsto dalla legge di delegazione, creerebbe un impedimento al diritto dei cittadini di agire in giudizio per la tutela dei propri diritti ed interessi legittimi.

Come spesso accade, tuttavia, le attese dei contribuenti sono andate deluse.

La questione di legittimità (Corte cost., Ord., 25-01-2008, n. 13) è stata infatti dichiarata manifestamente inammissibile, per difetto di rilevanza nel giudizio *a quo*².

Il che non preclude la possibilità di una nuova remissione della questione, sia pure con qualche opportuno "aggiustamento di tiro".

Occorre infatti tenere conto che la Corte costituzionale n. 198 del 1976 e n. 203 del 1988, si è già pronunciata su questioni analoghe, in relazione alla disciplina impositiva previgente³, dichiarando che la tassazione

di un atto soggetto a registrazione, anche se costituito da sentenza suscettibile di gravame, non contrasta con gli artt. 3 e 53 della Costituzione.

Andrebbero altresì tenute in considerazione le difese articolate dall'Amministrazione finanziaria nel corso del giudizio costituzionale del 2008 con riguardo, tra l'altro, alla censura di violazione del principio di capacità contributiva del contribuente (che, secondo la tesi dell'Amministrazione sarebbe invece rispettato dalla possibilità del conguaglio d'imposta o della restituzione del tributo, a séguito della intervenuta definitività dell'atto giudiziario civile soggetto a registrazione) ed alla denuncia di surrettizia reintroduzione del *solve et repete* fiscale (non configurabile nella specie, sempre secondo l'Amministrazione finanziaria, dal momento che l'appello avverso la sentenza civile di primo grado non è condizionato al pagamento dell'imposta di registro sulla medesima sentenza)

Il tutto, nella piena consapevolezza che si verte di una materia, quella tributaria, tradizionalmente riconosciuta dalla Consulta come «rimessa alla discrezionalità del legislatore», con il solo limite invalicabile dell'arbitrarietà e dell'irragionevolezza.

L'orientamento interpretativo della Suprema Corte

Spostando l'attenzione sul fronte della giurisprudenza di legittimità, la Suprema Corte⁴ è piuttosto costante nel confermare

2 Nella fattispecie, il giudizio tributario era stato instaurato a séguito di impugnazione di una cartella di pagamento per un'imposta principale di registro liquidata con separato avviso notificato al contribuente. Potendo la cartella essere impugnata solo i vizi propri e non per motivi che attengono ai presupposti di imposizione, è stato ritenuto che l'articolo 37, T.U.R. non venisse in rilievo ai fini della decisione.

3 Ci si riferisce, in particolare, al previgente articolo 35, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634, rubricato "Sentenze e provvedimenti giudiziari", in forza del quale « Gli atti dell'autorità giudiziaria ordinaria che definiscono, anche parzialmente, il giudizio, compresi i decreti ingiuntivi, i provvedimenti che rendono esecutivi i lodi arbitrali e le

sentenze che dichiarano efficaci nello Stato sentenze straniere, sono soggetti all'imposta anche se al momento della registrazione siano stati impugnati o siano ancora impugnabili, salvo conguaglio o rimborso in base a successiva sentenza passata in giudicato».

4 Cfr., da ultimo, Cass. Sez. V civ., ordinanza del 18-10-2018, n. 26321.

l'assoggettamento a tassazione, ai sensi dell'articolo 37, primo comma, della sentenza che definisce il giudizio anche solo parzialmente e pur non passata in giudicato; cosicché, l'Ufficio provvede legittimamente alla liquidazione, emettendo il corrispondente avviso, il quale è impugnabile per vizi, formali o sostanziali, inerenti all'atto in sè, al procedimento che lo ha preceduto, oppure ai presupposti dell'imposizione. In caso di mancato pagamento entro i 60 gg. dalla notifica è prevista l'irrogazione della sanzione del 30% dell'imposta, del D. Lgs. n. 471 del 1997, ex art. 13, comma 2, oltre interessi.

Né, si aggiunge, l'eventuale riforma, totale o parziale, della decisione nei successivi gradi di giudizio, e fino alla formazione del giudicato, incide sull'avviso di liquidazione, integrando, piuttosto, un autonomo titolo per l'esercizio dei diritti al conguaglio o al rimborso dell'imposta da far valere in via autonoma e non nel procedimento relativo all'avviso di liquidazione⁵.

Non solo.

Ad avviso dei Supremi giudici⁶, in tema di imposta di registro sugli atti giudiziari, il provvedimento di sospensione della provvisoria esecuzione della sentenza di primo grado non fa venir meno il presupposto del tributo, costituito, ai sensi dell'art. 37 del d.P.R. n. 131 del 1986, non già dall'efficacia esecutiva, bensì dall'esistenza di un titolo giudiziale soggetto a registrazione.

Nel descritto solco interpretativo si pone Cass. civ. Sez. V Ord., 18-04-2018, n. 9501 secondo cui <<... in caso di pluralità di provvedimenti dell'autorità giudiziaria, ciascuno di essi è soggetto autonomamente ad im-

posizione, senza che possa attribuirsi rilevanza alla circostanza che si riferiscano al medesimo oggetto ed alle stesse parti, in quanto il tributo non è volto a colpire il trasferimento di ricchezza, ma inerisce direttamente all'atto, preso in considerazione in funzione degli effetti giuridici ed economici che è destinato a produrre>>⁷.

Si è dunque di fronte ad un indirizzo che, sebbene appaia avviato sulla strada del consolidamento, segna ancor più profondamente lo scollamento tra le legittime istanze dei cittadini ad una giustizia civile efficace e rapida e la risposta dello Stato che, invece, si mostra "celere" nei tempi solo se si tratta di azionare pretese impositive.

La prassi amministrativa

A conferma della magmaticità della materia – con particolare riguardo alla individuazione concreta degli atti giudiziari attratti nella sfera applicativa dell'articolo 37, T.U.R. - chiudiamo questa breve rassegna con un rapido excursus dei più recenti provvedimenti di prassi in tema di tassazione di registro degli atti dell'autorità giudiziaria.

Si segnalano, in particolare:

Agenzia delle Entrate - Risposta 22/11/2018 n. 2 nella quale si chiarisce che le sentenze di rigetto del reclamo ex articolo 630 c.p.c., sono da considerare atti dell'autorità giudiziaria, in materia di controversie civili, che definiscono, anche parzialmente, il giudizio. A tali atti, si ritiene applicabile la disposizio-

5 Si vedano, Cass. civ. Sez. VI - 5 Ord., 16-05-2018, n. 12023, conf. Cass. civ. Sez. V, 19-01-2018, n. 1340; Cass. 12736/14, 17060//13.

6 Cass. civ. Sez. VI - 5 Ord., 21-05-2018, n. 12480.

7 Nella specie, in applicazione del principio, la Suprema Corte ha confermato la decisione impugnata che aveva ritenuto insussistente una duplicazione d'imposta nell'ipotesi di due diverse registrazioni di distinti provvedimenti giudiziari, l'uno avente ad oggetto i lodi arbitrali e l'altro il decreto ingiuntivo per la restituzione di una somma versata in esecuzione di una sentenza non definitiva di annullamento dei lodi.

ne di cui alla lettera d) dell'articolo 8 della Tariffa, Parte prima, che stabilisce l'applicazione dell'imposta di registro nella misura fissa di euro 200, per gli atti dell'autorità giudiziaria "non recanti trasferimento, condanna o accertamento di diritti a contenuto patrimoniale" ;

Agenzia delle Entrate - Risoluzione 24/02/2017 n. 23/E - I decreti di pagamento delle spettanze agli ausiliari del magistrato non rientrano nel novero degli atti dell'Autorità Giudiziaria ordinaria e speciale in materia di controversie civili che definiscono, anche parzialmente il giudizio, compresi i decreti ingiuntivi esecutivi, di cui all'art. 8 della Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. 131/1986, bensì nella previsione residuale dell'art. 2 della Tabella (atti per i quali non vi è l'obbligo della registrazione);

Agenzia delle Entrate - Risoluzione 10/11/2014 n. 97/E – Il regime esentativo per valore previsto dall'articolo 46 della l. 21 novembre 1991, n. 374 (per le cause e

le attività conciliative in sede non contenziosa il cui valore non eccede € 1.033,00) trova applicazione non solo in relazione agli atti e provvedimenti relativi al giudizio dinanzi al giudice di pace, ma anche agli atti e provvedimenti emessi dai giudici ordinari nei successivi gradi di giudizio. pertanto, in in adesione all'orientamento espresso dalla Corte di Cassazione, devono considerarsi superate le indicazioni di prassi fornite in precedenza, contenute da ultimo nella Ris. 18 aprile 2011, n. 48/E;

Agenzia delle Entrate - Risoluzione 12 marzo 2014, n. 28/E - Le ordinanze che dichiarano l'inammissibilità dell'appello *ex* articolo 348-*ter* del c.p.c., in quanto atti che definiscono anche parzialmente il giudizio, devono essere assoggettate all'obbligo di registrazione in termine fisso, ai sensi degli articoli 37 TUR e 8 della Tariffa, Parte prima, del TUR.



La definizione agevolata dei PVC – Istruzioni operative

di Patrik Angelone
Dottore Commercialista

Ai sensi dell'articolo 1 del d.l. 119/2018 convertito con modifiche dalla legge 136 del 17 dicembre 2018, il contribuente può definire il contenuto integrale dei processi verbali di constatazione redatti ai sensi dell'articolo 24 della legge n. 4 del 07 gennaio 1929¹.

Le disposizioni sulla definizione agevolata dei PVC sono contenute nel titolo I del dl 119/2018 che include una serie di interventi che riguardano anche gli atti del procedimento di accertamento (art. 2), i carichi affidati all'agente della riscossione (artt. 3,4,5), le controversie tributarie (art. 6) ed ulteriori disposizioni agevolate (artt. 7,8,9).

Con l'emanazione, da parte del direttore dell'Agenzia delle Entrate, delle istruzioni operative per la definizione agevolata dei PVC, sono state chiarite alcune fattispecie che potevano destare alcuni dubbi, anche

se sono rimaste alcune criticità che in parte dipendono da alcune critiche che sono state mosse direttamente all'articolo del decreto legge.

Al fine di prevedere quali potrebbero essere gli scenari possibili, con il presente articolo ci si vuole soffermare dapprima sulle intenzioni del legislatore (rinvenibili anche dall'analisi dei diversi emendamenti proposti e dalla loro approvazione o meno) e successivamente esaminare le istruzioni emanate.

Per fare ciò è opportuno ricostruire sinteticamente le due versioni dell'articolo 1 (La prima versione, propria dell'emanazione del d.l. 119/2018 e la seconda ed ultima versione, propria della legge 136/2018) per finire con il richiamo alle istruzioni operative emanate a gennaio 2019.

¹ Articolo 24: Le violazioni delle norme contenute nelle leggi finanziarie sono constatate mediante processo verbale.

La prima versione dell'articolo 1 del d.l. 119/2018

L'articolo 1 viene riportato fedelmente così come presente nel decreto legge. Viene suddiviso nei rispettivi commi e vengono richiamati i riferimenti normativi utili ad una maggiore comprensione.

I singoli commi saranno poi utili al fine di valutare, sempre sinteticamente, le eventuali lacune presenti e successivamente potranno essere utilmente collegati alle istruzioni operative emanate.

Art. 1, comma 1,2 – (Ambito oggettivo)

Il contribuente può definire il contenuto integrale dei PVC (art. 24 legge 4/1929²), consegnati entro la data di entrata in vigore del presente decreto, presentando la relativa dichiarazione³ per regolarizzare le violazioni

2 Ai sensi del comma 2 la dichiarazione deve essere presentata entro il 30/05/2018 e nel rispetto delle modalità stabilite da provv.to direttore ADE;

3 Le **dichiarazioni**, ai sensi del comma 2 dell'art. 1 della presente legge, devono essere presentate entro il 31/05/2019 con le modalità stabilite da un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, **per i periodi di imposta** per i quali non sono scaduti i termini di cui **all'articolo 43** del d.p.r. 600/1972 (Termine per l'accertamento (1). In vigore dal 01/01/2016 Modificato da: Legge del 28/12/2015 n. 208 Articolo 1

1. Gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione.

2. Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla l'avviso di accertamento può essere notificato entro il 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.

3. Fino alla scadenza del termine stabilito nei commi precedenti l'accertamento può essere integrato o modificato in aumento mediante la notificazione di nuovi avvisi, in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi da parte dell'Agenzia delle entrate. Nell'avviso devono essere specificamente indicati, a pena di nullità, i nuovi elementi e gli atti o fatti attraverso i quali sono venuti a conoscenza dell'ufficio delle imposte.

(1) Articolo così sostituito dall'art. 1, comma 131 legge 28 dicembre 2015 n. 208. Per l'applicazione delle disposizioni contenute nel presente articolo vedasi il comma 132 dell'art. 1 della citata legge n. 208 del 2015) e dell'art. 57 del d.p.r. 633/1973 (Termine per gli accertamenti (1) In

constatate nel verbale del PVC in materia di:

- ✓ imposte sui redditi e addizionali;
- ✓ contributi previdenziali e ritenute;
- ✓ imposte sostitutive;
- ✓ irap;
- ✓ imposta sul valore degli immobili all'estero;
- ✓ imposta sul valore per le attività finanziarie all'estero;
- ✓ iva.

E' possibile definire solamente i verbali per i quali, alla predetta data, non è stato ancora notificato l'accertamento o ricevuto

vigore dal 01/01/2016 Modificato da: Legge del 28/12/2015 n. 208

Articolo 1

1. Gli avvisi relativi alle rettifiche e agli accertamenti previsti nell'articolo 54 e nel secondo comma dell'articolo 55 devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione.

2. Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla l'avviso di accertamento dell'imposta a norma del primo comma dell'articolo 55 può essere notificato entro il 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.

3. Nel caso di richiesta di rimborso dell'eccedenza d'imposta detraibile risultante dalla dichiarazione annuale, se tra la data di notifica della richiesta di documenti da parte dell'ufficio e la data della loro consegna intercorre un periodo superiore a quindici giorni, il termine di decadenza, relativo agli anni in cui si è formata l'eccedenza detraibile chiesta a rimborso, è differito di un periodo di tempo pari a quello compreso tra il sedicesimo giorno e la data di consegna.

4. Fino alla scadenza del termine stabilito nei commi precedenti le rettifiche e gli accertamenti possono essere integrati o modificati, mediante la notificazione di nuovi avvisi, in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi da parte dell'Agenzia delle entrate. Nell'avviso devono essere specificamente indicati, a pena di nullità, i nuovi elementi e gli atti o fatti attraverso i quali sono venuti a conoscenza dell'ufficio dell'imposta sul valore aggiunto.

(1) Articolo così sostituito dall'art. 1, comma 130 legge 28 dicembre 2015 n. 208. Per l'applicazione delle disposizioni contenute nel presente articolo vedasi il comma 132 dell'art. 1 della citata legge n. 208 del 2015), anche tenuto conto del raddoppio dei termini di cui all'articolo 12, commi 2-bis e 2-ter del d.l. 78/2009, convertito, con modificazioni, dalla legge 102/2009 (con riguardo al contrasto ai paradisi fiscali).

un invito al contraddittorio di cui all'art. 5, comma 1, d.lgs. 218/1997⁴.

Art. 1, comma 3 – (Compensazione)

Ai fini della presente definizione, nella dichiarazione da presentare, non possono essere utilizzati, a scapito dei maggiori imponibili dichiarati, le perdite di cui agli articoli 8 ed 84 del d.p.r. 917/1986^{5,6}

4 Avvio del procedimento - In vigore dal 01/01/2015 - Modificato da: Legge del 23/12/2014 n. 190

Articolo 1

1. L'ufficio invia al contribuente un invito a comparire, nel quale sono indicati:

a) i periodi di imposta suscettibili di accertamento;

b) il giorno e il luogo della comparizione per definire l'accertamento con adesione;

c) le maggiori imposte, ritenute, contributi, sanzioni ed interessi dovuti;

d) i motivi che hanno dato luogo alla determinazione delle maggiori imposte, ritenute e contributi di cui alla lettera c).

5 Articolo 8 - Determinazione del reddito complessivo.

In vigore dal 01/01/2008

Modificato da: Legge del 24/12/2007 n. 244

Articolo 1

1. Il reddito complessivo si determina sommando i redditi di ogni categoria che concorrono a formarlo e sottraendo le **perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali di cui all'articolo 66 e quelle derivanti dall'esercizio di arti e professioni**. Non concorrono a formare il reddito complessivo dei percipienti i compensi non ammessi in deduzione ai sensi dell'articolo 60.

2. Le **perdite delle società in nome collettivo ed in accomandita semplice di cui all'articolo 5, nonché quelle delle società semplici e delle associazioni di cui allo stesso articolo derivanti dall'esercizio di arti e professioni**, si sottraggono per ciascun socio o associato nella proporzione stabilita dall'articolo 5. Per le perdite della società in accomandita semplice che eccedono l'ammontare del capitale sociale la presente disposizione si applica nei soli confronti dei soci accomandatari.

3. Le **perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali e quelle derivanti dalla partecipazione in società in nome collettivo e in accomandita semplice** sono computate in diminuzione dai relativi redditi conseguiti nei periodi di imposta e per la differenza nei successivi, ma non oltre il quinto, per l'intero importo che trova capienza in essi. La presente disposizione non si applica per le perdite determinate a norma dell'articolo 66. Si applicano le disposizioni dell'articolo 84, comma 2, e, limitatamente alle società in nome collettivo ed in accomandita semplice, quelle di cui al comma 3 del medesimo articolo 84.

6 Articolo 84 - Riporto delle perdite. (ex art.102) (1)

In vigore dal 01/01/2017

Modificato da: Legge del 11/12/2016 n. 232

Articolo 1

Art. 1, comma 4 – (Regime di trasparenza)

Nota:

1. **La perdita di un periodo d'imposta**, determinata con le stesse norme valesi per la determinazione del reddito, può essere computata in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi in misura non superiore all'ottanta per cento del reddito imponibile di ciascuno di essi e per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare. Per i soggetti che fruiscono di un regime di esenzione dell'utile la perdita è riportabile per l'ammontare che eccede l'utile che non ha concorso alla formazione del reddito negli esercizi precedenti. La perdita è diminuita dei proventi esenti dall'imposta diversi da quelli di cui all'articolo 87, per la parte del loro ammontare che eccede i componenti negativi non dedotti ai sensi dell'articolo 109, comma 5. Detta differenza potrà tuttavia essere computata in diminuzione del reddito complessivo in misura tale che l'imposta corrispondente al reddito imponibile risulti compensata da eventuali crediti di imposta, ritenute alla fonte a titolo di acconto, versamenti in acconto, e dalle eccedenze di cui all'articolo 80.

2. **Le perdite realizzate nei primi tre periodi d'imposta** dalla data di costituzione possono, con le modalità previste al comma 1, essere computate in diminuzione del reddito complessivo dei periodi d'imposta successivi entro il limite del reddito imponibile di ciascuno di essi e per l'intero importo che trova capienza nel reddito imponibile di ciascuno di essi a condizione che si riferiscano ad una nuova attività produttiva.

3. Le disposizioni del comma 1 non si applicano nel caso in cui la maggioranza delle partecipazioni aventi diritto di voto nelle assemblee ordinarie del soggetto che riporta le perdite venga trasferita o comunemente acquisita da terzi, anche a titolo temporaneo e, inoltre, venga modificata l'attività principale in fatto esercitata nei periodi d'imposta in cui le perdite sono state realizzate. La modifica dell'attività assume rilevanza se interviene nel periodo d'imposta in corso al momento del trasferimento od acquisizione ovvero nei due successivi od anteriori. La limitazione si applica anche alle eccedenze oggetto di riporto in avanti di cui al comma 4 dell'articolo 96, relativamente agli interessi indeducibili, nonché a quelle di cui all'articolo 1, comma 4, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, relativamente all'aiuto alla crescita economica. La limitazione non si applica qualora:

a) (lettera abrogata dall'art. 36, comma 12, lett. b) decreto-legge 4 luglio 2006 n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006 n. 248);

b) le partecipazioni siano relative a società che nel biennio precedente a quello di trasferimento hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore alle dieci unità e per le quali dal conto economico relativo all'esercizio precedente a quello di trasferimento risultino un ammontare di ricavi e proventi dell'attività caratteristica, e un ammontare delle spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi, di cui all'articolo 2425 del codice civile, superiore al 40 per cento di quello risultante dalla media degli ultimi due esercizi anteriori.

Al fine di disapplicare le disposizioni del presente comma il contribuente interpella l'amministrazione ai sensi dell'articolo 11, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante lo Statuto dei diritti del contribuente.

(1) Vedasi anche i commi da 76 a 80 dell'art. 1 legge 11 dicembre 2016 n. 232.

In caso di PVC consegnato a soggetti in regime di trasparenza di cui agli articoli 5⁷,

7 Articolo 5

Redditi prodotti in forma associata. (N.D.R.: Vedi artt. 7, 8 e 9 L. 27 dicembre 2002 n. 289.)

In vigore dal 30/03/1991

Modificato da: Legge del 25/03/1991 n. 102

Articolo 2

1. *I redditi delle società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice residenti nel territorio dello Stato sono imputati a ciascun socio, indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili.*

2. *Le quote di partecipazione agli utili si presumono proporzionate al valore dei conferimenti dei soci se non risultano determinate diversamente dall'atto pubblico o dalla scrittura privata autenticata di costituzione o da altro atto pubblico o scrittura autenticata di data anteriore all'inizio del periodo d'imposta; se il valore dei conferimenti non risulta determinato, le quote si presumono uguali.*

3. *Ai fini delle imposte sui redditi:*

a) *le società di armamento sono equiparate alle società in nome collettivo o alle società in accomandita semplice secondo che siano state costituite all'unanimità o a maggioranza;*

b) *le società di fatto sono equiparate alle società in nome collettivo o alle società semplici secondo che abbiano o non abbiano per oggetto l'esercizio di attività commerciali;*

c) *le associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni sono equiparate alle società semplici, ma l'atto o la scrittura di cui al comma 2 può essere redatto fino alla presentazione della dichiarazione dei redditi dell'associazione;*

d) *si considerano residenti le società e le associazioni che per la maggior parte del periodo d'imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato.*

L'oggetto principale è determinato in base all'atto costitutivo, se esistente in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata, e, in mancanza, in base all'attività effettivamente esercitata.

4. *I redditi delle imprese familiari di cui all'art. 230 bis del c.c., limitatamente al 49% dell'ammontare risultante dalla dichiarazione dei redditi dell'imprenditore, sono imputati a ciascun familiare, che abbia prestato in modo continuativo e prevalente la sua attività di lavoro nell'impresa, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili.*

La presente disposizione si applica a condizione:

a) *che i familiari partecipanti all'impresa risultino nominativamente, con l'indicazione del rapporto di parentela o di affinità con l'imprenditore, da atto pubblico o da scrittura privata autenticata anteriore all'inizio del periodo d'imposta, recante la sottoscrizione dell'imprenditore e dei familiari partecipanti;*

b) *che la dichiarazione dei redditi dell'imprenditore rechi l'indicazione delle quote di partecipazione agli utili spettanti ai familiari e l'attestazione che le quote stesse sono proporzionate alla qualità e quantità del lavoro effettivamente prestato nell'impresa in modo continuativo e prevalente, nel periodo d'imposta;*

c) *che ciascun familiare attesti, nella propria dichiarazione dei redditi, di aver prestato la sua attività di lavoro nell'impresa in modo continuativo e prevalen-*

115 e 116⁸ del d.p.r. 917/1986, la suddetta dichiarazione può essere presentata anche dai soggetti partecipanti, ai quali si applicano le disposizioni del presente articolo per regolarizzare le imposte sui maggiori redditi di partecipazione ad essi imputabili.

Art. 1, comma 5 – (Autoliquidazione dell'imposta)

Le imposte autoliquidate nelle dichiarazioni presentate, relative a tutte le violazioni constatate per ciascun periodo d'imposta, devono essere versate, senza applicazione:

✓ *delle sanzioni irrogabili ai sensi dell'art. 17, comma 1 del d.lgs. 472/1997⁹*

✓ *e degli interessi,*

✓ ***entro il 31 maggio 2019.***

Art. 1, comma 6 – (Risorse proprie tradizionali)

te.

5. *Si intendono per familiari, ai fini delle imposte sui redditi, il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado.*

8 Articolo 115 - Opzione per la trasparenza fiscale, Articolo 116 - Opzioni per le società a ristretta base proprietaria.

9 Art. 17.

Irrogazione immediata

1. *In deroga alle previsioni dell'articolo 16, le sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono possono essere irrogate, senza previa contestazione e con l'osservanza, in quanto compatibili, delle disposizioni che regolano il procedimento di accertamento del tributo medesimo, con atto contestuale all'avviso di accertamento o di rettifica, motivato a pena di nullità.*

2. *È ammessa definizione agevolata con il pagamento del quarto della sanzione irrogata, entro sessanta giorni dalla notificazione del provvedimento.*

3. *Sono irrogate mediante iscrizione a ruolo, senza previa contestazione, le sanzioni per omesso o ritardato pagamento dei tributi, ancorché risultante da liquidazioni eseguite ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, concernente disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi, e ai sensi degli articoli 54-bis e 60, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, recante istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto. Non si applica la definizione agevolata prevista nel comma 2.*

Limitatamente ai debiti relativi alle risorse proprie tradizionali previste dall'articolo 2, paragrafo 1, lettera a, della decisione 2014/335/UE¹⁰, Euratom del Consiglio, del 26/05/2014, il debitore è tenuto a corrispondere, in aggiunta alle somme di cui al comma 5, a decorrere dal 01/05/2016, gli interessi di mora previsti dall'articolo 114, paragrafo 1, del regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio del 09/10/2013, fatto salvo quanto previsto ai paragrafi 3 e 4 dello stesso articolo 114.

Art. 1, comma 7– (Perfezionamento della presentazione della dichiarazione)

La definizione agevolata di cui al comma 1, si perfeziona con la:

- ✓ *presentazione della dichiarazione*
- ✓ *ed il versamento in un'unica soluzione, o della prima rata entro i termini di cui ai commi 2 e 5.*

Si applicano le disposizioni previste dall'articolo 8, commi 2,3,4 del d.lgs. 218/1997¹¹,

¹⁰ 1. Costituiscono risorse proprie iscritte nel bilancio dell'Unione le entrate provenienti:
dalle risorse proprie tradizionali costituite da prelievi, premi, importi supplementari o compensativi, importi o elementi aggiuntivi, dazi della tariffa doganale comune e altri dazi fissati o da fissare da parte delle istituzioni dell'Unione sugli scambi con paesi terzi, dazi doganali sui prodotti che rientrano nell'ambito di applicazione del trattato, ormai scaduto, che istituisce la Comunità europea del carbone e dell'acciaio, nonché contributi e altri dazi previsti nell'ambito dell'organizzazione comune dei mercati nel settore dello zucchero;

¹¹ Articolo 8 - Adempimenti successivi (1).
In vigore dal 22/10/2015
Modificato da: Decreto legislativo del 24/09/2015 n. 159
Articolo 2

Nota:

2. Le somme dovute possono essere versate anche ratealmente in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo o in un massimo di sedici rate trimestrali se le somme dovute superano i cinquantamila euro. L'importo della prima rata è versato entro il termine indicato nel comma 1. Le rate successive alla prima devono essere versate entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre. Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi calcolati dal giorno successivo al termine di versamento della prima rata.
3. Entro dieci giorni dal versamento dell'intero im-

con un **massimo di venti rate trimestrali di pari importo.**

E' esclusa la compensazione prevista dall'articolo 17 del d.lgs. 241/1997¹².

porto o di quello della prima rata il contribuente fa pervenire all'ufficio la quietanza dell'avvenuto pagamento. L'ufficio rilascia al contribuente copia dell'atto di accertamento con adesione.

4. Per le modalità di versamento delle somme dovute si applicano le disposizioni di cui all'articolo 15-bis. In caso di inadempimento nei pagamenti rateali si applicano le disposizioni di cui all'articolo 15-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602 (2).

(1) Per la determinazione degli interessi vedasi la lettera d) del comma 2 dell'art. 6 decreto 21 maggio 2009.

(2) Articolo così sostituito dall'art. 2, comma 2 decreto legislativo 24 settembre 2015 n. 159 e, ai sensi del successivo art. 15, comma 3 decreto legislativo n. 159 del 2015, le disposizioni contenute nel presente articolo non si applicano agli atti di adesione, agli atti definiti ai sensi dell'articolo 15 del presente decreto legislativo, alle conciliazioni giudiziali e alle mediazioni tributarie già perfezionati alla data del 22 ottobre 2015, data di entrata in vigore del decreto legislativo n. 159 del 2015.

12 Sezione I - versamento unitario e compensazione - art. 17 (Oggetto)

1. I contribuenti titolari di partita IVA eseguono versamenti unitari delle imposte, dei contributi dovuti all'INPS e delle altre somme a favore dello Stato, delle regioni e degli enti previdenziali, con eventuale compensazione dei crediti, dello stesso periodo, nei confronti dei medesimi soggetti, risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche presentate successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto. Tale compensazione deve essere effettuata entro la data di presentazione della dichiarazione successiva.

2. Il versamento unitario e la compensazione riguardano i crediti e i debiti relativi:

a) alle imposte sui redditi e alle ritenute alla fonte riscosse mediante versamento diretto ai sensi dell'articolo 3, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602;

b) all'imposta sul valore aggiunto dovuta ai sensi degli articoli 27 e 33 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e quella dovuta dai soggetti di cui all'articolo 74;

c) alle imposte sostitutive delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto;

d) all'imposta prevista dall'articolo 3, comma 143, lettera a), della legge 23 dicembre 1996, n. 662;

e) ai contributi previdenziali dovuti da titolari di posizione assicurativa in una delle gestioni amministrate da enti previdenziali, comprese le quote associative;

f) ai contributi previdenziali ed assistenziali dovuti dai datori di lavoro e dai committenti di prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa di cui all'articolo 49, comma 2, lettera a), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917;

g) ai premi per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali dovuti ai sensi del testo unico approvato con decreto del Presidente della Repubblica 30 giugno 1965, n. 1124;

Art. 1, comma 8 – (Effetti del mancato perfezionamento)

In caso di mancato perfezionamento non si producono gli effetti del presente articolo ed il competente ufficio procede alla notifica degli atti relativi alle violazioni constatate.

Art. 1, comma 9 – (Proroga biennale dei periodi di imposta)

In deroga all'articolo 3, comma 1 della legge 212/2000¹³, con riferimento ai periodi di imposta fino al 31/12/2015, oggetto di PVC di cui al comma 1, i termini di cui all'articolo 43 del d.p.r. 600/1973 e dell'articolo 57 del d.p.r. 633/1972, sono prorogati di due anni.

Art. 1, comma 10 – (Ulteriori provvedimenti da emanare)

Con uno o più provvedimenti del direttore dell'Agenzia delle entrate, di concerto con il direttore dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, sono emanate le ulteriori disposizioni necessarie per l'attuazione del presente articolo.

- Le critiche alla prima versione

L'emanazione dell'articolo 1 non ha riscosso approvazione da parte degli operatori del settore.

Ci si è accorti sin da subito che la dispo-

ne non portava in realtà vantaggi apprezzabili e questo per una serie di motivi.

Innanzitutto, non era possibile aderire parzialmente ai PVC e questo aspetto poteva allontanare il contribuente dalla scelta di chiudere un contenzioso, lasciando al contempo un giusto margine di discrezionalità verso quei rilievi ritenuti infondati.

Infatti, va tenuto conto che la finalità che l'Erario deve perseguire è quella di una giusta capacità contributiva. L'accertamento è una procedura sicuramente onerosa e sarebbe importante anche per le casse del fisco raggiungere un accordo riducendo al massimo inutili e costosi contenziosi.

Veniva anche criticato il divieto di utilizzo, a scomputo dei maggiori imponibili dichiarati, delle perdite ed il divieto di compensazione. Anche questi istituti, considerati ormai di carattere generale, vengono immotivatamente disapplicati.

Infine si criticava l'effettivo vantaggio derivante dall'adesione, in considerazione che la definizione agevolata dei PVC comportava il versamento dell'intero tributo determinato, al netto delle sanzioni e degli interessi ed in considerazione che il divieto di aderire parzialmente avrebbe potuto trovare un bilanciamento con la previsione di una riduzione anche del tributo.

La versione approvata in senato dell'articolo 1 del d.l. 119/2018 (versione definitiva)

Purtroppo in sede di conversione in legge, i rilievi messi in luce dalla dottrina e portati avanti anche da alcuni esponenti politici tramite emendamenti, non sono stati ascoltati.

Le uniche modifiche accolte in Senato, in sede di conversione in legge, hanno riguar-

h) agli interessi previsti in caso di pagamento rateale ai sensi dell'articolo 20.

13 Art. 3. - (Efficacia temporale delle norme tributarie)

1. Salvo quanto previsto dall'articolo 1, comma 2, le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo. Relativamente ai tributi periodici le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono.

dato aspetti meramente formali:

- ✓ Emendamento 1.32 (modifiche in merito al termine ed alla determinazione quantitativa delle rate successive alla prima):

Le suddette rate dovranno essere versate entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre;

Debbono essere applicati gli interessi legali calcolati dal giorno successivo al termine della prima rata;

Si elimina, al secondo periodo del comma 7, il riferimento all'applicazione dell'articolo 8, comma 2, del D.Lgs. 218/1997, relativo alle modalità di rateazione delle somme dovute. Rimane ferma l'applicazione dei successivi commi 3 e 4 del citato articolo 8.

Ad oggi, sinteticamente, l'articolo 1 prevede quanto segue:

Sono definibili i PVC per i quali, alla data di entrata in vigore del decreto, non è stato ancora notificato *l'accertamento* o *l'invito al contraddittorio* e che hanno ad oggetto:

- ✓ Imposte sui redditi ed addizionali;
- ✓ Contributi previdenziali e ritenute;
- ✓ Imposte sostitutive;
- ✓ Irap;
- ✓ IVA
- ✓ Imposta sul valore degli immobili all'estero.

Relativi a periodi di imposta non scaduti ai sensi dell'articolo 43 del DPR 600/1973 e dell'articolo 57 del DPR 633/1972.

La domanda deve essere presentata entro il 31 maggio 2019 con le modalità stabilite da un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate.

Le imposte autoliquidate, devono essere versate senza l'applicazione:

- ✓ Delle sanzioni (art. 17, comma 1 del d.lgs. 472/1997);
- ✓ Degli interessi;
- ✓ In un'unica soluzione entro il 31/05/2019;
- ✓ Oppure in un numero massimo di 20 rate trimestrali di pari importo, **entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre** con prima rata entro il 31/05/2019.
- ✓ Per i debiti relativi alle risorse proprie tradizionali, si prevede l'applicazione di interessi di mora, a far data dal 01/05/2016.

Debbono essere applicati gli interessi legali calcolati dal giorno successivo al termine della prima rata;

I partecipanti di soggetti in *regime di trasparenza*, destinatari di PVC, possono presentare la dichiarazione di definizione agevolata per la definizione dei redditi agli stessi imputabili;

Non è possibile utilizzare, a scomputo dei maggiori imponibili dichiarati, le perdite di cui agli artt. 8 e 84 TUIR e la compensazione art. 17 D.LGS. 241/1997.

Le istruzioni operative emanate dall'Agenzia delle Dogane e dall'Agenzia delle Entrate

Ai sensi del comma 10 dell'articolo 1 del dl 119/2018 convertito in legge n. 136/2018 il direttore dell'Agenzia delle Entrate, il 23 gennaio 2019, emana la circolare n. 17/2019 concernente le disposizioni di attuazione per la definizione agevolata dei PVC.

La circolare si compone di sei punti:

1. Ambito oggettivo;
2. Ambito territoriale;

3. Modalità e termini di presentazione della dichiarazione;
4. Modalità e termini di versamento;
5. Modalità e termini per la definizione agevolata dei PVC aventi ad oggetto violazioni in materia di IVA all'importazione;
6. Effetti della dichiarazione presentata per la definizione agevolata.

- Ambito oggettivo

In merito all'ambito oggettivo, la circolare richiama testualmente quanto indicato nel primo comma dell'articolo 1 del d.l. 119/2018.

In particolare, conferma che la definizione dei PVC, nel caso in cui gli stessi possano riguardare più annualità, può essere fatta per singole annualità, purchè venga definita integralmente.

Conferma, inoltre, che possono avvalersi della definizione agevolata anche i contribuenti che hanno omesso di presentare la dichiarazione dei redditi per il periodo di imposta oggetto di verbale e che l'agevolazione riguarda anche le violazioni relative alle indebite compensazioni di crediti agevolativi.

Possono altresì avvalersi della definizione agevolata coloro nei confronti dei quali siano state svolte, successivamente al 24 ottobre 2018 (data di entrata in vigore del d.l. 119/2018), attività di controllo aventi ad oggetto le violazioni constatate nel PVC (quali ad esempio la notifica dell'avviso di accertamento, invito al contraddittorio, invito a questionario, ...) e sempre che tali procedimenti non siano stati già conclusi con altre forme di definizione.

Si tratta, comunque, di una previsione che non aveva necessità di integrazioni o chiarimenti, dato che il primo comma dell'artico-

lo 1 vieta l'adesione solamente nel caso in cui, alla data del 24 ottobre 2018 fosse già stato notificato un avviso di accertamento o ricevuto un invito al contraddittorio. Nulla disponendo, invece, nel caso in cui tali avvisi venissero notificati successivamente a tale data.

La circolare, invece, chiarisce che non costituisce causa di preclusione il ravvedimento parziale perfezionato ai sensi dell'articolo 13, comma 1, lettera b-quater del d.lgv. 472/1997 oppure la presentazione di un'istanza di accertamento con adesione avente ad oggetto le violazioni constatate nel PVC.

In caso di ravvedimento parziale, sarà possibile definire ai sensi dell'art. 1 la restante parte del PVC, nel caso, invece, di istanza di accertamento di adesione, il contribuente potrà scegliere se definire il PVC oppure se optare per la definizione agevolata dei procedimenti di accertamento oppure se aderire alle previsioni agevolate del verbale di accertamento al di fuori delle disposizioni di cui al titolo I del d.l. 119/2018.

- Ambito temporale

Con riferimento all'ambito temporale, la circolare non fa altro che richiamare le disposizioni indicate nel comma 2 e nel comma 9 dell'articolo 1 del d.l. 119/2018. Viene ulteriormente confermato, quindi, che si può aderire ai periodi di imposta per i quali non sono scaduti i termini per l'attività di accertamento e che si dovrà tenere conto della proroga biennale dei termini di decadenza limitatamente ai periodi di imposta sino al 31 dicembre 2015.

- Modalità e termini per la presentazione della dichiarazione

La circolare chiarisce che nella dichiarazione a rettifica ed integrazione di quanto

originariamente dichiarato, sono indicati esclusivamente i maggiori imponibili, le maggiori imposte e gli elementi derivanti dalle violazioni constatate nel PVC (modalità applicabile anche in caso di omessa dichiarazione).

Nella dichiarazione così predisposta andrà barrata la casella “correttiva nei termini” anche nel caso di omessa dichiarazione.

Il termine per la presentazione della dichiarazione scade il 31 maggio 2019.

La circolare, inoltre, ribadisce il divieto di utilizzare a scomputo degli imponibili le ulteriori perdite pregresse non utilizzate nella dichiarazione originaria.

Infine, è indicato che le stesse disposizioni valgono anche per le dichiarazioni dei soci di società trasparenti, nel caso in cui gli stessi decidano di aderire alle rispettive quote derivanti da PVC ricevuti e riguardanti società trasparenti.

- Modalità e termini di versamento delle somme dovute

Le imposte autoliquidate mediante la presentazione della dichiarazione, vanno versate in un'unica soluzione (oppure la prima rata) entro il 31 maggio 2019, senza l'applicazione delle sanzioni irrogabili ai sensi dell'articolo 17, comma 1 del d.lgv. 472/1997 e dei relativi interessi.

In caso di versamento rateale, come disposto in sede di conversione, le rate hanno scadenza trimestrale e vanno versate l'ultimo giorno di ciascun trimestre, con l'aggiunta di interessi legali calcolati dal giorno successivo al termine di versamento della prima rata.

Viene esclusa la possibilità di compensare ai sensi dell'articolo 17 del d.lgv. 241/1997.

- Modalità e termini per la definizione agevolata dei PVC aventi ad oggetto violazioni in materia di IVA all'importazione

Con riguardo alle violazioni in materia di IVA all'importazione, la circolare ricalca quanto già previsto per le altre fattispecie definibili, precisando però che:

- ✓ La domanda di definizione deve essere presentata in carta libera direttamente all'Ufficio doganale competente oppure tramite pec istituzionale;
- ✓ Il pagamento non può avvenire in forma rateale. Essendo prevista, come forma di definizione, solamente il pagamento integrale entro il 31 maggio 2019.

Si conferma, infine, come per le altre fattispecie, la possibilità di definire con modalità agevolata anche in caso di notifica, successiva al 24 ottobre 2018, di un atto di accertamento o in caso di presentazione di memorie difensive, a patto che la controversia non sia stata già conclusa.

- Effetti della presentazione della dichiarazione per la definizione agevolata

La dichiarazione produce gli effetti dell'articolo 1 del decreto solamente in caso di perfezionamento del relativo pagamento. Inoltre viene previsto che sino al mancato perfezionamento, gli effetti della dichiarazione prevalgono sulle eventuali attività di accertamento svolte successivamente al 24 ottobre 2018, aventi ad oggetto le violazioni contestate nel verbale.

Conclusioni

Le istruzioni operative hanno sicuramente il pregio di dirimere una serie di problematiche anche di natura operativa, come ad

esempio quelle riguardanti la modalità di presentazione delle dichiarazioni e dei relativi versamenti.

Rimangono però ad oggi una serie di interrogativi riguardanti le disposizioni del d.l. 119/2018.

Una prima critica riguarda la mancata possibilità di aderire parzialmente al contenuto del PVC. Sotto questo punto di vista non sono presenti pareri univoci. Va però tenuto in considerazione il fatto che potrebbe capitare che alcuni rilievi presenti nei PVC potrebbero essere infondati. Per questi motivi, consentire la definizione parziale di un atto, non avrebbe minato la finalità della disposizione.

Un altro aspetto su cui potrebbe permanere incertezza riguarda il caso di ritardo nel pagamento di una rata e se in tale caso si potrebbe configurare il mancato perfezionamento della definizione oppure se opererebbe la disciplina sul lieve inadempimento.

In considerazione che non sono presenti divieti specifici e dato che la disciplina sul lieve inadempimento ha portata generale, si potrebbe sostenere che un lieve ritardo, non comporterebbe il mancato perfezionamento della definizione. Va comunque considerato che la precedente disciplina sulla "rottamazione", non prevedeva l'applicazione del lieve inadempimento. Pertanto non è affatto scontata la sua applicazione. Sarebbe importante un ulteriore chiarimento in merito.

Un ulteriore aspetto che sembra essere idoneo a generare profili di illegittimità concerne il divieto di utilizzare a scomputo dell'imponibile dichiarato, le ulteriori perdite ed il divieto, di compensare le ulteriori imposte definite. L'istituto della compensazione e la possibilità di utilizzare le perdite, rispondono ad esigenze di carattere generale sia con riferimento ai principi di uguaglianza e di buona fede, sia con riferimento al principio di capacità contributiva.

Non si comprende, infatti, per quale ragione non sarebbe possibile utilizzare le ulteriori perdite presenti oppure utilizzare in compensazione di un'imposta, un credito correttamente dichiarato e spettante.

Infine, rimangono alcuni dubbi in merito alla possibilità di integrare, sino al termine del 31 maggio 2019, le dichiarazioni presentate e sulla conseguenza delle violazioni rilevate nel PVC ma per le quali non sono previste nello stesso immediate sanzioni o immediati rilievi.

Sarebbe opportuno quantomeno un ulteriore intervento legislativo finalizzato a sanare alcuni profili di apparente illegittimità o imparzialità della norma ed un ulteriore intervento chiarificatore da parte dell'Agenzia delle Entrate per dirimere alcune problematiche ad oggi aperte e che potrebbero essere fonte di difficoltà operative anche rilevanti, che potrebbero anche determinare il mancato perfezionamento dell'adesione.



I marchi d'impresa sono esclusi dalle agevolazioni fiscali del *patent box*

di Maurizio Villani
Avvocato tributarista

Premessa

In ambito commerciale, il marchio rappresenta un mezzo distintivo finalizzato a riconoscere ed identificare un “prodotto-servizio”, distinguendo lo stesso dal marchio della concorrenza.

Nel caso delle società sportive dilettantistiche (al pari delle società professionistiche), il marchio rappresenta l'elemento fondante dei rapporti di scambio instaurati tra le società sportive e i mercati di riferimento (aziende sponsor, tifosi, appassionati, stakeholder, bacino d'utenza)

Nello sviluppo del “business sportivo”, il marchio, grazie alla notorietà, immagine e fedeltà, quantifica una relazione con sog-

getti esterni e determina, in termini economici, un'importante fonte di “vantaggi competitivi” per il club di riferimento.

Ciò posto, si analizzano nei paragrafi seguenti gli aspetti fiscali del marchio.

1. Aspetti fiscali del marchio

La normativa di riferimento riguardante gli aspetti fiscali del marchio è contenuta, ai fini delle imposte dirette, negli artt.103 e 110 del D.P.R. n. 917/86, ai fini IVA, nell'art. 3, comma 2, n. 2 del D.P.R. n. 633/72, ai fini IRAP, nell'art. 5 del DLgs n. 446/97.

NORMATIVA IMPOSTE INDIRETTE

✓ **Art. 103 D.P.R. 917/86 (ammortamento beni immateriali):**

“Le quote di ammortamento del costo dei diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno, dei brevetti industriali, dei processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico sono deducibili in misura non superiore al 50 per cento del costo; quelle relative al costo dei marchi d'impresa sono deducibili in misura non superiore ad un diciottesimo del costo”.

✓ **Art. 110 D.P.R. 917/86 (norme generali sulle valutazioni):**

“Agli effetti delle norme del presente capo che fanno riferimento al costo dei beni senza disporre diversamente:

a) il costo è assunto al lordo delle quote di ammortamento già dedotte;

b) si comprendono nel costo anche gli oneri accessori di diretta imputazione, esclusi gli interessi passivi e le spese generali. Tuttavia per i beni materiali e immateriali strumentali per l'esercizio dell'impresa si comprendono nel costo gli interessi passivi iscritti in bilancio ad aumento del costo stesso per effetto di disposizioni di legge. Nel costo di fabbricazione si possono aggiungere con gli stessi criteri anche i costi diversi da quelli direttamente imputabili al prodotto; per gli immobili alla cui produzione è diretta l'attività dell'impresa si comprendono nel costo gli interessi passivi sui prestiti contratti per la loro costruzione o ristrutturazione; (4)

c) Il costo dei beni rivalutati, diversi da quelli di cui all'articolo 85, comma 1, lettere a), b) ed e), non si intende comprensivo delle plusvalenze iscritte, ad esclusione di quelle che per disposizione di legge non concorrono a formare il reddito. Per i beni indicati nella citata lettera e) che costituiscono immobilizzazioni finanziarie le plusvalenze iscritte non concorrono a formare il reddito per la parte eccedente le minusvalenze dedotte; (5)

d) il costo delle azioni, delle quote e degli strumenti finanziari simili alle azioni si intende non comprensivo dei maggiori o minori valori iscritti i quali conseguentemente non concorrono alla formazione del reddito, né alla determinazione del valore fiscalmente riconosciuto delle rimanenze di tali azioni, quote o strumenti;

e) per i titoli a reddito fisso, che costituiscono immobilizzazioni finanziarie e sono iscritti come tali in bilancio, la differenza positiva o negativa tra il costo d'acquisto e il valore di rimborso concorre a formare il reddito per la quota maturata nell'esercizio.”

NORMATIVA IVA

✓ **Art. 3, comma 2, n. 2, D.P.R. 633/82:**

“Costituiscono inoltre prestazioni di servizi, se effettuate verso corrispettivo:

[...]

2) le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti d'autore, quelle relative ad invenzioni industriali, modelli, disegni, processi, formule e simili e quelle relative a marchi e insegne, nonché le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti o beni similari ai precedenti;”

NORMATIVA IRAP

✓ **Art. 5, D.Lgs 446/97:**

“ Per i soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettera a), non esercenti le attività di cui agli articoli 6 e 7, la base imponibile è determinata dalla differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) dell'articolo 2425 del codice civile, con esclusione delle voci di cui ai numeri 9), 10), lettere c) e d), 12) e 13), nonché dei componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda, così come risultanti dal conto economico dell'esercizio.”

Dopo aver definito il quadro normativo fiscale in riferimento al marchio, si evidenzia che il marchio può essere iscritto tra le immobilizzazioni immateriali alla voce B (“Immobilizzazioni”), I (“Immobilizzazioni immateriali”), 4) (“Concessioni, licenze, marchi e diritti simili”), sia a seguito di produzione interna, sia a seguito di acquisizione a titolo oneroso da terzi. I **costi interni** iscrivibili sono solo i costi diretti sostenuti per la produzione del marchio. Naturalmente, essi sono **costi d'esercizio** e quindi addebitati nel Conto Economico dell'esercizio di competenza. Successivamente, gli stessi costi andranno capitalizzati nello Stato Patrimoniale, tra le immobilizzazioni immateriali, in modo che **producano la loro utilità nel tempo** e non solo nell'esercizio in cui sono stati sostenuti. I **costi d'esercizio** che è possibile capitalizzare nella voce “*Marchi*” riguarderanno: gli **stipendi**, i **salari** e altri costi relativi al personale impegnato nella realizzazione del marchio; i costi dei **professionisti esterni** che studiano la fattibilità dello stesso; i costi dei **materiali** impiegati per la creazione del marchio ed infine gli eventuali **costi per la registrazione**. La

produzione di un marchio prodotta internamente difficilmente viene capitalizzata, essendo gli ammontari dei costi relativi non particolarmente rilevanti e, comunque, inferiori al valore intrinseco di tale segno distintivo dell'azienda; frequente è l'acquisizione di marchi da altre società, trasferiti di solito insieme all'azienda. In tal caso, il valore del marchio deve essere **separatamente indicato** rispetto al valore di avviamento e degli altri beni materiali acquisiti. Il periodo di ammortamento è collegato al **diritto di sfruttamento in esclusiva** dei prodotti cui il marchio si riferisce, entro un periodo che non può eccedere 20 anni.

Ai **fini fiscali**, si sottolinea che il provento della cessione del marchio d'impresa, proprio della società cedente, **non può configurarsi quale ricavo**, in quanto la natura dell'oggetto ceduto fa sì che lo stesso non possa essere qualificato come bene alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa. L'**ammontare della plusvalenza o della minusvalenza** sarà costituito dalla differenza tra il corrispettivo conseguito, al netto degli oneri accessori di diretta imputazione (spese notarili,

etc.), e il costo non ammortizzato. Nel caso in cui il corrispettivo, al netto dei richiamati oneri di diretta imputazione, sia maggiore del costo non ammortizzato, si avrà una plusvalenza; nel caso contrario, una minusvalenza. Il costo, su cui vanno conteggiate le quote di ammortamento, deve essere comprensivo degli **oneri accessori** di diretta imputazione (nella fattispecie, ad esempio, le spese di trascrizione presso l'Ufficio italiano marchi e brevetti), esclusi gli interessi passivi e le spese generali. Per i soggetti che redigono in base ai principi contabili internazionali, la **deduzione del costo** dei marchi d'impresa e dell'avviamento è **ammessa** alle stesse condizioni e con gli stessi limiti annuali di cui all'art. 103 del Tuir, a prescindere dall'imputazione al conto economico. Ai fini dell'imposizione diretta, le *royalties* percepite per la concessione in licenza del marchio saranno considerate **ricavi per il percipiente**.

La legge di Stabilità 2015 ha introdotto un regime opzionale di **tassazione agevolata** (cd. *Patent box*) per i redditi derivanti dall'utilizzazione o dalla concessione in uso di alcune tipologie di beni immateriali, tra cui i marchi, successivamente esclusi dal D.L. n. 50/2017, di cui verrà data contezza nei successivi paragrafi.

2. Il valore del marchio e l'eventuale tassazione della relativa plusvalenza (Cass. n. 23498/2016)

La Suprema Corte, con la pronuncia **n. 23498 del 18.11.2016**, ha chiarito un aspetto particolarmente rilevante della vita aziendale, in tema di valore del marchio ed eventuale tassazione della relativa plusvalenza.

2.1 Il caso

Il caso sottoposto all'esame della Corte di Cassazione ha per oggetto la questione di due contribuenti che avevano ceduto, nel 1998, ad una società estera rispettivamente il 98% ed il 2% del capitale sociale di una società proprietaria di noti marchi di moda, per il valore nominale delle quote cedute, pari a 99 milioni di lire.

Nel corso della successiva attività di accertamento, svoltasi nel 2004, i verificatori avevano rinvenuto numerosi documenti concernenti la stima dei marchi, tra i quali uno studio che ne valutava il valore patrimoniale in 49 miliardi di lire ed il valore d'uso, ragguagliato a quello delle royalties da essi ritraibili per un periodo di quindici anni, in 247 milioni di lire, nonché cinque perizie, redatte tra il 2001 ed il 2003, che stimavano il valore dei marchi tra un minimo di 115 ed un massimo di 215 milioni di euro.

L'Agenzia delle Entrate ne aveva, quindi, desunto che il corrispettivo della cessione delle quote fosse diverso e ben più alto rispetto a quello dichiarato e ne aveva fatto seguire due avvisi di accertamento, con i quali aveva ripreso a tassazione, nei confronti dei due alienanti e ai fini delle imposte dirette, la plusvalenza derivante dalla cessione.

I contribuenti impugnavano gli avvisi, ottenendone l'annullamento dalla Commissione Tributaria Provinciale.

La Commissione Tributaria Regionale respingeva poi l'appello dell'ufficio, rimarcando l'insufficienza degli elementi addotti dall'Agenzia a sostegno della pretesa.

Infatti, il giudice di seconde cure evidenziava che l'ufficio aveva, a suo avviso, semplicemente identificato il valore dei marchi con quello della società, trascurando che

le stime considerate, peraltro ampiamente successive rispetto alle cessioni e redatte in prospettiva di successive cessioni stesse, riguardavano i marchi dell'intero gruppo, dei quali, inoltre, la società - le cui quote erano state cedute - era titolare per la sola nuda proprietà.

I dati emersi, dunque, secondo la Commissione Regionale, non consentivano di ricostruire in via presuntiva che fosse stato pagato un corrispettivo diverso da quello dichiarato; nè, aggiungeva il giudice d'appello, era possibile sostenere un'inversione dell'onere della prova a carico dei contribuenti, in applicazione del divieto dell'abuso del diritto.

Avverso questa sentenza proponeva infine ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate, sostenendo, tra le altre, che il comportamento palesemente e gravemente antieconomico delle parti, che avevano alienato le quote per un corrispettivo irrisorio, pari ad una percentuale che andava dallo 0,20 al 2% del loro valore, fosse elemento presuntivo sufficiente a far ritenere percepito un corrispettivo sensibilmente superiore.

Ciò posto, l'Agenzia non dubitava che la plusvalenza si dovesse ragguagliare al maggior valore acquistato dalle quote rispetto al loro preesistente valore giuridicamente rilevante, ovvero alla differenza positiva tra il costo o il valore della quota al momento in cui questa, per acquisto in qualsiasi forma, era entrata a far parte del patrimonio del soggetto ed il valore corrispondente al ricavo realizzato al momento in cui essa era uscita dal patrimonio.

A questo punto, occorre richiamare, infatti, l'art. 82, comma 5, del D.P.R. n. 917/86, nel testo applicabile all'epoca dei fatti, il quale stabiliva che la plusvalenza, realizzata mediante cessione di partecipazioni al capitale di società, consiste nella *"differenza tra il corrispettivo percepito ovvero la somma*

od il valore normale dei beni rimborsati ed il costo od il valore di acquisto, aumentato di ogni onere inerente alla loro produzione, compresa l'imposta di successione e donazione, con esclusione degli interessi passivi".

Secondo l'Agenzia, però, il corrispettivo ricevuto per le cessioni andava ragguagliato non già al valore nominale delle quote, che emergeva dai contratti di cessione, bensì al valore di mercato di esse, che andava ricostruito in base alle valutazioni di stima.

2.2 La motivazione della sentenza

Secondo la Suprema Corte, la statuizione della sentenza impugnata, secondo la quale *"la valutazione dei marchi del Gruppo ... è cosa diversa dal valore delle partecipazioni al capitale della s.r.l., oggetto della cessione (e fonte della possibile plusvalenza)"* era in effetti inesatta.

I marchi, infatti, essendo appostati sub 4) delle immobilizzazioni immateriali nell'attivo, a norma dell'art. 2424 c.c., concorrono alla definizione dello stato patrimoniale della società; e lo stato patrimoniale della società ne identifica il valore, ragguagliato al suo patrimonio netto, che consiste nella differenza tra l'attivo ed il passivo dello stato patrimoniale; e le quote sociali esprimono in percentuale tale valore.

Ma questa inesattezza, evidenzia inoltre la giurisprudenza di legittimità, non giovava comunque alle ragioni della ricorrente, in quanto, censurando tale statuizione, nonché quella secondo cui *"non è consentito all'A.F. "sostituire" il corrispettivo dichiarato in atto con una diversa cifra corrispondente al valore della partecipazione ceduta"*, l'ufficio finiva con l'evocare, come parametro di riferimento, la nozione di valore normale richiamata dall'art. 9, c. 4, lett. b, del D.P.R. n. 917/86, che impone di assegnare

alla quota di società non azionaria, ai fini del suo computo tra i redditi o le perdite, il valore proporzionato a quello del patrimonio netto della società.

A tal proposito, la stessa Suprema Corte ha già chiarito che una cosa è il criterio stabilito per la determinazione del valore da attribuire alle partecipazioni sociali ai fini del loro concorso (in positivo o in negativo) alla composizione (e, quindi, alla determinazione) del reddito complessivo del loro possessore e, altra cosa, è sottoporre a tassazione, quale reddito a sé stante, la diversa ricchezza manifestatasi con il trasferimento della titolarità (e di conseguenza anche del possesso) di quelle azioni o titoli (vedi, in particolare, Cass. N. 3290/12).

Ciò posto, ha evidenziato la Corte, non esclude che l'accertamento del suddetto valore normale possa essere concretamente valorizzato dal giudice di merito per sorreggere la presunzione (semplice) che il corrispettivo percepito dalla vendita di una partecipazione societaria sia difforme da quello dichiarato e, invece, conforme al valore normale; ma si tratta di valutazioni che rientrano nei poteri di accertamento del fatto del giudice di merito, al quale solo compete l'apprezzamento (non censurabile in sede di legittimità, se non sotto il profilo del vizio di motivazione) circa il ricorso alla prova presuntiva, la ricorrenza dei requisiti di precisione, gravità e concordanza richiesti dalla legge, la scelta dei fatti noti che costituiscono la base della presunzione e il giudizio logico con cui si deduce l'esistenza del fatto ignoto (cfr Cass. nn. 11906/03, 15737/03, 10847/07, 8023/09; ord. 101/15).

Pertanto, secondo il Supremo Consesso, risultava inammissibile il motivo di ricorso avanzato dall'Amministrazione, dato che a tale apprezzamento il giudice di merito aveva già provveduto, escludendo che la presunzione addotta dall'ufficio fosse connotata da gravità, precisione e concordanza.

L'apprezzamento compiuto dal giudice di merito, peraltro, si fondava proprio sulla mancanza di prova sia del valore di mercato delle quote come ricostruito dall'Agenzia, e sia dell'enorme divario tra esso ed il loro valore nominale.

Con altro motivo di impugnazione, tuttavia, la medesima Amministrazione Finanziaria evidenziava l'esistenza di indizi presuntivi dell'avvenuto incasso, da parte delle contribuenti, di un corrispettivo della cessione delle quote ben superiore a quello dichiarato, facendo anche leva sul fatto che, come risultava dalle perizie di stima, compresa quella depositata dalle stesse contribuenti, la società era dedita esclusivamente alla gestione di marchi, di modo che la valutazione del valore dei marchi finiva col coincidere con quello della società.

La motivazione espressa sul punto, secondo l'Agenzia, era dunque insufficiente, avendo il giudice d'appello anche ommesso di considerare che, quanto al valore dei marchi, la stima valorizzata dall'ufficio risaliva ad appena quattro mesi dopo le cessioni, e che nella determinazione del valore rientrava anche la stima della redditività futura, e che, infine, finanche rispetto alla perizia di parte, il corrispettivo dichiarato risultava essere pari ad appena il 2% di quello di mercato.

Tali circostanze di fatto, secondo la Suprema Corte, erano dunque potenzialmente idonee ad orientare una diversa decisione del giudice di merito, dando conto di una differenza abnorme tra valore nominale e valore reale delle quote cedute, capace di connotare come irragionevole la condotta delle contribuenti e di fondare quindi una diversa valutazione del compendio indiziario in atti.

3. Patent box: la normativa di riferimento e l'esclusione dei marchi dal 2017 (art. 56, D.L. n. 50/2017).

3.1. Aspetti generali

La disciplina normativa è stata introdotta nel nostro ordinamento con la L. n. 190/2014 (Legge di Stabilità 2015).

È un **regime di tassazione agevolata sui redditi prodotti grazie all'uso di determinati beni immateriali**, tra cui l'utilizzo di **opere dell'ingegno, di brevetti industriali, marchi d'impresa (fino al 2016), di disegni e modelli, nonché di processi, formule e informazioni relativi a esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili** (art. 1, co. da 37 a 45, L. n. 190/2014).

Il Legislatore, con l'introduzione di questo beneficio, ha voluto favorire le attività di ricerca e sviluppo con una detassazione pari al 30% nel 2015, al 40% nel 2016 ed al 50% a partire dal 2017.

Predetta norma ha demandato le disposizioni attuative del regime ad un Decreto del Ministero dello Sviluppo economico, di concerto con il Ministero dell'Economia e delle Finanze.

La disciplina è, per tale motivo, diventata operativa con l'approvazione del Decreto Mise 30.7.2015, in base al quale **l'opzione per il regime *patent box* è valida per 5 periodi d'imposta, è irrevocabile e rinnovabile.**

Deve inoltre essere comunicata all'Agenzia delle Entrate, limitatamente ai primi due periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31.12.2014, mentre, a partire dal terzo periodo, viene espressa nella dichiarazione dei redditi e decorre dal periodo d'imposta

cui si riferisce la stessa dichiarazione.

Il regime premiale trova il suo fondamento nel *nexus approach* elaborato in sede **Ocse** (Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico) e descritto nel **Final Report dell'Action 5 del progetto Beps (Base erosion and profit shifting)**, intitolato «*Countering harmful tax practices more effectively taking into account transparency and substance*».

Precisamente, l'Action 5 del progetto Beps si è focalizzata sui regimi preferenziali di tassazione delle proprietà intellettuali (Ip regimes), con il principale obiettivo di tracciare regole condivise per uniformarne le strutture e, in tal modo, contrastare la concorrenza fiscale dannosa.

Il Legislatore nazionale, con l'introduzione di tale regime, ha voluto tutelare la base imponibile nazionale con l'obiettivo di incentivare:

- ✓ la collocazione in Italia dei beni immateriali attualmente detenuti all'estero da imprese italiane o estere;
- ✓ il mantenimento dei beni immateriali in Italia, evitandone la ricollocazione all'estero;
- ✓ l'investimento in attività di ricerca e sviluppo.

La normativa italiana, in conformità a quanto stabilito dall'Ocse, prevede che la quota parte di reddito dell'intangibile derivante dal prodotto fra il reddito del singolo Ip ed il coefficiente nexus non concorre a formare il reddito di impresa nella misura, a regime, del 50%.

Di conseguenza, il Legislatore interno, in linea con quanto accaduto in ambito internazionale, ha introdotto anche nel nostro ordinamento un regime di *patent box*.

3.2. Ambito soggettivo

Possono godere dell'agevolazione fiscale del *patent box*:

- **tutti i titolari di reddito d'impresa senza alcuna specificazione o limitazione**, indipendentemente dalla natura giuridica o dalla dimensione degli stessi e, pertanto, sia le persone fisiche che esercitano imprese commerciali sia le società di persone (tranne le società semplici);
- **le società/enti di ogni tipo (compresi i trust, con o senza personalità giuridica) non residenti in Italia, purché siano residenti in Paesi con i quali sia in vigore un accordo per evitare la doppia imposizione e ci sia uno scambio di informazioni effettivo**. In base all'art. 3 del Decreto 30.7.2015, l'accesso al regime è precluso ai soli soggetti assoggettati alle procedure fallimentari (procedure di fallimento, liquidazione coatta, amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi) ed a quei soggetti che determinano il reddito con metodologie diverse da quella analitica (nuovo regime forfetario, tonnage tax).

3.3. Ambito oggettivo

Sono **oggetto** dell'agevolazione i redditi derivanti dall'utilizzo di:

- **software coperto da copyright;**
- **disegni e modelli giuridicamente tutelati;**
- **processi/formule/informazioni relativi a esperienze acquisite in campo industriale, commerciale scientifico giuridicamente tutelabili;**
- **brevetti industriali** siano essi concessi o in corso di concessione, ivi inclusi i bre-

vetti per invenzione (comprese le invenzioni biotecnologiche e relativi certificati complementari di protezione), i brevetti per modello di utilità, nonché i brevetti e certificati per varietà vegetali e le topografie di prodotti a semiconduttori;

- **marchi d'impresa inclusi i marchi collettivi, siano essi registrati o in corso di registrazione sino al 2016.**

È possibile godere dell'agevolazione prevista dal *patent box*, sia quando avviene **l'uso diretto dei beni immateriali agevolabili, sia nei casi di concessione in uso del diritto di utilizzo dei beni immateriali agevolabili**, purché il soggetto che esercita l'opzione goda del diritto allo sfruttamento economico delle immobilizzazioni immateriali.

Ai fini della quantificazione del beneficio è necessario, in primo luogo, determinare la quota di reddito derivante dall'utilizzo dell'immobilizzazione immateriale agevolata.

In caso di utilizzo indiretto (concessione in uso del diritto di utilizzo a terzi), saranno oggetto di detassazione i canoni percepiti, al netto dei costi diretti ed indiretti fiscalmente rilevanti.

Nelle circostanze di utilizzo diretto, sarà invece necessario quantificare il contributo economico del bene alla formazione del reddito complessivo.

Tale determinazione dovrà essere oggetto di un accordo preventivo, effettuato in contraddittorio con l'Agenzia delle Entrate.

Tale procedura, avente natura obbligatoria, dovrà riguardare la preventiva statuizione, sia dell'ammontare dei componenti positivi di reddito impliciti, che dei relativi criteri di individuazione dei componenti negativi.

L'attivazione della procedura per la stipula dell'accordo preventivo rimane opzionale nei casi in cui:

- il reddito agevolabile derivi da operazioni con società che, direttamente o indirettamente, controllano l'impresa, ne sono controllate, o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa;
- le plusvalenze derivino da operazioni con società che, direttamente o indirettamente, controllano l'impresa, ne sono controllate, o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa.

In virtù della disciplina del *patent box*, potranno usufruire della totale esenzione di imponibilità le plusvalenze derivanti dalla cessione di beni agevolabili.

In tale ipotesi, le condizioni necessarie da rispettare per esercitare l'opzione sono che il 90% del corrispettivo di vendita sia reinvestito nella manutenzione o nello sviluppo di altri beni immateriali agevolabili e che l'investimento anzidetto si verifichi entro la chiusura del secondo periodo di imposta successivo a quello nel quale è avvenuta la cessione.

L'Amministrazione finanziaria, con la **Circolare n. 11/2016**, ha indicato tutti i passaggi da effettuare per il **calcolo dell'agevolazione**:

- calcolare il **reddito agevolabile che deriva dall'uso del bene immateriale**;
- calcolare il **nexus ratio**, ossia il rapporto tra i costi qualificati ed i costi complessivi;
- calcolare **la quota del reddito agevolabile, attraverso il prodotto tra reddito agevolabile e nexus ratio**.

Ai fini della determinazione del reddito attribuibile ai beni immateriali nell'ambito del regime del *patent box*, **la Circolare, al paragrafo 7.2 e segg., indica i metodi da preferire, in ossequio a quanto previsto dal Capitolo VI delle Linee Guida Ocse.**

I titolari del reddito di impresa, per poter

accedere al regime premiale, devono esercitare un'opzione da comunicare all'Agenzia delle Entrate con modalità telematiche.

Per i primi due periodi d'imposta di applicazione della norma (2015 e 2016), è necessario utilizzare il modello semplificato approvato dall'Agenzia delle Entrate con il Provvedimento 10.11.2015.

A decorrere dal 2017, il contribuente che vuole aderire deve, invece, esprimere la volontà di adesione con la dichiarazione dei redditi presentata nel periodo d'imposta, a decorrere dal quale si intende esercitata l'opzione.

Le modalità di presentazione dell'istanza e dello svolgimento della procedura di ruling sono state definite con il Provvedimento 1.12.2015 e chiarite con la C.M. 7.4.2016, 11/E.

3.4. Novità introdotte dall'art. 56 del D.L. n. 50/2017

Il regime fiscale del *patent box* è stato oggetto di recenti di modifiche, apportate dal **D.L. 24.4.2017, n. 50**, che ha provveduto a ridisegnarne la normativa.

La novità di maggiore rilevanza introdotta dall'art. 56 del D.L. 24.4.2017, n. 50, è stata il restringimento dell'ambito oggettivo del *patent box*, avvenuta con l'esclusione dei redditi prodotti dall'uso dei marchi d'impresa.

Il governo, pertanto, escludendo i marchi d'impresa dal novero delle agevolazioni fiscali del *Patent box*, di fatto ha escluso le squadre di calcio dall'elenco delle società che possono sfruttare la tassazione agevolata; precisamente, dal 2017, non possono essere scontati i redditi generati dallo sfruttamento dei marchi di impresa.

Predetta novità non consente a molti club

calcistici di tagliare il budget da destinare a Ires e Irap, grazie alla commercializzazione worldwide del proprio marchio.

Analizziamo in dettaglio cosa accade al nuovo regime normativo della *Patent box*.

Dal punto di vista del profilo oggettivo, con decorrenza dal periodo d'imposta 2017, potranno essere detassati, nella misura del 50%, solo i redditi derivanti dall'utilizzo di:

- software protetto da copyright;
- brevetti industriali;
- disegni e modelli;
- processi, formule ed informazioni, relativi a esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico.

Invece, la fuoriuscita dei marchi dal regime del *patent box*, entrata in vigore dal periodo d'imposta 2017, ha fatto restare salve e valide per tutto il quinquennio (ed in ogni caso non oltre il 30.6.2021), tutte le opzioni esercitate entro il periodo 2016; tuttavia, in tal caso, al termine del primo quinquennio, l'opzione non potrà essere rinnovata.

Inoltre, l'art. 56 del D.L. n. 50/2017, ha apportato al regime del *patent box* un'ulteriore novità, concernente la **detassazione dei redditi prodotti dall'utilizzo congiunto di immobilizzazioni immateriali**.

In tal caso, saranno detassati, nella misura del 50%, i redditi prodotti da immobilizzazioni immateriali (rientranti nella categoria dei beni agevolabili), appartenenti a singole tipologie di beni, collegati tra loro dal vincolo di complementarietà e che, utilizzati congiuntamente, realizzano:

- ✓ un prodotto o una famiglia di prodotti;
- ✓ un processo o un gruppo di processi.

Diversamente dalle disposizioni della normativa previgente, dove il gruppo di beni doveva essere di proprietà dello stesso

soggetto, e quindi veniva considerato quale unico bene immateriale, con le recenti modifiche è venuta meno la disposizione che il gruppo di beni debba necessariamente appartenere al medesimo soggetto e, di conseguenza, la fattispecie che tale gruppo di beni sia da considerarsi quale unica entità.

Le modifiche summenzionate, apportate alla disciplina del *patent box*, sono entrate in vigore a partire dal periodo d'imposta 2017; quindi, sono valide per tutte le adesioni al regime che avverranno dal 2017 in poi.

Pertanto, alle opzioni esercitate sino al 31.12.2016, cioè a quelle relative ai periodi d'imposta 2015 e 2016, si applicheranno le disposizioni previgenti alla nuova disciplina.

Le recenti modifiche dell'art. 56 del D.L. n. 50/2017 saranno, pertanto, operative per le opzioni di adesione al regime, che saranno effettuate dal 2017 e, più precisamente, per i soggetti:

- con periodo coincidente con l'anno solare, per le opzioni esercitate dopo il 31.12.2016;
- con periodo non coincidente con l'anno solare, a decorrere dal terzo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2014, relativamente al quale le opzioni sono esercitate al 31.12.2016.

Sul punto, occorre mettere in rilievo il fatto che l'esclusione dei marchi d'impresa dall'agevolazione del *Patent box* è volta ad allineare la disciplina di tale regime fiscale alle linee guida dell'OCSE e, in particolare, alle raccomandazioni contenute nel documento "*Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*". Tale documento costituisce l'azione 5 del *Beps (Base Erosion and profit shifting) Action Plan 2015* dell'OCSE.

4. Raccomandazioni OCSE del 2015

A seguito della modifica attuata dall'art.56 del D.L. n. 50/2017, sulla base delle raccomandazioni OCSE del 2015, appare opportuno dare definizione alle loro linee guida.

Con il termine **Beps** si intendono le pratiche fiscali dannose con cui viene sottratto reddito imponibile allo Stato di produzione o Stato fonte in favore di altri Stati che prevedono regimi fiscali più favorevoli. Tali pratiche fiscali elusive sottraggono ingenti risorse alle economie nazionali che potrebbero essere utilizzate per il bene comune: politiche di *welfare*, piani di consolidamento post-crisi, ecc. Pratiche fiscali di questo tipo incidono negativamente anche sulla fiducia da parte dei cittadini nei sistemi fiscali, contribuendo ad erodere il c.d. capitale civico.

Per tali ragioni, durante il summit del G20 del 19 giugno 2012, tenutosi in Messico, è stato affrontato il problema e, successivamente, durante il summit del G20 del 5-6 novembre 2012 è stato dato mandato all'OCSE di approfondire il tema.

L'OCSE ha poi presentato, durante la riunione del G20 del 19-20 luglio 2013 tenutasi a Mosca, un primo rapporto, *l'Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, in cui ha individuato un piano d'azione articolato su quindici misure, finalizzato ad affrontare il problema sul piano internazionale.

Il 16 novembre 2014 l'OCSE ha presentato un pacchetto di rapporti e, infine, il 5 ottobre 2015 sono stati pubblicati i risultati finali dell'intero progetto, i c.d. final reports.

I *final reports* rappresentano un pacchetto di misure di contrasto ai Beps che prevedono standard minimi in materia di scambio d'informazioni tra Paesi, di abuso dei trattati, di limitazione delle pratiche fiscali dan-

nose, di scambio automatico di informazioni in sede di accordi fiscali tra multinazionali e Paesi (c.d. ruling) e di accordi tra le amministrazioni fiscali, per evitare che le azioni di contrasto alla doppia non imposizione si traducano in una doppia imposizione.

Il pacchetto di misure comprende in tutto 15 azioni. In questa sede, ci interessa la su richiamata **azione 5 "Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance", che, con la finalità di contrastare le pratiche fiscali dannose, ha l'obiettivo di potenziare il suddetto requisito dell'attività sostanziale tramite il quale definire se un regime fiscale è dannoso e quindi facilita pratiche di erosione di basi imponibili.**

Con riferimento ai regimi fiscali agevolati aventi ad oggetto beni intangibili, l'azione 5 analizza 16 regimi fiscali riferiti a tali beni, evidenziando come tutti siano non coerenti, in tutto o in parte, con il suddetto nexus approach. Nel documento relativo all'azione 5, si evidenzia anche come tale incoerenza diffusa sia riconducibile al fatto che la metodologia del nexus approach è stata elaborata nell'ambito del progetto Beps in via successiva rispetto all'introduzione di tali regimi fiscali agevolati.

Nel documento viene anche esplicitamente indicato che i marchi d'impresa devono essere tenuti fuori da regimi fiscali agevolati aventi ad oggetto beni immateriali, dato che tali beni intangibili si potrebbero prestare maggiormente a pratiche elusive di delocalizzazione dei redditi ad essi riferiti dai Paesi dove sono stati generati verso altri Paesi con fiscalità agevolata.

Per tale motivo, in Italia, il legislatore è di recente intervenuto con il DL n. 50/2017 citato, con cui i marchi d'impresa sono stati eliminati dal campo di applicazione della normativa del *Patent box*.

A tal proposito, si mette in luce che nel

report dell'OCSE "Harmful Tax practices - 2017 Progress Report on Preferential Regimes", pubblicato il 16 ottobre 2017, il *Patent box* italiano non è più classificato come dannoso, fatta eccezione per il perio-

do compreso tra il 30 giugno e il 31 dicembre 2016, durante il quale erano ammesse all'agevolazione fiscale anche le domande di opzione relative ai marchi d'impresa.



Direttiva ATAD: Lo schema del Decreto Legislativo – Parte 5° ed ultima

di Paolo Soro

Dottore Commercialista

Schema di decreto legislativo recante attuazione della Direttiva (UE) 2016/1164, riguardante le norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno, come modificata dalla Direttiva (UE) 2017/952, concernente la variazione della Direttiva (UE) 2016/1164, relativamente ai disallineamenti da ibridi con i Paesi terzi.

In questa quinta e ultima parte, analizziamo l'intero Capo IV "Disposizioni in materia di disallineamenti da ibridi".

Le disposizioni di interesse sono sostanzialmente le seguenti:

Definizioni principali

Un "disallineamento" è un effetto di doppia deduzione o di deduzione senza inclusione.

Un "disallineamento da ibridi", è una situazione che coinvolge un soggetto passivo in cui:

1) un componente negativo di reddito, in base alle previsioni contrattuali che regolano uno strumento finanziario ovvero un trasferimento ibrido, genera una deduzione

senza inclusione e congiuntamente:

1.1. il corrispondente componente positivo di reddito non è incluso dalla giurisdizione del beneficiario in un periodo d'imposta che inizia entro 12 mesi dalla fine del periodo d'imposta del pagatore con riferimento al quale il componente negativo di reddito è stato dedotto;

1.2. il disallineamento è imputabile a differenze nella qualificazione dello strumento finanziario o del componente reddituale in base alla giurisdizione del pagatore e a quella diversa del beneficiario;

2) in ogni caso, un componente negativo di reddito sostenuto ovvero che si ritiene sia sostenuto in base alle previsioni contrattuali che regolano uno strumento finanziario ovvero un trasferimento ibrido, non genera un disallineamento da ibridi se lo

sgravio fiscale concesso nella giurisdizione del beneficiario è dovuto esclusivamente allo status fiscale di quest'ultimo o al fatto che lo strumento è soggetto ai termini di un regime fiscale speciale;

3) un componente negativo di reddito sostenuto ovvero che si ritiene sia sostenuto a favore di un'entità ibrida genera un effetto di deduzione senza inclusione e il disallineamento è il risultato di differenze nell'allocatione del corrispondente componente positivo di reddito a favore dell'entità ibrida in base alle leggi della giurisdizione in cui è stabilita o registrata l'entità ibrida e alle leggi della giurisdizione di qualsiasi soggetto con una partecipazione in tale entità ibrida. In ogni caso, un componente negativo di reddito sostenuto ovvero che si ritiene sia sostenuto, non determina un disallineamento da ibridi laddove la deduzione senza inclusione si sarebbe verificata in ogni caso a causa dello status di esenzione dall'imposta del beneficiario a norma delle leggi della sua giurisdizione di residenza ovvero di localizzazione;

4) un componente negativo di reddito sostenuto ovvero che si ritiene sia sostenuto a favore di un'entità avente una o più stabili organizzazioni genera un effetto di deduzione senza inclusione e tale disallineamento è il risultato di differenze nell'allocatione del corrispondente componente positivo di reddito in base alle leggi della giurisdizione di residenza della casa madre e alle leggi della giurisdizione di localizzazione della sua stabile organizzazione ovvero alle leggi delle giurisdizioni di localizzazione di due o più stabili organizzazioni della stessa entità. In ogni caso, un componente negativo di reddito sostenuto ovvero che si ritiene sia sostenuto, non determina un disallineamento da ibridi laddove la deduzione senza inclusione si sarebbe verificata in ogni caso a causa dello status di esenzione dall'imposta del beneficiario a norma delle leggi del-

la sua giurisdizione di residenza ovvero di localizzazione;

5) un componente negativo di reddito sostenuto ovvero che si ritiene sia sostenuto genera un effetto di deduzione senza inclusione a seguito dell'attribuzione del corrispondente componente positivo di reddito a favore di una stabile organizzazione sconosciuta. In ogni caso, un componente negativo di reddito sostenuto ovvero che si ritiene sia sostenuto non determina un disallineamento da ibridi laddove la deduzione senza inclusione si sarebbe verificata in ogni caso a causa dello status di esenzione dall'imposta del beneficiario a norma delle leggi della sua giurisdizione di residenza ovvero di localizzazione;

6) un componente negativo di reddito sostenuto ovvero che si ritiene sia sostenuto da parte di un'entità ibrida genera una deduzione senza inclusione e tale disallineamento origina dal fatto che il corrispondente componente positivo di reddito non è riconosciuto come tale in base alle leggi della giurisdizione del beneficiario. Un componente negativo di reddito sostenuto ovvero che si ritiene sia sostenuto, non determina un disallineamento da ibridi qualora la deduzione senza inclusione si sarebbe verificata in ogni caso a causa dello status di esenzione dall'imposta del beneficiario a norma delle leggi della sua giurisdizione di residenza ovvero di localizzazione;

7) un componente negativo di reddito relativo a un'operazione che si ritiene sia intervenuta tra la sede centrale e la stabile organizzazione ovvero tra due o più stabili organizzazioni genera una deduzione senza inclusione e tale disallineamento origina dal fatto che il corrispondente componente positivo di reddito non è riconosciuto come tale in base alle leggi della giurisdizione del beneficiario. Il componente negativo di reddito relativo all'onere figurativo non de-

termina un disallineamento da ibridi qualora la deduzione senza inclusione si sarebbe verificata in ogni caso a causa dello status di esenzione dall'imposta del beneficiario a norma delle leggi della sua giurisdizione di residenza ovvero di localizzazione;

8) si verifica un fenomeno di doppia deduzione di componenti negativi di reddito.

Una "stabile organizzazione sconosciuta" è l'esercizio di attività che, in base alla giurisdizione di residenza del contribuente, costituisce stabile organizzazione e che, a norma delle leggi dell'altra giurisdizione, non costituisce una stabile organizzazione.

Lo Stato italiano è lo Stato del pagatore qualora il componente negativo di reddito sia deducibile ai fini della determinazione del reddito imponibile di un soggetto passivo.

Lo Stato italiano è lo Stato dell'investitore qualora il componente negativo di reddito sostenuto, ovvero che si ritiene sia sostenuto, da una stabile organizzazione di un soggetto passivo o da un soggetto non residente sia imputato a un soggetto passivo e sia deducibile ai fini della determinazione del suo reddito imponibile.

Lo Stato italiano è lo Stato del beneficiario laddove il componente positivo di reddito sia attribuito a un soggetto passivo in base alla giurisdizione del pagatore.

Disallineamenti da ibridi

1. Nella misura in cui un disallineamento da ibridi determina una doppia deduzione, la deduzione del componente negativo di reddito è negata in capo al soggetto passivo qualora lo Stato italiano sia lo Stato dell'investitore ovvero qualora sia lo Stato del pagatore e la deduzione del componente negativo di reddito non è negata nello

Stato dell'investitore. L'indeducibilità nello Stato dell'investitore deve risultare da una dichiarazione rilasciata dal contribuente ivi residente o localizzato ovvero da altri elementi certi e precisi.

2. Nella misura in cui un disallineamento da ibridi determina una deduzione senza inclusione:

a) qualora lo Stato italiano sia lo Stato del pagatore, la deduzione del componente negativo di reddito è negata in capo al soggetto passivo, salvo che il disallineamento non sia neutralizzato in un altro Stato. L'inclusione nello Stato della casa madre ovvero nello Stato di localizzazione della stabile organizzazione deve risultare da una dichiarazione rilasciata dal contribuente ivi residente o localizzato ovvero da altri elementi certi e precisi;

b) qualora lo Stato italiano sia lo Stato del beneficiario e la deduzione del componente negativo di reddito non è negata nello Stato del pagatore, l'importo del corrispondente componente positivo di reddito che altrimenti genererebbe un disallineamento è imponibile in capo al soggetto passivo, salvo che il disallineamento non sia neutralizzato in un altro Stato. L'indeducibilità nello Stato del pagatore ovvero l'inclusione nello Stato di localizzazione della stabile organizzazione del soggetto passivo deve risultare da una dichiarazione rilasciata dal contribuente ivi residente o localizzato ovvero da altri elementi certi e precisi;

c) qualora la deduzione di un componente negativo di reddito sia stata negata in capo a un soggetto passivo in applicazione della lettera a), la successiva inclusione, nello Stato estero di residenza ovvero di localizzazione del beneficiario, del corrispondente componente positivo nel suo reddito imponibile, in un periodo d'imposta che inizia oltre 12 mesi dalla

fine del periodo d'imposta del soggetto passivo con riferimento al quale la deduzione è stata negata, fa sorgere in capo a quest'ultimo il diritto alla corrispondente deduzione del componente negativo di reddito in precedenza non dedotto.

3. Non è consentita la deduzione di un componente negativo di reddito da parte di un soggetto passivo nella misura in cui esso finanzia, direttamente o indirettamente, oneri deducibili che generano un disallineamento da ibridi mediante una transazione o serie di transazioni tra imprese associate o che sono parti di un accordo strutturato. In deroga a quanto riportato nel periodo precedente, il componente negativo di reddito sostenuto o che si ritiene sia sostenuto da un soggetto passivo è deducibile se e nella misura in cui uno degli Stati di residenza o di localizzazione dei soggetti coinvolti nella transazione o nella serie di transazioni abbia effettuato un adeguamento equivalente con l'effetto di neutralizzare il disallineamento da ibridi in questione.

4. Nella misura in cui un disallineamento da ibridi coinvolge un reddito di una stabile organizzazione sconosciuta di un soggetto passivo residente, tale reddito è imponibile in capo a quest'ultimo. Il periodo precedente non trova applicazione laddove le disposizioni di una convenzione per evitare le doppie imposizioni in essere tra lo Stato italiano e un Paese terzo prevedano l'obbligo di esentare il reddito.

5. Nel caso dei rapporti di cui alle lettere *g-bis*) e *g-ter*) del comma 1 dell'articolo 44 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e nonché delle operazioni che producono analoghi effetti economici, aventi a oggetto obbligazioni e titoli similari o titoli atipici, il credito per le imposte estere spetta in misura corrispondente alla differenza positiva tra il proven-

to cui detto credito si ricollega e l'onere finanziario relativo alle suddette operazioni.

Disallineamenti da ibridi inversi

1. Se una o più imprese associate non residenti, che detengono complessivamente un interesse diretto o indiretto pari o superiore al 50 per cento dei diritti di voto, della partecipazione al capitale o dei diritti di partecipazione agli utili in un'entità ibrida costituita o stabilita nello Stato, sono situate in una giurisdizione o in giurisdizioni che considerano l'entità ibrida soggetto imponibile, il reddito prodotto dall'entità ibrida è soggetto a imposizione nella misura in cui quest'ultimo non è altrimenti soggetto a imposta a norma delle leggi di un altro Stato.

2. Il comma 1 non si applica agli organismi di investimento collettivo del risparmio istituiti in Italia di cui al comma 5-quinquies dell'articolo 73 del TUIR.

Disallineamenti da residenza fiscale

1. Un componente negativo di reddito, sostenuto da un soggetto passivo che è anche residente ai fini fiscali in un altro Stato membro dell'Unione europea in base alla legge interna di tale Stato ed è ivi considerato residente ai fini della convenzione per evitare le doppie imposizioni in essere tra lo Stato italiano e tale Stato, non è deducibile qualora tale componente negativo di reddito sia considerato deducibile nello Stato estero e la deduzione non è ivi compensata da un reddito a doppia inclusione. La disposizione di cui al periodo precedente si applica a condizione che il disallineamento non sia neutralizzato dall'altro Stato.

2. Un componente negativo di reddito, sostenuto da un soggetto passivo che è anche residente ai fini fiscali in un Paese non appartenente all'Unione europea, non è deducibile qualora tale componente negativo di reddito sia considerato deducibile nel Paese terzo e la deduzione non è ivi compensata da un reddito a doppia inclusione. La disposizione di cui al periodo precedente si applica a condizione che il disallineamento non sia neutralizzato dal Paese terzo.

3. Qualora la deduzione di un componente negativo di reddito sia stata negata in capo a un soggetto passivo in applicazione dei commi 1 e 2 e lo stesso consegue un componente positivo di reddito a doppia inclusione in un periodo d'imposta successivo, quest'ultimo è escluso da imposizione sino a concorrenza dell'ammontare del componente negativo di reddito la cui deduzione è stata negata in applicazione dei commi 1 e 2.

Disposizioni in materia di controlli

1. Senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice, l'accertamento di eventuali violazioni delle disposizioni del presente Capo deve essere effettuato con apposito atto, preceduto, a pena di nullità, dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti da fornire entro il termine di sessanta giorni, in cui sono indicati i motivi per i quali si ritiene configurabile una violazione.

2. La richiesta motivata di chiarimenti è notificata dall'amministrazione finanziaria ai sensi dell'articolo 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e, entro il termine di decadenza previsto per la notificazione dell'atto impositivo. Tra la data di ricevimento dei chiarimenti ovvero di inutile decorso del termine assegnato al contribuente per rispondere

alla richiesta e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrono non meno di sessanta giorni. In difetto, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato, in deroga a quello ordinario, fino a concorrenza dei sessanta giorni.

Le note della Relazione di accompagnamento

Gli *hybrid mismatches* (o disallineamenti da ibridi) sono stati oggetto in sede OCSE del Report 2015 (*Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements*) e del Report 2017 (*Neutralising the Effects of Branch Mismatch Arrangements*). L'Unione europea – come detto – ha dato corso alle raccomandazioni dell'OCSE tramite le direttive ATAD 1 e ATAD 2.

Le misure *anti-hybrid* del Decreto qui oggetto di analisi, nell'attuare tali indicazioni, mirano a contrastare gli effetti di doppia deduzione ovvero di deduzione non inclusione, derivanti da conflitti nella qualificazione di strumenti finanziari, pagamenti, entità, stabili organizzazioni, o dall'allocation dei pagamenti. È, inoltre, oggetto di contrasto l'ottenimento di un indebito credito per le imposte estere, originato dallo sfruttamento di un disallineamento concernente uno strumento finanziario.

Gli effetti di doppia deduzione (ovvero di deduzione non inclusione) avversati dalle disposizioni in commento non sono quelli potenziali, bensì quelli effettivamente verificatisi. La reazione dell'ordinamento si manifesta concretamente nella forma di una variazione in aumento del reddito imponibile di competenza nel periodo d'imposta in cui si verifica l'evento.

Da notare che i disallineamenti oggetto delle disposizioni in commento sono quelli che si verificano in ambito transnazionale, posto che gli eventuali ibridi interni possono essere contrastati attraverso il noto principio del divieto di abuso del diritto. Le disposizioni *anti-hybrid* contrastano i disallineamenti ibridi derivati dall'interazione tra i soggetti passivi residenti o localizzati in Italia, e i soggetti residenti o localizzati in uno Stato estero (sia esso uno Stato Membro o uno Stato terzo).

La "deduzione" è definita come "l'importo considerato deducibile ai fini delle imposte sui redditi a norma delle leggi della giurisdizione del pagatore o dell'investitore"; mentre, la "inclusione" è "l'importo che rileva ai fini del calcolo del reddito imponibile a norma delle leggi della giurisdizione del beneficiario".

Ancora:

- ✓ per "sgravio fiscale", si intende "l'esenzione totale o parziale dall'imposizione, l'esclusione dal concorso alla formazione della base imponibile, la riduzione dell'aliquota d'imposta applicabile, ovvero un qualsiasi credito o rimborso d'imposta, diverso da un credito per ritenute alla fonte";
- ✓ la "doppia deduzione" è "una deduzione dello stesso componente negativo di reddito nella giurisdizione in cui è sostenuto, ovvero che si ritiene sia sostenuto";
- ✓ la "deduzione senza inclusione" è "la deduzione di un componente negativo di reddito in qualsiasi giurisdizione in cui lo stesso sia sostenuto, ovvero si ritiene sia sostenuto".

Assume, pertanto, rilevanza centrale il concetto di "reddito a doppia inclusione", definito come "qualsiasi elemento di reddito incluso a norma delle leggi di entrambe le

giurisdizioni in cui si è verificato il disallineamento".

Le norme *anti-hybrid* del Decreto non trovano applicazione laddove altre norme dell'ordinamento italiano, o di uno degli Stati esteri coinvolti nella transazione, contrastino in modo specifico l'emersione del disallineamento da ibridi, impendendo l'emersione di un effetto di doppia deduzione o di deduzione non inclusione. Non danno, inoltre, origine a disallineamenti da ibridi le differenze di reddito imponibile ascrivibili alla valorizzazione del medesimo componente di reddito effettuata secondo le regole delle singole giurisdizioni coinvolte, anche per effetto dell'applicazione dei prezzi di trasferimento.

Le disposizioni mirano, altresì, a escludere da imposizione il reddito conseguito dalla stabile organizzazione ovvero dalla controllata estera, fino a concorrenza dell'ammontare del componente negativo di reddito la cui deduzione è stata negata per effetto dell'applicazione del Decreto. In questo caso, l'eventuale imposta estera correlata al reddito escluso da imposizione non potrà essere riconosciuta in Italia e dovrà, pertanto, essere sterilizzata.

Ai fini dell'applicazione delle disposizioni *anti-hybrid*, appare centrale il concetto di entità che, nella prospettiva fiscale, può essere trattata come autonomo soggetto passivo d'imposta (entità opaca), ovvero come trasparente ai fini fiscali. Il Decreto definisce la "entità ibrida" come "qualsiasi entità o accordo che in base alla legislazione di uno Stato è considerato un soggetto passivo ai fini delle imposte sui redditi, e i cui componenti positivi e negativi di reddito sono considerati componenti positivi e negativi di reddito di un altro o di altri soggetti passivi, a norma delle leggi di un'altra giurisdizione". La definizione è particolarmente ampia e fa perno sul trattamento fiscale accordato all'entità, non dando rilevanza alla sua qualificazione legale ovvero

alla sussistenza di autonomia legale ovvero patrimoniale.

Le misure *anti-hybrid* trovano applicazione nei confronti di tutti i contribuenti assoggettati in Italia alle imposte sui redditi d'impresa, comprese le stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti e le persone fisiche.

Viene, poi, precisato che le operazioni oggetto delle norme di contrasto riguardano unicamente: i disallineamenti da ibridi che si generano tra sede centrale e stabile organizzazione, o fra due o più stabili organizzazioni della stessa entità; i disallineamenti da ibridi che sorgono fra il soggetto passivo e le sue imprese associate, o tra imprese associate, e quelli derivanti da un accordo strutturato che coinvolga un soggetto passivo. Le transazioni tra imprese associate, ovvero le operazioni incluse in un accordo strutturato, presentano, infatti, un rischio sostanziale di indebita riduzione di base imponibile attraverso i disallineamenti da ibridi.

Le definizioni di "impresa associata" è particolarmente ampia e ricomprende:

- ✓ un'entità nella quale il soggetto passivo detiene direttamente o indirettamente una partecipazione in termini di diritto di voto o proprietà del capitale pari o superiore al 50 per cento, ovvero ha il diritto di ricevere una percentuale degli utili di tale entità pari o superiore al 50 per cento;
- ✓ un individuo o un'entità che detiene direttamente o indirettamente nel patrimonio di un soggetto passivo una partecipazione in termini di diritto di voto o proprietà del capitale pari o superiore al 50 per cento, ovvero ha il diritto di ricevere una percentuale degli utili del contribuente pari o superiore al 50 per cento;
- ✓ un'entità che faccia parte del medesi-

mo gruppo consolidato a fini della contabilità finanziaria del soggetto passivo;

- ✓ un'impresa nella quale il soggetto passivo eserciti un'influenza dominante sulla gestione ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile;
- ✓ un'impresa che eserciti un'influenza dominante sulla gestione del soggetto passivo ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile.

Il concetto di controllo ai fini delle disposizioni *anti-hybrid* comprende il controllo congiunto, di diritto, di fatto e contrattuale, ed è più esteso rispetto al concetto così come meramente delineato dall'articolo 2359 del codice civile. Assume, infatti, rilevanza, ai fini della sussistenza del requisito del controllo, la detenzione dei diritti di voto ovvero del capitale di un'entità in concerto con altri soggetti.

Limitatamente ai disallineamenti da ibridi relativi agli strumenti finanziari o ai trasferimenti ibridi, la soglia rilevante per l'accertamento della sussistenza del controllo è ridotta al 25%.

Sono, inoltre, individuate le seguenti categorie di disallineamento da ibridi:

i disallineamenti derivanti dai componenti negativi di reddito correlati a uno strumento finanziario, ovvero a un trasferimento ibrido;

- ✓ i disallineamenti originati dalle differenze nell'allocazione dei componenti positivi di reddito relativi ai flussi finanziari diretti a favore delle entità ibride;
- ✓ i disallineamenti originati dalle differenze nell'allocazione dei componenti positivi di reddito relativi ai flussi finanziari diretti a una stabile organizzazione;
- ✓ i disallineamenti originati dalle diffe-

renze nell’allocazione dei componenti positivi di reddito relativi ai flussi finanziari diretti a una stabile organizzazione sconosciuta;

- ✓ i disallineamenti da ibridi risultanti da componenti negativi di reddito sostenuti da un’entità ibrida;
- ✓ i disallineamenti da ibridi risultanti da componenti negativi di reddito correlati ai pagamenti nazionali tra la sede centrale e la stabile organizzazione, o tra due o più stabili organizzazioni;
- ✓ i fenomeni di doppia deduzione risultanti dai componenti negativi di reddito sostenuti da un’entità ibrida o da una stabile organizzazione.

Le disposizioni in commento non operano laddove lo sgravio fiscale concesso nella giurisdizione del beneficiario sia dovuto esclusivamente allo status fiscale di quest’ultimo, o al fatto che lo strumento è soggetto ai termini di un regime fiscale speciale.

Un componente negativo di reddito sostenuto (ovvero, che si ritiene sia sostenuto) non determina un disallineamento da ibridi laddove la deduzione senza inclusione si sarebbe comunque verificata a causa dello status di esenzione dall’imposta del beneficiario, a norma delle leggi della sua giurisdizione di residenza, ovvero di localizzazione.

Il Decreto definisce una stabile organizzazione sconosciuta quale quella sussistente nel caso di esercizio di un’attività che, in base alla giurisdizione della sede centrale, costituisce stabile organizzazione, e che, a norma delle leggi dell’altra giurisdizione, non costituisce una stabile organizzazione. Il sistema di neutralizzazione del disallineamento in questione, previsto dal Decreto, attribuisce allora allo Stato della casa madre l’obbligo dell’inclusione del reddito della stabile organizzazione sconosciuta. Laddove l’Italia sia lo Stato di residenza

della casa madre, essa dovrà neutralizzare il disallineamento da ibrido applicando il sistema del credito d’imposta e disconoscendo l’esenzione.

La Relazione precisa che non tutti i fenomeni di doppia deduzione sono considerati illegittimi, ma solo quelli a cui non corrisponde un reddito a doppia inclusione. Un esempio di doppia deduzione legittima si ha nel caso in cui un componente negativo di reddito della stabile organizzazione è riconosciuto anche dalla giurisdizione di residenza della casa madre (fattispecie che si verifica ogni volta in cui non opera il regime della *branch exemption*), e, analogamente, un componente positivo di reddito della stabile organizzazione è riconosciuto come tale anche dalla giurisdizione di residenza della casa madre.

Fenomeni di doppia deduzione possono, inoltre, emergere, a esempio, dalla doppia residenza fiscale del soggetto passivo e dalla simultanea rilevanza nelle due giurisdizioni di residenza fiscale del medesimo componente negativo di reddito oggetto di compensazione con redditi non a doppia inclusione. Le misure *anti-hybrid* previste dal Decreto, allora, prevedono, a seconda dei casi, una risposta affidata alla giurisdizione del pagatore, del beneficiario, o dell’investitore.

In particolare, nel caso di concreta emersione di un effetto di doppia deduzione nell’ambito di un accordo tra parti associate o nel contesto di un accordo strutturato, è previsto il disconoscimento della deduzione in capo al soggetto passivo che si qualifica come investitore, ovvero, laddove il soggetto passivo sia il pagatore, il disconoscimento della deduzione in capo a tale soggetto passivo.

Nel caso di effettiva emersione di un effetto di deduzione non inclusione nell’ambito di un accordo tra parti associate, o nel contesto di un accordo strutturato, è previsto

inoltre il disconoscimento della deduzione in capo al pagatore soggetto passivo, ovvero, laddove il soggetto passivo sia il beneficiario, l'inclusione del corrispondente componente positivo di reddito nella base imponibile del soggetto passivo.

Assumono, poi, rilevanza i disallineamenti importati che spostano l'effetto di un disallineamento da ibridi fra le parti in Paesi terzi verso lo Stato italiano, attraverso il ricorso a uno strumento non ibrido che coinvolge un soggetto passivo. La disposizione disconosce la deduzione del componente negativo di reddito rilevante in capo al soggetto passivo coinvolto nella transazione. Questa misura trova applicazione a condizione che emerga effettivamente un disallineamento ibrido e, pertanto, nessun'altra giurisdizione coinvolta abbia adottato norme per contrastare detto disallineamento. È, peraltro, prevista una deroga all'obbligo di inclusione, laddove l'esenzione sia conseguenza di un obbligo assunto dallo Stato nell'ambito di una convenzione per evitare le doppie imposizioni.

A conclusione dell'art. 8 del Decreto è inserita una disposizione volta a ridurre il credito d'imposta *ex art.165 TUIR*, in misura corrispondente al reddito netto imponibile della specifica operazione che ha determinato l'insorgenza di un credito per imposte estere.

Nel successivo art. 9, è stabilita una misura di contrasto ai disallineamenti da ibridi inversi, ovverosia ai casi di deduzione non inclusione derivanti dall'attribuzione di componenti positivi di reddito a entità considerate trasparenti ai fini della legge dello Stato di localizzazione dell'entità, e opache ai fini della legge dello Stato di localizzazione dei soggetti che detengono un interesse rilevante nell'entità. Invero, tale effetto non dovrebbe, oggi, più emergere, poiché, in base alle disposizioni tributarie attualmente in vigore, il reddito delle società trasparenti ai fini delle imposte sui

redditi è imputato ai loro soci ed è assoggettato a imposizione alla stregua di un reddito di partecipazione. Si verifica, pertanto, l'effettiva inclusione del reddito dell'entità ibrida ai fini delle imposte sui redditi.

L'unica fattispecie in cui il reddito dell'entità italiana fiscalmente trasparente non è assoggettato a imposizione in Italia nelle mani del socio non residente (che si verifica laddove le attività della società trasparente non si qualificano alla stregua di stabile organizzazione, in base alle disposizioni della convenzione per evitare le doppie imposizioni, in essere tra l'Italia e lo Stato di residenza del socio estero), non può generare un caso di deduzione senza inclusione proprio perché, affinché la convenzione sia applicabile, è richiesto che lo Stato di residenza del socio estero imputi al proprio residente il reddito della società italiana con la conseguenza che ciò determina appunto l'inclusione del reddito della società trasparente italiana.

A ogni buon conto, come espressamente disposto dalla Direttiva, la norma esclude gli OICR dall'applicazione della disciplina sugli ibridi inversi.

Il successivo art. 10 disciplina le misure di contrasto ai fenomeni di doppia deduzione derivanti dai casi di doppia residenza fiscale del soggetto passivo.

Viene in particolare stabilito che, laddove una delle società o enti fiscalmente residenti siano considerati fiscalmente residenti anche in un altro Stato membro dell'Unione europea in base alla legge interna di tale Stato e ai fini della convenzione per evitare le doppie imposizioni in essere tra la Repubblica italiana e tale Stato, la deduzione del componente negativo deve essere disconosciuta ai fini delle imposte sul reddito delle società. La misura di contrasto opera a condizione che il componente negativo in questione non abbia compensato un componente positivo di reddito considerato a

doppia inclusione.

Nel caso, viceversa, in cui lo Stato italiano sia lo Stato di residenza fiscale ai fini della convenzione per evitare le doppie imposizioni, in essere tra lo Stato italiano e l'altro Stato membro dell'Unione europea, la misura di contrasto prevista dal Decreto non opera, e il compito di neutralizzazione del disallineamento da ibridi sarà affidato allo Stato estero.

Qualora, poi, il disallineamento da residenza fiscale coinvolga uno Stato non appartenente all'Unione europea, la deduzione del componente negativo deve essere disconosciuta ai fini delle imposte sul reddito delle società. Anche in questo caso, la misura di contrasto opera a condizione che il componente negativo in questione non abbia comunque compensato un componente positivo di reddito considerato a doppia inclusione.

Il Capo IV si conclude con l'articolo 11 che è dedicato agli aspetti concernenti l'accertamento, mettendo in risalto (è bene che la Relazione lo specifichi espressamente) l'importanza fondamentale del contraddittorio preventivo, rispetto all'emissione dell'eventuale avviso di accertamento, tra contribuente e amministrazione.

Più nel dettaglio, il comma 1 prevede che l'accertamento di eventuali violazioni delle disposizioni del Capo in questione debba essere effettuato con apposito atto, preceduto, a pena di nullità, dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti da fornire entro il termine di sessanta giorni, in cui sono indicati i motivi per i quali si ritiene configurabile una violazione.

Orbene, da un lato, accogliamo con favore la precisazione "a pena di nullità" (che non può lasciare spazio a differenti soggettive interpretazioni); da un altro lato, però, dobbiamo osservare come – detta precisazione: "a pena di nullità" – non sia stata viceversa inserita anche nel precedente comma 11,

dell'articolo 167: "Disposizioni in materia di imprese estere controllate".

Ciò, viceversa, appare assai pericoloso, poiché qualche giudice potrebbe intendere tale differente tenore letterale della norma come una volontà del Legislatore mirante a considerare profili di nullità dell'avviso di accertamento solo in questo caso, e non anche in quello precedente (art. 167).

Francamente, parrebbe fin troppo evidente ai più che, anche al di là della lettura sistematica del Decreto, la sua ratio ispirata alle raccomandazioni inserite nelle Direttive ATAD 1 e 2, non possa che portare alla conclusione che entrambe le disposizioni in questione sono poste a tutela del contribuente, dei principi di buona fede e correttezza, nonché con l'obiettivo di eliminare inutili contenziosi, verificando previamente le situazioni in concreto. Con ciò, entrambe le norme indicano palesemente degli obblighi precisi cui l'Ufficio non può sottrarsi a pena di nullità degli avvisi emanati in difetto di contraddittorio preventivo.

In ogni caso, non si vede per quale motivo il Legislatore non debba – a evitare in partenza qualsiasi potenziale dubbio – trattare in maniera identica le citate disposizioni e aggiungere, anche in quella precedente, la citata precisazione: "a pena di nullità", evidentemente sfuggita alla presente stesura del Decreto.

Dopo di che, la richiesta di chiarimenti deve essere notificata al contribuente entro il termine di decadenza previsto per la notificazione dell'atto impositivo. Tra la data di ricevimento dei chiarimenti, ovvero di inutile decorso del termine assegnato al contribuente per rispondere alla richiesta, e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo, intercorrono non meno di sessanta giorni. In difetto, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato, in deroga a

quello ordinario, fino a concorrenza sempre dei sessanta giorni.

Il contraddittorio summenzionato assume una rilevanza centrale nella meccanica del Decreto alla luce della finalità precipua da esso perseguita, ovvero sia la neutralizzazione dei disallineamenti da ibridi, senza tuttavia generare fenomeni di doppia imposizione. A fronte di una richiesta di chiarimenti mossa dall'Ufficio, il contribuente potrà, infatti, dimostrare che l'operazione vagliata non fa emergere alcun rischio concreto di emersione di un disallineamento da ibridi in relazione alle circostanze del caso concreto, e all'applicazione delle disposizioni tributarie delle giurisdizioni estere coinvolte. In particolare, il contribuente potrà

dimostrare in sede pre-contenziosa che la deduzione di un determinato componente negativo di reddito non è ammessa nella giurisdizione estera per effetto, a esempio, di una disposizione che ha implementato in detto Stato la Direttiva.

In conclusione, ricordiamo che tutte le norme del presente Capo IV, si applicano a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019, coerentemente con quanto stabilito dalla Direttiva ATAD 2, a esclusione di quelle relative ai disallineamenti da ibridi inversi, per i quali l'applicazione delle stesse è differita al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2021.

Fine V e ultima Parte



Decreto semplificazioni e rottamazione-ter

di Federica Attanasi

Avvocato tributarista

Anche i contribuenti che hanno aderito alla c.d. rottamazione-bis e che non hanno versato entro il 7 dicembre 2018 le rate di luglio, settembre e ottobre, potranno accedere alla rottamazione-ter delle cartelle. È questa una delle principali novità in ambito tributario recate dal c.d. Decreto Semplificazioni, convertito in legge, con modifiche, dalla L. 11.02.2019, n. 12, con decorrenza dal 13.02.2019.

Premessa

Con l'approvazione del **D.L. n. 119/2018** (coordinato con la legge di conversione 17 dicembre 2018, n. 136) si è dato il via al debutto della **terza edizione della rottamazione delle cartelle**.

Il suddetto provvedimento, all'art. 3, sulla falsa riga delle precedenti edizioni (disciplinate dall'art. 6, D.L. n. 193/2016 e dall'art. 1, D.L. n. 148/2017), prevede la possibilità di **definire i carichi affidati all'agente della riscossione nel periodo compreso tra il 2000 e il 2017**.

Lo sconto è rappresentato dall'azzeramento delle sanzioni e degli interessi di mora e l'istanza di adesione (Mod. DA-2018¹)

dovrà essere presentata entro il 30 aprile 2019. Con la trasmissione della domanda, inoltre, si bloccheranno tutte le procedure esecutive e cautelari.

È, altresì, confermato che la rottamazione-ter si perfezionerà solo con l'integrale e tempestivo pagamento di tutte le rate di legge e che il pagamento potrà essere eseguito anche attraverso la compensazione con i crediti certificati per appalti e forniture vantati verso la pubblica amministrazione.

Una delle novità di maggior rilievo, rispetto alle precedenti edizioni, è rappresentata dalla tempistica dei versamenti delle somme dovute; il decreto legge ha, infatti, previsto **un numero massimo di 18 rate, per un totale di cinque annualità**. Proprio que-

¹ <https://www.agenziaentrateriscossione.gov.it/.files/it/gruppo/DA-2018-MODELLO-ADESIONE-ROT->

[TAMAZIONE-TER_18122018.pdf](#)

sto sensibile allungamento dei termini ha richiesto un raccordo con le precedenti versioni della rottamazione al fine di “ripescare” i contribuenti che non ce l’hanno fatta a rispettare le vecchie scadenze.

Più nel dettaglio, la c.d. rottamazione-ter ha un intreccio complicato con le due precedenti versioni della definizione agevolata dei ruoli; per questa ragione il decreto fiscale, ha cercato di non lasciare margini di ambiguità, anche in considerazione dell’imminente scadenza della rottamazione-bis e dei pagamenti irregolari o incompleti relativi alla prima rottamazione.

1. Rapporti con la prima rottamazione (d.l. n. 193/2016, art. 6)

Per ciò che attiene la prima edizione della “rottamazione” dei ruoli (art. 6, D.L. N. 193/2016), ai sensi del D.L. 119/2018, art. 3, co. 25, è stato disposto che i debitori che hanno presentato la domanda in base all’articolo 6 del DL 193/2016, e che:

- ✓ per qualsiasi motivo non sono riusciti a onorare l’impegno a pagare gli importi dovuti;
- ✓ o non hanno potuto beneficiare della riapertura dei termini disposta con l’articolo 1 del DL 148/2017 (quest’ultima norma, infatti, li escludeva espressamente, con la sola eccezione di chi non aveva versato le rate scadute a fine 2016 delle dilazioni in essere al 24 ottobre 2016);

potranno essere ammessi senza condizioni di sorta alla rottamazione-ter, non rilevando, altresì, eventuali debiti scaduti di dilazioni pregresse.

Pertanto, tutti i soggetti che hanno aderito alla prima rottamazione (art. 6, D.L. n. 193/2016) e che per qualsiasi motivo sono decaduti da essa, possono oggi chiedere di aderire alla definizione agevolata dei ruoli 2000/2017 depositando la relativa istanza entro il 30 aprile 2019 (e tanto senza alcuna condizione di accesso).

In buona sostanza, la disposizione normativa citata, consente, senza alcuna riserva, l’accesso alla rottamazione-ter anche ai carichi che avevano già formato oggetto di precedente richiesta di definizione nella prima edizione dell’istituto. Lo stesso trattamento è stato riservato dal legislatore ai contribuenti cosiddetti “riammessi” dalla rottamazione bis, ovvero coloro che non erano stati ammessi alla prima edizione dell’istituto in quanto, rispetto ai piani rateali in essere al 24 ottobre 2016, non avevano provveduto ad effettuare tutti i versamenti con scadenza dal 1° ottobre al 31 dicembre 2016². Ebbene, il comma 25 dell’articolo in commento consente a questi contribuenti di accedere alla rottamazione-ter sebbene nuovamente decaduti dal beneficio a causa del mancato pagamento entro il predetto termine delle residue rate non pagate sulle dilazioni in corso. Tali contribuenti, dunque, non solo non avranno alcuna preclusione, ma potranno, altresì, giovare delle più favorevoli condizioni di pagamento previste dalla nuova edizione della rottamazione.

A ciò si aggiunga che a tali soggetti - i quali, si ribadisce, sono già decaduti da ben due edizioni dell’istituto a causa del mancato pagamento delle residue somme dovute al 31/12/2016 sulle dilazioni in corso - sarà consentito, alla luce della nuova formulazione dell’istituto, non solo di poter ripresen-

² Questi contribuenti per essere rimessi in bonis secondo quanto previsto dall’art. 4 del DL 148, avrebbero dovuto versare in un’unica soluzione, entro e non oltre il 31 luglio 2018, l’importo complessivo di tutte le rate scadute al 31 dicembre 2016 comunicato dall’Agente della riscossione lo scorso 30 giugno.

tare la domanda per gli stessi carichi ma, altresì, di fare confluire nella nuova richiesta di rottamazione anche le somme non pagate su tali dilazioni beneficiando anche sulle stesse dello stralcio di sanzioni e interessi previsto dalla misura agevolativa.

In definitiva, coloro che sono decaduti dalla prima rottamazione, potranno liberamente beneficiare di quest'ultima terza versione presentando il modulo di adesione (Mod. DA-2018) entro il 30 aprile 2019, senza condizioni di sorta e non rilevando eventuali morosità riferite a dilazioni pregresse.

2. Rapporti con la c.d. rottamazione-bis (d.l. n. 148/2017, art. 1) e novità introdotte dal decreto semplificazioni

Se da un lato, il legislatore ha disciplinato un'ammissione incondizionata alla rottamazione-ter per i contribuenti decaduti dalla prima sanatoria, dall'altro, tanto, in un primo momento, non è stato previsto per i contribuenti che hanno aderito alla c.d. rottamazione-bis. Per quest'ultimi, infatti, ai fini dell'ammissione alla rottamazione-ter, era stato disposto l'obbligo di allinearsi ai pagamenti mancanti entro e non oltre il 7 dicembre 2018.

In buona sostanza, il legislatore aveva previsto, al co.23, art. 3 D.L. 119/2018, che i debiti relativi ai carichi per i quali non era stato effettuato l'integrale pagamento entro il 7 dicembre 2018, non potessero essere oggetto di rottamazione.

Ciò significa che, in prima battuta, la novella normativa, aveva previsto la possibilità di far rientrare nei benefici della rottamazione-ter solo i contribuenti che entro il 7 dicembre 2018 avessero saldato tutte le rate scadute della rottamazione-bis. Di fatto, si è trattato di una rimessione in termini la

cui attuazione ha rappresentato una vera e propria condizione di accesso alla terza edizione della rottamazione dei ruoli.

Ebbene, quanto suddetto è stato completamente messo in discussione e ribaltato dal **c.d. Decreto Semplificazioni 2019**.

Invero, la legge di conversione del DL Semplificazioni n. 12/2019 ("Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 14 dicembre 2018, n. 135, recante disposizioni urgenti in materia di sostegno e semplificazione per le imprese e per la pubblica amministrazione"), ha riscritto le scadenze della sanatoria e riaperto le porte della rottamazione-ter a chi non ha saldato entro il 7 dicembre 2018 le rate dovute per la precedente rottamazione.

In buona sostanza, l'emendamento al decreto Semplificazioni 2019 (oltre a modificare anche la rateazione per la rottamazione delle risorse comunitarie di cui all'art. 5 D.L. n. 119/2018, portandole a 18) **ha disposto una modifica del co. 23, art. 3 cit., e ha previsto di includere nella rottamazione-ter anche i debitori che non sono riusciti a rispettare la scadenza del 7 dicembre 2018, a prezzo però di una riduzione di due anni del periodo di dilazione.**

Invero, mentre la generalità dei debitori della rottamazione-ter potrà saldare il proprio debito pagando in 18 rate (a partire dal 2019 e fino al 2023), i c.d. "ripescati della rottamazione-bis" dovranno, invece, far fronte al pagamento del carico in 10 rate consecutive ciascuna di pari importo, da saldare in tre anni tra il 2019 e il 2021. Si tratta di rate in scadenza a luglio e novembre 2019 e a febbraio, maggio, luglio e novembre del 2020 e del 2021. L'alternativa è quella di pagare in un'unica soluzione entro il 31 luglio 2019. È evidente che si avrà sicuramente meno tempo per pagare, ma di contro si potrà beneficiare di una nuova opportunità.

In definitiva, stando al tenore letterale della nuova norma, questi contribuenti si vedranno ricalcolati gli importi non ancora saldati con una nuova e diversa rateazione.

Si ritiene, che sulle rate successive alla prima, dal 1° agosto 2019, saranno dovuti gli interessi dello 0,3% annuo.

Resta fermo che, così come per gli altri contribuenti che intendono avvalersi della terza rottamazione, anche i c.d. "ripescati" dovranno presentare la domanda di adesione all'agente della Riscossione entro il 30 aprile 2019.

Peraltro, la stessa situazione riguarderà i soggetti che hanno pagato in ritardo, anche solo di un giorno, le somme in scadenza al

7 dicembre 2018. Anche in questa eventualità, sarà necessario trasmettere l'istanza «Mod. DA – 2018» entro la fine del prossimo aprile.

In conclusione, la terza rottamazione è pronta ad accogliere altri contribuenti: il decreto semplificazioni ha riaperto le porte della rottamazione-ter delle cartelle anche a chi non si è messo in regola, entro il 7 dicembre 2018, con i pagamenti della precedente definizione agevolata.

È questa una delle principali novità in ambito tributario recate dal **d.l. n.135/2018, convertito definitivamente in legge con modifiche, dalla L. 11.02.2019, n. 12, con decorrenza dal 13.02.2019.**

I contribuenti che non hanno versato le rate dovute per la rottamazione-*bis* entro il 7 dicembre 2018, possono comunque accedere alla rottamazione *ter* (articolo 3, comma 23, dl 119/2018, come modificato dal decreto semplificazioni).

Per accedere alla terza rottamazione, bisognerà presentare il modulo DA-2018 entro il 30 aprile 2019, e si potranno saldare le somme dovute:

- ✓ in unica soluzione **entro il 31 luglio 2019;**
- ✓ o nel numero massimo di dieci rate consecutive, ciascuna di pari importo, scadenti il:

1 rata: 31 luglio 2019

2 rata: 30 novembre 2019

3 rata: 28 febbraio 2020

4 rata: 31 maggio 2020

5 rata: 31 luglio 2020

6 rata: 30 novembre 2020

7 rata: 28 febbraio 2021

8 rata: 31 maggio 2021

9 rata: 31 luglio 2021

10 rata: 30 novembre 2021

COMMENTARIO DI GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA



UN'INIZIATIVA EDITORIALE DE ILTRIBUTO.IT
TRATTA DAI PRIMI QUATTRO ANNI DELLE SUE NEWS ON-LINE

**564 PAGINE DIVISE IN TRE E-BOOK
IN FORMATO PDF INTERATTIVO PER SEMPLIFICARE
STUDIO E CONSULTAZIONE**

*sentenze commentate raccolte per macro-argomenti
con specifica introduzione tematica*

**LINK AL TESTO INTEGRALE DELLE SENTENZE
STAMPABILE PER ESSERE PRONTAMENTE UTILIZZATO**

OGNI SINGOLO E-BOOK A 9,99€
I TRE E-BOOK IN OFFERTA A SOLE €19,99 (IVA 4% esclusa)

SCOPRI DI PIÙ - SCARICA UN ESTRATTO GRATUITO

VISITA IL NOSTRO E-SHOP

www.iltributo.it

Legittimo il sequestro a carico dell'imprenditore anche se la società ha un credito d'imposta

Commento a Corte di Cassazione, Sentenza n. 1657 del 15 gennaio 2019



di Martina Urban e Paola Pasquinuzzi
Avvocati penalisti

La Suprema Corte, con la sentenza 15 gennaio 2019, n. 1657 si è nuovamente occupata di sequestro finalizzato alla confisca del profitto derivante da reato tributario.

In particolare, il caso di specie riguarda l'applicazione di un sequestro preventivo per equivalente sui beni dell'amministratore di una Società di capitali, accusato del reato di "dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti" di cui all'art. 2 del D. Lgs 10 marzo 2000, n. 74.

Particolare interesse riveste la tesi difensiva dell'indagato, secondo cui il Tribunale del Riesame avrebbe erroneamente affermato la legittimità del sequestro per equivalente a carico dell'amministratore, anziché ritenere applicabile il sequestro finalizzato alla confisca diretta avente ad oggetto il patrimonio della Società e, in particolare, il credito di imposta da questa maturato.

Secondo tale impostazione, sottoponendo a sequestro il credito di imposta, quale profitto diretto del reato, ne sarebbe conseguita la "liberazione" dei beni personali del legale rappresentante.

Ciò sulla base della considerazione per cui l'Autorità Giudiziaria è tenuta a verificare innanzitutto se vi siano i presupposti di applicabilità del sequestro finalizzato alla confisca diretta del profitto di reato e, solo laddove ciò non sia possibile, potrà procedere al sequestro per equivalente beni di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a quello di

detto profitto.

Nei delitti tributari, il profitto del reato è pacificamente costituito dal risparmio di imposta e, cioè, dalla mancata corresponsione del relativo esborso.

Nel caso in cui il contribuente accertato sia una Società di capitali, il profitto del reato - costituito dal risparmio di imposta - di regola rimane all'interno del circuito di impresa e quindi può formare oggetto di confisca diretta, anche se il reato è attribuibile al legale rappresentante.

Solo qualora non sia possibile rinvenire il profitto di reato nel patrimonio dell'Ente, occorrerà procedere al sequestro per equivalente dei beni personali dell'indagato, per un valore corrispondente a quello del vantaggio economico derivato dal reato in questione.

Nel caso di specie, da quanto si legge nel testo della motivazione della sentenza, il patrimonio dell'ente non era sufficientemente capiente per "sopportare" il sequestro diretto del profitto di reato e, quindi, l'Autorità Giudiziaria aveva sequestrato i beni dell'imputato per un valore corrispondente.

Senonché, la Società vantava un notevole credito di imposta che, secondo la tesi difensiva, avrebbe potuto essere sequestrato a titolo di profitto diretto del reato, liberando quindi i beni personali dell'imprenditore.

Nella sentenza in commento, la Suprema Corte premette che, nei reati tributari, il profitto oggetto del sequestro preventivo funzionale alla confisca per equivalente è costituito dal risparmio economico derivante dalla sottrazione degli importi evasi alla loro destinazione fiscale e ribadisce che *"il profitto della frode fiscale corrisponde, in altri termini, all'imposta evasa, indipendentemente dalle concrete modalità della sua mancata corresponsione da parte del contribuente all'amministrazione finanziaria ed è, dunque, indifferente se tale imposta sia stata in concreto non pagata o portata a credito dal contribuente stesso. L'evasione dell'imposta costituisce, infatti, non uno degli elementi costitutivi, ma semplicemente l'oggetto del dolo specifico del reato, che si consuma in un momento precedente all'evasione stessa, con l'indicazione in dichiarazione di elementi passivi fittizi"*.

Dopo aver richiamato tali principi, oramai consolidati nella giurisprudenza di legittimità, la Suprema Corte ha ritenuto di rigettare il ricorso proposto, affermando che *"il credito Iva di un milione di Euro in capo alla società della quale indagato era legale rappresentante non è effettivamente sussistente, perché generato dalla utilizzazione, nel corso degli anni, di numerose fatture per operazioni inesistenti; con la conseguenza che tale credito non può essere oggetto di un fruttuoso sequestro, non essendo l'amministrazione finanziaria tenuta ad onorarlo"* (cfr. Cass. Pen., Sez. III, 15 gennaio 2019, n. 1657).

Tale statuizione relativa al caso specifico non appare condivisibile, dato che il credito IVA maturato dalla Società è a tutti gli effetti un credito esistente e costituisce elemento positivo del patrimonio aziendale e, come tale, aggredibile in via diretta.

In ogni caso, ad avviso di chi scrive, qualora l'Amministrazione Finanziaria proceda al disconoscimento del credito di imposta maturato per effetto del reato, il suddetto disconoscimento del credito comporterebbe l'automatico annullamento di ogni profitto derivante da reato, con la conseguenza che nessuna confisca, né diretta né per equivalente dovrebbe essere applicata nel caso di specie.

Tali considerazioni sono state tuttavia superate dalla Suprema Corte che, affrontando specificamente la problematica relativa alla applicabilità della confisca diretta al credito di imposta, ha risolto la questione in senso negativo, ritenendo che tale credito, se derivante dall'evasione, non possa far parte dei beni suscettibili di confisca diretta, per cui l'Autorità Giudiziaria ben può procedere alla confisca per equivalente sui beni personali del legale rappresentante, fino alla concorrenza del valore del profitto, dato dall'imposta evasa.

La Suprema Corte sulla plusvalenza derivante dalla cessione dei calciatori: è provento ordinario

Commento a Corte di Cassazione, Ordinanze nn. 2144, 2145, 2146 del 25 gennaio 2019



di Lucia Morciano
Avvocato Tributarista

1. Il principio di diritto

La Corte di Cassazione nelle **ordinanze nn.2144, 2145, 2146**, decise il 12 luglio 2018 e depositate il **25 gennaio 2019**, ha affermato che, nel caso di trasferimento di un calciatore, non si verte in tema di plusvalenze “straordinarie” ma di plusvalenze che derivano dalla gestione “ordinaria” della società sportiva, che si realizza anche con la cessione dei contratti a prestazioni corrispettive.

Infatti, il trasferimento di un calciatore è un atto che rientra nella gestione di una squadra di calcio, rappresentando un evento collegato all’attività ordinaria della società sportiva; per tale motivo, le plusvalenze derivanti dall’alienazione delle immobilizzazioni, quando la cessione del bene costituisce un evento ordinario della gestione dell’impresa, fanno parte dei proventi e oneri della gestione “ordinaria” accessoria.

2. Il caso

L’Agenzia delle Entrate emetteva avvisi di accertamento per gli anni 2001, 2002 e 2003 nei confronti di una società sportiva Alfa, rettificando il valore ai fini IRAP, elevandolo a €... e riprendendo a tassazione plusvalenze non dichiarate per €..., ed accertando ai fini IRPEG e IRAP, la esposizione in dichiarazione di minusvalenze non deducibili per €...

La società Alfa proponeva ricorso nel quale dava definizione al concetto di plusvalenza, affermando che questa deriva dalla cessione dei contratti relativi alle prestazioni sportive dei calciatori della società, costituenti oggetto della gestione ordinaria delle società sportive,

con recupero dell'imponibile ai fini IRAP, ai sensi dell'art. 11 comma 3 del D.lgs n.446 del 1997, poiché non si può condividere la contabilizzazione in bilancio nella voce conto economico E 20 tra i proventi e gli oneri straordinari.

Nel caso di specie si configura, invece, l'ipotesi di cessione del contratto avente a oggetto il diritto alla prestazione esclusiva del calciatore per la durata del contratto.

La CTP accoglieva il ricorso.

Invece, successivamente, la CTR accoglieva l'appello proposto dall'AdE in relazione alle plusvalenze, in quanto il contratto tra le due società sportive aveva a oggetto il diritto all'utilizzo esclusivo della prestazione sportiva del calciatore; tale diritto era qualificato come immobilizzazione immateriale, iscritto nell'attivo dello stato patrimoniale, quale bene ammortizzabile.

Di converso, la CTR rigettava l'impugnazione relativa alle minusvalenze poiché vi era stato, a ogni modo, un contratto a titolo oneroso poiché la cessionaria, seppur non corrispondeva nulla alla cedente, era onerata degli oneri per il compenso dell'atleta a carico della cedente, che se ne liberava.

L'AdE proponeva ricorso per Cassazione al quale resisteva la società Alfa con controricorso e, nel contempo, proponendo ricorso incidentale.

In particolare, si esamina il motivo del ricorso incidentale della società Alfa con il quale questa deduceva che nel caso *de quo* non vi è stato il trasferimento di un bene o diritto reale, idoneo a ingenerare plusvalenza, né la cessione di un autonomo diritto di esclusiva.

Sul punto la società Alfa, ha sottolineato che nel caso di specie non vi è stato un trasferimento di un bene o diritto reale, atto a ingenerare plusvalenza, né la cessione di un autonomo diritto di esclusiva, che attiene alla gestione "ordinaria" delle società sportive.

3.1 precedenti giurisprudenziali

L'orientamento prevalente della recente giurisprudenza di merito, in linea con l'unico intervento della Cassazione in materia (**Cass.n. 3545/2004**), ha statuito che in riferimento all'attività imprenditoriale d'intrattenimento sportivo esercitata da una società, che si avvale della prestazione dei **calciatori**, tale diritto è un **bene immateriale strumentale** e, pertanto, il compenso che deriva dalla sua **cessione** genera **plusvalenza** o minusvalenza, classificabili tra i componenti ordinari di reddito.

Ciò posto, premesso che un'operazione di calciomercato consiste nella **cessione** del contratto

stipulato da una società sportiva con un calciatore a un'altra, nell'osservanza delle modalità fissate dalle federazioni, e che la somma pagata consente alla cessionaria di usufruire della prestazione esclusiva del calciatore, l'eventuale plusvalenza realizzata sul diritto alla prestazione esclusiva dell'atleta è relativa a un bene strumentale e, quindi, componente ordinaria di reddito assoggettabile a tassazione IRAP (**CTR Lombardia 3625/45/2015**).

Infatti, la società cedente, rinunciando anzitempo al diritto esistente, in un'ottica imprenditoriale, usufruirà di un vantaggio analogamente a quanto avviene in occasione di una **cessione** di beni strumentali; ragionando diversamente, la fattispecie assumerebbe i connotati tipici dell'evasione fiscale. Pertanto, in buona sostanza, l'operazione in esame non si potrebbe considerare straordinaria, distinta e in alcun modo ricollegabile al plusvalore derivante dalla **cessione** di beni strumentali (**CTR Piemonte , 825/5/2017**).

Di diverso avviso, la **CTR Lazio (92/28/2012)** che ha sostenuto, invece, che la plusvalenza ottenuta dalla cessione del diritto di credito non può essere considerata proveniente da beni strumentali, in quanto il mezzo per consentire l'attività della società (prestazione del giocatore) nasce da un diverso negozio giuridico, successivo a quello della cessione.

Secondo tale Commissione, ne discende che, acquisendo la società cessionaria solo il diritto a concludere un nuovo contratto con il giocatore, e non costituendo questo alcuna autonoma funzione produttiva, l'accordo tra le due società senza il successivo accordo con il giocatore non consente di affermare la realizzazione di una plusvalenza in capo alla società cedente, non derivando questa dalla cessione di un bene strumentale, con conseguente assoggettamento all'IRAP.

4.La motivazione delle ordinanze (Cass.nn.2144, 2145, 2146 del 12 luglio 2018)

Prima di enunciare il principio di diritto sopra esposto, la Suprema Corte in via preliminare ha inquadrato la natura di plusvalenza, rilevante ai fini IRAP, dei corrispettivi ricevuti dalla società sportiva per la cessione del contratto dei calciatori.

Precedentemente alla L.n.91/1981, l'atleta professionista era legato alla società sportiva, oltre che dal contratto di prestazione sportiva, altresì dal "vincolo sportivo", che istituiva un rapporto autonomo e distinto, in base al quale la società acquisiva il diritto, esclusivo e alienabile ai terzi, a usufruire dell'atleta per tutta la durata della sua carriera sportiva.

Successivamente, con la **L.n.91 del 1981** è stata regolamentata in modo diverso la materia, prevedendo, all'**art.3**, che *"la prestazione a titolo oneroso dell'atleta costituisce oggetto di contratto di lavoro subordinato regolato dalle norme contenute nella presente legge"*.

Predetto articolo disciplina il rapporto di prestazione sportiva a titolo oneroso, che si costituisce mediante assunzione diretta e con la stipulazione di un contratto in forma scritta tra lo sportivo e la società destinataria delle prestazioni sportive.

Poi, l'art. 5 comma 2 della stessa legge prevede che *“è ammessa la cessione del contratto, prima della scadenza, da una società sportiva a un'altra, purchè vi consenta l'altra parte e siano osservate le modalità fissate dalle federazioni sportive nazionali”*.

Inoltre, l'art. 11, comma 3 del D.lgs n.446 del 1997, all'epoca vigente, dispone che *“Ai fini della determinazione della base imponibile di cui agli articoli 5, 6 e 7 concorrono. in ogni caso, le plusvalenze e le minusvalenze relative ai beni strumentali non derivanti da operazioni di trasferimento di azienda”*.

Il Supremo Consesso, ha precisato che, la FIGC, interpretando **l'art. 5 citato della legge n.91/1981**, ha ritenuto che tale fattispecie si configurasse come una commissione di tre atti distinti:

- ✓ l'accordo tra le due società sportive e l'atleta per il trasferimento di questi;
- ✓ l'accordo tra le due società **per la risoluzione anticipata del contratto di prestazione sportiva in essere;**
- ✓ la stipulazione di un nuovo contratto tra l'atleta e la nuova società.

Secondo la FIGC, pertanto, poiché il corrispettivo versato dalla cessionaria non ha come causa la cessione del contratto esistente, **ma solo la sua anticipata cessazione e, in assenza della stipulazione del nuovo contratto, questo diritto “non è suscettibile di alcuna autonoma funzione produttiva”**, di conseguenza le somme pattuite non costituiscono plusvalenze relative a beni strumentali.

Dall'altra parte, l'Agenzia delle Entrate, con la **risoluzione n.213 del 19-12-2001** ha, al contrario, sposato la diversa tesi **della sussistenza della plusvalenza, poiché si è in presenza di cessione del contratto, come previsto espressamente all'art. 5 comma 2 succitato.**

Secondo l'AdE, difatti, il diritto all'utilizzo esclusivo deve essere considerato un bene immateriale strumentale; trattasi di una immobilizzazione, poiché non esaurisce la propria utilità in un solo esercizio, ma manifesta i suoi benefici economici lungo un arco temporale di più esercizi, assimilabile ai beni immateriali e, pertanto, ammortizzabile ai sensi dell'art. 68 D.P.R.n.917/1986.

Per le ragioni innanzi esposte, l'Agenzia delle Entrate ha concluso ritenendo che il compenso derivante dalla cessione del bene immateriale strumentale genera plusvalenza o minusvalenza; inoltre, **il trasferimento di un calciatore rientra nella gestione ordinaria “accessoria” di una società sportiva;** per tale ragione, nel conto economico le plusvalenze vanno indicate alla

voce A n.5 "altri ricavi e proventi", e non come proventi straordinari di cui alla voce del conto economico E 20.

I giudici di legittimità, nelle ordinanze in questione, hanno sottolineato che tale tesi sostenuta dall'Agenzia delle Entrate è stata ritenuta corretta dal **Consiglio di Stato che, nel parere n.5285/2012 dell'11-12-2012** ha ribadito che il contratto di lavoro degli atleti professionisti rappresenta un bene dotato di autonoma utilità economica, pertanto è suscettibile di negoziazione, in quanto le prestazioni sportive oggetto del contratto possono essere sfruttate anche da altre società sportive.

Alla luce delle considerazioni sopra esposte, la Corte di Cassazione ha rigettato il ricorso incidentale proposto dalla società Alfa, atteso che nel caso di specie si è in presenza di plusvalenze che incidono sul reddito della società sportiva cedente ai fini IRAP.

La Suprema Corte ha stabilito che nel caso di cessione di calciatori *"...non si verte in tema di plusvalenze "straordinarie", ma di plusvalenze che derivano dalla gestione "ordinaria" della società sportiva, che si attua anche con la cessione dei contratti di prestazioni sportive, sicchè la questione risulta anche irrilevante"*.

La Corte prosegue concludendo che *"il trasferimento di un calciatore, infatti, è un atto che rientra nella gestione di una squadra di calcio, rappresentando un evento collegato all'attività ordinaria della società sportiva, sicchè le plusvalenze derivanti dall'alienazione di immobilizzazioni, quando la cessazione del bene costituisce un evento ordinario della gestione dell'impresa, fanno parte dei proventi ed oneri della gestione "ordinaria" accessoria.."*.

Ciò posto, *"nel conto economico di cui all'art.2425 c.c. le plusvalenze di questa tipologia vanno imputate alla voce "valore della produzione" A5 "ricavi e proventi" e non alla voce E "proventi ed oneri"*.

Corte di Cassazione, Sentenza n. 1657 del 15 gennaio 2019

RITENUTO IN FATTO

1. - Con ordinanza del 24 maggio 2018, il Tribunale di Livorno ha rigettato la richiesta di riesame proposta all'indagato avverso il decreto di sequestro preventivo, finalizzato alla confisca per equivalente, emesso dal Gip del Tribunale di Livorno il 26 marzo 2018, per il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti (art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000), a lui contestato quale legale rappresentante della società, in riferimento alle dichiarazioni dei redditi e Iva degli anni 2012-2016, per l'importo complessivo di euro 1.362.501.

2. - Avverso l'ordinanza il difensore dell'indagato ha proposto ricorso per cassazione, deducendo, con unico motivo di doglianza, la violazione della normativa in tema di confisca applicabile nel caso di specie. Si ribadisce, in articolare, la questione, già proposta di fronte al Tribunale, della sottoponibilità a sequestro diretto del credito Iva, per un milione di euro, maturato dalla società, con conseguente liberazione dei beni personali del legale rappresentante, sottoposti a sequestro per equivalente. Si lamenta che tale prospettazione sarebbe stata disattesa in sede di riesame, sul rilievo che il credito Iva non sarebbe effettivamente sussistente perché generato dalla utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti. Non si sarebbe considerato che il credito Iva vantato dalla società ha natura di profitto del reato, in quanto conseguito, secondo l'ipotesi accusatoria, grazie all'utilizzazione di fatture per operazioni fittizie. La conseguenza della ritenuta non sequestrabilità del credito sarebbe - secondo la difesa - la non sequestrabilità dell'equivalente invece sequestrato in capo all'indagato. Non si sarebbe considerato, infine, che l'asserita fittizietà del credito della società è legata alla situazione meramente contingente della sospensione dell'esecuzione del rimborso da parte dell'amministrazione finanziaria; mentre, una volta effettuato il rimborso, le somme sarebbero state passibili di apprensione mediante sequestro, in quanto presenti nelle casse della società.

CONSIDERATO IN DIRITTO

3. - Il ricorso è infondato.

Il ricorrente non contesta il provvedimento sotto il profilo della sussistenza degli indizi di reato, limitandosi a lamentare la mancata considerazione della sequestrabilità di un credito nei confronti del fisco in capo alla società della quale l'indagato era il legale rappresentante; sequestrabilità dalla quale discenderebbe la diminuzione dell'entità del sequestro per equivalente operato nei confronti di questo.

Come costantemente affermato dalla giurisprudenza di legittimità, il sequestro preventivo per equivalente, disposto nei confronti di persona sottoposta ad indagini per il reato di frode fiscale, non può avere ad oggetto beni per un valore eccedente il profitto del reato, sicché il giudice è tenuto a valutare l'equivalenza tra il valore dei beni e l'entità del profitto così come avviene in sede di confisca (*ex plurimis*, Sez. 3, n. 1893 del 12/10/2011, dep. 18/01/2012, Rv. 251797 - 01), perché, nei reati tributari, il profitto oggetto del sequestro preventivo funzionale alla confisca per equivalente è costituito dal risparmio economico

derivante dalla sottrazione degli importi evasi alla loro

destinazione fiscale (ex plurimis, Sez. 3, n. 28047 del 20/01/2017, Rv. 270429 - 01; Sez. 3, n. 19994 del 21/09/2016, dep. 27/04/2017, Rv. 269763 - 01). Il profitto della frode fiscale corrisponde, in altri termini, all'imposta evasa, indipendentemente dalle concrete modalità della sua mancata corresponsione da parte del contribuente all'amministrazione finanziaria ed è, dunque, indifferente se tale imposta sia stata in concreto non pagata o

portata a credito dal contribuente stesso. L'evasione dell'imposta costituisce, infatti, non uno degli elementi costitutivi, ma semplicemente l'oggetto del dolo specifico del reato, che si consuma, in un momento precedente all'evasione stessa, con l'indicazione in dichiarazione di elementi passivi fittizi.

Tali principi trovano applicazione anche nel caso di specie, in cui il Tribunale ha evidenziato - con statuizione di merito insindacabile in questa sede - che il credito Iva di un milione di euro in capo alla società della quale indagato era legale rappresentante non è effettivamente sussistente, perché generato dalla utilizzazione, nel corso degli anni, di numerose fatture per operazioni inesistenti; con la conseguenza che tale credito non può essere oggetto di un fruttuoso sequestro, non essendo l'amministrazione finanziaria tenuta ad onorarlo. Del tutto correttamente, dunque, si è proceduto nel caso di specie al sequestro per equivalente nei confronti dell'amministratore della società fino alla concorrenza di euro 1.362.501,00, somma comprensiva del milione di euro non reperito presso la società.

4. - Il ricorso, conseguentemente deve essere rigettato, con condanna del ricorrente al pagamento delle spese processuali.

P.Q. M .

Rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali.

Così deciso in Roma, il 27 settembre 2018.

Corte di Cassazione, Ordinanze nn. 2144, 2145, 2146 del 25 gennaio 2019

ORDINANZA N. 2144/19

RITENUTO IN FATTO

1.L'Agenzia delle entrate emetteva avviso di accertamento nei confronti della FC Internazionale Milano s.p.a., con riferimento all'anno 2002, rettificando il valore della produzione ai fini Irap, elevandolo da € 54.609.996,00 ad € 117.895.956,00, riprendendo a tassazione plusvalenze non dichiarate per € 72.803.000,00, ed accertando, ai fini Irap ed Irpeg, la esposizione in dichiarazione di minusvalenze non deducibili per C 13.093,00. Le plusvalenze derivavano dalla cessione dei contratti relativi alle prestazioni sportive dei calciatori della società, costituenti oggetto della gestione ordinaria delle società sportive, con recupero dell'imponibile ai fini Irap, ai sensi dell'art. 11 comma 3 del d.lgs. 446 del 1997, non potendosi condividere la contabilizzazione in bilancio nella voce del conto economico E 20 tra i proventi e gli oneri straordinari. Trattavasi, invece, di cessione del contratto avente ad oggetto il diritto alla prestazione esclusiva del calciatore per la durata del contratto.

Quanto alle minusvalenze l'art. 66 d.p.r. 917/1986, all'epoca vigente, consentiva la educibilità delle stesse solo se "realizzate" ai sensi dell'art. 54, quindi mediante "cessione a titolo oneroso", mentre nella specie le stesse derivavano dalla cessione senza corrispettivo di alcuni contratti relativi a prestazioni sportive di altri calciatori.

2.La Commissione tributaria provinciale accoglieva il ricorso.

3.La Commissione tributaria regionale accoglieva l'appello proposto dalla Agenzia delle entrate in relazione alle plusvalenze, in quanto il contratto tra le due società sportive aveva ad oggetto il diritto all'utilizzo esclusivo della prestazione sportiva del calciatore. Tale diritto era qualificato come immobilizzazione immateriale, iscritto nell'attivo dello stato patrimoniale, quale bene ammortizzabile. Rigettava, invece, l'impugnazione relativa alle minusvalenze in quanto vi era stato, comunque, un contratto a titolo oneroso, in quanto la cessionaria seppure non corrispondeva alcunchè alla cedente, era onerata degli oneri per il compenso dell'atleta a carico della cedente, che se ne liberava. Veniva accolta la domanda della società di annullamento delle sanzioni, avendo la stessa seguito le indicazioni della Federazione Italiana Gioco Calcio.

4.Proponeva ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate.

5.Resisteva con controricorso la società, proponendo ricorso incidentale.

6.Resisteva con controricorso al ricorso incidentale l'Agenzia delle entrate.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1.Con un unico motivo di ricorso principale l'Agenzia delle entrate deduce "in relazione all'art. 360, numero 3, violazione o falsa applicazione dell'art. 6, comma 2, del d.lgs. 472/1997", in quanto non sussistono i presupposti per l'applicazione dell'art. 6, comma 2, del d.lgs. 472/1997, non ravvisandosi l'ipotesi della incertezza obiettiva della normativa in materia.

2.Con un unico motivo di ricorso incidentale la società si duole della "violazione e falsa applicazione - a norma dell'art. 360, primo comma, n. 3 (in tema.. .di violazione e falsa applicazione di norme di diritto) e 5 (in tema di contraddittoria motivazione), c.p.c. - dell'art. 11, commi 3 e 4, del d.lgs. n. 446/1997.. .in combinato disposto agli articoli 3, primo comma, 4, primo comma, e 5, primo e secondo comma, della legge n. 91/1981". In

particolare, la società deduce che nella specie non v'è stato il trasferimento di un bene o diritto reale, idoneo ad ingenerare plusvalenza, né la cessione di un autonomo diritto di esclusiva. I beni immateriali presuppongono, poi, un contenuto di realtà e di assolutezza, non rinvenibile nella specie, né la cessione del contratto attiene alla gestione "ordinaria" delle società sportive.

3.1 due motivi, relativi al ricorso principale ed a quello incidentale, che vanno trattati congiuntamente per ragioni di connessione, sono entrambi infondati.

3.1. Anzitutto, si rileva l'ammissibilità del ricorso principale in quanto tempestivamente notificato, prima del decorso del termine lungo di cui all'art. 327 c.p.c.

Infatti, la sentenza della Commissione regionale è stata pubblicata l'1-9-2010, sicché il termine ha iniziato a decorrere a seguito della sospensione feriale dall'1-8-2010 al 15-9-2010, in data 16-9-2010.

Va, poi, applicata la seconda sospensione feriale dei termini dall'1-9-2011 al 15-9-2011. Vanno aggiunti, poi, un mese e 16 giorni, a decorrere dal 16-9-2011. Il 30 ottobre era Domenica, sicché il termine lungo scadeva proprio il 31-10-2011, data in cui è stato spedito il ricorso per cassazione.

3.2. Quanto al merito, risulta preliminare l'esame sulla natura di plusvalenza, rilevante ai fini Irap, dei corrispettivi ricevuti dalla società sportiva per la cessione del contratto dei calciatori.

3.3. Prima della legge n. 91/1981, l'atleta professionista era legato alla società sportiva, oltre che dal contratto di prestazione sportiva, anche dal "vincolo sportivo", che costituiva un rapporto autonomo e distinto, in base al quale la società acquisiva il diritto, esclusivo ed alienabile a terzi, all'utilizzo dell'atleta per l'intera durata della sua carriera sportiva.

3.4. La legge 91 del 1981 ha regolamentato in modo diverso la materia prevedendo, all'articolo 3, che "la prestazione a titolo oneroso dell'atleta costituisce oggetto di contratto di lavoro subordinato regolato dalle norme contenute nella presente legge". L'articolo suddetto disciplina il rapporto di prestazione sportiva a titolo oneroso, che si costituisce mediante assunzione diretta e con la stipulazione di un contratto in forma scritta tra lo sportivo e la società destinataria delle prestazioni sportive.

L'art. 5 comma 2 prevede poi che "è ammessa la cessione del contratto, prima della scadenza, da una società sportiva ad un'altra, purchè vi consenta l'altra parte e siano osservate le modalità fissate dalle federazioni sportive nazionali".

3.5. L'art. 11, comma 3, del d.lgs. 446 del 1997, all'epoca vigente, dispone che "Ai fini della determinazione della base imponibile di cui agli articoli 5, 6 e concorrono in ogni caso, le plusvalenze e le minusvalenze relative a beni strumentali non derivanti da operazioni di trasferimento di azienda".

4. La Federazione Italiana Gioco Calcio (FIGC), nell'interpretare l'art. 5 comma 2 della legge 91 del 1981, ha ritenuto che tale fattispecie si configurasse come una commissione di tre atti distinti: l'accordo tra le due società sportive e l'atleta per il trasferimento di questi; l'accordo tra le due società per la risoluzione anticipata del contratto di prestazione sportiva in essere; la stipulazione di un nuovo contratto tra l'atleta e la nuova società. Il corrispettivo versato dalla cessionaria, quindi, non ha come causa la cessione del contratto esistente, ma solo la sua anticipata cessazione. Il diritto a concludere un nuovo contratto, per quanto bene immateriale, non rientra tra quelli strumentali all'esercizio dell'attività sportiva. In assenza della stipulazione del nuovo contratto, questo diritto "non è suscettibile di alcuna autonoma funzione produttiva", sicché le somme pattuite non costituiscono plusvalenze relative a beni strumentali.

4.1. L'Agenzia delle entrate, con la risoluzione 213 del 19-12-2001, ha, invece, optato per la diversa tesi della sussistenza della plusvalenza, in quanto trattasi di cessione del contratto, come del resto espressamente previsto all'art. 5 comma 2 della legge 91 del 1981. Oggetto del contratto è il diritto alla prestazione sportiva esclusiva per la durata del contratto stesso dietro corrispettivo. Il diritto all'utilizzo esclusivo deve essere considerato un bene immateriale strumentale. Trattasi di una immobilizzazione, in quanto non esaurisce la propria utilità in un solo esercizio, ma manifesta i suoi benefici economici lungo un arco temporale di più esercizi, assimilabile ai beni immateriali, ammortizzabile ai sensi dell'art. 68 d.p.r. 917/1986. Pertanto, il

Compenso derivante dalla cessione del bene immateriale strumentale genera plusvalenza o minusvalenza. Il trasferimento di un calciatore rientra poi nella gestione ordinaria "accessoria" di una società sportiva. Nel conto economico di cui all'art. 2425 c.c. le plusvalenze vanno, quindi, indicate alla voce A n. 5 "altri ricavi e proventi", non come proventi straordinari di cui alla voce del conto economico E 20. Il compenso va, allora, iscritto tra le immobilizzazioni materiali dello stato patrimoniale, alla voce BI 7.

5. La seconda tesi, sostenuta dalla Agenzia delle entrate, è stata ritenuta corretta dal Consiglio di Stato, nel

parere n. 5285/2012 dell'11-12-2012, per il quale il contratto di lavoro degli atleti professionisti rappresenta un bene dotato di una autonoma utilità economica, sicchè è suscettibile di negoziazione, in quanto le prestazioni sportive oggetto del contratto possono essere sfruttate anche da altre società sportive.

6. La giurisprudenza di legittimità (Cass.Civ., 2 dicembre 2015, n. 24588) ha sostanzialmente riconosciuto la validità della interpretazione normativa fornita dal Consiglio di Stato, eliminando l'applicazione delle sanzioni, per condotte del contribuente anteriori all'11-12-2012, data di pubblicazione del parere del Consiglio di Stato, che ha eliminato i dubbi al riguardo.

Si è affermato, quindi, che, in tema di sanzioni amministrative per violazioni tributarie, l'incertezza normativa oggettiva che costituisce causa di esenzione dalla responsabilità amministrativa tributaria, non sussiste in caso di divergenza tra l'indirizzo interpretativo seguito dall'Amministrazione finanziaria e le indicazioni fornite dall'associazione di categoria del contribuente, essendo necessaria la presenza di contrasti giurisprudenziali sull'oggetto della controversia. La Suprema Corte, dunque, proprio per la presenza di orientamenti giurisprudenziali non univoci sul punto nella giurisprudenza di merito, ha ritenuto la ricorrenza dell'incertezza normativa oggettiva e, dunque, dell'esimente, almeno fino al parere del Consiglio di Stato in data 11 dicembre 2012, in ordine all'interpretazione delle norme che regolano l'imponibilità, a fini IRAP, delle plusvalenze e minusvalenze generate dalla cessione di calciatori e diritti di compartecipazione da parte delle società sportive professionistiche.

Si condividono, dunque, i principi affermati dalla Corte di cassazione, sicchè la doglianza sollevata non può essere condivisa.

7. Pertanto, va rigettato il ricorso incidentale proposto dalla società, in presenza di plusvalenze che incidono sul reddito della società sportiva cedente ai fini Irap.

Va rigettato anche il ricorso principale della Agenzia delle entrate, in quanto la cessione del contratto è avvenuta nel 2002, quindi prima del parere del Consiglio di Stato dell'11-12-2012.

8. La questione di legittimità costituzionale dell'art. 11 comma 3 del d.lgs. 446 del 1997, con riferimento alla tassazione delle plusvalenze (straordinarie) sollevata dalla società per violazione dell'art. 76 Cost., per eccesso di delega, in violazione dei principi di cui alla legge delega 23-12-1996, n. 662, avendo allargato la base imponibile dell'Irap anche alle plusvalenze straordinarie, è manifestamente infondata.

Anzitutto, si rileva che la questione è stata sollevata solo nelle ultime righe dell'ultima pagina del ricorso incidentale, senza adeguata specificazione ed indicazione delle ragioni dell'eccesso di delega, limitandosi la società a dedurre "di voler sospendere il giudizio..rimettendo i relativi atti alla Corte Costituzionale, in vista del necessario vaglio di costituzionalità relativo alla norma ospitata nell'art. 11, comma 3, del d.lgs. n. 446/1997...E ciò, come si è diffusamente argomentato supra (ritrascrivendo una parte degli atti di causa, così da incorporarli e farne parte integrante di quello odierno), per la manifesta violazione dell'art. 76 della Carta Fondamentale, che impedisce ogni e qualsiasi intervento - da parte del legislatore delegato - inteso ad estendere la base imponibile ed il presupposto stesso dell'Irap".

Inoltre, nella specie, non si verte in tema di plusvalenze "straordinarie", ma di plusvalenze che derivano dalla gestione "ordinaria" della società sportiva, che si attua anche con la cessione dei contratti di prestazioni sportive, sicchè la questione risulta anche irrilevante.

Il trasferimento di un calciatore, infatti, è un atto che rientra nella gestione di una squadra di calcio, rappresentando un evento collegato all'attività ordinaria della società sportiva, sicchè le plusvalenze derivanti dall'alienazione di immobilizzazioni, quando la cessione del bene costituisce un evento ordinario della gestione dell'impresa, fanno parte dei proventi ed oneri della gestione "ordinaria" accessoria. In tal modo, nel conto economico di cui all'art. 2425 c.c. le plusvalenze di questa tipologia vanno imputate alla voce "valore della produzione" A 5 "ricavi e proventi" e non alla voce E "proventi ed oneri".

Pertanto, non v'è stata alcuna violazione del principio di delega per cui la determinazione della base imponibile deve avvenire "per le imprese diverse da quelle creditizie, finanziarie ed assicurative, sottraendo dal valore della produzione di cui alla lettera A) del primo comma dell'art. 2425 c.c. riguardante i criteri di redazione del conto economico...i costi della produzione".

Peraltro, in numerose pronunce di legittimità si è affermato che la determinazione della base imponibile dell'i.r.a.p., ai sensi dell'art. 11, comma 3, del d.lg. 15 dicembre 1997, n. 446 (nel testo applicabile "ratione temporis"), comprende le minusvalenze e plusvalenze relative a beni strumentali non derivanti da operazioni di trasferimento di azienda (Cass.Civ., 6 settembre

2013, n. 20533; Cass.Civ., 17 marzo 2010, n. 6462).

9. Stante la reciproca soccombenza le spese del giudizio di legittimità vanno compensate per intero tra le parti.

P. Q. M.

Rigetta il ricorso principale ed il ricorso incidentale.

Dichiara interamente compensate tra le parti le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio del 12 luglio 2018

ORDINANZA N. 2145/19

RITENUTO IN FATTO

1. L'Agenzia delle entrate emetteva avviso di accertamento nei confronti della FC Internazionale Milano s.p.a., con riferimento all'anno 2001, rettificando il valore della produzione ai fini Irap, elevandolo da un valore negativo € - 40.205.406,00 ad € 62.197.456,00, riprendendo a tassazione plusvalenze non dichiarate per € 102.402.862,00, ed accertando, ai fini Irap ed Ipeg, la esposizione in dichiarazione di minusvalenze non deducibili per € 270.000,00.

Le plusvalenze derivavano dalla cessione dei contratti relativi alle prestazioni sportive dei calciatori della società, costituenti oggetto della gestione ordinaria delle società sportive, con recupero dell'imponibile ai fini Irap, ai sensi dell'art. 11 comma 3 del d.lgs. 446 del 1997, non potendosi condividere la contabilizzazione in bilancio nella voce del conto economico E 20 tra i proventi e gli oneri straordinari. Trattavasi, invece, di cessione del contratto avente ad oggetto il diritto alla prestazione esclusiva del calciatore per la durata del contratto. Quanto alle minusvalenze l'art. 66 d.p.r. 917/1986, all'epoca vigente, consentiva la deducibilità delle stesse solo se "realizzate" ai sensi dell'art. 54, quindi mediante "cessione a titolo oneroso", mentre nella specie le stesse derivavano dalla cessione senza corrispettivo di alcuni contratti relativi a prestazioni sportive di altri calciatori.

2. La Commissione tributaria provinciale rigettava il ricorso in relazione alle plusvalenze, riteneva non applicabili le sanzioni, stante l'obiettivo incertezza sull'ambito di applicazione della norma, ed accoglieva il ricorso quanto alle minusvalenze.

3. La Commissione tributaria regionale, rilevava la formazione del giudicato in ordine alle minusvalenze, rigettava l'appello proposto dalla società per le plusvalenze, e quello proposto dalla Agenzia delle entrate in ordine alle sanzioni (ritenute non applicabili dalla Commissione provinciale). Rilevava che, quanto alle plusvalenze, il contratto tra le due società sportive aveva ad oggetto il diritto all'utilizzo esclusivo della prestazione sportiva del calciatore. Il contratto era considerato come un bene, in quanto contenente un diritto con conseguenti vantaggi ai quali era legato il corrispettivo pagato. Veniva rigettato l'appello della Agenzia delle entrate per l'avvenuto annullamento delle sanzioni, avendo la società seguito le indicazioni della Federazione Italiana Gioco Calcio.

4. Proponeva ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate.

5. Resisteva con controricorso la società, proponendo ricorso incidentale.

6. La società depositava memoria scritta.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Con un unico motivo di ricorso principale l'Agenzia delle entrate deduce "in relazione all'art. 360, numero 3, violazione o falsa applicazione dell'art. 6, comma 2, del d.lgs. 472/1997", in quanto non sussistono i presupposti per l'applicazione dell'art. 6, comma 2, del d.lgs. 472/1997, non sussistendo l'ipotesi della incertezza obiettiva della normativa in materia.

2. Con un unico motivo di ricorso incidentale la società si duole della "violazione e falsa applicazione - a norma dell'art. 360, primo comma, n. 3 (in tema... di violazione e falsa applicazione di norme di diritto) e 5 (in tema di

contraddittoria motivazione), c.p.c. - dell'art. 11, commi 3 e 4, del d.lgs. n. 446/1997... in combinato disposto agli articoli 3, primo comma, 4, primo comma, e 5, primo e secondo comma, della legge n. 91/1981". In particolare, la società deduce che nella specie non v'è stato il trasferimento di un bene o diritto reale, idoneo ad ingenerare plusvalenza, né la cessione di un autonomo diritto di esclusiva. I beni immateriali presuppongono, poi, un contenuto di realtà e di assolutezza, non rinvenibile nella specie, né la cessione del contratto attiene alla gestione "ordinaria" delle società sportive.

3.1.1 due motivi, relativi al ricorso principale ed a quello incidentale, che vanno trattati congiuntamente per ragioni di connessione, sono entrambi infondati.

3.2. Quanto al merito, risulta preliminare l'esame sulla natura di plusvalenza, rilevante ai fini Irap, dei corrispettivi ricevuti dalla società sportiva per la cessione del contratto dei calciatori.

3.3. Prima della legge n. 91/1981, l'atleta professionista era legato alla società sportiva, oltre che dal contratto di prestazione sportiva, anche dal "vincolo sportivo", che costituiva un rapporto autonomo e distinto, in base al quale la società acquisiva il diritto, esclusivo ed alienabile a terzi, all'utilizzo dell'atleta per l'intera durata della sua carriera sportiva.

3.4. La legge 91 del 1981 ha regolamentato in modo diverso la materia, prevedendo, all'articolo 3, che "la prestazione a titolo oneroso dell'atleta costituisce oggetto di contratto di lavoro subordinato regolato dalle norme contenute nella presente legge". L'articolo suddetto disciplina il rapporto di prestazione sportiva a titolo oneroso, che si costituisce mediante assunzione diretta e con la stipulazione di un contratto in forma scritta tra lo sportivo e la società destinataria delle prestazioni sportive.

L'art. 5 comma 2 prevede poi che "è ammessa la cessione del contratto, prima della scadenza, da una società sportiva ad un'altra, purchè vi consenta l'altra parte e siano osservate le modalità fissate dalle federazioni sportive nazionali".

3.5. L'art. 11, comma 3, del d.lgs. 446 del 1997, all'epoca vigente, dispone che "Ai fini della determinazione della base imponibile di cui agli articoli 5, 6 e 7 concorronoin ogni caso, le plusvalenze e le minusvalenze relative a beni strumentali non derivanti da operazioni di trasferimento di azienda".

4. La Federazione Italiana Gioco Calcio (FIGC), nell'interpretare l'art. 5 comma 2 della legge 91 del 1981, ha ritenuto che tale fattispecie si configurasse come una commissione di tre atti distinti: l'accordo tra le due società sportive e l'atleta per il trasferimento di questi; l'accordo tra le due società per la risoluzione anticipata del contratto di prestazione sportiva in essere; la stipulazione di un nuovo contratto tra l'atleta e la nuova società. Il corrispettivo versato dalla cessionaria, quindi, non ha come causa la cessione del contratto esistente, ma solo la sua anticipata cessazione. Il diritto a concludere un nuovo contratto, per quanto bene immateriale, non rientra tra quelli strumentali all'esercizio dell'attività sportiva. In assenza della stipulazione del nuovo contratto, questo diritto "non è suscettibile di alcuna autonoma funzione produttiva", sicchè le somme pattuite non costituiscono plusvalenze relative a beni strumentali.

4.1. L'Agenzia delle entrate, con la risoluzione 213 del 19-12-2001, ha, invece, optato per la diversa tesi della sussistenza della plusvalenza, in quanto trattasi di cessione del contratto, come del resto espressamente previsto all'art. 5 comma 2 della legge 91 del 1981. Oggetto del contratto è il diritto alla prestazione sportiva esclusiva per la durata del contratto stesso dietro corrispettivo. Il diritto all'utilizzo esclusivo deve essere considerato un bene immateriale strumentale. Trattasi di una immobilizzazione, in quanto non esaurisce la propria utilità in un solo esercizio, ma manifesta i suoi benefici economici lungo un arco temporale di più esercizi, assimilabile ai beni immateriali, ammortizzabile ai sensi dell'art. 68 d.p.r. 917/1986. Pertanto, il

compenso derivante dalla cessione del bene immateriale strumentale genera plusvalenza o minusvalenza. Il trasferimento di un calciatore rientra poi nella gestione ordinaria "accessoria" di una società sportiva. Nel conto economico di cui all'art. 2425 c.c. le plusvalenze vanno, quindi, indicate alla voce A n. 5 "altri ricavi e proventi", non come proventi straordinari di cui alla voce del conto economico E 20. Il compenso va, allora, iscritto tra le immobilizzazioni materiali dello stato patrimoniale, alla voce BI 7.

5. La seconda tesi, sostenuta dalla Agenzia delle entrate, è stata ritenuta corretta dal Consiglio di Stato, nel parere n. 5285/2012 dell'11-12-2012, per il quale il contratto di lavoro degli atleti professionisti rappresenta un bene dotato di una autonoma utilità economica, sicchè è suscettibile di negoziazione, in quanto le prestazioni sportive oggetto del contratto possono essere sfruttate anche da altre società sportive.

6. La giurisprudenza di legittimità (Cass.Civ., 2 dicembre 2015, n. 24588) ha sostanzialmente riconosciuto la validità della interpretazione normativa fornita dal Consiglio di Stato, eliminando l'applicazione delle sanzioni, per condotte del contribuente anteriori all'11-12-2012, data di pubblicazione del parere del Consiglio di Stato, che ha eliminato i dubbi al riguardo.

Si è affermato, quindi, che, in tema di sanzioni amministrative per violazioni tributarie, l'incertezza normativa oggettiva che costituisce causa di esenzione dalla responsabilità amministrativa tributaria, non sussiste in caso di divergenza tra l'indirizzo interpretativo seguito dall'Amministrazione finanziaria e le indicazioni fornite dall'associazione di categoria del contribuente, essendo necessaria la presenza di contrasti giurisprudenziali sull'oggetto della controversia. La Suprema Corte, dunque, proprio per la presenza di orientamenti giurisprudenziali non univoci sul punto nella giurisprudenza di merito, ha ritenuto la ricorrenza dell'incertezza normativa oggettiva e, dunque, dell'esimente, almeno fino al parere del Consiglio di Stato in data 11 dicembre 2012, in ordine all'interpretazione delle norme che regolano l'imponibilità, a fini IRAP, delle plusvalenze e minusvalenze generate dalla cessione di calciatori e diritti di compartecipazione da parte delle società sportive professionistiche.

Si condividono, dunque, i principi affermati dalla Corte di cassazione, sicché l'adoglianza sollevata non può essere condivisa.

7. Pertanto, va rigettato il ricorso incidentale proposto dalla società, in presenza di plusvalenze che incidono sul reddito della società sportiva cedente ai fini Irap.

Va rigettato anche il ricorso principale della Agenzia delle entrate, in quanto la cessione del contratto è avvenuta nel 2002, quindi prima del parere del Consiglio di Stato dell'11-12-2012.

8. La questione di legittimità costituzionale dell'art. 11 comma 3 del d.lgs. 446 del 1997, con riferimento alla tassazione delle plusvalenze (straordinarie) sollevata dalla società per violazione dell'art. 76 Cost., per eccesso di delega, in violazione dei principi di cui alla legge delega 23-12-1996, n. 662, avendo allargato la base imponibile dell'Irap anche alle plusvalenze straordinarie, è manifestamente infondata.

Anzitutto, si rileva che la questione è stata sollevata solo nelle ultime righe dell'ultima pagina del ricorso incidentale, senza adeguata specificazione ed indicazione delle ragioni dell'eccesso di delega, limitandosi la società a dedurre "di voler sospendere il giudizio... rimettendo i relativi atti alla Corte Costituzionale, in vista del necessario vaglio di costituzionalità relativo alla norma ospitata nell'art. 11, comma 3, del d.lgs. n. 446/1997... E ciò, come si è diffusamente argomentato supra (ritrascrivendo una parte degli atti di causa, così da incorporarli e farne parte integrante di quello odierno), per la manifesta violazione dell'art. 76 della Carta Fondamentale, che impedisce ogni e qualsiasi intervento - da parte del legislatore delegato - inteso ad estendere la base imponibile ed il presupposto stesso dell'Irap".

Inoltre, nella specie, non si verte in tema di plusvalenze "straordinarie", ma di plusvalenze che derivano dalla gestione "ordinaria" della società sportiva, che si attua anche con la cessione dei contratti di prestazioni sportive, sicché la questione risulta anche irrilevante.

Il trasferimento di un calciatore, infatti, è un atto che rientra nella gestione di una squadra di calcio, rappresentando un evento collegato all'attività ordinaria della società sportiva, sicché le plusvalenze derivanti dall'alienazione di immobilizzazioni, quando la cessione del bene costituisce un evento ordinario della gestione dell'impresa, fanno parte dei proventi ed oneri della gestione "ordinaria" accessoria. In tal modo, nel conto economico di cui all'art. 2425 c.c. le plusvalenze di questa tipologia vanno imputate alla voce "valore della produzione" A 5 "ricavi e proventi" e non alla voce E "proventi ed oneri".

Pertanto, non v'è stata alcuna violazione del principio di delega per cui la determinazione della base imponibile deve avvenire "per le imprese diverse da quelle creditizie, finanziarie ed assicurative, sottraendo dal valore della produzione di cui alla lettera A) del primo comma dell'art. 2425 c.c. riguardante i criteri di redazione del conto economico... i costi della produzione".

Peraltro, in numerose pronunce di legittimità si è affermato che la determinazione della base imponibile dell'I.r.a.p., ai sensi dell'art. 11, comma 3, del d.lg. 15 dicembre 1997, n. 446 (nel testo applicabile "ratione temporis"), comprende le minusvalenze e plusvalenze relative a beni strumentali non derivanti da operazioni di trasferimento di azienda (Cass.Civ., 6 settembre

2013, n. 20533; Cass.Civ., 17 marzo 2010, n. 6462).

9. Stante la reciproca soccombenza le spese del giudizio di legittimità vanno compensate per intero tra le parti.

P. Q. M.

Rigetta il ricorso principale ed il ricorso incidentale.

Dichiara interamente compensate tra le parti le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio del 12 luglio 2018

ORDINANZA N. 2146/19

RITENUTO IN FATTO

1.L'Agenzia delle entrate emetteva avviso di accertamento nei confronti della FC Internazionale Milano s.p.a., con riferimento all'anno 2003, rettificando il valore della produzione ai fini Irap, elevandolo da € 38.250.869 ad €57.368.780,00, riprendendo a tassazione plusvalenze non dichiarate per € 22.450.530,00, ed accertando, ai fini Irpeg ed Irap, la esposizione in dichiarazione di minusvalenze non deducibili per C 59.242,00, applicando sanzioni per C 812.511,00. Le plusvalenze derivavano dalla cessione dei contratti relativi alle prestazioni sportive dei calciatori della società, costituenti oggetto della gestione ordinaria delle società sportive, con recupero dell'imponibile ai fini Irap, ai sensi dell'art. 11 comma 3 del d.lgs. 446 del 1997, non potendosi condividere la contabilizzazione in bilancio nella voce del conto economico E 20 tra i proventi e gli oneri straordinari. Trattavasi, invece, di cessione del contratto avente ad oggetto il diritto alla prestazione esclusiva del calciatore per la durata del contratto.Quanto alle minusvalenze per complessivi C 59.242,00 l'art. 66 d.p.r. 917/1986, all'epoca vigente, consentiva la deducibilità delle stesse solo se "realizzate" ai sensi dell'art. 54, quindi mediante "cessione a titolo oneroso", mentre nella specie le stesse derivavano dalla cessione senza corrispettivo di alcuni contratti relativi a prestazioni sportive di altri calciatori.

2.La Commissione tributaria provinciale accoglieva il ricorso in relazione alle plusvalenze ed alle minusvalenze realizzate con la cessione di contratti a costo "zero".

3.La Commissione tributaria regionale, rigettata l'eccezione di inammissibilità dell'appello proposto dall'Ufficio e ritenuta non fondata l'eccezione di incostituzionalità dell'art. 11 comma 3 del d.lgs. 446/1997, accoglieva l'appello proposto dalla genzia delle entrate per le plusvalenze. Rilevava che, quanto alle plusvalenze, il contratto tra le due società sportive aveva ad oggetto il diritto all'utilizzo esclusivo della prestazione sportiva del calciatore. La cessione del contratto di prestazione sportiva doveva ritenersi un bene immateriale e strumentale, iscritto tra i cespiti ammortizzabili, con il relativo costo iscritto all'attivo dello stato patrimoniale. La società cedente non operava una semplice rinuncia al contratto, ma dalla cessione traeva un vantaggio economico, per cui i relativi proventi erano imponibili ai fini Irap, in quanto erano componenti

ordinari e non straordinari di reddito. Veniva accolto l'appello anche per le minusvalenze, in quanto le stesse erano deducibili ai sensi dell'art. 66 del d.p.r. 917/1986, all'epoca vigente, solo se effettuate a titolo oneroso, mentre nella specie erano state effettuate cessioni di contratti "a titolo gratuito". Le cessioni relative agli atleti Bretti e Chiaria erano indeducibili in quanto "il relativo importo è stato erroneamente contabilizzato nell'esercizio chiuso al 30-6-2004,mentre la cessione dei due giocatori si è concretizzata nel luglio del 2004". Le sanzioni erano dovute per non avere la contribuente ottemperato alle norme fiscali.

4.Proponeva ricorso per cassazione la società.

5.Resisteva con controricorso l'Agenzia delle entrate.

6.La società depositava memoria scritta.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1.Con il ricorso la società impugna la sentenza "ai sensi dell'art. 360, nn. 3 e 5 c.p.c., chiedendone la cassazione per tutti i motivi che seguono".

1.1.Anzitutto, si rileva che la mancata numerazione dei singoli motivi di ricorso non costituisce causa di inammissibilità degli stessi, in quanto, anche se con una "unica rubrica" riferita ai tre motivi di impugnazione, il contenuto delle singole censure risulta sufficientemente comprensibile.

1.2.In particolare, la società, con il primo motivo di ricorso, deduce "sul merito" (pagina 56 del ricorso per cassazione) che nella specie non v'è stato il trasferimento di un bene o diritto reale, idoneo ad ingenerare plusvalenza, né la cessione di un autonomo diritto di esclusiva. I beni immateriali presuppongono, poi, un contenuto di realtà e di assolutezza, non rinvenibile nella specie, né la cessione del contratto attiene alla gestione "ordinaria" delle società sportive.

1.3.Tale motivo è infondato.

1.4.Va affrontata, dunque, la questione, sulla natura di plusvalenza, rilevante ai fini Irap, dei corrispettivi ricevuti dalla società sportiva per la cessione del contratto dei calciatori.

1.5. Prima della legge n. 91/1981, l'atleta professionista era legato alla società sportiva, oltre che dal contratto di prestazione sportiva, anche dal "vincolo sportivo", che costituiva un rapporto autonomo e distinto, in base al quale la società acquisiva il diritto, esclusivo ed alienabile a terzi, all'utilizzo dell'atleta per l'intera durata della sua carriera sportiva.

1.6. La legge 91 del 1981 ha regolamentato in modo diverso la materia, prevedendo, all'articolo 3, che "la prestazione a titolo oneroso dell'atleta costituisce oggetto di contratto di lavoro subordinato regolato dalle norme contenute nella presente legge". L'articolo suddetto disciplina il rapporto di prestazione sportiva a titolo oneroso, che si costituisce mediante assunzione diretta e con la stipulazione di un contratto in forma scritta tra lo sportivo e la società destinataria delle prestazioni sportive.

L'art. 5 comma 2 prevede poi che "è ammessa la cessione del contratto, prima della scadenza, da una società sportiva ad un'altra, purchè vi consenta l'altra parte e siano osservate le modalità fissate dalle federazioni sportive nazionali".

1.7. L'art. 11, comma 3, del d.lgs. 446 del 1997, all'epoca vigente, dispone che "Ai fini della determinazione della base imponibile di cui agli articoli 5, 6 e 7 concorronoin ogni caso, le plusvalenze e le minusvalenze relative a beni strumentali non derivanti da operazioni di trasferimento di azienda".

1.8. La Federazione Italiana Gioco Calcio (FIGC), nell'interpretare l'art. 5 comma 2 della legge 91 del 1981, ha ritenuto che tale fattispecie si configurasse come una commissione di tre atti distinti: l'accordo tra le due società sportive e l'atleta per il trasferimento di questi; l'accordo tra le due società per la risoluzione anticipata del contratto di prestazione sportiva in essere; la stipulazione di un nuovo contratto tra l'atleta e la nuova società. Il corrispettivo versato dalla cessionaria, quindi, non ha come causa la cessione del contratto esistente, ma solo la sua anticipata cessazione. Il diritto a concludere un nuovo contratto, per quanto bene immateriale, non rientra tra quelli strumentali all'esercizio dell'attività sportiva. In assenza della stipulazione del nuovo contratto, questo diritto "non è suscettibile di alcuna autonoma funzione produttiva", sicchè le somme pattuite non costituiscono plusvalenze relative a beni strumentali.

1.9. L'Agenzia delle entrate, con la risoluzione 213 del 19-12-2001, ha, invece, optato per la diversa tesi della sussistenza della plusvalenza, in quanto trattasi di cessione del contratto, come del resto espressamente previsto all'art. 5 comma 2 della legge 91 del 1981. Oggetto del contratto è il diritto alla prestazione sportiva esclusiva per la durata del contratto stesso dietro

corrispettivo. Il diritto all'utilizzo esclusivo deve essere considerato un bene immateriale strumentale. Trattasi di una immobilizzazione, in quanto non esaurisce la propria utilità in un solo esercizio, ma manifesta i suoi benefici economici lungo un arco temporale di più esercizi, assimilabile ai beni immateriali, ammortizzabile ai sensi dell'art. 68 d.p.r. 917/1986. Pertanto, il

compenso derivante dalla cessione del bene immateriale strumentale genera plusvalenza o minusvalenza. Il trasferimento di un calciatore rientra poi nella gestione ordinaria "accessoria" di una società sportiva. Nel conto economico di cui all'art. 2425 c.c. le plusvalenze vanno, quindi, indicate alla voce A n. 5 "altri ricavi e proventi", non come proventi straordinari di cui alla voce del conto economico E 20. Il compenso va, allora, iscritto tra le immobilizzazioni materiali dello stato patrimoniale, alla voce BI 7.

1.10. La seconda tesi, sostenuta dalla Agenzia delle entrate, è stata ritenuta corretta dal Consiglio di Stato, nel parere n. 5285/2012 dell'11-12-2012, per il quale il contratto di lavoro degli atleti professionisti rappresenta un bene dotato di una autonoma utilità economica, sicchè è suscettibile di negoziazione, in quanto le prestazioni sportive oggetto del contratto possono essere sfruttate anche da altre società sportive.

1.11. La giurisprudenza di legittimità (Cass.Civ., 2 dicembre 2015, n. 24588) ha sostanzialmente riconosciuto la validità della interpretazione normativa fornita dal Consiglio di Stato, eliminando l'applicazione delle sanzioni, per condotte del contribuente anteriori all'11-12-2012, data di pubblicazione del parere del Consiglio di Stato, che ha eliminato i dubbi al riguardo.

Si è affermato, quindi, che, in tema di sanzioni amministrative per violazioni tributarie, l'incertezza normativa oggettiva che costituisce causa di esenzione dalla responsabilità amministrativa tributaria, non sussiste in caso di divergenza tra l'indirizzo interpretativo seguito dall'Amministrazione finanziaria e le indicazioni fornite dall'associazione di categoria del contribuente, essendo necessaria la presenza di contrasti giurisprudenziali sull'oggetto della controversia. La Suprema Corte, dunque, proprio per la presenza di orientamenti giurisprudenziali non univoci sul punto nella giurisprudenza di merito, ha ritenuto la ricorrenza dell'incertezza normativa oggettiva e, dunque, dell'esimente, almeno fino al parere del Consiglio di Stato in data 11 dicembre 2012, in ordine all'interpretazione delle norme che regolano l'imponibilità, a fini IRAP, delle plusvalenze e minusvalenze generate dalla cessione di calciatori e diritti di compartecipazione da parte delle società sportive professionistiche.

Si condividono, dunque, i principi affermati dalla Corte di cassazione, sicchè la doglianza sollevata non può

essere condivisa.

2. Con il secondo motivo di impugnazione la società deduce “sui componenti negativi di reddito non riconosciuti come deducibili. L’impugnata sentenza va altresì cassata in relazione ai capi concernenti le minusvalenze”. In particolare, per la società, con riferimento alle cessioni “a zero” ciò che conta, ai fini della deducibilità è l’onerosità. La cessione resta onerosa anche se non prevede il pagamento del prezzo, in quanto l’assenza del prezzo non comporta l’automatica riconduzione del negozio tra quelli gratuiti.

Quanto alla cessione dei contratti relativi agli atleti Bretti e Chiaria, la società evidenzia che gli stessi non avrebbero potuto partecipare con la maglia dell’Inter ai campionati ed alla stagione sportiva iniziata nel luglio 2004, sicché il risultato economico derivante dalla cessione dei contratti di lavoro non poteva che appartenere all’esercizio che partiva dal luglio 2004.

2.1. Tale motivo è parzialmente fondato.

Invero, l’art. 66 del d.p.r. 917/1986, all’epoca vigente, prevede che “le minusvalenze dei beni relativi all’impresa... sono deducibili se sono realizzate ai sensi delle lettere a) e b) del comma 1 e del comma 5 dell’art. 54”.

L’art. 54 comma 1 del d.p.r. 917/1986 dispone che “Le plusvalenze... concorrono a formare il reddito: a) se sono realizzate mediante cessione a titolo oneroso; b) se sono realizzate mediante il risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni”.

Ciò che conta ai fini della deducibilità è, allora, se la cessione di contratti di prestazione esclusiva di attività lavorativa degli atleti, stipulata “a zero”, costituisca o meno una cessione a titolo oneroso o gratuito.

Sono contratti a titolo oneroso quelli in cui i vantaggi sono reciproci al pari dei sacrifici, mentre sono atti a titolo gratuito quelli in cui il sacrificio è sopportato solo da un contraente, a vantaggio dell’altro.

Nella specie, trattandosi di cessione di contratto “a zero”, è vero che la società cessionario ha il vantaggio di acquistare senza versare il corrispettivo, ma è anche vero che la cessionaria deve corrispondere il compenso all’atleta, mentre la società cedente non dovrà più pagare tale compenso. Pertanto, i vantaggi sono reciproci per entrambi i contraenti, con la possibilità di dedurre le minusvalenze in quanto “realizzate” mediante cessione dei contratti a titolo oneroso.

2.2. Quanto ai contratti sportivi relativi ai due calciatori sopra menzionati, se la cessione è avvenuta nel luglio 2004, in base al principio di competenza, le minusvalenze non possono essere considerate nel bilancio precedente chiuso al giugno 2004.

3. Con il terzo motivo di impugnazione la società deduce “sulla sanzione irrogata”, in quanto la sentenza impugnata non ha annullato le sanzioni.

3.1. Tale motivo è fondato.

Invero, l’esame della sussistenza delle plusvalenze riguarda l’anno di imposta 2003 fino al giugno 2004, sicché concerne attività poste in essere prima del parere del Consiglio di Stato dell’11-12-2012 (Cass.Civ. 2015 n. 24588). Non v’è dubbio, dunque, che all’epoca sussistevano contrasti giurisprudenziali sul punto, come sottolineato nella sentenza di legittimità sopra richiamata, sussistendo i presupposti per la non applicazione delle sanzioni ai sensi dell’art. 6 del d.lgs. 472/1997.

4. La questione di legittimità costituzionale dell’art. 11 comma 3 del d.lgs. 446 del 1997, con riferimento alla tassazione delle plusvalenze (straordinarie) sollevata dalla società per violazione dell’art. 76 Cost., per eccesso di delega, in violazione dei principi di cui alla legge delega 23-12-1996, n. 662, avendo allargato la base imponibile dell’Irap anche alle plusvalenze straordinarie, è manifestamente infondata.

Anzitutto, si rileva che la questione è stata sollevata solo nelle ultime righe dell’ultima pagina del ricorso (pagina 67), senza adeguata specificazione ed indicazione delle ragioni dell’eccesso di delega, limitandosi la società a dedurre “di voler sospendere il giudizio... rimettendo i relativi atti alla Corte Costituzionale, in vista del necessario vaglio di costituzionalità relativo alla norma ospitata nell’art. 11, comma 3, del d.lgs. n. 446/1997... E ciò, come si è diffusamente argomentato supra (ritrascrivendo una parte degli atti di causa, così da incorporarli e farne parte integrante di quello odierno), per la manifesta violazione dell’art. 76 della Carta Fondamentale, che impedisce ogni e qualsiasi intervento - da parte del legislatore delegato - inteso ad estendere la base imponibile ed il presupposto stesso dell’Irap”.

Inoltre, nella specie, non si verte in tema di plusvalenze “straordinarie”, ma di plusvalenze che derivano dalla gestione “ordinaria” della società sportiva, che si attua anche con la cessione dei contratti di prestazioni sportive, sicché la questione risulta anche irrilevante.

Il trasferimento di un calciatore, infatti, è un atto che rientra nella gestione di una squadra di calcio, rappresen-

tando un evento collegato all'attività ordinaria della società sportiva, sicchè le plusvalenze derivanti dall'alienazione di immobilizzazioni, quando la cessione del bene costituisce un evento ordinario della gestione dell'impresa, fanno parte dei proventi ed oneri della gestione "ordinaria" accessoria. In tal modo, nel conto economico di cui all'art. 2425 c.c.

le plusvalenze di questa tipologia vanno imputate alla voce "valore della produzione" A 5 "ricavi e proventi" e non alla voce E "proventi ed oneri".

Pertanto, non v'è stata alcuna violazione del principio di delega per cui la determinazione della base imponibile deve avvenire "per le imprese diverse da quelle creditizie, finanziarie ed assicurative, sottraendo dal valore della produzione di cui alla lettera A) del primo comma dell'art. 2425 c.c.

riguardante i criteri di redazione del conto economico...i costi della produzione".

Pertanto, in numerose pronunce di legittimità si è affermato che la determinazione della base imponibile dell'i.r.a.p., ai sensi dell'art. 11, comma 3, del d.lg. 15 dicembre 1997, n. 446 (nel testo applicabile "ratione temporis"), comprende le minusvalenze e plusvalenze relative a beni strumentali non derivanti da operazioni di trasferimento di azienda (Cass.Civ., 6 settembre 2013, n. 20533; Cass.Civ., 17 marzo 2010, n. 6462).

5. La sentenza impugnata deve, quindi, essere cassata, con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione, che applicherà il principio di diritto di cui al paragrafo 2.1. e provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P. Q. M.

In accoglimento dei motivi secondo e terzo, rigettato il primo, cassa la sentenza impugnata, con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione, che provvederà sulle spese del giudizio di legittimità

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio del 12 luglio 2018

itributo.it
associazione
per l'approfondimento e la diffusione
dell'informazione fiscale

