

# Studio Tributario e Societario



**Tax Flash News**  
Prassi e Giurisprudenza

N. 10 | Novembre 2022

**Deloitte.**

# In questo numero

## PRASSI

### Operazioni straordinarie

- Risposta a Interpello n. 549/2022 del 4 novembre 2022 – Oggetto: Art. 176 del TUIR di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 e art. 2555 del Codice civile. Conferimento di azienda
- Risposta a Interpello n. 555/2022 dell'8 novembre 2022 – Oggetto: Fusione riorganizzativa per incorporazione di enti religiosi

### Imposte dirette

- Risposta a Interpello n. 553/2022 del 7 novembre 2022 – Oggetto: art. 164 del TUIR – Autovetture con utilizzo esclusivo
- Risposta a Interpello n. 552/2022 del 7 novembre 2022 – Oggetto: Art. 1 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201 (ACE) e art. 19, comma 2, del decreto-legge 25 maggio 2021, n. 73. Strumenti finanziari partecipativi

## GIURISPRUDENZA

### Accertamento

- Cass., Sez. Trib., n. 34723, 25 novembre 2022 - Imposte sui redditi - Reddito di impresa – Stabile organizzazione – Esterovestizione – Art.73 del TUIR - Sede legale, sede dell'amministrazione e oggetto principale in Italia - Contestazione di evasione fiscale - Accertamento di eventuale finalità elusiva della contribuente - Irrilevanza
- Cass., Sez. Trib., n. 33973, 17 novembre 2022 - Accertamento - Imposte dirette e IVA - Soggetti passivi - Interposizione fittizia - art. 37-bis, D.P.R. 600/73
- Cass., Sez. Trib., n. 33583, 15 novembre 2022 - Accertamento - Principi generali - Accertamento con adesione - Errore di calcolo - Art.6, d.lgs. n.218 del 1997 e art. 12, d.lgs. n.218 del 1997 - Perfezionamento - Intangibilità della pretesa erariale – Eccezione - Importi contenuti nell'adesione e importi indicati nel processo verbale di contestazione – Mancata corrispondenza – Art.21, d.lgs. n.546 del 1992 – Impugnabilità dell'atto di accertamento con adesione
- Cass., Sez. Trib., n. 32903, 8 novembre 2022 - Imposta di registro - Atti soggetti a registrazione - Enunciazione degli atti - Atto di cessione di crediti - Successivo decreto ingiuntivo - Istante - Cessionario del credito - Art.22, D.P.R. n. 131/1986 - Enunciazione indiretta - Sussiste - Identità delle parti - Insussistenza - Cessione del credito - Tassazione dell'atto enunciato nel decreto ingiuntivo - Esclusione
- Cass., Sez. Trib., n. 32272, 2 novembre 2022 - Tributi regionali - IRAP – Autonoma Organizzazione - Art.2, d.lgs. n.446 del 1997 - Lavoro autonomo – Associazione professionale – Tassazione - Singoli associati - Attività di sindaco o di componente di organi di amministrazione e controllo di enti e società – Attività individuale e separata dalle attività dell'associazione professionale

# Prassi

## Operazioni straordinarie

### Risposta a Interpello n. 549/2022 del 4 novembre 2022 – Oggetto: Art. 176 del TUIR di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 e art. 2555 del Codice civile. Conferimento di azienda

Nell'interpello l'Istante chiede conferma del fatto che un complesso immobiliare solo in parte ultimato ma rispetto al quale sono in essere taluni contratti di affitto possa qualificarsi quale azienda ai fini tributari ed in specie ai fini dell'art. 176 del TUIR. In ragione del fatto che il contribuente istante ha rappresentato, mediante apposita documentazione, che l'insieme dei beni oggetto di conferimento si caratterizza quale unità funzionale tale da renderne possibile l'utilizzo economico, l'Agenzia ha confermato che tale complesso sia qualificabile come azienda, ai sensi dell'art. 2555 del Codice civile e che, pertanto, possa trovare applicazione ai fini delle imposte dirette, l'art. 176 del TUIR.

### Risposta a Interpello n. 555/2022 dell'8 novembre 2022 – Oggetto: Fusione riorganizzativa per incorporazione di enti religiosi

Con l'interpello in oggetto l'Agenzia conferma che la fusione tra enti ecclesiastici non è soggetta di per sé alla disciplina delle operazioni straordinarie contenuta nell'art. 172 del TUIR, dato che il principio di neutralità delle fusioni (e delle scissioni), in base al quale il passaggio dei beni dalle società o dagli enti preesistenti al soggetto risultante dalla suddetta operazione non dà luogo a fenomeni realizzativi, implica un sistema di rilevazione dei valori che è tipico della tassazione dell'imponibile fiscale in base al bilancio e che è proprio delle società che svolgono attività commerciale. Tuttavia, con riguardo all'operazione di fusione che coinvolge enti ecclesiastici, nel documento di prassi, è stato chiarito che occorre distinguere il trattamento tributario dei beni che sono relativi ad un'attività d'impresa ovvero che ne risultano estranei. In particolare, in linea con precedenti pronunce (cfr. Risoluzione n. 152/E/2008), l'Agenzia ritiene ai fini delle imposte sul reddito che:

- l'operazione di fusione in oggetto non sia da considerarsi realizzativa, beneficiando della neutralità fiscale ai sensi dell'art. 172, comma 1, del TUIR, limitatamente ai beni gestiti dall'ente incorporato in regime di impresa che confluiscono nell'attività d'impresa dell'ente incorporante.  
Qualora, invece, i beni in parola fuoriescano dall'attività d'impresa e vengano destinati alle attività "istituzionali" dell'ente incorporante, gli stessi si considerano destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa e, pertanto, realizzati col criterio del valore normale, e la relativa plusvalenza imponibile;
- allo stesso modo con riferimento ai beni relativi all'attività istituzionale dell'ente incorporato è necessario distinguere a seconda dell'attività cui gli stessi vengono destinati in conseguenza dell'operazione di fusione.  
Infatti, in relazione ai beni non relativi ad impresa che confluiscono nell'impresa, trova applicazione in via analogica l'art. 171, comma 2 del TUIR a norma del quale tali beni devono intendersi realizzati in base al valore normale, generando in capo all'ente incorporato, sempre che ne sussistano i presupposti, una plusvalenza imponibile ai sensi degli art. 67 e 68 del TUIR.  
Con riguardo, invece, ai beni non rientrati nel regime di impresa che permangono nel contesto dell'attività istituzionale, l'Agenzia nell'interpello in esame ritiene che l'operazione di fusione in esame non produce l'emersione di alcuna fattispecie realizzative ai sensi del richiamato art. 67 del TUIR.

Per quanto riguarda le imposte indirette, l'Agenzia conferma che:

- ai fini IVA, i passaggi di beni nell'ambito dell'operazione di fusione in esame non sono soggetti ad IVA, ai sensi dell'art. 2, terzo comma, lettera f), D.P.R. n. 633/72,
- da ciò consegue che, in virtù del principio di alternatività IVA/imposta di registro trova applicazione l'imposta di registro, in misura fissa in virtù dell'agevolazione recata dall'art. 1, comma 737, Legge n. 147/2013, secondo cui agli atti aventi ad oggetto trasferimenti gratuiti di beni di qualsiasi natura, effettuati nell'ambito di operazioni di riorganizzazione tra enti appartenenti per legge, regolamento o statuto alla medesima struttura organizzativa politica, sindacale, di categoria, religiosa, assistenziale o culturale, si applicano, se dovute, le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura fissa di 200 euro ciascuna.

È importante notare che l’Agenzia conclude affermando che *“non è applicabile al caso di specie, invece, la disposizione di cui all’articolo 4, comma 1, lettera b) della Tariffa, Parte prima, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, essendo detta previsione, subordinata alla condizione che le operazioni di fusione avvengano tra società od enti “aventi per oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciale o agricola”.*

## **Imposte dirette**

### **Risposta a Interpello n. 553/2022 del 7 novembre 2022 – Oggetto: art. 164 del TUIR – Autovetture con utilizzo esclusivo**

L'art. 164 del TUIR reca la disciplina sul trattamento fiscale applicabile ai veicoli posseduti in regime d'impresa e, in particolare, al comma 1, lettera a), stabilisce che le spese e gli altri componenti negativi relativi ai mezzi di trasporto a motore indicati nel presente articolo, utilizzati nell'esercizio di imprese, arti e professioni, ai fini della determinazione dei relativi redditi sono deducibili per l'intero ammontare se destinati ad essere utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa. La prassi in passato ha ricondotto il concetto di strumentalità esclusiva, ai fini delle imposte sui redditi, a quei beni «utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa» e senza i quali l'attività stessa non può essere esercitata.

Tale linea interpretativa viene confermata dall’Agenzia che afferma che, in virtù dell’attività svolta dall’Istante, risulta che i veicoli posseduti sono destinati e non possono essere utilizzati per attività diverse da quelle volte all’esercizio dell’impresa e pertanto i relativi costi sono interamente deducibili ai sensi del citato art. 164 del TUIR ai fini delle imposte dirette.

### **Risposta a Interpello n. 552/2022 del 7 novembre 2022 – Oggetto: Art. 1 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201 (ACE) e art. 19, comma 2, del decreto-legge 25 maggio 2021, n. 73. Strumenti finanziari partecipativi**

Come noto l’ACE, quale incentivo fiscale volto al rafforzamento della struttura patrimoniale delle imprese, si sostanzia nella possibilità di dedurre dal reddito complessivo, diminuito di eventuali perdite pregresse, un importo pari al rendimento nozionale del capitale proprio di nuova immissione, determinato applicando un coefficiente *“alla variazione in aumento del capitale proprio rispetto a quello esistente alla chiusura dell’esercizio in corso al 31 dicembre 2010”.*

A tal fine, rilevano come elementi positivi del capitale proprio: (i) i conferimenti in denaro versati dai soci o partecipanti (compresi quelli versati per acquisire lo status di soci o partecipanti) ai quali sono equiparate la rinuncia incondizionata dei soci alla restituzione dei crediti verso la società e la compensazione dei crediti in sede di sottoscrizione di aumenti del capitale; (ii) gli utili accantonati a riserva, ad esclusione di quelli destinati a riserve non disponibili. Rilevano, invece, come elementi negativi della variazione del capitale proprio, i decrementi del patrimonio netto con attribuzione, a qualsiasi titolo, ai soci o partecipanti.

Ciò posto, l’Agenzia conferma nell’interpello in oggetto con riferimento all’ACE che, dagli elementi positivi rilevanti per la variazione del capitale proprio, restano esclusi gli apporti a fronte dei quali non si può acquisire la qualità di socio: tale *ratio* risiede nella volontà del legislatore di agevolare solo gli apporti in denaro idonei a determinare il conseguimento della qualifica di socio, sia che provengano da soggetti che già ricoprono la posizione di soci ovvero da soggetti che acquisiscono tale qualifica a seguito della sottoscrizione.

# Giurisprudenza

## **Accertamento**

**Cass., Sez. Trib., n. 34723, 25 novembre 2022 - Imposte sui redditi - Reddito di impresa – Stabile organizzazione – Esteroinvestizione – Art.73 del TUIR - Sede legale, sede dell'amministrazione e oggetto principale in Italia - Contestazione di evasione fiscale - Accertamento di eventuale finalità elusiva della contribuente - Irrilevanza**

Nella sentenza in oggetto la Cassazione stabilisce il seguente principio di diritto *“In materia di imposte sui redditi delle società, l'applicazione dei concorrenti criteri di collegamento di cui all'art.73, comma 3, d.P.R. n. 917/1986, della sede legale o sede dell'amministrazione od oggetto principale in Italia è compatibile con la contestazione da parte della Amministrazione finanziaria alla parte contribuente di un'evasione fiscale, a prescindere dall'accertamento di un'eventuale finalità elusiva della contribuente, che sia volta a perseguire uno specifico vantaggio fiscale che altrimenti non le spetterebbe”*.

### **Cass., Sez. Trib., n. 33973, 17 novembre 2022 - Accertamento - Imposte dirette e IVA - Soggetti passivi - Interposizione fittizia - art. 37-bis, D.P.R. 600/73**

Nella sentenza in oggetto la Cassazione considera applicabile l'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973 a tutte le fattispecie di abuso del diritto atipico di derivazione costituzionale ed unionale, successivamente riconducibili all'art.10-bis della L. n.212/2000. Pertanto, la disciplina procedimentale prevista nel sesto comma dell'art.37-bis, cit., e le relative garanzie per il contribuente trovano applicazione a tutte le fattispecie antielusive e non soltanto quelle previste nel terzo comma dell'art. 37-bis, citato.

### **Cass., Sez. Trib., n. 33583, 15 novembre 2022 - Accertamento - Principi generali - Accertamento con adesione - Errore di calcolo - Art.6, d.lgs. n.218 del 1997 e art. 12, d.lgs. n.218 del 1997 - Perfezionamento - Intangibilità della pretesa erariale – Eccezione - Importi contenuti nell'adesione e importi indicati nel processo verbale di contestazione – Mancata corrispondenza – Art.21, d.Lgs. n.546 del 1992 – Impugnabilità dell'atto di accertamento con adesione**

L'atto di adesione alla procedura di accertamento con adesione non è di per sé impugnabile, tuttavia la Cassazione ha ritenuto che tale principio non operi quando non vi sia corrispondenza tra gli importi definiti nell'atto di adesione e quelli indicati nel processo verbale di contestazione al quale il contribuente aveva aderito, atteso che, diversamente, verrebbero limitati i diritti del contribuente sanciti dall'art. 24 della Costituzione. Su tali basi è pertanto ammessa l'impugnazione dell'atto di accertamento con adesione, in ogni caso l'Agenzia delle Entrate può, mediante emissione di un atto di contestazione successivo all'accertamento con adesione, rettificare e correggere l'errore di calcolo commesso nel determinare l'importo delle sanzioni ridotte a seguito di accertamento con adesione.

### **Cass., Sez. Trib., n. 32903, 8 novembre 2022 - Imposta di registro - Atti soggetti a registrazione - Enunciazione degli atti - Atto di cessione di crediti - Successivo decreto ingiuntivo - Istante - Cessionario del credito - Art.22, D.P.R. n. 131/1986 - Enunciazione indiretta - Sussiste - Identità delle parti - Insussistenza - Cessione del credito - Tassazione dell'atto enunciato nel decreto ingiuntivo - Esclusione**

Come noto, l'art. 22 della Legge di Registro (D.P.R. n. 131/1986) prevede il c.d. principio dell'enunciazione in base al quale se in un atto sono enunciate disposizioni contenute in atti scritti o contratti verbali non registrati e posti in essere fra le stesse parti intervenute nell'atto che contiene la enunciazione, l'imposta si applica anche alle disposizioni enunciate. Nella sentenza in oggetto la Corte di Cassazione evidenzia innanzitutto che l'atto contenente l'enunciazione, di cui si fa menzione nell'art. 22 citato, primo comma, comprende contratti, atti giuridici o provvedimenti giudiziari e, quindi, anche decreti ingiuntivi, mentre il comma terzo dell'art. 22 dello stesso Testo Unico dispone che *“Se l'enunciazione di un atto non soggetto a registrazione in termine fisso è contenuta in uno degli atti dell'autorità giudiziaria indicati nell'art. 37, l'imposta si applica sulla parte dell'atto enunciato non ancora eseguita”*. In base al combinato disposto di queste norme, i giudici sanciscono l'illegittimità della sentenza di secondo grado dove aveva escluso l'applicabilità agli atti giudiziari del principio dell'enunciazione in quanto la cessione del credito, enunciata nel ricorso per decreto ingiuntivo, era avvenuta mediante uno scambio di corrispondenza commerciale.

### **Cass., Sez. Trib., n. 32272, 2 novembre 2022 - Tributi regionali - IRAP – Autonoma Organizzazione - Art.2, d.lgs. n.446 del 1997 - Lavoro autonomo – Associazione professionale – Tassazione - Singoli associati - Attività di sindaco o di componente di organi di amministrazione e controllo di enti e società – Attività individuale e separata dalle attività dell'associazione professionale**

Ai fini IRAP è soggetto passivo del tributo il dottore commercialista che, in presenza di un'autonoma organizzazione e ricoprendo anche incarichi di sindaco, amministratore di società e consulente tecnico, svolga sostanzialmente un'attività unitaria, nella quale siano coinvolte conoscenze tecniche direttamente collegate all'esercizio della professione nel suo complesso e non sia possibile scorporre le diverse categorie di compensi eventualmente conseguiti.

Pertanto, se lo studio professionale associato riceve il pagamento dei compensi per l'attività di sindaco esercitata da uno degli associati fatturati per conto del professionista associato, quest'ultimo non ha diritto al rimborso dell'IRAP in quanto soggetto passivo del tributo regionale.

# Contatti

## **Bari**

Corso Vittorio Emanuele II, 60  
Tel. 080 8680801  
Fax 080 8680802

## **Bologna**

Via A. Testoni, 3  
Tel. +39 051 65821  
Fax. +39 051 228976

## **Catania**

Viale XX Settembre 70  
Tel. +39 095 6147211  
Fax. +39 095 6147212

## **Firenze**

Via Pier Capponi, 24.  
Tel. +39 055 2671211  
Fax. +39 055 292251

## **Genova**

Piazza della Vittoria, 15/34  
Tel. +39 010 5317811  
Fax. +39 010 585319

## **Milano**

Via Tortona, 25  
Tel. +39 02 83324111  
Fax. +39 02 83324112

## **Napoli**

Via Riviera di Chiaia 180  
Tel. +39 081 2488200  
Fax. +39 081 2488201

## **Padova**

Via N. Tommaseo, 78/C  
Tel. +39 049 7927977  
Fax. +39 049 7927988

## **Parma**

Via Paradigna, 38  
Tel. 051 65821  
Fax 051 228976

## **Roma**

Via XX Settembre, 1  
Tel. +39 06 489901  
Fax. +39 06 4740131

## **Torino**

Galleria San Federico, 54  
Tel. +39 011 55421  
Fax. +39 011 5620395

## **Treviso**

Viale Fratelli Bandiera, 3  
Tel. 049 7927977  
Fax 049 7927988

## **Varese**

P.zza Montegrappa, 12  
Tel 0332 1858342  
Fax 02 83324112

La presente comunicazione contiene unicamente informazioni a carattere generale che possono non essere necessariamente esaurienti, complete, precise o aggiornate. Nulla di quanto contenuto nella presente comunicazione deve essere considerato esaustivo ovvero alla stregua di una consulenza professionale o legale. A tale proposito Vi invitiamo a contattarci per gli approfondimenti del caso prima di intraprendere qualsiasi iniziativa suscettibile di incidere sui risultati aziendali. È espressamente esclusa qualsivoglia responsabilità in capo a Deloitte Touche Tohmatsu Limited, alle sue member firm o alle entità ad esse a qualsivoglia titolo correlate, compreso lo Studio Tributario e Societario Deloitte Società tra Professionisti S.r.l. Società Benefit, per i danni derivanti a terzi dall'aver, o meno, agito sulla base dei contenuti della presente comunicazione, ovvero dall'aver su essi fatto a qualsiasi titolo affidamento.

Il nome Deloitte si riferisce a una o più delle seguenti entità: Deloitte Touche Tohmatsu Limited, una società inglese a responsabilità limitata ("DTTL"), le member firm aderenti al suo network e le entità a esse correlate. DTTL e ciascuna delle sue member firm sono entità giuridicamente separate e indipendenti tra loro. DTTL (denominata anche "Deloitte Global") non fornisce servizi ai clienti. Si invita a leggere l'informativa completa relativa alla descrizione della struttura legale di Deloitte Touche Tohmatsu Limited e delle sue member firm all'indirizzo [www.deloitte.com/about](http://www.deloitte.com/about).