

Aggiornamento sintetico su talune novità in tema di fiscalità

Contenuti

I. Norme

1. Rimborsi dell'Imposta sul Valore Aggiunto: modalità e termini di esecuzione
2. Pagamento dei debiti iscritti a ruolo mediante compensazione
3. Imposta sostitutiva sui contratti di *leasing* immobiliare: attivazione della procedura di pagamento

II. Prassi

1. Tassazione dei proventi dei fondi immobiliari chiusi
2. *Stock options*, addizionale del 10%
3. Operazioni con Paesi *Black List*: obblighi della Stabile Organizzazione

III. Giurisprudenza

Giurisprudenza comunitaria

1. Abuso del diritto: differenze di recepimento e diritto alla detrazione dell'IVA

Giurisprudenza nazionale

1. Risparmio fiscale e abuso del diritto
2. Emendabilità della dichiarazione anche in sede contenziosa

I. Norme

1. Rimborsi dell'Imposta sul Valore Aggiunto: modalità e termini di esecuzione

L'articolo 10, comma 1, lett. a), n. 3.1 del Decreto Legge 1 luglio 2009, n. 78 (convertito, con modificazioni, dalla Legge 3 agosto 2009, n. 102), ha introdotto l'attuale nono periodo del comma 1 dell'articolo 38-*bis* del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 ("DPR 633/72"), a norma del quale, con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, sono stabilite le ulteriori modalità ed i termini per l'esecuzione dei rimborsi dell'Imposta sul Valore Aggiunto ("IVA").

Con l'atteso provvedimento del 28 gennaio 2011 (prot. n. 5822) è stato stabilito che i rimborsi dell'eccedenza dell'IVA detraibile di cui all'articolo 38-*bis*, comma 1 del DPR 633/72 (*i.e.*, risultanti dalla dichiarazione IVA annuale):

- sono richiesti tramite la presentazione della dichiarazione annuale IVA (ovvero la dichiarazione unificata). In altre parole, il rimborso dell'IVA a credito non avviene più tramite la presentazione del Modello IVA VR all'Agente della Riscossione bensì tramite la compilazione dell'apposito quadro (*i.e.*, il quadro VR) all'interno della dichiarazione che sarà inviata all'Agenzia delle Entrate;
- se richiesti da parte di un ente controllante (nel caso di opzione per la liquidazione IVA di cui all'articolo 73, comma 3 del DPR 633/72), è necessaria la previa presentazione della dichiarazione da parte dell'ente controllato che ha trasferito l'eccedenza di credito;
- possono essere erogati, a scelta del contribuente, tramite il conto fiscale (disposti, nei limiti previsti, dall'Agente per la Riscossione) ovvero a seguito della disposizione di pagamento da parte dell'ufficio finanziario.

Nel caso in cui il contribuente opti per il rimborso in conto fiscale: (i) entro 10 giorni l'Agenzia delle Entrate trasmette all'Agente della Riscossione competente i dati relativi alla richiesta di rimborso; (ii) entro i successivi 10 giorni, ove dovute, l'Agente della Riscossione richiede al contribuente le garanzie o la dichiarazione sostitutiva di cui all'articolo 38-*bis*, comma 7, lett. c) del DPR 633/72; (iii) successivamente, tra il quarantesimo ed il sessantesimo giorno dalla presentazione della richiesta, il rimborso viene erogato tramite accredito sul conto corrente bancario o postale comunicato dall'intestatario del conto fiscale.

Il provvedimento in commento, inoltre, precisa che (i) i rimborsi dell'IVA sono eseguiti, secondo le modalità ivi previste, a decorrere da quelli richiesti con le dichiarazioni relative al periodo d'imposta 2010; e che (ii) un'eventuale rettifica della somma chiesta a rimborso avviene per il tramite di una dichiarazione integrativa.

Riferimenti normativi:

- *provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 28 gennaio 2011, prot. n. 5822.*

2. Pagamento dei debiti iscritti a ruolo mediante compensazione

In data 10 febbraio 2011, il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha emesso il decreto (pubblicato in G.U. n. 40 del 18 febbraio 2011 – Serie Generale) che disciplina le modalità con le quali viene attuata la possibilità di effettuare la compensazione delle somme iscritte a ruolo per imposte erariali (imposte dirette, IVA e altre imposte indirette) mediante i crediti relativi alle medesime imposte ("Decreto"). Nel medesimo Decreto è stato stabilito che:

- il pagamento (anche parziale) delle somme iscritte a ruolo per imposte erariali è effettuato mediante la compensazione dei crediti relativi alle medesime imposte e che tale compensazione è ammessa anche per gli oneri accessori (ivi compresi gli aggi e le spese a favore dell'Agente della Riscossione) e per le imposte erariali la cui riscossione è affidata all'Agente della Riscossione (articolo 1 del Decreto);
- contestualmente al pagamento dovrà essere indicata la provincia di competenza dell'Agente della Riscossione presso il quale il debito risulta in carico (articolo 2, comma 1 del Decreto);
- l'Agente della Riscossione può convenire con l'Agenzia delle Entrate la trasmissione via Entratel, in nome e per conto dei contribuenti, dei modelli F24 (articolo 2, comma 3 del Decreto);
- laddove il pagamento riguardi solo una parte delle somme dovute per imposte diverse (è il caso in cui il debito da estinguere è complessivamente superiore al credito utilizzato in compensazione) la compensazione parziale estingue il debito indicato dal contribuente. In mancanza di indicazioni da parte del contribuente, l'imputazione dei pagamenti è effettuata dall'Agente della Riscossione sulla base di specifici criteri previsti dall'articolo 31 del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602 (articolo 4 del Decreto);
- laddove, invece, il credito utilizzato in compensazione risulti superiore alle somme dovute, il rimborso dell'eccedenza è effettuato dall'Agente della Riscossione, previa presentazione di apposita istanza da parte del contribuente, dopo aver verificato l'effettiva sussistenza del credito presso la pubblica Amministrazione (articolo 5 del Decreto).

È opportuno segnalare, inoltre, che dall'1 gennaio 2011, l'articolo 31 del Decreto Legge 31 maggio 2010, n. 78 ("DL 78/2010"), ha precluso la compensazione dei crediti di cui all'articolo 17, comma 1, del Decreto Legislativo 9 luglio 1997, n. 241 (c.d. compensazione orizzontale o esterna) in presenza di debiti (per imposte erariali e relativi accessori) iscritti a ruolo per i quali è scaduto il termine di pagamento. La preclusione si applica se i debiti iscritti a ruolo sono di ammontare superiore a Euro 1.500; in base alla normativa richiamata, la compensazione è vietata fino a concorrenza dell'importo a debito.

Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate (al paragrafo 12 della Circolare n. 4/E del 15 febbraio 2011) ha chiarito che il suddetto articolo 31 del DL 78/2010 va interpretato nel senso che al contribuente, titolare di crediti di importo superiore agli importi iscritti a ruolo, non è consentito effettuare alcuna compensazione finché non assolve l'intero debito per il quale è scaduto il pagamento. In altre parole, si configura un obbligo di preventiva estinzione dei debiti iscritti a ruolo prima di poter procedere alla compensazione dei crediti (per imposte erariali) vantati nei confronti dell'erario.

Riferimenti normativi:

- *Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 10 febbraio 2011.*

3. Imposta sostitutiva sui contratti di *leasing* immobiliare: attivazione della procedura di pagamento

L'articolo 1, commi 15 e 16 della Legge 13 dicembre 2010, n. 220 (c.d. Legge di stabilità 2011) è intervenuta sul regime fiscale relativo ai contratti di locazione finanziaria di beni immobili (strumentali e abitativi) con riferimento sia alle imposte ipotecaria e catastale sia all'imposta di registro. Inoltre, per i contratti in corso di esecuzione all'1 gennaio 2011 (*i.e.*, stipulati in vigenza del precedente regime di tassazione) è stato previsto il versamento - in un'unica soluzione ed entro il 31 marzo 2011 - di un'imposta sostitutiva delle imposte

ipotecaria e catastale.

Con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 4 marzo 2011 (prot. n. 35830) è stata disposta l'attivazione della procedura per il pagamento dell'imposta sostitutiva con modalità telematiche, utilizzando esclusivamente i servizi *on-line* dell'Agenzia delle Entrate. La procedura è stata attiva a partire dal secondo giorno lavorativo successivo alla pubblicazione del provvedimento in analisi (*i.e.*, dall'8 marzo 2011).

A tal riguardo, si evidenzia che l'imposta sostitutiva sopra menzionata è determinata:

- (i) applicando all'importo corrispondente al valore del bene immobile finanziato (*i.e.* il costo finanziato del bene immobile ovvero, nel caso di immobili da costruire o in corso di costruzione, il costo di realizzazione come indicato nel contratto) l'aliquota, rispettivamente, del 2% per i fabbricati strumentali e del 3% per i fabbricati abitativi;
- (ii) scomputando dall'importo così ottenuto l'imposta di registro proporzionale pagata in relazione al contratto di *leasing* (pari all'1% per gli immobili strumentali e al 2% per gli abitativi); e, successivamente
- (iii) riducendo l'importo così risultante di una percentuale forfetaria pari al 4% moltiplicata per gli anni di durata residua del contratto.

Inoltre, sempre con riferimento alle nuove disposizioni introdotte in tema di *leasing* immobiliare dalla Legge di stabilità 2011, la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 12/E dell'11 marzo 2011 ha chiarito che, per effetto delle modifiche introdotte, i contratti di locazione finanziaria sono nuovamente ricondotti nell'ambito della disciplina prevista per i contratti di natura finanziaria e, pertanto, se il contratto è formato per scrittura privata non autenticata deve essere assoggettato a registrazione solo in caso d'uso. Diversamente, i contratti formati per atto pubblico o per scrittura privata autenticata devono essere assoggettati a tassazione in termine fisso secondo le regole ordinarie.

Riferimenti normativi:

- *provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 4 marzo 2011, prot. n. 35830.*

II. Prassi

1. Tassazione dei proventi dei fondi immobiliari chiusi

Con la Circolare n. 11/E del 9 marzo 2011 (la "Circolare") l'Agenzia dell'Entrate ha fornito alcuni chiarimenti in relazione al regime tributario della disciplina dei fondi immobiliari chiusi, come modificato dal DL 78/2010, con particolare riguardo al regime fiscale dei proventi, percepiti dai soggetti non residenti, derivanti dalla partecipazione ai fondi immobiliari chiusi, così come regolato dal Decreto Legge 25 settembre 2001, n. 351 ("DL 351/2001"), convertito, con modificazioni, dalla Legge 23 novembre 2001, n. 410.

Anzitutto, il DL 78/2010 ha limitato l'ambito soggettivo dell'esenzione da tassazione, individuando i seguenti soggetti che ne possono fruire:

- (i) fondi pensione e organismi di investimento collettivo del risparmio (OICR) esteri istituiti nei Paesi c.d. *White list*, individuati dal Decreto Ministeriale 4 settembre 1996, come successivamente integrato e modificato;
- (ii) enti od organismi internazionali costituiti in base ad accordi internazionali resi esecutivi in Italia; e
- (iii) banche centrali o organismi che gestiscono anche le riserve ufficiali dello Stato.

Al riguardo, la Circolare ha chiarito che, ai fini dell'individuazione dei soggetti di cui al punto (i), dovrà farsi riferimento alla normativa vigente nello Stato estero in cui essi sono istituiti. Pertanto, l'esenzione è applicabile a quegli organismi di diritto estero che, indipendentemente dalla loro forma giuridica, presentino le stesse finalità di investimento dei fondi pensione e degli OICR italiani.

Ai fini della fruizione del regime fiscale di favore, i soggetti in questione devono fornire un'autocertificazione della propria residenza e del periodo di possesso delle quote.

Al di fuori di tali ipotesi, il regime di esenzione non si rende applicabile di guisa che sui proventi derivanti dalla partecipazione ai fondi immobiliari si applica (i) la ritenuta a titolo d'imposta del 20%; oppure (ii) la minore aliquota convenzionale se i partecipanti al fondo sono residenti in Paesi con i quali è in vigore una convenzione contro le doppie imposizioni, sempre che siano in possesso dei requisiti richiesti per l'applicazione della convenzione. A tal fine, è stata introdotta una procedura semplificata per l'applicazione diretta delle norme convenzionali.

Inoltre, la Circolare ha precisato che i proventi derivanti dalla partecipazione ai fondi immobiliari rientrano nella categoria degli "interessi" disciplinati dall'articolo 11 delle Convenzioni contro le doppie imposizioni concluse dall'Italia che siano conformi al Modello OCSE. Pertanto, occorrerà tenere in considerazione tale disposizione al fine di verificare se, nel caso specifico, sia applicabile un'aliquota inferiore rispetto a quella prevista dalla legge italiana.

In relazione al periodo transitorio di applicazione del nuovo regime tributario previsto per i redditi di capitale derivanti dalla partecipazione a fondi immobiliari di pertinenza di soggetti non residenti, la Circolare ha chiarito che il nuovo regime sarà applicato in relazione ai proventi percepiti a far data dal 31 maggio 2010 (data di entrata in vigore del DL 78/2010) a condizione che si riferiscano a periodi di attività dei fondi che hanno avuto inizio dopo la data del 31 dicembre 2009. Le "vecchie regole" continueranno ad applicarsi, invece, con riguardo ai proventi riferiti ai periodi di attività dei fondi chiusi fino al 31 dicembre 2009, anche se percepiti successivamente alla data del 31 maggio 2010.

La Circolare specifica, a tal riguardo, che la parte dei proventi in relazione ai quali continua ad applicarsi il previgente regime di esenzione (di seguito, "*plafond*") si determina come differenza tra il valore netto contabile del fondo alla data del 31 dicembre 2009 e quello alla data di costituzione del medesimo fondo, aumentato dei rimborsi e diminuito delle sottoscrizioni e dei proventi in detto arco temporale.

Il *plafond* così determinato deve essere ripartito per il numero delle quote risultanti alla data del 31 dicembre 2009 in modo da individuare l'ammontare dello stesso riferibile a ciascuna quota.

2. *Stock options*, addizionale del 10%

Con la Circolare n. 4/E (la "Circolare") del 15 febbraio 2011 l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in ordine alle disposizioni di carattere fiscale contenute nel DL 78/2010, precisando, *inter alia*, alcuni aspetti relativi alla previsione di cui all'articolo 33 del DL 78/2010 che ha introdotto l'aliquota addizionale del 10% sulle forme di remunerazione operate come *bonus* e/o *stock options* che eccedono il triplo della parte fissa della retribuzione dei dirigenti e dei titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa nel settore finanziario.

Al riguardo è stato precisato che:

- per "settore finanziario" si intendono banche ed altri enti finanziari nonché enti e società la cui attività consiste in via esclusiva o prevalente nell'assunzione di partecipazioni. Vengono, pertanto, ricomprese nell'ambito applicativo della norma, tra le altre, anche le SGR, le SIM, gli intermediari finanziari, le holding di partecipazioni in società finanziarie, creditizie o industriali;
- ai fini dell'applicazione dell'addizionale occorre tener conto della retribuzione effettiva prevista dal contratto a prescindere dalle previsioni di cui all'articolo 51, comma 8-bis del Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, relativo al regime di tassazione sul reddito convenzionale;
- tutte le forme di incentivazione realizzate mediante azioni rientrano nell'ambito di applicazione dell'addizionale del 10% stante la generica formulazione della norma. In tali ipotesi il valore delle azioni rilevante sarà quello normale alla data di assegnazione (intendendosi come tale il momento in cui i soggetti diventano giuridicamente titolari delle azioni);
- l'addizionale del 10% trova applicazione anche con riguardo ai premi rateizzati in più periodi d'imposta,

nel momento in cui, tenuto conto delle precedenti corresponsioni riferite al medesimo periodo d'imposta in cui è maturato il premio, si verifica il superamento del limite previsto dalla norma (i.e., il triplo della parte fissa della retribuzione). In ogni caso, l'addizionale del 10% sarà applicata al momento di erogazione del premio.

3. Operazioni con Paesi *Black List*: obblighi della Stabile Organizzazione

Con la Circolare n. 2/E del 28 gennaio 2011 (la "Circolare") l'Agenzia delle Entrate ha fornito taluni chiarimenti in merito all'obbligo (di cui all'articolo 1 Decreto Legge 25 marzo 2010, n. 40) per i soggetti passivi IVA, di comunicare tutte le operazioni effettuate e ricevute, registrate o soggette a registrazione, nei confronti di operatori economici aventi sede, domicilio o residenza in Paesi a fiscalità privilegiata di cui ai Decreti Ministeriali 4 maggio 1999 e 21 novembre 2001 (c.d. "Paesi *Black List*").

In particolare, la Circolare ha precisato (paragrafo 1.10) che gli obblighi di comunicazione devono essere adempiuti anche dalla Stabile Organizzazione, situata in un Paese a fiscalità ordinaria, di un soggetto economico italiano in relazione alle prestazioni di servizi poste in essere nei confronti di un operatore economico in un Paese *Black List*.

La motivazione della comunicazione è individuata, nel caso di specie, "nel rapporto che lega la stabile organizzazione e la casa madre che è improntato sulla trasparenza, nel senso che la stabile organizzazione costituisce un'articolazione della casa madre e non rappresenta un soggetto distinto dalla medesima".

La Circolare, inoltre, ha chiarito (paragrafo 1.11) che non sussiste il predetto obbligo di comunicazione in caso di cessioni/acquisti di beni "estero su estero" ovvero in caso di cessioni di beni effettuate direttamente dall'estero (fuori campo IVA ai sensi dell'articolo 7 *ter* del DPR 633/72) ed/o acquisti dei beni all'estero senza successiva importazione (in quanto ivi mantenuti o acquistati, come acquisti di carburanti o simili) effettuati dalla Stabile Organizzazione del soggetto residente nei confronti di un operatore economico avente sede, residenza o domicilio in un Paese *Black List*.

III. Giurisprudenza

Giurisprudenza comunitaria

1. Abuso del diritto: differenze di recepimento e diritto alla detrazione dell'IVA

Con la sentenza del 22 dicembre 2010, Causa RBSD *Holdings* C-277/09, i giudici della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, chiamati ad interpretare in via pregiudiziale l'articolo 17, n. 3 lett. a) della Sesta Direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE, giungono ad importanti conclusioni con riferimento al diritto alla detrazione dell'IVA.

Nella causa in questione, la società tedesca appartenente ad un gruppo bancario scozzese (*leasing company*), rappresentata ai fini IVA in Gran Bretagna, acquista da una società inglese delle autovetture da concedere in *leasing* alla controllante di quest'ultima (i.e., la società cedente). Successivamente, in virtù di un accordo di *put*, la società cedente riacquista tali autovetture.

Alla cessione ed al riacquisto viene applicata l'IVA mentre, a causa di una divergenza tra il regime fiscale tedesco ed il regime fiscale inglese, ai corrispettivi previsti per i canoni di *leasing* non viene applicata l'imposta. Ciò in quanto, conformemente alla normativa applicabile:

- in Germania: il contratto di *leasing* è trattato ai fini IVA come una cessione di beni e l'IVA è versata in base al luogo di cessione del bene (secondo i fatti di causa, nel Regno Unito);

- nel Regno Unito: il contratto di *leasing* è trattato ai fini IVA come una prestazione di servizi e l'IVA è versata in base al luogo in cui il prestatore ha stabilito la sede della propria attività economica (secondo i fatti di causa, in Germania).

In questa situazione, gli accertatori inglesi (*Commissioners*) negavano alla *leasing company* il diritto alla detrazione dell'IVA pagata sull'acquisto delle autovetture in ragione del fatto che (i) l'articolo 17, n. 3 lett. a) sopracitato non consente la detrazione dell'IVA assolta a monte per l'acquisto di beni (successivamente) utilizzati per operazioni non soggette ad IVA; e che (ii) l'operazione, nel suo complesso, è generata da un comportamento abusivo volto essenzialmente ad ottenere un vantaggio fiscale contrario agli obiettivi della direttiva citata.

I giudici comunitari, invece, chiamati in via pregiudiziale ad esprimersi sulla corretta interpretazione della normativa sopra richiamata, si sono pronunciati a favore della *leasing company* evidenziando che:

- il diritto alla detrazione dell'IVA non può essere subordinato al fatto che l'operazione a valle abbia effettivamente dato luogo all'applicazione dell'IVA nello Stato membro interessato. Infatti, considerato che sussistono (in materia) differenze legislative tra Stati membri, il fatto che uno Stato membro (Germania) non abbia riscosso l'IVA a valle a causa della qualificazione data ad un'operazione commerciale, non può privare il soggetto passivo del diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte in un altro Stato membro (Regno Unito);
- il divieto di pratiche abusive non osta, in circostanze come quelle in esame, al diritto alla detrazione dell'IVA. La natura dei rapporti esistenti fra le società e le caratteristiche dell'operazione in esame, infatti, non rivelano alcun elemento idoneo a dimostrare l'esistenza di una costruzione artificiosa, considerato che la *leasing company* è una società stabilita in Germania che presta effettivamente servizi bancari e di *leasing* nell'ambito di un'attività economica reale.

Giurisprudenza nazionale

1. Risparmio fiscale e abuso del diritto

Con la sentenza n. 1372 del 21 gennaio 2011 i giudici della Corte di Cassazione hanno affermato che il sindacato dell'Amministrazione finanziaria non può spingersi fino ad imporre una modalità di ristrutturazione aziendale (tra quelle giuridicamente possibili), diversa da quella posta in essere dal contribuente, solo perché avrebbe comportato un maggior carico fiscale.

L'arresto giurisprudenziale in commento prende le mosse da un atto di accertamento con il quale l'Amministrazione finanziaria disconosce le operazioni di (i) acquisto di partecipazioni (effettuata mediante indebitamento e conseguente deduzione dei relativi oneri) e (ii) successiva fusione per incorporazione, in considerazione del fatto che il risultato delle suddette operazioni poteva essere raggiunto direttamente attraverso una fusione.

Ad avviso della Corte, la soluzione della fattispecie dev'essere ricercata nell'applicazione del principio dell'abuso del diritto (operante anche in ambito tributario) il cui rango comunitario o costituzionale ne comporta l'obbligo di applicazione d'ufficio, anche nel giudizio di legittimità. Al riguardo, i giudici di legittimità evidenziano che:

- l'applicazione di tale principio deve essere guidata da massima cautela quando si tratti di analizzare operazioni di ristrutturazione societaria e, a maggior ragione, laddove tali operazioni avvengano nell'ambito di grandi gruppi d'impresе. Ciò, in considerazione del fatto che la strategia dei gruppi può essere guidata anche da criteri non coincidenti con la redditività a breve termine;
- il carattere abusivo di un'operazione (che rientri in una normale logica di mercato) deve essere escluso laddove siano presenti, non marginalmente, ragioni extra-fiscali. Tali ragioni, peraltro, non si identificano

Il presente documento viene consegnato esclusivamente per fini divulgativi.

Esso non costituisce riferimento alcuno per contratti e/o impegni di qualsiasi natura.

Per ogni ulteriore chiarimento o approfondimento Vi preghiamo di contattare:

Roma

Luciano Acciari
Tel. +39 06 478751
lacciari@gop.it

Luciano Bonito Oliva
Tel. +39 06 478751
lbonitooliva@gop.it

Milano

Marco Frulio
Tel. +39 02 763741
mfrulio@gop.it

Roma

Milano

Bologna

Padova

Torino

Abu Dhabi

Bruxelles

London

New York

www.gop.it

necessariamente in una redditività immediata dell'operazione ma possono essere altresì di natura meramente organizzativa e consistere in un miglioramento strutturale e funzionale dell'impresa;

- spetta all'Amministrazione finanziaria l'onere di spiegare, anche nell'atto impositivo, le ragioni per cui la forma giuridica (ovvero il complesso di forme giuridiche) adottata abbia carattere anomalo o inadeguato rispetto all'operazione economica intrapresa; di contro, è onere poi del contribuente provare l'esistenza di un contenuto economico diverso dal mero (indebito) risparmio fiscale.

Sulla base dei suddetti principi, con riferimento al caso di specie, la Suprema Corte conclude che non può essere considerata abusiva la scelta di mantenere in piedi un distinto soggetto giuridico anziché dar luogo (immediatamente) alla creazione di un unico soggetto. Tale scelta, infatti, non appare artificiosa né può considerarsi tale soltanto perché in determinate ipotesi potrebbe comportare un risparmio fiscale.

2. Emendabilità della dichiarazione anche in sede contenziosa

Con la sentenza n. 2226 del 31 gennaio 2011 la Suprema Corte di Cassazione ritorna sul tema della ritrattabilità della dichiarazione da parte del contribuente.

Nel ricorso proposto alla Suprema Corte di Cassazione il contribuente ha dedotto di aver commesso un errore nella dichiarazione relativa all'anno di imposta 1998, consistente nell'aver indicato il 100% del canone d'affitto previsto da un contratto di locazione in luogo della somma (inferiore) effettivamente percepita, e di aver successivamente dedotto (ai fine di neutralizzare l'errore precedente) la parte relativa al canone non percepito (benché tale voce non fosse prevista tra gli oneri deducibili).

Nella pronuncia in esame, la Suprema Corte richiama la giurisprudenza delle Sezioni Unite (sentenze n. 15063 del 25 ottobre 2002 e n. 17394 del 6 dicembre 2002) secondo la quale l'emendabilità da parte del contribuente degli errori, anche non meramente materiali o di calcolo, contenuti in dichiarazioni o, comunque, in atti dello stesso contribuente costituenti il presupposto dell'imposizione fiscale, rappresenta un principio generale del sistema tributario, dal momento che *"la dichiarazione dei redditi non ha natura di atto negoziale e dispositivo, ma reca una mera esternazione di scienza e di giudizio, modificabile in ragione dell'acquisizione di nuovi elementi di conoscenza e di valutazione sui dati riferiti, e costituisce un momento dell'iter procedimentale volto all'accertamento dell'obbligazione tributaria"*.

Peraltro, sottolineano i Supremi Giudici, posta la considerazione che la dichiarazione non ha valore confessorio, essa non costituisce fonte dell'obbligazione tributaria ma si inserisce nell'ambito di un più complesso procedimento di accertamento e di riscossione: un sistema legislativo che intendesse negare in radice la possibilità di rettificare la dichiarazione darebbe luogo ad un prelievo fiscale indebito e non compatibile con i principi costituzionali della capacità contributiva (articolo 53 della Costituzione) e dell'oggettiva correttezza dell'azione amministrativa (articolo 97 della Costituzione).

La Corte di Cassazione afferma, infine, che da questi principi debba, logicamente, desumersi, anche sulla base anche di precedenti conformi (Sentenze della Corte di Cassazione n. 22021 del 13 ottobre 2006 e n. 10055 dell'1 agosto 2000), il principio secondo il quale *"la possibilità del contribuente di emendare la dichiarazione allegando errori di fatto o di diritto commessi nella sua redazione, ed incidenti sull'obbligazione tributaria, è esercitabile non solo nei limiti in cui la legge prevede il diritto al rimborso ai sensi dell'articolo 38 del D.P.R. n. 602/73, ma anche in sede contenziosa per opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'Amministrazione Finanziaria"*.