



CONSORZIO
STUDI E
RICERCHE
FISCALI

GRUPPO
INTESA  SANPAOLO

OSSERVATORIO TRIBUTARIO

LEGISLAZIONE

DOTTRINA

PRASSI AMMINISTRATIVA

GIURISPRUDENZA

NUMERO 2

Marzo — Aprile 2009

ACCERTAMENTO: Principi e norme generali

"Interpello antielusivo: dopo l'abrogazione del Comitato torna la diffida ad adempiere, ma nel frattempo?" di M. MAGENTA, R. LUPI e F. PISTOLES.	Pag. 1
"Considerazioni critiche sulla costante evoluzione giurisprudenziale in tema di elusione tributaria ed abuso del diritto" di T. MARINO.	" 1
"Indagini illegittime: prove irregolarmente acquisite e contrasti giurisprudenziali apparenti", di R. LUPI e L. VASSALLO.	" 2
Accertamento – Interpello – Modifiche – Chiarimenti. Circ. Agenzia delle Entrate 24 febbraio 2009, n. 5/E.	" 2
Accertamento – Risposte rese in sede di interpello dall'Amministrazione finanziaria – Non impugnabilità. Circ. Agenzia delle Entrate 3 marzo 2009, n. 7/E.	" 2
Accertamento imposte sui redditi – Operazioni di <i>dividend stripping</i> – Disconoscimento – Validità della rettifica fiscale fondata sull'abuso di diritto, costituente un principio immanente nell'ordinamento tributario. Cass., SS.UU. 23 dicembre 2008, n. 30057.	" 3
Accertamento – Sostituzione d'imposta – Compensi o emolumenti "in nero" – Accertamento nei confronti del sostituto – Legittimità. Cass., sez. trib. 7 aprile 2009, n. 8316.	" 3
Accertamento – Accertamento e controlli – Contratto di leasing di beni ammortizzabili tra società dello stesso gruppo – Divieto di abuso del diritto. Cass.,sez. trib. 8 aprile 2009, n. 8481.	" 3
Accertamento – Accertamento e controlli – Norma generale antielusiva e abuso del diritto – Applicazione. Cass., sez. trib. 8 aprile 2009, n. 8487.	" 3
Accertamento – Autotutela – Diniego di autotutela – Atto impositivo divenuto definitivo – Impugnazione da parte del contribuente – Ammissibilità. Cass., SS.UU. 23 aprile 2009, n. 8669.	" 4

AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI

Agevolazioni fiscali – Riduzione dell'aliquota per gli Oicvm specializzati in società quotate di piccola e media capitalizzazione – Illegittimità. Trib. I grado UE 4 marzo 2009, n. T-424/05.	" 4
Agevolazioni ed esenzioni – Aiuti di Stato – Restituzione ex artt. 27 della legge n. 62/2005 e 1 del DL n. 10/2007 – Questione di legittimità costituzionale in riferimento agli artt. 53 e 97 Cost. – Manifesta infondatezza. Corte Cost. 6 febbraio 2009, n. 36.	" 4

AMNISTIA E CONDONO

Condono – Definizione liti fiscali pendenti – Controversie relative ad avviso di liquidazione di maggiore imposta di registro – Ammissibilità alla definizione agevolata – Configurabilità. Cass., sez. trib. 20 febbraio 2009, n. 4129.	" 5
--	-----

VIOLAZIONI E SANZIONI

Violazioni e sanzioni – Reati tributari – Confisca per equivalente – Retroattività della estensione ai reati fiscali – Manifesta infondatezza.

Corte Cost. 2 aprile 2009, n. 97.

Pag. 5

Diritto penale – Responsabilità parapenale delle persone giuridiche – Confisca del profitto del reato – Ambito applicativo.

Cass., sez. trib. 7 aprile 2009, n. 14973.

“ 6

CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Procedimento – Autotutela – Diniego o rifiuto di autotutela – Giurisdizione delle Commissioni tributarie – Sussiste.

Procedimento – Ricorsi – Atti impugnabili innanzi alle Commissioni tributarie – Diniego di autotutela – Autonoma impugnabilità – Inammissibilità.

Cass., SS.UU. 6 febbraio 2009, n. 2870.

“ 6

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Processo tributario – Organi e oggetto della giurisdizione tributaria – Giurisdizione delle Commissioni tributarie – Liti relative alla cessione di crediti IVA – Art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992.

Cass., SS.UU. 23 aprile 2009, n. 9668.

“ 6

IAS

“Fiscalità del leasing finanziario nei bilancio IAS/IFRS”, di **R. VALACCA.**

“ 7

“Decorrenza delle nuove regole di determinazione del reddito dei soggetti IAS *adopter*” di **A. TRABUCCHI** e **G. MANGUSO.**

“ 8

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI (in genere)

Imposte dirette – Disposizioni generali – Determinazione del reddito complessivo – Indeducibilità dall'IRES della quota di IRAP relativa al costo del lavoro e agli oneri finanziari – Questione di legittimità costituzionale.

Comm. Trib. Prov. di Bologna, 3 aprile 2009, n. 42.

“ 9

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC

“La tassazione del TFR nel modello OCSE”, di **D. AVOLIO.**

“ 9

“Applicabilità della Convenzione con lo Stato dei soci di un fondo trasparente”, Di **M. GUSMEROLI.**

“ 10

“Dividendi e crediti d'imposta esteri nella nuova Convenzione Italia-USA”, di **L. ROSSI, P. ANGELUCCI.**

“ 10

Interessi e canoni pagati a società residenti in un altro stato membro dell'Unione Europea – Partecipazione indiretta – Non esenzione.

Ris. Agenzia delle Entrate 27 maggio 2009, n. 131/E.

“ 11

Fiscalità internazionale – Dividendi – Dividendi per investimenti in società italiane percepiti da società di diritto statunitense il cui azionista di maggioranza è una società giapponese – Pagamento della ritenuta d’acconto – Convenzione italo-giapponese – Inapplicabilità.
Cass., sez. trib. 26 febbraio 2009, n. 4600. **Pag. 12**

IRE/IRPEF

“La suprema Corte conferma l’imponibilità per cassa degli incentivi all’esodo”, di **F. PETRUCCI.** **“ 12**

IRPEF – Operazioni a premio organizzate da due o più soggetti – Soggetto obbligato ad operare la ritenuta d’acconto.
Ris. Agenzia delle Entrate 24 marzo 2009, n. 76/E. **“ 13**

Classificazione dei redditi – Indennità risarcitoria per ingiustificato licenziamento di dirigenti d’azienda – Tassabilità ex art. 6, comma 2, del TUIR – Limiti.
Cass., sez. trib. 12 gennaio 2009, n. 360. **“ 13**

IRES/IRPEG

“Perdite su crediti quali elementi certi e precisi per chi non fallisce?”, di **M. DAMIANI, F. CROVATO, F. DI CARPEGNA e R. LUPI.** **“ 13**

“L’elusione nella circolazione indiretta del complesso aziendale”, di **E. DELLA VALLE.** **“ 14**

“Recenti sviluppi e questioni di compatibilità comunitaria delle disposizioni di contratto al fenomeno della cosiddetta estero vestizione societaria”, di **M. GREGGI.** **“ 15**

IRES – Fusione inversa – Conferimenti di partecipazioni di controllo – Riallineamento dei valori fiscali ai maggiori valori iscritti in bilancio – Imposta sostitutiva.
Ris. Agenzia delle Entrate 24 febbraio 2009, n. 46/E. **“ 16**

Consolidato nazionale – Interruzione – Tassazione di gruppo – Fusione per incorporazione di società consolidanti – Continuazione del regime di tassazione di gruppo.
Ris. Agenzia delle Entrate 9 aprile 2009, n. 101/E. **“ 16**

Fusione per incorporazione di una società di capitali da parte di un ente non commerciale – Applicabilità del regime di neutralità fiscale.
Ris. Agenzia delle Entrate 9 aprile 2009, n. 102/E. **“ 16**

IRES – Fusione inversa – Affrancamento dei maggiori valori iscritti dall’incorporante sui propri beni – Chiarimenti.
Ris. Agenzia delle Entrate 27 aprile 2009, n. 111/E. **“ 17**

REDDITI DI CAPITALE

“Partecipazioni affrancate e redditi di capitale tra refusi normativi e preoccupazioni antielusive”, di **A. MALGUZZI, R. LUPI, D. STEVANATO.** **“17**

Redditi di capitale – Dividendi corrisposti alle società e agli enti residenti nella UE – Ritenuta ridotta – Adempimenti procedurali.
Circ. Agenzia delle Entrate 21 maggio 2009, n. 26/E. **“ 18**

REDDITI DI IMPRESA

"Dubbi di costituzionalità sul regime degli interessi passivi per banche ed assicurazioni", di G. ESCALAR.	Pag. 18
"Ruolo fiscale del bilancio di esercizio e rischi di nuovi fenomeni di inquinamento fiscale", di P. FORMICA.	" 19
"Riallineamento delle attività diverse dalle immobilizzazioni materiali ed immateriali", di A. VICINI RONCHETTI	" 19
Redditi di impresa – Deducibilità – Modifiche alla disciplina. Circ. Agenzia delle Entrate 21 aprile 2009, n. 19/E.	" 20
Redditi di impresa – Dividendi – Rapporto di partecipazione tra società madre e società figlia – Dividendi percepiti dalla società capogruppo – Inclusione nella base imponibile – Detrazione – Incompatibilità con il diritto comunitario. Corte di Giust. CE, sez. I 12 febbraio 2009, n.C-138/07.	" 20

REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

"Operazioni a premio a favore di lavoratori dipendenti", di F. DELLI FALCONI e G. MARIANETTI.	" 20
"Interventi parlamentari sul reddito di lavoro dipendente", di F. PETRUCCI.	" 21
Reddito di lavoro dipendente – Assegnazione gratuita di azioni – Lavoratore residente all'estero – Modalità di tassazione. Ris. Agenzia delle Entrate 2 aprile 2009, n. 92.	" 21
Redditi di lavoro dipendente – Demansionamento – Valutazione e determinazione del conseguente obbligo di risarcire il danno – Indennità a titolo di risarcimento del danno – Non ha natura reddituale – Imponibilità – Esclusione. Cass., sez. trib. 9 dicembre 2008, n. 28887.	" 21
Redditi di lavoro dipendente – Determinazione – TFR corrisposto da datore di lavoro italiano ed avente sede in Italia – Ritenute IREPF – Istanza di rimborso – Inammissibilità. Cass., sez. trib. 19 gennaio 2009, n. 1138.	" 21

RISCOSSIONE

Riscossione – Riscossione tramite ruolo – Cartella di pagamento – Vizi della cartella – Cartelle emesse ante 1 giugno 2008 – obbligo di sottoscrizione – Annullabilità – Art. 36, comma 4-ter, del D.L. n. 248/2007. Comm. Trib. Reg. di Bari, sez. IX 4 maggio 2009, n. 63	" 22
---	------

IMPOSTE SOSTITUTIVE DELLE IMPOSTE SUI REDDITI

Imposte sui redditi – Rivalutazione dei beni immobili relativi all'impresa – Imposta sostitutiva sulle rivalutazioni. Circ. Agenzia delle Entrate 19 marzo 2009, n. 11/E.	" 22
--	------

BOLLO (Imposta di)

Bollo (imposta di) – Quietanze apposte su ordinativi emessi in relazione al pagamento di corrispettivi di operazioni assoggettate ad IVA – Esenzione.

Ris. Agenzia delle Entrate 23 marzo 2009, n. 73/E.

Pag. 23

IVA

“Esteso l’obbligo di determinare al valore normale i servizi infragruppo”, di **N. ARQUILLA.** “ 23

“Detrazione ed esenzione nella cessione di partecipazioni”, di **P. CENTORE.** “ 24

IVA – Esigibilità al momento dell’effettiva riscossione del corrispettivo.

Circ. Agenzia delle Entrate 30 aprile 2009, n. 20/E.

“ 24

IVA – Operazioni esenti – Prestazioni di servizi rese dal consorzio costituiti tra soggetti che non hanno diritto ad esercitare la detrazione – Prestazioni esenti.

Circ. Agenzia delle Entrate 8 maggio 2009, n. 23/E.

“ 24

IVA – Obblighi dei contribuenti – Liquidazione e versamenti – IVA di gruppo – Termine annuale di possesso della partecipazione della società controllata – Compatibilità con l’ordinamento comunitario.

Cass., sez. trib. 13 marzo 2009, n. 6103.

“ 25

IVA – Liquidazione di gruppo – Previsione di un periodo minimo di esistenza del rapporto di controllo per poter usufruire del regime agevolato – Necessità di evitare un utilizzo abusivo di tale regime – Principi di neutralità fiscale e di proporzionalità – Compatibilità.

Cass., sez. trib. 13 marzo 2009, n. 6105.

“ 25

REGISTRO (Imposta di)

Registro (imposta di) – Motivazione – Indicazione dei criteri astratti utilizzati per la determinazione del maggior valore – Sufficienza – Prova degli elementi di fatto giustificativi della pretesa – Ammissibilità in sede contenziosa – Fattispecie in tema di imposta di registro.

Cass., sez. trib. 11 febbraio 2009, n. 3332.

“ 25

Registro (imposta di) – Principi generali – Cessione d’azienda – Cessione del contratto di locazione – Vincolo di derivazione necessaria – Insussistenza – Art. 21 del DPR n. 131/1986.

Cass., sez. trib. 4 maggio 2009, n. 10180.

“ 26

Registro (imposta di) – *Trust* – Attribuzione dei beni al *trust* e attribuzione da parte del *trustee* a favore del beneficiario finale.

Comm. Trib. Prov. di Firenze 12 febbraio 2009, n. 30.

“ 26

SUCCESSIONI E DONAZIONI (Imposta sulle)

Successioni e donazioni (imposta sulle) – Disciplina fiscale del *trust* – *Trust* discrezionale avente ad oggetto partecipazioni societarie – Esenzione – Inapplicabilità.

Ris. Agenzia delle Entrate 23 aprile 2009, n. 110/E.

“ 26

Successioni e donazioni (imposta sulle) – Vincoli di destinazione – *Trust* liquidatorio – Esclusione.

Comm. Trib. Prov. di Lodi, sez. I, 12 gennaio 2009.

“ 27

IRAP

"Deducibilità IRAP delle somme corrisposte a titolo risarcitorio", di M. A. PROCOPIO .	Pag.	27
"Modalità tecniche di deduzione dell'IRAP dalle imposte dirette", di G. VASAPOLLI, A. VASAPOLLI .	"	27
IRAP – Redditi da collaborazioni coordinate e continuative attratti in quello professionale – Inclusioni nella base imponibile IRAP – Compensi attività di sindaco di società commerciali – Interpello. Ris. Agenzia delle Entrate 25 marzo 2009, n. 78/E.	"	28
IRAP – Parziale deducibilità forfetaria ai fini delle imposte sui redditi. Circ. Agenzia delle Entrate 14 aprile 2009, n. 16/E.	"	28
IRAP – Modifiche alla determinazione della base imponibile – Risposte a quesiti. Circ. Agenzia delle Entrate 26 maggio 2009, n. 27/E.	"	28
IRAP – Determinazione della base imponibile – Banche e altri enti e società finanziari – Componenti valutative relative ai crediti – Indeducibilità dei settimi/noni pregressi – Illegittimità. Comm. Trib. Reg. della Lombardia, 18 febbraio 2009, n. 16/43/09 e 11 marzo 2009, n. 16/12/2009.	"	29

VARIE

"Il regime civilistico e fiscale del <i>trust</i> ", di M. ANNIBALI .	"	30
" <i>Cash pooling</i> : aspetti contrattuali e fiscali e nuovi limiti di deduzione degli interessi", di M. CAMERINO .	"	30
"Note sul trattamento tributario di utili e perdite su cambi correlati a componenti reddituali rilevanti per cassa", di S. FURLAN e A. RICCI .	"	30
Manovra finanziaria 2009 – profili interpretativi emersi in occasione di incontri con la stampa Specializzata. Circ. Agenzia delle Entrate 13 marzo 2009, n. 8/E.	"	31
Decreto anti-crisi – Disposizioni relative ad adempimenti di carattere fiscale – Chiarimenti. Circ. Agenzia delle Entrate 19 marzo 2009, n. 10/E.	"	32

RASSEGNA DI DOTTRINA, PRASSI AMMINISTRATIVA, GIURISPRUDENZA

1) ACCERTAMENTO: Principi e norme generali

Dottrina

“Interpello antielusivo: dopo l’abrogazione del Comitato torna la diffida ad adempiere, ma nel frattempo?”, di M. MAGENTA, R. LUPI e F. PISTOLESI, in Dial. Trib. 2/2009, pag. 141.

A seguito della soppressione del Comitato consultivo per l’applicazione delle norme antielusive era rimasto insoluto il problema dell’operatività del silenzio assenso dell’Agenzia delle Entrate all’interpello del contribuente ex art. 21 della legge n. 413 del 1991, decorsi 60 giorni dalla formale diffida del contribuente ad adempiere.

La questione è stata regolamentata dall’art. 16 del D.L. 29 novembre 2008, n. 185 conv. con modif. dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2 che conferma che la mancata comunicazione del parere da parte dell’Agenzia delle entrate entro 120 giorni e dopo ulteriori 60 giorni dalla diffida ad adempiere da parte del contribuente equivale a silenzio assenso.

La disposizione si ritiene che abbia efficacia anche nei riguardi di procedimenti amministrativi già instaurati prima della sua emanazione in quanto norma di tipo procedurale; tuttavia potrebbe esservi la necessità di procedere all’invio di una ulteriore diffida se questa fosse stata inviata prima dell’entrata in vigore del D.L. n. 185.

Competente a ricevere la diffida è l’Agenzia Centrale – Direzione normativa e contenzioso come precisato dalla circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 5/E del 24 febbraio 2009.

Pistolesi evidenzia come la reintroduzione della diffida ad adempiere per la formazione del “silenzio-assenso” sia discutibile in quanto si tratta di un meccanismo inutilmente complesso e comunque crei una incongrua divergenza rispetto all’interpello ordinario ex art. 11 della legge n. 212/2000 e a quello disapplicativo di cui all’art. 37-bis del D.P.R. n. 600 del 1973, nel contesto dei quali la diffida non è contemplata.

Eguale censurabile è l’aver confermato il termine complessivo di 180 giorni per il perfezionamento del “silenzio-assenso” per l’interpello speciale laddove invece i termini di risposta sono di 120 giorni per l’ordinario e di 90 giorni per il disapplicativo. (AF)

“Considerazioni critiche sulla costante evoluzione giurisprudenziale in tema di elusione tributaria ed abuso del diritto” di T. MARINO, in Boll. Trib. n. 6/2009, pag. 425.

La mutevolezza delle interpretazioni della Suprema Corte di Cassazione in tema di elusione tributaria, abuso del diritto o aggiramenti del prelievo impositivo pareva definitivamente superata con le sentenze delle Sezioni Unite n. 30055 e 30057 del 2008 che hanno affermato l’esistenza di un principio generale antielusivo “implicito” nell’art. 53 della Costituzione, rilevabile in ogni stato e grado del giudizio, in palese spregio dei basilari principi in tema di onere della prova della maggiore pretesa impositiva e di oggetto del processo tributario, limitato a quanto dedotto nel provvedimento di accertamento impugnato.

Peraltro, la sezione tributaria della Suprema Corte ha piacevolmente sorpreso con la pronuncia n. 1465 del 21 gennaio 2009 dove si riafferma il basilare principio dell’onere della prova della presunta elusione tributaria o abuso del diritto a carico dell’Amministrazione finanziaria procedente e dell’obbligo a carico della medesima Amministrazione Finanziaria di indicare la norma tributaria asseritamente elusa.

In generale, sul concetto di abuso del diritto in ambito tributario elaborato dalla giurisprudenza di legittimità l’Autore critica fortemente le sentenze delle Sezioni Unite osservando come lo Stato, per il tramite degli organi giudicanti, non può imporre in maniera apodittica la ragione erariale limitando la valutazione di operazioni complesse ad analisi di carattere economico, ma occorre necessariamente sforzarsi di ricondurre ad unitarietà i ragionamenti utilizzando i principi generali del sistema impositivo.

I tempi dovrebbero essere maturi per un confronto ragionato e costruttivo con l'Amministrazione finanziaria al fine di analizzare e distinguere gli schemi di pianificazione fiscale da quelli elusivi. Ed a tale ultimo riguardo si sottolinea come, sotto il profilo del diritto comunitario, se l'abuso del diritto effettivamente è concetto di matrice comunitaria, il "controlimito" a tale istituto è la libertà di stabilimento prevista dal Trattato UE.

Sotto il profilo procedurale, la ricostruzione giurisprudenziale dell'abuso di diritto integra una grave violazione dei diritti di difesa del contribuente soprattutto perché non è contemplata la richiesta di informazioni e chiarimenti contenuta nell'art. 37-bis del D.P.R. n. 600 del 1973, che obbliga l'Ufficio precedente a motivare il provvedimento impositivo finale.

Inoltre la Cassazione sembra dimenticare che, in base alla ricostruzione dell'oggetto del processo tributario operata, essa si è sostituita all'Ufficio finanziario, scrivendo nuovamente le motivazioni della maggiore pretesa impositiva e trascurando così il proprio limite di giudizio rappresentato dalla conoscenza del rapporto tra Fisco e contribuente sulla base di quanto dedotto nel provvedimento di accertamento.

Improprio appare, infine, il riferimento all'art. 53 della Costituzione nella misura in cui i criteri per l'individuazione della capacità contributiva nella singola fattispecie devono essere esplicitati dal legislatore e non possono essere lasciati all'arbitrio del potere esecutivo o al sindacato del giudice tributario. Sul punto va quindi accolta con favore la posizione della Corte di Cassazione nella citata sentenza n. 1465 del 2009 in cui si ripristina l'onere della prova dell'elusione o dell'abuso a carico dell'Ufficio impositore. (AF)

“Indagini illegittime: prove irregolarmente acquisite e contrasti giurisprudenziali apparenti”, di R. LUPI e L. VASSALLO, in Dial. Trib. 2/2009, pag. 147.

Gli AA. commentano la sentenza della Corte di Cassazione n. 26454 del 4.11.2008 che ha ritenuto inutilizzabili le prove acquisite violando la riservatezza del domicilio, confermando l'orientamento garantista intrapreso dalle Sezioni Unite e da altre pronunce della stessa Corte. (SG)

Prassi Amministrativa

Accertamento – Interpello – Modifiche – Chiarimenti.

Circ. Agenzia delle Entrate 24 febbraio 2009, n. 5/E, ne Il fisco 10/2009, fasc. n. 1, pag. 1568.

La Circolare fornisce istruzioni per la corretta gestione delle istanze di interpello presentate dalle imprese di rilevanti dimensioni a seguito delle modifiche introdotte dal D.L. 29 novembre 2008, n. 185, convertito dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2.

Accertamento – Risposte rese in sede di interpello dall'Amministrazione finanziaria – Non impugnabilità.

Circ. Agenzia delle Entrate 3 marzo 2009, n. 7/E, nel sito web www.agenziaentrate.it.

Le risposte fornite dagli uffici a seguito delle istanze di interpello presentate dai contribuenti non sono impugnabili in sede giurisdizionale, in quanto hanno natura di atto amministrativo e non provvedimento, non essendo vincolanti per il contribuente ma solo per l'ufficio.

Ogni questione relativa alla risposta deve quindi essere eccepita dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale contro il successivo ed eventuale avviso di accertamento.

Del resto, la risposta all'interpello non produce nei confronti del richiedente effetti diretti ed immediati, in quanto la stessa ha essenzialmente la funzione di rendere nota preventivamente al contribuente la posizione dell'Agenzia in ordine all'interpretazione ovvero all'ambito di applicazione di una norma tributaria in relazione ad un caso concreto prospettato dallo stesso contribuente.

La risposta fornita nel prescritto termine di 120 giorni è vincolante per l'Agenzia che, in sede di controllo, non può emettere atti a contenuto impositivo o sanzionatorio in contrasto con la soluzione interpretativa fornita, a pena di nullità degli stessi.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Accertamento imposte sui redditi – Operazioni di *dividend stripping* – Disconoscimento – Validità della rettifica fiscale fondata sull'abuso di diritto, costituente un principio immanente nell'ordinamento tributario.

Cass., SS.UU. 23 dicembre 2008, n. 30057, in Boll. Trib. 6/2009, pag. 481.

E' inopponibile all'Erario – in virtù di un generale principio di divieto di abuso del diritto in materia tributaria, desumibile dall'art. 53 Cost. – il negozio con il quale viene costituito, in favore di una società residente nel territorio dello Stato, un diritto di usufrutto sulle azioni o sulle quote di una società italiana, possedute da un soggetto non residente, in modo da consentire al cedente di trasformare il reddito di partecipazione in reddito di negoziazione ed alla cessionaria di percepire i dividendi, sui quali, essa oltre a subire l'applicazione della ritenuta meno onerosa di cui all'art. 27, comma 1, del DPR 29 settembre 1973, n. 600, può avvalersi del credito di imposta previsto dall'art. 14 del TUIR, ed inoltre dedurre dal reddito di impresa, *pro-quota* annuale, il costo dell'usufrutto, allorché risulti che il negozio stesso non ha altre ragioni economicamente apprezzabili al di fuori di quella di conseguire un vantaggio tributario.

Accertamento – Sostituzione d'imposta – Compensi o emolumenti "in nero" – Accertamento nei confronti del sostituto – Legittimità.

Cass., sez. trib. 7 aprile 2009, n. 8316, ne il fisco 18/2009, fasc. n. 1, pag. 2903.

Nel caso in cui il lavoratore dipendente/sostituto percepisca compensi "in nero", l'accertamento può essere direttamente notificato a quest'ultimo, senza la previa necessità, per l'Agenzia delle Entrate, di rivolgersi nei confronti del datore di lavoro/sostituto.

I giudici richiamano i principi contenuti nella precedente sent. n. 14033/2006, dove è stato sancito che "il contribuente che abbia percepito somme soggette a ritenuta alla fonte a titolo di acconto resta debitore principale dell'obbligazione tributaria".

Accertamento – Accertamento e controlli – Contratto di leasing di beni ammortizzabili tra società dello stesso gruppo – Divieto di abuso del diritto.

Cass., sez. trib. 8 aprile 2009, n. 8481, in Corr. Trib. 18/2009, pag. 1476.

Il contratto di *leasing* di beni ammortizzabili stipulato da due società del medesimo gruppo realizza un abuso del diritto che ha fondamento in un principio costituzionale non scritto di divieto di utilizzazione di norme fiscali di favore per fini diversi da quelli per cui esse sono state create.

Nel caso, l'abuso del diritto realizzato attraverso l'operazione *infra societaria* di *lease back* si è manifestato sia nella detrazione dei canoni di locazione finanziaria da parte della società del gruppo locataria, sia nel rinnovato e, perciò, duplice, ammortamento da parte della società del gruppo locatrice dei beni oggetto di *leasing*, senza che, data l'appartenenza di entrambe le società al medesimo gruppo, si sia realizzato quell'effetto economico che è proprio e caratterizzante della locazione finanziaria e che è costituito da una maggiore disponibilità di denaro.

Accertamento – Accertamento e controlli – Norma generale antielusiva e abuso del diritto – Applicazione.

Cass., sez. trib. 8 aprile 2009, n. 8487, in Corr. Trib. 18/2009, pag. 1476.

Ai sensi dell'art. 37-*bis* del DPR n. 600/1973, una operazione, per essere considerata elusiva, non richiede il presupposto della fraudolenza (elemento tipico della frode fiscale) del comportamento

attraverso il quale si ottiene il risparmio di imposta, essendo sufficiente un uso improprio o ingiustificato (non sorretto da idonee valutazioni di carattere economico che prescindano dal profilo fiscale) di uno strumento giuridico legittimo, utilizzato alla luce del sole, che consenta perciò di eludere l'applicazione di un regime fiscale proprio dell'operazione-presupposto di imposta. Basta dunque la realizzazione di un singolo atto inteso soltanto ad ottenere un risparmio fiscale perché operi la disposizione di cui all'art. 37-*bis* del DPR n. 600/1973.

Accertamento – Autotutela – Diniego di autotutela – Atto impositivo divenuto definitivo – Impugnazione da parte del contribuente – Ammissibilità.

Cass., SS.UU. 23 aprile 2009, n. 9669, in Giur. Imp. 5/2009.

Le controversie relative agli atti di esercizio dell'autotutela tributaria, in quanto comunque incidenti sul rapporto obbligatorio tributario, devono ritenersi devolute al giudice tributario, la cui giurisdizione è radicata in base alla materia, indipendente dalla specie dell'atto impugnato e dalla natura discrezionale dell'esercizio dell'autotutela tributaria.

Contro il rifiuto di esercizio dell'autotutela può svolgersi un sindacato soltanto sulla legittimità del rifiuto, e non sulla fondatezza della pretesa tributaria. Per poter proporre il ricorso avverso un diniego di autotutela, per l'annullamento di atti non tempestivamente impugnati, occorre dedurre l'esistenza di un interesse pubblico all'annullamento

3) AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI

Giurisprudenza

Tribunali

Agevolazioni fiscali – Riduzione dell'aliquota dell'imposta per gli Oicvm specializzati in società quotate di piccola e media capitalizzazione – Illegittimità.

Trib. 1° grado UE 4 marzo 2009 cause T-424/05 e T-445/05 nel sito web www.ilfisco.it.

Il Tribunale 1° grado UE ha stabilito (cause T-424/05 e T-445/05) che gli incentivi, di cui all'art. 12 del D.L. 30 settembre 2003, n. 269, previsti per gli organismi di investimento collettivo in valori mobiliari (Oicvm) specializzati in società quotate di piccola e media capitalizzazione costituiscono aiuti di Stato vietati dal Trattato di Roma.

L'agevolazione, che prevede l'assoggettamento del risultato di gestione degli Oicvm specializzati ad imposta sostitutiva del 5% anziché all'aliquota ordinaria del 12,5%, costituisce, infatti, una misura di carattere selettivo.

Corte Costituzionale

Agevolazioni ed esenzioni – Aiuti di Stato – Restituzione ex artt. 27 della legge n. 62/2005 e 1 del DL n. 10/2007 – Questione di legittimità costituzionale in riferimento agli artt. 53 e 97 Cost. – Manifesta infondatezza.

Corte Cost. 6 febbraio 2009, n. 36, in Corr. Trib. 9/2009, pag. 728.

Sono manifestamente infondate, in riferimento agli artt. 53 e 97 Cost., le questioni di legittimità costituzionale degli artt. 27 della legge n. 62/2005 e 1 del DL n. 10/2007, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 46/2007, i quali – disponendo la restituzione, da parte dei contribuenti, degli importi corrispondenti alle agevolazioni fiscali da essi godute e qualificate come aiuti di Stato

incompatibili con l'ordinamento comunitario – consentono all'Amministrazione finanziaria di emettere atti impositivi relativi all'IRPEG degli anni dal 1995 al 1998, cioè dopo oltre dieci anni dalla formazione del reddito imponibile.

5) AMNISTIA E CONDONO

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Condono – Definizione liti fiscali pendenti – Controversie relative ad avviso di liquidazione di maggiore imposta di registro – Ammissibilità alla definizione agevolata – Configurabilità.
Cass., sez. trib. 20 febbraio 2009, n. 4129, in Corr. Trib. 16/2009, pag. 1324.

In tema di chiusura delle liti fiscali pendenti ai sensi dell'art. 16 della legge n. 289/2002, ciò che rileva ai fini della condonabilità della lite non è la qualificazione formale dell'atto impugnato, bensì il suo contenuto sostanziale, quale espressione del potere impositivo dell'Amministrazione, la cui contestazione da parte del contribuente vale a integrare una controversia effettiva e non apparente sui contenuti dell'obbligazione tributaria, dovendosi ritenere atto impositivo qualsiasi atto dell'Ufficio che attenga all'accertamento dell'esistenza e dell'entità dei presupposti e criteri dell'imposizione, e non si limiti alla mera liquidazione dell'imposta in base a criteri predeterminati dalla legge e attraverso semplici operazioni contabili. Con specifico riguardo alla definizione agevolata delle liti relative all'imposta di registro, la definizione dell'atto come avviso di liquidazione non vale ad escludere la sua natura di atto impositivo, quando esso sia destinato ad esprimere, nei confronti del contribuente, la pretesa fiscale sulla base di valutazioni non consistenti nella mera rilevazione di dati dall'atto sottoposto a registrazione. Ne deriva che rientra tra le liti pendenti, definibili ai sensi del citato art. 16 della legge n. 289/2002, la controversia avente ad oggetto l'avviso di liquidazione con il quale, sulla base di una diversa interpretazione o qualificazione giuridica dell'atto registrato, l'Erario faccia valere una pretesa fiscale maggiore di quella denunciata dal contribuente o ritenuta (quindi accertata) dall'Ufficio stesso al momento della tassazione provvisoria in sede di registrazione, non essendosi in tal caso in presenza di contestazione di un atto meramente liquidatorio sulla base dei dati forniti dal contribuente.

6) VIOLAZIONI E SANZIONI

Giurisprudenza

Corte Costituzionale

Violazioni e sanzioni – Reati tributari – Confisca per equivalente – Retroattività della estensione ai reati fiscali – Manifesta infondatezza.
Corte Cost. 2 aprile 2009, n. 97, in Corr. Trib. 16/2009.

E' manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale degli artt. 200, 322-ter c.p. e 1, comma 143, della legge n. 244/2007 (Legge Finanziaria 2008) – nella parte in cui prevedono la confisca obbligatoria di beni di cui il reo abbia la disponibilità per un valore corrispondente a quello del profitto, per i reati tributari commessi precedentemente alla loro entrata in vigore – sollevata in riferimento alla disposizione della convenzione europea dei diritti dell'uomo secondo la quale non

può essere inflitta una pena più grave di quella applicabile al momento in cui il reato è commesso (art. 7 CEDU) e, di conseguenza, all'art. 117 Cost., che esige il rispetto, da parte del legislatore, dei vincoli derivanti dagli obblighi internazionali.

Corte di Cassazione

Diritto penale – Responsabilità parapenale delle persone giuridiche – Confisca del profitto del reato – Ambito applicativo.

Cass., sez. trib. 7 aprile 2009, n. 14973, nel sito web www.ilfisco.it.

Il D.Lgs. n. 231/2001 ha disciplinato una responsabilità autonoma e non sussidiaria dell'ente rispetto a quella dell'autore del reato.

In relazione ad essa, in particolare, l'art. 19 del D.Lgs. n. 231/2001 prevede che nei confronti dell'ente è "sempre" disposta, con la sentenza di condanna, la confisca, anche per equivalente, del prezzo o del profitto del reato.

L'art. 53 del D.Lgs. n. 231/2001 stabilisce, inoltre, che in via cautelare, il giudice può disporre il sequestro delle cose di cui è consentita la confisca.

L'utilizzo dell'avverbio "sempre", nell'ambito dell'art. 19 del D.Lgs. n. 231/2001, ne evidenzia l'obbligatorietà sia in relazione al prezzo che al profitto del reato. Ciò diversamente da quanto disposto dall'art. 240 del codice penale, che configura la misura della confisca in relazione al profitto come meramente facoltativa.

9) CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Procedimento – Autotutela – Diniego o rifiuto di autotutela – Giurisdizione delle Commissioni tributarie – Sussiste.

Procedimento – Ricorsi – Atti impugnabili innanzi alle Commissioni tributarie – Diniego di autotutela – Autonoma impugnabilità – Inammissibilità.

Cass., SS.UU. 6 febbraio 2009, n. 2870, in Boll. Trib. 2/2009, pag. 474.

Secondo la giurisprudenza di legittimità ormai consolidata, le cause aventi ad oggetto il rifiuto espresso o tacito di procedere ad autotutela debbono essere proposte davanti alle Commissioni tributarie, in quanto a seguito della riforma operata dall'art. 12 della legge 28 dicembre 2001, n. 448, la giurisdizione di queste ultime ha acquisito carattere generale, nel senso che dipende dalla materia, per cui sussiste ogni qual volta si discuta di uno specifico rapporto tributario.

Avverso l'atto con il quale l'Amministrazione finanziaria manifesta il rifiuto di ritirare, in via di autotutela, un atto impositivo divenuto definitivo, non è sicuramente esperibile un'autonoma tutela giurisdizionale, sia per la discrezionalità propria dell'attività di autotutela, sia perché, diversamente opinando, si darebbe inammissibilmente ingresso ad una controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo.

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Processo tributario – Organi e oggetto della giurisdizione tributaria – Giurisdizione delle Commissioni tributarie – Liti relative alla cessione di crediti IVA – Art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992.

Cass., SS.UU. 23 aprile 2009, n. 9668, in Giur. Imp. 5/2009.

In tema di rimborso di un credito di natura tributaria, la giurisdizione tributaria riguardo alle controversie è esclusa solo nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria abbia formalmente

riconosciuto il diritto del contribuente al rimborso delle imposte e la quantificazione della somma dovuta.

Conseguentemente, ai sensi dell'art. 19, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, la controversia introdotta dal terzo che assuma di essere cessionario del credito IVA è rimessa alla giurisdizione delle Commissioni tributarie, anche se tale pretesa sia – in concreto – contrastata dall'Amministrazione solo per ragioni relative alla validità della cessione.

11) IAS

Dottrina

“Fiscalità del leasing finanziario nei bilanci IAS/IFRS” di R. VALACCA, in Corr. Trib. 7/2009, pag. 524.

Il rinvio ai fini Ires ai criteri di qualificazione e classificazione in bilancio previsti dai principi contabili internazionali assume particolare rilievo per le operazioni di leasing finanziario. In tale ambito, più che in altre poste di bilancio, trova applicazione, anche ai fini Ires, il principio della prevalenza della sostanza sulla forma. Secondo lo IAS 17, il leasing finanziario è un contratto per mezzo del quale il locatore trasferisce al locatario, in cambio di un pagamento o di una serie di pagamenti, il diritto all'utilizzo di un bene per un periodo di tempo stabilito. In particolare, il leasing deve essere considerato finanziario se il contratto trasferisce sostanzialmente tutti i rischi e i benefici derivanti dalla proprietà del bene ovvero la durata copre la maggior parte della vita economica del bene, anche se la proprietà non è trasferita. Infatti, l'opzione per l'acquisto del bene a fine locazione non costituisce clausola essenziale di un contratto di leasing finanziario secondo lo IAS 17.

Diversi sono i criteri applicati dalla prassi amministrativa (cfr. Ris. 175/E del 12 agosto 2003) secondo cui la locazione finanziaria si caratterizza, rispetto ad altre forme di locazione, proprio per la presenza dell'opzione di acquisto finale a favore dell'utilizzatore. Il parametro di riferimento, ai fini della distinzione tra leasing finanziario e leasing operativo, è quindi semplice da riscontrare, anche se la volontà delle parti non è sempre quella di trasferite in *foto* i rischi e i benefici riferibili al bene locato. Nel qualificare un'operazione di leasing finanziario, i criteri individuati dai principi contabili internazionali appaiono più puntuali; tuttavia difettano di univocità, dovendo i soggetti, tra i quali intercorre un'operazione di leasing, effettuare una propria valutazione sulla base delle linee guida dello IAS 17 e non è da escludere che la discrezionalità insita in ogni valutazione conduca a conclusioni differenti, con conseguenze anche per la determinazione del reddito imponibile ai fini Ires. Una particolare situazione è quella che si verifica quando il contratto abbia una durata che copre la maggior parte della vita economica del bene e non è previsto il trasferimento della proprietà a fine contratto. Nel caso in cui sia il concedente che l'utilizzatore applichino gli IAS, il primo non iscrive il bene in bilancio, mentre il secondo lo iscrive nell'esercizio in cui gli viene consegnato. Se invece l'utilizzatore redige il bilancio secondo il principi contabili nazionali, lo stesso non deve iscrivere in bilancio il bene, ma contabilizza e deduce i canoni, perché l'operazione è qualificata come leasing operativo. Tuttavia in tale ultimo caso non si verificano fenomeni doppia deduzione o di doppia tassazione in quanto, da un lato, il concedente registra un'operazione di finanziamento portando a tassazione la quota interessi e, dall'altro, l'utilizzatore deduce i canoni che corrispondono sostanzialmente alla somma del costo dell'investimento e del connesso onere finanziario.

Altra particolare situazione è quella che si verifica per il leasing automobilistico quando oggetto del contratto sono autovetture di rilevante valore. L'art. 164 del TUIR pone un tetto ai fini dell'ammortamento fiscale delle autovetture (€ 18.075,99), limite che viene applicato ai canoni di leasing in misura corrispondente al costo dell'autovettura. Considerato che per la prassi nazionale si configura un'operazione di leasing finanziario quando è previsto un diritto di opzione all'acquisto a favore dell'utilizzatore, a prescindere dall'entità del prezzo di riscatto, le società di leasing hanno strutturato il contratto sulla base di un valore di riscatto che alla scadenza fosse sostanzialmente in linea con il valore economico del bene, in modo da avere tanto un ammontare complessivo di

canoni quanto un valore di riscatto singolarmente inferiore ai predetti limiti, con la conseguenza che tutto il costo dell'automezzo poteva essere assunto in deduzione (prima come canone e poi sotto forma di ammortamento del costo di riscatto). Tuttavia, quando l'utilizzatore è un soggetto IAS la "duplicazione" del tetto massimo non può essere attuata. Infatti, in presenza di un prezzo di riscatto di ammontare corrispondente al valore corrente del bene è configurabile, anche ai fini Ires, un leasing operativo i cui canoni sono sottoposti ai limiti di deducibilità previsti dall'art. 164 del TUIR per la locazione e il noleggio di autovetture. (FDA)

“Decorrenza delle nuove regole di determinazione del reddito dei soggetti IAS adopter” di A. TRABUCCHI e G. MANGUSO, in Corr. Trib. 16/2009, pag. 1318.

La Finanziaria 2008 ha profondamente modificato le regole di determinazione del reddito di impresa dei soggetti IAS, con decorrenza dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, riconoscendo valenza fiscale alle qualificazioni, imputazioni temporali e classificazioni in bilancio previste dai principi contabili internazionali. In tal modo, è stata sovvertita la situazione che si era venuta a creare nei primi anni di adozione degli IAS/IFRS, quando hanno trovato applicazione le regole del D.Lgs. n. 38/2005 (cd. principio di neutralità) e del previgente TUIR che attribuivano rilevanza fiscale esclusiva alla forma giuridico-negoziale dei fenomeni aziendali. Ciò ha determinato, in linea di massima, l'emersione di notevoli disallineanti tra i valori contabili e fiscali. Considerando la situazione di incertezza venutasi a creare nei primi anni di applicazione degli IAS, il comma 61 della Finanziaria 2008 ha fatto salvi gli effetti sulla determinazione del reddito degli esercizi precedenti derivanti da comportamenti adottati sulla base della corretta applicazione degli IAS e coerenti con le nuove disposizioni (cd. "clausola di salvaguardia"). Tuttavia, la disciplina di decorrenza delle nuove disposizioni poneva un delicato problema di carattere transitorio con riguardo alle operazioni sorte prima del 2008, ma che esplicano effetti patrimoniali e reddituali anche negli esercizi 2008 e successivi. Non era chiaro se dette operazioni dovessero continuare ad essere qualificate ai fini fiscali in base ai vecchi criteri sino ad esaurimento delle loro vicende patrimoniali e reddituali, ovvero se le stesse, già dal 2008, dovessero essere trattate in base alle nuove disposizioni che danno rilievo ai criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dagli IAS. A tale dubbio ha dato risposta il comma 1 dell'art. 15 del D.L. n. 185/2008, che ha sancito l'obbligo di continuare a trattare le operazioni pregresse secondo i criteri fiscali precedenti fino ad esaurimento delle loro vicende patrimoniali e reddituali. Sussistono due deroghe a tale regola: la prima, riguarda i casi in cui il contribuente abbia già attribuito valenza fiscale alle qualificazioni, imputazioni temporali e classificazioni previste dagli IAS in esercizi precedenti al 2008, fruendo della cd. clausola di salvaguardia di cui al comma 61 della Finanziaria 2008; la seconda riguarda le fattispecie qualificate ai fini fiscali in maniera difforme rispetto alle qualificazioni IAS, in relazione alle quali l'impresa opti per la disciplina facoltativa del riallineamento contenuta anch'essa nell'art. 15 del D.L. n. 185/2008. (FDA)

Per un'ampia disamina delle problematiche riguardanti la decorrenza del nuovo principio di derivazione per i soggetti IAS e per la correlata disciplina del riallineamento si veda la ns. Circolare informativa n. 7/2009.

13) TRIBUTI ERARIALI DIRETTI (In genere)

Giurisprudenza

Commissioni tributarie di merito

Imposte dirette – Disposizioni generali – Determinazione del reddito complessivo – Indeducibilità dall'IRES della quota di IRAP relativa al costo del lavoro e agli oneri finanziari – Questione di legittimità costituzionale.

Comm. Trib. Prov. di Bologna, 3 aprile 2009, n. 42, in Corr. Trib. 18/2009, pag. 1476.

E' rilevante e non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 446/1997, in relazione agli artt. 3, 35 e 53 Cost. – riguardanti, rispettivamente, il principio di uguaglianza, la tutela del diritto al lavoro ed il principio di capacità contributiva – nella parte in cui non prevede la possibilità di dedurre dall'imponibile IRPEG-IRES la quota IRAP corrispondente al costo del lavoro e agli oneri finanziari.

15) TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC

Dottrina

“La tassazione del TFR nel modello OCSE” di D. AVOLIO, in Corr. Trib. 12/2009, pag. 957.

In una recente sentenza la Corte di Cassazione è tornata ad occuparsi del regime convenzionale applicabile al trattamento di fine rapporto corrisposto da una società residente in Italia a un dipendente residente all'estero.

La sentenza commentata dall'A. (cass., sez. trib. 16 gennaio 2009, n. 1138) stabilisce che, qualora il trattamento di fine rapporto venga erogato ad un cittadino italiano residente in Irlanda da un datore di lavoro italiano avente sede in Italia, non può trovare accoglimento l'istanza di rimborso della ritenuta IRPEF proposta dal contribuente residente all'estero, giusta quanto disposto dalla Convenzione italo-irlandese (ispirata, nella materia, al modello promosso dall'OCSE), il cui art. 14 stabilisce – in deroga al principio generale secondo cui i redditi da lavoro dipendente sono tassabili nello stato in cui il lavoro viene svolto – che, allorché il datore di lavoro risieda nell'altro Stato contraente, tali redditi sono tassabili nello Stato in cui ha sede il datore di lavoro.

Tale sentenza, con tutta evidenza, non è condivisibile. Difatti l'art. 14 della Convenzione tra Italia e Irlanda – sostanzialmente analogo all'art. 15 dell'attuale modello OCSE – reca una speciale disciplina per la tassazione del reddito di lavoro dipendente e delle “altre remunerazioni” a questo assimilate, così strutturata:

- quale regola generale il reddito *de quo* è imponibile in via esclusiva nello Stato di residenza del lavoratore;
- se però l'attività lavorativa viene svolta, in tutto o in parte, in un altro Stato, la corrispondente remunerazione è assoggettabile alla tassazione concorrente dello Stato di residenza e di detto altro Stato contraente.

Il Commentario al modello OCSE sul punto precisa che ciò che rileva ai fini della verifica dell'esercizio dell'attività lavorativa nell'altro Stato contraente – vale a dire il *work state* - diverso dallo Stato della residenza del lavoratore – è la presenza fisica del dipendente durante l'esercizio delle sue funzioni; viceversa, non assume alcun rilievo il solo eventuale sfruttamento economico, in tale altro Stato contraente, del risultato del suo lavoro (e cioè, la residenza del datore di lavoro).

La residenza del datore di lavoro in Italia assume, infatti, significato ai soli fini della presunzione di imponibilità in Italia, così come definita dalla legislazione nazionale, nella specie l'art. 23, comma 2, lett. a), del TUIR; salvo, poi, verificare se l'Italia venga limitata nella propria potestà impositiva, per effetto delle Convenzioni contro le doppie imposizioni che, in un caso come quello in esame, prevedono la tassazione del trattamento di fine rapporto nello stato di residenza del percettore, vale a dire in Irlanda, e non anche in Italia, da cui pur proviene finanziariamente il reddito, dal momento che quest'ultimo non ha rappresentato lo Stato contraente in cui l'attività lavorativa è stata effettivamente prestata.

In senso conforme, peraltro, si è già espresso il Ministero delle Finanze, in un caso analogo a quello che qui ci occupa, relativo al regime convenzionale di un'indennità di anzianità corrisposta da una società italiana ad un ex dipendente residente in Svizzera. (CLP)

“Applicabilità della Convenzione con lo Stato dei soci di un fondo trasparente” di M. GUSMEROLI, in Corr. Trib. 12/2009, pag. 965.

L'Agenzia delle Entrate si è pronunciata più volte sulla soggettività convenzionale dei fondi pensione esteri (aventi regime fiscale di trasparenza nel Paese di costituzione) che investono in Italia attraverso un fondo contrattuale, giungendo a conclusioni diverse per quanto riguarda l'applicabilità della convenzione ai fondi partecipanti: mentre nel 2006 (cfr. ris. n. 17 del 2006) questa era stata negata in base alla mancanza di un obbligo di “pay out” del provento, la presenza di tale obbligo, nel caso del 2008 (cfr. ris. n. 167 del 2008), ha invece portato all'applicazione della Convenzione. L'Agenzia ha inoltre, in modo condivisibile, adottato l'approccio del commentario OCSE nel considerare un fondo pensione estero (ancorché esente da imposta) residente ai fini convenzionali. Non si condivide invece l'approccio che fa dipendere la trasparenza del fondo contrattuale dall'obbligo di “pay out” del provento, anziché dalla qualificazione del fondo stesso secondo il Paese dei soci. (CLP)

“Il beneficiario effettivo nella convenzione contro le doppie imposizioni con l'Ungheria”, di M. MANCA, ne Il fisco 11/2009, fasc. n. 1, pag. 1675.

Gli Stati possono fronteggiare il fenomeno del cosiddetto *treaty shopping* attraverso l'adozione di misure interne volte ad impedire l'utilizzo abusivo delle convenzioni internazionali, ovvero mediante l'inserimento di apposite clausole antiabuso nelle convenzioni da essi sottoscritte. Uno degli strumenti utilizzati in ambito pattizio per fronteggiare tali pratiche è rappresentato dalla clausola del beneficiario effettivo, contenuta negli artt. 10, 11, e 12 del Modello Ocse di convenzione. Tali disposizioni subordinano l'operatività della convenzione alla circostanza che il percettore dei dividendi, degli interessi e dei canoni ne sia il “beneficiario effettivo”.

Nel Modello Ocse e nelle principali convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia si fa dunque costantemente riferimento al concetto di beneficiario effettivo. Tuttavia nel panorama delle convenzioni stipulate dall'Italia, si differenzia quella stipulata con l'Ungheria in cui, negli artt. 10, 11 e 12, non vi è alcuna traccia del riferimento alla clausola del beneficiario effettivo. L'Autore si interroga sul significato da attribuire all'assenza di una esplicita menzione della clausola e sugli effetti nella valutazione di una transazione che veda dei proventi (dividendi, interessi o royalties) messi in pagamento da un residente in Italia e percepiti da un residente in Ungheria. Più precisamente, si pone la questione se l'assenza di una esplicita clausola antiabuso, quale quella del beneficiario effettivo, legittimi una interpretazione del trattato con l'Ungheria che prescindendo dalla verifica delle effettività o meno del beneficiario dei proventi messi in pagamento da un soggetto residente in Italia, non consentendo quindi allo Stato italiano di contrastare efficacemente eventuali operazioni transnazionali che impieghino veicoli meramente interposti (e, quindi, non qualificabili come beneficiari effettivi) in Ungheria al fine di godere del più favorevole trattamento ivi previsto per determinati *passive income*.

Secondo l'Autore anche nella convenzione con l'Ungheria non si può escludere allo Stato italiano la possibilità di procedere ad un rilievo anti abuso sull'effettiva titolarità del *passive income*, in quanto la clausola del beneficiario effettivo si può qualificare come una clausola generale dell'ordinamento fiscale internazionale, volta ad impedire che i soggetti possano abusare dei trattati fiscali attraverso pratiche di *treaty shopping* con lo scopo di far godere della protezione convenzionale contribuenti che, altrimenti, non ne avrebbe avuto diritto o che avrebbero subito un trattamento fiscale, comunque, meno favorevole. In questo senso si sono espressi diversi giudici in controversie internazionali citate dall'autore e la stessa Ocse stigmatizzando la non legittimità di una copertura convenzionale che realizzi una sostanziale forma di “non imposizione”, altrettanto deprecabile quanto quello della doppia imposizione. (CLP)

“Dividendi e crediti d'imposta esteri nella nuova Convenzione Italia-USA” di L. ROSSI e P. ANGELUCCI, in Corr. Trib. 19/2009, pag. 1537.

Il metodo utilizzato dal legislatore nazionale per evitare, o attenuare, le doppie imposizioni è quello del credito d'imposta ordinario, meccanismo che limita la detraibilità dell'imposta estera alla quota

di imposta italiana corrispondente al rapporto tra i redditi prodotti all'estero ed il reddito complessivo dichiarato in Italia, al netto delle perdite di precedenti periodi di imposta. Tale metodo è contemplato, in conformità a quanto previsto nel modello di Convenzione OCSE, anche dalla Convenzione fra Italia e Stati Uniti, che recentemente è stata ratificata dall'Italia.

Gli AA. si interrogano sulla compatibilità, con il regime convenzionale, del comma 10 dell'art. 165 del TUIR, che stabilisce, nel caso in cui il reddito prodotto all'estero concorra parzialmente alla formazione del reddito complessivo, la riduzione in misura corrispondente dell'imposta estera scomputabile. In particolare, secondo gli AA., il comma 10 dell'art. 165 del TUIR deve cedere il passo alla più favorevole Convenzione internazionale; ciò a causa dell'assenza di un esplicito richiamo operato dalla Convenzione alla sopravvivenza di una disciplina interna più penalizzante; tale fatto dovrebbe precludere l'applicazione di ulteriori limitazioni al credito d'imposta, ove queste risultino estranee e peggiorative rispetto alla disciplina pattizia.

Questo è il caso della Convenzione Italia-USA, atteso che detta Convenzione attribuisce al contribuente residente in Italia il riconoscimento di un credito per le imposte effettivamente pagate negli Stati Uniti in una misura determinata (ossia, secondo la regola del credito ordinario) – precisamente fino alla misura della quota di imposta italiana attribuibile al reddito estero nella proporzione in cui detto reddito concorre alla formazione del reddito complessivo. Appare quindi evidente che la previsione dell'art. 165, comma 10, del TUIR non può che rappresentare una ulteriore limitazione al recupero del credito non compatibile con la disposizione pattizia.

Tra l'altro, nel caso di parola, occorre evidenziare che le norme contenute negli artt. 89 e 165 del TUIR perseguono finalità differenti. Precisamente, la prima tende ad eliminare la doppia imposizione economica, mentre la seconda, in attuazione delle finalità della Convenzione, risponde, come detto, all'esigenza di eliminare la doppia imposizione giuridica. Ne deriva che la modalità di computo prevista dal citato comma 10 determina un'interferenza fra le due disposizioni, comportando il non raggiungimento dell'eliminazione della doppia imposizione giuridica e, conseguentemente, una distorsione della volontà sottesa agli accordi pattizi. Ciò che occorre evitare è che l'eliminazione della doppia imposizione economica, che si persegue attraverso la detassazione (nella specie nella misura del 95%) dei dividendi, conduca ad un parziale mantenimento della doppia imposizione giuridica.

Le conclusioni raggiunte trovano, ad avviso degli AA., chiara conferma anche nel par. 62 del Commentario OCSE, sia nella parte in cui viene spiegata la meccanica quantificazione del credito di imposta ordinario, sia nella parte in cui si equipara (in certi casi) il risultato che si ottiene con il metodo del credito ordinario a quello che si otterrebbe con il metodo dell'esenzione con progressione.

Gli AA. rilevano, peraltro, che nel trattato contro la doppia imposizione stipulato dall'Italia con gli USA è contenuta, all'art. 25 par. 1, una clausola che permette a un soggetto che applica il trattato, di sottoporre all'autorità competente dello stato contraente di cui è residente quei casi che "comportano o comporteranno per essa un'imposizione non conforme alle disposizioni della presente convenzione". Pertanto, un'eventuale applicabilità del comma 10 dell'art. 165 del TUIR anche al caso di dividendi distribuiti ad un soggetto italiano da parte di una società USA potrebbe ben essere posta all'attenzione dell'Autorità competente (il Ministero dell'Economia), in quanto comporterebbe per il contribuente italiano una imposizione non conforme (e nel caso peggiorativa) rispetto a quanto previsto dall'art. 23 della stessa Convenzione. (CLP)

Prassi Amministrativa

Interessi e canoni pagati a società residenti in un altro stato membro dell'Unione Europea – Partecipazione indiretta – No esenzione.

Ris. Agenzia delle Entrate 27 maggio 2009, n. 131/E, nel sito web www.agenziaentrate.it

Nel caso di una società residente in Italia, controllata per il 100% da un'altra società di diritto austriaco a sua volta partecipata dalla stessa capogruppo, che intende farsi finanziare dalla propria capogruppo residente in Austria, non si applica l'art. 26-*quater*, D.P.R. 600/73 che esenta da ogni

imposta gli interessi e i canoni pagati a società (madri, figlie e sorelle) residenti in un altro Stato UE.

Ciò in quanto la partecipazione fra le società è esclusivamente indiretta non sussistendo alcuna partecipazione diretta ai diritti di voto fra la società (italiana) che versa gli interessi e quella (capogruppo) che ne è beneficiaria e non essendo ravvisabile la presenza di una società che detenga direttamente i diritti di voto sia nella società pagante sia in quella che riceve i pagamenti.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Fiscalità internazionale – Dividendi – Dividendi per investimenti in società italiane percepiti da società di diritto statunitense il cui azionista di maggioranza è una società giapponese – Pagamento della ritenuta d’acconto – Convenzione italo-giapponese – Inapplicabilità.

Cass., sez. trib. 26 febbraio 2009, n. 4600, in Corr. Trib. 16/2009, pag. 1323.

I dividendi percepiti da una *limited partnership* statunitense a seguito di investimenti in società italiane scontano la ritenuta d’acconto nella misura piena del 32,4%, anche nel caso in cui il *partner* sia un fondo pensione giapponese.

Nel caso di specie, infatti, è inapplicabile la Convenzione italo-giapponese, secondo la quale i dividendi così percepiti sconterebbero una ritenuta d’acconto del 15%. La Convenzione parla, infatti, di pagamento dei dividendi e non di beneficio effettivo del pagamento dei dividendi, cosicché è sufficiente che il percettore dei dividendi non sia residente in Giappone perché esso non rientri nella categoria dei destinatari della Convenzione.

21) IRE/IRPEF

Dottrina

“La Suprema Corte conferma l’imponibilità per cassa degli incentivi all’esodo”, di F. PETRUCCI, in Corr. Trib. 10/2009, pag. 806.

Secondo la Suprema Corte (cfr. sentenze nn. 26483 e 26484 del 4 novembre 2008) ogni imposizione sui redditi di lavoro dipendente non può prescindere dalla effettiva percezione dei redditi, secondo un criterio che, in termini ragioneristici, viene definito di “cassa”. La regola appare confermata dalla disposizione agevolativa contenuta nell’abrogato comma 4-*bis* dell’art. 19 (già 17) del TUIR che riduceva l’aliquota IRPEF sulle somme corrisposte per l’incentivo all’esodo dei lavoratori in presenza di alcuni requisiti di anzianità. In mancanza di una disciplina transitoria, tale principio non può non comportare che la vigenza dell’agevolazione a partire dal 1° gennaio 1998 doveva essere riferita al momento della percezione del reddito nel quale veniva effettuata la corrispondente ritenuta da parte del datore di lavoro. Secondo la Cassazione, non contrasta con tale soluzione la circostanza che l’aliquota si determinava “con riguardo all’anno in cui sorgeva il diritto alla percezione” in quanto il criterio era imposto dalla necessità di fissare in maniera certa l’aliquota, posto che la disposizione agevolativa risultava espressamente riferita al momento della percezione. Fermo restando il criterio di determinazione dell’aliquota con riferimento all’anno in cui è sorto il diritto alla percezione, la riduzione al 50% dell’aliquota per le somme corrisposte in occasione della cessazione del rapporto di lavoro al fine di incentivare l’esodo doveva ricevere applicazione per le somme liquidate a tale titolo successivamente al 1° gennaio 1998, anche in relazione a rapporti anteriormente cessati, dato che il criterio generale, secondo cui il momento di

riferimento per l'imposizione è quello dell'effettiva percezione del reddito, non solo non era derogato, ma risultava ribadito dall'espresso richiamo alla corresponsione delle somme. (FDA)

Prassi Amministrativa

IRPEF – Operazioni a premio organizzate da due o più soggetti – Soggetto obbligato ad operare la ritenuta d'acconto.

Ris. Agenzia delle Entrate 24 marzo 2009, n. 76/E, nel sito web www.agenziaentrate.it.

Nel caso di operazioni a premio, organizzate da più soggetti promotori, tra i quali il datore di lavoro, che prevedono l'erogazione dei premi ai dipendenti, il soggetto tenuto ad operare la ritenuta è il datore di lavoro anche se di fatto, le somme e i valori sono materialmente erogati dal terzo.

In particolare, il datore di lavoro deve provvedere ad assoggettare a tassazione il valore del premio nel primo periodo di paga utile, con ritenuta a carico dei compensi complessivamente percepiti dal dipendente nel medesimo periodo.

Nel caso in cui la ritenuta da operare sui valori relativi ai compensi in natura non trovi capienza, in tutto o in parte, sui contestuali pagamenti in denaro corrisposti dal datore di lavoro, in qualità di sostituto l'importo corrispondente all'ammontare della ritenuta il lavoratore dipendente percettore del premio è tenuto a versare al sostituto l'importo corrispondente all'ammontare della ritenuta.

L'importo da assoggettare a ritenuta è costituito dal valore normale del premio determinato ai sensi dell'art. 9 TUIR.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Classificazione dei redditi – Indennità risarcitoria per ingiustificato licenziamento di dirigenti d'azienda – Tassabilità ex art. 6, comma 2, del TUIR – Limiti.

Cass., sez. trib. 12 gennaio 2009, n. 360, in Corr. Trib. 10/2009, pag. 811.

In tema di imposte sui redditi, l'indennità per ingiustificato licenziamento, prevista dalla contrattazione collettiva in favore dei dirigenti d'azienda e liquidata secondo parametri parzialmente discrezionali (nella forbice tra minimi e massimi) da un apposito collegio sindacale, oppure dal giudice, ha carattere forfetario ed onnicomprensivo e può riferirsi sia a voci di risarcimento soggette a tassazione che a voci che ne sono esenti. Pertanto, nell'ambito di un processo di rimborso, è onere del contribuente dimostrare che l'indennità si riferisce (in tutto o in parte) a voci di risarcimento puro, esenti da tassazione. Non è sufficiente che sia precisato che l'indennità ha carattere risarcitorio, perché costituisce risarcimento anche il ristoro di emolumenti non percepiti, tassabili ai sensi dell'art. 6, comma 2, del TUIR.

22) IRES/IRPEG

Dottrina

“Perdite su crediti: quali “elementi certi e precisi” per chi non fallisce?” di M. DAMIANI, F. CROVATO, F. DI CARPEGNA, R. LUPI, in Dial. Trib. 2/2009, pag. 163.

Con la Risoluzione n. 16/E del 23 gennaio 2009, l'Agenzia delle Entrate ha negato la sussistenza degli elementi certi e precisi per la deduzione di perdite presunte verso una ASL, nonostante l'esito infruttuoso delle azioni esecutive individuali e l'impossibilità della medesima di fallire.

La pronuncia appare criticabile, fondandosi su una assimilazione del concetto di esistenza di elementi certi e precisi con quello di definitività della perdita, intesa come certezza assoluta di irrecuperabilità del credito nel futuro. Tale interpretazione non trova riscontro nella norma, nel cui spirito appare piuttosto attribuirsi rilevanza alla documentata certa e precisa impossibilità di realizzo nell'attualità. Ciò tenuto conto che, anche per le procedure concorsuali, in cui pure viene presunta la sussistenza di tali connotati di certezza e precisione, non risulta in sé precluso un recupero seppure parziale del credito.

Sarebbe pertanto erroneo generalizzare il contenuto della pronuncia, riferendola pregiudizialmente a tutti i debitori che non falliscono, risultando invece più appropriato contestualizzarla alla particolare posizione delle ASL che, non solo sono sottratte al fallimento, ma sulla base della esperienza storica finiscono sempre, salvo clamorosi casi di *default* e seppure in tempi estremamente lunghi, per onorare i propri debiti.

In questa prospettiva, deve potersi ritenere che il pignoramento infruttuoso costituisca, tendenzialmente, un elemento certo e preciso ai fini della deduzione di una perdita su crediti, salvo che la particolare solidità economica del debitore, unitamente all'ammontare del credito e alle garanzie, lo faccia apparire insufficiente.

Un problema più generale che scaturisce dalla soluzione prospettata nella risoluzione verte sull'obbligo di pagare le imposte su elementi reddituali registrati per competenza, ma finanziariamente illiquidi: rispetto a tale questione è necessario individuare dei correttivi al principio di competenza idonei ad evitare eccessive distorsioni del sistema nonché la penalizzazione delle imprese che vi operano. In tal senso potrebbe ipotizzarsi che i crediti per cessioni e prestazioni a debitori morosi siano rilevati solo per la parte che sterilizza i relativi costi, evitando una perdita ma senza far emergere un valore aggiunto imponibile. (PT)

“L’elusione nella circolazione indiretta del complesso aziendale” di E. DELLA VALLE, in Rass. Trib. 2/2009, pag. 375.

La circolazione di un complesso aziendale può avvenire non solo per il tramite della sua diretta cessione a terzi, bensì anche mediante il ricorso a strumenti sostanzialmente alternativi consistenti: (i) nella cessione delle partecipazioni della società che possiede il complesso aziendale medesimo, la cosiddetta società contenitore; (ii) nel conferimento dello stesso seguito dalla cessione delle partecipazioni ricevute; e (iii) nella scissione della società contenitore con cessione delle partecipazioni della società nella quale il complesso aziendale permanga o venga trasferito.

Quanto, in particolare, alla scissione seguita dalla cessione delle partecipazioni di controllo della società contenitore, esistono alcuni pareri dello scomparso Comitato per l'applicazione delle norme antielusive – che parrebbero condivise dall'Agenzia delle Entrate – in base alle quali la scissione seguita dalla cessione delle partecipazioni di controllo della società contenitore sembrerebbe da considerarsi elusiva ai fini dell'imposizione sul reddito ex art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600/1973, a prescindere dall'esistenza o meno di valide ragioni economiche. L'orientamento del Comitato non convince per una serie di ragioni. La prima consiste nel fatto che perché si possa parlare di elusione, ai sensi dell'anzidetta disposizione, occorre verificare, nell'ordine, che vi sia un vantaggio fiscale, che tale vantaggio risulti indebito e, da ultimo, che manchino valide ragioni economiche. Un ulteriore momento di criticità che si coglie nella tesi del Comitato riguarda il profilo del preteso aggiramento dell'art. 86 del TUIR, che prevede il concorso alla formazione del reddito d'impresa dei soggetti societari, per l'intero importo, della plusvalenza emergente dalla cessione del complesso aziendale. Tale interpretazione sembra non tener conto del regime di sostanziale fungibilità e “pari dignità” del realizzo di plusvalenze sulla cessione del complesso aziendale e del realizzo su cessione di partecipazioni della società contenitore che si rinviene all'interno dell'art. 176 del TUIR e che sembrerebbe logico poter estendere anche al caso in cui la cessione della partecipazione sia preceduta da una scissione volta ad isolare il complesso aziendale. Inoltre, sempre sotto il profilo sistematico, il Comitato sembra non tener conto che il più mite regime fiscale delle plusvalenze generate dalla cessione onerosa di partecipazioni, quale che sia la categoria reddituale in cui dette plusvalenze si collocano, si giustifica in ragione di esigenze di coordinamento dell'imposizione sul reddito delle società con quella sul reddito dei soci.

Quanto al trasferimento indiretto dell'azienda che si realizza mediante il conferimento e la successiva cessione della partecipazione, sussistono orientamenti della giurisprudenza (anche della Suprema Corte) che ne ammettono la riqualificazione da parte dell'Ufficio, ai fini delle imposte di registro ed ipo-catastali, come diretta cessione del complesso produttivo, utilizzando in funzione antielusiva l'art. 20 del D.P.R. n. 131/1986. Tale interpretazione – che potrebbe *prima facie* trovare riscontro nelle previsioni, di recente introduzione (D.L. 4 luglio 2006, n. 223), dell'art. 53-*bis* del D.P.R. n. 131/1986 (la norma fa espresso rinvio all'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600/1973) – appare tuttavia non condivisibile, tenuto conto che: i) essa finirebbe per svuotare di concreto contenuto (in ragione dell'effetto dissuasivo che ne scaturirebbe) la non elusività dell'operazione ai fini delle imposte sui redditi di cui all'art. 176 del TUIR; ii) disconoscerebbe la diversità di effetti economico-giuridici prodotti, da un lato, dalla condotta considerata elusiva, ossia la combinazione conferimento/cessione delle partecipazioni e, dall'altro, dalla condotta in ipotesi elusa e cioè nella specie la cessione d'azienda; iii) ove fondata sul rinvio all'art. 37-*bis*, porrebbe evidenti problemi di coordinamento con la disposizione dell'art. 20 del D.P.R. n. 131/1986. (PT)

“Recenti sviluppi e questioni di compatibilità comunitaria delle disposizioni di contrasto al fenomeno della cosiddetta estero vestizione societaria” di M. GREGGI, in Rass. Trib. 1/2009, pag. 105.

La disciplina italiana dell'esterovestizione societaria contenuta nell'art. 73, commi 5-*bis*, 5-*ter* e 5-*quater*, del TUIR, lungi dall'inserire un nuovo criterio di collegamento fra soggetto passivo e territorio dello Stato, opera piuttosto quale interpretazione autentica (seppure relativizzata dalla possibilità di prova contraria per il contribuente) del concetto di sede dell'amministrazione, facendo riferimento a una situazione di controllo attivo e passivo attentamente definita dalla norma di rango primario.

Taluni dubbi sono stati sollevati in merito alla compatibilità di essa con gli impegni internazionali assunti dall'Italia, sia in una prospettiva comunitaria che prettamente di diritto tributario internazionale.

Dal punto vista dei rapporti con il diritto comunitario, i paventati conflitti dovrebbero potersi escludere, almeno in via di principio, accedendo alla linea interpretativa “possibilista” che emerge dai precedenti giurisprudenziali della Corte di Giustizia Europea (segnatamente, quelli relativi ai casi Centros, Cartesio e Cadbury Schweppes), in base alla quale, da un lato, vincoli alla localizzazione delle società in Europa sono ammessi, se proporzionali e ragionevoli, e, dall'altro, disposizioni antielusive volte a ravvisare in queste dislocazioni opportunistiche una elusione tributaria da reprimere possono essere tollerate solo nella misura in cui non siano implementate attraverso meccanismi automatici e generali (ma risentano delle specifiche circostanze del caso concreto) ed ammettano per il contribuente la possibilità di una prova contraria (tale possibilità è espressamente prevista dall'art. 73 del TUIR). In concreto, tuttavia, in assenza di previsioni in merito a modalità, tempi e condizioni attraverso le quali poter fornire la prova contraria (manca, nell'art. 73, anche il riferimento alla procedura di interpello, ravvisabile invece nella disciplina CFC), la compatibilità con il diritto comunitario dovrà trovare conferma nella prassi applicativa della disciplina. La questione presenta profili di delicatezza anche in considerazione del fatto che l'esterovestizione mette a rischio una categoria di soggetti potenzialmente estranei all'operazione di pianificazione, costituita dagli azionisti di minoranza della società.

Con riferimento al rapporto con il diritto tributario internazionale, sussiste una rilevante differenza tra la soluzione sostanzialistica sottesa al Modello di convenzione OECD – che per l'individuazione della sede dell'amministrazione valorizza la centralità del luogo nel quale le decisioni sono state prese – e quella adottata nella normativa italiana, che correla invece la sede dell'amministrazione (seppur in via solo presuntiva) a elementi oggettivi, non direttamente connessi alla fase volitiva della gestione societaria. Se, come pare incontestato, le convenzioni contro le doppie imposizioni devono essere interpretate autonomamente (rispetto alle disposizioni dei singoli ordinamenti), ne scaturisce che i commi 5-*bis* e 5-*quater* dell'art. 73 del TUIR intanto potranno essere concretamente applicati in quanto conducano a risultati coerenti con le previsioni pattizie. In concreto, pertanto, la normativa di contrasto alle residenze fittizie potrà avere un indubbio valore e una notevole efficacia nel caso in cui l'esterovestizione coinvolga un Paese terzo con il quale

l'Italia non abbia stipulato una convenzione contro le doppie imposizioni, mentre finirà quasi sempre per essere sterilizzata negli altri casi.

Ulteriori problematiche che scaturiscono dalla applicazione delle norme sull'esterovestizione – in ragione della loro peculiarità di incidere direttamente sul soggetto estero partecipato piuttosto che su quello residente partecipante (come, invece, avviene ad esempio nel caso CFC) – sono da riconnettere al doppio prelievo tributario cui può trovarsi soggetta la società "ridomiciliata" e alla difficoltà di attivare rispetto ad esso i rimedi normalmente predisposti dall'ordinamento interno (credito per imposte assolte all'estero) e dalla disciplina pattizia (procedura amichevole). (PT)

Prassi Amministrativa

IRES – Fusione inversa – Conferimenti di partecipazioni di controllo – Riallineamento dei valori fiscali ai maggiori valori iscritti in bilancio – Imposta sostitutiva.

Ris. Agenzia delle Entrate 24 febbraio 2009, n. 46/E, nel sito web www.agenziaentrate.it.

Con riferimento al disavanzo di fusione l'Agenzia ha chiarito che la società incorporante deve determinare il suo corretto ammontare sia che lo stesso assuma la denominazione di disavanzo da concambio e sia che si configuri quale disavanzo da annullamento.

In entrambi i casi di emersione del disavanzo trova applicazione il comma 10 bis dell'art. 172 TUIR.

Inoltre l'Agenzia ha precisato che:

- è possibile riallineare i valori fiscali con quelli civili, attraverso l'imputazione del disavanzo da fusione ai beni provenienti dalla società controllante-incorporata mediante il pagamento dell'imposta sostitutiva sulle riorganizzazioni aziendali ai sensi del citato art. 172;
- non possono essere riallineati i valori dei beni che già facevano parte, anteriormente alla fusione, del patrimonio aziendale della società controllante-incorporata;
- l'imposta sostitutiva si applica solo in relazione ai maggiori valori imputati ai beni provenienti dal patrimonio della società incorporata nel bilancio della società incorporante.

L'applicazione del regime di imposizione sostitutiva è consentita solo nel caso in cui, in sede di fusione, vengano attribuiti alla società risultante dall'operazione compendi aziendali e non singoli beni.

Consolidato nazionale – Interruzione – Tassazione di gruppo – Fusione per incorporazione di società consolidanti – Continuazione del regime di tassazione di gruppo.

Ris. Agenzia delle Entrate 9 aprile 2009, n. 101/E, nel sito web www.agenziaentrate.it

La fusione per incorporazione di una società che ha optato per il regime del consolidato fiscale in qualità di consolidante in un'altra società consolidante non interrompe il regime di tassazione di gruppo dell'incorporata.

Pertanto, le società originariamente appartenenti al consolidato dell'incorporata potranno partecipare al regime del consolidato fiscale dell'incorporante già nel periodo d'imposta nel quale ha effetto la fusione e relativamente alla residua frazione del triennio in cui ha efficacia l'opzione a suo tempo effettuata dalle stesse società consolidate e dalla società incorporata.

Fusione per incorporazione di una società di capitali da parte di un ente non commerciale – Applicabilità del regime di neutralità fiscale.

Ris. Agenzia delle Entrate 9 aprile 2009, n. 102/E, nel sito web www.agenziaentrate.it

In caso di fusione per incorporazione di una società di capitali in un ente non commerciale solo i beni della società incorporata che, a seguito della fusione, sono confluiti nell'attività d'impresa

dell'ente non commerciale incorporante beneficiano del regime di neutralità fiscale dell'art. 172 TUIR.

Diversamente, se tali beni non vengono imputati all'attività commerciale dell'ente incorporante, si considerano realizzati al valore normale, generando plusvalenze imponibili.

IRES – Fusione inversa – Affrancamento dei maggiori valori iscritti dall'incorporante sui propri beni – Chiarimenti.

Ris. Agenzia delle Entrate 27 aprile 2009, n. 111/E, nel sito web www.agenziaentrate.it

La fusione inversa rappresenta una diversa modalità di fusione per incorporazione che non modifica il risultato finale in termini di valore del complesso aziendale unificato.

In ogni caso, precisa l'Agenzia, è da tener presente che i valori correnti delle attività e passività ed il relativo avviamento della controllata-incorporante (gli stessi che hanno determinato il prezzo di acquisto della partecipazione) possono emergere in bilancio, nei limiti del disavanzo di fusione, qualora ricorrano i medesimi presupposti e negli stessi limiti in cui sarebbero emersi nella speculare fusione diretta.

Per le motivazioni di cui sopra, l'Agenzia ritiene ammissibile l'applicazione del regime dell'imposta sostitutiva per il riallineamento dei maggiori valori iscritti a seguito di operazioni di fusione anche ai plusvalori allocati sui beni della controllata-incorporante.

25) REDDITI DI CAPITALE

Dottrina

“Partecipazioni affrancate e redditi di capitale tra refusi normativi e preoccupazioni antielusive”, di A. MALGUZZI, R. LUPI, D. STEVANATO, in Dial. Trib. 2009, pag. 170.

L'articolo si occupa dell'affrancamento del valore delle partecipazioni societarie di cui all'art. 5 della L. n. 448/2001 che esplica effetti ai fini della determinazione delle plusvalenze e delle minusvalenze per i capital gain di cui all'art. 67 del TUIR, e che, secondo un'interpretazione meramente letterale dell'Agenzia delle Entrate (circ. n. 12/E del 2002) non rilevarebbe per talune tipologie di redditi di capitale (art. 44, comma 1, lett. e), e 47, comma 7, del TUIR, ad esempio nei casi di recesso, riscatto, riduzione del capitale esuberante, ecc.).

Secondo gli AA. tale interpretazione sarebbe poco logica poiché penalizzerebbe fiscalmente il socio “liquidato”, o receduto, rispetto al socio venditore della partecipazione, per quanto concerne l'esubero del ricevuto rispetto al capitale investito.

In altri termini, il socio che cede l'azienda attraverso la vendita delle partecipazioni della società può beneficiare dell'affrancamento e mitigare l'imposizione ordinaria; viceversa, il socio che cede la medesima azienda direttamente da parte della società detentrici, con successiva liquidazione della quota, perderà ogni ritorno economico del precedente affrancamento.

Secondo Lupi e Stevanato, non vi è alcuna giustificazione a tale diversità di trattamento, sia sul piano della capacità economica che sul piano sistematico.

Nelle diverse fattispecie di redditi di capitale in esame, infatti, il reddito tassato è misurato su basi differenziali (come accade per i capital gain da negoziazione del titolo), e consegue ad un atto di disinvestimento patrimoniale, proprio come accade in occasione della vendita della partecipazione.

Ulteriore elemento rilevato dagli AA, infine, concerne i problemi di costituzionalità che potrebbero derivare dalla suddetta interpretazione ministeriale. Sarebbe configurabile, infatti, la violazione degli artt. 3 e 53 Cost. e del divieto di doppia imposizione, giacché sul valore oggetto di affrancamento l'imposta sul reddito sarebbe prelevata due volte (una prima volta in sede di imposizione sostitutiva, ed una seconda in occasione del realizzo o del rimborso della partecipazione). (PM)

Prassi Amministrativa

Redditi di capitale – Dividendi corrisposti alle società e agli enti residenti nella UE – Ritenuta ridotta – Adempimenti procedurali.

Circ. Agenzia delle Entrate 21 maggio 2009, n. 26/E, nel sito web www.agenziaentrate.it

La Circolare commenta il regime di imposizione ridotta per le distribuzioni di utili a società ed enti non residenti previsto dall'art. 27, comma 3-ter, del DPR 600/73.

La norma prevede il prelievo a titolo d'imposta nella misura dell'1,375% sugli utili distribuiti a società ed enti residenti nella UE ed in Paesi aderenti all'accordo sullo spazio economico europeo che consentano lo scambio di informazioni con l'Italia e che siano soggetti nello Stato di residenza all'imposta sulle società, indipendentemente dalla circostanza che l'imposta non sia dovuta per effetto di agevolazioni ed esenzioni, sugli utili formati dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007.

I percipienti non residenti devono presentare all'emittente una certificazione di residenza e di "status" fiscale rilasciata dalle Autorità fiscali estere.

26) REDDITI DI IMPRESA

Dottrina

"Dubbi di costituzionalità sul regime degli interessi passivi per banche ed assicurazioni" di G. ESCALAR, in Corr. Trib. 16/2009, pag. 1283.

L'A. sostiene che il nuovo limite di deducibilità degli interessi passivi dall'imponibile IRES e IRAP previsto per le imprese bancarie, finanziarie e assicurative presenta caratteristiche tali da renderlo ben più penalizzante rispetto a quello previsto per le altre imprese.

Detto limite ha ad oggetto gli interessi passivi e non il margine di interesse negativo e questo può comportare il prelievo dell'imposta anche se le imprese destinatarie non abbiano conseguito alcun imponibile.

Esistono pertanto seri dubbi sulla legittimità costituzionale di tale limite che ammette il prelievo dell'IRES e dell'IRAP anche in mancanza di quella manifestazione di capacità contributiva che ne costituisce il presupposto e cioè il conseguimento di un reddito – determinato al netto dei relativi costi – e comporta altresì un'ingiustificata disparità di trattamento tra le imprese bancarie, assicurative e finanziarie da una parte e le altre, consentendo di prelevare, a parità di profitti, un ammontare di imposte proporzionalmente superiore a carico delle imprese che operino con margini più ridotti.

Per l'A., siccome per le imprese bancarie finanziarie e assicurative gli interessi passivi costituiscono un costo di produzione del reddito – essendo sostenuti per procurarsi i capitali necessari per l'esercizio della loro attività –, detti interessi, al pari degli altri costi di produzione del reddito, dovrebbero essere ammessi in deduzione dall'imponibile IRES per il loro intero ammontare.

Il limite di deducibilità degli interessi passivi comporta l'assoggettamento ad IRES di un reddito che è in realtà inesistente in quanto risulta generato dalla medesima indeducibilità degli interessi passivi.

Tanto è vero che, a fronte di una perdita a conto economico, le imprese potrebbero addirittura essere obbligate a corrispondere l'IRES, qualora l'ammontare degli interessi passivi indeducibili risultasse superiore all'ammontare della predetta perdita. (EM)

“Ruolo fiscale del bilancio di esercizio e rischi di nuovi fenomeni di inquinamento fiscale”, di P. FORMICA, ne Il fisco 2009, fasc. n. 1, pag. 3043.

L'articolo ricostruisce l'evoluzione normativa dei rapporti esistenti tra il reddito imponibile e l'utile civilistico partendo dalla riforma fiscale del 1971/1973, sino ad arrivare alle modifiche, apportate dall'art. 1, comma 33, lett. q), del D.L. n. 244/2007, all'art. 109, comma 4, lett. b), del TUIR, che abrogano la possibilità di effettuare deduzioni extra contabili di ammortamenti, accantonamenti e rettifiche di valore. Per effetto di tale modifica, pertanto, ai titolari di redditi d'impresa è consentito, in linea generale, dedurre dal reddito imponibile i predetti oneri se e nella misura in cui questi sono rilevati a conto economico.

L'A. giudica la soluzione adottata dal legislatore alquanto rischiosa poiché ritiene che la base imponibile dell'imposta non può essere agganciata alle scelte contabili ed alle valutazioni compiute in sede di redazione del bilancio, che in quanto tali saranno sempre opinabili dai verificatori. (PM)

“Riallineamento delle attività diverse dalle immobilizzazioni materiali ed immateriali” di A. VICINI RONCHETTI, in Corr. Trib. 11/2009, pag. 856.

In base al comma 11 dell'art. 15 del D.L. 29 novembre 2008, n. 185, conv. con modif. dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, è consentito il riallineamento dei valori fiscali ai maggiori valori civilistici delle attività rappresentate da partecipazioni o titoli (strumenti finanziari per i soggetti che adottano gli IAS/IFRS), rimanenze di magazzino e crediti.

Innanzitutto si osserva che il comma 11, nonché il comma 10 richiamato dalla norma, sono disposizioni introdotte in deroga a quelle dell'art. 176, comma 2-ter, del TUIR di tal che esplicano effetti solo con riferimento alle specifiche disposizioni in esse contenute.

Tale assunto si giustifica in quanto, non indicando quali sono i destinatari, l'art. 11 non può essere qualificato come disposizione autonoma per carenza di un appropriato presupposto soggettivo. Inoltre, pur non prevedendo se i maggiori valori da assoggettare ad imposta sostitutiva debbano derivare da operazioni straordinarie (o anche da rivalutazioni), comunque le finalità della norma sono espresse nella relazione governativa al provvedimento dove si afferma che il riallineamento riguarda le divergenze emergenti a seguito di aggregazioni aziendali.

Con riguardo ai beni oggetti di riallineamento, il comma 11 colma una lacuna dell'art. 176 prevedendo il riallineamento anche delle attività materiali ed immateriali così come definite dai principi contabili internazionali che, per l'appunto, non contemplano l'iscrizione dei cespiti tra le immobilizzazioni (materiali ed immateriali). Peraltro, in via interpretativa la dottrina era già giunta ad affermare l'inclusione delle attività materiali ed immateriali dei soggetti IAS/IFRS tra le immobilizzazioni riallineabili.

L'ultima parte del comma 11 prevede la possibilità che il riallineamento possa essere fatto anche per singole fattispecie, per tali intendendosi i componenti reddituali e patrimoniali delle operazioni aventi la medesima natura ai fini delle qualificazioni di bilancio e dei relativi rapporti di copertura.

La norma, menzionando le qualificazioni di bilancio, rimanda alle definizioni dettate dalla normativa civilistica ovvero dai documenti interpretativi dei principi contabili applicati. È pertanto esclusa una accezione tributaria del concetto di componente reddituale o patrimoniale, ma si tratta di manifestazioni economico-patrimoniali rappresentate rispettivamente nel conto economico dell'esercizio ovvero nelle attività/passività di bilancio.

Quanto, poi, al concetto di qualificazione, si ritiene che nell'ambito dei principi contabili internazionali esso coincida con la formalizzazione assegnata all'evento in sede di redazione del bilancio (formalizzazione che può non coincidere con il negozio giuridico sottostante).

Il comma 11 prevede che i maggiori valori riallineati sono assoggettati a tassazione con aliquota ordinaria, separatamente dall'imponibile complessivo. Ciò comporta l'impossibilità di compensazione con eventuali perdite pregresse nonché di fare confluire tale imposta nell'ambito della tassazione di gruppo.

Per la determinazione della base imponibile, si ritiene che nel caso di maggior valore attribuito alle rimanenze di magazzino, essa sia rappresentata dall'intero ammontare del maggior valore.

Per le partecipazioni l'imposta andrebbe applicata al maggior valore fiscalmente rilevante quindi tenendo conto anche dei presupposti per l'applicazione della participation exemption. Tuttavia tale

conclusione genera talune complicazioni di difficile gestione quali, ad esempio, gli effetti derivanti dal venir meno del regime *pex* successivamente al riallineamento, che necessitano un chiarimento da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Inoltre, siccome il provvedimento non fornisce una qualificazione della natura dell'imposta sui maggiori valori da riallineamento, si pone il dubbio se tale tassazione rappresenti un'imposta sui redditi avente uguale natura dell'Ires, dell'IRAP e dell'IRPEF oppure possa essere ad essa attribuita una natura diversa. Il tributo del comma 11 non è qualificato come imposta sostitutiva, ma si afferma soltanto che il maggior valore è assoggettato a tassazione ad aliquota ordinaria, il che renderebbe possibile la compensazione ai sensi del D.Lgs. n. 241 del 1997. (AF)

Prassi Amministrativa

Redditi di impresa – Deducibilità – Modifiche alla disciplina.

Circ. Agenzia delle Entrate 21 aprile 2009, n. 19/E, nel sito web www.agenziaentrate.it

Per un commento si veda la Ns. Circolare Informativa n. 8/2008.

Giurisprudenza

Corte di Giustizia CE

Redditi di impresa – Dividendi – Rapporto di partecipazione tra società madre e società figlia – Dividendi percepiti dalla società capogruppo – Inclusione nella base imponibile – Detrazione – Incompatibilità con il diritto comunitario.

Corte di Giust. CE, sez. I, 12 febbraio 2009, n. C-138/07, in Corr. trib. 12/2009, pag. 973.

L'art. 4, n. 1, primo trattino, della direttiva del Consiglio 90/435/CE – secondo il quale, quando una società madre o la sua stabile organizzazione, in virtù del rapporto di partecipazione tra la società madre e la società figlia, riceve utili distribuiti in occasione diversa dalla liquidazione della società figlia, lo Stato della società madre e lo Stato della sua stabile organizzazione si astengono dal sottoporre tali utili ad imposizione –, deve ritenersi incondizionato e sufficientemente preciso per poter essere invocato dinanzi ai giudici nazionali e dev'essere interpretato nel senso che esso osta alla normativa di uno Stato membro che prevede che i dividendi percepiti da una società capogruppo siano inclusi nella base imponibile di quest'ultima, per esserne in seguito detratti nella misura del 95% qualora, per il periodo d'imposta considerato, un saldo attivo sussista previa detrazione degli altri utili esentati.

28) REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

Dottrina

“Operazioni a premio a favore di lavoratori dipendenti” di F. DELLI FALCONI e G. MARIANETTI, in Corr. Trib. 18/2009, pag. 1461.

L'articolo esamina le implicazioni di carattere fiscale in relazione alle operazioni a premio organizzate a favore di lavoratori dipendenti, in quei casi in cui il soggetto erogante non sia il datore di lavoro del dipendente. In particolare, i maggiori dubbi risiedono proprio nell'individuazione degli obblighi di sostituzione di imposta, posto che la prassi amministrativa non si è sempre

dimostrata univoca in merito. A tale riguardo, la risoluzione n. 76/E del 2009 ha concluso in favore dell'effettuazione delle ritenute da parte del datore di lavoro quando lo stesso concorra alla promozione dell'operazione a premio, ferma restando la necessità, ravvisata dall'Amministrazione finanziaria, di instaurare comunque un corretto scambio di informazioni tra tutti i soggetti coinvolti. (SG)

“Interventi parlamentari sul reddito di lavoro dipendente” di F. PETRUCCI, in Corr. Trib. 17/2009, pag. 1395.

L'A. si sofferma sull'interrogazione parlamentare, ritenendolo uno strumento di ausilio per l'interpretazione di certe disposizioni o di talune fattispecie in materia di reddito di lavoro dipendente. (SG).

Prassi Amministrativa

Reddito di lavoro dipendente – Assegnazione gratuita di azioni – Lavoratore residente all'estero – Modalità di tassazione.

Ris. Agenzia delle Entrate 2 aprile 2009, n. 92, nel sito web www.agenziaentrate.it.

Le cd. *stock option* sono assoggettate a tassazione anche se si riferiscono a prestazioni di lavoro svolte all'estero, da soggetti che hanno trasferito la residenza in Italia.

In applicazione del principio di cassa che regola la determinazione del reddito di lavoro dipendente, il reddito costituito dalle azioni assegnate si deve considerare prodotto nel momento in cui le stesse sono attribuite al dipendente, ossia entrano nella sua disponibilità.

Poiché nel caso esaminato dall'Agenzia l'attribuzione si realizza in un periodo d'imposta in cui il beneficiario è fiscalmente residente in Italia, l'intero valore delle azioni assegnate è soggetto ad imposizione nello Stato, a prescindere dal fatto che i titoli retribuiscano eventualmente anche le prestazioni lavorative che, nel periodo di *vesting*, il dipendente ha reso nel Regno Unito mentre era ivi residente.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Redditi di lavoro dipendente – Demansionamento – Valutazione e determinazione del conseguente obbligo di risarcire il danno – Indennità a titolo di risarcimento del danno – Non ha natura reddituale – Imponibilità – Esclusione.

Cass., sez. trib. 9 dicembre 2008, n. 28887, in Boll. Trib. 6/2009, pag. 492.

L'indennità percepita da un lavoratore dipendente a titolo di risarcimento dei danni per demansionamento non è soggetta ad IRPEF, poiché in forza del principio stabilito dall'art. 6, secondo comma, del TUIR, le somme che sono meramente reintegrative di un danno patrimoniale non hanno natura reddituale.

Redditi di lavoro dipendente – Determinazione – TFR corrisposto da datore di lavoro italiano ed avente sede in Italia – Ritenute IRPEF – Istanza di rimborso – Inammissibilità.

Cass., sez. trib. 19 gennaio 2009, n. 1138, in Corr. Trib. 11/2009, pag. 889.

In tema di ritenuta IRPEF, qualora il trattamento di fine rapporto venga erogato ad un cittadino italiano residente in Irlanda da un datore di lavoro italiano ed avente sede in Italia, non può trovare

accoglimento l'istanza di rimborso della predetta ritenuta proposta dal contribuente residente all'estero, giusto il disposto della Convenzione italo-irlandese (ispirata, nella materia, al modello promosso dall'OCSE), il cui art. 14 stabilisce – in deroga al principio generale secondo cui i redditi da lavoro dipendente sono tassabili nello Stato in cui il lavoro viene svolto – che, allorquando il datore di lavoro risieda nell'altro Stato contraente, tali redditi sono tassabili nello Stato in cui ha sede il datore di lavoro.

32) RISCOSSIONE

Giurisprudenza

Commissioni tributarie di merito

Riscossione – Riscossione tramite ruolo – Cartella di pagamento – Vizi della cartella – Cartelle emesse ante 1° giugno 2008 – Obbligo di sottoscrizione – Annullabilità – Art. 36, comma 4-ter, del D.L. n. 248/2007.

Comm. Trib. Reg. di Bari, sez. IX, 4 maggio 2009, n. 63, nel sito web www.ilfisco.it.

La Corte Costituzionale con la sentenza n. 58/2009 ha rigettato la questione di costituzionalità dell'art. 36, comma 4-ter, del DL n. 248/2007, nella parte in cui prevede che la mancata indicazione del responsabile del procedimento non comporta la nullità della cartella di pagamento se quest'ultima è relativa a ruoli consegnati all'Agente della Riscossione in data anteriore all'1 giugno 2008.

I giudici di merito rilevano che la Consulta, benché abbia escluso che l'omessa indicazione del responsabile del procedimento (e, di conseguenza, secondo la Commissione l'omessa sottoscrizione), antecedentemente alle innovazioni apportate dall'art. 36, comma 4-ter, del D.L. n. 248/2007, comporti la nullità dell'atto, tuttavia, non ha escluso che tale vizio ne comporti l'annullabilità.

La Commissione, pertanto, ritiene che, a prescindere dalla data di consegna del ruolo, il vizio di omessa sottoscrizione comporti non la nullità bensì l'annullabilità della cartella di pagamento.

35) IMPOSTE SOSTITUTIVE DELLE IMPOSTE SUI REDDITI

Prassi Amministrativa

Imposte sui redditi – Rivalutazione dei beni immobili relativi all'impresa – Imposta sostitutiva sulle rivalutazioni.

Circ. Agenzia delle Entrate 19 marzo 2009, n. 11/E, nel sito web www.agenziaentrate.it.

La circolare fornisce chiarimenti in merito alla rivalutazione dei beni immobili delle imprese che non adottano gli IAS nella redazione del bilancio.

Viene chiarito che la riserva che si genera a seguito della rivalutazione solamente civilistica non ha natura di saldo in sospensione d'imposta e non genera, quindi, imposizione in capo alla società all'atto dell'eventuale distribuzione.

Viene inoltre precisato che le società che hanno suddiviso contabilmente i valori delle aree e quelli dei fabbricati devono separare le due componenti ai fini della rivalutazione e, pertanto, possono rivalutare autonomamente il solo fabbricato o la sola area.

40) BOLLO (Imposta di)

Prassi Amministrativa

Bollo (imposta di) – Quietanze apposte su ordinativi emessi in relazione al pagamento di corrispettivi di operazioni assoggettate ad IVA – Esenzione.

Ris. Agenzia delle Entrate 23 marzo 2009, n. 73/E, nel sito web www.agenziaentrate.it.

In virtù del principio di alternatività tra l'IVA e l'imposta di bollo, le quietanze rilasciate in relazione a corrispettivi per prestazioni assoggettate ad IVA sono esenti in modo assoluto dall'imposta di bollo.

47) IVA

Dottrina

“Esteso l’obbligo di determinare al valore normale i servizi infragruppo” di N. ARQUILLA, in Corr. Trib. 9/2009, pag. 717.

Nell'ambito dell'esame del disegno di Legge Comunitaria 2008, il Governo ha presentato un emendamento in tema di Iva teso ad introdurre, nel terzo comma dell'art. 13 del D.P.R. n. 633 del 1972, una nuova disposizione che estende l'obbligo di determinare al valore normale i servizi infragruppo.

Tale disposizione prevede, in particolare, che per le operazioni esenti effettuate da un soggetto per il quale l'esercizio del diritto alla detrazione è limitato a norma del comma 5 dell'art. 19, la base imponibile è costituita dal valore normale dei beni e servizi, se è dovuto un corrispettivo inferiore a tale valore e se le operazioni sono effettuate nei confronti di società che direttamente o indirettamente controllano tale soggetto, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla il predetto soggetto.

Sono escluse dall'ambito applicativo della norma le operazioni che intervengono con controparti con le quali è in essere un rapporto di mero collegamento partecipativo e non sono sottoposte ad un controllo comune.

Trattandosi di norma che si applica ai soggetti che pongono in essere operazioni esenti e subiscono gli effetti del cd. pro-rata, è evidente che i contribuenti maggiormente interessati saranno le società finanziarie, quali ad esempio le holding e le società che fanno operazioni di tesoreria accentrata nei confronti delle società del gruppo.

Il nuovo art. 13 non dovrebbe, invece, avere alcun effetto sulla disciplina dei finanziamenti infruttiferi che le società dovessero concedere a favore delle controllate, delle controllanti o delle società controllate da un medesimo soggetto. Sembra, infatti, corretto ritenere che il finanziamento infruttifero non rientri nell'ambito di applicazione della disposizione novellata in quanto essa colpisce soltanto le operazioni nelle quali il corrispettivo esente è inferiore al valore normale, ma non quelle in cui il corrispettivo è assente, che non concorrono alla formazione del volume d'affari. Tanto più che l'art. 3, terzo comma, del D.P.R. n. 633 impone la valorizzazione al valore normale soltanto per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi estranee all'esercizio dell'attività d'impresa del cedente o prestatore, quali non possono qualificarsi le concessioni di finanziamenti infragruppo.

Del pari immuni rispetto alla nuova disposizione devono ritenersi le operazioni esenti poste in essere da soggetti che non subiscono limitazioni del diritto alla detrazione dell'Iva sugli acquisti ossia per quelle operazioni esenti occasionali e/o accessorie all'attività principale che non influenzano il rapporto di detrazione ex art. 19, comma 5, del Decreto Iva. (AF)

“Detrazione ed esenzione nella cessione di partecipazioni” di P. CENTORE, in Corr. Trib. 14/2009, pag. 1144.

L'A. prendendo spunto dalle conclusioni presentate dall'Avvocato generale nella causa C-29/08 (caso "SKF") pendente dinanzi la Corte di Giustizia UE affronta la questione della detraibilità dell'IVA relativa ai servizi connessi al trasferimento di una partecipazione.

Nella sentenza 20 giugno 1996, causa C-155/94 ("*Wellcome trust*") la Corte di Giustizia CE ha ritenuto che la cessione di partecipazioni finanziarie non sia, in linea di principio, un'attività economica a meno che la compravendita comporti una interferenza nella gestione della società interessata dall'operazione che si verifica quando, ad esempio, la Capogruppo effettui operazioni soggette ad IVA quali la prestazione di servizi amministrativi, di contabilità ed informatici, commerciali e tecnici a favore della società partecipata.

In pratica, nel caso di partecipazioni "dinamiche" l'operazione è rilevante ai fini dell'IVA posto che la dismissione produce effetti sulla gestione, diretta o indiretta, della società venduta.

Contrariamente alle indicazioni della Commissione Europea, secondo l'Avvocato generale, dal punto di vista della natura l'operazione deve altresì considerarsi rilevante dovendosi escludere – anche nell'ipotesi di cessione di una partecipazione totalitaria – che vi possa essere equiparazione con la cessione dell'azienda, operazione questa irrilevante IVA, ai sensi dell'art. 19 della direttiva 2006/112/CE. La cessione è quindi esente da IVA ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. d), punto 5, della sesta direttiva e di conseguenza non è consentita la detrazione dell'imposta relativa ai costi ad essa connessi sostenuti dal cedente.

Peraltro, lo stesso Avvocato generale afferma che qualora la Corte considerasse la cessione delle azioni assimilabile al trasferimento dell'universalità totale o parziale dell'impresa, l'operazione sarebbe non soggetta all'IVA, ma non darebbe comunque diritto alla detrazione dell'imposta sui costi sostenuti, avendo nel caso specifico il Regno di Svezia (come l'Italia) esercitato la facoltà dell'art. 19 della Direttiva 2006/112/CE, di vietare la detrazione in presenza di operazioni comunque detassate, siano esse esenti o non soggette. (EM)

Prassi Amministrativa

IVA – Esigibilità al momento dell'effettiva riscossione del corrispettivo.

Circ. Agenzia delle Entrate 30 aprile 2009, n. 20/E, nel sito web www.agenziaentrate.it

La circolare illustra la disciplina della cd "IVA per cassa" introdotta dall'art. 7 del D.L. n. 185/2008 (decreto anti crisi) la cui operatività decorre dalle operazioni effettuate a partire dal 28 aprile 2009.

IVA – Operazioni esenti – Prestazioni di servizi rese dal consorzio costituiti tra soggetti che non hanno diritto ad esercitare la detrazione – Prestazioni esenti.

Circ. Agenzia delle Entrate 8 maggio 2009, n. 23/E, nel sito web www.elfisco.it

Il regime di esenzione IVA si applica solo alle prestazioni rese dal consorzio ai propri consorziati con *pro rata* di detraibilità nei limiti del 10%, mentre il regime di imponibilità IVA si applica alle prestazioni rese agli altri consorziati.

Anche i soggetti residenti in altri Stati UE, se presentano un *pro rata* di detraibilità non superiore al 10% possono beneficiare di prestazioni esenti rese dal consorzio, a condizione che tali prestazioni siano territorialmente rilevanti in Italia.

Anche il gruppo europeo di interesse economico (GEIE) può applicare il regime di esenzione IVA valido per i consorzi.

Il limite di detraibilità non superiore al 10% deve sussistere nel triennio solare precedente, tenendo però presente che tale periodo deve essere considerato unitariamente.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

IVA – Obblighi dei contribuenti – Liquidazione e versamenti – IVA di gruppo – Termine annuale di possesso della partecipazione della società controllata – Compatibilità con l'ordinamento comunitario.

Cass., sez. trib. 13 marzo 2009, n. 6103, nel sito web www.iffisco.it

Secondo la Suprema Corte, il termine annuale di possesso della partecipazione della società controllata, imposto dall'art. 73, ultimo comma, del DPR n. 633/1972 ai fini dell'applicazione della procedura dell'IVA di gruppo, non viola i principi comunitari di proporzionalità e neutralità, come riconosciuto dalla stessa Corte di Giustizia UE nella sent. 22 maggio 2008, relativa alla causa C-162/07.

Ai giudici di legittimità è stato, però, devoluto il compito di verificare se lo Stato italiano ha espletato la procedura di consultazione del Comitato IVA, che risulta una formalità indispensabile per l'introduzione, nell'ordinamento interno, della liquidazione IVA di gruppo. Sul punto, la Corte di Cassazione ha ammesso la conformità della normativa italiana rispetto a quella comunitaria pur in assenza della predetta consultazione, in quanto l'IVA di gruppo costituisce solo un'agevolazione in ordine agli adempimenti "formali", senza implicare la perdita della soggettività passiva da parte della società controllata. Dal punto di vista sanzionatorio, i giudici di legittimità ritengono sussistere la condizione di obiettiva incertezza della norma e, quindi, l'inapplicabilità di sanzioni amministrative.

IVA – Liquidazione di gruppo – Previsione di un periodo minimo di esistenza del rapporto di controllo per poter usufruire del regime agevolato – necessità di evitare un utilizzo abusivo di tale regime – Principi di neutralità fiscale e di proporzionalità – Compatibilità.

Cass., sez. trib. 13 marzo 2009, n. 6105, in Corr. Trib. 17/2009, pag. 1401.

La previsione di un periodo minimo di esistenza del rapporto di controllo per poter usufruire del regime agevolato dell'IVA di gruppo non è contrario ai principi di neutralità fiscale e di proporzionalità ed è, altresì, giustificata dall'esigenza di evitare un utilizzo abusivo di tale regime

49) REGISTRO (Imposta di)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Registro (imposta di) – Motivazione – indicazione dei criteri astratti utilizzati per la determinazione del maggior valore – Sufficienza – Prova degli elementi di fatto giustificativi della pretesa – Ammissibilità in sede contenziosa – Fattispecie in tema di imposta di registro.

Cass., sez. trib. 11 febbraio 2009, n. 3332, in Corr. Trib. 12/2009, pag. 974.

In tema di imposta di registro l'obbligo di motivazione dell'avviso di accertamento di maggior valore mira a delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'Ufficio nell'eventuale successiva fase contenziosa ed a consentire al contribuente l'esercizio del diritto di difesa, con la conseguenza

che, per il conseguimento di tali finalità, è necessario e sufficiente che l'avviso enunci il criterio astratto in base al quale è stato rilevato il maggior valore, con le specificazioni che si rendano in concreto necessarie per il raggiungimento di detti obiettivi, essendo riservati alla eventuale sede contenziosa: l'onere dell'Ufficio di provare, nel contraddittorio con il contribuente, gli elementi giustificativi della propria pretesa nel quadro del parametro prescelto e la facoltà del contribuente di dimostrare l'infondatezza della stessa anche in base a criteri non utilizzati per l'accertamento.

Registro (imposta di) – Principi generali – Cessione d'azienda – Cessione del contratto di locazione – Vincolo di derivazione necessaria – Insussistenza – Art. 21 del DPR n. 131/1986.
Cass., sez. trib. 4 maggio 2009, n. 10180, in Giur. Imp. 5/2009.

Ai sensi di quanto disposto dall'art. 20 del D.P.R. n. 634 del 1972, in presenza di più atti in un medesimo documento, ciascuno soggiace al trattamento tributario ad esso riservato. Fa eccezione unicamente l'ipotesi in cui vi sia una connessione negoziale unitaria e non scindibile, tale da escludere l'autonoma rilevanza fiscale delle singole disposizioni.

Conseguentemente la duplice cessione sia dell'azienda che dei contratti di locazione degli immobili in cui viene svolta l'attività d'impresa, evidenzia due atti da assoggettare ad autonoma tassazione.

Commissioni tributarie di merito

Registro (imposta di) – Trust – Attribuzione dei beni al *trust* e attribuzione da parte del *trustee* a favore del beneficiario finale.

Comm. Trib. Prov. di Firenze 12 febbraio 2009, n. 30, ne il fisco 19/2009, fasc. n. 1, pag. 3086.

La Commissione tributaria provinciale di Firenze ha chiarito che l'imposta sulle donazioni può essere applicata al *trust* liberale solo nel momento in cui viene effettivamente operata l'attribuzione dei beni conferiti in *trust* al beneficiario finale individuato nell'atto istitutivo. La Commissione ritiene, infatti, che, in tal caso, si configuri una situazione assimilabile a quella dell'attribuzione sospensivamente condizionata.

Pertanto, nel momento in cui i beni destinati al *trust* vengono attribuiti al *trustee*, si applicano le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa, mentre solo al momento dell'effettiva attribuzione dei beni al beneficiario finale è possibile applicare l'imposta sulle donazioni.

La tesi sostenuta dalla Commissione fiorentina contraddice quanto affermato dall'Amministrazione finanziaria nelle circ. n. 48/E del 6 agosto 2007 e n. 3/E del 22 gennaio 2008 ove è stato affermato il principio della "tassazione anticipata" dei beni oggetto di *trust*.

50) SUCCESSIONI E DONAZIONI (imposta sulle)

Prassi Amministrativa

Successioni e donazioni (imposta sulle) – Disciplina fiscale del *trust* – *Trust* discrezionale avente ad oggetto partecipazioni societarie – Esenzione – Inapplicabilità.

Ris. Agenzia delle Entrate 23 aprile 2009, n. 110/E, nel sito web www.agenziaentrate.it

Il caso oggetto di interpello è quello di un *trust* costituito dal disponente al fine di far acquistare al *trustee* la piena proprietà delle quote di partecipazioni in una società da lui detenute, pari al 97% del capitale sociale, indicando quali beneficiari del *trust* il coniuge e i due figli.

Trascorso il periodo di dieci anni il *trustee* potrà decidere, a sua scelta, di trasferire ai beneficiari quote di partecipazione nella società sopra indicata e/o titolarità di quote di società controllate e/o collegate.

Considerato che, nel caso esaminato, al termine della durata del *trust* il *trustee* ha il potere di disporre discrezionalmente del trasferimento delle partecipazioni di controllo e considerato altresì che a favore dei beneficiari non è previsto un diritto incondizionato al trasferimento delle partecipazioni di controllo delle società, l'Agenzia delle Entrate non ritiene soddisfatte le condizioni per applicare la norma che prevede l'esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni, venendo disattesa la sua *ratio* di favorire il passaggio generazionale ai discendenti o al coniuge del disponente.

Giurisprudenza

Commissioni tributarie di merito

Successioni e donazioni (imposta sulle) – Vincoli di destinazione – Trust liquidatorio – Esclusione.

Comm. Trib. Prov. di Lodi, I, 12 gennaio 2009, in Trust e att. Fid. 5/2009, pag. 296.

Un *trust* istituito con finalità liquidatorie del patrimonio segregato per il soddisfacimento dei creditori, nel quale al *trustee* è concessa la più ampia facoltà di operare con piena autonomia decisionale, non comporta il sorgere di alcun vincolo di destinazione e quindi non rientra nell'ambito dell'imposta sulle successioni e donazioni.

55) IRAP

Dottrina

“Deducibilità IRAP delle somme corrisposte a titolo risarcitorio” di M. A. PROCOPPIO, in Corr. Trib. 17/2009, pag. 1387.

Secondo l'Agenzia delle Entrate (*cf.* Risoluzione n. 25/E del 2009), le somme dovute dal datore di lavoro a seguito di pronunce giurisprudenziali che trovino la loro causa nella morte o contrazione di malattie professionali del dipendente non sono deducibili, dalla base imponibile IRAP poiché il pagamento di tali risarcimenti attiene alla gestione straordinaria dell'azienda. La fonte dalla quale scaturisce tale componente negativo è infatti, estranea all'attività ordinaria e caratteristica svolta dall'azienda e come tale estranea alla determinazione della base imponibile IRAP. L'aggettivo straordinario, riferito a proventi e oneri, non allude all'eccezionalità o all'anormalità dell'evento, bensì all'estraneità della fonte del provento e dell'onere dall'attività ordinaria. La tesi dell'Agenzia non appare condivisibile. Secondo l'A., le indennità dovute, tutt'altro che estranee all'attività caratteristica dell'impresa, pur essendo qualificabili, in linea di principio, costi per lavoro dipendente sono deducibili dalla base imponibile IRAP in quanto non assumono la qualificazione di reddito per il soggetto percettore e devono essere correttamente classificate tra gli “oneri diversi di gestione”. (FDA)

“Modalità tecniche di deduzione dell'IRAP dalle imposte dirette”, di G. VASAPOLLI E A. VASAPOLLI, in Corr. trib., 2009, pag. 1116.

L'articolo riassume brevemente le modalità tecniche di parziale deducibilità dell'IRAP dalle imposte sui redditi, di cui all'art. 6 del D.L. n. 185/2008.

Secondo gli AA. la deduzione deve avvenire con il criterio di cassa in quanto l'art. 99, comma 1, del TUIR dispone che “*le altre imposte*”, ossia quelle diverse dalle imposte sui redditi “sono

deducibili nell'esercizio in cui avviene il pagamento " e l'IRAP, appunto, non è un'imposta sui redditi.

Ne consegue che, in ciascun periodo d'imposta, è deducibile, nel limite del 10 per cento, l'IRAP che risulta versata:

- a saldo dell'IRAP di competenza del precedente periodo d'imposta, e
- in acconto dell'IRAP di competenza del periodo d'imposta di cui si stanno liquidando le imposte.

Ai fini della determinazione della quota deducibile non rileva soltanto l'IRAP versata, ma anche quella dovuta e non versata in quanto compensata con altre imposte a credito.

La quota deducibile del 10 per cento, per gli AA., rappresenta forfetariamente l'IRAP che l'impresa ha dovuto pagare in conseguenza dell'indeducibilità delle spese per il personale dipendente e assimilato e/o per gli interessi passivi ed oneri assimilati. Di conseguenza, ipotesi questa alquanto remota, se un'impresa è priva di spese per il personale dipendente e assimilato, o di interessi passivi ed oneri assimilati, alla stessa non dovrebbe spettare alcuna deduzione. (PM)

Prassi Amministrativa

IRAP – Redditi da collaborazioni coordinate e continuative attratti in quello professionale – Inclusione nella base imponibile IRAP – Compensi attività di sindaco di società commerciali – Interpello.

Ris. Agenzia delle Entrate 25 marzo 2009, n. 78/E, nel sito web www.agenziaentrate.it

I proventi derivanti dai rapporti di collaborazione (compresi quelli tipici derivanti dagli uffici di amministratore, sindaco di società) attratti in quello professionale, concorrono, in quanto redditi di lavoro autonomo, alla formazione della base imponibile IRAP.

I rapporti di collaborazione coordinata e continuativa esclusi dall'IRAP sono soltanto quelli che non rientrano nell'oggetto dell'arte o professione esercitata dal contribuente.

IRAP – Parziale deducibilità forfetaria ai fini delle imposte sui redditi.

Circ. Agenzia delle Entrate del 14 aprile 2009 n. 16/E, nel sito web www.agenziaentrate.it

L'Agenzia illustra la deduzione dalle imposte dirette (IRPEF e IRES) del 10% dell'IRAP relativa al costo del lavoro e agli interessi passivi sostenuti da imprese e professionisti, riconosciuta dall'art. 6 del D.L. n. 185/2008 convertito nella legge n. 2/2009.

La deduzione forfetaria può essere fatta valere in sede di determinazione del reddito solo se alla formazione del valore della produzione netta abbiano concorso spese per il personale o per interessi passivi, a prescindere dall'ammontare complessivamente sostenuto per tali oneri.

In ordine alla determinazione della deduzione spettante, viene precisato che l'IRAP rilevante per il calcolo della deduzione è quella versata nel periodo di imposta di riferimento, data dalla somma del saldo del periodo di imposta precedente e dell'acconto del periodo di imposta di riferimento (nei limiti, quest'ultimo, dell'imposta effettivamente dovuta per lo stesso periodo d'imposta).

Per quanto riguarda i rimborsi relativi ai periodi d'imposta anteriori al 2008, l'Agenzia chiarisce che è possibile presentare apposita istanza esclusivamente con riguardo ai versamenti IRPEF/IRES per i quali, al 29 novembre 2008 risultava ancora pendente il termine di 48 mesi decorrente dalla data del versamento.

IRAP – Modifiche alla determinazione della base imponibile – Risposte a quesiti.

Circ. Agenzia delle Entrate 26 maggio 2009, n. 27/E, nel sito web www.agenziaentrate.it

La circolare fornisce le risposte ai quesiti formulati dalle associazioni di categoria, con particolare riferimento ai nuovi criteri di determinazione del valore della produzione agli effetti dell'IRAP per le

società di capitali ed enti commerciali, per le imprese assicurative e per gli istituti di credito ed enti finanziari.

Si riportano qui di seguito le risposte più rilevanti:

- ai fini del calcolo della base imponibile IRAP rilevano, oltre alle plus/minusvalenze relative a beni patrimoniali, anche quelle derivanti dalle cessioni di beni strumentali. Non rilevano invece le plus/minusvalenze risultanti dalla cessione d'azienda, in quanto operazione straordinaria. Non concorrono le plus/minusvalenze derivanti da fenomeni valutativi sia per le società commerciali che per le banche e, se le rettifiche riguardano voci del conto tecnico, per le assicurazioni;
- con riferimento alle società commerciali, le spese per l'acquisto di beni e servizi da destinare ai dipendenti per lo svolgimento dell'attività lavorativa sono deducibili, ai fini del calcolo della base imponibile IRAP, se costituiscono spese funzionali all'attività di impresa e non assumono natura retributiva per il dipendente. Sono deducibili i rimborsi analitici delle spese di vitto, alloggio e viaggio anticipate dal dipendente o dal collaboratore per trasferte. Sono indeducibili invece le somme erogate a tali soggetti a titolo di indennità;
- per i soggetti che adottano gli IAS sono irrilevanti ai fini IRAP le componenti reddituali che non transitano nel conto economico, in quanto imputate direttamente a patrimonio netto in base a tali principi;
- eventuali quote di ammortamento non dedotte fino al 2007, in quanto eccedenti i limiti fiscalmente ammessi, possono essere dedotte dall'esercizio successivo a quello in cui si conclude l'ammortamento contabile. Le componenti reddituali che hanno già assunto rilevanza nei periodi d'imposta precedenti all'entrata in vigore delle modifiche vanno escluse dalla formazione della base imponibile IRAP al momento della loro imputazione a conto economico.

Giurisprudenza

Commissioni tributarie di merito

IRAP – Determinazione della base imponibile – Banche e altri enti e società finanziari – Componenti valutative relative ai crediti – Indeducibilità dei settimi/noni pregressi – Illegittimità.

Comm. Trib. Reg. della Lombardia, 18 febbraio 2009, n. 16/43/09 e 11 marzo 2009, n. 16/12/2009, ne Il fisco 15/2009, fasc. n. 1, pag. 2421.

Per effetto delle modifiche introdotte dal D.L. n. 168/2004 (conv. dalla L. n. 191/2004) e dal D.L. n. 203/2005 (conv. dalla L. n. 248/2005), a partire dal periodo d'imposta 2005 (soggetti "solari"), le svalutazioni e le riprese di valore su crediti non concorrono più alla determinazione della base imponibile IRAP delle banche e degli altri enti e società finanziari (art. 6 del D.Lgs. n. 446/1997), nonché delle assicurazioni (art. 7 del D.Lgs. n. 446/1997).

In seguito alla citata modifica, era sorto il dubbio sul trattamento da applicare alle svalutazioni rilevate in esercizi precedenti al 2005, ed eccedenti il limite di deducibilità nel periodo d'imposta, la cui deduzione fosse stata rinviata per quote costanti nei 7 o 9 esercizi successivi (ex art. 106, comma 3, del TUIR).

Con il comunicato stampa 19 giugno 2006, l'Agenzia delle Entrate (superando l'orientamento espresso nelle circolari n. 10 del 16 marzo 2005, paragrafo 12.1, e n. 10 del 13 marzo 2006, paragrafo 12.1) ha precisato che non assumono più alcun rilievo ai fini IRAP:

- né le citate svalutazioni;
- né le riprese di valore ad esse correlate.

Sempre tale comunicato stampa ha altresì chiarito che, per effetto della citata modifica normativa, non assume più alcun rilievo neppure l'eccedenza, rispetto al limite fiscalmente deducibile

nell'esercizio, delle svalutazioni rilevate in esercizi precedenti al 2005 (soggetti "solari"), la cui deducibilità sia stata rinviata per quote costanti nei 7 o 9 esercizi successivi.

Con le sentenze in oggetto, la Commissione tributaria regionale della Lombardia ha dichiarato illegittima l'indeducibilità della suddetta eccedenza. E' dunque fondata la richiesta di rimborso dell'IRAP indebitamente versata per aver tenuto conto dell'indeducibilità in oggetto.

Ad avviso della Commissione, infatti, conformemente all'art. 3 della L. n. 212/2000 (Statuto del contribuente), le modifiche normative non possono avere efficacia retroattiva, salvo espresse deroghe.

57) VARIE

Dottrina

"Il regime civilistico e fiscale del trust", di M. ANNIBALI, ne Il fisco 16/2009, fasc. n. 1, pag. 2537.

L'A. effettua un'accurata ed esaustiva ricognizione della disciplina del trust quale emerge dalle ultime novità legislative introdotte dalla legge n. 296/2006 e dalla più recente prassi amministrativa.

"Cash pooling: aspetti contrattuali e fiscali e nuovi limiti di deduzione degli interessi" di M. CAMERINO, ne Il fisco m. 19/2009, fasc. n. 1, pag. 3057.

Il *cash pooling* è un sistema di gestione delle risorse finanziarie di un intero gruppo societario attraverso il quale le società consociate conferiscono, ad un unico soggetto, un mandato per la gestione accentrata dei flussi finanziari. In particolare, il mandatario ha il compito di colmare le carenze di liquidità delle società consociate utilizzando le eccedenze infragruppo.

Il *cash pooling* rappresenta uno strumento di gestione e controllo dei flussi finanziari particolarmente diffuso nella prassi operativa dei gruppi multinazionali che ha lo scopo di ottenere un costante controllo della situazione finanziaria, delle relative esigenze di ciascuna società aderente e di ottimizzare il carico fiscale infragruppo.

Inquadrata civilisticamente la fattispecie l'A. si sofferma con particolare attenzione sugli aspetti fiscali. (EM)

"Note sul trattamento tributario di utili e perdite su cambi correlati a componenti reddituali rilevanti per cassa", di S. FURLAN e A. RICCI, ne Il fisco 2009, fasc. n. 1, pag. 2347.

L'articolo si occupa del trattamento tributario da riservare agli utili o alle perdite su cambi, correlati a crediti o debiti in valuta che costituiscono la manifestazione numerario-finanziaria di componenti reddituali concorrendo a formare il reddito d'impresa secondo il criterio di "cassa".

Il caso trattato è quello di una società italiana ("Ita") che detiene una partecipazione totalitaria in una società statunitense ("Usa") e rileva i dividendi in base al c.d. "criterio di maturazione", ovvero, nell'esercizio in cui matura l'utile, in capo alla società partecipata, stante il fatto che i dividendi saranno pagati nell'anno $n + 1$.

In questo lasso di tempo può accadere che il credito in dollari, rilevato da "Ita" nell'anno n e correlato ai dividendi di cui è stata deliberata la distribuzione, all'atto dell'incasso nell'esercizio $n + 1$ subisca delle variazioni a causa dell'andamento del rapporto di cambio dollaro/euro, con effetti che, civilisticamente, sono rilevati alla Voce C. 17-bis) "Utili e perdite su cambi") del conto economico, il cui trattamento fiscale potrebbe essere incerto.

La questione è se tali utili/perdite su cambi, correlati ad un componente reddituale rilevante per "cassa" ai fini della determinazione del reddito, siano o meno tassabili/deducibili e, qualora lo siano, in che misura.

Altro caso esaminato sostanzialmente analogo al precedente può verificarsi quando il dividendo è rilevato per "competenza" (cioè alla data della relativa deliberazione), anziché per "maturazione", ma sia pagato in data successiva a quella di rilevazione iniziale: ad esempio, il dividendo in valuta rilevato in occasione della deliberazione di approvazione del bilancio, in aprile 2008, ma pagato ad ottobre dello stesso anno. Anche in questo caso il problema è individuare la sorte dell'utile/perdita su cambi derivante dalla variazione del rapporto di cambio nel periodo compreso tra la data di rilevazione (aprile 2008) e la data dell'incasso (ottobre 2008).

Una soluzione potrebbe essere quella di attribuire anche rilevanza fiscale, oltre che civilistica, all'importo rilevato alla Voce C. 17-*bis*) del conto economico, qualificando come Perdita/Utile su cambi "realizzata" la differenza cambi che si determina nel periodo.

Gli AA., tuttavia, propongono un'altra soluzione che tiene conto del combinato disposto degli artt. 9, comma 2, e 89, comma 2, del TUIR, negando rilevanza reddituale alle differenze cambi "realizzate" correlate a componenti reddituali tassabili/deducibili in applicazione del principio di cassa. Tali norme, com'è noto, prevedono, rispettivamente, che i proventi e le spese in valuta siano valutati secondo il cambio del giorno in cui sono stati percepiti e che detti utili siano esenti per il 95 per cento del loro ammontare. (PM)

"Organismi consortili, ristorni a soci e imputazione a periodo", di G. INGRAO, R. LUPI, M. BEGHIN, in Dial. Trib. 2009, pag. 156.

Per segnalazione.

Prassi Amministrativa

Manovra finanziaria 2009 – Profili interpretativi emersi in occasione di incontri con la stampa specializzata.

Circ. Agenzia delle Entrate 13 marzo 2009, n. 8/E, nel sito web www.agenziaentrate.it

La Circolare contiene le risposte fornite dall'Agenzia nel corso delle videoconferenze con la stampa specializzata del 17 e 28 gennaio 2009.

Si riportano di seguito le risposte che presentano aspetti di maggior interesse:

- a) imposta sostitutiva sulle operazioni straordinarie: la norma dell'art. 176, TUIR sull'affrancamento dei maggiori valori previo versamento di un'imposta sostitutiva si applica, in caso di fusione o scissione, solo se tali operazioni abbiano ad oggetto un complesso aziendale e non singoli beni;
- b) quantificazione degli interessi impliciti nei canoni di leasing: al fine del calcolo degli interessi passivi impliciti nel contratto di leasing, i soggetti che non adottano gli IAS devono utilizzare il criterio forfetario dettato, ai fini dell'IRAP, dall'art. 1 del D.M. 24 aprile 1998, mentre quelli che adottano gli IAS devono far riferimento alla quota di interessi impliciti ordinariamente imputata a conto economico a seguito della contabilizzazione dell'operazione in conformità allo IAS 17;
- c) deducibilità IRAP dalle imposte dirette: la deduzione forfetaria pari al 10 per cento dell'IRAP versata può essere fatta valere in sede di determinazione del relativo reddito sia del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008 e successivi sia dei periodi d'imposta pregressi – a condizione che alla formazione del valore della produzione imponibile ai fini del tributo regionale abbiano concorso spese sostenute per lavoro dipendente oppure interessi passivi.

Decreto anti-crisi – Disposizioni relative ad adempimenti di carattere fiscale – Chiarimenti.
Circ. Agenzia delle Entrate 19 marzo 2009, n. 10/E, nel sito web www.agenziaentrate.it

La Circolare illustra le disposizioni del decreto legge n. 185/2008 che hanno introdotto novità in tema di adempimenti tributari, sanzioni e riscossione delle imposte.

Il Decreto ha ulteriormente ridotto le sanzioni dovute in caso di regolarizzazione spontanea delle violazioni tributarie al fine di incentivare l'utilizzo del ravvedimento operoso.

Dottrina

ANNIBALI M., "Il regime civilistico e fiscale del <i>trust</i> " (VARIE)	Pag. 30
ARQUILLA N., "Esteso l'obbligo di determinare al valore normale i servizi infragruppo" (IVA)	" 23
AVOLIO D., "La tassazione del TFR nel modello OCSE" (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)	" 9
CAMERINO M., " <i>Cash pooling</i> : aspetti contrattuali e fiscali e nuovi limiti di deduzione degli interessi" (VARIE)	" 30
CENTORE P., "Detrazione ed esenzione nella cessione di partecipazioni" (IVA)	" 24
DAMIANI M., CROVATO F., DI CARPEGNA F., LUPI R., "Perdite su crediti: quali "elementi certi e precisi" per chi non fallisce?" (IRES/IRPEG)	" 13
DELLA VALLE E., "L'elusione nella circolazione indiretta del complesso aziendale" (IRES/IRPEG)	" 14
DELLI FALCONI F., MARIANETTI G., "Operazioni a premio a favore di lavoratori dipendenti" (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	" 20
ESCALAR G., "Dubbi di costituzionalità sul regime degli interessi passivi per banche ed assicurazioni" (REDDITI DI IMPRESA)	" 18
FORMICA P., "Ruolo fiscale del bilancio di esercizio e rischi di nuovi fenomeni di inquinamento fiscale" (REDDITI DI IMPRESA)	" 19
FURLANS., RICCI A., "Note sul trattamento tributario di utili e perdite su cambi correlati a componenti reddituali rilevanti per cassa" (VARIE)	" 30
GREGGI M., "Recenti sviluppi e questioni di compatibilità comunitaria delle disposizioni di contratto al fenomeno della cosiddetta estero vestizione societaria" (IRES/IRPEG)	" 15
GUSMEROLI M., ""Applicabilità della Convenzione con lo Stato dei soci di un fondo trasparente" (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)	" 10
LUPI R., VASSALLO L., "Indagini illegittime: prove irregolarmente acquisite e contrasti giurisprudenziali apparenti" (ACCERTAMENTO: Principi e norme generali)	" 2
MAGENTA M., "Interpello antielusivo: l'abrogazione del Comitato torna la diffida ad adempiere, ma nel frattempo?" (ACCERTAMENTO: Principi e norme generali)	" 1
MALGUZZI A., LUPI R., STEVANATO D., "Partecipazioni affrancate e redditi di capitale tra refusi normativi e preoccupazione antielusive" (REDDITI DI CAPITALE)	" 17
MARINO T., "Considerazioni critiche sulla costante evoluzione giurisprudenziale in tema di elusione tributaria	

(ACCERTAMENTO: Principi e norme generali)		“ 1
PETRUCCI F., “Interventi parlamentari sul reddito di lavoro dipendente” (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)		“ 21
PETRUCCI F., “La Suprema Corte conferma l'imponibilità per cassa degli incentivi all'esodo” (IRPEF/IRE)	Pag.	12
PROCOPIO M.A., “Deducibilità IRAP delle somme corrisposte a titolo risarcitorio” (IRAP)		“ 27
ROSSI L., ANGELUCCI P., “Dividendi e crediti d'imposta esteri nella nuova Convenzione Italia-USA” (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)		“ 10
TRABUCCHI A., MANGUSO G., “Decorrenza delle nuove regole di determinazione del reddito dei soggetti IAS <i>adopter</i> ” (IAS)		“ 8
VALACCA R., “Fiscalità del <i>leasing</i> finanziario dei bilancio IAS/IFRS” (IAS)		“ 7
VASAPOLLI G., VASAPOLLI A., “Modalità tecniche di deduzione dell'IRAP dalle imposte dirette” (IRAP)		“ 27
VICINI RONCHETTI A., “Riallineamento delle attività diverse dalle immobilizzazioni materiali ed immateriali” (REDDITI DI IMPRESA)		“ 19

Prassi Amministrativa

Circ. Agenzia delle Entrate 24 febbraio 2009, n. 5/E (ACCERTAMENTO: Principi e norme generali)		“ 2
Ris. Agenzia delle Entrate 24 febbraio 2009, n. 46/E (IRES/IRPEG)		“ 16
Circ. Agenzia delle Entrate 3 marzo 2009, n. 7/E (ACCERTAMENTO: Principi e norme generali)		“ 2
Circ. Agenzia delle Entrate 13 marzo 2009, n. 8/E (VARIE)		“ 31
Circ. Agenzia delle Entrate 19 marzo 2009, n. 10/E (VARIE)		“ 32
Circ. Agenzia delle Entrate 19 marzo 2009, n. 11/E (IMPOSTE SOSTITUTIVE DELLE IMPOSTE SUI REDDITI)		“ 22
Ris. Agenzia delle Entrate 23 marzo 2009, n. 73/E (BOLLO (imposta di))		“ 23
Ris. Agenzia delle Entrate 24 marzo 2009, n. 76/E (IRPEF/IRE)		“ 13
Ris. Agenzia delle Entrate 25 marzo 2009, n. 78/E (IRAP)		“ 28
Ris. Agenzia delle Entrate 2 aprile 2009, n. 92 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)		“ 21

Ris. Agenzia delle Entrate 9 aprile 2009, n. 101/E (IRES/IRPEG)	Pag. 16
Ris. Agenzia delle Entrate 9 aprile 2009, n. 102/E (IRES/IRPEG)	“ 16
Ris. Agenzia delle Entrate 14 aprile 2009, n. 16/E (IRAP)	“ 28
Circ. Agenzia delle Entrate 21 aprile 2009, n. 19/E (REDDITI DI IMPRESA)	“ 20
Ris. Agenzia delle Entrate 23 aprile 2009, n. 110/E (SUCCESSIONI E DONAZIONI (Imposta sulle)	“ 26
Circ. Agenzia delle Entrate 26 maggio 2009, n. 27/E (IRAP)	“ 28
Ris. Agenzia delle Entrate 27 aprile 2009, n. 111/E (IRES/IRPEG)	“ 17
Circ. Agenzia delle Entrate 30 aprile 2009, n. 20/E (IVA)	“ 24
Circ. Agenzia delle Entrate 8 maggio 2009, n. 23/E (IVA)	“ 24
Circ. Agenzia delle Entrate 21 maggio 2009, n. 26/E (REDDITI DI CAPITALE)	“ 18
Ris. Agenzia delle Entrate 27 maggio 2009, n. 131/E (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)	“ 11

Giurisprudenza

Corte di Giustizia CE

12 febbraio 2009, n. C-138/07 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 20
--	------

Tribunali

4 marzo 2009, n. T-424/05 e T-445/05 (AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)	“ 4
--	-----

Corte Costituzionale

6 febbraio 2009, n. 36 (AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)	“ 4
2 aprile 2009, n. 97 (VIOLAZIONI E SANZIONI)	“ 5

Corte di Cassazione

9 dicembre 2008, n. 28887 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	Pag. 21
23 dicembre 2008, n. 30057 (ACCERTAMENTO: Principi e norme generali)	“ 3
12 gennaio 2009, n. 360 (IRPEF/IRE)	“ 13
19 gennaio 2009, n. 1138 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 21
6 febbraio 2009, n. 2870 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)	“ 6
11 febbraio 2009, n. 3332 (REGISTRO (Imposta di))	“ 25
20 febbraio 2009, n. 4129 (AMNISTIA E CONDONO)	“ 5
26 febbraio 2009, n. 4600 (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)	“ 12
13 marzo 2009, n. 6103 (IVA)	“ 25
13 marzo 2009, n. 6105 (IVA)	“ 25
7 aprile 2009, n. 8316 (ACCERTAMENTO: Principi e norme generali)	“ 3
7 aprile 2009, n. 14973 (VIOLAZIONI E SANZIONI)	“ 6
8 aprile 2009, n. 8481 (ACCERTAMENTO: Principi e norme generali)	“ 3
8 aprile 2009, n. 8487 (ACCERTAMENTO: Principi e norme generali)	“ 3
23 aprile 2009, n. 9668 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)	“ 6
23 aprile 2009, n. 9669 (ACCERTAMENTO: Principi e norme generali)	“ 4
4 maggio 2009, n. 10180 (REGISTRO (Imposta di))	“ 26
 <u>Commissioni tributarie di merito</u>	
12 gennaio 2009 (SUCCESSIONI E DONAZIONI (Imposta sulle))	“ 27

12 febbraio 2009, n. 30 (REGISTRO (Imposta di))	Pag. 26
18 febbraio 2009, n. 16/43/09 e 11 marzo 2009, n. 16/12/2009 (IRAP)	“ 29
3 aprile 2009, n. 42 (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI (in genere))	“ 9
4 maggio 2009, n. 63 (RISCOSSIONE)	“ 22