



CONSORZIO
STUDI E
RICERCHE
FISCALI

GRUPPO
INTESA  SANPAOLO

OSSERVATORIO TRIBUTARIO

LEGISLAZIONE

DOTTRINA

PRASSI AMMINISTRATIVA

GIURISPRUDENZA

NUMERO 2

Marzo—Aprile 2010

ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)

"Verifiche fiscali oltre l'oggetto dell'incarico", di A. BORGOGGIO .	Pag. 1
"Verifiche fiscali e termini di permanenza dei verificatori", di S. CAPOLUPO .	" 1
"Chiarimenti di Telefisco 2010 in tema di accertamento e contenzioso", di A. CISSELLO .	" 2
"Accertamenti da consolidato fiscale. Problematiche processuali emergenti", di R. DOLCE .	" 2
Accertamento – Monitoraggio fiscale – Chiarimenti. Circ. Agenzia delle Entrate 29 gennaio 2010, n. 3/E.	" 3
Accertamento – Abuso del diritto. Circ. Agenzia delle Entrate 6 febbraio 2010, n. 13/IR.	" 4
Accertamento imposte sui redditi – Ritenuta sui dividendi – Dividendi corrisposti da una società italiana ad una società estera stabilita in un altro Stato membro o aderente all'Accordo sullo Spazio economico europeo – Aliquota superiore al quella ordinaria con conseguente trattamento impositivo meno favorevole – Restrizione alla libera circolazione dei capitali – Sussiste – Violazione da parte dello Stato italiano degli obblighi derivanti in forza dell'art. 56, n. 1, della Direttiva del Consiglio 90/435/CEE, e dell'art. 40 dell'Accordo SEE – Consegue. Corte di Giust. CE, sez. II 19 novembre 2009, n. C-540/07.	4
Accertamento – Principi e norme generali – Avviso di accertamento – Motivazione – Fondamento normativo – Art. 7 L. n. 212 del 2000, Statuto dei diritti del contribuente, art. 56 del DPR n. 633 del 1972 pe r l'IVA e art. 42 del DPR n. 600 per le imposte dirette – Principio d'informazione e di collaborazione – Art. 10, L. n. 212 del 2000, Statuto dei diritti del contribuente – Diritto di difesa – Tutela – Avviso di accertamento – Motivazione – Società straniera indicata come abilitata sia a chiedere il rimborso del credito d'imposta, ma non ad ottenerlo, sia neppure a chiederlo – Ragioni giuridiche plurali e contrastanti tra loro – Illegittimità dell'avviso. Questioni generali – Diritto interno – Statuto dei diritti del contribuente – Motivazione degli atti – Fondamento normativo – Art. 7, L. n. 212 del 2000, Statuto dei diritti del contribuente, art. 56 del DPR n. 633/1972 per l'IVA e art. 42 del DPR n. 600 per le imposte dirette – Principio d'informazione e di collaborazione – Art. 10, L. n. 212 del 2000, Statuto dei diritti del contribuente – Diritto di difesa – Tutela – Avviso di accertamento – Motivazione – Società straniera indicata come abilitata sia a chiedere il rimborso del credito d'imposta, ma non ad ottenerlo, sia neppure a chiederlo – Ragioni giuridiche plurali e contrastanti tra loro – Illegittimità dell'avviso. Cass., sez. trib. 30 novembre 2009, n. 25197.	" 5
Accertamento – Principi generali – Uffici finanziari – mancato funzionamento – Art. 1, DL n. 498 del 1961, conv. in L. n. 770 del 1961 – Proroga dei termini – natura oggettiva – Esercizio di attività durante tale periodo di sospensione – Legittimità – Appello dell'ufficio – Ammissibilità. Contenzioso – Giurisdizione italiana – Appello – Termine – Art. 51, D.Lgs. n. 546 del 1992 – Uffici finanziari – mancato funzionamento – Art. 1, DL n. 498 del 1961, conv. in L. n. 770 del 1961 – Proroga dei termini – natura oggettiva – Esercizio di attività durante tale periodo di sospensione – Legittimità – Appello dell'ufficio – Ammissibilità. Cass., sez. trib. 21 dicembre 2009, n. 26856.	" 5
Accertamento – Illecito civile – Mancato autoannullamento di una pretesa fiscale illegittima – Responsabilità della amministrazione – Sussistenza. Cass., sez. III 20 gennaio 2010, n. 914.	" 6

Accertamento – Imposte dirette e IVA – Accessi, ispezioni e verifiche – Processo verbale di constatazione – Art. 2700, cod. civ. – Dichiarazioni rese da terzi – Verbale assistito da fede pubblica – Esclusione – Querela di falso – Necessità – Esclusione – Operazioni soggettivamente inesistenti – Avviso di accertamento – Infondatezza – Sentenza tributaria – Ulteriori elementi – Necessità – Mancanza – Carenza di motivazione.

Cass., sez. trib. 28 gennaio 2010, n. 1819.

Pag. 6

Accertamento – Potere di autotutela dell'ufficio – Ampiezza e limiti.

Cass., sez. trib. 23 febbraio 2010, n. 4272.

“ 7

AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI

Agevolazioni – Imposte dirette – Aziende ed istituti di credito – Fondazioni bancarie – Riduzione della metà dell'IRPEG – Art. 6, DPR n. 601 del 1973 – Non compete – Verifica dell'esercizio di attività di interesse pubblico e sociale – Non necessita.

Cass., SS.UU. 22 gennaio 2009, n. 1576.

“ 7

Agevolazioni tributarie – Operazioni di credito – Imposta sostitutiva sui finanziamenti a medio e lungo termine di cui all'art. 15 del DPR n. 601/1973 – Mutuo finalizzato a estinguere debiti pregressi – Difetto dell'impiego in un investimento produttivo – Inapplicabilità dell'art. 15 del DPR n. 601/1973 – Conseguenze.

Comm. Trib. reg. della Lombardia, sez. XXVII, 5 novembre 2009, n. 119.

“ 7

VIOLAZIONI E SANZIONI

Sanzioni – Responsabilità solidale del legame rappresentante nel vigore dell'art. 98 del DPR n. 602/1973 – Successiva sostituzione della norma attuata dall'art. 2 del D.Lgs. n. 472/1997 – Non è più favorevole al contribuente – Inapplicabilità del principio di legalità – Conseguenze. Imposte e tasse – Sanzioni – Responsabilità solidale del legame rappresentante nel vigore dell'art. 98 del DPR n. 602/1973 – Estensione al tributo e connesse sanzioni di cui al DPR n. 600/1973 – Esclusione.

Cass., sez. trib. 5 settembre 2008, n. 22464.

“ 8

CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Contenzioso tributario – Questioni generali – Diritto comunitario – IVA – Detrazione – Prestazioni di servizi acquisite nel contesto di operazioni di cessione di azioni – Art. 17, dir. CEE n. 388 del 1977, e art. 168, dir. CEE n. 112 del 2006 – Detraibilità dell'IVA – nesso diretto e immediato tra le spese e attività economiche del soggetto d'imposta – Necessità.

IVA – Detrazione e rivalsa – Detrazione – Cessione di azioni – Prestazioni di servizi acquisite nel contesto di operazioni di cessione di azioni – Art. 17, dir. CEE n. 388 del 1977, e art. 168, dir. CEE, n. 112 del 2006 – Detraibilità dell'IVA – Nesso diretto e immediato tra le spese e attività economiche del soggetto d'imposta – Necessità.

Corte di Giust. CE, sez. III 29 ottobre 2009, n. 29/08.

“ 8

Contenzioso tributario – Questioni generali – Diritto interno – Legittimità costituzionale – Giurisdizione – Giurisdizione tributaria – Violazione costituzionale – Art. 102, Cost. – Divieto di creazione di nuovi giudici speciali – Art. VI, disp. trans. Cost. – Legittimità della revisione di quelli esistenti – Canone di fognatura e di depurazione delle acque reflue – Natura non tributaria – Art. 3-bis, D.L. n. 203 del 2005, conv. in L. n. 248 del 2005 – Attribuzione della giurisdizione al giudice tributario – Art. 2, D.Lgs. n. 546 del 1992 – Illegittimità costituzionale in parte qua. Contenzioso – Giurisdizione italiana – Giurisdizione e competenza – Canone di fognatura e di depurazione – Giurisdizione tributaria – Violazione costituzionale – Art. 102, Cost. – Divieto di

creazione di nuovi giudici speciali – Art. VI, disp. trans. Cost. – Legittimità della revisione di quelli esistenti – Canone di fognatura e di depurazione delle acque reflue – Natura non tributaria – Art. 3-bis, D.L. n. 203 del 2005, conv. in L. n. 248 del 2005 – Attribuzione della giurisdizione al giudice tributario – Art. 2, D.Lgs. n. 546 del 1992 – Illegittimità costituzionale in parte qua. Tributi comunali e provinciali – Canone di fognatura e depurazione delle acque reflue – Giurisdizione – Giurisdizione tributaria – Violazione costituzionale – Art. 102, Cost. – Divieto di creazione di nuovi giudici speciali – Art. VI, disp. trans. Cost. – Legittimità della revisione di quelli esistenti – Canone di fognatura e di depurazione delle acque reflue – Natura non tributaria – Art. 3-bis, D.L. n. 203 del 2005, conv. in L. n. 248 del 2005 – Attribuzione della giurisdizione al giudice tributario – Art. 2, D.Lgs. n. 546 del 1992 – Illegittimità costituzionale in parte qua.
Corte Cost. 11 febbraio 2010, n. 39.

Pag.9

Contenzioso tributario – Questioni generali – Diritto interno – legge tributaria – Elusione e abuso del diritto – Operazione di *dividend washing* – Normativa ante art. 7-bis D.L. n. 372 del 1992, conv. con mod. dalla L. n. 429 del 1992 – Principio generale antielusivo ex art. 53, Cost – principio comunitario di abuso del diritto – Applicabilità.
Cass., sez. trib. 9 dicembre 2009, n. 25710.

“ 9

Contenzioso tributario – Sanzioni amministrative – Principi generali – prescrizione – Termini – *Actio iudicati* – Art. 2953 cod. civ. – Applicazione generale – passaggio in giudicato della sentenza – Termine decennale – Art. 75, DPR n. 633 del 1972 – Rinvio all’art. 17, L. n. 4 del 1929 – Termine quinquennale – Inapplicabilità.
Contenzioso tributario – Giurisprudenza italiana – Giudicato – Termini – *Actio iudicati* – Art. 2953 cod. civ. – Applicazione generale – Passaggio in giudicato della sentenza – Termine decennale – Art. 75, DPR n. 633 del 1972 – Rinvio all’art. 17, L. n. 4 del 1929 – Termine quinquennale – Inapplicabilità.
Cass., SS.UU. 10 dicembre 2009, n. 25790.

“ 10

Contenzioso tributario – Competenza e giurisdizione – Contenzioso circa la realizzazione di un debito tributario – Spetta alla giurisdizione tributaria.
Cass., SS.UU. 30 marzo 2010, n. 7612.

“ 10

CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Processo tributario – Atti impugnabili – Elenco tassativo – Vi rientrano anche i provvedimenti che hanno i requisiti di forma e di sostanza di un atto impositivo.
Cass., sez. trib. 23 luglio 2009, n. 17202.

“ 11

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Giurisdizione italiana – Giudicato – Efficacia – Giudicato esterno – Giudizio tributario – Natura di annullamento-merito – Questioni relative a più periodi d’imposta – Ultrattività del giudicato tributario – Adeguamento al giudizio civile – Art. 2909, cod. civ. – Applicabilità in materia di IVA – Interpretazione delle norme comunitarie relative a pratiche abusive – Esclusione.
Cass., sez. trib. 21 dicembre 2009, n. 26841.

“ 11

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Processo tributario – Parti – Legittimazione – Amministrazione finanziaria – Agenzie fiscali – Istituzione – Artt. 10 e 11 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 – Atti – Sottoscrizione – Potere.
Cass., sez. trib. 30 dicembre 2009, n. 28036.

“ 11

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Processo tributario – Impugnazioni – Ricorso per cassazione – Art. 62 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 – Art. 360 del codice di procedura civile – Violazione di legge – Circolari e documenti di prassi – Preteso contrasto – Inammissibilità.
Cass., sez. trib. 5 gennaio 2010, n. 35.

“ 12

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Giurisdizione italiana – Giurisdizione e competenza – Risarcimento del danno – Ritardato annullamento in autotutela – Danno risarcibile per spese giudiziali sopportate – Art. 2043, cod. civ. – Applicabilità – Responsabilità aquiliana dell'Amministrazione finanziaria – Sussistenza – Giurisdizione del giudice ordinario – Valutazione dei tempi e modalità di esercizio del potere di autotutela - Sussistenza.

Questioni generali – Diritto interno – Autotutela – Risarcimento del danno – Ritardato annullamento in autotutela – Danno risarcibile per specie giudiziali sopportate – Art. 2043, cod. civ. – Applicabilità Responsabilità aquiliana dell'Amministrazione finanziaria – Sussistenza – Giurisdizione del giudice ordinario – Valutazione dei tempi e modalità di esercizio del potere di autotutela – Sussistenza.

Cass., sez. II, 19 gennaio 2010, n. 698.

Pag. 12

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Processo tributario – Prova – Onere della prova – Art. 2697 del codice civile – Principio dispositivo – Istruttoria del giudice – Poteri – Art. 7 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 – Esercizio – Condizioni.

Cass., sez. trib. 19 gennaio 2010, n. 725.

“ 12

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Processo tributario – Impugnazioni – Ricorso per cassazione – Motivi – Vizi di motivazione – Principio di autosufficienza – Artt. 360 e 366 del codice di procedura civile – Tassatività.

Imposta sui redditi – IVA – Accertamento – Avviso di accertamento – Elementi – Motivazione – Art. 42 del DPR 29 settembre 1973, n. 600 – Art. 56 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 – Obbligo – Assolvimento.

Cass., sez. trib. 28 gennaio 2010, n. 1825.

“ 13

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Processo tributario – Cessazione della materia del contendere – Rilevabilità d'ufficio – Anche nella fase di cassazione.

Cass., sez. trib. 3 febbraio 2010, n. 2424.

“ 13

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Processo tributario – Costituzione in giudizio del resistente – Costituzione in udienza – Ammissibilità.

Cass., sez. trib. 10 febbraio 2010, n. 2925.

“ 13

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Processo tributario – Riunione dei processi – Disposta dal giudice di merito – Insindacabilità in Cassazione.

Cass., sez. trib. 10 febbraio 2010, n. 2956.

“ 14

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Processo tributario – Prove acquisite attraverso un accesso ai locali aziendali non autorizzato – Utilizzabilità.

Cass., sez. trib. 12 febbraio 2010, n. 3388.

“ 14

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Processo tributario – Imposta regionale attività produttive – IRAP – Presupposto della stabile organizzazione – Giudicato esterno – Inapplicabilità.

Cass., sez. trib. 17 marzo 2010, n. 6466.

“ 14

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Processo tributario – Impugnazioni – Termine “lungo” – Decorrenza dalla data del deposito (e non della comunicazione)

Cass., sez. trib. 19 marzo 2010, n. 6655.

“ 15

DIRETTIVE CEE

“Ritenute sui dividendi intra UE e discriminazione fiscale”, di **D. STEVANATO** e **R. LUPI**.

“ 15

IAS

"Titoli e partecipazioni: aspetti valutativi e fiscali per i soggetti IAS", di **E. FUSA**. Pag. 16

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC

"Modifiche alla disciplina CFC", di **E. LA CANDIA** e **S. TRONCONI**. " 17

"Necessità di coordinamento degli Stati membri sulla tassazione in uscita", di **L. MIELE**. " 17

"Azioni quotate e soggetti non residenti: asimmetrie tra plusvalenze e dividendi",
di **G. MOLINARO** e **R. LUPI**. " 18

"Condizioni applicative e profili temporali della Convenzione Italia – Usa", di **G. ROLLE** e **A. TURINA**. " 18

"Doppia non imposizione e trattati italiani", di **P. TARIGO** " 19

IRES/IRPEG

"Ipotesi di interruzione del consolidato fiscale in presenza di operazioni straordinarie",
di **F. CARRIROLO**. " 20

"La vitalità economica delle società partecipanti ad una fusione", di **G.M. COMMITTERI** e **P. ALONZO**. " 20

"Evoluzioni interpretative sul commercio delle perdite", di **R. MICHELUTTI**. " 21

"Exit tax sul trasferimento della residenza fiscale all'estero", di **L. MIELE**. " 22

"Exit tax e coerenza del sistema dei beni di impresa", di **L. MIELE** e **V. RUSSO**. " 23

"L'esterovestizione societaria: disciplina sostanziale e profili operativi", di **M. THIONE**. " 24

"Scissione in società di nuova costituzione. Profili elusivi e riporto delle perdite fiscali", di **G. VISENTIN**. " 24

IRES – Riallineamento dei valori contabili e fiscali – Conferimento trattamento fiscale dell'avviamento.
Circ. Agenzia delle Entrate 4 marzo 2010, n. 8/E. " 25

IRES – Riporto delle perdite fiscali – Fusione e scissione di società che partecipano ad un
consolidato fiscale nazionale
Circ. Agenzia delle Entrate 9 marzo 2010, n. 9/E. " 25

IRES – IVA – Risposte fornite nel corso degli incontri con la stampa specializzata.
Circ. Agenzia delle Entrate 12 marzo 2010, n. 12/E. " 26

IRES – Redditi di impresa – Deducibilità dei costi – Principi di inerENZA e competenza –
Criteri di valutazione.
IRES – Redditi di impresa – Spese sostenute da società con sede centrale straniera –
Stabile organizzazione in Italia di capogruppo estera – Deducibilità delle spese di regia –
Condizioni – Requisito dell'inerENZA dei costi e relativa iscrizione nel conto economico –
Necessità – Rilevanza della relazione di certificazione del bilancio da parte della società di
revisione – Sussiste.
Cass., sez. trib. 12 marzo 2009, n. 5926. " 26

IRES – Abuso di diritto – Principio antielusivo – Fonte – Principi generali – Applicazione – Caso di specie.

Cass., sez. trib. 26 febbraio 2010, n. 4737.

“ 26

REDDITI DI CAPITALE

Redditi di capitale – Accertamento – Versamento soci – Presunzione di fruttuosità – Finanziamento – Dividendo non incassato – Sussiste – Reddito di capitale – Sussiste.

Cass., sez. trib. 29 aprile 2009, n. 10030.

“ 27

REDDITI DI IMPRESA

“Le “nuove” rettifiche di consolidamento”, di **F. CIANI**.

“ 27

“Valutazione al *fair value* di crediti acquistati pro soluto: il regime fiscale delle plusvalenze iscritte in bilancio”, di **D. STEVANATO**.

“ 28

“Cessioni pro soluto: revisioni normative e giurisprudenziali”, di **F. TUNDO**.

“ 29

Reddito d’impresa – Costi deducibili – Consorzio – Società consorziata – Principio di inerenza – Art. 75, TUIR (ante 2004) – Costi sostenuti dalla società consortile – Diretta riferibilità alla società consorziata – Necessità.

Reddito di impresa – Inerenza – Consorzio – Società consorziata – Principio di inerenza – Art. 75, TUIR (ante 2004) – Costi sostenuti dalla società consortile – Diretta riferibilità alla società consorziata – Necessità.

Cass., sez. trib. 28 ottobre 2009, n. 22790.

“ 29

Redditi di impresa – Costi deducibili – Assicurazione infortuni del personale – Costo non riferibile ad attività o beni da cui derivano ricavi – Art. 75, TURI (ante 2004) – Deducibilità – Esclusione.

Cass., sez. trib. 30 dicembre 2009, n. 28004.

“ 30

Redditi di impresa – Inerenza – Prova – Operazioni fittizie – Prova dell’ufficio – Prevalenza sulla documentazione contabile – Risoluzione contrattuale – Convenienza per l’impresa – Art. 74, TUIR (ante 2004) – Inerenza del costo sopportato – Riconoscimento.

Cass., sez. trib. 20 gennaio 2010, n. 870.

“ 30

Redditi di impresa – Determinazione del reddito – Detrazioni – Interessi passivi – Rapporto di deducibilità ex art. 58 del DPR n. 597 del 1973 – Determinazione – Interessi moratori su crediti in sofferenza – Computo – Legittimità.

Cass., sez. trib. 12 febbraio 2010, n. 3426.

“ 30

Redditi di impresa – Base imponibile – Formazione – Componenti negativi – Art. 110 (ex 76), DPR 22 dicembre 1986, n. 917 – Operazioni economiche – Soggetti residenti in Paesi aventi regime fiscale privilegiato – Deducibilità.

Comm. Trib. prov. di Treviso, sez. I, 22 settembre 2009, n. 81.

“ 30

REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

“Anticipo d’imposta sul TFR – Esame delle possibilità di recupero del credito d’imposta rivalutato”, di **C. CALDOGNETTO**.

“ 31

“L’esenzione contributiva per i piani di “*stock option*”, di **F. DELLI FALCONI** e **G. MARIANETTI**.

“ 31

"Contribuzioni previdenziali: omessa rivalsa e ricadute fiscali", di F. PETRUCCI .	Pag. 32
Redditi di lavoro dipendente – Modello 730/2010 – Redditi 2009 – Adempimenti dei sostituti d'imposta, dai Centri di assistenza fiscale per lavoratori dipendenti e dai professionisti abilitati. Circ. Agenzia delle Entrate 27 marzo 2010, n. 16/E.	“ 32
Redditi di lavoro dipendente – Chiarimenti. Ris. Agenzia delle Entrate 29 marzo 2010, n. 26/E.	“ 32
"Redditi di lavoro dipendente – Licenziamento ingiustificato – Indennità percepita a titolo di risarcimento – Imponibilità. Ord. 25 gennaio 2010, n. 1349.	“ 33
Redditi di lavoro dipendente – Risarcimento del danno da demansionamento – Assimilazione al reddito da lavoro dipendente – Valutazione in fatto – Necessità. Cass., sez. trib. 19 marzo 2010, n. 6754.	“ 33

RITENUTE ALLA FONTE

Ritenute alla fonte – Questioni generali – Diritto comunitario – Libertà di stabilimento – Ritenute alla fonte – Diretta n. 90/435/CE – Ambito soggettivo di applicazione della direttiva – Dividendi corrisposti a società che riveste una forma giuridica non compresa nell'allegato alla direttiva – Non rientrano – Discriminazione rispetto a società costituite in una delle forme elencate nell'allegato – Non sussiste. Corte di Giust. CE, sez. I, 1°ottobre 2009, n. C-247/08.	“ 33
--	------

BOLLO (Imposta di)

"Riflessioni sul trattamento fiscale ai fini dell'imposta di Bollo dei certificati di deposito e dei buoni fruttiferi materiali o immateriali emessi dalle banche e dei relativi atti e documenti", di M. PULCINI .	“ 34
--	------

IMPOSTA SOSTITUTIVA CREDITO

Imposta sostitutiva credito – Imposte indirette – Imposta sostitutiva sui finanziamenti bancari – Cessione di credito correlata al finanziamento – Applicabilità – Condizioni. Cass., sez. trib. 5 febbraio 2009, n. 2734.	“ 35
--	------

IVA

"Le compensazioni IVA dal 1°gennaio 2010", di S. LA ROCCA .	“ 35
"La nuova territorialità dell'IVA. Una riforma a decorso lento e progressivo", di F. PETRONE .	“ 35
"La stabile organizzazione dopo le direttive IVA", di F. ROSSI RAGAZZI .	“ 35
"La responsabilità del prestatore qualifica le operazioni finanziarie esenti da IVA", di A. SANTI .	“ 37
IVA – Compensazioni orizzontali dei crediti – Limite di compensazione – Chiarimenti. Circ. Agenzia delle Entrate 15 gennaio 2010, n. 1/E.	“ 37

- IVA – Rimborsi – Esecuzione dei rimborsi a soggetti non residenti aventi stabile organizzazione in Italia ex art. 38-ter del DPR n. 633/1972 – IVA assolta in Italia su beni o servizi acquistati dalla casa madre estera – Contrasto della norma interna rispetto a quella comunitaria – Recupero dell'IVA assolta in Italia solamente tramite la procedura di rimborso – Incompatibilità.
 IVA – Territorialità – Prestazioni di servizi rese in Italia da un soggetto non residente avente stabile organizzazione nel territorio dello Stato – IVA assolta in Italia su beni o servizi acquistati dalla casa madre estera – Contrasto della norma interna rispetto a quella comunitaria – Recupero dell'IVA assolta in Italia solamente tramite la procedura di rimborso – Incompatibilità.
Corte di Giust. CE, sez, VIII 16 luglio 2009, n. C-244/08. “ 38
- IVA – Detrazione – Locazione finanziaria – Cd. leasing finanziario) – Art. 19, DPR n. 633 del 1972 – Mancanza del trasferimento del bene in proprietà del concedente – IVA addebitata in rivalsa dal fornitore al concedente finanziatore – Detraibilità – Esclusione – Fondamento.
Cass., sez. trib. 21 dicembre 2009, n. 26841. “ 38
- IVA – Accertamento – Accessi, ispezioni e verifiche – Libri, registri, documenti, scritture – Richiesta di esibizione – Rifiuto – Conseguenze – Art. 52 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633.
Cass., sez. trib. 29 dicembre 2009, n. 27556. “ 39
- IVA – Obblighi formali – Dichiarazione annuale – Tardiva presentazione – Art. 37, DPR n. 633 del 1972 – Dichiarazione omessa – Equivalenza – Credito d'imposta – Perdita.
 IVA – Rimborsi – Rimborsi annuali – Tardiva presentazione della dichiarazione – Art. 37, DPR n. 633 del 1972 – Dichiarazione omessa – Equivalenza – Credito d'imposta – Perdita.
Cass., sez. trib. 30 dicembre 2009, n. 28050. “ 39
- IVA – Accertamento – Processo verbale di constatazione – Natura – Atto pubblico – Acquisti intracomunitari – Elenchi riepilogativi – Incompleta compilazione – Art. 50 del D.L. 30 agosto 1993, n. 331 – Art. 6 del DL 23 gennaio 1993, n. 16 – Art. 54 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 – Formazione della prova.
Cass.,sez. trib. 28 gennaio 2010, n. 1818. “ 39
- IVA – Rimborso – Interessi – Autonomia rispetto al rimborso del capitale – Prescrizione – Conseguenze.
Cass., sez. trib. 4 febbraio 2010, n. 2589. “ 40
- IVA – Operazioni – Cessioni all'esportazione – Documentazione – Operazioni c.d. triangolari – Art. 8, DPR n. 633 del 1972 – Comune volontà dei contraenti di porre in essere una cessione nazionale in vista di trasporto a cessionario residente all'estero
Cass., sez. trib. 4 febbraio 2010, n. 2590. “ 40
- IVA – Omessi versamenti periodici – No ad attività illecite – Sanzioni fiscali – Responsabilità – Manager non responsabili.
Cass., sez. trib. 18 febbraio 2010, n. 3828. “ 40
- IVA – Accertamento – Liquidazione sulla base della dichiarazione – Art. 36-bis del DPR 29 settembre 1973, n. 600 – Cartella di pagamento – Notificazione – Termini – Artt. 17 e 25 del DPR 29 settembre 1973, n. 602 – Art. 1 del D.L. 17 giugno 2005, n. 106 – Motivazione – Art. 42 del DPR 29 settembre 1973, n. 600.
Comm. Trib. reg. di Roma, sez. XXXVI, 9 dicembre 2009, n. 177. “ 41

REGISTRO (imposta di)

- Registro (imposta di) – Atti e contratti – Atti che contengono più disposizioni – Art. 21 del DPR n. 131/1986 – Tassazione distinta, a meno di connessione tra le diverse disposizioni – Oggettività della connessione – Necessità.
 Registro (imposta di) – Atti e contratti – Atti che contengono più disposizioni – Art. 21 del DPR n. 131/1986 – Cessione di azienda e cessione dei relativi contratti di locazione – Connessione oggettiva tra i due negozi giuridici – Non sussiste.
Cass., sez. trib. 4 maggio 2009, n. 10180. “ 41

Registro (imposta di) – Azienda – Cessione di azienda – Avviamento – Determinazione del valore di avviamento in base al DPR n. 460/1996 – Legittimità.
Comm. Trib. prov. di Massa Carrara, sez. II, 8 giugno 2009, n. 211.

Pag.42

IRAP

IRAP – Imprese di assicurazione – Valutazione dei titoli di *trading* – Regime transitorio.
Ris. Agenzia delle Entrate 15 marzo 2010, n. 20/E.

“ 42

IRAP – Base imponibile – Plusvalenze da alienazione di beni strumentali.
Cass., sez. trib. 17 marzo 2010, n. 6462.

“ 43

VARIE

“Il *trust* nel contesto delle emissioni obbligazionarie internazionali”, di **G. CRISTOFARO.**

“ 43

“La disciplina del *trust* ai fini delle imposte sui redditi: la residenza; la determinazione e la tassazione del reddito; i profili di pianificazione”, di **E. LO PRESTI VENTURA.**

“ 43

“Appunti sulla tassazione di un *trust* con piccoli obblighi e divagazioni sulla in tassabilità delle erogazioni ai beneficiari”, di **S. MARCHESE.**

“ 44

“*Trust* e imposta sulle donazioni”, di **L. PAPETTI.**

“ 44

“Legge 18 giugno 2009, n. 69 – Disposizioni per lo sviluppo economico, la semplificazione, la competitività nonché in materia di processo civile”.

Circ. Agenzia delle Entrate 31 marzo 2010, n. 17/E.

“ 45

Trust – Società – Patrimonio destinato a uno specifico affare – Beneficiari – Condizione sospensiva – Imposta sulle successioni e donazioni – Misura fissa – Presupposto impositivo – Mancanza.

Comm. Trib. prov. di Caserta, sez. XV, 11 giugno 2009, n. 481/15/09.

“ 45

Tributi – Adempimenti – Versamento – Compensazione – Art. 6 della L. 27 luglio 2000, n. 212 – Art. 34 della L. 23 dicembre 2000, n. 388 – Limitazione – Legittimità – Esclusione.

Comm. Reg. di Roma, sez. XX, 24 novembre 2009, n. 183.

“ 46

Legislazione

Provvedimenti pubblicati in G.U. dal 1 marzo al 30 aprile 2008

D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 27: Attuazione della direttiva 2007/36/CE, relativa all'esercizio di alcuni diritti degli azionisti di società quotate" (in S.O. n. 43 alla G.U. 5 marzo 2010 n. 53).

Il decreto legislativo, in vigore dal 20 marzo 2010 dà attuazione alla Direttiva 11 luglio 2007 n. 2007/36/CE relativa all'esercizio di alcuni diritti degli azionisti di società quotate, apportando alcune modifiche al Codice Civile.

Il procedimento introduce alcune novità in merito alla partecipazione degli azionisti alla vita delle società quotate, con particolare riguardo all'esercizio del diritto di voto.

Provvedimento ISVAP 8 marzo 2010, n. 2784: "Modifiche ed integrazioni al Regolamento n. 7 del 13 luglio 2007, concernente gli schemi per il bilancio delle imprese di assicurazione e di riassicurazione che sono tenute all'adozione dei principi contabili internazionali di cui al Titolo VIII (bilancio e scritture contabili), Capo I (disposizioni generali sul bilancio), Capo II (bilancio di esercizio), Capo III (bilancio consolidato) e Capo V (revisione contabile) del decreto legislativo 7 settembre 2005, n. 209 - Codice delle assicurazioni private. (Provvedimento n. 2784).(in S.O n. 62 alla G.U. 26 marzo 2010, n. 71).

Le disposizioni del provvedimento si applicano a partire dal bilancio dell'esercizio 2009.

Deliberazione Commissioni di vigilanza sui fondi pensione 18 marzo 2010: "Determinazione della misura, dei termini e delle modalità di versamento del contributo dovuto alla COVIP da parte delle forme pensionistiche complementari nell'anno 2010, ai sensi dell'articolo 1, comma 65 della legge 23 dicembre 2005, n. 266" (in G.U. 3 aprile 2010, n. 78)

Il contributo, pari allo 0,5 per mille dei contributi complessivamente incassati a qualsiasi titolo dalle forme pensionistiche complementari nel corso del 2009, deve essere versato entro il 31 maggio 2010.

Decreto Legge del Presidente della Repubblica 25 marzo 2010, n. 40: "Disposizioni urgenti tributarie e finanziarie in materia di contrasto alle frodi fiscali internazionali e nazionali operate, tra l'altro, nella forma dei cosiddetti "caroselli" e "cartiere", di potenziamento e razionalizzazione della riscossione tributaria anche in adeguamento alla normativa comunitaria, di destinazione dei gettiti recuperati al finanziamento di un Fondo per incentivi e sostegno della domanda in particolari settori" (in G.U. 26 marzo 2010, n. 71)

Il provvedimento contiene misure fiscali volte al contrasto alle frodi nazionali e internazionali e a semplificare il contenzioso tributario. Sono previsti altresì incentivi fiscali per risollevare alcuni settori in crisi.

Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 30 marzo 2010: Disposizioni per il contrasto alle frodi fiscali IVA internazionali e nazionali" (in G.U. 16 aprile 2010, n. 88).

RASSEGNA DI DOTTRINA, PRASSI AMMINISTRATIVA, GIURISPRUDENZA

1) ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)

Dottrina

“Verifiche fiscali oltre l’oggetto dell’incarico” di A. BORGOGGIO, ne Il fisco 9/2010, fasc. n. 1, pag. 1417.

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 26321 del 16 dicembre 2009, ha stabilito il principio secondo cui le risultanze emergenti dalle verifiche fiscali possono andare ben oltre l’oggetto dell’attività ispettiva definito nell’incarico, che costituisce soltanto la piattaforma strumentale da cui determinare la capacità contributiva dei soggetti sottoposti a controllo. Pertanto, risultano utilizzabili gli ulteriori elementi acquisiti dai verificatori oltre quelli previsti dall’autorizzazione rilasciata dal Capo dell’Ufficio. Tale sentenza ribadisce il principio affermato dalla Suprema Corte con la precedente sentenza n. 16416 del 18 giugno 2008, secondo cui qualsiasi elemento raccolto in sede di legittimo accesso può essere utilizzato per l’accertamento della posizione fiscale del contribuente, anche se si tratta di elementi ulteriori rispetto a quelli previsti dall’incarico. L’A., dopo aver delineato il quadro normativo di riferimento, conclude che, se è vero che l’art. 52 del DPR n. 633/72 e l’art. 33 del DPR n. 600/73 prevedono che l’accesso presso il contribuente debba essere preventivamente autorizzato dal Capo dell’Ufficio, con l’indicazione del suo scopo, non vi è invece alcuna norma che preveda l’inutilizzabilità degli elementi acquisiti dai verificatori al di fuori dell’ambito oggettivo per cui era stata disposta originariamente l’attività istruttoria esterna. (FDA)

“Verifiche fiscali e termini di permanenza dei verificatori”, di S. CAPOLUPO, ne Il fisco 5/2010, fasc. n. 1, pag. 667.

L’art. 12, comma 5, della L. n. 212/2000 (cd. “Statuto dei diritti del contribuente”), riguardante la durata delle verifiche fiscali presso il contribuente, prevede che la permanenza degli operatori civili o militari dell’Amministrazione finanziaria non possa superare i trenta giorni lavorativi, prorogabili di ulteriori trenta nei casi di particolare complessità dell’indagine. L’A. non condivide la posizione restrittiva assunta in taluni casi dalla dottrina e dalla giurisprudenza di merito (cfr. CTR della Lombardia, sez. I, 19 marzo 2008, n. 12), secondo cui il termine di 30 (+30) giorni debba riferirsi a “tutta la verifica fiscale”, nel senso di dover comprendere l’intero arco temporale che va dal suo inizio fino alla sua conclusione. Tale interpretazione è insostenibile in quanto, da un lato, non considera il concetto di verifica fiscale e, dall’altro, è in contrasto con lo stesso dato letterale della norma. Relativamente al primo aspetto, pur nella impossibilità di ricondurre ad unità il concetto di “verifica fiscale”, è indubbio che, in relazione ai poteri ed alle facoltà previsti in materia di imposte sui redditi ed IVA, tale attività si articola in differenti momenti di cui alcuni necessari ed altri eventuali. La “verifica fiscale” è costituita da attività di preparazione, accesso, ispezione, riscontro documenti, all’interno ed all’esterno dell’azienda ovvero dello studio professionale. La sua articolazione ed incisività dipende da molteplici fattori: oggetto dell’attività, comportamento del contribuente, affidabilità o meno delle scritture contabili, avvio o meno di indagini finanziarie, preparazione tecnico professionale dei verificatori, ecc. Affermare, quindi, che l’attività di controllo debba necessariamente concludersi nei trenta ovvero sessanta giorni di calendario significa ignorare completamente i tempi tecnici per esercitare compiutamente i poteri e le facoltà riconosciuti dall’ordinamento.

Sotto l’aspetto letterale, secondo l’A. non può, inoltre, sfuggire che *“la permanenza degli operatori ... dovuta a verifiche presso la sede del contribuente non può superare i trenta giorni lavorativi ...”* è cosa diversa dalla durata complessiva della verifica da contenere entro l’indicato termine. Infatti,

è innegabile che la permanenza presso la sede del contribuente costituisca soltanto una fase – a volte principale, altre non – della complessiva attività di verifica.

L'A. ritiene che la questione del rispetto dei termini debba essere posta in termini differenti e che l'alternativa non sia tra verifica continuativa e verifica "a rate", ma sia ben più profonda proprio nell'ottica della salvaguardia dei diritti delle parti del rapporto giuridico di imposta. Da un lato, non si può pretendere che l'attività di controllo debba essere conclusa solo perché esiste il limite dell'art. 12, comma 5, il quale non può essere invocato per arrestare le attività motivatamente espletate per reprimere fenomeni evasivi ed elusivi. Se così fosse, sarebbe, paradossalmente, non una norma a tutela dei contribuenti, e della collettività, ma degli evasori. Dall'altro, non può neanche invocarsi una gestione del controllo di "comodo" svincolata da qualsiasi conseguenza giuridica. Sotto tale profilo, il verbale di constatazione e, conseguentemente, l'avviso di accertamento devono dare contezza delle ragioni che hanno determinato la permanenza oltre il limite previsto dalla norma essendo questo il momento che consente sia al contribuente che al giudice tributario di verificare il rispetto della norma giuridica. Laddove esistano, non solo indagini di Polizia giudiziaria, ma più genericamente fenomeni illeciti e ragioni oggettive esplicitate in atti che giustificano il prolungarsi delle investigazioni, risulta difficile invocare il principio costituzionale della difesa per farne derivare la nullità dell'atto impositivo. In conclusione, secondo l'A., quando il comportamento del contribuente contrasta apertamente con gli artt. 3 e 53 della Costituzione, qualsiasi tentativo di arrestarne la repressione invocando il diritto alla difesa risulta quanto meno inopportuno oltre che giuridicamente insostenibile. (FDA)

“Chiarimenti di Telefisco 2010 in tema di accertamento e contenzioso” di A. CISSELLO, ne Il fisco 6/2010, fasc. n. 2, pag. 893.

In occasione di Telefisco 2010, l'Agenzia delle Entrate ha fornito alcuni chiarimenti in tema di accertamento e di contenzioso. In particolare, è stato precisato che il potere di sospensione dell'efficacia esecutiva dell'atto impugnato può concernere anche gli avvisi di accertamento e che l'autorizzazione della DRE alla proposizione dell'appello principale deve essere allegata agli atti di causa, non essendo sufficiente il mero riporto degli estremi. Per quanto riguarda il redditometro, è stato inoltre precisato che i due periodi d'imposta relativi allo scostamento di almeno un quarto dal reddito dichiarato ai fini della legittimità dell'accertamento basato su di esso, possono anche non essere consecutivi. (SG)

“Accertamenti da consolidato fiscale. Problematiche processuali emergenti”, di R. DOLCE, ne Il fisco 8/2010, fasc. n. 1, pag. 1183.

La dottrina si è interrogata se il ricorso della consolidata contro l'accertamento di "primo livello" (emesso nei confronti della controllata/consolidata) e quello della consolidante contro l'accertamento di "secondo livello" (emesso nei confronti della controllante/consolidante) siano qualificabili come fattispecie di litisconsorzio necessario ai sensi dell'art. 14 del D.Lgs. n. 546/92. Stigmatizzando la funzione della consolidante quale responsabile d'imposta per la complessiva maggiore Ires, nonché obbligata solidalmente al pagamento di una somma pari alle sanzioni irrogate alle singole consolidate, può ammettersi, al più, un litisconsorzio facoltativo, con intervento volontario da parte della consolidante nel giudizio promosso dalla consolidata contro l'accertamento di primo livello, ovvero una chiamata in giudizio della consolidante da parte della consolidata, in entrambi i casi ai sensi dell'art. 14, comma 3, del D.Lgs. n. 546/92. Peraltro, la prassi dell'Amministrazione finanziaria, secondo cui l'accertamento di primo livello è notificato anche alla consolidante, supera l'ipotesi formulata dalla dottrina, nel senso che la consolidante, per evidenti ragioni di cautela, presenterà un proprio ricorso avverso l'accertamento di primo livello ad essa autonomamente notificato, per cui si pone unicamente il tema della riunione di tali ricorsi ex art. 29 del D.Lgs. n. 546/92 aventi ad oggetto il medesimo avviso di accertamento presentanti alla

medesima Commissione Tributaria Provinciale (quella competente in relazione alla sede dell'ufficio dell'Agenzia delle Entrate relativo alla consolidata).

Secondo l'A., tra il ricorso della consolidata contro l'atto di rettifica del consolidato, quello contro l'atto di contestazione ed il precedente ricorso contro l'avviso di accertamento di primo livello anch'esso notificato alla consolidata, sussiste il rapporto processuale cd. di continenza, e cioè la situazione di litispendenza nella quale una delle azioni contiene l'altra per la maggiore ampiezza del *petitum*, che nel processo tributario può ben essere rappresentata nel caso in esame, in cui la verifica circa la legittimità/fondatezza nel merito dell'accertamento del maggiore reddito imponibile Ires (accertamento di primo livello) costituisce presupposto giustificante sia la determinazione della maggiore Ires di cui all'atto di rettifica del consolidato (accertamento di secondo livello) che della determinazione della sanzione di cui all'atto di contestazione. Ne dovrebbe pertanto conseguire la riunione per continenza di cause mediante ordinanza del giudice da ultimo adito che dispone la riunione fissando altresì un termine perentorio entro cui le parti devono riassumere la causa davanti al primo giudice (art. 39, comma 2, c.p.c.). In via subordinata, la riunione verrebbe richiesta in dipendenza del rapporto di connessione oggettiva ex art. 40, comma 1, del c.p.c., tramite ordinanza di analogo contenuto.

Laddove il ricorso contro l'accertamento di primo livello sia pendente presso il medesimo giudice cui vengono proposti i ricorsi contro l'atto di rettifica del consolidato e quello di contestazione (il che accade quando l'ufficio competente per la consolidata e per la consolidante è lo stesso) si applica l'art. 29 del D.Lgs. n. 546/92 il quale, onde favorire una maggiore economia dei processi, nonché al fine di evitare la formazione di giudicati difformi, prevede la riunione dei ricorsi disposta con decreto (i) dal Presidente di Sezione, qualora i ricorsi siano assegnati alla medesima sezione, ovvero (ii) dal Presidente della Commissione Tributaria, qualora i ricorsi pendano dinanzi a diverse sezioni, determinando presso quale sezione debbano proseguire. In via subordinata, rispetto alla riunione, potrà richiedersi al giudice da ultimo adito che disponga, ai sensi dell'art. 295 del codice di procedura civile, la sospensione dei giudizi in attesa della definizione di quello instaurato contro l'accertamento di primo livello.

Secondo l'A., l'attuale quadro normativo e giurisprudenziale offre adeguati rimedi processuali, peraltro rimessi alla valutazione del giudice tributario. In ogni caso, per evitare conflitti giurisprudenziali sono auspicabili modifiche normative. *De iure condendo*, con riferimento all'ipotesi in cui il ricorso della consolidata contro l'accertamento di primo livello sia pendente presso giudice diverso da quello in cui vengono proposti i ricorsi contro la rettifica del consolidato e l'atto di contestazione, potrebbe prevedersi che per i periodi d'imposta in cui è vigente l'opzione per il consolidato fiscale, l'ufficio competente all'accertamento nei confronti delle società aderenti a tale regime sia, in deroga alla previsione di cui all'art. 31 del DPR n. 600/73, quello territorialmente competente per la società controllante, lasciando alla cura degli uffici territorialmente competenti in via ordinaria per le controllate l'effettuazione dell'attività istruttoria. (FDA)

Prassi Amministrativa

Accertamento – Monitoraggio fiscale – Chiarimenti.

Circ. Agenzia delle Entrate 29 gennaio 2010, n. 3/E, nel sito web www.agenziaentrate.it.

Si riportano qui di seguito alcuni dei chiarimenti forniti dall'Agenzia in merito alla proroga dello scudo fiscale.

In particolare:

- i contribuenti che intendono usufruire della riapertura dei termini devono entro il 30 aprile 2010 effettuare tutti gli adempimenti previsti dall'art. 13-*bis*;
- non solo valide le operazioni di adesione effettuate dal 16 dicembre 2009 al 29 dicembre 2009, in quanto il provvedimento di proroga è entrato in vigore il 30 dicembre 2009;
- per la dichiarazione riservata presentata all'intermediario tra l'1 gennaio 2010 e il 30 aprile 2010 con riferimento alle attività rimpatriate e/o regolarizzate non deve essere compilato il

- modulo RW relativo alla dichiarazione dei redditi per l'anno 2009 (unico 2010) né quello relativo alla dichiarazione dei redditi per l'anno 2010;
- in presenza di cause ostative indipendenti dalla volontà del contribuente, che impediscono il rimpatrio o la regolarizzazione entro il 30 aprile 2010, resta fermo il termine del 31 dicembre 2010 per la conclusione delle operazioni.

Accertamento – Abuso del diritto.

Circ. Ist. Ric. Dott. Comm. 6 febbraio 2010, n. 13/IR, ne Il fisco 8/2010, fasc. n. 1, pag. 1210.

Per abuso del diritto si intende l'utilizzo di norme fiscali con modalità conformi al loro dettato nella forma ma dirette ad ottenere nella sostanza risparmi fiscali indebiti.

La circolare chiarisce che solo in ambito IVA la Corte di Giustizia ha affermato l'esistenza e l'immediata applicabilità del principio comunitario antiabuso, mentre nel comparto delle imposte dirette la strada indicata è quella della non applicazione diretta di detto principio, ma della verifica da parte dei giudici dell'esistenza o meno nel diritto interno di disposizioni in cui la norma comunitaria sia stata trasfusa.

La Suprema corte di Cassazione ha affermato l'esistenza nell'ordinamento nazionale di un generale principio antiabuso applicabile in tutti i settori della materia fiscale la cui fonte sarebbe da rinvenire nel principio di capacità contributiva enunciato dall'art. 53 della Costituzione.

Il CNDCEC sostiene che questa ricostruzione conduce a conclusioni assai pericolose, lasciando enorme discrezionalità ai giudici e agli uffici nel qualificare ciò che è abusivo e ciò che non lo è, e che si pongono in aperto contrasto con l'art. 23 della Costituzione (che statuisce che soltanto il legislatore può stabilire i fatti imponibili e ogni altro aspetto connesso alla determinazione della base imponibile o dell'imposta).

Partendo da tale presupposto l'unico modo per introdurre nel sistema un principio antiabuso sarebbe una modifica legislativa che eliminando dal corpo dell'art. 37-bis DPR 600/73 il terzo comma, trasformi la clausola antielusiva da semi-generale a generale rendendola in tal modo applicabile ad ogni prestazione tributaria.

Giurisprudenza

Corte di Giustizia CE

Accertamento imposte sui redditi – Ritenuta sui dividendi – Dividendi corrisposti da una società italiana ad una società estera stabilita in un altro Stato membro o aderente all'Accordo sullo Spazio economico europeo – Aliquota superiore a quella ordinaria con conseguente trattamento impositivo meno favorevole – Restrizione alla libera circolazione dei capitali – Sussiste – Violazione da parte dello Stato italiano degli obblighi derivanti in forza dell'art. 56, n. 1, della Direttiva del Consiglio 90/435/CEE, e dell'art. 40 dell'Accordo SEE – Conseguenze.

Corte di Giust. CE, sez. II 19 novembre 2009, n. C-540/07, in Boll. Trib. 3/2010, pag. 231.

Se è pur vero che la materia delle imposte dirette rientra nella competenza degli Stati membri, questi ultimi devono tuttavia esercitare tale competenza nel rispetto del diritto comunitario; in particolare, la Direttiva del Consiglio 23 luglio 1990, 90/435/CEE, mira ad eliminare, instaurando un regime fiscale comune, qualsiasi penalizzazione della cooperazione tra società di uno stesso Stato membro e a facilitare così il raggruppamento di società su scala comunitaria; ciò premesso, in tema di tassazione dei dividendi distribuiti a società stabilite negli altri Stati membri e negli Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo del 2 maggio 1992, la normativa italiana, a mezzo del combinato disposto di cui agli artt. 73 e 89 del DPR 22 dicembre 1986, n. 917 e agli artt.

27 e 27-bis del DPR 29 settembre 1973, n. 600, assoggetta i dividendi distribuiti a società stabilite in altri Stati membri ad un tasso d'imposizione superiore a quello applicato ai dividendi distribuiti alle società residenti e tale differenza di trattamento, non compensabile dall'applicazione delle previsioni di eventuali convenzioni contro la doppia imposizione, avendo l'effetto di dissuadere le società stabilite in altri Stati membri dall'effettuare investimenti in Italia, costituisce, di conseguenza, una restrizione alla libera circolazione dei capitali vietata, in linea di principio, dall'art. 56, n. 1, della Direttiva del Consiglio 90/435/CEE, e, in relazione al trattamento meno favorevole a cui la normativa italiana assoggetta i dividendi distribuiti a società stabili negli Stati parti dell'Accordo SEE, costituisce una restrizione alla libera circolazione dei capitali ai sensi dell'art. 40 dell'Accordo SEE.

Con nota di commento di P. SCARIONI e S. MUNI, "Il nuovo regime delle ritenute sui dividendi "in uscita": decorrenza incompatibile con il diritto comunitario".

Corte di Cassazione

Accertamento – Principi e norme generali – Avviso di accertamento – Motivazione – Fondamento normativo – Art. 7 L. n. 212 del 2000, Statuto dei diritti del contribuente, art. 56 del DPR n. 633 del 1972 per l'IVA e art. 42 del DPR n. 600 per le imposte dirette – Principio d'informazione e di collaborazione – Art. 10, L. n. 212 del 2000, Statuto dei diritti del contribuente – Diritto di difesa – Tutela – Avviso di accertamento – Motivazione – Società straniera indicata come abilitata sia a chiedere il rimborso del credito d'imposta, ma non ad ottenerlo, sia neppure a chiederlo – Ragioni giuridiche plurali e contrastanti tra loro – Illegittimità dell'avviso.

Questioni generali – Diritto interno – Statuto dei diritti del contribuente – Motivazione degli atti – Fondamento normativo – Art. 7, L. n. 212 del 2000, Statuto dei diritti del contribuente, art. 56 del DPR n. 633/1972 per l'IVA e art. 42 del DPR n. 600 per le imposte dirette – Principio d'informazione e di collaborazione – Art. 10, L. n. 212 del 2000, Statuto dei diritti del contribuente – Diritto di difesa – Tutela – Avviso di accertamento – Motivazione – Società straniera indicata come abilitata sia a chiedere il rimborso del credito d'imposta, ma non ad ottenerlo, sia neppure a chiederlo – Ragioni giuridiche plurali e contrastanti tra loro – Illegittimità dell'avviso.

Cass., sez. trib. 30 novembre 2009, n. 25197, in Giur. Imp. 1/2010, *on line*.

La motivazione dell'avviso di accertamento risponde all'esigenza primariamente di rispettare i principi sia di motivazione dettati nell'art. 56 del DPR n. 633 del 1972, per l'IVA, e nell'art. 42 del DPR n. 600 per le imposte dirette e poi in via generale nell'art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente (approvato con legge n. 212 del 2000), sia d'informazione e di collaborazione dettati ora specificamente nell'art. 10 del citato Statuto e secondariamente, di garantire il pieno esercizio del diritto di difesa.

Conseguentemente è illegittimo l'avviso di accertamento contenente motivazioni alternative e contrastanti tra loro, come avviene quando venga contestualmente indicata la società straniera sia quale abilitata a chiedere ma non ad ottenere, per carenza di inerenza, il rimborso del credito d'imposta, sia come neppure abilitata a chiederlo.

Con nota di commento di N. PENNELLA.

Accertamento – Principi generali – Uffici finanziari – mancato funzionamento – Art. 1, D.L. n. 498 del 1961, conv. in L. 770 del 1961 – Proroga dei termini – Natura oggettiva – Esercizio di attività durante tale periodo di sospensione – Legittimità – Appello dell'ufficio – Ammissibilità.

Contenzioso – Giurisdizione italiana – Appello – Termine – Art. 51, D.Lgs. n. 546 del 1992 – Uffici finanziari – Mancato funzionamento – Art. 1, D.L. n. 498 del 1961, conv. in L. n. 770 del 1961 – Proroga dei termini – natura oggettiva – Esercizio di attività durante tale periodo di sospensione – Legittimità – Appello dell'ufficio – Ammissibilità.
Cass., sez. trib. 21 dicembre 2009, n. 26856, in Giur. Imp. 1/2010, *on line*.

I decreti del Ministero delle finanze prima (e dell'Agenzia delle Entrate dal 1° gennaio 2001, poi), previsti dall'art. 1, D.L. n. 498 del 1961, conv. in L. n. 770 del 1961 e successive modificazioni, coi quali si accertano rispettivamente, il mancato o irregolare funzionamento degli Uffici finanziari e la durata del periodo di sospensione dei termini di prescrizione, di decadenza, nonché di adempimento di obbligazioni e formalità fiscali sia a favore dell'Amministrazione finanziaria, sia dei contribuenti, hanno natura oggettiva.

Conseguentemente la sospensione di tali termini non viene meno dall'esercizio di attività amministrative svolte in tale periodo atteso che tale sospensione non impone che l'esercizio di attività amministrative debba essere svolta successivamente alla data di cessazione del periodo di irregolare funzionamento degli Uffici finanziari.

Con nota di commento di N. PENNELLA.

Accertamento – Illecito civile – Mancato autoannullamento di una pretesa fiscale illegittima – Responsabilità della amministrazione – Sussistenza.

Cass., sez. III, 20 gennaio 2010, n. 914, in Rass. Trib. Cass., 2/2010, pag. 10.

L'Amministrazione finanziaria che non provveda all'autoannullamento di un atto illegittimo è tenuta al risarcimento delle spese affrontate dal contribuente per difendersi e del danno esistenziale patito dal contribuente. E ciò non costituisce un'indebita interferenza della giurisdizione sulle modalità di esercizio del potere amministrativo, ma consegue all'accertamento che il danno derivante dall'atto illegittimo ha esplicito tutti i suoi effetti, per non essere la PA tempestivamente intervenuta ad evitarli, con i mezzi che la legge le attribuisce.

Cfr. anche sentenza n. 698 del 19 gennaio 2010, pag. 12.

Accertamento – Imposte dirette e IVA – Accessi, ispezioni e verifiche – Processo verbale di constatazione – Art. 2700, cod. civ. – Dichiarazioni rese da terzi – Verbale assistito da fede pubblica – Esclusione – Querela di falso – Necessità – Esclusione – Operazioni soggettivamente inesistenti – Avviso di accertamento – Infondatezza – Sentenza tributaria – ulteriori elementi – Necessità – Mancanza – Carezza di motivazione.

Cass., sez. trib. 28 gennaio 2010, n. 1819, in Giur. Imp. 1/2010, *on line*.

Il processo verbale di constatazione quale atto pubblico, non prova – ai sensi dell'art. 2700 cod. civ. – la veridicità ed esattezza delle dichiarazioni rese da altri soggetti le quali dichiarazioni possono essere contrastate ed accertate con tutti i mezzi di prova consentiti dalla legge, senza che occorra proporsi querela di falso.

Conseguentemente è illegittimo l'avviso di accertamento di operazioni soggettivamente inesistenti motivato in relazione ad un p.v.c. redatto dalla Guardia di finanza fondato su dichiarazioni rese da altri soggetti e immotivata è la sentenza tributaria che non abbia rinvenuto in altri elementi la fondatezza della pretesa fiscale.

Con nota di commento di N. PENNELLA.

Accertamento – Potere di autotutela dell'ufficio – Ampiezza – Limiti.

Cass., sez. trib. 23 febbraio 2010, n. 4272, in Rass. Trib. Cass., 3/2010, pag. 4.

L'Ufficio gode di un generale potere di "revoca" (in via di autotutela) dei propri atti, in virtù ed in forza dell'imperatività che connota lo stesso agire di tale amministrazione. Perciò l'atto amministrativo tributario di autotutela (cioè l'atto che assume ad oggetto un precedente avviso di accertamento illegittimo al quale si sostituisce) può contenere innovazioni che investano tutti gli elementi strutturali dell'atto, costituiti dai destinatari, dall'oggetto e dal contenuto e, solo conseguentemente, da quelle dichiarazioni argomentative che, connettendo oggetto e contenuto, formano la motivazione del provvedimento: l'esercizio del potere di autotutela, infatti, può condurre alla mera eliminazione dal mondo giuridico del precedente atto o alla sua eliminazione e alla sua contestuale sostituzione con un nuovo provvedimento diversamente strutturato. Si differenzia quindi dal potere di accertamento integrativo, o modificativo in aumento, ex art. 4, comma 3 del DPR 29 settembre 1973, n. 600, che è diverso sia strutturalmente sia funzionalmente.

3) AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI (Principi e norme generali)

Corte di Cassazione

Agevolazioni ed esenzioni – Imposte dirette – Aziende ed istituti di credito – Fondazioni bancarie – Riduzione alla metà dell'IRPEG – Art. 6, DPR n. 601 del 1973 – Non compete – Verifica dell'esercizio di attività di interesse pubblico e sociale – Non necessita.

Cass., SS.UU. 22 gennaio 2009, n. 1576, in Giur. Imp. 1/2010, *on line*.

Le fondazioni bancarie non possono essere ricondotte fra i soggetti ammessi a beneficiare delle agevolazioni di cui all'art. 6 del DPR n. 601 del 1973, previste per gli enti che svolgono attività di interesse pubblico o sociale in quanto tali fondazioni sono state istituite unicamente al fine di assicurare il passaggio al nuovo regime privatistico degli assetti proprietari degli istituti di credito. Conseguentemente, per escludere l'applicabilità dell'agevolazione di cui all'art. 6 del DPR n. 601 del 1973, non è necessaria alcuna ulteriore indagine circa la natura dell'attività effettivamente svolta dalle fondazioni bancarie.

Con nota di commento di V. CAPOZZI.

Commissioni tributarie di merito

Agevolazioni tributarie – Operazioni di credito – Imposta sostitutiva sui finanziamenti a medio e lungo termine di cui all'art. 15 del DPR n. 601/1973 – Mutuo finalizzato a estinguere debiti pregressi – Difetto dell'impiego in un investimento produttivo – Inapplicabilità dell'art. 15 del DPR n. 601/1973 – Consegue.

Comm. Trib. reg. della Lombardia, sez. XXVII, 5 novembre 2009, n. 119, in Boll. Trib. 3/2010, pag. 218.

In tema di agevolazioni tributarie per il settore creditizio, non ha accesso ai benefici fiscali previsti dall'art. 15 del DPR 29 settembre 1973, n. 601, l'operazione consistente nell'obbligo della banca di erogare disponibilità finanziarie al cliente, da rimborsare in un termine superiore a diciotto mesi, al solo fine di consentirgli il rientro da pregressi indebitamenti a breve e con espresso divieto di investire per il perseguimento dell'oggetto sociale; ciò in quanto, in base alla *ratio legis* e al principio secondo cui le norme agevolative sono di stretta interpretazione, la predetta operazione

non sottende la possibilità di attingere denaro da destinare a investimenti produttivi, tali da creare nuova ricchezza sulla quale applicare più adeguatamente il prelievo fiscale in una prospettiva di recupero delle perdite di gettito, discendenti dalle rilevanti agevolazioni di cui al richiamato art. 15 del DPR n. 601/1973.

Con nota di commento di M. PULCINI, "Note a margine dell'imposta sostitutiva sui finanziamenti bancari, mutui per consolidamento di debiti pregressi e finalità di investimento produttivo".

6) VIOLAZIONI E SANZIONI

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Sanzioni – Responsabilità solidale del legale rappresentante nel vigore dell'art. 98 del DPR n. 602/1973 – Successiva sostituzione della norma attuata dall'art. 2 del D.Lgs. n. 472/1997 – Non è più favorevole al contribuente – Inapplicabilità del principio di legalità – Conseguenze. Imposte e tasse – Sanzioni – Responsabilità solidale del legale rappresentante nel vigore dell'art. 98 del DPR n. 602/1973 – Estensione al tributo e connesse sanzioni di cui al DPR n. 600/1973 – Esclusione.

Cass., sez. trib. 5 settembre 2008, n. 22464, in Boll. Trib. 4/2010, pag. 300.

L'art. 98 del DPR 29 settembre 1973, n. 602, che prevedeva la responsabilità solidale col soggetto passivo del tributo o col soggetto inadempiente di coloro che ne hanno la rappresentanza, era applicabile solo alle sanzioni previste dal predetto decreto, e non anche al tributo e alle connesse sanzioni previste dal DPR 29 settembre 1973, n. 600; tale disposizione è stata sostituita dall'art. 2, secondo comma, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, secondo cui la sanzione è riferibile alla persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione, ma tale norma non è più favorevole della prima rispetto alla persona fisica che abbia materialmente commesso la violazione, sicché non vi è luogo all'applicazione del principio di legalità di cui all'art. 3, terzo comma, del citato D.Lgs. n. 472/1997.

7) CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Giurisprudenza

Corte di Giustizia CE

Contenzioso tributario – Questioni generali – Diritto comunitario – IVA – Detrazione – Prestazioni di servizi acquisite nel contesto di operazioni di cessione di azioni – Art. 17, dir. CEE n. 388 del 1977, e art. 168, dir. CEE n. 112 del 2006 – Detraibilità dell'IVA – Nesso diretto e immediato tra le spese e attività economiche del soggetto d'imposta – Necessità.

IVA – Detrazione e rivalsa – Detrazione – Cessione di azioni – Prestazioni di servizi acquisite nel contesto di operazioni di cessione di azioni – Art. 17, dir. CEE n. 388 del 1977, e art. 168, dir. CEE n. 112 del 2006 – Detraibilità dell'IVA – Nesso diretto e immediato tra le spese e attività economiche del soggetto d'imposta – Necessità.

Corte di Giust. CE, sez. III, 29 ottobre 2009, n. C-29/08, in Giur. Imp. 1/2010, *on line*.

Il diritto a detrazione dell'imposta pagata a monte sulle prestazioni effettuate ai fini di una cessione di azioni è attribuito se sussiste un nesso diretto e immediato tra le spese collegate alle prestazioni a monte e il complesso delle attività economiche del soggetto d'imposta.

Con nota di commento di T. TASSANI.

Corte Costituzionale

Contenzioso tributario – Questioni generali – Diritto interno – Legittimità costituzionale – Giurisdizione – Giurisdizione tributaria – Violazione costituzionale – Art. 102, Cost. – Divieto di creazione di nuovi giudici speciali – Art. VI, disp. Trans. Cost. – Legittimità della revisione di quelli esistenti – Canone di fognatura e di depurazione delle acque reflue – Natura non tributaria – Art. 3-bis, D.L. n. 203 del 2005, conv. in L. n. 248 del 2005 – Attribuzione della giurisdizione al giudice tributario – Art. 2, D.Lgs. n. 546 del 1992 – Illegittimità costituzionale in parte qua.

Contenzioso – Giurisdizione italiana – Giurisdizione e competenza – Canone di fognatura e di depurazione – Giurisdizione tributaria – Violazione costituzionale – Art. 102, Cost. – Divieto di creazione di nuovi giudici speciali – Art. VI, disp. trans. Cost. – Legittimità della revisione di quelli esistenti – Canone di fognatura e di depurazione delle acque reflue – Natura non tributaria – Art. 3-bis, D.L. n. 203 del 2005, conv. in L. n. 248 del 2005 – Attribuzione della giurisdizione al giudice tributario – Art. 2, D.Lgs. n. 546 del 1992 – Illegittimità costituzionale in parte qua.

Tributi comunali e provinciali – Canone di fognatura e depurazione delle acque reflue – Giurisdizione – Giurisdizione tributaria – Violazione costituzionale – Art. 102, Cost. – Divieto di creazione di nuovi giudici speciali – Art. VI, disp. trans. Cost. – Legittimità della revisione di quelli esistenti – Canone di fognatura e di depurazione delle acque reflue – Natura non tributaria – Art. 3-bis, D.L. n. 203 del 2005, conv. in L. n. 248 del 2005 – Attribuzione della giurisdizione al giudice tributario – Art. 2, D.Lgs. n. 546 del 1992 – Illegittimità costituzionale in parte qua.

Corte Cost. 11 febbraio 2010, n. 39, in Giur. Imp. 1/2010, *on line*.

L'art. 102 Cost., secondo comma, nel vietare la creazione di un nuovo giudice speciale e la VI disposizione transitoria della Costituzione nel permettere la revisione di quelli esistenti, escludono di attribuire alle Commissioni tributarie controversie non aventi natura fiscale.

Conseguentemente è costituzionalmente illegittimo l'art. 2, comma 2, secondo periodo, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (come modificato dall'art. 3-bis, comma 1, lett. b, del D.L. 30 settembre 2005, n. 203, convertito dall'art. 1, comma 1, della L. 2 dicembre 2005, n. 248) nella parte in cui attribuisce alla giurisdizione del giudice tributario le controversie relative alla debenza, a partire dal 3 ottobre 2000, del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue, quale disciplinato dagli artt. 13 e 14 della legge 5 gennaio 1994, n. 36.

Con nota di commento di N. PENNELLA.

Corte di Cassazione

Contenzioso tributario – Questioni generali – Diritto interno – Legge tributaria – Elusione e abuso del diritto – Operazione di *dividend washing* – Normativa ante art. 7-bis, D.L. n. 372 del 1992, conv. con mod. dalla L. n. 429 del 1992 – Principio generale antielusivo ex art. 53, Cost.- Principio comunitario di abuso del diritto – Applicabilità.

Cass., sez. trib. 9 dicembre 2009, n. 25710, in Giur. Imp. 1/2010, *on line*.

L'inapplicabilità *ratione temporis* dell'art. 14, comma 6-bis, del DPR n. 917 del 1986, come modificato dall'art. 7-bis del D.L. n. 372 del 1992, conv. con mod. dalla legge n. 429 del 1992, non esclude la possibilità di dichiarare inopponibile all'Amministrazione finanziaria un'operazione di *dividend washing*, in applicazione di un principio generale antielusivo desumibile dall'art. 53 della Cost., qualora tale operazione sia configurabile come abuso del diritto, essendo posta in essere al solo scopo di consentire di avvalersi di un credito d'imposta altrimenti non fruibile.

Con nota di commento di V. CAPOZZI.

Contenzioso tributario – Sanzioni amministrative – Principi generali – prescrizione – Termini – *Actio iudicati* – Art. 2953 cod. civ. – Applicazione generale – passaggio in giudicato della sentenza – Termine decennale – Art. 75, DPR n. 633 del 1972 – Rinvio all'art. 17, L. n. 4 del 1929 – Termine quinquennale – Inapplicabilità.

Contenzioso tributario – Giurisprudenza italiana – Giudicato – Termini – *Actio iudicati* – Art. 2953 cod. civ. – Applicazione generale – Passaggio in giudicato della sentenza – Termine decennale – Art. 75, DPR n. 633 del 1972 – Rinvio all'art. 17, L. n. 4 del 1929 – Termine quinquennale – Inapplicabilità.

Cass., SS.UU. 10 dicembre 2009, n. 25790, in Giur. Imp. 1/2010, *on line*.

Il diritto alla riscossione delle sanzioni amministrative pecuniarie previste per le violazioni tributarie, irrogate con sentenza passata in giudicato, si prescrive entro il termine di dieci anni, per diretta applicazione dell'art. 2953 cod. civ., che disciplina specificamente e in via generale la c.d. *actio iudicati*.

Conseguentemente non si applica il termine prescrizionale quinquennale previsto dall'art. 17 della legge n. 4 del 1929, richiamato, in materia di IVA, dall'art. 75 del DPR n. 633 del 1972.

Con nota di commento di N. PENNELLA.

Contenzioso tributario – Competenza e giurisdizione – Contenzioso circa la rateizzazione di un debito tributario – Spetta alla giurisdizione tributaria.

Cass., SS.UU. 30 marzo 2010, n.7612, in Rass. Trib. Cass., 3/2010, pag. 4.

L'art. 2 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 attribuisce alla giurisdizione tributaria "tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati", e quindi anche le controversie attinenti alla rateizzazione del debito tributario, poiché hanno ad oggetto un debito tributario, a nulla rilevando che la decisione spettante all'Agenzia delle Entrate debba essere assunta in base a considerazioni estranee alla materia tributaria, essendo la giurisdizione attribuita in ragione esclusiva dell'oggetto della controversia; ed è priva di rilievo la circostanza che, potendo la rateizzazione riguardare debiti di diversa natura, il debitore debba adire giudice diversi in relazione alla diversa natura dei debiti stessi, essendo, questo, un inconveniente di fatto comune all'intera materia della riscossione mediante ruoli.

9) CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Processo tributario – Atti impugnabili – Elenco tassativo – Vi rientrano anche i provvedimenti che hanno i requisiti di forma e di sostanza di un atto impositivo.

Cass., sez. trib. 23 luglio 2009, n. 17202, in Dir. Prat. Trib. 6/2009, II, pag. 1243.

Laddove l'atto emanato dall'Amministrazione finanziaria e tempestivamente notificato contenga gli elementi necessari ed indispensabili per l'individuazione da parte del contribuente della pretesa fiscale fatta valere, questi ancorché il *nomen iuris* non sia annoverato fra quelli previsti all'art. 19, D.Lgs. n. 546 del 1992 è tenuto ad impugnarlo per evitarne la definitività. L'elenco degli atti impugnabili avanti la giurisdizione tributaria benché tassativo deve essere interpretato in modo estensivo dovendosi ricomprendere anche i provvedimenti che abbiano i requisiti di forma e sostanza per enunciare una chiara ed inequivoca imposizione di carattere tributario.

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Giurisdizione italiana – Giudicato – Efficacia – Giudicato esterno – Giudizio tributario – Natura di annullamento-merito – Questioni relative a più periodi d'imposta – Ultrattività del giudicato tributario – Adeguamento al giudizio civile – Art. 2909, cod. civ. – Applicabilità in materia di IVA – Interpretazione delle norme comunitarie relative a pratiche abusive – Esclusione.

Cass., sez. trib. 21 dicembre 2009, n. 26841, in Giur. Imp. 1/2010, *on line*.

Secondo quanto statuito dalla Corte di Giustizia CE con sentenza n. C-2/08, il principio sancito dalla Corte di Cassazione (SS.UU. 16 giugno 2006, n. 13916) – secondo cui nelle controversie tributarie il giudicato esterno, qualora l'accertamento concerne un punto fondamentale ad altre cause, esplica, rispetto ad esso, efficacia vincolante anche se formatosi in relazione a diverso periodo d'imposta – non può operare in una causa vertente sull'IVA che risulti fondata su un'interpretazione delle norme comunitarie relative a pratiche abusive in materia di IVA.

Conseguentemente, secondo la richiamata pronuncia della Corte di Giustizia, il diritto comunitario osta all'applicazione dell'art. 2909 del codice civile in una causa vertente sull'imposta sul valore aggiunto concernente un'annualità fiscale per la quale non si è ancora avuta una decisione giurisdizionale definitiva, in quanto essa impedirebbe al giudice nazionale investito di tale causa di prendere in considerazione le norme comunitarie in materia di pratiche abusive legate a detta imposta.

Con nota di commento di A. COGLIATI DEZZA.

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Processo tributario – Parti – Legittimazione – Amministrazione finanziaria – Agenzie fiscali – Istituzione – Artt. 10 e 11 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 – Atti – Sottoscrizione – Potere.

Cass., sez. trib. 30 dicembre 2009, n. 28036, ne Il fisco 4/2010, fasc. n. 1, pag. 567.

In dipendenza dell'istituzione delle Agenzie fiscali, ai fini della legittimazione processuale non è richiesto il rilascio di una procura speciale per la sottoscrizione degli atti essendo l'ufficio rappresentato organicamente dal direttore o da altro soggetto del competente reparto a ciò delegato. L'atto si presume quale manifestazione di volontà dell'Ente nella misura in cui non sia contestata la provenienza del medesimo rimanendo, in difetto, tale eventuale vizio circoscritto alla questione relativa ai poteri del soggetto che ha materialmente sottoscritto l'atto.

Con nota di commento di P. TURIS.

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Processo tributario – Impugnazioni – Ricorso per cassazione – Art. 62 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 – Art. 360 del codice di procedura civile – Violazione di legge – Circolari e documenti di prassi – Preteso contrasto – Inammissibilità.

Cass., sez. trib. 5 gennaio 2010, n. 35, ne Il fisco 5/2010, fasc. n. 1, pag. 706.

Il motivo di ricorso per cassazione costituito dalla violazione e falsa applicazione di norma di diritto non si estende alla violazione di circolari ministeriali o documenti di prassi dell'Amministrazione finanziaria. Tali documenti rappresentano atti unilaterali la cui rilevanza può venire *in nuce* per la censura della violazione delle disposizioni in materia di interpretazione o vizi motivazionali della decisione impugnata. Tali atti non hanno, come peraltro chiarito dall'intervento nomofilattico di questa Corte, alcuna efficacia preclusiva né carattere vincolante per i contribuenti o per il giudice; non costituendo fonti di diritto sono sottratti al sindacato di legittimità della Corte di Cassazione.

Con nota di commento di M. CANCEDDA.

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Giurisdizione italiana – Giurisdizione e competenza – Risarcimento del danno – Ritardato annullamento in autotutela – Danno risarcibile per spese giudiziali sopportate – Art. 2043, cod. civ. – Applicabilità – Responsabilità aquiliana dell'Amministrazione finanziaria – Sussistenza – Giurisdizione del giudice ordinario – Valutazione dei tempi e modalità di esercizio del potere di autotutela – Sussistenza.

Questioni generali – Diritto interno – Autotutela – Risarcimento del danno – Ritardato annullamento in autotutela – Danno risarcibile per spese giudiziali sopportate – Art. 2043, cod. civ. – Applicabilità – Responsabilità aquiliana dell'Amministrazione finanziaria – Sussistenza – Giurisdizione del giudice ordinario – Valutazione dei tempi e modalità di esercizio del potere di autotutela – Sussistenza.

Cass. sez. II, 19 gennaio 2010, n. 698, in Giur. Imp. 1/2010, *on line*.

Se l'Amministrazione finanziaria non adotta tempestivamente il provvedimento di autotutela al punto di costringere il privato ad affrontare spese legali e d'altro genere per proporre ricorso e per ottenere per questa via l'annullamento dell'atto, sussiste la responsabilità della P. A..

Conseguentemente non si può ritenere sottratto al giudice ordinario il potere di valutare tempi e modalità di esercizio del potere di autotutela.

Con nota di commento di N. PENNELLA.

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Processo tributario – Prova – Onere della prova – Art. 2697 del codice civile – Principio dispositivo – Istruttoria del giudice – Poteri – Art. 7 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 – Esercizio – Condizioni.

Cass., sez. trib. 19 gennaio 2010, n. 725, ne Il fisco 6/2010, fasc. n. 1, pag. 864.

Il processo tributario è retto dal principio dispositivo della prova. L'acquisizione *ex officio* di documenti necessari alla decisione costituisce facoltà discrezionale accordata al giudice tributario e non può essere invocata dalla parte per sopperire ad eventuali carenze in ordine all'assolvimento dell'onere della prova, ordinariamente posto a carico dell'Ente impositore, attore sostanziale nella giurisdizione speciale.

Tuttavia, l'esercizio di tale facoltà diviene obbligo allorché il giudice non sia posto in grado di rendere una pronuncia adeguatamente e congruamente motivata sulle domande delle parti.

Con nota di commento di P. TURIS.

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Processo tributario – Impugnazioni – Ricorso per cassazione – Motivi – Vizi di motivazione – Principio di autosufficienza – Artt. 360 e 366 del codice di procedura civile – Tassatività.

Imposta sui redditi – IVA – Accertamento – Avviso di accertamento – Elementi – Motivazione – Art. 42 del DPR 29 settembre 1973, n. 600 – Art. 56 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 – Obbligo – Assolvimento.

Cass., sez. trib. 28 gennaio 2010, n. 1825, ne Il fisco 8/2010, fasc. n. 1, pag. 1194.

In sede di legittimità non è ammissibile la doglianza volta ad ottenere un riesame degli elementi di fatto della controversia la cui valutazione non compete alla Corte regolatrice se non nei rigorosi limiti dello scrutinio del vizio di motivazione, attraverso il quale vengono ad essere analizzati, sotto il profilo dell'ortodossia e della coerenza, l'iter logico-giuridico seguito e le fonti del convincimento individuate dal giudice del merito.

L'avviso di accertamento non rappresenta un atto processuale bensì un atto amministrativo con il quale l'Amministrazione finanziaria esercita la potestà impositiva e determina gli elementi costitutivi della pretesa tributaria attraverso l'adempimento dell'obbligo di motivazione, la quale – altresì – delimita la materia del contendere nel processo speciale tributario di impugnazione-merito, volto ad accertare legittimità e fondatezza del debito per imposte. Conseguentemente, nel caso di rinvio a dati, notizie ed elementi contenuti in altri atti o documenti, essi devono essere portati alla effettiva conoscenza del contribuente essendo, in difetto, l'atto impositivo *ab origine* viziato da nullità per la palese inidoneità ad illustrare al contribuente le circostanze di fatto e le ragioni giuridiche che integrano la motivazione.

Con nota di commento di P. TURIS.

Contenzioso tributario – Processo tributario – Cessazione della materia del contendere – Rilevabilità d'ufficio – Anche nella fase di cassazione – Atto di accertamento – Emanazione di un nuovo atto con l'indicazione delle aliquote – Annullamento d'ufficio del primo atto - Sussistenza.

Cass., sez. trib. 3 febbraio 2010, n. 2424, in Rass. Trib. Cass. 2/2010, pag. 12, e in Giur. Imp. 1/2010 *on line* con nota di commento di Pannella.

La cessione della materia del contendere a seguito di annullamento d'ufficio dell'atto impugnato deve essere dichiarata dal giudice anche d'ufficio ed anche nel giudizio di cassazione e determina la caducazione della sentenza impugnata senza che si formi alcun giudicato sostanziale, limitandosi l'efficacia di giudicato al solo venir meno dell'interesse alla prosecuzione del giudizio.

L'emissione da parte della Amministrazione di un secondo avviso di accertamento che, a differenza del primo, contenga l'indicazione delle aliquote applicate non costituisce una mera integrazione del primo avviso (che del resto ex art. 42 del DPR 600/1973 deve essere congruamente motivato fin dal suo sorgere), ma la sua eliminazione in via di autoannullamento con conseguente venir meno della materia del contendere.

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Processo tributario – Costituzione in giudizio del resistente – Costituzione in udienza – Ammissibilità.

Cass., sez. trib. 10 febbraio 2010, n. 2925, in Rass. Trib. Cass., 2/2010, pag. 17.

E' ammissibile la tardiva costituzione (nel caso di specie in udienza) di parte resistente sia perché l'inammissibilità non è stata prevista dalla norma, a differenza di quanto accade invece, per la costituzione del ricorrente, alla stregua dell'art. 22 della medesima fonte normativa: sia perché la costituzione, sia pure avvenuta tardivamente ed in forme diverse da quelle previste dall'art. 23 comma 2 citato, non può assolutamente precludere alla parte resistente la facoltà di partecipare

alla pubblica udienza impedendole, in violazione del principio del contraddittorio, l'esercizio del diritto fondamentale alla difesa, garantito dall'art. 24 della Costituzione (alla parte deve dunque essere assolutamente consentita la partecipazione alla discussione orale della causa, al fine di confutare le ragioni dell'altra parte e di contestare l'applicabilità delle norme di diritto da essa invocate determinando la mancata osservanza delle prescrizioni stabilite dall'art. 23 D.Lgs. 546/1992 soltanto la decadenza dalla facoltà di svolgere quelle attività processuali legate necessariamente all'osservanza delle forme previste dalla legge, quale la proposizione dell'appello incidentale).

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Processo tributario – Riunione dei processi – Disposta dal giudice di merito – Insindacabilità in cassazione.

Cass., sez. trib. 10 febbraio 2010, n. 2956, in Rass. Trib. Cass., 2/2010, pag. 17.

I provvedimenti di riunione e separazione di cause costituiscono esercizio del potere discrezionale del giudice, hanno natura ordinatoria e si fondano su valutazioni di mera opportunità, con la conseguenza che essi non sono sindacabili in sede di legittimità e non comportano, per gli effetti che ne discendono sullo svolgimento dei processi, alcuna nullità. Tale principio si applica anche quando la riunione dei processi comporti la utilizzabilità in uno dei processi riuniti di documenti prodotti in altro processo, in cui erano presenti le stesse parti.

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Processo tributario – Prove acquisite attraverso un accesso ai locali aziendali non autorizzato – Utilizzabilità.

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Processo tributario – Files riferibili all'attività aziendale – Costituiscono scritture dell'impresa.

Cass., sez. trib. 12 febbraio 2010, n. 3388, in Rass. Trib. cass., 2/2010, pag. 19.

La circostanza che l'accesso in un'azienda da parte dei funzionari preposti all'accertamento delle evasioni fiscali sia avvenuto in difetto dell'autorizzazione del capo dell'Ufficio da cui gli accertatori dipendono (imposto dal primo comma dell'art. del DPR n. 600/1973, art. 33, che richiama le prescrizioni del DPR n. 633/1972, art. 52), non determina alcuna nullità né inutilizzabilità degli elementi acquisiti, diversamente da quanto si verifica ove l'accesso sia effettuato presso il domicilio di una persona fisica (art. 52, comma 2) senza l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica, dovendosi solo in tale ultima ipotesi ritenere violato il principio costituzionale di inviolabilità del domicilio.

I "files" debbono essere considerati a tutti gli effetti scritture dell'impresa che, ove contengano il riferimento a dati parzialmente extracontabili, raggruppati in prospetti, forniscono, con sufficiente probabilità, il reale quadro della situazione aziendale, fornendo quindi – come ogni contabilità "nera" – presunzioni gravi, precise e concordanti, ai fini dell'accertamento fiscale.

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Processo tributario – Imposta regionale attività produttive – IRAP – Presupposto della stabile organizzazione – Giudicato esterno – Inapplicabilità.

Cass., sez. trib. 17 marzo 2010, n. 6466, in Rass. Trib. cass. 3/2010, pag. 19.

In relazione alle obbligazioni tributarie che maturano su base annua, il giudicato esterno può vincolare il giudice soltanto se riguardi presupposti di fatto tendenzialmente stabili in base ai quali viene quantificata l'imposta (es. il classamento di un immobile ai fini del pagamento dell'ICI), ma non quando si tratti di presupposti impositivi che devono essere autonomamente accertati in fatto in relazione a ciascuna annualità (come avviene per l'IRAP, in relazione alla sussistenza o meno dell'autonoma organizzazione che costituisce presupposto del rapporto impositivo).

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Processo tributario – Impugnazioni – Termine “lungo” – Decorrenza – Dalla data del deposito (e non della comunicazione).
Cass., sez. trib. 19 marzo 2010, n. 6655, in Rass. Trib. cass. 3/2010, pag. 25.

In tema di impugnazione delle sentenze delle commissioni tributarie, per le quali ai sensi dell'art. 37 D.Lgs. n. 546 del 1992 “il dispositivo della sentenza è comunicato alle parti costituite entro dieci giorni dal deposito”, trova applicazione il termine annuale di impugnazione delle sentenze, previsto in generale dall'art. 327 c.p.c., il quale decorre dalla pubblicazione della sentenza e quindi dal deposito di essa in segreteria, e non già dalla predetta comunicazione, rimanendo tale ultima attività estranea al procedimento di pubblicazione; va al riguardo escluso ogni profilo di contrasto con gli artt. 24 e 3 cost., poiché – anche alla luce delle indicazioni della sentenza n. 584 del 1980 della Corte Costituzionale – una diversa disciplina del termine in argomento altererebbe il sistema delle impugnazioni, nel quale la decorrenza fissata con riferimento alla pubblicazione è un corollario del principio secondo cui, dopo un certo lasso di tempo, la cosa giudicata si forma indipendentemente dalla notificazione della sentenza ad istanza da parte, sicché lo spostamento del *dies a quo* dalla data di pubblicazione a quella di comunicazione non solo sarebbe contraddittorio con la logica del processo ma restringerebbe irrazionalmente il capo di applicazione del termine lungo di impugnazione alle parti costituite in giudizio, alle quali soltanto la sentenza è comunicata *ex officio*; quanto al possibile contrasto con l'art. 3 cost. deve, poi, escludersi che rispetto al termine particolarmente ampio di cui al citato art. 327 possano operare come *tertium comparationis* termini particolare brevi (quali ad es. quelli propri della materia fallimentare: art. 26, 98, 1° comma, e 100, 1° comma, l. fall.) il cui decorso, a seguito di declaratoria di incostituzionalità, è legato alla comunicazione, attesa la diversità del provvedimento impugnato e la differente durata dei termini prescritti.

10) DIRETTIVA CEE

Dottrina

“Ritenute sui dividendi intra UE e discriminazione fiscale” di D. STEVANATO, R. LUPI, in Dial. Trib. 1/2010, pag. 94.

La giurisprudenza comunitaria in tema di ritenute sui dividendi “in uscita” impedisce che vi siano trattamenti privilegiati in ragione della residenza dell'azionista, onde non dissuadere le società stabilite in un altro Stato membro dal procedere ad investimenti nello Stato interessato. Sulla base di tale principio, con la sentenza del 19 novembre 2009, C-540/07, la Corte di Giustizia ha giudicato illegittima la ritenuta alla fonte del 27% prevista in Italia per i soci esteri. Tuttavia, prima di tale pronuncia, il legislatore italiano aveva provveduto a modificare la disciplina della ritenuta stessa per i soci che fossero società od enti residenti e soggetti ad imposta sul reddito nella UE o nel SEE (purché in Stati cooperativi per lo scambio di informazioni), riducendo il prelievo alla fonte all'1,375%.

Stevanato ritiene che la disciplina nazionale contrasti ancora con quella comunitaria. In primo luogo perché ha effetti solo sui dividendi tratti da utili formati dal 2008 in poi, mentre la citata sentenza ha accertato una illegittimità pregressa senza limiti temporali; in secondo luogo perché il prelievo ridotto, seppure apparentemente equivalente a quello che subisce sul dividendo una società italiana, in realtà non considera che la società estera non può dedurre dal reddito di fonte italiana alcun costo sostenuto per percepire il dividendo. Inoltre, l'A. evidenzia come, paradossalmente, la situazione in cui versano le società estere che hanno titolo all'esclusione totale da imposizione in Italia dei dividendi in quanto “società madri” sia divenuta, quanto meno sotto il profilo procedurale, peggiore rispetto a quella dei soci esteri non parimenti qualificati.

L'intervento di Lupi mette in primo luogo in evidenza come l'evoluzione del diritto comunitario, e l'interpretazione del principio di non discriminazione, abbiano svuotato di importanza la disciplina "madri e figlie". Inoltre, il medesimo principio dovrebbe applicarsi anche alle persone fisiche estere, prevalendo su quello di progressività e di capacità contributiva rispetto ai soci residenti, perché il dividendo, nel sistema della riforma del 2004, esprime il reddito, già tassato, della società: conseguentemente, una tassazione perequativa finalizzata a salvaguardare la progressività ha senso solo nello stato di residenza del socio. Pertanto, a rigore, non vi dovrebbe essere alcun prelievo alla fonte sul socio estero, che altrimenti equivarrebbe ad una ulteriore imposta sulla società. Infine, l'A. esprime la propria preferenza per i sistemi impositivi societari che rinviano la tassazione dell'utile al momento della distribuzione, in quanto consentono l'autofinanziamento individuando il presupposto impositivo nella separazione della ricchezza dall'apparato produttivo. (NM)

11) IAS

"Titoli e partecipazioni: aspetti valutativi e fiscali per i soggetti IAS" di E. FUSA, ne Il fisco 4/2010, fasc. n. 1, pag. 501.

L'articolo richiama talune disposizioni fiscali che derivano dalle divergenze che sussistono tra l'approccio finanziario caratteristico degli IAS e le disposizioni civilistiche in merito alle valutazioni di bilancio.

In particolare, l'art. 85, comma 3-bis, del TUIR stabilisce che, per i soggetti IAS, costituiscono immobilizzazioni finanziarie tutti gli strumenti diversi da quelli detenuti per la negoziazione: trattasi, quindi, di un diverso criterio di classificazione, a fini fiscali, che caratterizza le "imprese IAS".

Gli artt. 86-87 del TUIR si applicano, di regola, alle seguenti categorie di strumenti finanziari:

- detenuti sino alla scadenza (*held to maturity*);
- disponibili per la vendita (*available for sales*);
- finanziamenti e crediti (*loans and receivable*).

Sono, pertanto, qualificati fiscalmente come titoli di negoziazione gli strumenti finanziari valutati a *fair value* con effetto a conto economico.

Relativamente alle azioni e agli strumenti finanziari detenuti per la negoziazione, in deroga all'art. 89 del TUIR, i relativi utili concorrono per intero a formare il reddito imponibile anziché per la sola quota del 5%.

Ne consegue come siano venute meno, per i soggetti che applicano gli IAS, le norme di contrasto al c.d. "*dividend washing*" di cui all'art. 109, commi 3-bis, 3-ter e 3-quater, del TUIR, rilevando, infatti, ai fini fiscali per intero la tassazione del dividendo, la prevista limitazione nella deducibilità delle minusvalenze da realizzo non ha più senso.

Sempre in tema di titoli azionari e obbligazionari detenuti per la negoziazione, a seguito poi delle modifiche all'art. 94 del TUIR, le valutazioni operate in bilancio seguendo le disposizioni previste dai principi contabili internazionali sono efficaci anche ai fini fiscali.

Per la valutazione delle azioni immobilizzate, si deve invece considerare quanto indicato dall'art. 110, comma 1, lettera d), del TUIR, e tenere conto di eventuali dividendi percepiti nell'*holding period* che riducono il costo della partecipazione nelle cessioni operate prima di dodici mesi (poiché parzialmente esenti).

Per i soggetti IAS consegue, poi, la rilevanza fiscale della valutazione delle passività costituite sia da strumenti finanziari come le obbligazioni sia da depositi e conti di raccolta (per le banche) quando viene utilizzato il criterio del *fair value*.

In base a quanto indicato, la materia imponibile varia in relazione al fatto che trattasi di plusvalori/minusvalori (rivalutazioni e svalutazioni) da valutazione rispetto ai plusvalori/minusvalori da realizzo. (PM).

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

Dottrina

“Modifiche alla disciplina CFC”, di I. LA CANDIA e S. TRONCONI, in Corr. Trib. 5/2010, pag. 391.

Gli Autori rilevano i numerosi profili di oscurità, di irrazionalità e di incompatibilità col diritto comunitario delle modifiche apportate alla disciplina CFC dal D.L. n. 78 del 2009.

In merito alla disciplina CFC prevista per società ed enti residenti o localizzati in “paradisi fiscali”, la restrizione della esimente alle sole situazioni nelle quali vi sia anche un radicamento economico nello Stato di insediamento, oltre far dipendere la sua spettanza da un concetto (l’operatività sul “mercato” locale) non ben precisato dalla norma, può avere un senso per le sole attività commerciali, ma non anche per quelle industriali, perché la scelta territoriale potrebbe essere motivata non dall’approvvigionamento di materie prime o dal consumo del prodotto bensì dal minor costo del lavoro, dall’esistenza di idonee infrastrutture, ecc.. Sarebbe stato opportuno, quindi, prevedere una esimente *ad hoc* quando vi è una idonea struttura produttiva. Inoltre, nei casi in cui l’attività è svolta sia sul mercato locale sia “*off-shore*”, un giudizio basato sulla prevalenza dell’una o dell’altra penalizzerebbe l’intera struttura estera.

Per quanto riguarda, invece, l’estensione della CFC alle imprese non situate in paradisi fiscali, il presupposto del livello di tassazione effettiva non è coerente con l’indirizzo giurisprudenziale comunitario, che è imperniato sul concetto di costruzione artificiosa e che non dà alcun rilievo né al regime fiscale locale né alla volontà di beneficiarne da parte del contribuente, essendo prevalente il principio della libertà di stabilimento. Inoltre, la tassazione dell’utile della controllata comunitaria “per trasparenza” in capo alla controllante collide con le finalità della direttiva “società madri e figlie”. (NM)

“Necessità di coordinamento degli Stati membri sulla tassazione in uscita”, di L. MIELE, in Corr. Trib. 7/2010, pag. 543.

L’articolo si occupa delle cd. *exit taxes* per le imprese, alla luce della Comunicazione al Consiglio COM(2006)825 del 2006, che ha rilevato come le disparità di tassazione dei beni in uscita esistenti tra Paesi comunitari possano nuocere al corretto funzionamento del mercato interno e dissuadere le società dall’investire in altri Stati membri, e della Risoluzione Ecofin del 2 dicembre 2008, che ha dettato i criteri volti ad evitare che, in caso di trasferimento all’estero di attività economiche, l’imposizione di tasse in uscita da parte dello Stato da cui la residenza è trasferita possa tradursi in fenomeni di doppia imposizione.

L’A. osserva che il TUIR (artt. 166 e 179) assoggetta a tassazione le plusvalenze non ancora realizzate, nonché le riserve in sospensione d’imposta, nel momento in cui i componenti dell’azienda o del complesso aziendale cui essi si riferiscono fuoriescono dal regime d’impresa (ovvero il vincolo di sospensione non sia ricostituito), essendo impossibile procedere alla tassazione dei plusvalori maturati al momento dell’effettiva cessione del componente.

Nessun prelievo è infatti operato sui beni che, successivamente al trasferimento di sede o all’operazione straordinaria, confluiscono in una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato, circostanza che garantisce, in relazione ai beni confluiti, la continuità del regime d’impresa, e dunque della potestà impositiva statale sui relativi plusvalori.

A tale proposito, l’A. segnala il documento dell’Associazione Dottori Commercialisti del marzo 2009, che evidenzia il conflitto delle predette disposizioni del TUIR con l’art. 43 del Trattato CE, in materia di libertà di stabilimento. Tale contrasto è dovuto dal fatto che mentre gli imprenditori che intendono trasferirsi in altro Stato della UE sono assoggettati ad imposizione immediata, qualora non facciano confluire i componenti dell’azienda in una stabile organizzazione situata nel territorio

dello Stato, quelli che mantengono la residenza in Italia possono differire il pagamento e calcolarlo in base a quanto effettivamente realizzato, con la conseguenza che il trasferimento diventa più gravoso e dissuasivo per l'imprenditore. (PM).

“Azioni quotate e soggetti non residenti: asimmetrie tra plusvalenze e dividendi”, di G. MOLINARO e R. LUPI, in Dial. Trib. 1/2010, pag. 104.

L'articolo prende spunto dal diverso regime fiscale cui sono soggette le plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni non qualificate e i relativi dividendi su azioni quotate in borsa, possedute da soggetti non residenti. Com'è noto, infatti, le plusvalenze su detti titoli sono escluse da tassazione, mentre i relativi dividendi sono assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta. Tale asimmetria impositiva di un flusso economico analogo spinge a realizzare sottoforma di plusvalenze, prima dello stacco della cedola, le somme corrispondenti ai dividendi, dando luogo alle operazioni cd. di “dividend washing”.

In sostanza, ai soggetti non residenti che detengono partecipazioni non qualificate in società italiane conviene “fiscalmente” realizzare un *capital gain* (non tassato) prima dello stacco del dividendo (su cui invece è previsto un prelievo fiscale). Se si valuta il gravame impositivo, infatti, conviene cedere il titolo azionario *cum* dividendo per poi riacquistarlo invece che percepire l'utile.

Gli AA. ritengono che sarebbe opportuno estendere il predetto regime di esenzione da ritenuta previsto per le obbligazioni anche ai dividendi derivanti da azioni quotate, in modo da evitare il meccanismo di arbitraggio fiscale basato sulla cessione e sul successivo riacquisto dei titoli in discussione.(PM).

“Condizioni applicative e profili temporali della Convenzione Italia-USA”, di G. ROLLE e A. TURINA, in Corr. trib. 2010, pag. 888.

La L. n. 20 del 3 marzo 2009 ha ratificato la Convenzione Italia - Stati Uniti d'America, firmata il 26 agosto 1999, ed è entrata in vigore il 1° gennaio 2010.

L'articolo commenta tale Convenzione, individuando taluni modifiche rispetto al precedente dettato convenzionale del 1985, e segnatamente, tra le questioni di maggior interesse, segnala quelle apportate all'ambito di applicazione soggettivo.

Sono infatti esplicitati la definizione di “persona” di cui all'art. 3, comma 1, lett. a), e nel cui novero vengono ricomprese le persone fisiche, le società, gli *estate*, i *trust*, le società di persone e, più in generale, ogni altra associazione di persone.

La nozione di “società” è adatta a ricomprendere qualsiasi ente considerato come persona giuridica ai fini impositivi. In virtù degli artt.1, comma 4, e 3, comma 1, lett. i), del Protocollo alla Convenzione, rientrano nel novero di “persone” anche gli enti governativi, gli enti religiosi esenti da imposizione ed i fondi pensione.

Sono state inoltre ridotte alcune aliquote di imposizione dello stato della fonte, ad esempio, possono beneficiare di un minore prelievo sui dividendi (con riduzione dell'aliquota dal 10 al 5%) le società aventi partecipazioni comprese fra il 25 (nuova soglia) e il 50% (soglia previgente).

La nuova Convenzione, che riduce al 10% l'aliquota alla fonte sugli interessi, troverà inoltre più ampia applicazione se si ha riguardo agli interessi che sarebbero soggetti, in base alla normativa italiana, all'aliquota del 12,5% (e per i quali non ha concreto rilievo l'attuale soglia convenzionale del 15%).

Analoghi benefici diverranno applicabili in materia di *royalties*, specie se si considera l'esenzione integrale riconosciuta, nel nuovo testo convenzionale, ai canoni derivanti dalla concessione di diritti d'autore.

Con riferimento ai redditi da lavoro dipendente, viene prevista la tassazione esclusiva nello Stato di residenza del TFR e delle prestazioni di sicurezza sociale, mentre per i redditi di lavoro autonomo è stato soppresso il criterio dei giorni di soggiorno, con la conseguenza che la tassazione alla fonte è condizionata alla presenza di una base fissa.

Tra le novità di maggior rilievo della nuova Convenzione gli AA. segnalano il significativo inasprimento delle condizioni generali di applicazione.

L'art. 2 del Protocollo (cd. clausola di *limitation on benefits* o LOB), dispone che l'accesso ai benefici convenzionali è subordinato, non solo al verificarsi dei presupposti ordinariamente previsti, ma anche al superamento di specifici *test* intesi a determinare l'effettivo radicamento nel Paese di residenza.

Tale limitazione intende evitare che residenti di Stati terzi costituiscano entità giuridiche in uno dei due Stati contraenti, con lo scopo principale (*principal purpose*) di accedere ai benefici della Convenzione.

Nel contempo, è stato ritenuto necessario identificare condizioni oggettive (i *test*) capaci di sostituire, nella maggior parte dei casi, la più difficile ed incerta valutazione delle ragioni soggettive dell'insediamento.

La previsione di clausole LOB è propria della prassi statunitense ma si deve sottolineare che essa si applica simmetricamente anche all'Italia, nel senso che è possibile negare i benefici del Trattato nei confronti di soggetti che – pur residenti negli Stati Uniti - non soddisfino le ulteriori condizioni previste. Si tratta, nella prospettiva italiana, di un'innovazione di non poco conto, dato che anche la Convenzione del 1985 già conteneva una clausola LOB ma questa era notevolmente più semplice, contraddistinta da un ambito di applicazione più limitato e, soprattutto, applicabile soltanto per iniziativa dell'Amministrazione interessata.

Gli AA. rilevano inoltre che l'introduzione di una clausola LOB di generale applicazione solleva alcune questioni di carattere procedurale, specie con riferimento al rimborso o all'applicazione diretta delle ritenute alla fonte.

Dal lato statunitense, le procedure amministrative stabilite dall'*Internal Revenue Service* e la relativa modulistica già tengono conto della presenza di clausole LOB in altre convenzioni in vigore e non sembrano quindi richiedere adattamenti.

Per quanto riguarda l'Italia, si può fare riferimento alle disposizioni contenute nell'art. 5 del Protocollo, che prevedono il rimborso delle imposte prelevate alla fonte ma fanno salva la facoltà, riservata all'autorità competente di ciascuno Stato contraente, di stabilire "procedure diverse per l'applicazione delle limitazioni d'imposta previste dalla presente Convenzione".

Gli AA. fanno comunque presente che le Autorità italiane hanno da tempo consentito l'applicazione "diretta" delle ritenute d'imposta convenzionali, secondo modalità disciplinate in via amministrativa. Tale procedura non dovrebbe essere modificata anche in presenza di una clausola LOB, purché l'attestazione del percipiente riguardi anche il soddisfacimento delle condizioni previste dall'art. 2 del Protocollo.(PM).

"Doppia non imposizione e trattati italiani", di P. TARIGO, in Dir. Prat. Trib. 6/2009, I, pag. 1129.

L'A. riporta la tesi, seppur minoritaria, secondo cui i trattati internazionali svolgono anche una funzione di prevenire la doppia non imposizione (giuridica internazionale) e gli argomenti che ad essa si oppongono.

Innanzitutto l'A. nega che nel Commentario vi sia affermazione di una funzione dei trattati preventiva della doppia non imposizione, sostenendo che è solo nell'ambito del *Report* sull'applicazione alla *partnership* del Modello di trattato che una tale funzione è stata affermata ed, in particolare, dal Comitato degli Affari fiscali dell'OCSE.

Osserva come i problemi di doppia non imposizione nascano per lo più dal "metodo dell'esenzione" previsto da taluni trattati per eliminare la doppia imposizione.

Ciò spiega la preferenza del diverso "metodo dell'accREDITAMENTO" che prevede l'attribuzione del credito solo a fronte di un'imposta effettivamente dovuta nell'altro Stato contraente, annullando così il rischio di totale assenza di prelievo cui espone, all'opposto, il metodo dell'esenzione.

L'A. rileva che all'interno del sistema dei trattati italiani, l'Italia è sempre obbligata al metodo dell'accREDITAMENTO che viene a sussistere se vi è doppia imposizione e cioè, se sussiste un concorso di norme impositrici: una duplice previsione del fatto economico quale fatto imponibile.

Con riguardo al sistema dei trattati italiani l'A. quindi esclude che vi siano indicazioni di una funzione preventiva della "doppia non imposizione" sottolineando come l'unica funzione che emerge sia solo quella della eliminazione della doppia imposizione. (EM)

22) IRES/IRPEG

Dottrina

"Ipotesi di interruzione del consolidato fiscale in presenza di operazioni straordinarie" di F. CARRIROLO, ne Il fisco 6/2010, fasc. n. 1, pag. 831.

Per le società che hanno aderito al consolidato fiscale nazionale, il legislatore ha previsto una serie di ipotesi interruttive del regime in presenza di operazioni straordinarie (fusioni, scissioni, etc.). Tuttavia, l'effettuazione di un'operazione straordinaria non costituisce necessariamente un'ipotesi interruttiva, essendo possibile ottenere la "convalida" dell'opzione per il consolidato da parte dell'Amministrazione finanziaria mediante la procedura di interpello prevista dall'art. 11 della L. n. 212/2000.

Al riguardo, nella prassi dell'Agenzia delle Entrate si riscontrano numerose risoluzioni volte a fornire indicazioni in merito agli indirizzi interpretativi seguiti dall'Amministrazione in concrete fattispecie, tra le quali risultano di particolare interesse le seguenti:

- Ris. n. 116/E del 2007, relativa alla fusione per incorporazione di una società consolidante in un'altra società consolidante;
- Ris. n. 305/E del 2007, relativa alla fusione per incorporazione nella consolidante di una società consolidata;
- Ris. n. 322/E del 2007, relativa ad una complessa operazione di riorganizzazione di un gruppo con più consolidati, attuata mediante fusione per incorporazione in una consolidante di più società del gruppo, appartenenti e non al medesimo consolidato fiscale;
- Ris. n. 103/E del 2008, avente ad oggetto l'incorporazione da parte della consolidante di società esterne alla *fiscal unit*;
- Ris. n. 251/E del 2008, relativa ad un'operazione di fusione inversa nella quale la consolidante veniva ad incorporare la propria controllante, esterna al consolidato;

In tutte le predette risoluzioni l'Agenzia ha, su presupposti riferibili ai casi concreti presi in esame, concluso per la continuazione del regime di consolidato in capo all'incorporante.

Inoltre, nella Ris. n. 174/E del 2009, sono stati considerati i profili relativi alla possibile operatività della norma antielusiva di cui all'art. 37-*bis* del DPR n. 600/1973 relativamente ad operazioni di ristrutturazione poste in essere da società in regime di consolidato nazionale. (PT)

"La vitalità economica delle società partecipanti ad una fusione" di G. M. COMMITTERI e P. ALONZO, in Corr. Trib. 5/2010, pag. 374.

Con la norma di comportamento n. 176 del 2009, avente ad oggetto il periodo temporale da considerare per verificare la vitalità economica delle società partecipanti alla fusione, l'Associazione Italiana dei Dottori Commercialisti ha preso posizione in merito alla tesi sostenuta dall'Agenzia delle Entrate (cfr. risoluzioni n.116/E del 2006 e n. 143/E del 2008) secondo cui il test di vitalità economico deve continuare ad essere verificato anche con riferimento ai dati (ricavi dell'attività caratteristica e costo del personale) risultanti dalle "situazioni di periodo" relative alla frazione che va dall'inizio del periodo di imposta fino alla data di efficacia giuridica della fusione, ritenendo che tale interpretazione si ponga in netto contrasto con il dato letterale dell'art. 176, comma 7, del TUIR. La preoccupazione del Fisco, non certo sufficiente a giustificare una

interpretazione così forzata del dato letterale, risiede nel rischio che, in caso di fusione retroattiva, siano consentiti gli utilizzi di perdite fiscali in corso di formazione presso entità che siano state completamente depotenziate tra l'inizio dell'esercizio e la data di efficacia giuridica della fusione. Secondo gli AA., si tratta di rischio che deve essere contrastato con altri mezzi, peraltro da tempo esistenti nell'ordinamento, e non invece attraverso una insostenibile interpretazione dell'art. 172, comma 7, del TUIR. In caso di retrodatazione degli effetti, il mancato superamento del test in relazione alla sola frazione di periodo d'imposta in cui si perfeziona l'operazione travolgerebbe anche il riporto a nuovo delle perdite fiscali pregresse, anche qualora le stesse sarebbero state utilizzabili in virtù del superamento del test indicato nel comma 7 dell'art. 172 del TUIR. Si verrebbe a creare, pertanto, un effetto sulla riportabilità *post* fusione delle perdite pregresse delle società partecipanti generato esclusivamente dalla scelta di retrodatare gli effetti della fusione, evento questo che, invece, non deve influire sulla riportabilità delle perdite pregresse. Secondo l'A., la tesi dell'Agenzia soffre, quindi, di un doppio limite: è in contrasto con il dato letterale della norma e potrebbe condurre a risultati incoerenti e che travalicano la *ratio legis*. (FDA)

Il tema del riporto delle perdite fiscali nelle operazioni di fusione è stato recentemente trattato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 9/E del 9 marzo 2010, (cfr. pag 25), ribadendo che, in un'ottica antielusiva, i requisiti minimi di vitalità economica debbono sussistere non solo nel periodo precedente alla fusione, così come si ricava dal dato letterale, ma debbono continuare a permanere fino al momento in cui la fusione viene attuata.

“Evoluzioni interpretative sul commercio delle perdite” di R. MICHELUTTI, in Corr. Trib. 7/2010, pag. 557.

Con riguardo al rapporto tra le norme antielusive che regolano il riporto delle perdite nelle operazioni di riorganizzazione societaria e la disciplina dettata per la circolazione delle perdite nell'ambito del consolidato fiscale, l'Agenzia delle Entrate ha adottato nel recente passato un approccio assai restrittivo basato sul richiamo all'art. 172 del TUIR operato dall'art. 12 del D.M. 9 giugno 2004. Secondo l'A., il regime di libera circolazione delle perdite che pervade il consolidato determina una “spersonalizzazione” delle perdite prodotte da ciascuna società in vigenza di detto regime. Pertanto, proprio perché le perdite circolano liberamente all'interno del consolidato, le operazioni di aggregazione poste in essere tra società ad esso partecipanti non possono, in linea di principio, essere volte a trasmettere elusivamente le perdite da un soggetto all'altro. In tale prospettiva, il superamento del dato letterale a beneficio di una lettura logico-sistematica operata dalla risoluzione n. 168/E del 2009 (con la quale l'Agenzia delle Entrate ha affermato che sia le perdite rimaste presso la società scissa che quelle trasferite alla beneficiaria di nuova costituzione non subiscono le limitazioni di cui all'art.173, comma 10, del TUIR, in quanto l'operazione non dà luogo ad alcuna possibilità di compensazione intersoggettiva di perdite con utili riconducibili ad altri soggetti, risolvendosi la scissione in una mera suddivisione della preesistente organizzazione imprenditoriale), dovrebbe per l'A. auspicabilmente condurre ad accogliere la tesi secondo cui, nel caso di fusioni o scissioni all'interno del consolidato, i limiti e le condizioni dettate dagli artt. 172 e 173 del TUIR operino solo con riferimento alla perdite realizzate prima dell'esercizio dell'opzione, che rimangono nella disponibilità delle singole società, e non invece in relazione alle perdite prodotte in costanza di consolidato. Identica soluzione interpretativa dovrebbe valere anche per le operazioni di aggregazione regolate dall'art. 84, comma 3, del TUIR che interessino società appartenenti al consolidato, per le quali l'utilizzo intersoggettivo delle perdite viene realizzato attraverso una sequenza di atti (acquisti di partecipazioni di maggioranza della società che ha prodotto le perdite e trasferimento alla medesima di beni o aziende redditizie) volti a produrre, sotto altra veste giuridica, il medesimo effetto intersoggettivo delle operazioni di fusione e scissione. Per quanto concerne le eccedenze (rispetto al ROL) di interessi passivi che non siano state trasferite alla *fiscal unit*, l'A. ritiene invece che esse debbano essere soggette all'applicazione dei limiti in materia di riporto delle perdite in caso di fusione, in quanto spendibili solo a livello individuale e non a livello consolidato.

Alcuni spunti per rimeditare la posizione restrittiva dell'Agenzia delle Entrate sono forniti, secondo l'A., anche dalla risoluzione n. 174/E del 2009 secondo cui la fusione tra società appartenenti al consolidato, laddove siano rispettati i limiti e le condizioni per il riporto disposti dall'art. 172 del TUIR, pur dando luogo ad una compensazione di perdite *ante* consolidato altrimenti non utilizzabili per in capienza di reddito imponibile individuale della consolidante, non determina alcuna elusione delle norme che regolano la circolazione delle perdite nell'ambito della *fiscal unit*, ed in particolare dell'art. 118, comma 2, del TUIR che vieta il trasferimento delle perdite ante consolidato. Il caso sottoposto all'esame dell'Agenzia è caratterizzato dal fatto che la fusione, perfezionata nel 2008, rappresenta il percorso inverso di un conferimento di azienda posto in essere nel 2003 a favore di società interamente posseduta e successivamente inclusa nel consolidato fiscale e che le perdite realizzate dalla conferente nel 2003 sono più che compensate dal reddito imponibile della conferitaria nel medesimo esercizio. La peculiarità del caso rappresentato, se può avere agevolato la risposta positiva dell'Agenzia, non priva di rilievo il principio sistematico secondo cui il consolidato fiscale non può essere assunto ad unica possibilità di compensazione delle perdite nell'ambito dei gruppi societari, di modo che la legittimità di un'operazione di riorganizzazione, come la fusione, che consente una compensazione intersoggettiva delle perdite *ante* opzione nel rispetto dei limiti e delle condizioni specificamente dettati dal legislatore, deve essere ammessa anche laddove interessi società aderenti alla *fiscal unit*. In sostanza, secondo l'A., la citata risoluzione restituirebbe legittimità alla trasmissione delle perdite nell'ambito dello stesso soggetto economico (il gruppo societario), attribuendo rilievo in via interpretativa all'esimente prevista dall'art. 84, comma 3, lett. a), del TUIR fino alla sua abrogazione ad opera del D.L. n. 223/2006, che fu motivata proprio con esigenze di coordinamento con la disciplina del consolidato fiscale. (FDA)

Il ripensamento, auspicato dall'A., delle restrittive posizioni assunte dall'Agenzia delle Entrate in materia di riporto delle perdite si è realizzato con la Circolare n. 9/E del 9 marzo 2010 (cfr. pag. 25), nella quale è stato affermato che, in caso di fusione o scissione tra società aderenti al consolidato fiscale, i limiti al riporto delle perdite si applicano a quelle realizzate anteriormente all'esercizio dell'opzione, dovendosi invece escludere qualsiasi manovra elusiva per quelle prodotte in costanza di consolidato, atteso che queste ultime "nascono" già compensabili con gli utili di altre società incluse nella tassazione di gruppo.

"Exit tax sul trasferimento della residenza fiscale all'estero" di L. MIELE, in Corr. Trib. 6/2010, pag. 434.

Il principio della libertà di stabilimento previsto dal Trattato CE si risolve nell'illegittimità, non soltanto delle disposizioni interne che discriminano, direttamente o indirettamente, tra cittadini italiani e stranieri, ma anche di quelle che abbiano l'effetto di impedire, ostacolare o disincentivare l'esercizio del diritto di stabilimento in un altro Stato membro.

Le "exit tax", cioè le disposizioni nazionali che prevedono fattispecie di tassazione in uscita, pongono problemi di compatibilità con il diritto comunitario, in quanto si qualificano come restrizione all'esercizio della libertà di stabilimento per l'evidente effetto dissuasivo che esse creano al trasferimento in un altro Stato membro.

Il concetto di libertà di stabilimento è stato oggetto di importanti interpretazioni della Corte di Giustizia Europea. In particolare, nel caso "de Lastyrie" (Corte di Giustizia UE, 11 marzo 2004, causa C-9/02), la Corte ha ravvisato un contrasto tra il Trattato CE e la normativa francese in materia di tassazione delle plusvalenze in occasione del trasferimento, da parte di una persona fisica, del domicilio fiscale al di fuori del territorio nazionale, ritenendo tale disciplina contrastante con la libertà di stabilimento, in quanto penalizzante per i contribuenti che avessero lasciato la Francia rispetto a quelli che vi fossero rimasti (effetto restrittivo). Le finalità antielusive della norma non sono state ritenute sufficienti a giustificare la misura, che avrebbe ecceduto quanto necessario al conseguimento dello scopo perseguito (in violazione del principio di proporzionalità) in virtù dell'obbligo di prestare idonee garanzie per ottenere la sospensione del pagamento fino all'effettivo realizzo. Tali conclusioni sono state ribadite nella successiva pronuncia "*N/Inspecteur van de*

Belastingdienst Oost/Kantoor Almelo” (Corte di Giustizia UE, 7 settembre 2006, causa C-470/04), resa a proposito dell’analogia normativa olandese.

Anche se tutte le sentenze sinora emesse sull’argomento hanno riguardato il trasferimento di persone fisiche, si ritiene che i principi espressi dal giudice comunitario nelle pronunce sopra citate abbiano valenza generale e, conseguentemente, debbano trovare applicazione anche nei confronti delle persone giuridiche.

In tal caso, tuttavia, un rilevante problema è costituito dalla estensione da attribuire al principio di libertà di stabilimento. Al riguardo, la Corte di giustizia europea, nella sentenza *“Daily Mail”* (Corte di giustizia UE, 27 settembre 1988, C-81/07), ha ritenuto che la diversità delle legislazioni nazionali sul criterio di collegamento previsto per le loro società nonché sulla facoltà, ed eventualmente le modalità, di un trasferimento della sede, legale o reale, di una società di diritto nazionale da uno Stato membro all’altro, costituisce un problema la cui soluzione non si trova nelle norme sul diritto di stabilimento, dovendo invece essere affidata ad iniziative legislative o pattizie, e ha concluso che dall’interpretazione degli artt. 43 e 48 del Trattato CE non può evincersi l’attribuzione alle società di diritto nazionale di un diritto a trasferire la direzione e l’amministrazione centrale in altro Stato membro pur conservando la qualità di società dello Stato membro secondo la cui legislazione sono state costituite.

Alcune affermazioni della sentenza *“Daily Mail”* sono state riprese, ed ulteriormente ampliate, nella sentenza *“Cartesio”* (Corte di giustizia UE, 16 dicembre 2008, causa C-210/06). In tale pronuncia, la Corte, dopo aver ribadito che uno Stato membro ha la possibilità di impedire a una società soggetta al suo diritto nazionale di conservare tale *status* qualora intenda riorganizzarsi in un altro Stato membro trasferendo la sede nel territorio di quest’ultimo, ha ritenuto, tuttavia, contraria alla libertà di stabilimento la normativa interna di uno Stato membro che imponga ad una società lo scioglimento quale unica soluzione per trasferire la propria sede operativa in un altro Stato dell’Unione europea, negando la più agevole facoltà di “trasformazione”, cioè di passaggio, senza soluzione di continuità, ad una veste societaria disciplinata dal diritto dello Stato di accoglienza. (PT)

“Exit tax e coerenza del sistema dei beni di impresa” di L. MIELE e V. RUSSO, in Corr. Trib. 8/2010, pag. 630.

Per analizzare le giustificazioni addotte dagli Stati che applicano forme di *exit tax* per affermarne la compatibilità con il diritto comunitario, occorre ragionare in termini di misure strutturali e di “coerenza” del sistema oppure di misure antielusive, riferendo, nel caso italiano, tali ragionamenti all’art. 166 del TUIR.

Se si guarda alla natura di misura strutturale della disposizione interna, potrebbe affermarsi che la *exit tax* ivi prevista risponda al principio generale del reddito d’impresa, che impone la tassazione dei plusvalori maturati nel caso in cui i beni fuoriescano dal regime di impresa. Tale imposizione, espressamente avallata nella prassi dell’Agenzia delle Entrate (Ris. n. 409/E del 30 ottobre 2008), sembrerebbe altresì conforme, per molti versi, alla direttiva 90/434/CEE del 23 luglio 1990, come modificata dalla direttiva 2005/19/CE del 17 febbraio 2005, che, con riferimento alle fusioni transnazionali – con cui il trasferimento di residenza presenta evidenti analogie –, legittima l’assoggettamento a tassazione dei plusvalori latenti relativi a beni che, per effetto dell’operazione, perdano il criterio personale di collegamento con il territorio dello Stato (in quanto non confluiti in una stabile organizzazione della società fusa).

Vi è tuttavia da osservare che le argomentazioni di “coerenza” del sistema fiscale sin qui addotte trovano un limite nella più recente giurisprudenza della Corte di giustizia europea, che sembra sempre più circoscrivere l’ambito di applicazione del principio postulando l’esistenza di una coerenza impositiva a livello ultraterritoriale, con la conseguenza che, nella fattispecie, la continuazione “altrove” dell’attività di impresa non configurerebbe “decommercializzazione” funzionale dei beni ad essa relativi.

Peraltro, la normativa italiana appare difficilmente giustificabile anche sulla base di ragioni antielusive, considerato che il pagamento immediato delle *exit tax*, senza tener conto né delle

effettive finalità del trasferimento della residenza né della durata della eventuale permanenza del contribuente nello Stato di destinazione, risulta indiscriminatamente dovuto anche in assenza di qualsivoglia comportamento elusivo.

Infine, sotto il profilo della conformità ai principi enunciati nella direttiva 2005/19/CE, motivazioni analoghe a quelle sopra riportate non sono valse ad interrompere procedure di infrazione avviate dalla Commissione UE nei confronti di altri Paesi membri con normative interne simili a quella italiana.

Alla luce dei recenti orientamenti comunitari, sembrerebbe, pertanto, che la sospensione della tassazione delle plusvalenze maturate alla data del trasferimento di residenza fiscale, sino al momento dell'effettiva disposizione dei beni medesimi ovvero del trasferimento in uno Stato terzo, costituisca la sola modalità tecnica compatibile con il diritto comunitario e, in particolare, con la piena realizzazione della libertà di stabilimento. Tale impostazione pone tuttavia rilevanti problemi di applicazione in ragione della particolare complessità che caratterizza il sistema dei beni d'impresa rispetto, ad esempio, a quelli delle persone fisiche. Il tema riguarda, in particolare, non solo la determinazione del reddito del periodo di imposta ma anche l'accertamento (e i tempi dell'accertamento) delle imposte dovute per quel periodo di imposta; inoltre, qualunque sia la modalità a mezzo della quale differire fiscalmente la tassazione della plusvalenza, è ragionevole ipotizzare che occorra prevedere degli obblighi di registrazione per il contribuente e/o scambi di informazioni adeguati e, qualora necessario, attivare lo strumento dell'assistenza nella riscossione delle imposte tra autorità fiscali.

Nel rilevare, infine, in via incidentale, che il tema della libertà di stabilimento viene in considerazione anche con riferimento ai criteri di riconoscimento da parte dell'ordinamento di arrivo dei beni che in questo vengono immessi, si dà conto della prassi dell'Agenzia delle Entrate (Ris. n. 345/E del 5 agosto 2008, *ndr*) che fa dipendere la determinazione dei valori di ingresso dalla continuità o discontinuità giuridica e dalla applicazione o meno di una *exit tax* da parte del paese di provenienza: tale interpretazione, pur presentando margini di criticità, non sembra determinare incompatibilità con gli orientamenti comunitari. (PT)

“L'esterovestizione societaria: disciplina sostanziale e profili operativi” di M. THIONE, ne Il fisco 4/2010, fasc. n. 1, pag. 542.

L'articolo si occupa delle problematiche connesse al fenomeno della cd. “estero-vestizione societaria”, richiamando le norme sia nazionali che convenzionali sulla residenza fiscale delle persone giuridiche e sulla presunzione e determinazione della residenza.

Secondo l'A., la normativa nazionale e convenzionale in vigore presenta numerose problematiche applicative, dalle quali emerge il pericolo di possibili disarmonie con i principi costituzionali (capacità contributiva, diritto di difesa, diritto ad un giusto processo) e comunitari (libertà di stabilimento). Criticità derivano, in particolare, dalla difficoltà per il contribuente di fornire prova contraria idonea a disinnescare le presunzioni legali relative in materia di estero-vestizione. Inoltre, significative lacune normative emergono circa la notificazione degli atti impositivi ai soggetti estero-vestiti; la problematica, lungi dal costituire un tema secondario di ordine procedurale, assume un'importanza fondamentale. Da ciò deriva, per l'A., la necessità di un intervento legislativo nella specifica materia, considerato che la garanzia della conoscibilità dell'atto da parte del contribuente accertato costituisce presupposto necessario per un pieno esercizio del diritto di difesa. (PM).

“Scissione in società di nuova costituzione. Profili elusivi e riporto delle perdite fiscali” di G. VISENTIN, ne Il fisco 8/2010, fasc. n. 1, pag. 1157.

Gli interventi di riorganizzazione aziendale, attuati mediante operazioni di scissione, coniugate a fusioni societarie, possono comportare problematiche connesse ai profili di elusività che connotano tali operazioni.

Dopo aver analizzato le regole antielusive generali di cui all'art. 37-bis del DPR n. 600/1973, l'Autore si sofferma sul particolare aspetto inerente i limiti al riporto delle perdite fiscali in caso di operazioni straordinarie di fusione (art. 172, comma 7, del TUIR) e di scissione (art. 173, comma 10, del TUIR).

Al riguardo, sottolinea come l'Amministrazione finanziaria abbia, con spirito interpretativo lungimirante, ammesso l'inapplicabilità dei vincoli limitativi (*equity test e vitality test*) al riporto delle perdite fiscali nelle scissioni a favore di società neo-costituite, riconoscendo che presso queste ultime non si possa conseguire un "depotenziamento" (*rectius*: un intento elusivo) rispetto ad un passato in cui dette società ancora non esistevano.

Anche relativamente all'applicazione della disciplina generale di cui all'art. 37-bis del DPR n. 600/1973 – pur constatando a tutt'oggi difformi, e talvolta contrastanti, interpretazioni – ritiene possa ragionevolmente ravvisarsi un intento dell'Amministrazione a riconoscere la legittimità di operazioni complesse (quali le scissioni seguite da fusioni), nel presupposto, tuttavia, che le stesse non comportino lo scioglimento di compagini sociali finalizzato alla sottrazione di beni di primo grado (in particolare, immobili) al regime d'impresa, ovvero determinino un illegittimo trasferimento e/o utilizzo di perdite fiscali in capo a società diverse da quelle che le hanno prodotte.

Alla luce di quanto descritto, è dell'opinione che operazioni strutturate aventi finalità riorganizzative, poste in essere anche mediante operazioni di scissione di asset a favore di beneficiarie neo-costituite (eventualmente seguite da incorporazioni nel socio unico della beneficiaria stessa) – sui presupposti sopra indicati – non pongano problematiche in termini di elusività. (PT)

Prassi Amministrativa

IRES – Riallineamento dei valori contabili e fiscali – Conferimento trattamento fiscale dell'avviamento.

Circ. Agenzia delle Entrate 4 marzo 2010, n. 8/E, nel sito web www.agenziaentrate.it.

L'Agenzia delle Entrate fornisce dei chiarimenti in merito all'opzione esercitabile dai soggetti che adottano i principi contabili internazionali per il cd. "riallineamento" dei valori contabili e fiscali, di cui all'art. 15 del DL 29 novembre 2008, n. 185, con particolare riguardo alle ipotesi di conferimento di azienda. In particolare, l'Agenzia chiarisce, tra l'altro che:

- tra i valori fiscali trasferiti dalla conferente alla conferitaria non è compreso il valore dell'avviamento, il quale resta in capo alla prima anche se contabilmente è stornato per rilevare la partecipazione ricevuta e la corrispondente plusvalenza sulla base dei valori di perizia;
- l'operazione di conferimento che determina lo storno contabile dell'avviamento è di natura fiscalmente neutrale e, come tale, non può costituire una ipotesi di realizzo di plusvalenze e minusvalenze in capo al soggetto conferente;
- in virtù del principio di neutralità il soggetto conferente deve conservare, in relazione dell'asset avviamento, il medesimo regime fiscale di deduzione applicabile ante conferimento;
- pertanto, la conferente attribuirà alla partecipazione un costo fiscale pari a quello dei beni conferiti diversi dall'avviamento e potrà proseguire nel processo di ammortamento fiscale di quest'ultimo valore.

IRES – Riporto delle perdite fiscali – Fusione e scissione di società che partecipano ad un consolidato fiscale nazionale.

Circ. Agenzia delle Entrate 9 marzo 2010, n. 9/E, nel sito web www.agenziaentrate.it.

Per le operazioni di fusione e scissione che non interrompono l'opzione per il consolidato fiscale nazionale, le disposizioni che limitano il riporto delle perdite ai sensi degli artt. 172 comma 7 e 173

comma 10 del TUIR troveranno applicazione solo con riferimento alle perdite prodotte anteriormente alla tassazione di gruppo.

Non occorre, quindi, applicare il c.d. "test di vitalità" e il limite del patrimonio netto alle perdite maturate dalle società partecipanti che procedono alla fusione negli esercizi di validità dell'opzione. Infatti, in tale circostanza, non è possibile ipotizzare alcuna manovra elusiva tesa al trasferimento di perdite tra soggetti diversi.

La libertà di riporto delle perdite senza limitazioni riguarda anche i casi di scissione: in particolare, gli importi della scissa già assegnati al gruppo fiscale non subiranno alcun trasferimento alla beneficiaria e potranno continuare a essere riportati all'interno del consolidato senza condizioni.

IRES – IVA – Risposte fornite nel corso degli incontri con la stampa specializzata.

Circ. Agenzia delle Entrate 12 marzo 2010, n. 12/E, nel sito web www.agenziaentrate.it

La circolare contiene le risposte fornite in occasione degli incontri con gli esperti della stampa specializzata, relative a quesiti concernenti l'applicazione di visto di conformità, l'applicazione delle disposizioni sulle compensazioni e crediti IVA, l'esclusione da imposizione degli aumenti di capitale, le agevolazioni Tremonti-ter, la rivalutazione dei terreni e delle quote, lo scudo fiscale e gli studi di settore.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

IRES – Redditi di impresa – Deducibilità dei costi – Principi di inerenza e competenza – Criteri di valutazione.

IRES – Redditi di impresa – Spese sostenute da società con sede centrale straniera – Stabile organizzazione in Italia di capogruppo estera – Deducibilità delle spese di regia – Condizioni – Requisito dell'inerenza dei costi e relativa iscrizione nel conto economico – Necessità – Rilevanza della relazione di certificazione del bilancio da parte della società di revisione – Sussiste.

Cass., sez. trib. 12 marzo 2009, n. 5926, in Boll. Trib. 1/2010, pag. 60, e in Giur. Imp 1/2010 *on line*, con nota di MICCINESI.

In tema di redditi di impresa le spese e gli altri componenti negativi (i costi) sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui risultano imputati al conto dei profitti e delle perdite relativo all'esercizio di competenza, che può essere verificato dall'Amministrazione finanziaria secondo i criteri di congruità e di coerenza, tenendo conto anche della relazione della società di revisione.

Con nota di E. ORSI, "La rilevanza fiscale della relazione di revisione ai fini della deducibilità delle spese di regia all'interno dei gruppi multinazionali".

IRES – Abuso di diritto – Principio antielusivo – Fonte – Principi generali – Applicazione – Caso di specie.

Cass., sez. trib. 26 febbraio 2010, n. 4737, in Rass. Trib. Cass. 3/2010, pag. 5.

Sussiste nel nostro ordinamento un generale principio antielusivo, la cui fonte, in tema di tributi "armonizzati" è reperibile nel diritto e nella giurisprudenza comunitaria: per gli altri tributi – quali quelli diretti – è reperibile nelle norme costituzionali che sanciscono il criterio di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione (art. 53 Cost., 1° e 2° comma), costituendo il

fondamento sia delle norme impositive in senso stretto, sia di quelle che attribuiscono al contribuente vantaggi o benefici di qualsiasi genere: sicché non è lecito al contribuente trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustificano l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale.

Tale distorto utilizzo ben può avvenire a vantaggio di un soggetto che sia giuridicamente terzo rispetto alla pattuizione elusiva, ma su cui ricadono i benefici della pattuizione stessa (nel caso di specie una società con sede a Dublino aveva acquistato da un'altra società i diritti di sfruttamento dell'immagine degli atleti legati società appartenenti alla medesima holding ed il relativo compenso veniva versato agli atleti stessi i quali conseguentemente percepivano di fatto ulteriori guadagni, tanto che il noto calciatore coinvolto nella vicenda giudiziaria ebbe a incassare a questo titolo, nel 1994, oltre un miliardo e mezzo di lire; la Corte ha però ritenuto legittima la tesi dell'Amministrazione secondo cui questo ulteriore compenso andava conteggiato ai fini IRPEF)

REDDITI DI CAPITALE

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Redditi di capitale – Accertamento – Versamento soci – Presunzione di fruttuosità – Finanziamento – Dividendo non incassato – Sussiste – Reddito di capitale – Sussiste.

Cass., sez. trib. 29 aprile 2009, n. 10030, in Rass. Trib. 1/2010, pag. 199.

Qualora i soci di una società commerciale non incassino i dividendi, tale comportamento può essere assunto, in via presuntiva, alla stregua di un finanziamento a favore della società dal quale presumere, conseguentemente un reddito di capitale.

Con nota di commento di V. FICARI, "Mancato incasso del dividendo, delibera di distribuzione e presunzione di finanziamento fruttifero a favore di una "piccola" società di capitali".

26) REDDITI DI IMPRESA

Dottrina

"Le nuove rettifiche di consolidamento" di F. CIANI, in Boll. Trib. 3/2010, pag. 190.

L'articolo contiene un'ampia disamina dell'evoluzione normativa delle cd. rettifiche di consolidamento che, se in origine davano un particolare *appeal* all'istituto del consolidato fiscale, hanno poi subito una drastica riduzione e sono state sostituite da agevolazioni connesse alla disciplina che limita la deducibilità degli interessi passivi, secondo modalità di funzionamento che comunque sono diverse a seconda dell'attività (industriale/commerciale o finanziaria) svolta dalla società partecipante al consolidato fiscale.

In merito alle "vecchie" rettifiche, l'A. osserva, in relazione a quella in tema di cessioni effettuate in neutralità, che la sua eliminazione fa degradare il consolidato ad una mera compensazione tra

crediti e debiti fiscali e, in relazione a quella sui dividendi, che ha il pregio di eliminare una disparità di trattamento in relazione alle partecipazioni estere.

Per quanto riguarda le “nuove” rettifiche, l’A. solleva alcuni dubbi applicativi allorché la società che sostiene l’onere degli interessi passivi sia “di comodo” nonché quando sia soggetta ad una addizionale IRES (ad es. i produttori di energia elettrica). Più in generale, l’A. si chiede se, nel consolidato fiscale “non finanziario”, il travaso *intercompany* delle eccedenze di interessi passivi rispetto al ROL sia obbligatorio, come per le perdite fiscali, o facoltativo, propendendo per quest’ultima soluzione. (NM)

“Valutazione al <<fair value>> di crediti acquistati pro soluto: il regime fiscale delle plusvalenze iscritte in bilancio” di D. STEVANATO, in Dial trib. 1/2010, pag. 78.

Con la risoluzione n. 189/E del 2009, l’Agenzia dell’Entrate ha esaminato le conseguenze fiscali derivanti dalla valutazione al *fair value* di crediti acquistati da una società finanziaria IAS *adopter* con la clausola pro-soluto. La rilevanza fiscale della rivalutazione di bilancio è stata motivata dall’Agenzia non già in base agli IAS, bensì postulando una asserita simmetria tra svalutazioni e rivalutazioni, nell’ambito dell’art. 106, comma 3, del TUIR, che avrebbe l’effetto di derogare al principio di irrilevanza delle plusvalenze iscritte di cui all’art. 110, comma 1, lett. c), del TUIR.

Secondo l’A., tale conclusione suscita perplessità sia per quanto riguarda l’interpretazione dell’art. 106, comma 3, del TUIR che l’applicabilità di tale norma all’acquisto di crediti pro-soluto. Infatti, se è vero che il comma 3 dell’art. 106, applicabile alle banche e agli intermediari finanziari, tende a far coincidere il valore fiscalmente riconosciuto dei crediti con il valore di bilancio, ciò tuttavia vale solo per le svalutazioni e le conseguenti riprese di valore, ma non necessariamente per le rivalutazioni rispetto al costo di acquisizione, cioè le vere e proprie plusvalenze iscritte in bilancio. È discutibile che tale disposizione prevalga sull’art. 110 del TUIR e sul principio di irrilevanza delle plusvalenze iscritte, proprio perché il citato art. 106, comma 3, del TUIR si occupa del diverso profilo delle svalutazioni e degli accantonamenti dei rischi su crediti. Affermare da ciò un principio di simmetria (se le svalutazioni di bilancio assumo rilevanza, ciò deve valere anche per le rivalutazioni del costo di acquisto) è un passaggio logico indimostrato. Innanzitutto, l’irrilevanza delle plusvalenze iscritte opera normalmente anche in relazione a beni il cui costo di acquisto è deducibile sulla base di un processo valutativo (è il caso, ad es., dell’ammortamento dei beni materiali e immateriali, oppure della svalutazione delle obbligazioni a valore normale). In secondo luogo, il dato letterale del comma 3 dell’art. 106, che si riferisce alle svalutazioni dei crediti e non alle rivalutazioni rispetto al costo di acquisto, rende plausibile il principio generale dell’irrilevanza delle plusvalenze iscritte. Si consideri del resto che anche in altre fattispecie, come quello delle obbligazioni costituenti immobilizzazioni finanziarie, sono tassabili le riprese di valore (cioè le rivalutazioni fino a concorrenza delle minusvalenze dedotte), ma non le plusvalenze iscritte (art. 110, comma 1, lett. c), ultimo periodo, del TUIR). A riprova che il principio di sterilizzazione fiscale delle plusvalenze iscritte è compatibile con un regime di deducibilità delle minusvalenze e delle svalutazioni rilevate a bilancio.

D’altra parte, l’abrogazione della rilevanza fiscale delle plusvalenze iscritte non è affatto una norma di favore, essendo volta ad eliminare uno strumento di pianificazione fiscale per le imprese (rivalutazione in presenza di perdite). In conclusione, secondo l’A., l’adeguamento automatico del valore fiscale dei crediti rispetto al valore di bilancio opera soltanto “verso il basso”, ma non in relazione a plusvalori rispetto al costo di acquisizione o al valore originario di iscrizione.

Altro aspetto ancor meno convincente della risoluzione è l’applicazione del citato comma 3 dell’art. 106 del TUIR all’acquisto di crediti pro-soluto. Sotto tale profilo, la risposta dell’Agenzia, anche a prescindere dall’interpretazione fornita con riguardo all’art. 106, comma 3, del TUIR ed alla sua prevalenza rispetto al principio di irrilevanza delle plusvalenze iscritte, è sicuramente non pertinente al caso di specie, posto che non si tratta di crediti derivanti da operazioni di erogazione di credito alla clientela: il prezzo pagato per l’acquisto del credito pro-soluto non è infatti un finanziamento all’impresa cedente, ma il corrispettivo per il trasferimento di un bene che, non essendo oggetto di negoziazione secondo gli IAS, era da includersi fiscalmente tra

immobilizzazioni finanziarie e, quindi, tra i beni "plusvalenti" in relazione ai quali i maggiori valori iscritti in bilancio sono irrilevanti. (FDA)

"Cessioni *pro soluto*: revisioni normative e giurisprudenziali", di F. TUNDO, in Corr. Trib. 9/2010, pag. 699.

L'articolo esamina talune problematiche inerenti il regime tributario della cessione di crediti con formula *pro soluto*. Tale regime è stato oggetto di numerose pronunce di legittimità e l'indirizzo maggioritario che ne è scaturito è quello di non riconoscere automaticamente la deducibilità fiscale della eventuale perdita alla cessione, quand'anche essa abbia luogo con la formula *pro soluto*, ritenendo necessaria la dimostrazione di elementi ulteriori (la certezza e la precisione della perdita).

L'A. ritiene che sia in atto una inversione di tale tendenza giurisprudenziale. E' stato affermato, infatti, che, ai fini della verifica dell'esistenza degli elementi certi e precisi, è possibile documentare l'oggettiva definitività della perdita, confrontando "ad esempio, il prezzo stimato del credito rispetto al suo valore nominale".

O ancora, in tema di deducibilità della perdita derivante dalla cessione "*pro soluto*" dei crediti, la scelta imprenditoriale di transigere con il proprio debitore non rende indeducibile la componente negativa, in quanto il legislatore ha riguardo solo alla "oggettività" della perdita e non pone nessuna limitazione a seconda della sua causa di produzione. L'imprenditore, quindi, in base a considerazioni di strategia generale, potrebbe legittimamente compiere operazioni di per sé stesse antieconomiche in vista ed in funzione di benefici economici su altri fronti.

In tale contesto, secondo l'A., la prospettiva corretta sarebbe quella di ritenere che la cessione con la formula *pro soluto* sia, di per sé, elemento certo e preciso e quindi definitivo, restando in facoltà dell'Amministrazione finanziaria di contrastarla, non perché non sono stati forniti (ulteriori) elementi documentali circa l'asserita perdita, ma perché presenti eventualmente dei profili elusivi.(PM).

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Reddito d'impresa – Costi deducibili – Consorzio – Società consorziata – principio di ineranza – Art. 75, TUIR (ante 2004) – Costi sostenuti dalla società consortile – Diretta riferibilità alla società consorziata – Necessità.

Reddito d'impresa – Ineranza – Consorzio – Società consorziata – Principio di ineranza – Art. 75, TUIR (ante 2004) – Costi sostenuti dalla società consortile – Diretta riferibilità alla società consorziata – Necessità.

Cass., sez. trib. 28 ottobre 2009, n. 22790, in Giur. Imp. 1/2010, *on line*.

La società consorziata (come pure il consorzio) è parte del rapporto tributario avente ad oggetto il risultato della propria attività economica.

Conseguentemente la parte di spesa affrontata da ciascuna società, in base al patto consortile, per assicurarsi vantaggi derivanti dall'istituzione del consorzio, non ha in se stessa, indefettibilmente, la connotazione dell'ineranza, essendo ogni consorziata tenuta a dimostrare se, ed in quale misura, tale spesa sia stata effettivamente sostenuta dal consorzio e si riferisca (anche) ad attività o beni propri, da cui siano derivati ricavi od altri proventi che abbiano concorso a formarne il reddito.

Con nota di commento di G. CIRINEI.

Reddito di impresa – Costi deducibili – Assicurazione infortuni del personale – Costo non riferibile ad attività o beni da cui derivano ricavi – Art. 75, TUIR (ante 2004) – Deducibilità – Esclusione.

Cass., sez. trib. 30 dicembre 2009, n. 28004, in Giur. Imp. 1/2010, *on line*.

I costi relativi all'assicurazione per infortuni del personale con qualifica di dirigente, impiegato e quadro – che nella specie era prevista da un accordo sindacale – non sono riferibili ad attività o a beni da cui derivanti ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito.

Conseguentemente non sono deducibili *ex art. 75 (ora 109)* del TUIR dal reddito di impresa.

Con nota di commento di A. COGLIATI DEZZA.

Reddito di impresa – Inerenza – Prova – Operazioni fittizie – Prova dell'ufficio – Prevalenza sulla documentazione contabile – Risoluzione contrattuale – Convenienza per l'impresa – Art. 74, TUIR (ante 2004) – Inerenza del costo sopportato – Riconoscimento.

Cass., sez. trib. 20 gennaio 2010, n. 870, in Giur. Imp. 1/2010, *on line*.

Le presunzioni di fittizietà di operazioni possono prevalere sulla regolarità dei documenti contabili dell'impresa ove tale fittizietà trovasse il proprio riscontro nell'assenza di vantaggi (beni o servizi) conseguiti dalla contribuente, a fronte del sostenimento dei relative costi.

Conseguentemente non può essere negata – ai sensi dell'art. 74, TUIR (nella versione precedente all'introduzione dell'IRES) – l'inerenza del costo sopportato per la risoluzione di un contratto non più conveniente per l'imprenditore.

Con nota di commento di N. PENNELLA.

Redditi di impresa – Determinazione del reddito – Detrazioni – Interessi passivi – Rapporto di deducibilità *ex art. 58 del DPR 597/1973* – Determinazione – Interessi moratori su crediti in sofferenza – Computo – Legittimità.

Imposte sui redditi – Redditi di impresa – Interessi su crediti di imposta – Computabilità – Esclusione.

Cass., sez. trib. 12 febbraio 2010, n. 3426, in Rass. Trib. Cass., 2/2010, pag. 18.

Ai fini della determinazione della parte di interessi passivi deducibile dal reddito d'impresa e corrispondente al rapporto previsto dall'art. 58, comma 1, DPR 29 settembre 1973, n. 597 (applicabile *ratione temporis*), vanno computati nel calcolo di detto rapporto anche gli interessi di mora su crediti in sofferenza maturati nel periodo d'imposta.

Gli interessi maturati sui crediti di imposta, nei confronti dell'amministrazione, da una società di capitali nel vigore dei DPR 29 settembre 1973, n. 597, 598 e 599, ancorché iscritti nel conto dei profitti e delle perdite, non vanno assoggettati ad IRPEG e ad ILOR, perché hanno natura compensativa e, quindi, non sono qualificabili né come reddito di capitale né come reddito di impresa.

Commissioni tributarie di merito

Redditi di impresa – Base imponibile – Formazione – Componenti negativi – Art. 110 (ex 76), DPR 22 dicembre 1986, n. 917 – Operazioni economiche – Soggetti residenti in Paesi aventi regime fiscale privilegiato – Deducibilità.

Comm. Trib. prov. di Treviso, sez. I, 22 settembre 2009, n. 81, in Rass. Trib. 1/2010, pag. 225.

E' legittima la ripresa fiscale in merito ai costi sostenuti nelle operazioni poste in essere con soggetti economici residenti in Paesi aventi regime fiscale privilegiato laddove non sia dimostrato un apprezzabile interesse economico, particolarmente quando l'entità degli oneri non è bilanciata da risultati migliori di quelli ottenibili attraverso la comparazione con altri operatori non residenti.

Con nota di commento di E. CERIANA, "Il mancato rispetto della procedura di cui all'art. 110, comma 11, del TUIR determina la nullità dell'avviso di accertamento".

28) REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

Dottrina

"Anticipo d'imposta sul TFR – Esame delle possibilità di recupero del credito d'imposta rivalutato" di C. CALDOGNETTO, ne Il fisco 6/2010, fasc. n. 1, pag. 823.

L'A. esamina la disciplina di recupero del credito d'imposta, con le relative rivalutazioni, corrispondente al versamento, negli anni 1997 e 1998, dell'anticipo d'imposta sul TFR di cui alla L. n. 662/1996. L'utilizzo in compensazione di tale credito, infatti, può avvenire solo con le ritenute applicate in caso di erogazione del TFR o con l'imposta sostitutiva dell'11% dovuta sulle rivalutazioni del TFR. (SG)

"L'esenzione contributiva per i piani di *stock option*", di F. DELLI FALCONI e G. MARIANETTI, in Corr. Trib. 5/2010, pag. 345.

Nell'ambito delle modifiche del regime fiscale delle *stock option* intervenute negli ultimi anni erano sorte alcune problematiche di carattere contributivo che l'INPS, con la circolare n. 123/2009, ha in parte risolto. I dubbi interpretativi in merito al regime di contributivo introdotto in sede di conversione del decreto legge 112/2008, dalla Legge 133/2008 e, cioè di una generalizzata esenzione contributiva, dipendono dall'assenza nell'ordinamento italiano di una nozione di "piano di *stock option*". Se ci si confronta con la prassi che negli ultimi decenni ha caratterizzato il fenomeno, si dovrebbe concludere che una caratteristica indefettibile di un piano di *stock option* è l'attribuzione al beneficiario di un diritto alla sottoscrizione (diritto di opzione) di titoli azionari; nel momento in cui il dipendente partecipa ad un piano, dunque, non riceve immediatamente una "azione", ma unicamente un diritto, spesso condizionato e tutt'altro che certo, ad una futura partecipazione al capitale di una società. Seguendo tale strada interpretativa dovrebbero restare esclusi dall'esenzione contributiva tutti quei piani di azionariato che si caratterizzano per l'immediata assegnazione di azioni (ccdd. Piani di *stock grant*). L'Inps, nella circolare citata precisa, al riguardo, che la norma di esenzione non subordina ad alcuna condizione l'esclusione dall'imponibile contributivo dei redditi derivanti dall'esercizio di piani di *stock option* e, pertanto, la differenza tra il valore di mercato delle azioni al momento dell'esercizio del diritto di opzione e il prezzo pagato dal dipendente è escluso dalla base imponibile contributiva. L'Inps aggiunge che in assenza nella legislazione italiana di una definizione giuridica di *stock option* dev'essere ritenere, che il regime di esenzione contributiva trovi applicazione anche per i piani azionari non generalizzati che prevedano, previo rispetto di determinate condizioni (es. previsione di un termine per l'esercizio dell'opzione; raggiungimento di determinati livelli di performance aziendale; essere alle dipendenze della società al momento dell'esercizio dell'opzione ecc.), l'assegnazione a titolo gratuito delle azioni. Gli AA. criticano la condizione di "gratuità" dell'assegnazione richiesta dall'Inps per individuare i piani di *stock option* che ricadono nel regime di esenzione contributiva, posto che una delle caratteristiche presenti in un piano di *stock option* è proprio la necessità che l'assegnazione delle azioni delle azioni non avvenga gratuitamente. Secondo gli Autori, l'unica

vera caratteristica che contraddistingue un piano di *stock option* rispetto ad altri piani di incentivazione azionaria è l'attribuzione di un diritto, cui segue, in un momento temporalmente successivo, l'esercizio dello stesso da parte del beneficiario e la conseguente assegnazione delle azioni allo stesso. (CLP)

“Contribuzioni previdenziali: omessa rivalsa e ricadute fiscali” di F. PETRUCCI, Corr. Trib. 6/2010, pag. 479.

L'A. esamina le conseguenze, sia ai fini Irpef, sia del reddito d'impresa, derivanti dal mancato recupero o rimborso delle contribuzioni per la quota a carico del dipendente, e ciò specialmente ai fini della formazione dell'imponibile di cui all'art. 51 del TUIR. L'A. ritiene, a nostro avviso correttamente, che la conseguenza della rinuncia alla rivalsa nei confronti del dipendente si risolve nella “nascita” di una maggiorazione sostanziale della retribuzione, nel senso che l'imponibile fiscale non risulterà depurato della quota dei contributi a carico del dipendente. La lett. a) dell'art.51 si limita, infatti, a precisare che i contributi a carico del datore di lavoro e del lavoratore non concorrono alla formazione del reddito da lavoro, senza dettare ulteriori particolari condizioni e senza soffermarsi su eventuali risvolti nascenti dalle concrete vicende del rapporto di lavoro o dalla regolamentazione dei relativi aspetti retributivi. Ai fini del reddito d'impresa sembra pacifica la deducibilità dal reddito di impresa degli oneri contributivi accollati dal datore di lavoro ai sensi dell'art. 95, comma 1, del TUIR, anche volendo attribuire a tali forme di accollo natura di una sostanziale erogazione liberale. (CLP)

Prassi Amministrativa

Redditi di lavoro dipendente – Modello 730/2010 – Redditi 2009 – Adempimenti dei sostituti di imposta, dai Centri di assistenza fiscale per lavoratori dipendenti e dai professionisti abilitati.

Circ. Agenzia delle Entrate 27 marzo 2010, n. 16/E, nel sito web www.agenziaentrate.it.

L'Agenzia fornisce chiarimenti in merito alla presentazione del Mod. 730/2010 relativo ai redditi 2009 all'assistenza fiscale prestata dai sostituti d'imposta, dai Caf dipendenti e dai professionisti abilitati alle operazioni di conguaglio.

Redditi di lavoro dipendente – Chiarimenti.

Ris. Agenzia delle Entrate 29 marzo 2010, n. 26/E., in Tax Newsletter on line.

L'Agenzia delle entrate riepiloga alcuni chiarimenti dalla stessa forniti – in occasione di incontri con la stampa specializzata – in materia di tassazione del reddito da lavoro dipendente, precisando, in particolare, che:

- l'importo del valore nominale del *ticket restaurant* che eccede il limite di 5,29 € concorre alla formazione del reddito da lavoro dipendente, in quanto tale importo non può essere considerato assorbibile dalla franchigia di esenzione di 258,23 € prevista dall'art. 51, comma 3, del TUIR non costituendo i *ticket restaurant* erogazioni in natura;
- non rientrano nell'esclusione dalla formazione del reddito di lavoro dipendente, di cui all'art. 51, comma 2, lett. f) del TUIR, quelle prestazioni di utilità sociale riconosciute dal datore di lavoro sottoforma di erogazioni di somme, anche indirette, che possono consistere in rimborsi o anticipazioni di spese sostenute dal dipendente;
- in caso di erogazioni in natura, il valore normale di cui all'art. 51, comma 3, del TUIR, da assumere ai fini della determinazione del reddito di lavoro dipendente, può essere costituito

dal prezzo scontato che il fornitore pratica sulla base di apposite convenzioni ricorrenti nella prassi commerciale, compresa l'eventuale convenzione stipulata con il datore di lavoro.

Giurisprudenza

Redditi di lavoro dipendente – Licenziamento ingiustificato – indennità percepita a titolo di risarcimento – Imponibilità – Artt. 6 e 48, DPR n. 917/1986.

Cass., sez. trib. 25 gennaio 2010, n. 1349, ne Il fisco on line.

L'indennità prevista dal contratto collettivo dei dirigenti di aziende industriali per l'ipotesi di licenziamento ingiustificato o di recesso per giusta causa è assoggettata a tassazione separata e a ritenuta d'acconto, atteso che, secondo la disciplina dettata dal DPR 22 dicembre 1986, n. 911, artt. 6 e 16, tutte le indennità conseguite dal lavoratore a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi, esclusi quelli dipendenti da invalidità permanente o da morte, e quindi tutte le indennità aventi causa o che traggano comunque origine dal rapporto di lavoro, comprese le indennità per la risoluzione del rapporto per illegittimo comportamento del datore di lavoro, costituiscono redditi da lavoro dipendente. E' comunque onere del contribuente, dimostrare che l'indennità si riferisce (in tutto o in parte) a voci di risarcimento puro, esenti da tassazioni, e non è sufficiente che sia precisato che essa ha carattere risarcitorio, perché costituisce risarcimento anche il ristoro di emolumenti non percepiti, tassabili ai sensi del DPR 22 dicembre 1986, n. 917, art. 6, comma 2.

Reddito di lavoro dipendente – Risarcimento del danno da demansionamento – Assimilazione al reddito da lavoro dipendente – Valutazione in fatto – Necessità.

Cass., sez. trib. 19 marzo 2010, n. 6754, in Rass. Trib. Cass. 3/2010, pag. 24.

Poiché, in base al dettato del DPR 22 dicembre 1986, n. 917, art. 6, comma 2, le somme percepite dal contribuente a titolo risarcitorio costituiscono reddito imponibile, solo quando abbiano la funzione di reintegrare un danno concretatosi nella mancata percezione di redditi ne consegue che le somme erogate dal datore di lavoro a titolo di risarcimento per il demansionamento subito dal lavoratore dirigente industriale possono subire il trattamento fiscale proprio dei redditi di lavoro solo a seguito di una compiuta valutazione delle circostanze in cui sono state erogate.

33) RITENUTE ALLA FONTE

Giurisprudenza

Corte di Giustizia CE

Ritenute alla fonte – Questioni generali – Diritto comunitario – Libertà di stabilimento – Ritenute alla fonte – Diretta n. 90/435/CE – Ambito soggettivo di applicazione della direttiva – Dividendi corrisposti a società che riveste una forma giuridica non compresa nell'allegato alla direttiva – Non rientrano – Discriminazione rispetto a società costituite in una delle forme elencate nell'allegato – Non sussiste.

Corte di Giust. CE, sez. I, 1° ottobre 2009, n. C-247/08, in Rass. Trib. 1/2010, pag. 239.

L'applicazione di una ritenuta alla fonte sui dividendi in uscita non contrasta con la direttiva "madre-figlia" (direttiva n. 90/435/CEE) quando la società madre beneficiaria dei dividendi riveste

una forma giuridica diversa da quelle previste dall'elenco annesso alla medesima direttiva, il quale ha carattere esaustivo. Il fatto di riservare il più favorevole regime ivi previsto alle società ed enti costituiti in una delle forme giuridiche enumerate dalla direttiva non può, d'altronde, essere considerato quale violazione – da parte della normativa comunitaria derivata – delle norme del Trattato disciplinanti la libertà di stabilimento, tuttavia occorre valutare se una disposizione nazionale implicante l'applicazione di una ritenuta alla fonte sui dividendi in uscita, in sé considerata, possa comportare una restrizione di tale libertà a scapito delle società non residenti.

Con nota di commento di M. MARZANO, "Ritenute alla fonte sui dividendi in uscita tra limiti applicativi della direttiva madre-figlia e libertà fondamentali".

40) BOLLO (Imposta di)

Dottrina

“Riflessioni sul trattamento fiscale ai fini dell'imposta di bollo dei certificati di deposito e dei buoni fruttiferi materiali o immateriali emessi dalle banche e dei relativi atti e documenti” di M. PULCINI, in Boll. Trib. 2/2010, pag. 105.

L'A., premesso che la Tabella dell'imposta di bollo menziona, esentandoli dal tributo, i soli buoni fruttiferi (BF) e non anche i certificati di deposito (CD) ma che non sussistono, anche a giudizio dell'ABI, elementi di carattere logico e sistematico per giustificare un diverso trattamento stante la medesima funzione di strumenti di raccolta per le banche, esamina il trattamento applicabile ai contratti stipulati per la loro sottoscrizione ed esprime l'avviso che, trattandosi di strumenti finanziari, valga anche per essi l'esenzione disposta per gli atti necessari alla creazione, emissione ecc. di titoli di debito negoziabili emessi in serie. Infatti, riflette l'A., con il recepimento della disciplina MIFID, ai CD ed ai BF si applicano le ordinarie norme del TUF in tema di trasparenza e di sollecitazione all'investimento, il che presuppone la loro negoziabilità; inoltre, circa il requisito della "serialità" – che comunque non è richiesto dalla direttiva n. 335 del 1969 in tema di imposte indirette sulla raccolta di capitali – esso è rinvenibile anche nelle operazioni individuali qualora effettuate secondo tagli prefissati e condizioni standardizzate.

La seconda problematica trattata riguarda l'eventuale rilevanza della emissione di un CD dematerializzato” ai fini dell'applicazione della speciale disciplina in tema di bollo per i rapporti di conto corrente e di deposito, anche di titoli. L'A. contesta la prassi bancaria di assoggettare al tributo i CD anche in assenza di un loro effettivo deposito presso la banca, ritenendo che la presunzione di cui all'art. 6, c. 2, L. n. 146 del 1998 riguarda sì tutti i titoli dematerializzati – per la cui amministrazione e custodia sono sufficienti semplici scritture elettroniche – ma presuppone comunque l'apertura di un rapporto di deposito titoli bancario (con la conseguente applicabilità della ordinaria disciplina extratributaria) e l'immissione nello stesso del CD, il che non si verifica necessariamente, in quanto la titolarità di un CD dematerializzato può essere rappresentata con una semplice certificazione da parte dell'emittente. (NM)

43) IMPOSTA SOSTITUTIVA CREDITO

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Imposta sostitutiva credito – Imposte indirette – Imposta sostitutiva sui finanziamenti bancari – Cessione di credito correlata al finanziamento – Applicabilità – Condizioni.

Cass., sez. trib. 5 febbraio 2009, n. 2734, in Riv. Dir. Trib. 1/2010, II, pag. 3.

Dall'interpretazione letterale e logica dell'art. 15 del DPR n. 601/1973 si ricava che la norma, nella sua ampia latitudine (desumibile dal riferimento a "tutti i provvedimenti, atti, contratti e formalità inerenti alle operazioni"), include nell'agevolazione tutto quanto concerne non solo il finanziamento, ma anche la "modificazione ed estinzione" delle operazioni agevolate, elencando espressamente, tra gli atti fruanti dell'agevolazione, "le cessioni di credito stipulate in relazione a tali finanziamenti". Pertanto l'agevolazione trova applicazione anche rispetto ad una cessione che si articola e si realizza in un periodo di oltre otto anni e che sia effettuata in sostituzione di un precedente finanziamento anch'esso di durata superiore a diciotto mesi.

Con nota di commento di R. SURACI, "Imposta sostitutiva sui finanziamenti a medio e lungo termine e cessioni di crediti in favore di soggetti bancari".

47) IVA

Dottrina

"Le compensazioni IVA dal 1° gennaio 2010" di S. LA ROCCA, in Boll. Trib. 3/2010, pag. 197.

L'articolo esamina le novità in materia di compensazione dei crediti fiscali alla luce delle modifiche apportate dal D.L. n. 78/2009 (cd. Manovra d'estate 2009) e dalla legge di conversione n. 102/2009, tenendo conto anche dei successivi provvedimenti e prassi emanati dall'Agenzia delle Entrate. La riorganizzazione operata dall'art. 10 del citato decreto tramite un riordino delle norme concernenti il sistema delle compensazioni fiscali volto a renderlo più rigoroso, al fine di contrastare gli abusi e corrispondentemente per incrementare la liquidità delle imprese, si rende applicabile esclusivamente alle cd. "compensazioni orizzontali" tra un credito IVA (annuale o infrannuale) di importo superiore ad Euro 10.000 con qualunque debito per imposte o contributi dovuti, a decorrere dal giorno 16 del mese successivo a quello in cui la dichiarazione annuale (autonoma o unificata), dalla quale il credito emerge, sia stata presentata. (SG)

"La nuova territorialità dell'IVA. Una riforma a decorso lento e progressivo", di F. PETRONE, in Il fisco, 2010, pag. 1-1152.

La stabile organizzazione dopo le direttive IVA", di F. ROSSI RAGAZZI, in Corr. Trib. 11/2010, pag. 821.

Gli articoli riassumono le principali novità introdotte dal 1° gennaio 2010 in materia di IVA dal D.lgs. approvato il 22 gennaio 2010, che ha recepito le Direttive nn. 2008/8/CE, 2008/9/CE e 2008/117/CE, uniformando la disciplina nazionale a quella comunitaria.

Per Petrone, la novità principale riguarda la modifica della regola generale del luogo di tassazione delle prestazioni di servizi rese tra soggetti passivi (c.d. rapporti *business to business* o B2B) che muta dal criterio di tassazione nello Stato membro del prestatore a quello del committente. Resta invariato, invece, il criterio che tassa tali prestazioni nello Stato di stabilimento del prestatore quando queste sono rese a persone che non sono soggetti passivi ovvero che, pur essendolo, le acquistano per uso personale o dei propri dipendenti (c.d. rapporti *business to consumer* o B2C).

L'A. evidenzia gli effetti che vengono a determinarsi sul meccanismo di formazione del *plafond*, il quale, come noto, rappresenta uno strumento operante in favore degli esportatori abituali. Infatti, per effetto delle nuove regole di cui all'art. 7-ter del decreto Iva, le prestazioni di servizi intra-UE si qualificano come "operazioni non soggette a Iva", le quali, pur essendo comunque soggette agli obblighi di fatturazione e registrazione, si differenziano dalle operazioni non imponibili in quanto precludono l'accesso al *plafond* per l'acquisto di beni e servizi senza il pagamento dell'Iva ex art. 8, comma 1, lett. c), del D.P.R. n. 633/1972. Ciò comporterà, per gli operatori che adottano il c.d. *plafond* fisso, l'impossibilità dal 2011 (in quanto, per l'anno in corso, potranno ancora avvalersi delle operazioni non imponibili effettuate nel 2009) di effettuare acquisti di beni e servizi senza assolvere la relativa imposta mediante presentazione di lettere di intento, mentre, per i contribuenti che utilizzano il c.d. *plafond* mobile, l'inibizione scatterà già nel corso dell'anno corrente.

L'A. auspica un intervento del legislatore, finalizzato a consentire la richiesta di rimborso a cadenza trimestrale per i soggetti che, per effetto dell'applicazione delle nuove disposizioni, si troveranno a essere esclusi dall'accesso al *plafond*.

Per Rossi Ragazzi, le novità introdotte sono rilevanti, non solo per la territorialità delle prestazioni di servizi, ma anche e soprattutto per quanto concerne la stabile organizzazione ai fini IVA, l'identificazione diretta o la nomina di un rappresentante fiscale da parte dei soggetti non residenti, e il diritto al rimborso.

Occorre preliminarmente rammentare che nel sistema dell'IVA il concetto di "stabile organizzazione" assume particolare rilievo in quanto costituisce il criterio di collegamento territoriale ai fini della (in)applicabilità del tributo ed alla conseguente individuazione del "soggetto passivo", vale a dire del soggetto tenuto ad assolvere tutta una serie di adempimenti (tra cui, *in primis*, l'obbligo della fatturazione), alcuni dei quali tendenti al riconoscimento del diritto alla detrazione o al rimborso del tributo assolto in Italia ovvero all'individuazione del luogo di effettuazione delle operazioni con connessi obblighi di *reverse charge*.

In particolare, il D.Lgs. n. 18/2010, che ha recepito la Dir. 2008/8/CE, ha introdotto rilevanti modifiche all'art. 17 del D.P.R. n. 633/1972, prevedendo, in sintesi, che:

a) per le operazioni territorialmente rilevanti effettuate dalla stabile organizzazione con committente residente soggetto IVA o soggetto privato, è tenuta ad assolvere l'IVA la stabile organizzazione;

b) per le operazioni territorialmente rilevanti effettuate direttamente dalla casa madre estera:

— se il cessionario/committente è un soggetto IVA residente, è tenuto ad assolvere l'IVA con il *reverse charge* il cessionario/committente;

— se il cessionario/committente è un privato, l'operazione deve essere fatturata dalla stabile organizzazione.

Tale norma (art. 17) deve poi essere associata all'art. 7, comma 1, lett. d), del D.P.R. n. 633/1972, in virtù del quale per soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato si intende, tra l'altro, una stabile organizzazione nel territorio dello Stato di un soggetto domiciliato e residente all'estero, limitatamente alle operazioni da essa rese o ricevute.

Secondo l'A., il combinato disposto delle predette disposizioni conferma la disciplina già prevista dal D.L. n. 135/2009 (vigente prima dell'introduzione delle modifiche apportate dal D.Lgs. 18/2010, recepente la Dir. 8/2008/CE) e precisamente:

— le operazioni attive e passive poste in essere per il tramite della stabile organizzazione italiana sono "operazioni proprie" della stabile organizzazione (e non potrebbe essere diversamente);

— le operazioni attive poste in essere direttamente dalla casa madre estera (non per il tramite della stabile organizzazione) nei confronti di soggetti passivi residenti sono assoggettate ad imposta ad opera di questi ultimi (con il meccanismo del *reverse charge*).

Non altrettanta certezza può esservi nel caso di:

— operazioni passive (acquisti di beni e di servizi) effettuate in Italia direttamente dalla casa madre estera;

— operazioni attive effettuate in Italia nei confronti di privati direttamente da parte della sede estera.

Per quel che riguarda le prime (acquisti) occorre preliminarmente considerare che con l'entrata in vigore della Dir. 2008/8/CE è mutato il criterio generale (salve alcune eccezioni) per

l'individuazione del luogo di effettuazione dei servizi, prevalendo quello di "stabilimento" del committente (art. 7-ter del D.P.R. n. 633/1972).

Ne consegue che se un soggetto passivo estero può considerarsi "stabilito" in Italia soltanto se ivi dispone di una stabile organizzazione, ma limitatamente alle operazioni da essa rese e ricevute (art. 7, comma 1, lett. d, del D.P.R. n. 633/1972), dovrebbe concludersi che per gli acquisti di beni o di servizi commissionati direttamente dalla casa madre estera (non, dunque, per il tramite della stabile organizzazione) gli stessi non dovrebbero considerarsi effettuati in Italia in quanto prevale il luogo di "stabilimento" del soggetto committente.

Ad avviso dell'A., andrebbe chiarito meglio se l'acquisto effettuato direttamente dalla sede estera del soggetto passivo sia, o non, "attratto" dalla sua stabile organizzazione in Italia con conseguente possibilità di esercitare il diritto alla detrazione/rimborso dell'IVA per il tramite della stabile organizzazione medesima.

L'A. ritiene che una interpretazione logico/sistematica impone di discostarsi dal dato letterale della norma (essendo indubitabile che il legislatore non ha certo inteso ripristinare la situazione anteriore al D.L. n. 135/2009) per poter, dunque, affermare che anche dopo l'entrata in vigore del D.Lgs. n. 18/2010 deve continuare a valere il principio della forza attrattiva da parte della stabile organizzazione in Italia, la quale potrà detrarre l'IVA anche se l'acquisto del bene o servizio non è effettuato tramite la stabile organizzazione medesima, ma direttamente dalla casa madre estera.(PM)

"La responsabilità del prestatore qualifica le operazioni finanziarie esenti da IVA" di A. SANTI, in Corr. Trib. 7/2010, pag. 511.

L'articolo richiama le condizioni di applicabilità del regime di esenzione da IVA previsto per i servizi finanziari, prendendo spunto dalla Risoluzione n. 283/E del 2009, che individua una complessa varietà di servizi rientranti nel predetto regime di esenzione svolti in *outsourcing* da una società verso delle banche in favore dei propri clienti.

Ad avviso dell'A., l'iter logico-interpretativo seguito dall'Agenzia delle entrate è in linea con quello della giurisprudenza comunitaria tant'è che:

- i) non è sufficiente, ai fini del riconoscimento dell'esenzione, che il servizio costituisca un elemento indispensabile alla realizzazione di una prestazione finanziaria esente, ma è necessario che lo stesso si risolva in un insieme distinto nella sua globalità, idoneo a svolgere le funzioni specifiche ed essenziali delle operazioni ammesse all'esenzione;
- ii) il servizio deve essere idoneo a produrre modificazioni giuridiche ed economiche soggettive;
- iii) il grado di responsabilità che grava sul prestatore del servizio deve essere estendersi alle funzioni specifiche ed essenziali delle prestazioni finanziarie ammesse all'esenzione e, quindi, alla loro corretta esecuzione. A quest'ultimo riguardo, la citata Ris. n. 283/E afferma che *"l'esenzione può trovare applicazione quando il prestatore risponde della corretta "esecuzione" dei servizi finanziari, mentre non si applica se la responsabilità è limitata agli aspetti tecnici, concernendo, in definitiva, soltanto il corretto "funzionamento" del servizio"*. (PM).

Prassi Amministrativa

IVA – Compensazioni orizzontali dei crediti – Limite di compensazione – Chiarimenti.

Circ. Agenzia delle Entrate 15 gennaio 2010, n. 1/E, nel sito web www.agenziaentrate.it

L'Agenzia illustra le novità introdotte in tema di compensazione orizzontale dei crediti IVA dall'art. 10 del D.L. 78/2009, convertito con modificazioni dalla L. 102/2009 in vigore dall'1 gennaio 2010 relativamente ai crediti risultanti dalle dichiarazioni e dalle istanze presentate da tale data.

Le compensazioni riguardano crediti IVA (annuali e trimestrali) di importo superiore a € 10.000,00 e € 15.000,00.

Giurisprudenza

Corte di Giustizia CE

IVA – Rimborsi – Esecuzione dei rimborsi a soggetti non residenti aventi stabile organizzazione in Italia ex art. 38-ter del DPR n. 633/1972 – IVA assolta in Italia su beni o servizi acquistati dalla casa madre estera – Contrasto della norma interna rispetto a quella comunitaria – Recupero dell'IVA assolta in Italia solamente tramite la procedura di rimborso – Incompatibilità.

IVA – Territorialità – Prestazioni di servizi rese in Italia da un soggetto non residente avente stabile organizzazione nel territorio dello Stato – IVA assolta in Italia su beni o servizi acquistati dalla casa madre estera – Contrasto della norma interna rispetto a quella comunitaria – Recupero dell'IVA assolta in Italia solamente tramite la procedura di rimborso – Incompatibilità.

Corte di Giust. CE, sez, VIII 16 luglio 2009, n. C-244/08, in Boll. Trib. 2/2010, pag. 150.

In materia di rimborso dell'IVA a un soggetto passivo residente in un altro Stato membro o in un paese terzo, ma avente un centro di attività stabile nello Stato membro interessato, la Repubblica italiana è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti in forza dell'art1 della VIII Direttiva del Consiglio 6 dicembre 1979, n. 79/1072/CEE e dell'art. 1 della XIII Direttiva del Consiglio 17 novembre 1986, n. 86/560/CEE, in quanto obbliga un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro o in un paese terzo, ma che abbia un centro di attività stabile in Italia e che, nel periodo rilevante, abbia effettuato cessioni di beni o prestazioni di servizi in Italia, a chiedere il rimborso dell'IVA a credito secondo le procedure previste dalle citate direttive piuttosto che mediante detrazione, quando l'acquisto per cui è chiesto il rimborso di detta imposta viene effettuato non tramite il centro di attività stabile in Italia, ma direttamente dallo stabilimento principale di tale soggetto passivo.

L'art. 38-ter del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, è in contrasto con l'art. 1 della VIII Direttiva del Consiglio 6 dicembre 1979, n. 79/1072/CEE, e dell'art. 1 XXIII Direttiva del Consiglio 17 novembre 1986, n. 86/560/CEE, laddove esclude che il soggetto non residente, attraverso la posizione IVA accesa per il tramite della propria stabile organizzazione, possa esercitare il diritto di detrazione dell'imposta assolta in Italia sugli acquisti di beni o servizi effettuati direttamente dal soggetto estero in quanto, stando alla normativa interna, tale imposta, in assenza di un rappresentante fiscale o della registrazione diretta, di cui all'art. 35-ter del DPR n. 633/1972, può essere recuperata esclusivamente attraverso la procedura di rimborso di cui al citato art. 38-ter dello stesso decreto.

Con nota di M. PEIROLO, "Rimborso *versus* detrazione per i soggetti non residenti con stabile organizzazione in Italia".

Corte di Cassazione

IVA – Detrazione e rivalsa – Detrazione – locazione finanziaria – C.d. *leasing* finanziario – Art. 19, DPR n. 633 del 1972 – Mancanza del trasferimento del bene in proprietà del concedente – IVA addebitata in rivalsa dal fornitore al concedente finanziatore – Detraibilità – Esclusione – Fondamento.

Cass., sez. trib. 21 dicembre 2009, n. 26841, in Giur. Imp. 1/2010, *on line*.

In tema di IVA, ove nell'ambito di un'operazione di *leasing* finanziario manchi il trasferimento del bene in capo al concedente acquistato dal fornitore per conto dell'utilizzatore, viene a mancare

l'antecedente necessario della cessione del bene all'utilizzatore e l'esborso del concedente si risolve in una sorta di finanziamento per il soggetto che appare come venditore del bene, ma che in realtà non ne ha mai avuto o non ne ha mai perso la disponibilità. Quando ciò avviene, l'operazione di *leasing* non può considerarsi realizzata.

Conseguentemente il concedente non può portare in detrazione la somma che la fattura, rilasciata da colui che appare come fornitore, indichi quale IVA addebitata a titolo di rivalsa.

Con nota di commento di A. COGLIATI DEZZA.

IVA – Accertamento – Accessi, ispezioni e verifiche – Libri, registri, documenti, scritture – Richiesta di esibizione – Rifiuto – Conseguenze – Art. 52 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633.

Cass., sez. trib. 29 dicembre 2009, n. 27556, ne Il fisco 4/2010, fasc. n. 1, pag. 565.

Al contribuente che durante un accesso abbia a dichiarare di non possedere i libri, i registri, le scritture ed ogni altro documento fiscalmente rilevante o del quale sia obbligatoria la tenuta e conservazione è precluso di offrire tali documenti successivamente sia in sede amministrativa che giurisdizionale laddove tale dichiarazione sia manifestazione di dolosa sottrazione dei medesimi all'esame dei verificatori. Tale circostanza non sussiste allorché l'indisponibilità sia determinata da colpa, caso fortuito o forza maggiore.

Con nota di commento di P. TURIS.

IVA – Obblighi formali – Dichiarazione annuale – Tardiva presentazione – Art. 37, DPR n. 633 del 1972 – Dichiarazione omessa – Equivalenza – Credito d'imposta – Perdita.

IVA – Rimborsi – Rimborsi annuali – Tardiva presentazione della dichiarazione – Art. 37, DPR n. 633 del 1972 – Dichiarazione omessa – Equivalenza – Credito d'imposta – Perdita.

Cass., sez. trib. 30 dicembre 2009, n. 28050, in Giur. Imp. 1/2010 *on line*.

In tema di IVA, ai sensi dell'art. 37 del DPR n. 633 del 1972, vigente "*ratione temporis*" (1993), poiché la dichiarazione annuale del tributo deve considerarsi come l'unico strumento per riconoscere qualunque effetto favorevole per il contribuente, la presentazione tardiva della medesima (equivalendo all'omissione) preclude il riconoscimento del credito d'imposta in essa indicato pur se effettivamente esistente.

Con nota di commento di A. BOLOGNA.

IVA – Accertamento – Processo verbale di constatazione – Natura – Atto pubblico – Acquisti intracomunitari – Elenchi riepilogativi – Incompleta compilazione – Art. 50 del D.L. 30 agosto 1993, n. 331 – Art. 6 del DL 23 gennaio 1993, n. 16 – Art. 54 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 – Formazione della prova.

Cass., sez. trib. 28 gennaio 2010, n. 1818, ne Il fisco 7/2010, fasc. n. 1, pag. 1009.

Il processo verbale di constatazione ha natura di atto pubblico e costituisce prova fino a querela di falso. Tuttavia, l'efficacia fidefacente è circoscritta alla provenienza dell'atto, alle dichiarazioni delle parti ed agli atti ed operazioni compiute in presenza del pubblico ufficiale. Conseguentemente, sono tassativamente esclusi dall'operatività della fede pubblica i giudizi valutativi e la menzione di circostanze che si risolvano in apprezzamenti personali; né la particolare natura del pvc preclude la pienezza della cognizione ed apprezzamento da parte del giudice degli elementi di prova contrari, dovendosi ritenere carente sotto il profilo della motivazione la pronuncia fondata esclusivamente sul richiamo alla fede pubblica ex art. 2700 del codice civile.

E' inammissibile il motivo di censura relativo all'apprezzamento di fatto reso dal giudice del merito sul contenuto dell'atto amministrativo tributario, scrutinabile in sede di legittimità sotto il profilo del vizio di motivazione, laddove il ricorrente non abbia riprodotto il documento nel ricorso – in ossequio al principio di autosufficienza – consentendo alla Corte il giudizio sulla rilevanza della questione.

Con nota di commento di P. TURIS.

IVA – Rimborso – Interessi – Autonomia rispetto al rimborso del capitale – Prescrizione – Conseguenze.

Cass., sez. trib. 4 febbraio 2010, n. 2589, in Rass. Trib. Cass. 2/2010, pag. 13.

Il credito del contribuente per interessi già maturati sui rimborsi delle eccedenze di imposta segue un percorso autonomo, per decorrenza e per scadenze, rispetto all'obbligazione principale (fermo restando il disposto degli artt. 1 e segg. della legge. n. 29 del 1961 che, disponendo in via generale sulla materia degli interessi da corrispondersi nell'ambito dei rapporti tributari, stabilisce che essi si calcolino "per ogni semestre compiuto" a decorrere dal giorno in cui il tributo è divenuto esigibile), ed è soggetto, pertanto, a vicende autonome anche sul piano della prescrizione, sicché la prescrizione del detto credito per interessi resta sganciata dalla prescrizione fissata per il credito d'imposta ed è insensibile alle vicende interruttive riguardanti esclusivamente quest'ultima (applicazione al rimborso di un credito IVA).

IVA – Operazioni – Cessioni all'esportazione – Documentazione – Operazioni c.d. triangolari – Art. 8, DPR n. 633 del 1972 – Comune volontà dei contraenti di porre in essere una cessione nazionale in vista di trasporto a cessionario residente all'estero – Rappresentazione documentale.

Cass., sez. trib. 4 febbraio 2010, n. 2590, in Giur. Imp. 1/2010 *on line*.

In tema di IVA, nelle cosiddette "operazioni triangolari" – regolate dall'art. 8, comma 1, lett. a), del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, e così chiamate per la presenza di un cedente e di un cessionario, entrambi residenti nel territorio dello Stato, nonché di un terzo residente all'estero e destinatario della merce – la comune volontà dei contraenti di porre in essere una cessione nazionale in vista di trasporto al cessionario residente all'estero deve emergere dalla relativa documentazione.

Con nota di commento di F. MANCUSO.

IVA – Omessi versamenti periodici – No ad attività illecite – Sanzioni fiscali – Responsabilità – Manager non responsabili.

Cass., sez. trib. 18 febbraio 2010, n. 3828, ne Il fisco *on line*.

In caso di infrazioni direttamente imputabili all'ente quale soggetto passivo del rapporto tributario, sia pure in forza di atti o comportamenti del suo organo, resta esclusa la possibilità di affermare la responsabilità del rappresentante, in solido con quella del rappresentato.

Il principio della identificazione del trasgressore, soggetto passivo della sanzione, con l'autore materiale detta violazione risulta accolta dal legislatore con il D.Lgs. n. 472/97.

L'amministratore di una società di capitali non può essere chiamato, in base alla normativa precedente a quella contenuta nel D.Lgs. n. 472/97, puramente e semplicemente a rispondere del pagamento delle sanzioni comminate a carico della società che gestisce.

Una responsabilità nei suoi confronti può configurarsi solo se siano a lui direttamente ascrivibili omissioni colpose od attività tali che ne facciano l'autore della trasgressione in relazione alla quale è stata fatta applicazione della penalità.

Commissioni tributarie di merito

IVA – Accertamento – Liquidazione sulla base della dichiarazione – Art. 36-bis del DPR 29 settembre 1973, n. 600 – Cartella di pagamento – Notificazione – Termini – Artt. 17 e 25 del DPR 29 settembre 1973, n. 602 – Art. 1 del D.L. 17 giugno 2005, n. 106 – Motivazione – Art. 42 del DPR 29 settembre 1973, n. 600.

Comm. Trib. reg. di Roma, sez. XXXVI, 9 dicembre 2009, n. 177, ne Il fisco 6/2010, fasc. n. 1, pag. 867.

Le cartelle di pagamento recanti l'iscrizione a ruolo di maggiori somme liquidate sulla base della dichiarazione ex art. 36-bis del DPR 29 settembre 1973, n. 600 devono ritenersi carenti sotto il profilo della motivazione allorquando diano origine a vere e proprie rettifiche le cui ragioni in fatto ed in diritto non siano rese palesi al contribuente, fermo restando l'ossequio ai termini perentori di decadenza dall'azione della Finanza, come modificati per effetto del DL 17 giugno 2005, n. 106, convertito, con modificazioni, dalla L. 31 luglio 2005, n. 156.

Con nota di commento di P. TURIS.

49) REGISTRO (Imposta di)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Registro (imposta di) – Atti e contratti – Atti che contengono più disposizioni – Art. 21 del DPR n. 131/1986 – Tassazione distinta, a meno di connessione tra le diverse disposizioni – Oggettività della connessione – Necessità.

Registro (imposta di) – Atti e contratti – Atti che contengono più disposizioni – Art. 21 del DPR n. 131/1986 – Cessione di azienda e cessione dei relativi contratti di locazione – Connessione oggettiva tra i due negozi giuridici – Non sussiste.

Cass., sez. trib. 4 maggio 2009, n. 10180, in Boll. Trib. 3/2010, pag. 226.

Per ritenere necessariamente connesse più disposizioni contenute nello stesso atto, occorre che non si possa concepire l'esistenza dell'una se si prescinde dall'altra e non basta che la volontà delle parti le abbia considerate come reciprocamente coordinate e concepite come conseguenza le une dalle altre; la connessione deve essere assolutamente necessaria per esigenza obiettiva del negozio giuridico e non già una connessione volta dai contraenti e, pertanto, deve sussistere una oggettiva necessità giuridica e contrattuale di connessione o compenetrazione, a nulla rilevando l'esistenza di una mera connessione soggettiva.

In ipotesi di cessione di azienda e di contestuale cessione dei relativi contratti di locazione, deve ritenersi applicabile l'imposta di registro separatamente su entrambi i negozi giuridici, in applicazione dell'art. 20 del DPR 26 ottobre 1972, n. 634, ripreso nell'art. 21 del DPR 26 aprile 1986, n. 131, secondo cui, se in un solo documento è racchiusa una pluralità di disposizioni, l'imposta di registro si applica distintamente a ciascuna di esse, salvo il caso in cui le diverse disposizioni derivino necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, nel qual caso l'imposta si applica come se l'atto contenesse la sola disposizione che dà luogo all'imposizione più onerosa; infatti, la legge 27 gennaio 1963, n. 19, e l'art. 2558 c.c., si limitano a svincolare il transito del contratto di locazione dei locali aziendali dal consenso del locatore ceduto e, inoltre, con riguardo all'art. 2558 c.c., l'effetto naturale del negozio di trasferimento d'azienda,

consistente nella successione *ex lege* nei contratti, non è “necessario”, potendo tale effetto essere escluso dalla diversa pattuizione delle parti mentre, del resto, la *ratio* del descritto effetto naturale del negozio traslativo consiste proprio nel preservare l’efficienza produttiva del complesso ceduto.

Commissioni tributarie di merito

Registro (imposta di) – Azienda – Cessione di azienda – Avviamento – Determinazione del valore di avviamento in base al DPR n. 460/1996 – Legittimità.

Comm. Trib. prov. di Massa Carrara, sez. II, 8 giugno 2009, n. 211, in Boll. Trib. 1/2010, pag. 73.

Agli effetti dell’imposta di registro la congruità del criterio adottato dal giudice del merito nell’accertamento dell’entità dell’avviamento è desumibile anche dall’adozione di criteri indicati dal legislatore per la valutazione dello stesso bene con riferimento ad una legislazione non direttamente applicabile alla fattispecie, come la caducata norma di cui all’art. 2, quarto comma, del DPR 31 luglio 1996, n. 460, già enucleata nell’ambito della disciplina dell’accertamento con adesione ai fini delle imposte indirette.

Con nota di G. VERNA, “Avviamento d’azienda: l’incredibile ultrattività di una norma abrogata”.

55) IRAP

Prassi Amministrativa

IRAP – Imprese di assicurazione – Valutazione dei titoli di *trading* – Regime transitorio.

Circ. Agenzia delle Entrate 15 marzo 2010, n. 20/E, nel sito web www.agenziaentrate.it.

Il quesito verte sulla determinazione della base imponibile IRAP per le imprese assicuratrici e, in particolare, sulla corretta modalità di valutazione dei titoli azionari di *trading* iscritti nel bilancio dell’esercizio in corso al 31 dicembre 2007.

Secondo la disciplina applicabile fino al periodo d’imposta in corso al 31 dicembre 2007, la base imponibile IRAP era determinata in applicazione dell’art. 7, 11 e 11-bis del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 e, conseguentemente, le svalutazioni/rivalutazioni dei titoli azionari da *trading* non erano fiscalmente rilevanti.

Per effetto delle modifiche introdotte dalla legge finanziaria per il 2008, la base imponibile del tributo regionale è determinata direttamente dal conto economico, con conseguente rilevanza delle svalutazioni/rivalutazioni dei suddetti titoli di *trading*.

L’Agenzia richiama la circolare n. 27/E del 26 maggio 2009 che ha chiarito che per le imprese di assicurazione e per le aziende di credito, le svalutazioni/rivalutazioni civilistiche operate sui titoli azionari da *trading*, che non hanno concorso alla determinazione della base imponibile IRAP nei periodi d’imposta precedenti, assumono rilevanza in sede di realizzo dei titoli stessi (salvo quanto previsto per i soggetti IAS dall’art. 15 del decreto legge 29 novembre 2008, n. 185).

Viene consentita alle imprese la possibilità di gestire il portafoglio titoli da *trading* imputando le svalutazioni/rivalutazioni pregresse ai soli titoli acquistati ante riforma.

In tali ipotesi, al fine di individuare quale titolo sia stato ceduto per primo occorrerà utilizzare il criterio LIFO in base al quale si considerano ceduti per primi i titoli acquisiti in data più recente.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

IRAP – Base imponibile – Plusvalenza da alienazione di beni strumentali.

Cass., sez. trib. 17 marzo 2010, n. 6462, in Rass. Trib. Cass. 3/2010, pag. 17.

Ha portata interpretativa e chiara connotazione antielusiva l'art. 7, comma 1, lett. a), D.Lgs. 137/1998 (emanato prima della legge 212/2000 e quindi sottratto al vincolo di cui all'art. 1, comma 2, dello Statuto del Contribuente) nella parte in cui stabilisce che concorrono in ogni caso alla formazione della base imponibile IRAP le plusvalenze relative a beni strumentali ove non derivino da trasferimento di azienda.

57) VARIE

Dottrina

“La nuova disciplina dell’assistenza finanziaria”, di P. CARRIERE, in Le società 1/2010, pag. 7. (per segnalazione)

“Il *trust* nel contesto delle emissioni obbligazionarie internazionali” di G. CRISTOFARO, in Trusts e att. Fid. 3/2010, pag. 151.

L’istituto del *trust* è spesso utilizzato per l’emissione di obbligazioni da parte di banche e società internazionali.

Nello scritto viene analizzata la struttura di tali operazioni con particolare riferimento alla posizione del *trustee* e al suo rapporto con la società emittente e i sottoscrittori dei titoli emessi. (EM)

“La disciplina del *trust* ai fini delle imposte sui redditi: la residenza; la determinazione e la tassazione del reddito; i profili di pianificazione” di E. LO PRESTI VENTURA, in Trusts e att. Fid. 1/2010, pag. 52.

L’A. analizza, con l’ausilio di tabelle e prospetti, gli aspetti più salienti dell’attuale disciplina, attingendo alla prassi più recente, ed evidenziando le lacune ancora esistenti.

Viene affrontato innanzitutto il tema della residenza del *trust*. L’A. osserva come i criteri tipicamente utilizzati per individuare la residenza richiedano taluni adattamenti; con riguardo al *trust* quelli proposti dall’Amministrazione non sono pienamente condivisibili.

Vi è poi la concreta possibilità che il *trust* sia al centro di fenomeni di doppia imposizione internazionale considerato che l’istituto, pur non essendo menzionato dalle convenzioni, adottando un’interpretazione estensiva della nozione di “persona” può essere ritenuto destinatario delle previsioni pattizie.

La presunzione di esteroinvestizione è il secondo tema affrontato.

Il terzo è quello della determinazione e della successiva tassazione del reddito dei beni in *trust*:

- il *trust* residente è tassato per il reddito ovunque prodotto nel mondo in capo ad esso o in capo ai beneficiari individuati, siano essi residenti o meno in Italia;

- il *trust* non residente è tassato in Italia per i soli redditi prodotti nel territorio dello Stato, in capo ad esso o in capo ai beneficiari individuati se residenti, difettando per gli altri il requisito di territorialità tipico dei proventi di capitale.

Si evince come la tassazione richieda la ponderazione di molteplici variabili, dal carattere opaco o trasparente del *trust* alla residenza dei beneficiari del reddito dei beni vincolati.

L'ultima parte dell'articolo offre spunti pianificatori in tema di strutture di gruppo: l'attuale scenario, infatti, alla luce delle ultime pronunce dell'Agenzia, combina previsioni in un ambito di imposizione diretta e indiretta tali da rendere particolarmente vantaggioso, da un punto di vista fiscale, porre all'apice dei soggetti operativi un *trust* in luogo di una società.

Una scelta tra soggetto apicale *trust* o società di capitali non può ovviamente prescindere dal considerare la tassazione se del caso prevista per la creazione della struttura. (EM)

“Appunti sulla tassazione di un *trust* con piccoli obblighi e divagazioni sulla intassabilità delle erogazioni ai beneficiari” di S. MARCHESE, in *Trusts e att. Fid.* 3/2010, pag. 141.

Pendendo spunto dall'atto istitutivo di un *trust* di scopo e per beneficiari l'A. affronta il tema del regime fiscale, sotto il profilo delle imposte sui redditi, delle erogazioni effettuate dal *trustee*, in conformità al disposto del *trust*, in favore dei beneficiari stessi e dei terzi, in particolare approfondendo le ipotesi di erogazione di somme corrispondenti al “capitale” del *trust* e di erogazione di somme corrispondenti a redditi che non sono stati tassati, né in capo al *trust*, né in capo ai beneficiari per trasparenza.

Le erogazioni ai beneficiari, con la sola eccezione di quelle in relazione ai cui redditi si applica il principio di trasparenza fiscale, di regola non costituiscono reddito e quindi sono estranee al presupposto d'imposta, indipendentemente dall'origine delle somme di cui sono tratte e quindi dalla loro natura o meno di capitale o dal loro assoggettamento o meno, quali redditi, ad imposta in capo al *trust*.

Ciò purché non sia configurabile un nesso tra l'attività di *trust* e una qualsiasi attività resa dal beneficiario dell'erogazione che sveli un collegamento funzionale tra le due, tale per cui la seconda sia il risultato di un'attività del primo.

In altre parole, il discrimine tra reddito tassabile ed incrementi patrimoniali gratuiti deve essere tracciato non già sulla base meramente formale della qualificazione dell'atto come a titolo gratuito, quanto nel fatto che il soggetto beneficiario dell'incremento di patrimonio abbia svolto o meno qualsiasi atto che si ponga, sul piano causale, come condizione, se non sufficiente, quanto meno necessaria all'arricchimento.

In caso negativo si potrà escludere, in radice, ogni attitudine dell'arricchimento a divenire presupposto dell'imposta sul reddito.

In caso affermativo invece si potrà propendere per l'imponibilità della ricchezza. (EM)

“Trust e imposta sulle donazioni” di L. PAPETTI, in *Trusts e att. Fid.* 3/2010, pag. 159.

L'A. commenta la sentenza n. 11 del 12 gennaio 2009 della Commissione tributaria provinciale di Lodi che ha annullato l'avviso di liquidazione con cui l'Agenzia delle Entrate ha applicato l'imposta sulle successioni e donazioni all'istituzione di un *trust* sul presupposto che con il trasferimento di beni ad un *trust*, indipendentemente dal tipo di *trust*, viene a costituirsi un vincolo di destinazione con effetto traslativo, soggetto appunto ad imposta sulle successioni.

L'A. ritiene che la Commissione tributaria abbia avuto il pregio di riportare l'analisi sul piano della verifica circa la concreta esistenza dei presupposti di imposizione fornendo indicazioni di ordine metodologico e di contenuto.

Con riguardo alla metodologia i giudici hanno lasciato intendere che data l'estrema varietà di *trust*, l'applicabilità dell'imposta deve essere valutata caso per caso.

Con riferimento al contenuto, essi hanno inoltre affermato che occorre valutare la natura del negozio e gli effetti che esso produce.

Riguardo alla natura, nel caso di specie di un *trust* finalizzato alla liquidazione dell'azienda a favore di creditori e finanziatori, si afferma l'assenza del vincolo di destinazione. Posto che la liquidazione di beni aziendali al cessare dell'impresa costituisce il naturale epilogo dell'impresa stessa, l'aver attribuito ad un *trust* il compito di provvedere alla liquidazione dei beni aziendali non ha aggiunto alcun vincolo di destinazione rispetto alla condizione originaria di beni.

Con riguardo agli effetti, i giudici hanno considerato che la piena realizzazione della finalità del *trust* avrebbe comportato l'ottenimento da parte dei beneficiari di nulla di più di quanto era già loro dovuto in origine, senza alcun arricchimento.

Il succedersi nel tempo di pronunce che concludono diversamente rispetto a quanto sostenuto dall'Amministrazione testimoniano l'inadeguatezza dei ragionamenti dell'Amministrazione improntati ad una rigidità del tutto incompatibile con l'estrema flessibilità dell'istituto.

In estrema sintesi l'A. riporta quello che emerge dalle numerose sentenze successive a quella in commento:

- non esiste espressa previsione normativa di tassabilità dell'attribuzione al *trust*;
- il presupposto impositivo è quello previsto per le donazioni costituito dall'arricchimento in capo al ricevente;
- in capo al *trust* non si realizza, in via generale, alcun arricchimento;
- il presupposto impositivo resta sospeso e si realizza eventualmente solo al momento del trasferimento in capo agli effettivi beneficiari. (EM)

Prassi Amministrativa

Legge 18 giugno 2009, n. 69 – Disposizioni per lo sviluppo economico, la semplificazione, la competitività nonché in materia di processo civile.

Circ. Agenzia delle Entrate 31 marzo 2010, n. 17/E, nel sito web www.agenziaentrate.it

La circolare illustra gli articoli del Codice di procedura civile modificati dalla L. 18 giugno 2009 evidenziando le modifiche applicabili anche al processo tributario.

In particolare, con riferimento al nuovo art. 38 cpc che disciplina le ipotesi di incompetenza per materia, valore e territorio nel processo civile, l'Agenzia chiarisce che tale disposizione non trova applicazione nel processo tributario, in quanto quivi prevale la norma speciale contenuta nell'art. 5 D.Lgs. 546/92.

Giurisprudenza

Commissioni regionali di merito

***Trust* – Società – patrimonio destinato a uno specifico affare – Beneficiari – Condizione sospensiva – Imposta sulle successioni e donazioni – Misura fissa – Presupposto impositivo – Mancanza.**

Comm. Trib. prov. di Caserta, sez. XV, 11 giugno 2009, n. 481/15/09, in *Trusts e att. Fid.* 1/2010, pag. 71.

Nel caso di un *trust* istituito da una società per la creazione di un patrimonio destinato a uno specifico affare (ex art. 2447 bis cod. civ.), nel quale i beneficiari del *trust* siano titolari di una posizione sottoposta a condizione sospensiva che non consenta loro, al momento dell'istituzione del *trust*, di ricevere i beni segregati, non si verifica alcun arricchimento tassabile e, conseguentemente, l'imposta sulle donazioni è dovuta in misura fissa per mancanza del presupposto impositivo.

Tributi – Adempimenti – Versamento – Compensazione – Art. 6 della L. 27 luglio 2000, n. 212 – Art. 34 della L. 23 dicembre 2000, n. 388 – Limitazione – Legittimità – Esclusione.
Comm. Reg. di Roma, sez. XX, 24 novembre 2009, n. 183, ne Il fisco 4/2010, fasc. n. 1, pag. 575.

La statuizione dello Statuto dei diritti del contribuente circa l'estinzione dell'obbligazione per compensazione deve essere espressamente derogata. Non contemplando l'art. 34 della L. n. 388/2000 tale deroga, il massimale per la compensazione così introdotto non è suscettibile di applicazione e l'atto di recupero dell'eccedenza emesso dall'Amministrazione finanziaria deve essere dichiarato illegittimo.

Dottrina

BORGOGLIO A., "Verifiche fiscali oltre l'oggetto dell'incarico" (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	Pag. 1
CALDOGNETTO C., "Anticipo d'imposta sul TFR – Esame delle possibilità di recupero del credito d'imposta rivalutato" (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	" 31
CAPOLUPO S., "Verifiche fiscali e termini di permanenza dei verificatori" (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	" 1
CARRIROLO F., "Ipotesi di interruzione del consolidato fiscale in presenza di operazioni straordinarie" (IRPEG/IRES)	" 20
CIANI F., "Le "nuove" rettifiche di consolidamento" (REDDITI DI IMPRESA)	" 27
CISSELLO A., "Chiarimenti di Telefisco 2010 in tema di accertamento e contenzioso" (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	" 2
COMMITTERI G.M., ALONZO P., "La vitalità economica delle società partecipanti ad una fusione" (IRPEG/IRES)	" 20
CRISTOFARO G., "Il <i>trust</i> nel contesto delle emissioni obbligazionarie internazionali" (VARIE)	" 43
DELLI FALCONI F., MARIANETTI G., "L'esenzione contributiva per i piani di " <i>stock option</i> " (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	" 31
DOLCE R. "Accertamenti da consolidato fiscale. Problematiche processuali emergenti" (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	" 2
FUSA E., "Titoli e partecipazioni: aspetti valutativi e fiscali per i soggetti IAS" (IAS)	" 16
LA CANDIA E., TRONCONI S., "Modifiche alla disciplina CFC" (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)	" 17
LA ROCCA S., "Le compensazioni IVA dal 1° gennaio 2010" (IVA)	" 35
LO PRESTI VENTURA E., "La disciplina del <i>trust</i> ai fini delle imposte sui redditi: la residenza; la determinazione e la tassazione del reddito; i profili di pianificazione" (VARIE)	" 43
MARCHESE S., "Appunti sulla tassazione di un <i>trust</i> con piccoli obblighi e divagazioni sulla intassabilità delle erogazioni ai beneficiari" (VARIE)	" 44
MICHELUTTI R., "Evoluzioni interpretative sul commercio delle perdite" (IRPEG/IRES)	" 21

MIELE L., RUSSO V., "Exit tax e coerenza del sistema dei beni di impresa" (IRPEG/IRES)	Pag. 23
MIELE L., "Exit tax sul trasferimento della residenza fiscale all'estero" (IRPEG/IRES)	" 22
MIELE L., "Necessità di coordinamento degli Stati membri sulla tassazione in uscita" (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)	" 17
MOLINARO G., LUPI R., "Azioni quotate e soggetti non residenti: asimmetrie tra plusvalenze e dividendi" (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)	" 18
PAPETTI L., "Trust e imposta sulle donazioni" (VARIE)	" 44
PETRONE F., "La nuova territorialità dell'IVA. Una riforma a decorso lento e progressivo" (IVA)	" 35
PETRUCCI F., "Contribuzioni previdenziali: omessa rivalsa e ricadute fiscali" (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	" 32
PULCINI M., "Riflessioni sul trattamento fiscale ai fini dell'imposta di bollo dei certificati di deposito e dei buoni fruttiferi materiali o immateriali emessi dalle banche e dei relativi atti e documenti" (BOLLO (Imposta di))	" 34
ROLLE G., TURINA A., "Condizioni applicative e profili temporali della Convenzione Italia - USA" (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)	" 18
ROSSI RAGAZZI F., "La stabile organizzazione dopo le direttive IVA" (IVA)	" 35
SANTI A., "La responsabilità del prestatore qualifica le operazioni finanziarie esenti da IVA" (IVA)	" 37
STEVANATO D., "Valutazione al <i>fair value</i> di crediti acquistati pro soluto: il regime fiscale delle plusvalenze iscritte in bilancio" (REDDITI DI IMPRESA)	" 28
STEVANATO D., LUPI R., "Ritenute sui dividendi intra UE e discriminazione fiscale" (DIRETTIVE CEE)	" 15
TARIGO P., "Doppia non imposizione e trattati italiani" (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)	" 19
THIONE M., "L'esterovestizione societaria: disciplina sostanziale e profili operativi" (IRPEG/IRES)	" 24
TUNDO F., "Cessioni pro soluto: revisioni normative e giurisprudenziali" (REDDITI DI IMPRESA)	" 29
VISENTIN G., "Scissione in società di nuove costituzione. Profili elusivi e riporto delle perdite fiscali" (IRPEG/IRES)	" 24

Prassi Amministrativa

Circ. Agenzia delle Entrate 15 gennaio 2010, n. 1/E (IVA)	" 37
--	------

Circ. Agenzia delle Entrate 29 gennaio 2010, n.3/E (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	Pag. 3
Circ. Agenzia delle Entrate 6 febbraio 2010, n. 13/IR (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	“ 4
Circ. Agenzia delle Entrate 4 marzo 2010, n. 8/E (IRPEG/IRES)	“ 25
Circ. Agenzia delle Entrate 9 marzo 2010, n. 9/E (IRPEG/IRES)	“ 25
Circ. Agenzia delle Entrate 12 marzo 2010, n. 12/E (IRPEG/IRES)	“ 26
Ris. Agenzia delle Entrate 15 marzo 2010, n. 20/E (IRAP)	“ 42
Circ. Agenzia delle Entrate 27 marzo 2010, n. 16/E (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 32
Ris. Agenzia delle Entrate 29 marzo 2010, n. 26/E (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 32
Circ. Agenzia delle Entrate 31 marzo 2010, n. 17/E (VARIE)	“ 45

Giurisprudenza

Corte di Giustizia CE

16 luglio 2009, n. C-244/08 (IVA)	“ 38
1°ottobre 2009, n. C-247/08 (RITENUTE ALLA FONTE)	“ 33
29 ottobre 2009, n. C-29/08 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO)	“ 8
19 novembre 2009, n. C-540/07. (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	“ 4

Ordinanze

25 gennaio 2010, n. 1349 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 33
---	------

Corte Costituzionale

11 febbraio 2010, n. 39 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO)	“ 9
--	-----

Corte di Cassazione

5 settembre 2008, n. 22464 (VIOLAZIONI E SANZIONI)	Pag. 8
22 gennaio 2009, n. 1646 (AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)	“ 7
5 febbraio 2009, n. 2734 (IMPOSTA SOSTITUTIVA CREDITO)	“ 35
12 marzo 2009, n. 5926 (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	“ 26
4 maggio 2009, n. 10180 (REGISTRO (Imposta di))	“ 41
23 luglio 2009, n. 17202 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)	“ 11
28 ottobre 2009, n. 22790 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 29
30 novembre 2009, n. 25197 (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	“ 5
9 dicembre 2009, n. 25710 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO)	“ 9
10 dicembre 2009, n. 25790 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO)	“ 10
21 dicembre 2009, n. 26841 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)	“ 11
21 dicembre 2009, n. 26856 (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	“ 5
29 dicembre 2009, n.27556 (IVA)	“ 39
30 dicembre 2009, n. 28004 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 30
30 dicembre 2009, n. 28036 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)	“ 11
30 dicembre 2009, n. 28050 (IVA)	“ 39
5 gennaio 2010, n. 35 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)	“ 12
19 gennaio 2010, n. 698 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)	“ 12

19 gennaio 2010, n. 725 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)	Pag. 12
20 gennaio 2010, n. 870 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 30
20 gennaio 2010, n. 914 (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	“ 6
28 gennaio 2010, n. 1818 (IVA)	“ 39
28 gennaio 2010, n. 1819 (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	“ 6
28 gennaio 2010, n. 1825 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)	“ 13
3 febbraio 2010, n. 2424 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO)	“ 13
4 febbraio 2010, n. 2589 (IVA)	“ 40
4 febbraio 2010, n. 2590 (IVA)	“ 40
10 febbraio 2010, n. 2925 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)	“ 13
10 febbraio 2010, n. 2956 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)	“ 14
12 febbraio 2010, n. 3388 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)	“ 14
12 febbraio 2010, n. 3426 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 30
18 febbraio 2010, n. 3828 (IVA)	“ 40
23 febbraio 2010, n. 4272 (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	“ 7
26 febbraio 2010, n. 4737 (IRPEG/IRES)	“ 26
17 marzo 2010, n. 6462 (IRAP)	“ 43
17 marzo 2010, n. 6466 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)	“ 14
19 marzo 2010, n. 6655 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)	“ 15
19 marzo 2010, n. 6754 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 33

Commissioni tributarie di merito

11 giugno 2009, n. 481/15/09 (VARIE)	“ 45
22 settembre 2009, n. 81 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 30
5 novembre 2009, n. 119 (AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)	“ 7
24 novembre 2009, n. 183 (VARIE)	“ 46
9 dicembre 2009, n. 177 (IVA)	“ 41