



CONSORZIO
STUDI E
RICERCHE
FISCALI

GRUPPO
INTESA  SANPAOLO

OSSERVATORIO TRIBUTARIO

LEGISLAZIONE
DOTTRINA
PRASSI AMMINISTRATIVA
GIURISPRUDENZA

NUMERO 3-4

Maggio - Settembre 2009

ACCERTAMENTO: Principi e norme generali)

"L'accertamento e il processo tributario nel consolidato fiscale nazionale" di **M. DENARO.**

Pag. 1

Accertamento – Iter – Art. 12, L. 27 luglio 2000, n. 212 – Processo verbale di constatazione – Redazione – Memorie del contribuente – Termine di sessanta giorni – Avviso di accertamento – Nullità – Omessa previsione – Violazione degli artt. 24 e 111 Cost. – Questione di legittimità – Manifesta inammissibilità.

Corte Cost. 24 luglio 2009, n. 244.

“ 1

Accertamento – Accertamento e controlli – Accertamento presuntivo – Compravendita di titoli azionari – Profili elusivi.

Cass., 20 maggio 2009, ord. n. 11659.

“ 1

Accertamento – Accertamento e controlli – Abuso del diritto – Disapplicazione delle sanzioni – Art. 8 del D.Lgs. n. 546/1992.

Cass., sez. trib. 25 maggio 2009, n. 12042.

“ 2

Accertamento – Accertamento e controlli – Contratto di *lease back* infragruppo – Abuso del diritto – Ambito applicativo.

Cass., sez. trib. 25 maggio 2009, n. 12044.

“ 2

Accertamento – Sostituzione d'imposta – Giurisdizione – Art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992 – Rimborso – Art. 38 del DPR n. 602/1973 – Sospensione del processo – Art. 295 del codice di procedura penale.

Cass., SS.UU. 26 giugno 2009 n. 15031.

“ 2

Accertamento – Attività di contrasto all'elusione fiscale – Art. 37-bis, DPR 29 settembre 1973, n. 600 – Fattispecie – Costituzione di società di persone – Conferimento di terreno edificabile – Liquidazione della società – Assegnazione di beni ai soci – Disegno elusivo – Plusvalenza da cessione – Art. 67 (ex 81), DPR 22 dicembre 1986, n. 917 – sottrazione all'imposizione – norma generale antielusiva – Applicabilità – Sussiste.

Comm. Trib. prov. di Reggio Emilia, sez. I, 8 febbraio 2008, n. 10.

“ 3

Accertamento – Accessi, ispezioni e verifiche – Art. 32, DPR 29 settembre 1973, n. 600 – Acquisizione di documenti – Domicilio di più contribuenti – utilizzabilità imposta sul reddito delle persone giuridiche (IRPEG) – Accertamento – Reddito d'impresa – Determinazione – Ristrutturazione e riorganizzazione aziendale – Emersione di plusvalenze – Svalutazione di partecipazioni – Artt. 61, 66 e 10 (ora 94, 101 e 84), DPR 22 dicembre 1986, n. 917 – Fattispecie elusiva – Art. 37-bis, DPR 29 settembre 1973, n. 600.

Comm. Trib. prov. di Milano, sez. VIII 19 febbraio 2009.

“ 3

ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali)

Accordi internazionali – Diritto comunitario – libertà di stabilimento – Ritenute alla fonte – Interessi corrisposti a società beneficiarie residenti in uno Stato membro diverso da quello di residenza del debitore – Disparità di trattamento con fattispecie meramente interne – Discriminazione – Non sussiste.

Corte di Giust. CE, sez. IV 22 dicembre 2008, n. C-282/07.

“ 4

Accordi internazionali – Diritto comunitario – Libera circolazione dei capitali – Dividendi – Accordo sullo Spazio Economico Europeo – Art. 40 Accordo SEE – paesi membri dell'Area Europea di Libero Scambio (AELS) – Estensione delle garanzie comunitarie sulla libera circolazione dei capitali – Art. 56, Tratt. CEE – Dividendi – Esenzione dalla ritenuta alla fonte – Applicabilità – Normativa nazionale – Distribuzioni verso società residenti nello SEE – Condizioni diverse dalle distribuzioni domestiche e intracomunitarie – Incompatibilità.

Corte di Giust. CE, sez. II 11 giugno 2009, n. C-521/07.

“ 4

CONTENZIOSO TRIBUTARIO

"Il risarcimento del danno non patrimoniale cagionato dall'Amministrazione finanziaria",
di **A. BUSCEMA** e **D. D'ANGELO**.

Pag. 4

Contenzioso – parametri – Determinazione del reddito – Fissazione dei ricavi – L. n. 549 del 1995,
art. 3.

Cass., sez. Trib. 30 aprile 2009, n. 10077.

" 5

CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Atti impugnabili – Autotutela – Provvedimento di diniego –
Giudice tributario – Art. 2, D.Lgs. n. 546 del 1992 – Impugnazione – In generale – Sussiste.

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

" 5

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Giurisdizione italiana – Atti impugnabili – Autotutela –
Provvedimento di diniego – Impugnazione – Giudice tributario – Art. 2, D.Lgs. n. 546 del 1992 –
In generale – Sussiste – Impugnazione del diniego – Non sussiste.

Cass., SS.UU. 16 febbraio 2009, n. 3698.

" 6

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Giurisdizione italiana – Atti impugnabili – Autotutela –
Provvedimento di diniego – Impugnazione del diniego – Art. 2, D.Lgs. n. 546 del 1992 – Posizione
tutelabile – Individuazione di un interesse pubblico – Sussiste.

Cass. SS.UU. 23 aprile 2009, n. 9669.

" 6

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Processo tributario – Procedimento dinanzi alla Comm.
Trib. prov. – Fase istruttoria – Poteri del giudice – Questioni rilevabili d'ufficio – Termini di decadenza.

Cass., sez. trib. 11 maggio 2009, n. 10679.

" 6

IAS

"Gli accantonamenti al fondo TFR nel regolamento IAS/IFRS", di **A. GARCEA**.

" 7

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC

"Profili sistematici e ambito soggettivo e oggettivo di applicazione dello scudo fiscale", di **G. FRANSONI**." 7

"Manovra anti-crisi (D.L. 1 luglio 2009) – Tassati per trasparenza anche i redditi della CFC localizzata
in un Paese a fiscalità di vantaggio", di **A. MASTROBERTI**.

" 8

"Estensione del regime di trasparenza anche alle CFC non localizzate in Paesi "black list", di **L. MIELE**." 9

"Modifiche alla "CFC legislation" dopo la conversione del decreto "anticrisi", di **G. ROLLE**.

" 9

"La sede di direzione effettiva nel diritto comparato", di **P. VALENTE**.

" 10

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Agevolazioni ed esenzioni

Agevolazioni ed esenzioni – Incentivi per l'aggregazione di imprese – Conferimento di ramo
d'azienda – Requisiti per la fruizione dell'incentivo.

Ris. Agenzia delle Entrate 28 maggio 2009, n. 134/E.

" 11

IRPEF/IRE

IRPEF – IRAP – Deducibilità – Limiti – Art. 1, D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 – Violazione degli artt. 3 e 53 Cost. – Questione di legittimità – Manifesta inammissibilità.

Corte Cost. 30 luglio 2009, n. 258.

Pag. 12

IRPEF/IRE – Base imponibile – Somme percepite a titolo risarcitorio per perdita di redditi – Imponibilità – limiti – Reintegrazione del danno concretatosi nella mancata percezione di redditi – Sussistenza.

Cass., sez. trib. 13 maggio 2009, n. 10972.

“ 12

IRPEF – Reddito da lavoro dipendente – Tassazione separata – Fattispecie – Indennità di incentivazione all'esodo – Imposizione – Aliquota agevolata – Art. 17, comma 4-bis, del DPR 22 dicembre 1986, n. 917. Processo tributario – parti – Contegno – Lite temeraria – Richiesta di risarcimento – Art. 96 c.p.c. – Difetto di giurisdizione.

Comm. Trib. reg. di Perugia, sez. III 28 maggio 2009, n. 21.

“ 13

IRES/IRPEG

“Il riallineamento dei valori contabili degli IAS/IFRS”, di **M. DAMIANI.**

“ 13

“Sulla (non) elusività del conferimento di partecipazioni effettuato all'interno di un gruppo di imprese”, di **P. FORMICA e K. TACCHIA.**

“ 14

“Il rimborso per gli anni pregressi a seguito della deduzione forfetaria IRAP”, di **B. IZZO.**

“ 14

“Affrancamento di attività immateriali: le opportunità del regime sostitutivo”, di **L. MIELE.**

“ 16

“Le agevolazioni per le svalutazioni dei crediti bancari”, di **R. PARISOTTO e G. RENELLA.**

“ 17

“L'elusione negli scambi di partecipazioni mediante conferimento”, di **I. ROSSI e M. AMPOLLINA.**

“ 17

IRES – Elusione – *Controlled foreign companies* (CFC) – Disapplicazione – Integrazione nel territorio estero di locazione.

Ris. Agenzia delle Entrate 22 giugno 2009, n. 165/E.

“ 18

IRES – Operazioni straordinarie – Scissione – parziale proporzionale – Riporto delle perdite”

Ris. Agenzia delle Entrate 30 giugno 2009, n. 168/E.

“ 18

IRES – Imposte sui redditi – Fusione infragruppo tra due società che partecipano al medesimo consolidato – Riporto perdite fiscali pregresse al regime di tassazione consolidata

Ris. Agenzia delle Entrate 6 luglio 2009, n. 174/E.

“19

Fusione per incorporazione transfrontaliera – Fusione tra società residenti in altri Stati membri dell'UE ai sensi della direttiva n. 90/343/CEE – Trattamento fiscale delle stabili organizzazioni in Italia.

Ris. Agenzia delle Entrate 6 luglio 2009, n. 175/E.

“19

IRES – Determinazione del reddito complessivo soggetti IAS – Disciplina per il riallineamento dei valori contabili e fiscali.

Circ. Agenzia delle Entrate 10 luglio 2009, n. 33/E.

“ 19

IRES – Riporto delle perdite – Scissione – Requisiti di vitalità economica.

Ris. Agenzia delle Entrate 13 luglio 2009, n. 183/E.

“ 19

| | |
|---|----------------|
| IRES – <i>Participation exemption</i> – Requisito ininterrotto possesso – Mancanza – Risarcimento per cessione di partecipazione. Ris. Agenzia delle Entrate 13 luglio 2009, n. 184/E. | Pag. 20 |
| IRES – Modifiche al regime di deducibilità dal reddito d'impresa delle spese di rappresentanza. Circ. Agenzia delle Entrate 13 luglio 2009, n. 34/E. | “ 20 |
| IRES – Consolidato fiscale – Mancato rinnovo dell'opzione per il consolidato – Successiva tassazione delle plusvalenze – Inapplicabilità. Ris. Agenzia delle Entrate 25 agosto 2009, n. 236/E. | “ 20 |
| IRES – Consolidato nazionale – Requisito del controllo – Azioni costituite in pegno. Ris. Agenzia delle Entrate 27 agosto 2009, n. 240/E. | “ 21 |
| IREPG – Elusione tributaria – Unità giuridica del gruppo societario – Doppio vantaggio fiscale – Abuso di diritto – Stop al <i>lease back</i> infragruppo – L. 30 dicembre 1991, n. 413, art. 21. Cass., sez. trib. 8 aprile 2009, n. 8481. | “ 21 |
| IRES – Accantonamenti di quiescenza e previdenza – Rapporti di agenzia – Indennità suppletiva di clientela – Accantonamenti annuali – Deducibilità per competenza. Cass., sez. trib. 11 giugno 2009, n. 13506. | “ 21 |
| IRPEG/IRES – IRAP – IVA – Accertamento – Abuso del diritto – Fattispecie – Contratto di locazione finanziaria – Acquisto di beni immobili – Attività negoziale – Sindacato dell'Erario – Modalità – Onere della prova – Ripartizione – irrogazione delle sanzioni – Art. 10, L. 27 luglio 2000, n. 212. Comm. Trib. reg. Toscana, sez. XXVI, 1 aprile 2009, n. 26. | “ 22 |
| IRES/IRPEG – Rimborso – Istanza – Silenzio-rifiuto – Impugnazione – Fattispecie – Base imponibile – Imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) – Deduzione – Costi inerenti il lavoro e gli oneri finanziari – Inammissibilità – Violazione degli artt. 3, 35 e 53 Cost. – Questione di legittimità costituzionale – Sospensione del giudizio – Trasmissione degli atti. Comm. Trib. prov. di Bologna, sez. V 3 aprile 2009, n. 42. | “ 22 |

REDDITI DI CAPITALE

| | |
|--|-------------|
| Redditi di capitale – Compensi corrisposti a garanzia di finanziamenti erogati a soggetti non residenti – Assoggettamento o ritenuta. Ris. Agenzia delle Entrate 11 giugno 2009, n. 151/E. | “ 22 |
|--|-------------|

REDDITI DI IMPRESA

| | |
|---|-------------|
| “I conferimenti di beni in natura e di crediti nelle società per azioni secondo l'Istituto di Ricerca DCEC”, di F. ROSSI RAGAZZI. | “ 23 |
| “Deducibili per competenza gli accantonamenti per indennità suppletiva di clientela”, di S. TRETTEL. | “ 23 |
| “I costi del personale in forma di <i>stock option</i> ” secondo i principi IAS/IFRS”, di M. ZEPELLI. | “ 24 |
| Reddito d'impresa – Interessi passivi – Deducibilità – Condizioni – Ulteriori chiarimenti. Circ. Agenzia delle Entrate 22 luglio 2009, n. 37/E. | “ 25 |
| Reddito di impresa – Perdite – Perdite su crediti – Cessioni crediti pro soluto – Differenziale tra valore nominale e valore attualizzato – Perdita su crediti – Art. 57, DPR n. 597 del 1973 – Irrilevanza – Interessi impliciti – Deducibilità. Cass., sez. trib. 19 febbraio 2009, n. 11754. | “ 25 |

Redditi di impresa – Costi deducibili – Imputazione ad esercizi diversi da quello di competenza – Ammissibilità – Esclusione – Doppia imposizione – Rimedio – Azione di rimborso – Decorrenza.
Cass., sez. trib. 10 marzo 2008, n. 6331.

Pag. 25

Redditi di impresa – Accertamento – Accessi, ispezioni e verifiche – Art. 32, DPR 29 settembre 1973, n. 600 – Acquisizione di documenti – Domicilio di più contribuenti – Utilizzabilità imposta sul reddito delle persone giuridiche (IRPEG) – Accertamento – Reddito d'impresa – Determinazione – Ristrutturazione e riorganizzazione aziendale – Emersione di plusvalenze – Svalutazione di partecipazioni – Artt. 61, 66 e 102 (ora 94, 101 e 84), DPR 22 dicembre 1986, n. 917 – Fattispecie elusiva – Art. 37-bis, DPR 29 settembre 1973, n. 600.

Cass., sez. trib. 13 maggio 2009, n. 10981.

“ 26

Reddito di impresa – Dividendi – Sovrapprezzo azioni – mancata imputazione contabile a riduzione del costo della partecipazione – Art. 44, TUIR (ante 2004) – Imponibilità – Sussiste.

Cass., sez. trib. 17 giugno 2009, n. 14023.

“ 26

Reddito d'impresa – Componenti reddito d'impresa – Regole di imputazione temporale dei componenti negativi – Inderogabilità – Azione di rimborso – Ammissibilità – Decorrenza.

Cass., sez. trib. 8 luglio 2009, n. 16023.

“ 26

REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

“Il ruolo degli usi e consuetudini negli interventi collettivi a favore del personale”, di **F. PETRUCCI.**

“ 27

“La corretta tassazione del rapporto di lavoro dipende dalla precisa qualificazione ai fini civilistici”, di **F. PETRUCCI.**

“ 27

“Ricadute fiscali degli interventi di natura sociale per i lavoratori dipendenti”, di **F. PETRUCCI.**

“ 28

“Natura reddituale per i *fringe benefit* riconosciuti ai pensionati”, di **M. A. PROCOPIO.**

“ 28

Redditi di lavoro dipendente - TFR – Aliquota ridotta per determinati soggetti – Disparità di trattamento – Sussistenza – Previsione della disciplina discriminante per i rapporti anteriori al 4 luglio 2006 – Contrasto con il diritto comunitario – Disapplicazione della normativa – Applicazione ai componenti della categoria sfavorita dello stesso regime riservato alle persone dell'altra categoria – Necessità.

Comm. Trib. reg. del Piemonte, sez. XXIX 29 gennaio 2009, n. 7 e Comm. Trib. reg. del Piemonte, sez. XXX, 29 gennaio 2009, n. 6.

“ 28

RISCOSSIONE

Riscossione – Legittimità costituzionale – Principio di uguaglianza – Disciplina di esclusione dall'imposizione – Esclusione del rimborso – Art. 3 Cost. – Violazione – imposta comunale sugli immobili – Cooperative agricole – Fabbricati rurali – Art. 2, L. n. 244 del 2007 – Esclusione dalla tassazione – Norme aventi carattere interpretativo – Divieto di rimborso – Illegittimità costituzionale.

Tributi comunali e provinciali – Imposta comunale sugli immobili – Fabbricati rurali – Principio di uguaglianza – Disciplina di esclusione dall'imposizione – Esclusione del rimborso – Art. 3, Cost. – Violazione – Imposta comunale sugli immobili – Cooperative agricole – Fabbricati rurali – Art. 2, L. n. 244 del 2007 – Esclusione dalla tassazione – Norme aventi carattere interpretativo – Divieto di rimborso – Illegittimità costituzionale.

Riscossione – Principi generali – rimborso – Divieto di rimborso – Imposta comunale sugli immobili – Fabbricati rurali – Principio di uguaglianza – Disciplina di esclusione dall'imposizione – Esclusione del rimborso – Art. 3, Cost. del 2007 – Esclusione dalla tassazione – Norme aventi carattere interpretativo – Divieto di rimborso – Illegittimità costituzionale.

Corte Cost. 22 luglio 2009, n. 227.

“ 29

RITENUTE ALLA FONTE

Ritenute alla fonte – Dividendi – Dividendi corrisposti alle società e agli enti residenti nella UE e nei Paesi aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo – Ritenuta ridotta dell'1,375%.

Circ. Agenzia delle Entrate 21 maggio 2009, n. 26/E.

Pag. 29

Ritenuta d'acconto – Ritenuta subita dal sostituto ma non versata dal sostituto – Solidarietà passiva tra sostituto e sostituito – Esclusione,

Comm. Trib. prov. di Macerata, sez. I, 24 giugno 2009, n. 150.

“ 30

IVA

“Compensazione dei crediti IVA di gruppo: incompatibilità con i principi comunitari”, di **M. GABELLI** e **D. ROSSETTI**.

“ 30

IVA – Liquidazione IVA di gruppo – Società consortili – Applicabilità.

Ris. Agenzia delle entrate 3 luglio 2009, n. 171/E.

“ 31

IVA – Beni immobili in seguito a operazione di scissione – Rettifica della detrazione.

Ris. Agenzia delle Entrate 9 luglio 2009, n. 178/E.

“ 31

Diritto alla detrazione – Enti non commerciali – *Pro rata*.

Corte di Giust. CE, sez. IV, 12 febbraio 2009, n. C-515/07.

“ 31

IVA – Neutralità – Rettifica dell'IVA indebitamente fatturata – Sussiste – Potere discrezionale dell'amministrazione finanziaria – Non sussiste.

IVA – Neutralità – Rettifica dell'IVA indebitamente fatturata – Rischio di perdita di gettito fiscale – Impedimento dell'amministrazione finanziaria ad accertare la correttezza dell'esercizio del diritto di detrazione – Sussiste – Fattura di rettifica – Misura proporzionale – Sussiste.

IVA – Neutralità – Rimborso dell'IVA indebitamente versato – Sussiste – Requisiti – Rimborso impossibile o eccessivamente difficile – Non sussiste.

Corte di Giust. CE, sez. III, 18 marzo 2009, n. C-566/07.

“ 32

IVA – Regime della detrazione – Sesta direttiva – Art. 9 e 17, Direttiva 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE – Direttiva 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE – Fattispecie – prestazioni di servizi di telecomunicazione – Beneficiario residente in uno Stato membro – Fornitura di servizi ad un destinatario stabilito in un altro Stato membro – Luogo della prestazione – Determinazione – Modalità.

Corte di Giust. CE, sez. VII 2 luglio 2009, n. C-377/08.

“ 32

IVA – Inadempimento di uno Stato – Sesta direttiva IVA – Art. 17, ottava direttiva 79/1072/CEE – Art. 1, tredicesima direttiva 86/560/CEE – Art. 1, rimborso o detrazione dell'IVA – Soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro o in un paese terzo, ma che ha un centro di attività stabile nello Stato membro interessato.

Corte di Giust. CE, sez. VIII, 16 luglio 2009, n. C-244/08.

“ 33

IVA – Accertamento – Accertamento presso terzi – Documentazione extra-contabile – Utilizzabilità – Motivazione *per relationem* – Artt. 54 e 56, DPR 26 ottobre 1972, n. 633.

Cass., sez. trib. 11 giugno 2009, n. 13486.

“ 33

IVA – Rimborso – Credito d'imposta – Detrazione – indicazione nelle scritture contabili – Dichiarazione annuale IVA – Mancata presentazione – Indicazione nelle scritture contabili – Riporto in successive dichiarazioni – Art. 28, DPR n. 633 del 1972 – Illegittimità – Rimborso – Art. 30 DPR n. 633/1972 – Ammissibilità – Termine prescrizione decennale ex art. 2946, cod. civ. – Decorrenza dall'accertamento definitivo dell'insussistenza del diritto alla detrazione.

IVA – Rimborsi annuali – omessa dichiarazione – Detrazione – Indicazione nelle scritture contabili – Riporto in successive dichiarazioni – Art. 28, DPR n. 633 del 1972 – Illegittimità – Rimborso – Art. 30, DPR n. 633 del 1972 – Ammissibilità – Termine prescrizione decennale ex art. 2946 cod. civ. – Decorrenza dall'accertamento definitivo dell'insussistenza del diritto alla detrazione.

Cass., sez. trib. 24 luglio 2009, n. 17376.

“ 33

IVA – Obblighi formali – Opzioni – Comportamenti – Art. 3, D.M. 13 dicembre 1979 e art. 4, DPR n. 442 del 1997 – Liquidazione di gruppo – Comportamento concludente – Illegittimità – Opzione espressa – Necessità.

Cass., sez. trib. 30 luglio 2009, n. 17707.

Pag. 34

REGISTRO (Imposta di)

“Legge comunitaria 2008 – Accertamento del valore sugli immobili sulla base del valore normale: ritorno al passato del legislatore”, di **M. THIONE.**

“ 34

Registro (imposta di) – Base imponibile – Determinazione – Fattispecie – Cessione d’azienda – Art. 52 del DPR 26 aprile 1986, n. 131 – Passività – natura – Diritti commerciali – Debiti finanziari – Abuso del diritto – Intento elusivo – Disapplicazione delle sanzioni – Obiettive condizioni d’incertezza – Art. 8 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 – Art. 10 della L. 27 luglio 2000, n. 212.

Cass.,s ez. trib. 25 maggio 2009, n. 12042.

“35

Registro (imposta di) – Conferimento di azienda ex art. 176, DPR n. 917/1986 e successiva cessione delle partecipazioni – Interpretazione del contratto ex art. 20 DPR n. 131/1986 quale “cessione di azienda” – E’ corretta.

Comm. Trib. prov. di Firenze, sez. XX, 5 novembre 2007, n. 150.

“ 35

Registro (imposta di) – Atti e contratti – Negozio di trust – Natura di prestazione a contenuto patrimoniale – Sussistenza – Imposizione di registro in misura proporzionale - Applicabilità

Comm. Trib. reg. di Venezia, sez. dist. Verona, 9 giugno 2008, n. 20/25/08.

“ 36

Registro (imposta di) – Imposta sulle successioni e donazioni – Art. 2, D.L. 3 ottobre 2006, n. n. 262 – Costituzione di patrimonio in trust – Natura – Regime impositivo – Valutazione.

Comm. Trib. prov. di Firenze. Sez. VIII 12 febbraio 2009, n. 30.

“ 36

Registro (imposta di) – Operazioni straordinarie – Riorganizzazione aziendale – Ramo d’azienda – Trasferimento – Costituzione di società – Conferimento di partecipazione – Artt. 87 e 176, DPR 22 dicembre 1986, n. 917 – Art. 20, DPR 26 aprile 1986, n. 131 – Natura elusiva – Art. 37-bis, DPR 29 settembre 1973, n. 600 – Abuso del diritto – Limiti.

Comm. Trib. prov. di Treviso, sez. VII 22 aprile 2009, n. 41.

“ 37

FINANZA E TRIBUTI LOCALI

Finanza e tributi locali – imposta comunale sulla pubblicità e diritto sulle pubbliche affissioni – Chiarimenti relativi all’applicazione di alcune esenzioni dal tributo.

Ris. Dipartimento dell’economia e delle finanze, 24 aprile 2009, n. 2/DF.

“ 37

IRAP

“Il sindacato del Fisco sull’inerenza ai fini IRAP”, di **M. DAMIANI.**

“ 38

“Agenzia delle Entrate e Assonime intervengono sulla determinazione della base imponibile IRAP” di **A. DODERO.**

“ 38

“Le questioni aperte sull’applicazione dell’IRAP dopo la circolare dell’Agenzia delle Entrate”, di **D. LIBURDI e G. VALCARENGHI.**

“ 39

“L’IRAP per le banche, enti finanziari e assicurazioni”, di **G. MOLINARO.**

“ 40

| | |
|--|---------|
| "La nuova base imponibile IRAP delle banche", di M. PIAZZA e A. SCAGLIARINI . | Pag. 41 |
| IRAP – Base imponibile – Determinazione – Modificazioni – Risposte ai quesiti. Circ. Agenzia delle Entrate 26 maggio 2009, n. 27/E. | “ 42 |
| IRAP – Modifiche alla determinazione della base imponibile – Ulteriori chiarimenti. Circ. Agenzia delle Entrate 16 luglio 2009, n. 36/E. | “ 43 |
| IRAP – Autonoma organizzazione – Art. 2, D.Lgs. n. 446 del 1997 – Professionisti – Elementi minimi – Impiego di lavoro altrui non occasionale – Sufficienza – Spese per lavoro dipendente di importo minimo – Non rileva. Cass., sez. trib. 17 settembre 2009, n. 20001. | “ 43 |
| IRAP – Soggetti passivi – Tassista inserito in struttura cooperativa -Utilizzo di capitali e di lavoro altrui – Sussistenza – Assoggettabilità. Comm. Trib. reg. della Toscana, sez. I 29 gennaio 2009, n. 9. | “ 43 |
| <u>VARIE</u> | |
| "Trustee e figure affini nel diritto italiano" di M. BIANCA . | “ 44 |
| "La disciplina fiscale del <i>Trust</i> in materia di imposte dirette: le difficoltà di conciliare le attuali soluzioni normative alle molteplici applicazioni dell'istituto", di P. COPPOLA . | “ 45 |
| "Lease back infragruppo e paradosso di elusività senza vantaggio fiscale", di R. LUPI e D. STEVANATO . | “ 46 |
| "Transazione fiscale: applicabilità, guida operativa e spunti di riflessione", di S. SALVADEO e G. BERNONI . | “ 46 |
| Cass., SS.UU. n. 1593 del 22 gennaio 2009 – Agevolazioni fiscali a favore delle fondazioni bancarie e implicazioni in altre aree del non profit e della cooperazione", di M. SETTI . | “ 47 |

Legislazione

Provvedimenti pubblicati in G.U. dal 1 maggio al 30 settembre 2009

Provvedimento del Garante per la protezione dei dati personali: “Prescrizioni in materia di operazioni di fusione e scissione fra società operanti nel settore bancario” (in G.U. n. 106 del 9 maggio 2009).

Il provvedimento dispone che nel caso di operazioni straordinarie di fusione e scissione nel settore bancario, le società coinvolte devono fornire ai soggetti interessati gli aggiornamenti dell’informativa già resa dalle società partecipanti alla fusione e dalla società scissa.

In particolare devono essere comunicati la nuova denominazione del titolare del trattamento e gli estremi identificativi dell’eventuale nuovo responsabile presso il quale esercitare il diritto di accesso ai dati personali.

Decreto Ministeriale 1 aprile 2009 n. 48: “Regolamento recante: «Disposizioni di attuazione e di coordinamento delle norme contenute nei commi 58 e 59 dell’articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244 in materia di determinazione del reddito dei soggetti tenuti alla adozione dei principi contabili internazionali” (in G.U. n. 111 del 15 maggio 2009).

- Ai fini del calcolo del reddito complessivo, per i soggetti IAS sono rilevanti gli elementi reddituali e patrimoniali rappresentati in bilancio in base al criterio della prevalenza della sostanza sulla forma. Ai soggetti IAS si applicano le disposizioni del DPR 917/86 che prevedono limiti quantitativi alla deduzione di componenti negativi o la loro esclusione o ne dispongono la ripartizione in più periodi, le disposizioni dello stesso DPR che esentano o escludono dalla formazione del reddito componenti positivi e ne consentono la ripartizione in più periodi. Concorrono comunque alla formazione del reddito imponibile i componenti positivi e negativi fiscalmente rilevanti e imputati a patrimonio per effetto dell’applicazione degli IAS;
- nel caso di operazioni tra soggetti che applicano gli IAS e soggetti che non li applicano, la rilevazione e la tassazione di tali operazioni sono effettuate, per ciascun soggetto, sulla base della corretta applicazione dei Principi contabili dallo stesso adottati;
- per le operazioni di cessione di azienda o di partecipazioni rileva il regime fiscale previsto dal TUIR, anche se dal bilancio non risultano i componenti positivi e negativi o attività e passività rilevanti fiscalmente.

Legge 5 maggio 2009, n. 42: “Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell’articolo 119 della Costituzione” (in G.U. 103 del 6 maggio 2009).

Provvedimento della Banca D’Italia 12 maggio 2009: “Direttiva 2007/44/CE in materia di acquisto di partecipazioni qualificate in banche, assicurazioni e imprese di investimento – Comunicazione al mercato” (in G.U. n. 120 del 26 maggio 2009).

Decreto del Ministro dell’Economia e delle Finanze 21 maggio 2009: “Razionalizzazione degli interessi per la riscossione ed il rimborso dei tributi, ai sensi dell’art. 1, comma 150, della legge n. 244 del 2007” (in G.U. n. 136 del 15 giugno 2009).

Il decreto aggiorna le misure degli interessi previsti per la riscossione e per i rimborsi dei tributi.

Leggi 29 maggio 2009 n. 71: “Ratifica ed esecuzione della Convenzione relativa all’adesione della Repubblica ceca, della Repubblica di Estonia, della Repubblica di Cipro, della Repubblica di Lettonia, della Repubblica di Lituania, della Repubblica di Ungheria, della Repubblica di Malta, della Repubblica di Polonia, della Repubblica di Slovenia e della Repubblica slovacca alla Convenzione firmata a Bruxelles il 23 luglio 1990, relativa all’eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate, fatta a Bruxelles l’8 dicembre 2004, e norme di adeguamento dell’ordinamento interno” (in S. O. n. 97 alla G.U. n. 143 del 23 giugno 2009)

Legge 29 maggio 2009, n. 74: “Ratifica ed esecuzione della Convenzione tra il Governo della Repubblica italiana e il Governo della Repubblica di Belarus per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul

reddito e sul patrimonio e per prevenire le evasioni fiscali, con Protocollo aggiuntivo, fatta a Minsk, l'11 agosto 2005" (in S.O. n. 97 alla G.U. n. 143 del 23 giugno 2009).

Legge 29 maggio 2009 n. 76: "Ratifica ed esecuzione della Convenzione tra il Governo della Repubblica italiana e il Governo della Repubblica di Slovenia per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio e per prevenire le evasioni fiscali, con Protocollo aggiuntivo, fatta a Lubiana l'11 settembre 2001" (in S.O. n. 97 alla G. U. n. 143 del 23 giugno 2009).

Legge 18 giugno 2009, n. 69: "Disposizioni per lo sviluppo economico, la semplificazione, la competitività nonché in materia di processo civile" (in S.O. n. 95 alla G.U. n. 140 del 19 giugno 2009).

Decreto Ministeriale 18 giugno 2009: "Misura e modalità di versamento all'Istituto di vigilanza delle assicurazioni private del contributo di vigilanza dovuto per l'anno 2009 dagli intermediari di assicurazione e riassicurazione e dai periti assicurativi" (in G.U. n. 149 del 30 giugno 2009)

Decreto-legge del Presidente della Repubblica 1 luglio 2009, n. 78: "Provvedimento anticrisi, nonché proroga di termini e delle partecipazione italiana a missioni internazionali" (in G.U. n. 150 del 1 luglio 2009).

Il provvedimento è stato commentato nelle Ns. Circolari Informativa nn. 8 e 9 2009.

L. 7 luglio 2009, n. 88: "Disposizioni per l'adempimento di obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia alle Comunità europee – Legge comunitaria 2008" (in S.O. n. 110/L alla G.U. n. 161 del 14 luglio 2009).

Tra le disposizioni più rilevanti dal punto di vista fiscale si segnalano:

- agli utili corrisposti a decorrere dal 29 luglio 2009 ai fondi pensione istituiti negli Stati UE e in quelli aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo si applica l'aliquota di ritenuta pari all'11%;
- non è più possibile procedere all'accertamento fiscale (ai fini IVA e delle imposte dirette) sulla base del valore normale dei beni immobili e relative pertinenze oggetto di cessione;
- con riferimento ai contribuenti con limitato diritto alla detrazione IVA ai sensi dell'art. 19, c. 5 DPR 633/72 la base imponibile è rappresentata: per le operazioni esenti, dal valore normale dei beni e servizi se è dovuto un corrispettivo inferiore a tale valore; per le operazioni imponibili, dal valore normale dei beni e servizi se è dovuto un corrispettivo superiore a tale valore.

Decreto legislativo 17 luglio 2009, n. 101: "Modifiche ed integrazioni ai decreti legislativi 24 febbraio 1998, n. 58, e 17 settembre 2007, n. 164, in materia di intermediazione finanziaria e di mercati degli strumenti finanziari" (in G.U. n. 178 del 3 agosto 2009).

Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 30 luglio 2009: "Riallineamento di valori contabili in sede di prima applicazione dei principi IAS/IFRS e di successiva variazione degli stessi principi" (in G.U. n. 199 del 28 agosto 2009)

Per i soggetti IAS le modifiche introdotte al regime IRES hanno efficacia, relativamente ai componenti reddituali e patrimoniali rilevati in bilancio, dall'esercizio di prima applicazione degli IAS. Risultano invece soggetti alla disciplina IRES pregressa diversamente qualificate, classificate, valutate e imputate rispetto alle qualificazioni, classificazioni, valutazioni e imputazioni risultanti dal bilancio dell'esercizio precedente a quello di prima applicazione degli IAS. Tali disposizioni si applicano anche ai fini della determinazione della base imponibile IRAP.

I soggetti IAS possono riallineare ai fini IRES e IRAP le divergenze di valore esistenti all'inizio del periodo d'imposta di prima applicazione degli IAS con effetto da tale inizio.

L'opzione per tale riallineamento va effettuata nella dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio precedente a quello di prima applicazione degli IAS.

Legge 3 agosto 2009, n. 102: "Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 1 luglio 2009, n. 78, recante provvedimenti anticrisi, nonché proroga di termini e della partecipazione italiana a missioni internazionali" (in G.U. n. 179 del 4 agosto 2009).

Le modifiche apportate in sede di conversione sono state oggetto di commento nella Ns. Circolare Informativa n. 8/2009.

Decreto Legge 25 settembre 2009, n. 135: "Disposizioni urgenti per l'attuazione di obblighi comunitari e per l'esecuzione di sentenze della Corte di giustizia delle Comunità europee" (in G. U. n. 223 del 25 settembre 2009).

Si segnalano qui di seguito le norme di maggior rilevanza fiscale:

- viene previsto che in assenza di stabile organizzazione, gli obblighi e i diritti IVA, in relazioni ad operazioni effettuate in Italia da soggetti non residenti, siano adempiuti ed esercitati mediante identificazione diretta o rappresentante fiscale, in presenza di stabile organizzazione invece sono adempiuti ed esercitati da quest'ultima;
- possono optare per il regime speciale di esenzione da IRES e IRAP anche le società di investimento immobiliare quotate (SIIQ) residenti in Stati UE o aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo, relativamente alle stabili organizzazioni svolgenti in via prevalente l'attività di locazione immobiliare. In particolare, dal periodo d'imposta in cui ha effetto l'opzione, il reddito d'impresa derivante dall'attività di locazione immobiliare svolta da queste ultime è soggetta ad un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP del 20%;
- con riferimento alle somme percepite dal 1 gennaio 2010, sui proventi di cui all'art. 44, c. 1, lett. g) TUIR derivanti dalla partecipazione a organismi di investimento collettivo in valori mobiliari di diritto estero conformi alle Direttive UE i soggetti residenti incaricati del pagamento di tali proventi o della negoziazione delle quote/azioni devono operare una ritenuta del 12,50% da applicare a titolo di acconto nei confronti di imprese individuali, società di persone ed equiparate, società di capitali ed enti commerciali, stabili organizzazioni di società ed enti non residenti.

Decreto Legislativo 25 settembre 2009, n. 151: "Disposizioni integrative e correttive del credito legislativo 21 novembre 2007, n. 231, recante attuazione della direttiva 2005/60/CE concernente la prevenzione dell'utilizzo del sistema finanziario a scopo di riciclaggio dei proventi di attività criminali e di finanziamento del terrorismo, nonché della direttiva 2006/70/CE che reca misure di esecuzione" (in G.U. n. 256 del 3 novembre 2009)

Decreto legislativo 25 settembre 2009, n. 146: "Disposizioni integrative e correttive del decreto legislativo 19 novembre 2007, n. 229, recante attuazione della direttiva 2004/25/CE concernente le offerte pubbliche di acquisto" (in G.U. n. 246 del 22 ottobre 2009).

Provvedimento della Banca d'Italia 28 settembre 2009: "Disposizioni in materia di raccolta, per finalità statistiche di bilancia dei pagamenti e posizione patrimoniale verso l'estero, dei dati relativi alle attività rimpatriate o regolarizzate, ai sensi del decreto-legge n. 78/2009, convertito nella legge 3 agosto 2009, n. 102" (in G.U. n. 236 del 10 ottobre 2009)

Le disposizioni sono rivolte agli intermediari, vale a dire alle banche italiane, alle società di intermediazione mobiliare, alle società di gestione del risparmio, alle Poste italiane e alle stabili organizzazioni in Italia di banche e di imprese di investimento non residenti.

Legge 3 ottobre 2009, n. 141: "Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 3 agosto 2009, n. 103, recante disposizioni correttive del decreto-legge anticrisi n. 78 del 2009" (in G.U. n. 230 del 3 ottobre 2009)

Si riportano di seguito le modifiche più rilevanti introdotte in sede di conversione:

- per alcune fattispecie di reato lo scudo non comporta l'obbligo di segnalazione ai fini della disciplina anticiclaggio a carico dell'intermediario;
- il termine ultimo per il rimpatrio o la regolarizzazione è anticipato al 15 dicembre 2009;
- lo scudo può essere utilizzato anche da imprese estere controllate o collegate cui si applica la disciplina sulle CFC. La copertura dello scudo riguarda anche i redditi conseguiti dall'impresa estera partecipata nei periodi d'imposta chiusi al 31 dicembre 2008.

Decreto legislativo 13 ottobre 2009, n. 147: "Attuazione della direttiva 2007/63/CE, che modifica le direttive 78/855/CEE e 82/891/CEE per quanto riguarda l'obbligo di far elaborare ad un esperto indipendente una relazione in occasione di una fusione o di una scissione di società per azioni" (in G.U. n. 254 del 31 ottobre 2009)

RASSEGNA DI DOTTRINA, PRASSI AMMINISTRATIVA, GIURISPRUDENZA

1) ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)

Dottrina

“L'accertamento e il processo tributario nel consolidato fiscale nazionale” di M. DENARO, ne Il fisco 26/2009, fasc. n. 1, pag. 4260.

L'articolo approfondisce gli aspetti processuali conseguenti all'attività di accertamento effettuata a carico delle società facenti parte di un consolidato nazionale, con particolare riferimento alle ipotesi di litisconsorzio necessario di cui all'art. 14 del D.Lgs. n. 546/1992. In particolare l'A., dopo aver illustrato brevemente l'istituto del consolidato e come si articola il procedimento di accertamento nei confronti dello stesso, esamina il rapporto esistente tra i giudizi promossi dalle società facenti parte del gruppo (o solo da alcune di esse) e, nello specifico, se possa parlarsi di un'ipotesi di litisconsorzio necessario originario, così come delineato dalle Sezioni Unite della Cassazione nella nota sent. n. 14815 del 4.6.2008. (SG)

Giurisprudenza

Corte Costituzionale

Accertamento – Iter – Art. 12, L. 27 luglio 2000, n. 212 – Processo verbale di constatazione – Redazione – Memorie del contribuente – Termine di sessanta giorni – Avviso di accertamento – Nullità – Omessa previsione – Violazione degli artt. 24 e 111 Cost. – Questione di legittimità – Manifesta inammissibilità.

Corte Cost. 24 luglio 2009, n. 244, in Corr. Trib. 36/2009, pag. 2920.

E' manifestamente inammissibile la censura di legittimità costituzionale, per violazione degli artt. 24 e 111 Cost. (relativi al diritto di difesa ed al giusto processo), dell'art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000 nella parte in cui non prevede la nullità dell'atto di accertamento, qualora il medesimo venga notificato prima dello spirare del termine di 60 giorni che deve trascorrere dalla data di consegna del processo verbale di chiusura delle operazioni e la notifica dello stesso atto di accertamento.

Corte di Cassazione

Accertamento – Accertamento e controlli – Accertamento presuntivo – Compravendita di titoli azionari – Profili elusivi.

Cass., 20 maggio 2009, ord. n. 11659, ne Il fisco 23/2009, fasc. n. 2, pag. 3819.

Le operazioni di acquisto e cessione di quote di partecipazioni societarie possono presentare profili elusivi e, a tal fine, gli uffici dell'Agenzia delle Entrate sono legittimati a valutare nel complesso l'operazione per constatare se questa sia stata dettata da sole esigenze di risparmio d'imposta, in quanto l'accertamento non deve necessariamente essere circoscritto al valore nominale delle azioni.

Infatti, l'art. 39, comma 1, lettera d), del DPR n. 600/1973 stabilisce che l'inesistenza di passività dichiarante può anche essere desunta da presunzioni gravi, precise e concordanti. Nel caso di specie, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto elusiva un'operazione in cui le azioni erano state cedute a terzi e, in un secondo momento, retrocesse dalla società acquirente alla controllante per il loro valore nominale realizzando una forte minusvalenza.

Accertamento – Accertamento e controlli – Abuso del diritto – Disapplicazione delle sanzioni – Art. 8 del D.Lgs n. 546/1992.

Cass., sez. trib. 25 maggio 2009, n. 12042, ne Il fisco 23/2009, fasc. n. 2, pag. 3819.

In tema di accertamenti basati sul c.d. "abuso del diritto", è legittima la disapplicazione delle sanzioni tributarie, posto che la violazione di un principio generale quale, appunto, l'abuso del diritto configura una situazione di obiettiva incertezza normativa.

Accertamento – Accertamento e controlli – Contratto di *lease back* infragruppo – Abuso del diritto – Ambito applicativo.

Cass., sez. trib. 25 maggio 2009, n. 12044, ne Il fisco 23/2009, fasc. n. 2, pag. 3820.

Il *lease back* è una forma contrattuale atipica spesso all'interno dei gruppi societari al fine di ottenere liquidità di denaro immediata, e può concretizzare, sotto il profilo fiscale, un abuso del diritto.

Tuttavia, tale operazione non può essere considerata di per sé elusiva, in quanto l'Agenzia delle Entrate deve dimostrare che è stata posta in essere con lo scopo esclusivo di ottenere un risparmio fiscale.

A titolo esemplificativo, l'operazione può essere considerata elusiva se i canoni di *leasing* vengono pattuiti ad un valore inferiore a quello di acquisto.

Accertamento – Sostituzione d'imposta – Giurisdizione – Art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992 – Rimborso – Art. 38 del DPR n. 602/1973 – Sospensione del processo – Art. 295 del codice di procedura penale.

Cass., SS.UU. 26 giugno 2009, n. 15031, ne Il fisco 28/2009, fasc. n. 2, pag. 4713.

Le liti instaurate dal sostituto o dal sostituito relative alla legittimità delle ritenute rientrano nella giurisdizione ordinaria, posto che la giurisdizione tributaria implica la presenza sia di un ente impositore cui notificare il ricorso sia di un atto impugnabile.

I giudici rammentano che quanto esposto vale:

- tanto nella c.d. "rivalsa ordinaria", ove il sostituito contesta la legittimità della ritenuta operata dal sostituto;
- quanto nella cd. "rivalsa successiva", ove il sostituto ripete nei confronti del sostituito le somme versate all'Erario ma non previamente detratte.

La decisione prende le mosse dal fatto che il processo tributario non concerne tutte le cause inerenti una questione tributaria, ma solo le liti instaurate avverso un atto emesso da un Ente impositore.

La Corte di Cassazione precisa inoltre che:

- nel caso in cui il sostituto abbia (volontariamente o in via coattiva) onorato il debito tributario, non perde il diritto di rivalsa, posto che il giudice ordinario ben può conoscere in via incidentale dell'obbligazione tributaria;
- ove la causa fosse erroneamente instaurata dinanzi al giudice tributario, questi non potrebbe che dichiarare l'inammissibilità del ricorso per difetto di provvedimento impugnabile;
- in sede ordinaria, l'Ufficio non acquista la qualità di litisconsorte necessario;

- la giurisdizione tributaria permane ovviamente sia nel caso di diniego opposto dall'Ufficio a fronte di richiesta di rimborso sia nel caso di atto di accertamento emesso per contestare, ad esempio, l'omessa esecuzione della ritenuta o l'omessa dichiarazione di proventi imponibili.

La pronuncia si discosta dalla giurisprudenza precedente che, salvo alcune eccezioni (Cass., 19 marzo 2008, n. 7332), ha più volte sostenuto che il sostituto che intenda contestare la legittimità della ritenuta operata dal sostituto ha l'onere di chiamare in giudizio sia quest'ultimo sia l'Ufficio (in qualità di litisconsorte necessario) dinanzi alla giurisdizione tributaria.

Nella sentenza viene evidenziato che sia il sostituto sia il sostituto sono legittimati a presentare l'istanza di rimborso delle somme erroneamente versate ai sensi dell'art. 38 del DPR n. 602/1973 (ciò supera quindi quanto affermato con la precedente sent. 19 novembre 2007, n. 23886, ove tale diritto era stato attribuito al solo sostituto)

Inoltre, viene affermato che, ad esempio, qualora il sostituto abbia citato in sede ordinaria il sostituto e il primo, in sede tributaria, abbia impugnato il diniego opposto dall'Ufficio a seguito della richiesta di rimborso, il giudice ordinario potrebbe sospendere il processo ai sensi dell'art. 295 del codice di procedura civile in attesa della decisione della Commissione tributaria.

Commissioni tributarie di merito

Accertamento – Attività di contrasto all'elusione fiscale – Art. 37-bis, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 – Fattispecie – Costituzione di società di persone – Conferimento di terreno edificabile – Liquidazione della società – Assegnazione di beni ai soci – Disegno elusivo – Plusvalenza da cessione – Art. 67 (ex 81), D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 – sottrazione all'imposizione – Norma generale antielusiva – Applicabilità – Sussiste.

Comm. Trib. prov. di Reggio Emilia, sez. I 8 febbraio 2008, n. 10, in Corr. Trib. 29/2009, pag. 2346.

La nozione di abuso del diritto elaborata dalla giurisprudenza comunitaria – secondo la quale, al fine di escludere la portata elusiva, gli atti e i fatti posti in essere non devono avere lo scopo essenziale di ottenere un vantaggio fiscale – ha valenza di clausola generale antielusiva da considerarsi vigente nell'ordinamento italiano come vero e proprio "*jus superveniens*".

Ne deriva che detta clausola generale trova applicazione anche per gli atti e i fatti ai quali non è applicabile, *ratione temporis*, l'art. 37-bis del DPR n. 600/1973, perché posti in essere prima della sua entrata in vigore.

Accertamento – Accessi, ispezioni e verifiche – Art. 32, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 – Acquisizione di documenti – Domicilio di più contribuenti – Utilizzabilità Imposta sul reddito delle persone giuridiche (IRPEG) – Accertamento – Reddito d'impresa – Determinazione – Ristrutturazione e riorganizzazione aziendale – Emersione di plusvalenze – Svalutazione di partecipazioni – Artt. 61, 66 e 102 (ora 94, 101 e 84), D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 – Fattispecie elusiva – Art. 37-bis, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Comm. Trib. prov. di Milano, sez. VIII 19 febbraio 2009, in Corr. Trib. 29/2009, pag. 2385.

Costituisce aggiramento degli obblighi e divieti dell'ordinamento tributario, rilevante per l'applicazione della norma antielusiva (art. 37-bis del DPR n. 600/1973), la svalutazione di una partecipazione conseguente ad una diminuzione patrimoniale della partecipata che non sia conseguenza di una variazione del bene registrato in bilancio. Posto che non è ipotizzabile che una società possa annullare una posta suscettibile di ammortamento senza l'effettiva necessità di adeguare i valori alla situazione oggettiva, è elusivo il comportamento consistente nell'azzeramento di un valore di avviamento di un ramo di azienda relativo ad una catena di ipermercati.

2) ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali)

Giurisprudenza

Corte di Giustizia CE

Accordi internazionali – Diritto comunitario – Libertà di stabilimento – Ritenute alla fonte – Interessi corrisposti a società beneficiarie residenti in uno Stato membro diverso da quello di residenza del debitore – Disparità di trattamento con fattispecie meramente interne – Discriminazione – Non sussiste.

Corte di Giust. CE, sez. IV, 22 dicembre 2008, n.C-282/07, in Giur. Imp. 5/2009.

L'applicazione di una ritenuta alla fonte sui pagamenti di interessi tra società residenti in stati membri differenti dell'Unione Europea, al di fuori dell'ambito di applicazione della direttiva n. 2003/49 (cd. Direttiva "interessi e *royalties*), deve ritenersi in linea di principio compatibile con il diritto comunitario – benché analoga misura non sia prevista in relazione ai pagamenti di interessi effettuati a beneficio di società residenti nello stesso Stato in cui è residente la società debitrice – nella misura in cui il livello impositivo gravante a carico delle società beneficiarie non residenti, nell'ordinamento di residenza della società debitrice, non sia superiore al livello impositivo gravante sui medesimi pagamenti ricevuti da società beneficiarie residenti.

Con commento di M. MARZANO.

Accordi internazionali – Diritto comunitario – Libera circolazione dei capitali – Dividendi – Accordo sullo Spazio Economico Europeo – Art. 40 Accordo SEE – Paesi membri dell'Area Europea di Libero Scambio (AELS) – Estensione delle garanzie comunitarie sulla libera circolazione dei capitali – Art. 56, Tratt. CEE – Dividendi – Esenzione dalla ritenuta alla fonte – Applicabilità – Normativa nazionale – Distribuzioni verso società residenti nello SEE – Condizioni diverse dalle distribuzioni domestiche e intracomunitarie – incompatibilità.

Corte di Giust. CE, sez. II, 11 giugno 2009, n. C-521/07, in Giur. Imp. 5/2009.

L'art. 40 dell'Accordo sullo Spazio Economico Europeo (Accordo SEE), il quale estende ai Paesi membri dell'Area Europea di Libero Scambio (AELS) le garanzie dell'art. 56 Trattato CE in materia di libera circolazione dei capitali, deve essere interpretato nel senso che osta ad una normativa nazionale la quale, ai fini della concessione dell'esenzione dalla ritenuta alla fonte sui dividendi, preveda condizioni diverse per le distribuzioni di dividendi verso società stabilite in uno Stato membro della Comunità Europea rispetto alle distribuzioni in favore di società stabilite in uno Stato membro dell'AELS.

Con commento di C. BOTTAZZI.

7) CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Dottrina

"Il risarcimento del danno non patrimoniale cagionato dall'Amministrazione finanziaria" di A. BUSCEMA e D. D'ANGELO, ne Il fisco 32, fasc. n. 1, pag. 5298.

Attraverso un'attesa disamina delle più importanti decisioni giurisprudenziali l'A. fa chiarezza sul significato del danno non patrimoniale – inteso come danno da lesione di valori inerenti alla

persona, dal quale conseguono pregiudizi non suscettivi di valutazione economica – ed in particolare sul danno patrimoniale cagionato dall'Amministrazione finanziaria.

L'A. sostiene che non vi siano dubbi sull'ammissibilità di un'azione risarcitoria nei confronti dell'Amministrazione finanziaria che con la sua condotta illecita abbia in qualche modo leso la sfera giuridica del contribuente cagionando dei danni e che il giudice competente sia il giudice ordinario.

L'A. opta per la tesi della non pregiudizialità dell'azione di annullamento dell'atto illegittimo rispetto a quella risarcitoria.

Corte di Cassazione

Contenzioso – Parametri – Determinazione del reddito – Fissazione dei ricavi – L. n. 549 del 1995, art. 3.

Cass., sez. trib. 30 aprile 2009, n. 10077, in Corr. Trib. 30/2009, pag. 2463.

In tema di accertamento delle imposte sui redditi è possibile l'accertamento a mezzo dei parametri di cui al DPCM 29 gennaio 1996 nei confronti dei soggetti in contabilità ordinaria soltanto qualora la stessa sia risultata inattendibile nel corso di un'ispezione (art. 3, comma 181, secondo periodo, lett. b, della legge n. 549/1995).

In tema di accertamento delle imposte sui redditi ed in presenza di una contabilità regolarmente tenuta, l'accertamento presuntivo dei maggiori ricavi d'impresa può essere affidato alla considerazione della difformità della percentuale di ricarico applicata dal contribuente rispetto a quella mediamente riscontrata nel settore di appartenenza soltanto se essa raggiunga livelli di abnormità ed irragionevolezza tali da privare la documentazione contabile di ogni attendibilità. Diversamente, siffatta difformità rimane sul piano del mero indizio, ove si consideri che gli indici elaborati per un determinato settore merceologico, pur basati su criteri statistici, non integrano un fatto noto e certo e non possono, pertanto, da soli, senza il conforto di altri elementi, sia pure parimenti indiziari, configurare una prova per presunzioni.

9) CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Atti impugnabili – Autotutela – provvedimento di diniego – Giudice tributario – Art. 2, D.Lgs. n. 546 del 1992 – Impugnazione – In generale – Sussiste.

Cass., SS.UU. 6 febbraio 2009, n. 2870, in Giur. Imp. 5/2009.

A seguito della riforma operata dall'art. 12 della legge n. 448 del 2001, la giurisdizione delle Commissioni tributarie ha acquisito carattere generale, per cui sussiste ogni qual volta si discuta di uno specifico rapporto tributario.

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

Con commento di A. CARINCI.

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Giurisdizione italiana – Atti impugnabili – Autotutela – Provvedimento di diniego – Impugnazione – Giudice tributario – Art. 2, D.Lgs. n. 546 del 1992 – In generale – Sussiste – Impugnazione del diniego – Non sussiste.

Cass., SS.UU. 16 febbraio 2009, n. 3698, in Giur. Imp. 5/09.

A seguito della L. n. 448 del 2001, comma 2, tutte le controversie in materia di tributi di qualunque genere e specie e dunque anche quelle relative agli atti di autotutela tributaria sono attribuite alla giurisdizione del Giudice tributario. Resta salva, in ogni caso, la verifica circa la proponibilità della domanda che presuppone la riconducibilità dell'atto in contestazione nell'ambito delle categorie individuate dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19.

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

Con commento di A. CARINCI.

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Giurisdizione italiana – Atti impugnabili – Autotutela – Provvedimento di diniego – Impugnazione del diniego – Art. 2, D.Lgs. n. 546 del 1992 – Posizione tutelabile – Individuazione di un interesse pubblico – Sussiste.

Cass., SS.UU. 23 aprile 2009, n. 9669, in Giur. Imp. 5/09.

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

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

Con commento di A. CARINCI.

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Processo tributario – Procedimento dinanzi alla Comm. Trib. prov. – Fase istruttoria – Poteri del giudice – Questioni rilevabili d'ufficio – Termini di decadenza.

Cass., sez. trib. 11 maggio 2009, n. 10679, ne Il fisco 23/2009, fasc. n. 2, pag. 3818.

Nel processo tributario, solo il termine di decadenza posto a favore degli uffici tributari è rilevabile d'ufficio, posto che attiene a diritti indisponibili.

Pertanto, i giudici evidenziano che:

- l'eccezione di decadenza dell'ufficio dall'esercizio del potere impositivo non è rilevabile d'ufficio;
- l'eccezione di decadenza dell'ufficio dall'esercizio del potere impositivo non è proponibile per la prima volta in appello.

11) IAS

Dottrina

“Gli accantonamenti al fondo TFR nel regolamento IAS/IFRS” di A. GARCEA.

Il D.M. n. 48/2009 dispone che gli accantonamenti al TFR deducibili sono determinati in misura non superiore alla differenza tra l'importo complessivamente dovuto su base legale e contrattuale ed il valore fiscale del fondo risultante al termine dell'esercizio precedente, al netto degli utilizzi intervenuti nel corso dell'esercizio.

In questo modo, non si deroga alla misura massima del fondo TFR, che non può comunque superare l'entità delle competenze complessivamente spettanti in base al codice civile, né si deroga al principio di previa imputazione in bilancio degli accantonamenti. La novità è rappresentata dall'introduzione di un limite alla rilevanza fiscale del TFR che non è più legato al flusso, bensì alla consistenza finale del fondo.

In merito alla deduzione degli accantonamenti al fondo TFR, il DM n. 48/2009 prevede che, a parità di consistenza finale del fondo TFR, i soggetti IAS avranno a disposizione una diversa tempistica nella deduzione degli accantonamenti al TFR rispetto ai soggetti che adottano i principi contabili nazionali, potendo anche recuperare in esercizi successivi, con maggiori stanziamenti di bilancio, le minori quote di accantonamento dedotte in precedenza.

Il DM n. 48/2009 prevede inoltre, sempre al comma 4 dell'art. 2, che nel calcolo degli ammortamenti fiscalmente ammessi deve tenersi conto di tutte le componenti positive e negative iscritte in contropartita del fondo TFR, sia a conto economico che a patrimonio netto. Anche questa previsione ha scopo semplificatorio ed intende considerare l'accantonamento quale componente unitaria, ricomprendendovi anche gli utili attuariali eventualmente imputati a patrimonio netto. Sembra pertanto che le riduzioni del fondo TFR dovute a revisioni dei modelli attuariali, che non sono più gestibili attraverso il quadro EC, possano comunque essere compensate anche ai fini fiscali con gli altri componenti di costo del piano (ad esempio con la componente interessi passivi). Quanto alla decorrenza della nuova disciplina degli accantonamenti al TFR in commento, in mancanza di disposizioni transitorie, infatti, i nuovi criteri di computo dell'accantonamento fiscalmente ammesso dovrebbero operare a partire dall'entrata in vigore del decreto (30 maggio 2009) e senza particolari limitazioni. Secondo l'Amministrazione, l'adozione di tali nuovi criteri può avere importanti conseguenze pratiche. Non sembra fondamento, cioè, si potrebbe sostenere che le imprese *IAS adopter*, attraverso maggiori stanziamenti di bilancio, possano fin da subito riassorbire i minori accantonamenti dedotti in passato – ancorché in epoca anteriore rispetto all'emanazione del decreto – essendo solo richiesto il rispetto del nuovo limite riferito alla consistenza finale del fondo TFR. (CLP)

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

Dottrina

“Profili sistematici e ambito soggettivo e oggettivo di applicazione dello scudo fiscale” di G. FRANSONI, in Corr. Trib. 34/2009, pag. 2774.

L'articolo esamina la disciplina di cui all'art. 13-bis del D.L. n. 78/2009, conv. con modifiche nella L. n. 102/2009, che ha introdotto la sanatoria per alcuni illeciti tributari, che presenta molte analogie con i provvedimenti già introdotti nel 2001 e nel 2003, (cd. “scudo fiscale”).

Tale disciplina interessa le persone fisiche, gli enti non commerciali e le società semplici ivi comprese le associazioni equiparate che siano residenti in Italia; possono usufruire dello scudo anche i soggetti interponenti, dovendosi riferire ad essi la titolarità dei beni e dei redditi nel caso di morte del soggetto, ed i trust residenti (sia «trasparenti» che «opachi»).

E' inoltre necessaria la residenza in Italia. Tale requisito deve sussistere per il periodo d'imposta in corso alla data di presentazione della dichiarazione mediante la quale si effettua il rimpatrio o la regolarizzazione. Non è tuttavia necessario che la qualifica di residente sia già attribuibile al soggetto interessato, attesa la retroattività di tale qualificazione nel momento in cui maturano i presupposti temporali. Ne consegue che i soggetti non residenti nel 2009 non potranno presentare la dichiarazione riservata nel corso del suddetto anno solare, ma potranno farlo nel corso del 2010 sempre che maturino i relativi requisiti durante tale anno.

Altra condizione necessaria per poter accedere allo «scudo fiscale» è che sia stato violato l'obbligo di dichiarazione di attività trasferite da o per l'estero tramite soggetti non residenti o "al seguito", ovvero l'obbligo di dichiarare la consistenza all'estero degli investimenti e delle attività finanziarie produttive di redditi imponibili in Italia.

Ciò implica la possibilità di accedere allo scudo anche per coloro che, pur essendo titolari di investimenti e attività patrimoniali non produttive di reddito all'estero, abbiano costituito tali investimenti "esportando" capitali senza la prescritta dichiarazione. (PM).

Si segnala che il D.L. 3 agosto 2009, n. 103, convertito con modificazioni dalla L. 3 ottobre 2001, n. 141, ha anticipato il termine per l'adesione allo scudo fiscale dal 15 aprile 2010 al 15 dicembre 2009. Ne consegue che, diversamente da quanto sostenuto dall'A., i soggetti non residenti in Italia al 31 dicembre 2009 che lo fossero diventati nel 2010 non potrebbero più presentare la dichiarazione riservata.

“Manovra anti-crisi (D.L. n. 1° luglio 2009) – Tassati per trasparenza anche i redditi della CFC localizzata in un Paese a fiscalità di vantaggio”, di A. MASTROBERTI, ne Il fisco 30/2009, fasc. n. 1, pag. 4897.

L'articolo esamina delle modifiche introdotte dall'art. 13 del D.L. n. 78/2009, conv. con modifiche nella L. n. 102/2009, alla disciplina prevista in materia di *Controlled Foreign Companies* (CFC).

Tale provvedimento, dopo aver modificato il contenuto della lett. a), del comma 5, dell'art. 167 del TUIR, e, dunque, l'esimente volta alla dimostrazione dell'effettiva attività commerciale da parte della CFC, prevede – introducendo il nuovo comma 5-bis – una particolare fattispecie, costituita da possesso di *passive income*, in cui risulta a tutti gli effetti inibita la possibilità di dimostrare l'effettivo esercizio di un'attività commerciale in sede di interpello.

La seconda misura restrittiva reca, con carattere del tutto innovativo rispetto all'impostazione adottata nel TUIR, il superamento della logica che consentiva l'applicazione della *CFC rules* alle sole società estere controllate localizzate in un paradiso fiscale; essa individua, infatti, un nuovo presupposto di ordine fattuale consistente nella circostanza che i redditi della CFC siano assoggettati a tassazione effettiva inferiore a più della metà di quella a cui sarebbero stati assoggettati ove residenti in Italia, condizione che deve, comunque, essere accompagnata dal superamento della soglia di riferimento dei proventi derivanti da *passive income* e da prestazioni di servizi infragruppo.

Tra le modifiche apportate, quella di maggiore rilievo interessa la procedura d'interpello dell'Amministrazione finanziaria per disapplicare gli effetti derivanti dalla *Cfc rules*.

Infatti, per le società controllate che operano in Stati a fiscalità ordinaria ma di vantaggio, il nuovo comma 8-ter dell'art. 167 del TUIR ha introdotto *ex novo* la possibilità di disapplicare le disposizioni del comma 8-bis (norma contenente i presupposti per l'estensione delle *CFC rules* anche ai soggetti che non sono localizzati nei paradisi fiscali) se il contribuente residente dimostra che l'insediamento all'estero non rappresenta “una costruzione artificiosa volta a conseguire un indebito vantaggio fiscale”.

In questo caso, secondo l'A. la norma non fa alcun riferimento alle tradizionali esimenti contemplate dall'art. 167, comma 5, del TUIR, pertanto, sembrerebbe riconosciuta al contribuente la facoltà di fornire prova che la costituzione della CFC nel Paese a fiscalità di vantaggio non sia ascrivibile a un disegno elusivo, ma risponde, invece, a precise dinamiche di carattere

imprenditoriale, comunque da dimostrare, avendo ben presente che il Legislatore ha fatto un preciso riferimento alle ragioni che giustificano l'insediamento in quel determinato contesto estero caratterizzato da una fiscalità di vantaggio.(PM).

“Estensione del regime di trasparenza anche alle CFC non localizzate in Paesi “black list””, di L. MIELE, in Corr. Trib. n. 30/2009, pag. 2435.

Nella descrizione delle modifiche apportate all'art. 167 del TUIR con l'art. 12 del D.L. n. 78 del 2009, l'A. si sofferma principalmente sul requisito dello svolgimento dell'attività della CFC sul mercato del territorio di insediamento (cd. mercato locale), richiesto affinché possa essere fatta valere la “esimente” dello svolgimento di una effettiva attività economica. Tale requisito è ora espressamente previsto per le imprese localizzate in stati o territori “black listed” ma potrebbe rilevare anche per le controllate estere situate altrove, in quanto anche la specifica “esimente” prevista per quest'ultime, per poter operare, deve essere preventivamente dimostrata mediante interpello. Al riguardo, l'A. ritiene che siano solo le modalità di presentazione dell'interpello ad essere comuni per le due fattispecie, ma non anche l'oggetto ed i contenuti, ricordando altresì come la Commissione europea e la giurisprudenza comunitaria non richiedano tale requisito affinché la condotta non possa definirsi “elusiva” o “abusiva”. In particolare, perché si configuri l'effettività “o “non artificiosità” della struttura estera dovrebbe essere sufficiente la sola presenza in loco di mezzi umani e tecnici sufficienti per svolgere l'attività in modo autonomo. Infine, l'A. critica, in quanto non rispettosa del diritto comunitario, la scelta del legislatore di costringere il contribuente che possieda una propria controllata, situata in uno Stato che non sia un paradiso fiscale e per la quale ricorrano i presupposti di applicazione della disciplina CFC ma che non sia una struttura “artificiosa”, ad esperire l'interpello disapplicativo.

Incidentalmente, nell'articolo si osserva che il requisito della operatività sul mercato locale non può rilevare ai fini della disciplina in materia di indeducibilità dei costi delle imprese, di cui all'art. 110, comma 10, del TUIR, stante l'assenza di una previsione nella norma.

In merito al concetto di “passive income”, l'A. esprime molte perplessità circa l'inclusione dei servizi infragruppo e mette in evidenza come, a livello europeo, siano esclusi dalla disciplina CFC i redditi di natura finanziaria conseguiti da imprese bancarie, finanziarie o assicurative nella misura in cui rappresentino i proventi dell'attività caratteristica (salvi, talvolta, i casi in cui detta attività sia svolta nei confronti di imprese del gruppo). (NM)

Modifiche alla “CFC legislation” dopo la conversione del decreto “anticrisi”, di G. ROLLE, in Corr. Trib., n. 34/2009, pag. 2803.

Le modifiche alla disciplina CFC – la cui decorrenza dovrebbe iniziare dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 1° luglio 2009 – pur non modificando i caratteri originari dell'istituto determinano una netta distinzione di trattamento tra controllate “black listed” e non.

Per le prime, il requisito, per l'esimente, del radicamento dell'attività sul mercato locale dà all'Agenzia delle entrate, in sede di delibazione dell'interpello disapplicativo, un margine di discrezionalità ben più ampio che in passato, ferma restando che l'assenza di un espresso rimedio giurisdizionale rispetto all'esercizio di tale potere è ampiamente criticabile. Inoltre, vi è un potenziale conflitto con la disciplina comunitaria, in particolare coi principi della libertà di stabilimento e di libertà nella circolazione dei capitali, rilevante anche nei rapporti con Stati terzi.

Per le altre imprese controllate, cioè quelle non situate in paradisi fiscali, la disposizione che individua il primo dei due presupposti applicativi della disciplina – l'assoggettamento a tassazione effettiva inferiore a più della metà rispetto alle imprese italiane – presenta numerose problematiche interpretative. Secondo l'A., tra le imposte rilevanti ai fini della comparazione vi sono anche quelle locali ed estere; inoltre, occorre sterilizzare le divergenze temporanee di base imponibile, l'utilizzo di perdite e le partecipazioni in consolidati fiscali locali, in modo da pervenire ad una nozione “contabile” di imposta di competenza di ciascun periodo da comparare.

Circa il secondo presupposto – costituito dal prevalente conseguimento di “*passive income*” – l’A. si limita ad osservare che la lista di attività contemplata dalla norma non necessariamente riflette scelte organizzative associate alla delocalizzazione di redditi imponibili.

Infine, in merito alla circostanza esimente, l’A. si sofferma sul significato da attribuire alla finalità di conseguire un “indebito vantaggio fiscale”, escludendo che tale previsione possa implicare valutazioni in merito alle ragioni soggettive dell’insediamento all’estero. Infatti, secondo la giurisprudenza comunitaria, sono ininfluenti i motivi per i quali una determinata filiale è stata costituita, mentre ciò che rileva è che la filiale “eserciti realmente ed effettivamente un’attività nello Stato membro in cui è stata creata”. (NM)

“La sede di direzione effettiva nel diritto comparato” di P. VALENTE, ne Il fisco 28/2009, fasc. n. 1, pag. 4599.

Il Commentario al Modello di Convenzione dell’Ocse individua la “sede di direzione effettiva” nel luogo in cui vengono adottate le decisioni più importanti relative alla gestione della società e allo svolgimento dell’attività di impresa. Ciononostante, non è dato rinvenire disposto normativo uniforme, né interpretazione e applicazione omogenee del criterio in questione nei diversi ordinamenti i quali si ispirano ai principi dettati dall’Ocse. Inoltre, si possono riscontrare differenze d’impostazione in sede di valutazione – all’interno degli Stati dell’area Ocse – tra le Amministrazioni finanziarie, da un lato, e gli organi giurisdizionali, dall’altro.

Secondo la legge britannica (e di altri Paesi d’ispirazione anglosassone, tra cui l’Australia), la società si considera residente nel Regno Unito se è stata costituita nel territorio dello Stato ovvero se ha ivi la sua sede centrale di controllo e gestione (*central management and control*). Nell’Europa continentale, la legge più spesso fa riferimento al concetto di *place of management*.

Tra le Amministrazioni finanziarie delle seguenti selezionate giurisdizioni:

- l’Amministrazione finanziaria Italiana ritiene che la sede di direzione effettiva di un ente “debba definirsi non soltanto come il luogo di svolgimento della sua prevalente attività direttiva e amministrativa, ma anche come il luogo ove è esercitata l’attività principale”;
- quella britannica opera l’identificazione del luogo di residenza di una società attraverso il c.d. *central management and control test* in base al quale: i) *in primis*, è necessario stabilire se i membri del Consiglio di amministrazione esercitano di fatto il *central management and control* della società; ii) in caso affermativo, è necessario determinare in quale luogo tale *central management and control* è esercitato (tale luogo non coincide necessariamente con quello in cui i membri del Consiglio di amministrazione si riuniscono); iii) laddove risulti che i membri del Consiglio di amministrazione non esercitano il *central management and control* della società, deve procedersi all’individuazione dei soggetti e del luogo in cui il suindicato potere è esercitato;
- il South Africa Revenue Service ritiene che la direzione effettiva si esprima nella gestione quotidiana e regolare di un’impresa piuttosto che nel compimento di scelte strategiche, che richiedono l’integrazione ovvero l’esecuzione da parte di altri organi;
- in Danimarca, si “considera il luogo dell’*effective management* come quello dove si svolge l’attività di gestione quotidiana della società, che non necessariamente coincide con quello dove le decisioni chiave sono adottate”;
- in Australia, l’Amministrazione finanziaria ha espresso la propria adesione all’impostazione secondo cui il luogo del “*central management and control*” non è per necessità da identificare con quello dove un’attività imprenditoriale è condotta, anche se in alcuni casi essi possono coincidere. L’individuazione del “*place of central management and control*” richiede una preventiva indagine sui soggetti, la tempistica e la collocazione geografica propri delle procedure decisionali di tipo strategico della società;
- l’*Authority for Advance Ruling* indiana ha attribuito rilevanza ai fini dell’individuazione della residenza al luogo in cui sono “*factually and effectively*” svolte le attività *day-to-day*.

Con riferimento alla casistica giurisprudenziale può osservarsi che:

- in linea generale, nei Paesi Bassi, la valutazione ai fini della determinazione della residenza delle persone giuridiche si basa sul seguente test alternativo: 1) fatti e circostanze del caso concreto; 2) costituzione. Secondo la giurisprudenza olandese, la circostanza di fatto più

rilevante ai fini del (decisivo) test sub 1 è rappresentata dalla "direzione effettiva". Altre circostanze di rilievo, seppur di gran lunga meno importanti, sono la sede statutaria, il luogo di svolgimento dell'attività, la legge che disciplina la costituzione, il luogo in cui si riuniscono i membri del CdA. Tenuto tuttavia conto di orientamenti non sempre univoci degli organi giurisdizionali, nell'ottica di far valere con successo la residenza fiscale della società sul territorio olandese, è in generale opportuno che i membri del CdA si riuniscano, per deliberare in merito alle più importanti questioni riguardanti la gestione e l'attività di impresa della società presso la sede della stessa e che, inoltre, vi sia una autonomia e indipendenza decisionale effettiva dalla casa-madre se situata in un Paese diverso;

- l'impostazione giurisprudenziale britannica in materia di residenza delle società è codificata nella sentenza *De Beers*, dove si è stabilito che la società deve considerarsi residente dove si trova il suo centro di direzione e controllo ("*central management and control*"). Nella fattispecie, la società sudafricana svolgente attività di estrazione e commercializzazione di diamanti in Sudafrica, è stata ritenuta residente nel Regno Unito in quanto: i) l'attività di impresa era controllata da Londra; ii) gli uffici principali si trovavano a Londra; iii) la maggioranza dei membri del CdA si riunivano a Londra; iv) i profitti erano realizzati a Londra. Alla luce dei principi stabiliti dalla giurisprudenza britannica in materia di residenza delle persone giuridiche (si vedano, al riguardo, anche i casi *American Thread Company, Bullock, Wood vs Holden*, decisi in base a principi analoghi a quelli adottati per il caso *De Beers*), si può in generale concludere che, al fine di dimostrare che una società possiede sul territorio britannico il suo "centro di direzione e controllo", è opportuno che: i) la *policy* relativa all'attività di impresa venga discussa e determinata, in totale autonomia ed indipendenza, dal management locale; ii) le decisioni sulle questioni più importanti relative alla gestione e allo svolgimento dell'attività di impresa della società vengano adottate, in totale autonomia e indipendenza, dal management locale (non è sufficiente che quest'ultimo adotti le decisioni relative al *day-to-day management*); iii) i membri del CdA risiedano nel Regno Unito e si riuniscano, per deliberare in merito a tutte le più importanti questioni riguardanti la gestione e l'attività di impresa della società, presso la sede della stessa; iv) i membri del CdA siano dotati di poteri decisionali che implicano una totale autonomia e indipendenza dalla casa-madre; v) la società disponga, sul territorio britannico, di una struttura organizzativa, personale e materiale, adeguata;
- secondo un costante orientamento della giurisprudenza tedesca, la sede di direzione effettiva è rappresentata dal luogo ove le più importanti scelte manageriali vengono compiute (piuttosto che da quello in cui vengono eseguite). Pertanto, al fine di far valere con successo la residenza fiscale della società sul territorio tedesco, è opportuno che il management adotti le decisioni più importanti, relative alla gestione e all'attività di impresa della società, presso la sede di quest'ultima e non altrove. Tali decisioni, inoltre, dovrebbero essere adottate in totale autonomia e indipendenza dal management della casa-madre;
- la giurisprudenza indiana – ancorchè al fine di attrarre a tassazione nel territorio dello Stato, in base all'art. 8 del Trattato, piuttosto che di stabilirne la residenza fiscale ai sensi dell'art. 4, i redditi di una società estera esercente attività di *shipping* internazionale - ha ritenuto sufficiente la presenza nel territorio dello Stato di una stabile organizzazione dove era condotta l'attività *day by day* della società. (PT)

16) TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Agevolazioni ed esenzioni

Prassi Amministrativa

Agevolazioni ed esenzioni – Incentivi per l'aggregazione di imprese – Conferimento di ramo d'azienda – Requisiti per la fruizione dell'incentivo.

Ris. Agenzia delle Entrate 28 maggio 2009, n. 134/E, nel sito web www.agenziaentrate.it

Il requisito dell'indipendenza previsto per la fruizione del bonus aggregazioni di cui all'art. 1, commi 242-249 della L. 27 dicembre 2006, n. 296 non risulta soddisfatto nel caso in cui un'operazione di

conferimento d'azienda venga operata tra due società controllate indirettamente da una società terza.

Confermando il contenuto della risoluzione 360/E/2007, l'Agenzia ribadisce che la riconducibilità agli stessi soggetti del pacchetto di controllo delle società coinvolte nell'operazione straordinaria rappresenta una causa ostativa per l'ottenimento dell'agevolazione.

21) IRPEF/IRE

Giurisprudenza

Corte Costituzionale

IRPEF – IRAP – Deducibilità – Limiti – Art. 1, D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 – Violazione degli artt. 3 e 53 Cost. – Questione di legittimità – Manifesta inammissibilità.

Corte Cost. 30 luglio 2009, n. 258, in Corte Cost. 35/2009, pag. 2846.

A seguito dell'entrata in vigore del D.L. n. 185/2008, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 2/2009, vanno restituiti gli atti alle Commissioni tributarie rimettenti di Genova e Bologna perché valutino nuovamente la rilevanza e la non manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale dell'art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 446/1997, nella parte in cui esclude la deducibilità dell'IRAP ai fini delle imposte sui redditi.

Infatti, l'art. 6 del D.L. n. 185/2008 prevede che, a partire dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008, è ammesso in deduzione un importo pari al 10% dell'IRAP forfetariamente riferita all'imposta dovuta sulla quota imponibile degli interessi passivi e delle spese per il personale dipendente.

Corte di Cassazione

IRPEF/IRE – Base imponibile – Somme percepite a titolo risarcitorio per perdita di redditi – Imponibilità – Limiti – Reintegrazione del danno concretatosi nella mancata percezione di redditi – Sussistenza.

Cass., sez. trib. 13 maggio 2009, n. 10972, in Corr. Trib. 24/2009, pag. 1972.

Le indennità conseguite a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi, esclusi quelli dipendenti da invalidità permanente o da morte, costituiscono redditi della stessa categoria di quelli perduti. Ciò comporta che le somme percepite dal contribuente a titolo risarcitorio costituiscono reddito imponibile solo nei limiti in cui abbiano la funzione di reintegrare un danno concretatosi nella mancata percezione di redditi.

IRPEF – Reddito da lavoro dipendente – Tassazione separata – Fattispecie – Indennità di incentivazione all'esodo – Imposizione – Aliquota agevolata – Art. 17, comma 4-bis, del DPR 22 dicembre 1986, n. 917.

Processo tributario – Parti – Contegno – Lite temeraria – Richiesta di risarcimento – Art. 96 c.p.c. – Difetto di giurisdizione.

Comm. Trib. reg. di Perugia, sez. III, 28 maggio 2009, n. 21, ne Il fisco 30/2009, fasc. n. 1, pag. 4963.

Il giudice nazionale è tenuto a disapplicare la disposizione che sia incompatibile con il diritto comunitario, particolarmente se costituisca una illegittima discriminazione fra diversi soggetti.

Non rientra nella materia devoluta al giudice tributario la pronuncia sulla domanda di risarcimento del danno derivante dalla temerarietà della lite, ex art. 96 c.p.c.. Il contribuente è ammesso ad adire il giudice ordinario al fine di ottenere una pronuncia di merito sul punto.

22) IRES/IRPEG

Dottrina

“Il riallineamento dei valori contabili degli IAS/IFRS” di M. DAMIANI, in Corr. Trib. 35/2009, pag. 2893.

L'articolo prende spunto dal D.M. 30 luglio 2009 che ha disciplinato il regime dei riallineamenti dei valori fiscali a quelli civilistici derivanti dalla FTA e di quelli che potrebbero successivamente derivare dalle modificazioni dei principi IAS.

Tale decreto risolve un problema di diritto transitorio laddove prevede che continuano ad applicarsi, in materia di IRES, per i soggetti IAS, le disposizioni previgenti alle modifiche al TUIR stabilite dalla Finanziaria 2008, che comportano effetti sulle componenti reddituali e patrimoniali del bilancio, nei casi di FTA, qualora le operazioni pregresse siano state diversamente qualificate, classificate, valutate ed imputate a periodo.

Gli effetti fiscali già prodotti da tali operazioni, in base ad attività di qualificazione, classificazione, valutazione e competenza temporale delle operazioni rilevate, vengono pertanto mantenute anche successivamente alla prima applicazione degli IAS, con l'effetto di continuare ad evidenziare una divergenza di valori civilistici rispetto a quelli fiscali, che verranno riassorbiti nel tempo per effetto del successivo divenire di tali componenti sino alla loro eliminazione.

L'A. ritiene che, in deroga alle disposizioni dell'art. 1, comma 2, del decreto qualora la prima applicazione degli IAS/IFRS abbia luogo a decorrere dal primo o secondo esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 (e quindi dal 2008 o dal 2009 per le società con esercizio coincidente con l'anno solare), è concessa alle società interessate la facoltà di riallineare le divergenze di cui al comma 1 esistenti all'inizio del secondo periodo - 2009 - d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, attribuendogli effetto fiscale a decorrere da tale data iniziale. Le imprese che adottano gli IAS nel 2009 devono perciò procedere all'emersione delle differenze o al loro riallineamento con opzione esercitata nella dichiarazione dei redditi dell'esercizio precedente, ma devono eseguire il versamento dell'imposta sostitutiva, se esercitano l'opzione, in unica soluzione entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'esercizio 2008 e non entro il termine per il versamento delle imposte, essendo tale termine ormai scaduto.

Va infine osservato che al riallineamento dei valori è attribuita valenza anche ai fini dell'IRAP e delle addizionali eventuali. (PM).

“Sulla (non) elusività del conferimento di partecipazioni effettuato all'interno di un gruppo di imprese” di P. FORMICA e K. TACCHIA, ne Il fisco 27/2009, fasc. n. 1, pag. 4377.

Con la Risoluzione n. 57/E del 2007 l'Amministrazione finanziaria ha negato l'applicabilità dell'art. 177, comma 2, del TUIR ad una operazione di conferimento di partecipazioni (complessivamente idonee a far conseguire alla conferitaria il controllo di diritto della società *target*) effettuata da soci persone fisiche (nella fattispecie si trattava di quattro fratelli) a beneficio di una società, di fatto, già controllata in via congiunta dagli stessi conferenti, sul presupposto dell'elusività dell'operazione e, in particolare, dell'insussistenza di valide ragioni economiche che potessero giustificare l'attribuzione del diritto di controllo di una società, di fatto, già controllata dai soci *ante* operazione. Tale posizione, al di là del caso espressamente contemplato dalla Risoluzione, comporterebbe in definitiva l'inapplicabilità dell'art. 177 del TUIR alle operazioni infragruppo. Essa, tuttavia, appare criticabile sotto vari profili, tenuto conto che:

- L'art. 177 del TUIR non individua affatto la limitazione applicativa sostenuta dalla sopra richiamata prassi, ponendo come condizione di applicazione della disposizione “solo” la necessità che dopo l'operazione straordinaria si disponga della maggioranza delle azioni della società scambiata - e quindi attraverso il conferimento se ne consegua il controllo di diritto - senza avere riguardo ad eventuali situazioni di controllo di fatto presenti *ex ante*;
- tale interpretazione trova riscontro nei chiarimenti offerti dalla Corte di Giustizia Europea (cfr. sent. causa C-28/95) secondo la quale “il fatto che una stessa persona fisica, che era l'unico azionista e amministratore della società acquistata, divenga l'unico azionista o amministratore della società acquirente non impedisce che l'operazione sia qualificata come scambio di azioni ai sensi dell'articolo 2, lettera d), della direttiva”;
- il risparmio ottenuto applicando l'art. 177 del TUIR deve ritenersi legittimo posto che il Legislatore, all'atto di produzione della norma, aveva chiaro che lo scambio potesse essere posto in essere tra soggetti legati da rapporti di controllo di fatto ma non di diritto; la scelta di fare richiamo al solo comma 1, n. 1, dell'art. 2359 del codice civile, piuttosto che a una generica nozione di controllo, deve ritenersi evidentemente consapevole;
- inoltre, se è vero che l'elusione si configura tramite l'adozione di scelte contorte, ovvero, percorrendo la via più indiretta per raggiungere lo scopo prefissato, è vero che lo scambio di partecipazioni è l'operazione che meno si addice a tal fine;
- l'applicazione del comma 2, dell'art. 177 del TUIR non comporta affatto un salto d'imposta, ma un mero differimento della tassazione delle plusvalenze latenti.

Le considerazioni sopra espresse non mutano, peraltro, alla luce del recente indirizzo giurisprudenziale affermatosi in seno alla Suprema Corte di Cassazione e concernente il c.d. abuso del diritto. (PT)

“Il rimborso per gli anni pregressi a seguito della deduzione forfetaria IRAP” di B. IZZO, in Corr. Trib. 28/2009, pag. 2235.

L'articolo evidenzia talune problematiche che possono derivare dall'applicazione del Provv. dell'Agenzia delle entrate del 4 giugno 2009 (modificato dal successivo Provv. del 12 giugno 2009 che approva il modello, le istruzioni e le specifiche tecniche di trasmissione dati, nonché i termini e le modalità di presentazione dell'istanza di rimborso delle maggiori imposte sui redditi versate a seguito della mancata deduzione forfetaria del 10 per cento dell'IRAP nei periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2008.

Tale deduzione parziale spetta solo nel caso in cui siano state sostenute spese per lavoro dipendente e assimilato o interessi passivi e oneri assimilati non ammessi in deduzione in sede di determinazione della base imponibile IRAP.

A tal proposito, si segnala che l'Agenzia delle entrate nella diretta Map del 28 maggio 2009 ha osservato che il diritto alla deduzione sorge anche nel caso in cui l'impresa abbia erogato agli amministratori compensi rientranti tra i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, nel presupposto che tali compensi siano assimilabili, sotto il profilo fiscale, alle spese per il personale

dipendente. La deduzione, tuttavia, non può essere riconosciuta quando l'amministratore riceve il compenso quale prestazione rientrante nell'oggetto dell'arte o della professione di cui all'art. 53, comma 1, del T.U.I.R., concernente i redditi di lavoro autonomo.

Come precisato dalla circolare n. 16/E del 2009, il rimborso spetta se alla data di entrata in vigore del D.L. n. 185/2008 (29 novembre 2008):

— è stata presentata istanza di rimborso ai sensi dell'art. 38 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, nel rispetto del termine decadenziale di 48 mesi dalla data del versamento (anche in questo caso, comunque, occorre presentare il nuovo modello per l'istanza);

— non è stata presentata alcuna istanza, trasmettendo il modello ora approvato. La richiesta di rimborso, tuttavia, può riguardare esclusivamente i versamenti per i quali al 29 novembre 2008 risultava ancora pendente il termine di 48 mesi dalla data del versamento.

In pratica, il periodo d'imposta a partire dal quale è possibile presentare l'istanza di rimborso è il 2004. Vi rientrano anche gli acconti pagati prima del 29 novembre 2004, in quanto, per i versamenti in acconto, il termine di decadenza decorre dal momento in cui viene effettuato il saldo relativo allo stesso periodo (per il 2004, ordinariamente nel giugno 2005).

L'istanza di rimborso dovrà essere trasmessa esclusivamente in via telematica sia per chi aveva già presentato istanza di rimborso ai sensi dell'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973 che per gli altri soggetti.

Due le scadenze fissate per la presentazione delle istanze:

— per i versamenti per i quali il termine indicato dall'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973 cade nel periodo compreso tra il 29 novembre 2008 (data di entrata in vigore del D.L. n. 185/2008) e il sessantesimo giorno successivo alla data di attivazione della procedura telematica che ne consente l'invio, entro 60 giorni dalla predetta data di attivazione.

In sostanza, per le istanze i cui termini di presentazione scadono tra il 29 novembre 2008 e il 13 novembre 2009, le richieste potranno essere presentate fino al 13 novembre 2009, vale a dire entro 60 giorni dalla data di attivazione della procedura;

— per i versamenti per i quali il termine indicato dall'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973 cade dopo il sessantesimo giorno successivo alla data di attivazione della procedura telematica, entro la data di scadenza del termine di cui al citato art. 38. In pratica, in tal caso, andrà rispettato l'ordinario termine di 48 mesi previsto - dall'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973 - per i rimborsi dei versamenti diretti.

Nel rispetto di questi termini, è prevista anche la possibilità di rettificare un'istanza già presentata, compilandone un'altra completa in tutte le sue parti.

Il modello approvato si compone oltre che del frontespizio anche del quadro RI, per l'indicazione dei dati utili ai fini della determinazione del rimborso. I dati vanno inseriti per ciascun periodo d'imposta. Si dovranno presentare, pertanto, tanti quadri RI quanti sono gli anni interessati dalla procedura di rimborso.

Con riferimento alla determinazione dell'IRAP deducibile dalla base imponibile IRES/IRPEF (rigo RI3 del Quadro RI), il criterio guida è basato sulla circostanza che la deduzione spetta nella misura del 10% dell'IRAP versata nel periodo d'imposta di riferimento: quella versata a titolo di saldo del periodo di imposta precedente e di acconto di quello successivo. Pertanto, se nei periodi di imposta cui si riferisce il versamento, a saldo o in acconto, non hanno concorso al valore della produzione costi per il personale o per interessi passivi, lo stesso non rileva nel calcolo dell'importo deducibile dal reddito.(PM).

Con provvedimento del 28 ottobre 2009, che sostituisce quello del 12 giugno 2009, l'Agenzia delle Entrate ha disposto un ulteriore rinvio della data di attivazione della procedura per la presentazione delle istanze di rimborso previsto dall'art. 6 del decreto-legge n. 185 del 2008, introducendo un nuovo meccanismo di accoglimento delle istanze, accompagnato da un sistema di erogazione dei rimborsi che consente al contempo un'equa distribuzione delle risorse finanziarie disponibili e una ottimizzazione dei tempi di lavorazione, tenuto conto anche delle ipotesi prospettate dagli Ordini professionali e dalle Associazioni di categoria.

In particolare, saranno preliminarmente soddisfatte le richieste di rimborso validamente liquidate che si riferiscono ai periodi di imposta più remoti e, nell'ambito del medesimo periodo d'imposta, sarà data priorità alle istanze di rimborso secondo l'ordine di presentazione.

Qualora i limiti di spesa stabiliti per l'anno 2011 dall'art. 6, comma 4, del citato decreto-legge n. 185/2008, non consentano l'integrale erogazione dei rimborsi relativi ad uno o più periodi d'imposta, si procederà dapprima al pagamento dei rimborsi residui relativi all'annualità eventualmente non completata.

Successivamente saranno erogati tutti quelli, correttamente liquidati, relativi al primo periodo d'imposta non pagato, ripartendo proporzionalmente le residue disponibilità in base all'ammontare complessivo delle somme liquidate, ferma restando l'integrazione dei pagamenti a saldo delle somme richieste in presenza del successivo incremento dei limiti di spesa.

Con riferimento alle richieste di rimborso per le quali il termine di cui all'art. 38 del DPR 29 settembre 1973, n. 602, cade nel periodo intercorrente tra il 29 novembre 2008 ed il sessantesimo giorno successivo alla data di attivazione della procedura telematica, è confermato che le istanze potranno essere presentate entro sessanta giorni dalla data di attivazione della procedura telematica.

Le altre richieste di rimborso, per le quali il termine di cui al menzionato articolo 38 cade successivamente al sessantesimo giorno dalla data di attivazione della procedura telematica, potranno essere inviate entro l'ordinario termine previsto dallo stesso articolo 38.

Al fine di evitare una concentrazione delle trasmissioni telematiche nelle prime ore della data di avvio della procedura, con potenziali difficoltà tecniche di gestione, è stato disposto un piano di invio, in base al quale la trasmissione delle istanze sarà scaglionata con tempi diversi a seconda della regione in cui il soggetto ha il domicilio fiscale, secondo un calendario allegato al provvedimento (con inizio il 17 novembre 2009 e termine l'11 dicembre 2009).

La diversa tempistica di invio delle istanze prevista per ciascuna regione non inciderà in nessun caso nella determinazione dell'ordine di trasmissione.

“Affrancamento di attività immateriali: le opportunità del regime sostitutivo” di L. MIELE, in Corr. Trib. 23/2009, pag. 1841.

L'articolo si occupa dell'affrancamento dei maggiori valori emersi in sede di operazioni neutrali di riorganizzazione aziendale, ai sensi dell'art. 15, comma 10, del D.L. n. 185/2008, conv. con modifiche nella L. n. 2/2009, sollevando alcuni dubbi interpretativi dalla cui soluzione potrebbe dipendere la corretta applicazione della normativa di favore.

Con riferimento all'ambito soggettivo, l'A. è dell'avviso che la norma in esame trovi applicazione nei confronti delle società di capitali, di persone ed enti commerciali, a prescindere dagli *standard* contabili adottati.

Maggiori problemi sorgono nella definizione dell'ambito oggettivo della norma. In prima battuta - se si limita l'analisi al comma 10 - esso sembrerebbe circoscritto all'avviamento, ai marchi di impresa e alle altre attività immateriali. Secondo l'A., invece, non avendo il legislatore precisato il significato da attribuire alla locuzione “altre attività immateriali”, consentirebbe l'applicazione del regime sostitutivo in esame a quelle attività a vita utile definita diverse dai beni indicati nello IAS 38 e nello IFRS 3: è il caso, ad esempio, delle liste clienti e delle spese promozionali nei confronti della clientela.

Un'altra questione alquanto dibattuta in ordine all'applicazione dell'art. 15, comma 10, del D.L. n. 185/2008 riguarda la sussistenza o meno, nell'ambito di tale normativa, della regola del cd. periodo di sorveglianza (anche detto *recapture*). L'art. 176, comma 2-ter, prevede che in caso di realizzo dei beni anteriormente al quarto periodo di imposta successivo a quello dell'opzione, il costo fiscale è ridotto dei maggiori valori assoggettati a imposta sostitutiva e dell'eventuale maggior ammortamento dedotto e l'imposta sostitutiva versata è scomputata dall'imposta sui redditi. In sostanza, laddove le immobilizzazioni affrancate siano cedute prima del lasso temporale previsto dal legislatore, il riallineamento si ha per non operato.

L'A. ritiene che tale regola, ancorché sia assente una previsione espressa, debba trovare applicazione anche in riferimento alla disciplina di affrancamento dell'art. 15, comma 10, in quanto quest'ultima non è una disposizione autonoma rispetto all'art. 176 e quindi, salvo le deroghe espressamente stabilite dall'art. 15, comma 10, devono trovare applicazione le previsioni del comma 2-ter del citato art. 176. (PM).

“Le agevolazioni per le svalutazioni dei crediti bancari”, di R. PARISOTTO e G. RENELLA, in Corr. Trib. 34/2009, fasc. n. 1, pag. 2768.

Il nuovo comma 3-bis introdotto nell'art. 106 del TUIR dal decreto “anticrisi” (D.L. n. 78/2009, convertito con modificazioni dalla L. n. 102/2009), al fine di agevolare le banche che incrementino l'erogazione di crediti alla clientela, ha previsto che le svalutazioni relative a “nuovi crediti di cui al comma 3 erogati a decorrere dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2009” (l'applicazione della norma si estende ai finanziamenti erogati dal 1 luglio 2009, data di entrata in vigore del Decreto, in virtù di specifica disposizione transitoria che prevede anche specifici meccanismi di ragguglio per l'effettuazione dei calcoli nel periodo transitorio) siano deducibili nel periodo di imposta nei limiti dello 0,50% (anziché 0,30%) del valore dei crediti risultanti in bilancio e che le relative eccedenze siano deducibili per quote costanti nei successivi 9 (anziché 18) periodi di imposta.

Quanto ai crediti rientranti nel comma 3 occorre riferirsi alle: i) risultanze di bilancio redatto secondo i principi contabili internazionali IAS (vedi in particolare clausole per la *derecognition*); ii) erogazioni a favore della clientela compresi Stati, banche centrali o enti di Stato esteri destinati al finanziamento delle esportazioni non coperti da garanzia assicurativa; iii) rivalutazioni delle operazioni fuori bilancio iscritte nell'attivo in applicazione dell'art. 112 del TUIR; iv) partecipazioni acquisite per recupero dei crediti (art. 113 del TUIR) a seguito di interpello favorevole.

Piuttosto problematica appare una corretta individuazione di ciò che sia da considerarsi <<nuovo credito>>. Al riguardo, fermi i concetti di sostituzione e novazione, non dovrebbero potersi considerare nuovi crediti le erogazioni in esecuzione di delibere già assunte prima del 1 luglio 2009 ovvero utilizzi linee di credito già disponibili né tanto meno accensioni di rapporti riconducibili a mere esigenze tecnico/organizzative della banca o del cliente.

Stante, peraltro, l'indubbia onerosità applicativa del nuovo comma 3-bis (nell'articolo in commento viene fornito un esempio numerico di applicazione della disposizione, *ndr*) – che risulta ancor più accentuata in presenza di operazioni straordinarie, quali ad esempio le scissioni – dovrebbero essere consentite alla banca la disapplicazione a suo danno della norma in parola.

Su entrambi i suddetti profili sarebbe opportuna una conferma dell'Amministratore. (PT)

“L'elusione negli scambi di partecipazioni mediante conferimento” di I. ROSSI e M. AMPOLILLA, in Corr. Trib. 28/2009, pag. 2250.

Lo scambio di partecipazioni domestico attuato mediante conferimento è stato più volte oggetto di esame da parte dell'Amministrazione (si vedano, in particolare, Risoluzioni n. 57/E del 22 marzo 2007 e n. 446/E del 18 novembre 2008) che, con riferimento a fattispecie di conferimento in società di partecipazioni detenute da persone fisiche, ha ritenuto non applicabile il regime dell'art. 177, comma 2, del TUIR, sul presupposto che: i) tale regime si pone come una disciplina «speciale» rispetto a quella «ordinaria» di cui all'art. 9 del TUIR, in base alla quale i conferimenti in società devono essere valutati al valore normale; ii) un simile regime «agevolato» è pertanto ammissibile solo se l'operazione è giustificata da valide ragioni economiche; iii) in caso contrario, ossia ove non sia adeguatamente dimostrato che l'operazione è caratterizzata da un «obiettivo fondamento economico», la stessa dovrebbe considerarsi elusiva ai sensi dell'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973, conseguentemente risultando in potere dell'Amministrazione finanziaria negare i «benefici» di cui all'art. 177, comma 2, del TUIR ed applicare la regola del valore normale di cui all'art. 9 del medesimo Testo Unico (che rappresenterebbe in sostanza la norma «elusa»).

La posizione espressa dall'Agenzia delle Entrate appare criticabile sotto vari profili. Si ritiene, infatti, che il regime dei conferimenti di cui all'art. 177, comma 2, del TUIR non rappresenti una deroga (in senso agevolativo) rispetto a quello di cui all'art. 9, che comporta la tassazione del conferente in base al valore normale: entrambi gli articoli, infatti, rispondono, seppure in modo diverso, alla medesima esigenza di evitare salti d'imposta. La scelta di avvalersi dell'art. 177 non dovrebbe pertanto essere sindacabile ricorrendo alla norma antielusiva, non ravvisandosi nella fattispecie nessun tentativo di aggiramento dell'ordinamento tributario che possa legittimare

l'applicazione dell'art. 37-bis. Conseguentemente, non sarà neppure necessaria alcuna valutazione in merito alla sussistenza di valide ragioni economiche sottese all'effettuazione dell'operazione. La circostanza che per effetto del conferimento la partecipazione, prima detenuta direttamente dalle persone fisiche, venga immessa nel regime d'impresa, con la conseguenza che i relativi dividendi saranno parzialmente esclusi da imposizione in capo alla conferitaria e che l'eventuale plusvalenza potrà godere del regime di *participation exemption*, non rappresenta infatti una distorsione rispetto ai principi dell'ordinamento, ma semplicemente la naturale conseguenza del nuovo assetto partecipativo raggiunto tramite l'atto di conferimento, non suscettibile di attribuire all'uno o all'altro regime una valenza agevolativa. Potrebbe essere invece diverso il caso in cui il conferimento sia, fin dall'origine, preordinato a consentire alla società conferitaria la successiva vendita, in parziale esenzione d'imposta (una volta maturati i requisiti di applicazione della *pex*), della partecipazione ricevuta. Anche in tale ipotesi, tuttavia, dovrebbe gravare sull'Amministrazione finanziaria l'onere di motivare adeguatamente l'avviso di accertamento in relazione all'applicazione della norma antielusiva, dimostrando in concreto che le due operazioni erano state, fin dall'origine, concepite unitariamente. (PT)

Prassi Amministrativa

IRES – Elusione – *Controlled foreign companies* (CFC) – Disapplicazione – Integrazione nel territorio estero di localizzazione.

Ris. Agenzia delle Entrate 22 giugno 2009, n. 165/E, ne Il fisco 27/2009, fasc. n. 1, pag. 4455.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, l'aumento del reddito della società controllante, determinato dal riallineamento dei valori fiscali a quelli civili dei beni trasferiti in regime di neutralità fiscale, non può beneficiare della rateizzazione fino ad un massimo di cinque periodi d'imposta (art. 86, comma 4 TUIR) a seguito dell'interruzione o del mancato rinnovo dell'opzione per il consolidato fiscale. Infatti la cessazione del regime speciale del consolidato a causa del mancato rinnovo dell'opzione produce il riallineamento del valore fiscale a quello civilistico del bene ceduto (conferito) in neutralità con la conseguente tassazione specificamente prevista nel regime di tassazione di gruppo in capo alla società consolidante.

IRES – Operazioni straordinarie – Scissione – Parziale proporzionale – Riporto delle perdite.

Ris. Agenzia delle Entrate 30 giugno 2009, n. 168/E, nel sito web www.agenziaentrate.it.

A seguito di una scissione parziale proporzionale, nel caso in cui alla data di effettuazione dell'operazione la società che dà corso alla scissione presenti perdite fiscali per un ammontare superiore al relativo patrimonio netto, non sono operanti nei suoi confronti le limitazioni contenute nell'art. 173, comma 1, TUIR, con la conseguenza che essa mantiene pienamente il diritto al riporto delle perdite dalla stessa maturate e non trasferite alla beneficiaria.

Detta norma, che ha finalità antielusiva essendo finalizzata a evitare il commercio delle perdite fiscali mediante operazioni societarie, non torna applicabile alle perdite rimaste in capo alla società scissa. Non realizzandosi in capo alla stessa alcuna concentrazione soggettiva, non sussiste il rischio che le stesse possano essere indebitamente compensate con redditi di una diversa organizzazione.

Si afferma inoltre che le predette limitazioni non operano nemmeno nei confronti della società beneficiaria, in quanto la stessa risulta costituita in occasione e per effetto della scissione e il suo patrimonio proviene unicamente dalla scissa.

IRES – Imposte sui redditi – Fusione infragruppo tra due società che partecipano al medesimo consolidato – Riporto perdite fiscali pregresse al regime di tassazione consolidata.

Ris. Agenzia delle Entrate 6 luglio 2009, n. 174/E, nel sito web www.agenziaentrate.it.

In caso di fusione infragruppo di due società per azioni che partecipano allo stesso consolidato, delle quali una possiede perdite fiscali pregresse rispetto al regime di tassazione consolidata, la società consolidante, in presenza dei requisiti previsti dall'art. 172, comma 7, TUIR può riportare le proprie perdite fiscali anche se realizzate prima dell'avvio della tassazione di gruppo.

Fusione per incorporazione transfrontaliera – Fusione tra società residenti in altri Stati membri dell'UE ai sensi della direttiva n. 90/343/CEE – Trattamento fiscale delle stabili organizzazioni in Italia.

Ris. Agenzia delle Entrate 6 luglio 2009, n. 175/E, nel sito web www.agenziaentrate.it.

La fusione di due società residenti in Stati membri dell'Unione Europea, dotate entrambe di una stabile organizzazione in Italia, è fiscalmente neutrale con conseguente continuità dei valori fiscali in Italia.

In particolare la fusione può essere ricondotta all'ipotesi di cui all'art. 178, comma 1, lett. d) TUIR, poiché risultando lo scioglimento senza liquidazione della società incorporata e il subentro della società incorporante in tutti i rapporti patrimoniali e giuridici sono rispettati i requisiti della Direttiva n. 90/434/CEE.

L'Agenzia ha precisato che lo scioglimento di una stabile organizzazione non comporta il realizzo di plusvalenze laddove i componenti del complesso aziendale confluiscono in un'altra stabile organizzazione residente nello Stato italiano

IRES – Determinazione del reddito complessivo soggetti IAS – Disciplina per il riallineamento dei valori contabili e fiscali.

Circ. Agenzia delle Entrate 10 luglio 2009, n. 33/E, nel sito web www.agenziaentrate.it.

Per un commento si veda la Ns. Circolare Informativa n. 7/2009.

IRES – Riporto delle perdite – Scissione – Requisiti di vitalità economica.

Ris. Agenzia delle Entrate 13 luglio 2009, n. 183/E, nel sito web www.agenziaentrate.it.

La disciplina sulle fusioni richiede che la società la cui perdita si vuole riportare, sia operativa e nega quindi il diritto al riporto delle perdite se non esiste più l'attività economica cui tali perdite si riferiscono.

Pertanto, i requisiti minimi di vitalità economica devono sussistere non solo nel periodo precedente all'operazione ma devono permanere fino al momento in cui l'operazione societaria viene attuata.

In merito al test di vitalità economica l'Agenzia ha chiarito che qualsiasi flessione di ricavi rileva ai fini del test, in quanto costituisce un segnale di depotenziamento aziendale.

Per quanto riguarda, poi, le voci di ricavo da valutare ai fini del calcolo del test, gli stessi sono individuabili, in linea generale in tutti quei proventi che, in relazione all'attività svolta dalla società, possono considerarsi caratteristici.

I ricavi da prendere in considerazione devono avere natura ricorrente e contrapporsi ai costi caratteristici, di modo che il loro ammontare possa considerarsi indicatore della continuità e vitalità aziendale.

IRES – Participation exemption – Requisito ininterrotto possesso – Mancanza – Risarcimento per cessione di partecipazione.

Ris. Agenzia delle Entrate 13 luglio 2009, n. 184/E, nel sito web www.agenziaentrate.it.

Nel caso di cessione di partecipazioni senza applicazione della disciplina della *participation exemption* per mancanza del requisito dell'ininterrotto possesso, nella quale sia prevista una somma a titolo risarcitorio al cedente nel caso in cui il cessionario rivenda a terzi le partecipazioni, tale risarcimento non può beneficiare della Pex se avviene dopo 12 mesi dall'acquisto delle partecipazioni da parte del primo cedente.

Secondo l'Agenzia il riconoscimento di un corrispettivo aggiuntivo del prezzo originario pattuito per la cessione di una partecipazione configura una semplice integrazione di prezzo e, quindi, deve essere assoggettato alla medesima disciplina fiscale che ha regolato il concorso alla formazione del reddito delle componenti che la stessa va ad integrare.

IRES – Modifiche al regime di deducibilità dal reddito d'impresa delle spese di rappresentanza.

Circ. Agenzia delle Entrate 13 luglio 2009, n. 34/E, nel sito web www.agenziaentrate.it.

La circolare fornisce chiarimenti in merito al nuovo regime di deducibilità della spesa di rappresentanza.

I requisiti che caratterizzano le spese di rappresentanza e le rendono inerenti all'attività di impresa sono l'inerenza e la gratuità.

Si tratta di spese che perseguono finalità promozionali (divulgazione sul mercato dell'attività svolta, dei beni e servizi prodotti, a beneficio sia degli attuali clienti, sia di quelli potenziali) e di pubbliche relazioni (iniziative volte a diffondere l'immagine dell'impresa, ad accrescerne l'apprezzamento presso il pubblico, senza una diretta correlazione con i ricavi).

La legge prevede un limite quantitativo entro il quale le spese di rappresentanza sono da considerare "congrue", rispetto al volume dei ricavi dell'attività caratteristica dell'impresa e, come tali, deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute.

Le spese eventualmente eccedenti il predetto limite, al contrario, sono indeducibili e saranno oggetto di apposita variazione in aumento in dichiarazione dei redditi.

Se l'importo delle spese di rappresentanza sostenute nell'esercizio è inferiore a quello del limite quantitativo di congruità la differenza non può essere portata ad incremento del *plafond* di deducibilità del periodo di imposta successivo e, quindi, non può essere utilizzata per coprire spese sostenute in anni successivi.

IRES – Consolidato fiscale – Mancato rinnovo dell'opzione per il consolidato – Successiva tassazione delle plusvalenze – Inapplicabilità.

Ris. Agenzia delle Entrate 25 agosto 2009, n. 236/E, ne Il fisco 32/2009, fasc. n. 1, pag. 5332.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, l'aumento del reddito della società controllante, determinato dal riallineamento dei valori fiscali a quelli civili dei beni trasferiti in regime di neutralità fiscale, non può beneficiare della rateizzazione fino ad un massimo di cinque periodi d'imposta (art. 86, comma 4, TUIR) a seguito dell'interruzione o del mancato rinnovo dell'opzione per il consolidato fiscale.

Infatti la cessazione del regime speciale del consolidato a causa del mancato rinnovo dell'opzione produce il riallineamento del valore fiscale a quello civilistico del bene ceduto (conferito) in neutralità con la conseguente tassazione specificamente prevista nel regime di tassazione di gruppo in capo alla società consolidante.

IRES – Consolidato nazionale – Requisito del controllo – Azioni costituite in pegno.

Ris. Agenzia delle Entrate 27 agosto 2009, n. 240/E, nel sito web www.agenziaentrate.it.

L'Agenzia chiarisce il proprio orientamento in merito alla sussistenza dei requisiti soggettivi richiesti per accedere al regime del consolidato fiscale nel caso in cui le partecipazioni di controllo detenute dalla società consolidante siano costituite in pegno.

Nel caso oggetto di interpello la società consolidante ha costituito un vincolo di pegno sulle azioni rappresentanti l'intero capitale sociale della società consolidata a favore di una banca.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

IRPEG – Elusione tributaria – Unità giuridica del gruppo societario – Doppio vantaggio fiscale – Abuso di diritto – Stop al *lease back* infragruppo – L. 30 dicembre 1991, n. 413, art. 21.

Cass., sez. trib. 8 aprile 2009, n. 8481, in Corr. Trib. 24/2009, pag. 1929.

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

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

IRES – Accantonamenti di quiescenza e previdenza – Rapporti di agenzia – Indennità suppletiva di clientela – Accantonamenti annuali – Deducibilità per competenza.

Cass., sez. trib., 11 giugno 2009, n. 13506, ne Il fisco 27/2009, fasc. n. 2, pag. 4500.

Gli accantonamenti per le indennità di cessazione dei rapporti di agenzia (ivi inclusi quelli stanziati a copertura dell'indennità suppletiva di clientela) sono deducibili per competenza nell'esercizio di imputazione a conto economico. Infatti, in seguito alla riformulazione dell'art. 1751 del codice civile ad opera dell'art. 4 del D.Lgs. n. 303/1991, è venuta meno la distinzione tra:

- l'indennità di risoluzione del rapporto, obbligatoria perché di origine codicistica;
- l'indennità suppletiva di clientela, derivante dalla contrattazione collettiva e spettante solo a determinate condizioni.

Pertanto, per effetto della conseguita unitarietà del trattamento di fine rapporto degli agenti, l'esclusione della deducibilità delle quote di accantonamento stanziato a fronte dell'indennità suppletiva di clientela, fondata sul carattere aleatorio dell'indennità stessa, non pare convincente.

Commissioni tributarie di merito

IRPEG/IRES – IRAP – IVA – Accertamento – Abuso del diritto – Fattispecie – Contratto di locazione finanziaria – Acquisto di beni immobili – Attività negoziale – Sindacato dell’Erario – Modalità – Onere della prova – Ripartizione – Irrogazione delle sanzioni – Art. 10, L. 27 luglio 2000, n. 212.

Comm. Trib. reg. Toscana, sez. XXVI, 1 aprile 2009, n. 26, in Corr. Trib. 29/2009, pag. 2359.

Il divieto di pratiche elusive mediante abuso di diritto costituisce, non solo regola di rango comunitario, ma anche principio dell’ordinamento tributario nazionale, data la sua immanenza nell’ordinamento costituzionale, applicabile in via immediata e diretta a prescindere da specifiche previsioni normative della legge ordinaria. L’uso distorto di strumenti giuridici leciti viene maggiormente in evidenza quando il risparmio fiscale sia conseguito mediante un’operazione posta in essere in modalità parallela coordinata con una pluralità di negozi funzionalmente rilevanti in un contesto di collegamento societario di gruppo, in modo, cioè, che ciascuno di essi apporti un elemento concausale al risultato cercato. Ciò è maggiormente percepibile nel caso, frequente in regime di economia sopranazionale, della esistenza di gruppi di società multinazionali, coordinati economicamente e finanziariamente e, perciò, in grado di porre in essere strumenti giuridici che, pur se distinti tra loro per far capo a singoli componenti del gruppo, tuttavia possono contribuire nel loro insieme al conseguimento di un risparmio fiscale con vantaggio della strategia economica del gruppo nel suo insieme. Infatti, il carattere abusivo dell’operazione può rivelarsi proprio nel frazionamento dell’operazione finanziaria in più figure giuridiche, poste in essere da imprese appartenenti al medesimo gruppo e coordinate da una strategia complessiva di gruppo.

L’incertezza della giurisprudenza sull’ambito e la portata del divieto dell’abuso di diritto, avvertita maggiormente con riguardo all’estensione ai tributi non armonizzati del principio già affermato dalla Corte di giustizia europea per l’ordinamento comunitario riguardo all’IVA, legittima la non sanzionabilità delle condotte che si concretizzano nell’abuso di diritto per obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull’ambito di applicazione della norma tributaria ai sensi dell’art. 10 della legge n. 212/2000.

IRES/IRPEG – Rimborso – Istanza – Silenzio-rifiuto – Impugnazione – Fattispecie – Base imponibile – Imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) – Deduzione – Costi inerenti il lavoro e gli oneri finanziari – Inammissibilità – Violazione degli artt. 3, 35 e 53 Cost. – Questione di legittimità costituzionale – Sospensione del giudizio – Trasmissione degli atti.
Comm. Trib. prov. di Bologna, sez. V, 3 aprile 2009, n. 42, in Corr. Trib. 25/2009, pag. 2013.

E’ rilevante e non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell’art. 3, 35 e 53 Cost. – riguardanti, rispettivamente, il principio di uguaglianza, e la tutela del diritto al lavoro ed il principio di capacità contributiva – nella parte in cui non prevede la possibilità di dedurre dall’imponibile IREPG/IRES la quota di IRAP corrispondente al costo del lavoro e ali oneri finanziari.

25) REDDITI DI CAPITALE

Prassi Amministrativa

Redditi di capitale – Compensi corrisposti a garanzia di finanziamenti erogati a soggetti non residenti – Assoggettamento o ritenuta.

Ris. Agenzia delle Entrate 11 giugno 2009, n. 151/E, nel sito web www.agenziaentrate.it.

Il caso esaminato dall’Agenzia è quello di una srl italiana che ha stipulato con una banca londinese un contratto di credito definito “*credit agreement*”, finalizzato ad ottenere un prestito. La società è

inoltre tenuta a corrispondere alla medesima banca gli interessi mensili sul prestito, una somma una tantum, parametrata all'importo del prestito e un "compenso d'agenzia" annuale per garantire l'intero contratto.

L'Agenzia precisa che, i proventi e gli interessi devono essere assoggettati alla ritenuta a titolo d'imposta del 12,50 ai sensi dell'art. 26 comma 5, DPR n. 633/73.

Detta ritenuta si applica sia sugli interessi corrisposti mensilmente, sia sul compenso una tantum e sia sul compenso d'agenzia che si caratterizza quale onere accessorio assimilabile agli altri "proventi" derivanti dal contratto di mutuo ex art. 44, lett. a), TUIR.

26) REDDITI DI IMPRESA

Dottrina

"Modelli UNICO 2009 SC – La deduzione degli interessi passivi: interessi rilevanti e casi operativi" di P. PISONI e F. BAVA, ne Il fisco 21/2009, fasc. n. 1, pag. 3361. (per segnalazione).

"I conferimenti di beni in natura e di crediti nelle società per azioni secondo l'Istituto di Ricerca DCEC" di F. ROSSI RAGAZZI, in Corr. Trib. 35/2009, pag. 2857.

L'A. analizza la circolare n. 11/IR del 2009 dell'Istituto di Ricerca dei Dottori Commercialisti e degli esperti contabili che offre un pregevole contributo all'interpretazione delle modifiche apportate dal D.Lgs. n. 142/2008 alla disciplina civilistica dei conferimenti in natura in sede di costituzione o di aumento del capitale sociale delle società per azioni prevedendo – al verificarsi di determinate condizioni – l'esonero della relazione giurata di stima da parte di un esperto, prevista dall'art. 2343 c.c..

Analizzate in dettaglio le circostanze al verificarsi delle quali non è richiesta la relazione giurata di stima, l'A. esamina i profili fiscali della nuova disciplina. Infatti, in virtù dell'art. 9 TUIR dal conferimento di beni o di crediti scaturisce, ai fini fiscali, l'emersione di una plusvalenza che deve essere determinata sulla base del valore normale del bene e del credito conferito. Il che significa che, ai fini fiscali, non assume alcuna rilevanza il valore cui fa riferimento il nuovo art. 2343-ter c.c. in caso di conferimenti di valori mobiliari ovvero di strumenti del mercato monetario e, conseguentemente, il nuovo regime civilistico, dei conferimenti in natura delle spa non esclude l'obbligo di applicare, sempre e comunque, le disposizioni previste dal TUIR.

Lo stesso vale anche nel caso di conferimento di (altri) beni o di crediti in cui il valore equo cui fa riferimento il nuovo art. 2343-ter non assume alcuna rilevanza. (EM)

"Deducibili per competenza gli accantonamenti per indennità suppletiva di clientela" di S. TRETTEL, in Corr. Trib. 34/2009, fasc. n. 1, pag. 2755.

Con la sentenza n. 13506 del 2009, la Corte di Cassazione ha affermato la deducibilità degli accantonamenti per indennità suppletiva di clientela dovuta in ipotesi di risoluzione del contratto di agenzia per causa non imputabile all'agente. Tale conclusione si basa sia su considerazioni d'ordine letterale sia comparativo.

Quanto alle prime, il rinvio operato dall'art. 70, comma 3 (ora 105, comma 4), all'art. 16, comma 1, del TUIR (ora 17, comma 1, lett. d) e da questo all'art. 1751 c.c. porta ad escludere ogni possibile differenziazione di trattamento tra le diverse componenti dell'indennità dovuta in caso di cessazione del rapporto di agenzia, siano esse "certe", in quanto versate all'ente previdenziale di categoria, o "incerte", in quanto riconosciute dall'Accordo economico collettivo al verificarsi di talune circostanze. I Supremi giudici considerano elemento di discontinuità la nuova formulazione dell'art. 1751 c.c. - risultante dopo la sostituzione operata dall'art. 4 del D.Lgs. 10 settembre 1991,

n. 303, in esecuzione della direttiva 86/653/CEE, applicabile a dal 1° gennaio 1993 - che non effettua più alcuna distinzione tra i diversi tipi di indennità.

Né il rinvio della deduzione al momento dell'erogazione può essere giustificato a motivo della sua aleatorietà, poiché tale natura – comune a tutti gli accantonamenti per rischi ed oneri – non osta al riconoscimento del diritto a dedurre per competenza. L'assicurare la deduzione per competenza induce il preponente a stanziare il dovuto, finendo così per tutelare il beneficiario di quell'accantonamento (e dunque l'agente o rappresentante), inteso come soggetto più debole.

A supporto delle proprie motivazioni, la Corte richiama altresì la Risoluzione n. 59/E del 2004, le cui posizioni sono state tuttavia contraddette dalla successiva Circolare n. 42/E del 2007 che incorreva nell'errore di tradurre in principi di generale portata i dispositivi di sentenze di legittimità che non erano doverosamente storicizzate.

Nell'accogliere favorevolmente l'apertura offerta dai giudici di legittimità, l'A. auspica un intervento chiarificatore da parte dell'Agenzia delle Entrate. (FDA)

“I costi del personale in forma di “stock option” secondo i principi IAS/IFRS” di M. ZEPILLI, in Corr. Trib. 28/2009, pag. 2287.

Le modifiche introdotte dalla Finanziaria 2008 ed, in particolare, l'introduzione del nuovo principio di derivazione dagli IAS (attribuendo diretta rilevanza ai criteri di qualificazione, classificazione ed imputazione temporale previsti dagli IAS/IFRS) collocano in una nuova prospettiva la tematica del riconoscimento in sede fiscale dei costi per “stock option” imputati al conto economico in base all'IFRS 2 (“Pagamenti basati su azioni”). Prima delle modifiche dell'art. 83 del tuir apportate dalla Finanziaria 2008 sulla deducibilità del costo per l'assegnazione delle *stock option* si contrapponevano due diverse opinioni. Secondo la prima linea interpretativa, il costo ed il corrispondente incremento di patrimonio netto che l'IFRS 2 impone di iscrivere al momento dell'assegnazione delle opzioni ai dipendenti esprimerebbero sostanzialmente un apporto in natura (apporto di lavoro) in un certo senso non dissimile dall'apporto di lavoro effettuabile in favore delle società a responsabilità limitata. Secondo altra tesi, invece, proprio perché l'iscrizione dell'operazione di *stock option* non produce - fin dall'esercizio iniziale di rilevazione - conseguenze sostanziali sul patrimonio dell'impresa (che si riduce, ripetiamo, sul fronte del risultato di esercizio e, corrispondentemente, si incrementa sul fronte del netto patrimoniale), si riteneva che la natura della posta incrementativa del netto poteva essere, in effetti, quella semplicemente di saldo rettificativo di un onere figurativo, comunque iscritto nel conto economico più per finalità di carattere informativo che per l'esigenza di evidenziare un reale depauperamento dell'azienda. Altro argomento speso per sostenere la non deducibilità in questione, era il principio di neutralità di trattamento tra soggetti IAS e non IAS, sotteso al D.Lgs. n. 38/2005. E' opinione comune, ed *in primis* dell'A., che in conseguenza del riconoscimento fiscale delle qualificazioni di bilancio derivanti dall'applicazione degli IAS ed in assenza di specifica deroga, è possibile superare le incertezze precedentemente sorte in materia e consentire, quantomeno a partire dal periodo d'imposta 2008, la deduzione dal reddito di impresa dei costi per *stock d'option*. Tuttavia, rileva l'A., problemi di natura transitoria potrebbero sorgere, salvo intervento dell'Amministrazione finanziaria, per i piani già deliberati prima del 2008 e i cui effetti contabili si estendono nel nuovo regime. Più precisamente non è chiaro se dette operazioni possano rientrare tra le cd. “operazioni pregresse” oggetto della norma transitoria recata dal comma 2 dell'art. 13 del D.L. n. 185/2008, convertito dalla legge n. 2/2009 che continuano ad essere assoggettate alla disciplina fiscale previgente ovvero costituiscano operazioni i cui effetti sui bilanci sono autonomamente regolati sulla base della relativa disciplina fiscale *pro tempore* vigente. (CLP)

Prassi Amministrativa

Reddito d'impresa – Interessi passivi – Deducibilità – Condizioni – Ulteriori chiarimenti.

Circ. Agenzia delle Entrate 22 luglio 2009, n. 37/E, ne Il fisco 31/2009, fasc. n. 1, pag. 5138.

L'Agenzia ha chiarito che con riferimento alle *holding* che esercitano attività di assunzione di partecipazioni in società non creditizie o finanziarie, al fine di individuare il regime di deducibilità degli interessi passivi applicabile (disciplina ordinaria o speciale) rileva il criterio della prevalenza: la disciplina speciale (valida per imprese bancarie e assicurative, capogruppo di gruppi bancari e assicurativi) si applica alle *holding* nel cui bilancio sono iscritte partecipazioni in società finanziarie in misura superiore al 50% dell'importo totale dell'attivo dello Stato patrimoniale.

Il suddetto criterio della prevalenza deve essere verificato tenendo conto non solo del valore di bilancio delle partecipazioni in società industriali ma anche del valore contabile degli altri elementi patrimoniali della *holding* relativa ai rapporti intercorrenti con le medesime società.

Il criterio della prevalenza vale anche agli effetti dell'IRAP.

Nel caso in cui nello stesso gruppo consolidato si trovino sia società industriali che società finanziarie, una volta individuati questi sub consolidati si applicano a ciascuno di essi i rispettivi regimi (ordinario e speciale) di deducibilità degli interessi passivi. In tal caso, ai soli fini del calcolo degli interessi passivi deducibili, si configura un doppio perimetro di consolidamento.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Reddito di impresa – Perdite – Perdite su crediti – Cessioni crediti pro soluto – Differenziale tra valore nominale e valore attualizzato – Perdita su crediti – Art. 57, DPR n. 597 del 1973 – Irrilevanza – Interessi impliciti – Deducibilità.

Cass., sez. trib. 19 febbraio 2009, n. 11754, in Giur. Imp. 5/2009.

E' irrilevante la natura della cessione del credito perché, comunque, una somma capitale il cui pagamento sia differito nel tempo incorpora sempre un interesse implicito che è tanto maggiore quanto più lontano è il termine fissato per l'adempimento del debitore per cui un credito a lunga scadenza va sempre valutato al valore che ha al momento dell'iscrizione in bilancio al netto degli interessi maturandi fino al momento della riscossione.

Una perdita deducibile, in caso di cessione del credito, è configurabile solo se il prezzo di cessione è inferiore a valore attualizzato dei crediti ceduti, e cioè al valore dei crediti ceduti al netto degli interessi impliciti non ancora maturati al momento della cessione.

Redditi di impresa – Costi deducibili – Imputazione ad esercizi diversi da quello di competenza – Ammissibilità – Esclusione – Doppia imposizione – Rimedio – Azione di rimborso – Decorrenza.

Cass., sez. trib. 10 marzo 2008, n. 6331, in Riv. Dir. Trib. 3/2009, II, pag. 117.

In tema di reddito d'impresa, ai sensi dell'art. 75 del DPR n. 917/1986 deve ritenersi rigorosamente preclusa la deduzione dei costi in esercizi diversi da quello di competenza, giacché il contribuente non può essere lasciato arbitro della scelta del periodo in cui registrare le passività. La doppia imposizione può essere evitata mediante l'esercizio da parte del contribuente dell'azione di rimborso della maggiore imposta indebitamente corrisposta per la mancata esposizione nell'annualità di competenza dei costi negati in relazione a diversa imputazione temporale. Il diritto

alla restituzione può essere fatto valere a decorrere dal perfezionamento del giudicato sulla legittimità del recupero dei costi in relazione all'annualità non di competenza.

Con nota di C. ATTARDI, "Inderogabilità del principio di competenza nel calcolo del reddito d'impresa".

Redditi di impresa – Accertamento – Accessi, ispezioni e verifiche – Art. 32, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 – Acquisizione di documenti – Domicilio di più contribuenti – Utilizzabilità Imposta sul reddito delle persone giuridiche (IRPEG) – Accertamento – Reddito d'impresa – Determinazione – Ristrutturazione e riorganizzazione aziendale – Emersione di plusvalenze – Svalutazione di partecipazioni – Artt. 61, 66 e 102 (ora 94, 101 e 84), D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 – Fattispecie elusiva – Art. 37-bis, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.
Cass., sez. trib. 13 maggio 2009, n. 10981, in Corr. Trib. 23/2009, pag. 1895.

La partecipazione societaria di un soggetto ad un altro non consente di annullare, ai fini fiscali, la soggettività del partecipato e, quindi, di contestare l'attribuzione allo stesso (e non già al partecipante) dei risultati economici prodotti dall'attività imprenditoriale posta in essere dal partecipato medesimo. Sono pertanto indeducibili dal reddito d'impresa i costi sopportati dalla partecipata a fronte di beni strumentali e prestazioni di servizi utilizzati dal partecipante.

Le regole sull'imputazione temporale dei componenti negativi, dettate dall'art. 75 (ora 109) del TUIR, sono inderogabili, non essendo consentito dal contribuente scegliere di effettuare la detrazione di un costo in un esercizio diverso da quello individuato dalla legge come esercizio di competenza, così da alterare il risultato della dichiarazione.

Reddito di impresa – Dividendi – Sovrapprezzo azioni – Mancata imputazione contabile a riduzione del costo della partecipazione – Art. 44, TUIR (ante 2004) – Imponibilità – Sussiste.
Cass., sez. trib. 17 giugno 2009, n. 14023, in Giur. Imp. 5/2009.

Le somme provenienti dalla distribuzione di fondi costituiti con sovrapprezzi di emissione di cui all'art. 44 (oggi 47) del TUIR non sono sottoposte al regime impositivo degli utili di bilancio a condizione che vengano rilevate contabilmente a riduzione del costo della partecipazione.

Conseguentemente, laddove il contribuente non vi provveda, le somme in questione, ancorché provenienti dalla distribuzione di fondi sovrapprezzo azioni, devono essere assoggettate a tassazione.

Reddito d'impresa – Componenti reddito d'impresa – Regole di imputazione temporale dei componenti negativi – Inderogabilità – Azione di rimborso – Ammissibilità – Decorrenza.
Cass., sez. trib. 8 luglio 2009, n. 16023, in Corr. Trib. 35/2009, pag. 2903.

In tema di reddito d'impresa, le regole di imputazione temporale dei componenti negativi sono inderogabili, non essendo consentito al contribuente scegliere di effettuare la detrazione di un costo in un esercizio diverso da quello individuato dalla legge come esercizio di competenza, così da alterare il risultato della dichiarazione; né l'applicazione di detto criterio implica di per sé la conseguenza, parimenti vietata, della doppia imposizione, che è evitabile dal contribuente con la richiesta di restituzione della maggior imposta, la quale è proponibile, nei limiti ordinari della prescrizione ex art. 2935 c.c., a far data dal formarsi del giudicato sulla legittimità del recupero dei costi in relazione alla annualità non di competenza.

28) REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

Dottrina

“Il ruolo degli usi e consuetudini negli interventi collettivi a favore del personale” di F. PETRUCCI, in Corr. Trib. 36/2009, pag. 2975.

L'A. richiama l'attenzione sulle iniziative collettive adottate dalle imprese a favore del personale per venire incontro alle loro necessità.

Si osserva come il rischio sia quello che interventi collettivi, senza obblighi di natura contrattuale, per i quali sia possibile individuare i singoli fruitori, possano ricadere nel disposto dell'art. 51 del TUIR e non già nell'art. 100 dello stesso, che disciplina la deducibilità ai fini del reddito d'impresa delle spese per l'acquisto delle opere e dei servizi di utilità sociale.

Il fatto che tali iniziative non abbiano un'origine contrattuale non fa venire meno il pericolo che possa occasionarsi un uso ricorrente nel tempo che potrebbe risolversi in una integrazione del trattamento economico contrattualizzato.

L'A. chiarisce che per realizzare iniziative collettive a favore del personale che possano rientrare nell'art. 100, comma 1, del TUIR, disciplinante gli oneri a utilità sociale è necessario che:

- il dipendente che usufruisce delle opere e dei servizi non intervenga, né nel pagamento di detti servizi (anche mediante il successivo rimborso da parte del datore di lavoro) né in generale nel rapporto contrattuale con il terzo fornitore;
- le prestazioni ricevute dal dipendente consistano esclusivamente in opere e servizi e non in assegnazioni di beni o erogazioni in denaro;
- le opere ed i servizi siano utilizzabili dalla generalità dei dipendenti oppure da categorie di dipendenti;
- gli oneri per l'acquisto delle opere e dei servizi di utilità sociale siano caratterizzati dalla volontarietà e dalla libera determinazione del datore di lavoro. (EM)

“La corretta tassazione del rapporto di lavoro dipende dalla precisa qualificazione ai fini civilistici” di F. PETRUCCI, in Corr. Trib. 26/2009, pag. 2121.

L'A. commenta la ris. 5.1.2009 n. 2/E in merito ai compensi percepiti dai componenti delle commissioni di collaudo delle infrastrutture autostradali in corso d'opera. L'Agenzia delle entrate ha precisato che tali compensi non rientrano a priori tra i redditi di collaborazione coordinata e continuativa e possono assumere la natura di: a) redditi assimilati ai quelli di lavoro dipendente (art. 50 co. 1 lett. b) del TUIR), per i collaudatori eventualmente dipendenti dall'ANAS e dallo stesso ente incaricato al collaudo in ragione della loro qualifica di servizio; b) redditi assimilati ai quelli di lavoro dipendente (art. 50 co. 1 lett. c-bis) del TUIR), qualora non vi sia connessione tra l'attività di collaborazione e l'oggetto tipico dell'arte e professione abitualmente esercitata, nonché in caso di collaudatori che non svolgono abitualmente attività di lavoro autonomo; c) redditi di lavoro autonomo (art. 53 co. 1 del TUIR), se sussiste la connessione tra l'attività di collaborazione e l'oggetto tipico dell'arte e della professione abitualmente esercitata. In detta risoluzione, prescindendo dalle questioni di poco interesse per il Gruppo riguardanti la specifica tipologia di compensi, è interessante il principio già espresso nella vecchia circolare n. 67/2001 in base al quale non possono ricondursi a rapporti di collaborazione coordinata e continuativa quelle prestazioni che rientrano nei compiti istituzionali del lavoratore dipendente o nell'oggetto dell'arte o della professione esercitata dal contribuente. Pertanto, deve essere sempre operato l'esame diretto a verificare l'eventuale collegamento tra le prestazioni rese ed i compiti istituzionali del dipendente, ovvero l'oggetto della professione o arte esercitata nel caso di rapporti di collaborazione sia tipici che atipici. (CLP)

“Ricadute fiscali degli interventi di natura sociale per i lavoratori dipendenti” di F. PETRUCCI, in Corr. Trib. 30/2009, pag. 2480.

Nell'articolo l'A. esprime le sue perplessità in ordine alla qualificazione, ed alle conseguenti ricadute fiscali, dei contributi eventualmente previsti a sostegno del reddito di alcune categorie di lavoratori da interventi di natura sociale da parte dello Stato, degli enti locali ed anche dei datori di lavoro. Il principio di onnicomprensività, se interpretato rigidamente, rischia di ostacolare l'avvio di tali interventi, in quanto se detto contributo gravasse sul soggetto datoriale, lo stesso costituirebbe un costo deducibile ai fini fiscali. Per quanto riguarda le eventuali ricadute sul personale, sembra sostenibile che il contributo non costituisca materia imponibile ai fini IRPEF almeno nel caso in cui si possa fondatamente sostenere la sua finalità solidaristica collettiva in quanto riguardante non specificatamente i dipendenti in servizio per singola impresa, ma piuttosto la platea dei lavoratori operanti in un certo settore produttivo. L'A. ritiene opportuno tornare sul concetto di sussidio ex art. 34 del D.P.R. n. 601/73 e su quello di erogazione ex art. 100, comma 1, del TUIR. Teme tuttavia che difficilmente l'Amministrazione finanziaria defletterà dagli orientamenti fino ad oggi assunti. (SG)

“Natura reddituale per i *fringe benefit* riconosciuti ai pensionati” di M. A. PROCOPIO, in Corr. Trib. 32/2009, pag. 2607.

L'A. commenta la risoluzione n. 137/E del 2009 in risposta ad un interpello, con la quale l'Agenzia delle Entrate, disattendendo la tesi avanzata dagli interpellanti, ha affermato la natura reddituale dei benefici riconosciuti dagli ex datori di lavoro a favore di soggetti pensionati, e ciò in base al principio generale secondo cui costituiscono reddito di lavoro dipendente tutte le somme e i valori che il dipendente o pensionato percepisce nel periodo di imposta, a qualunque titolo, in relazione al rapporto di lavoro e, quindi, tutte le erogazioni che siano in qualche modo riconducibili al rapporto di lavoro, anche se la materiale corresponsione avvenga dopo la cessazione del rapporto di lavoro e, quindi, anche in mancanza del vincolo sinallagmatico con la prestazione lavorativa. L'A. condivide le conclusioni alle quali è pervenuta l'Agenzia delle Entrate, mentre non ritiene convincenti le argomentazioni addotte, in quanto i redditi in questione devono essere annoverati tra i redditi di lavoro dipendente, ma non per effetto della disposizione contenuta nell'art.49 del TUIR – come sostiene l'Agenzia delle Entrate – perché manca il requisito della sinallagmaticità previsto dalla norma, quanto piuttosto per la natura oggettiva dei benefici che vengono corrisposti, riconducibile all'attività prestata dal pensionato in data anteriore al pensionamento. (SG)

Giurisprudenza

Commissioni tributarie di merito

Redditi di lavoro dipendente – TFR – Aliquota ridotta per determinati soggetti – Disparità di trattamento – Sussistenza – Previsione della disciplina discriminante per i rapporti anteriori al 4 luglio 2006 – Contrasto con il diritto comunitario – Disapplicazione della normativa – Applicazione ai componenti della categoria sfavorita dello stesso regime riservato alle persone dell'altra categoria – Necessità.

Comm. Trib. reg. del Piemonte, sez. XXIX, 29 gennaio 2009, n. 7 e comm. Trib. reg. del Piemonte, sez. XXX, 29 gennaio 2009, n. 6, in Corr. Trib. 23/2009, pag. 1898.

Contrasta con la legislazione europea, e deve quindi essere disapplicata, la disciplina transitoria prevista dal D.L. n. 223/2006, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 248/2006, in materia di tassazione agevolata del TFR, nella parte in cui dispone che la precedente legislazione

discriminatoria, che consentiva un trattamento fiscale di favore per i lavoratori di sesso femminile, continui a spiegare la sua efficacia per le liquidazioni effettuate prima del 4 luglio 2006, data di entrata in vigore del decreto.

Infatti, in applicazione dei principi della Corte di giustizia, qualora sia stata accertata una discriminazione incompatibile con il diritto comunitario, finché non siano adottate misure volte a ripristinare la parità del trattamento, il giudice nazionale è tenuto a disapplicare qualsiasi disposizione discriminatoria, senza doverne chiedere o attendere la previa rimozione da parte del legislatore, e deve applicare ai componenti della categoria sfavorita lo stesso regime che viene riservato alle persone dell'altra categoria.

32) RISCOSSIONE

Giurisprudenza

Corte Costituzionale

Riscossione – Legittimità costituzionale – Principio di uguaglianza – Disciplina di esclusione dall'imposizione – Esclusione del rimborso – Art. 3, Cost. – Violazione – Imposta comunale sugli immobili – Cooperative agricole – Fabbricati rurali – Art. 2, L. n. 244 del 2007 – Esclusione dalla tassazione – Norme aventi carattere interpretativo – Divieto di rimborso – Illegittimità costituzionale.

Tributi comunali e provinciali – Imposta comunale sugli immobili – Fabbricati rurali – principio di uguaglianza – Disciplina di esclusione dall'imposizione – Esclusione del rimborso – Art. 3, Cost. – Violazione – imposta comunale sugli immobili – Cooperative agricole – Fabbricati rurali – Art. 2, L. n. 244 del 2007 – Esclusione dalla tassazione – Norme aventi carattere interpretativo – Divieto di rimborso – Illegittimità costituzionale.

Riscossione – Principi generali – Rimborso – Divieto di rimborso – Imposta comunale sugli immobili – Fabbricati rurali – Principio di uguaglianza – Disciplina di esclusione dall'imposizione – Esclusione del rimborso – Art. 3, Cost. del 2007 – Esclusione dalla tassazione – Norme aventi carattere interpretativo – Divieto di rimborso – Illegittimità costituzionale.

Corte Cost. 22 luglio 2009, n. 227, in Giur. Imp. 5/2009.

Sussiste violazione dal principio di parità di trattamento tutelata dall'art. 3 Cost. allorché vengono introdotte discipline che – pur in presenza di disposizioni escludenti la prestazione tributaria – ne prevedano l'irripetibilità.

Conseguentemente è costituzionalmente illegittimo l'art. 2, comma 4, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, nella parte in cui prevede l'irripetibilità delle somme versate a titolo di ICI per i periodi precedenti all'anno 2008 dalle cooperative agricole per i fabbricati rurali, quando nella stessa disciplina viene statuita la non imponibilità con norme aventi carattere interpretativo.

33) RITENUTE ALLA FONTE

Prassi Amministrativa

Ritenute alla fonte – Dividendi – Dividendi corrisposti alle società e agli enti residenti nella UE e nei Paesi aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo – Ritenuta ridotta dell'1,375%.

Circ. Agenzia delle Entrate 21 maggio 2009, n. 26/E, ne Il fisco 22/2009, fasc. n. 1, pag. 3615.

La Circolare commenta il regime di imposizione ridotta per le distribuzioni di utili a società ed enti non residenti.

Il prelievo a titolo d'imposta nella misura dell'1,375% sui dividendi corrisposti a enti e società residenti nell'Unione Europea e nello Spazio Economico Europeo, che consentono lo scambio di informazioni, si applica agli utili formati dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007. E' obbligo dell'emittente comunicare al percipiente se i dividendi distribuiti sono formati con utili ante 2008 (che non possono beneficiare della riduzione) o con utili prodotti a decorrere dal 2008.

La ritenuta ridotta si applica nei confronti delle società e degli enti potenzialmente soggetti all'imposta sulle società nel proprio Stato di residenza, indipendentemente dalla circostanza per cui l'imposta non è dovuta per effetto di agevolazioni o esenzioni.

Giurisprudenza

Commissioni tributarie di merito

Ritenuta d'acconto – Ritenuta subita dal sostituto ma non versata dal sostituto – Solidarietà passiva tra sostituto e sostituto – Esclusione.

Comm. Trib. prov. di Macerata, sez. I, 24 giugno 2009, n. 150, in Corr. Trib. 33/2009, pag. 2737.

In tema di ritenuta d'acconto, non sussistendo solidarietà passiva tra sostituto e sostituto, l'Amministrazione finanziaria non è abilitata a richiedere al secondo il versamento dell'importo della ritenuta subita, ma, in ipotesi, non versata dal primo.

La solidarietà passiva tra i due soggetti è infatti esclusa dal fatto che non vi è identità di prestazione tra sostituto e sostituto: mentre l'obbligazione del primo è circoscritta ad un valore monetario calcolato in ragione dell'importo da lui erogato sulla base di disposizioni di legge, il sostituto sarà un debitore della somma risultante dalla dichiarazione dei redditi, che dovrà tener conto anche di eventuali costi e spese sostenute e delle stese ritenute effettivamente subite sul compenso percepito.

47) IVA

Dottrina

“Compensazione dei crediti IVA di gruppo: incompatibilità con i principi comunitari” di M. GABELLI e D. ROSSETTI, ne Il fisco 25/2009, fasc. n. 1, pag. 4067.

La Legge n. 244 del 24 dicembre 2007 ha previsto – a decorrere dal 2008 - che, agli effetti del regime dell'Iva di gruppo, non si deve tener conto delle eccedenze detraibili risultanti dalle dichiarazioni annuali relative al periodo d'imposta precedente degli enti e delle società che non hanno partecipato anche in tale periodo d'imposta al citato regime Iva.

Per effetto di tale modifica non è, quindi, possibile far confluire nei calcoli compensativi di gruppo l'eccedenza di credito risultante dalle dichiarazioni dell'anno precedente delle società che partecipano per la prima volta alla liquidazione di gruppo e neppure l'eccedenza detraibile di gruppo in caso di variazione dell'ente o società controllante rispetto all'anno precedente. E' utilizzabile solo l'eccedenza detraibile di gruppo risultante in capo allo stesso ente o società madre nell'anno precedente e limitatamente alle società già comprese nel precedente perimetro del gruppo Iva.

L'Amministrazione finanziaria, con la risoluzione n. 4 del 14 febbraio 2008, ha precisato che tale disposizione, avente chiara finalità antielusiva di contrastare il commercio di “bare Iva”, deve essere interpretata nel senso di escludere definitivamente dalla liquidazione dell'Iva di gruppo tutte

le eccedenze di credito esistenti all'atto dell'ingresso di una società nella liquidazione di gruppo, eccedenze che possono essere comunque utilizzate, dalla medesima società che le ha generate, negli anni successivi oppure in alternativa chiesta a rimborso secondo gli ordinari criteri previsti dall'art. 30 del D.P.R. n. 633/1972.

Per gli Autori tale precisazione appare erronea nella parte in cui non ammette alla liquidazione di gruppo l'eccedenza Iva formatasi da società già controllata dal gruppo prima del formarsi del credito posto che in questa situazione deve essere escluso in radice il comportamento elusivo che la norma intende contrastare.

Tale interpretazione sarebbe in contrasto con alcuni principi dettati dalla Corte di Giustizia.

Innanzitutto non è adeguata rispetto al principio di divieto dell'abuso di diritto se applicata senza distinguo alcuno. Poi, sussistono dubbi anche rispetto al principio di neutralità in quanto introduce una limitazione penalizzante per alcuni operatori economici e non per altri, unicamente basata - a parità di condizioni soggettive ed oggettive - sulla tempistica di esercizio dell'opzione per il regime Iva di gruppo da parte dei diversi soggetti potenzialmente ammessi.

Infine, così interpretata la norma si pone in contrasto con il principio di proporzionalità tra l'esigenza repressiva e lo strumento adottato rispetto ai pregiudizi arrecati ai soggetti passivi. (AF)

Prassi Amministrativa

IVA – Liquidazione IVA di gruppo – Società consortili – Applicabilità.

Ris. Agenzia delle Entrate 3 luglio 2009, n. 171/E, www.agenziaentrate.it

L'Agenzia ha affermato che possono accedere alla liquidazione IVA di gruppo anche le società consortili, a condizione che ricorrano tutti gli altri presupposti richiesti dalla disciplina in materia e, in particolare, la costituzione nelle forme di società di capitali.

Sebbene la disciplina delle società consortili sia suscettibile di derogare a quella propria delle società lucrative, in linea di principio, lo scopo consortile non è incompatibile con la natura tipica di società di capitale.

IVA – Beni immobili in seguito a operazione di scissione – Rettifica della detrazione.

Ris. Agenzia delle Entrate 9 luglio 2009, n. 178/E, ne Il fisco 29/2009, fasc. n. 1, pag. 4809.

L'Agenzia ha chiarito che, in caso di locazione di beni immobili in regime di imponibilità IVA trasferiti alla società beneficiaria a seguito di un'operazione di scissione parziale, questa può recuperare l'IVA non detratta sugli acquisti da parte delle società scisse, in quanto utilizzavano i suddetti beni immobili solo in attività che originavano operazioni esenti, operando una rettifica della detrazione.

Tale recupero, dovuto alla mutata destinazione dei fabbricati stessi, con passaggio dal regime di esenzione a quello di imponibilità, deve essere operato nel rispetto del periodo decennale di "tutela fiscale" che decorre dalla data in cui i beni immobili sono stati acquistati dalla società scissa.

Ai fini della rettifica rileva la data di acquisto o ultimazione degli immobili da parte della società scissa e non le modalità di tale acquisizione.

Giurisprudenza

Corte di Giustizia CE

Diritto alla detrazione – Enti non commerciali – Pro rata.

Corte di Giust. CE, sez. IV, 12 febbraio 2009, C-515/07, in Riv. Dir. Trib. 5/2009, IV, pag. 147.

Gli artt. 6, n. 2, lett. a), e 17, n. 2, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/Cee, in materia di armonizzazione della legislazione degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di

affari, devono essere interpretati nel senso che non sono applicabili all'uso di beni e servizi destinati dall'impresa ai fini di operazioni diverse dalle operazioni imponibili del soggetto passivo, atteso che l'imposta sul valore aggiunto dovuta per l'acquisto di tali beni e servizi relativi a dette operazioni non è detraibile.

Con nota di L.I. NERI, "La Corte di Giustizia chiarisce il rapporto tra attività d'impresa e attività istituzionali degli enti diversi dalle società, anche nella prospettiva della applicazione del *pro-rata*."

IVA – Neutralità – Rettifica dell'IVA indebitamente fatturata – Sussiste – Potere discrezionale dell'amministrazione finanziaria – Non sussiste.

IVA – Neutralità – Rettifica dell'IVA indebitamente fatturata – Rischio di perdita di gettito fiscale – Impedimento dell'amministrazione finanziaria ad accertare la correttezza dell'esercizio del diritto e detrazione – Sussiste – Fattura di rettifica – Misura proporzionale – Sussiste.

IVA – Neutralità – Rimborso dell'IVA indebitamente versato – Sussiste – Requisiti – Rimborso impossibile o eccessivamente difficile – Non sussiste.

Corte di Giust. CE, sez. III, 18 marzo 2009, n. C-566/07, in Giur. Imp. 5/2009.

Il principio di neutralità del sistema dell'IVA esige che gli Stati membri stabiliscano nel loro ordinamento le misure adeguate a rendere possibile la rettifica dell'IVA indebitamente fatturata. La possibilità di rettificare tale imposta non può dipendere dal potere discrezionale dell'amministrazione finanziaria.

Conseguentemente, nei casi in cui non si sia eliminato completamente il rischio di perdita di gettito fiscale derivante della possibilità dell'esercizio del diritto a detrazione dell'IVA indebitamente fatturata, la richiesta di una fattura di rettifica per procedere alla regolarizzazione e, nel caso, al rimborso dell'imposta, è una misura proporzionata per evitare tale perdita d'introiti fiscali, dal momento che in certe situazioni non sarà sempre possibile per l'amministrazione finanziaria accertare la correttezza dell'esercizio del diritto a detrazione.

Tuttavia, le misure adottate dagli Stati allo scopo di assicurare l'esatta riscossione dell'imposta non possono condizionare l'ipotetico rimborso con requisiti che lo facciano divenire impossibile oppure eccessivamente difficile.

IVA – Regime della detrazione – Sesta direttiva – Art. 9 e 17, Direttiva 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE – Direttiva 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE – Fattispecie – Prestazioni di servizi di telecomunicazione – Beneficiario residente in uno Stato membro – Fornitura di servizi ad un destinatario stabilito in un altro Stato membro – Luogo della prestazione – Determinazione – Modalità.

Corte di Giust. CE, sez. VII 2 luglio 2009, n. C-377/08, in Corr. Trib. 30/2009.

L'art. 17, n. 3, lett. a), della direttiva 77/388/CEE, cd. VI direttiva (v. ora art. 169, lett. a, della direttiva 2006/112/CE) – relativo all'origine ed alla portata del diritto alla detrazione – dev'essere interpretato nel senso che un prestatore di servizi di telecomunicazione stabilito nel territorio di uno Stato membro ha il diritto, in forza di tale disposizione, di detrarre od ottenere il rimborso, in tale Stato membro, dell'IVA assolta a monte relativamente a servizi di telecomunicazione forniti ad un'impresa avente sede in altro Stato membro, nei limiti in cui tale prestatore avrebbe goduto di questo diritto se i servizi di cui trattasi fossero stati forniti all'interno del primo Stato membro.

IVA – Inadempimento di uno Stato – Sesta direttiva IVA – Art. 17, ottava direttiva 79/1072/CEE – Art. 1, Tredicesima direttiva 86/560/CEE – Art. 1, Rimborso o detrazione dell'IVA – Soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro o in un paese terzo, ma che ha un centro di attività stabile nello Stato membro interessato.

Corte di Giust. CE, sez. VIII, 16 luglio 2009, n. C-244/08, in Corr. Trib. 36/2009, pag. 2930.

La Repubblica italiana è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti in forza dell'art. I dell'VIII direttiva IVA (79/1072/CEE) sulle modalità per il rimborso IVA ai soggetti passivi non residenti all'interno del Paese, e dell'art. I della XIII direttiva (86/560/CEE), sulle modalità di rimborso IVA ai soggetti passivi non residenti nel territorio della Comunità, in quanto obbliga i soggetti passivi stabiliti in un altro Stato membro o in un Paese terzo, ma che abbiano un centro di attività stabile in Italia e che, nel periodo rilevante, abbiano 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 IVA viene effettuato, non tramite il centro di attività stabile in Italia, ma direttamente dallo stabilimento principale del soggetto passivo.

Corte di Cassazione

IVA – Accertamento – Accertamento presso terzi – Documentazione extra-contabile – Utilizzabilità – Motivazione *per relationem* – Artt. 54 e 56, DPR 26 ottobre 1972, n. 633.

Cass., sez. trib. 11 giugno 2009, n. 13486, ne Il fisco 27/2009, fasc. n. 1, pag. 4439.

L'Amministrazione finanziaria ha facoltà di utilizzare documenti extra-contabili rinvenuti nello svolgimento dell'attività di verifica fiscale effettuata presso terzi al fine di rettificare la dichiarazione del contribuente il quale non può dolersi della motivazione *per relationem* al p.v.c. di tale verifica allorché vi sia stata notificata unitamente all'atto impositivo con indicazione della documentazione verificabile nei presidi della Guardia di Finanza. Parimenti, la violazione delle regole dell'accertamento tributario non comporta come conseguenza necessaria la inutilizzabilità degli elementi acquisiti, in mancanza di una specifica previsione in tal senso.

IVA – Rimborso – Credito d'imposta – Detrazione – Indicazione nelle scritture contabili – Dichiarazione annuale IVA – Mancata presentazione – Indicazione nelle scritture contabili – Riporto in successive dichiarazioni – Art. 28, DPR n. 633 del 1972 – Illegittimità – Rimborso – Art. 30 DPR n. 633/1972 – Ammissibilità – Termine prescrizione decennale ex art. 2946, cod. civ. – Decorrenza dall'accertamento definitivo dell'insussistenza del diritto alla detrazione.

IVA – Rimborsi – Rimborsi annuali – Omessa dichiarazione – Detrazione – Indicazione nelle scritture contabili – Riporto in successive dichiarazioni – Art. 28, DPR n. 633 del 1972 – illegittimità – Rimborso – Art. 30, DPR n. 633 del 1972 – Ammissibilità – Termine prescrizione decennale ex art. 2946 cod. civ. – Decorrenza dall'accertamento definitivo dell'insussistenza del diritto alla detrazione.

Cass., sez. trib. 24 luglio 2009, n. 17376, in Giur. Imp. 5/2009.

La mancata presentazione della dichiarazione IVA per un periodo d'imposta non legittima – ai sensi dell'art. 28 del DPR n. 633 del 1972 – il riporto in una successiva dichiarazione delle detrazioni IVA seppure riportate nelle scritture contabili, ma legittima – ai sensi dell'art. 30 del DPR n. 633 del 1972 – soltanto la richiesta di rimborso del relativo credito.

Conseguentemente il termine iniziale di prescrizione decennale ex art. 2946 cod. civ. dal diritto al rimborso decorre dal definitivo accertamento dell'insussistenza del diritto alla detrazione.

IVA – Obblighi formali – Opzioni – Comportamenti – Art. 3, D.M. 13 dicembre 1979 e art. 4, DPR n. 442 del 1997 – Liquidazione di gruppo – Comportamento concludente – Illegittimità – Opzione espressa – Necessità.

Cass., sez. trib. 30 luglio 2009, n. 17707, in Giur. Imp. 5/2009.

In tema di IVA, ai sensi dell'art. 3 del D.M. 13 dicembre 1979 e dell'art. 4 del DPR n. 442 del 1997, l'applicazione della procedura di liquidazione di gruppo può essere effettuata solo a seguito di espressa opzione in tal senso, e non nell'ipotesi di comportamento concludente posto in essere dai soggetti interessati.

49) REGISTRO (imposta di)

Dottrina

“Legge comunitaria 2008 – Accertamento del valore sugli immobili sulla base del valore normale: ritorno al passato del legislatore” di M. THIONE, ne Il fisco 28/2009, fasc. n. 1, pag. 4556.

L'articolo richiama, in linea generale, le modifiche apportate alla fiscalità del settore immobiliare dal D.L. n. 223/2006, ed in particolare evidenzia la disciplina che regolava l'accertamento di valore basato sul cd. valore normale”, di cui agli artt. 54, comma 3 del D.P.R. n. 633/1972 e 39, comma 1, del D.P.R. n. 600/1973.

Il “valore normale”, com'è noto, costituiva una presunzione legale relativa che produceva effetti processuali vincolanti per il giudice a patto che il contribuente non avesse fornito prova contraria. Detto strumento presuntivo, molto criticato sin dalla sua introduzione, è stato oggetto di una procedura d'infrazione dinnanzi alla Commissione Europea la quale ha rilevato in un parere motivato l'incompatibilità dell'art. 54, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972 con la Dir. n. 2006/112/CE. Tale incompatibilità è stata recepita nella L. n. 88/2009 - Legge Comunitaria 2008 - che a decorrere dal 29 luglio 2009 ha stralciato dalle norme in esame il riferimento al valore normale quale strumento accertativo, ripristinando la legislazione ante D.L. n. 223/2006.

Ciò ha comportato che l'eventuale scostamento tra il prezzo dichiarato e il valore normale potrà :

- costituire una presunzione semplicissima, ossia un indizio di evasione e detto indizio potrà essere utilizzato solamente in presenza di una delle fattispecie che permettono l'accertamento induttivo puro, ex art. 39, comma 2, del D.P.R. n. 600/1973;
- essere un elemento che, se sufficientemente rafforzato, potrebbe consentire l'effettuazione di un accertamento di tipo analitico-presuntivo, ossia costituire grazie ad altri elementi di supporto ed integrazione una presunzione semplice, ex art. 39, comma 1, lett. d) del D.P.R. n. 600/1973.

Secondo l'A. quindi sarà indispensabile, per dotare di efficacia accertativa la presunzione dell'Osservatorio del Mercato Immobiliare (OMI), fornire alla ricostruzione del Fisco i requisiti di gravità, precisione e concordanza. (PM).

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Registro (imposta di) – Base imponibile – Determinazione – Fattispecie – Cessione d'azienda – Art. 52 del DPR 26 aprile 1986, n. 131 – Passività – Natura – Debiti commerciali – Debiti finanziari – Abuso del diritto – Intento elusivo – Disapplicazione delle sanzioni – Obiettive condizioni d'incertezza – Art. 8 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 – Art. 10 della L. 27 luglio 2000, n. 212.

Cass., sez. trib. 25 maggio 2009, n. 12042, ne Il fisco 32/2009, fasc. n. 1, pag. 5319.

L'ordinamento tributario è informato al principio fondamentale, che trae fonte dall'ordinamento comunitario e dal disposto dell'art. 53 della Costituzione in relazione alla capacità contributiva, per il quale non è ammissibile l'utilizzo di strumenti giuridici, negoziali e – più in generale – dei mezzi accordati dall'autonomia privata e dalla libertà d'iniziativa economica (parimenti di rilevanza costituzionale ex art. 41) con lo scopo di conseguire risparmi d'imposta altrimenti non ottenibili od indebiti. Deve, pertanto, trovare conferma la pronuncia del giudice del merito il quale, con motivazione immune da vizi logico-giuridici, ha escluso dal valore di un compendio aziendale le passività di natura finanziaria iscritte al solo fine di incidere sulla base imponibile dell'imposta di registro applicabile alla cessione d'azienda.

In difetto di esplicita motivazione, deve trovare accoglimento la domanda del contribuente circa la disapplicazione delle sanzioni in dipendenza della violazione di un principio generale quale l'abuso del diritto.

Commissioni tributarie di merito

Registro (Imposta di) – Conferimento di azienda ex art. 176, DPR n. 917/1986 e successiva cessione delle partecipazioni – Interpretazione del contratto ex art. 20 DPR n. 131/1986 quale “cessione di azienda” – E' corretta.

Comm. Trib. prov. di Firenze, sez. XX 5 novembre 2007, n. 150, in Riv. Dir. Trib. 7-8/2009, II, pag. 553.

L'operazione consistente nel conferimento di azienda, seguito dalla cessione delle partecipazioni, va qualificata quale “cessione di azienda” ex art. 20, DPR n. 131/1986. Infatti, la messa in atto di diverse operazioni negoziali miranti a realizzare, attraverso effetti giuridici parziali, un unico effetto giuridico finale traslativo, costitutivo o dichiarativo, comporta una sola qualificazione giuridica dell'operazione complessivamente considerata e la sua sottoposizione ad imposta di registro in base alla natura dell'effetto giuridico finale. Pertanto, nel caso affrontato l'imposta di registro deve essere corrisposta in misura proporzionale, non già in misura fissa.

Con nota di D. SCANDIUZZI, “ Sviste giurisprudenziali in tema di elusione nell'imposta di registro: il caso del conferimento di azienda ex art. 176 TUIR seguito dalla vendita delle partecipazioni”.

Registro (imposta di) – Atti e contratti – Negozio di *trust* – Natura di prestazione a contenuto patrimoniale – Sussistenza – Imposizione di registro in misura proporzionale – Applicabilità.

Comm. Trib. reg. di Venezia, sez. dist. Verona, 9 giugno 2008, n. 20/25/08, in Riv. Dir. Trib. 6/2009, II, pag. 489.

Il trasferimento della proprietà di beni immobili al *trustee* costituisce un atto che ha contenuto patrimoniale con un gravame fiscale, rappresentato dal successivo trasferimento al beneficiario, che va assoggettato all'imposta di registro nella misura del 3 per cento ai sensi dell'art. 9 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR n. 131/1986. Tuttavia, per eliminare una duplicazione dell'imposta, l'importo pagato dovrà essere considerato dall'Agenzia delle Entrate come un'anticipazione da detrarre dall'ammontare dovuto al momento della cessazione del *trust* con assegnazione dei beni al beneficiario.

Registro (imposta di) – Imposta sulle successioni e donazioni – Art. 2, D.L. 3 ottobre 2006, n. 262 – Costituzione di patrimonio in *trust* – Natura – Regime impositivo – Valutazione.

Comm. Trib. prov. di Firenze, sez. VIII, 12 febbraio 2009, n. 30, in Corr. Trib. 25/2009, pag. 2039.

Il disponente istituisce un *trust*, cui conferisce la proprietà di beni immobili. Il *trust* è istituito nell'ambito di un programma liberale e, alla scadenza, dovrà trasferire tali beni ad alcuni soggetti, i cd. beneficiari finali, individuati in base al verificarsi o meno di tutta una serie di circostanze ed eventi futuri ed incerti.

Oggetto della controversia è il regime impositivo dell'atto di conferimento di beni a favore del *trust*. In particolare, riconosciuto univocamente l'assoggettamento del suddetto *trust* all'imposta sulle donazioni, si tratta di stabilire il momento impositivo, ossia di verificare se la tassazione proporzionale debba essere applicata sin dall'originario conferimento ovvero solo alla finale devoluzione dei beni a favore dei beneficiari.

In materia di imposizione indiretta non vi sono disposizioni specificatamente riferite al *trust*. La posizione dell'Agenzia delle entrate enunciata nelle circolari rappresenta un parere di parte e dunque non è vincolante per il giudice adito.

Il presupposto impositivo dell'imposta sulle donazioni consistente nella costituzione di vincoli di destinazione non è direttamente riferibile al *trust*, ma può essere eventualmente oggetto di applicazione al *trust* solo in via analogica e estensiva.

La costituzione del vincolo di destinazione, per assumere rilevanza ai fini dell'imposta proporzionale sulle donazioni, deve consistere nella effettiva attribuzione di beni o diritti a favore di un soggetto terzo rispetto al disponente. L'atto di trasferimento dei beni dal disponente al *trustee* è un atto né gratuito né oneroso, bensì neutro, ossia non assume rilevanza da un punto di vista impositivo, proprio perché strumentale a che il *trust* possa attuare il programma predisposto nell'atto istitutivo. E' il programma di liberalità a favore dei beneficiari che rappresenta il presupposto sostanziale colpito dal tributo sulle donazioni.

L'oggetto della tassazione deve concretizzarsi in un trasferimento di ricchezza a favore di un soggetto terzo e, anche in presenza di *trust* o vincoli di destinazione, deve consistere in un incremento netto di ricchezza conseguito dal beneficiario dell'elargizione, quindi dal suo effettivo arricchimento.

Qualora i beneficiari finali, individuati nell'atto di *trust*, abbiano una mera aspettativa giuridica, analoga al diritto sottoposto a condizione, ossia che non consente loro di ottenere i beni al momento dell'istituzione del *trust*, non si realizza alcun arricchimento tassabile in capo agli stessi. In tal caso, all'atto di conferimento le imposte devono essere applicate nella misura fissa e non proporzionale: solo successivamente, ossia quando il *trustee* attribuirà in modo definitivo i beni ai beneficiari, con il conseguente incremento di ricchezza a favore di questi ultimi, sarà integrato il presupposto impositivo, con conseguente pagamento delle imposte dovute in misura proporzionale.

Registro (imposta di) – Operazioni straordinarie – Riorganizzazione aziendale – Ramo d'azienda – Trasferimento – Costituzione di società – Conferimento di partecipazione – Artt. 87 e 176, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 – Art. 20, D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 – Natura elusiva – Art. 37-bis, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 – Abuso del diritto – Limiti.
Comm. Trib. prov. di Treviso, sez. VII, 22 aprile 2009, n. 41, in Corr. Trib. 29/2009, pag. 2331.

Il conferimento d'azienda, cui faccia seguito la cessione delle partecipazioni, non può essere tassato come cessione di azienda facendo leva sull'art. 20 del DPR n. 131/1986. Infatti, tale norma regola l'attività di interpretazione dei contratti in funzione del prelievo fiscale e non può essere considerato come clausola generale antielusiva nell'ambito dell'imposta di registro. D'altra parte, l'operazione sopra descritta nemmeno può essere contestata sulla base dell'abuso del diritto, poiché non può esserci abuso del diritto in una fattispecie che, per volontà legislativa, non può configurare elusione tributaria.

52) FINANZA E TRIBUTI LOCALI

Prassi Amministrativa

Finanza e tributi locali – Imposta comunale sulla pubblicità e diritto sulle pubbliche affissioni – Chiarimenti relativi all'applicazione di alcune esenzioni dal tributo.

Ris. Dipartimento dell'economia e delle finanze, 24 aprile 2009, n. 2/DF, in Corr. Trib. 26/2009, pag. 2112.

Nell'ipotesi in cui sul territorio di un Comune siano presenti più filiali facenti capo alla stessa banca, la superficie imponibile delle insegne di esercizio, che ai fini del riconoscimento dell'esenzione dal pagamento del tributo non deve essere superiore al limite dimensionale di cinque metri quadrati, va calcolata con riferimento alle insegne di ogni singola filiale e non in modo cumulativo. Sono esenti dal pagamento dell'imposta sulla pubblicità. Infatti, le insegne di esercizio di superficie fino a cinque metri quadrati che contraddistinguono la sede ove si svolge l'attività cui si riferiscono. L'esenzione in discorso, pertanto, va applicata all'insegna, od a una pluralità di esse, apposta su ognuno dei locali ove si svolge l'attività economica, a nulla rilevando che una stessa azienda operi attraverso una pluralità di sedi o filiali sul territorio dello stesso ente locale.

L'insegna, oltre all'indicazione del nome del soggetto o della denominazione dell'impresa che svolge attività, può contenere anche il logo ed il marchio dell'azienda stessa, nonché può evidenziare anche la tipologia e la descrizione dell'attività esercitata, unitamente ai marchi dei prodotti commercializzati o dei servizi offerti.

Il logo della banca ove sia installato separatamente dall'insegna di esercizio, purché sempre sulla sede dei locali o nelle sue immediate vicinanze, come ad esempio sulle vetrine o sulle porte di ingresso, svolge, comunque, la funzione propria dell'insegna di esercizio. Ne consegue che la sua superficie va sommata a quella delle altre eventuali insegne di esercizio e potrà essere riconosciuta l'esenzione dal pagamento del tributo se la superficie complessiva di detti mezzi pubblicitari non supera il limite dimensionale di cinque metri quadrati.

Le scritte "bancomat", "cambio", "cassa continua", "pagamento utenze", esposte sulle vetrine o sulle porte di accesso dei locali, non possono essere considerate mezzi pubblicitari, né, tantomeno, le fattispecie in esame possono essere inquadrate come pubblicità ordinaria, poiché la loro genericità le fa rientrare nella categoria degli avvisi al pubblico.

Il fine delle iscrizioni in questione è quello di comunicare alla clientela le diverse tipologie di attività esercitata ovvero i servizi prestati nei locali delle filiali bancarie e, dunque, di indirizzare gli interessati verso il locale o la sezione di esso in cui è possibile usufruire del servizio prescelto.

Le medesime considerazioni valgono anche nel caso di postazioni "bancomat" che non facciano parte dei locali che costituiscono la sede delle filiali della banca, ma che siano situate, ad esempio, in ospedali, centri commerciali, aeroporti, ecc.

Nell'ipotesi di esposizione contemporanea, sulla stessa vetrina o ingresso, dei mezzi pubblicitari e degli avvisi al pubblico, ai fini del calcolo della superficie imponibile rilevante per le esenzioni in esame, la fattispecie dei mezzi pubblicitari va considerata distintamente da quella degli avvisi al pubblico.

Per quanto riguarda le vetrofanie che contengono scritte concernenti informazioni rivolte al pubblico relative ai sistemi di sicurezza operanti all'interno ed all'esterno delle filiali delle banche, si precisa che tali iscrizioni non posseggono alcun intento pubblicitario e conseguentemente si collocano al di fuori del campo di applicazione del tributo.

Riguarda alla schermatura delle vetrine dei locali delle banche, realizzata con strisce adesive colorate, occorre affermare che esse non svolgono, di regola, alcuna funzione pubblicitaria.

Nell'ipotesi in cui contengano anche marchi, loghi e scritte finalizzate a pubblicizzare le banche, occorre precisare che la superficie imponibile da prendere a base per il calcolo dell'imposta deve essere quella relativa all'intera installazione pubblicitaria comprensiva, quindi, anche della parte non coperta dal marchio o dalle scritte, solo nel caso in cui quest'ultima, per dimensioni, forma, colore, ovvero per mancanza di separazione grafica rispetto all'altra, abbia le caratteristiche proprie della componente pubblicitaria aggiuntiva vera e propria, ovvero quelle di una superficie estensiva del messaggio pubblicitario.

55) IRAP

Dottrina

“Il sindacato del Fisco sull'inerenza ai fini IRAP” di M. DAMIANI, in Corr. Trib. 34/2009, pag. 2780.

L'articolo esamina le modifiche introdotte dalla Finanziaria 2008 sulla determinazione della base imponibile IRAP, dopo l'emanazione dei chiarimenti forniti dalle circolari dell'Agenzia delle entrate nn. 36/E e 39/E del 2009 e dell'Assonime (n. 34/2009) in merito alla possibilità per gli organi verificatori di sindacare la corretta applicazione del principio dell'inerenza dei componenti negativi all'attività dell'impresa.

Posto che il principio dell'inerenza rappresenta il principio ispiratore che disciplina la formazione del conto economico e che influenza la determinazione del risultato civilistico, e quindi per via del principio di derivazione la determinazione del reddito d'impresa, l'A. ritiene lecito il sindacato del Fisco sulle scelte imprenditoriali, se la contestazione della deducibilità di un costo, regolarmente imputato in contabilità, per difetto di inerenza, sia avvalorata dalla prova, anche presuntiva, dell'inesistenza della passività dichiarata. (PM).

“Agenzia delle Entrate e Assonime intervengono sulla determinazione della base imponibile IRAP” di A. DODERO, in Corr. Trib. 33/2009, pag. 2714.

L'Agenzia delle Entrate, con le Circolari nn. 36/E e n. 39/E del 2009, emanate a distanza di pochi giorni, ha fornito importanti precisazioni in materia di determinazione della base imponibile Irap, a commento delle quali è successivamente intervenuta l'Assonime con la Circolare n. 34 del 2009. I chiarimenti riguardano il trattamento dei contributi erogati in base a norma di legge, l'applicazione del principio di inerenza in ambito Irap, le modalità di calcolo delle quote di ammortamento dei fabbricati, il computo delle quote di ammortamento in presenza di rivalutazioni e svalutazioni dei beni materiali ed il trattamento dei crediti e dei titoli detenuti dalle banche.

Per quanto concerne i contributi erogati in base a norma di legge, la Circolare n. 36/E è intervenuta per chiarire che i contributi correlati all'assunzione di nuovi dipendenti assumono rilevanza ai fini Irap nei limiti dell'ammontare del costo del personale ammesso in deduzione ai sensi del comma 4-*quater* dell'art. 11 del D.Lgs. n. 446/97. In altri termini, la correlazione è assunta dall'Agenzia in

una dimensione quantitativa (rileva non più di quanto si deduce) e non qualitativa (secondo cui rilevarebbe interamente come componente positivo tutto quel che è correlato anche ad una parte di costo deducibile anche minima).

In merito al principio di inerenza, l'Agenzia ha precisato che esso deve essere considerato nella sua accezione civilistica, desumibile dalla corretta applicazione dei principi contabili. L'Amministrazione finanziaria ha il poter di contestare al contribuente l'assenza di inerenza di un costo se i principi contabili non sono stati correttamente applicati. Per limitare le controversie che potrebbero sorgere, in sede di controllo, sulle modalità di applicazione dei principi contabili e tenendo conto delle esigenze di certezza e semplificazione che debbono informare il sistema tributario, l'Agenzia ha affermato che l'inerenza può considerarsi senz'altro esistente qualora vengano dedotti importi di ammontare non superiore a quelli determinati applicando le disposizioni relative alle imposte sui redditi (es. spese telefoniche, autoveicoli, ecc.).

Per quanto riguarda le quote di ammortamento dei fabbricati, considerato il tenore letterale dell'art. 36, comma 7, del D.L. n. 223/2006, che fa generico riferimento alle "quote di ammortamento deducibili", l'Agenzia ha ritenuto che l'indeducibilità del valore delle aree sottostanti o di pertinenza dei fabbricati strumentali operi anche ai fini Irap. Secondo l'Assonime (cfr. Circolare n. 34 del 31 luglio 2009), non risulta peraltro chiaro se l'Agenzia abbia inteso estendere all'Irap anche le regole forfettarie di determinazione dei valori da attribuire alle due distinte componenti stabilite dal D.L. n. 223/2006. Ragioni logico-sistematiche inducono a ritenere che per l'individuazione di tali valori debbano valere esclusivamente i corretti criteri di redazione del bilancio.

La Circolare 36/E ha, inoltre, fornito chiarimenti in ordine alle quote di ammortamento non dedotte in base alla previgente disciplina perché eccedenti il limiti fiscalmente ammessi. Il recupero delle quote deve avvenire al termine del processo di ammortamento civilistico, indipendentemente dalla causa che ha determinato la mancata deduzione (svalutazioni, rivalutazioni con differimento dei maggiori valori, imputazione, prima del 2008, di quote di ammortamento superiori al limite fiscalmente ammesso).

Per quanto concerne, infine, le componenti valutative su crediti e su titoli AFS e HTM contabilizzate dalle banche, ininfluenti ai fini Irap al momento della loro imputazione a conto economico, nella precedente Circolare n. 27/E del 2009 l'Agenzia ha ritenuto che diventino rilevanti nel successivo momento della cessione. Nella Circolare n. 36/E è stato chiarito che tali conclusioni si applicano solo al trattamento delle svalutazioni operate successivamente all'entrata in vigore della riforma, ossia dal periodo di imposta 2008. Al contrario, restano escluse dal computo della base imponibile le rettifiche e le riprese di valore operate nei periodi d'imposta precedenti, in cui la deducibilità/imponibilità di tali componenti non era ammessa. (FDA)

“Le questioni aperte sull'applicazione dell'IRAP dopo la circolare dell'Agenzia delle Entrate”
di D. LIBURDI e G. VALCARENGHI, ne Il fisco 27/2009, fasc. n. 1, pag. 4385.

L'articolo prende in considerazione talune questioni di carattere applicativo rimaste aperte dopo i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate con la Circ. n. 27/E del 26 maggio 2009, relativi alle modifiche apportate dalla L. n. 244/2007 alla disciplina IRAP.

Tra le questioni trattate, vi è l'ipotesi di una cessione di un bene (quale l'auto), avvenuta nel 2008, con evidenza del differenziale (positivo o negativo) a conto economico, che, sino al 31 dicembre 2007, ha generato, anche ai fini Irap, degli ammortamenti non completamente deducibili sulla base delle disposizioni in materia di imposte sui redditi.

Sul punto l'A. concorda con quanto affermato nella citata Circ. dell'Agenzia delle entrate n. 27/E, secondo cui eventuali quote di ammortamento fiscalmente non dedotte per effetto della cessione del bene avranno rilevanza nella determinazione della plusvalenza o minusvalenza realizzata. In altri termini, in sede di cessione il costo del bene dovrà essere assunto al lordo delle quote di ammortamento fiscalmente non dedotte.

Altra questione, sempre in tema di plusvalenze, riguarda l'irrilevanza delle componenti straordinarie derivanti dalla cessione di una azienda; la Circolare in questione, infatti, in perfetta coerenza con la previgente disciplina, precisa che le poste derivanti da operazioni di tale genere

assumono un carattere di straordinarietà che le esclude dal concorso (positivo o negativo) alla formazione della base imponibile.

Sul punto l'A. rileva il completo cambio di rotta che il legislatore tributario ha apportato al sistema a decorrere dal periodo di imposta 2008, fondato sulla neutralità di tutte le operazioni straordinarie (conferimento compreso), con la sola esclusione della cessione di azienda.

Diverso è il ragionamento che deve essere adottato laddove le componenti straordinarie prendano origine da un ridimensionamento dell'attività produttiva. In tal caso, infatti, il documento interpretativo n. 1 del Principio contabile n. 12, prevede che siano allocate nell'aggregato E (voce E20 o voce E21) le plusvalenze e minusvalenze derivanti da operazioni di ristrutturazione aziendale, riconversione produttiva, ristrutturazione o ridimensionamento, esproprio o nazionalizzazione di beni.

La collocazione in area straordinaria di tali poste, nella nuova impostazione del tributo regionale, dovrebbe condurre a stabilirne l'esclusione, salvo non trovi applicazione il criterio della correlazione. Su tale ultimo aspetto, l'A. ritiene che trattandosi di singolo bene non paiono applicabili le conclusioni raggiunte dall'Agenzia in tema di cessione di azienda o di ramo di azienda. (PM).

“L'IRAP per le banche, enti finanziari e assicurazioni” di G. MOLINARO, in Corr. Trib. 26/2009, pag. 2068.

Con la Circolare n. 27/E del 29 maggio 2009, l'Agenzia delle Entrate ha fornito alcuni chiarimenti in merito alla corretta applicazione delle nuove regole di determinazione del valore della produzione netta ai fini Irap per le banche, gli enti finanziari e le assicurazioni, dissipando i dubbi emersi all'atto dell'applicazione della novella disciplina da parte degli operatori. Le indicazioni dell'Amministrazione finanziaria, per certi versi condivisibili, non risultano pienamente rispondenti alla volontà del legislatore di strutturare un regime impositivo Irap caratterizzato da una “stretta derivazione” del risultato fiscale dal bilancio.

Un primo chiarimento fornito dall'Agenzia riguarda i componenti che, in base ai principi contabili internazionali, non transitano a conto economico ma sono imputati direttamente a patrimonio netto. Tali componenti sono stati ritenuti irrilevanti ai fini Irap, attesa l'esclusiva rilevanza delle voci di conto economico nella formazione della base imponibile.

Per quanto concerne i componenti valutativi su crediti e su titoli AFS e HTM, ininfluenti ai fini Irap al momento della loro imputazione a conto economico, l'Agenzia ha ritenuto che diventino rilevanti nel successivo momento della cessione. Tali conclusioni, seppur condivisibili nell'ottica del rispetto delle simmetrie nel trattamento dei flussi reddituali e del principio della continuità dei valori fiscali, possono comportare un significativo aggravio operativo per le banche in considerazione del notevole volume dei crediti che, seguendo le indicazioni dell'Agenzia delle Entrate, dovrebbero gestire non più per masse ma in modo individuale fino al realizzo.

Per i ricavi da servizi resi infragruppo, l'Agenzia ha ritenuto che, nonostante siano contabilizzati in una voce non rientrante nel margine di intermediazione, in base al principio di “correlazione” assumano rilevanza a condizione che e nella misura in cui siano rilevanti i costi sostenuti per realizzare i servizi medesimi. Il richiamo al principio di correlazione suscita qualche perplessità in quanto l'applicazione fattane dall'Agenzia sembra andare oltre il dettato della norma (cfr. art. 5, comma 4, del D.Lgs. n. 446/97 richiamato dall'art. 6, comma 6, ultimo periodo) secondo cui i componenti positivi e negativi classificati in voci di conto economico diverse da quelle rilevanti ai fini Irap concorrono comunque alla formazione della base imponibile se correlati a componenti rilevanti dei periodi d'imposta precedenti o successivi.

In merito ai componenti iscritti nella voce 280 del conto economico “Utile (perdita) di gruppi di attività in via di dismissione al netto delle imposte”, l'Agenzia ha chiarito che tali componenti sono generalmente irrilevanti. Tuttavia, sono comunque imponibili le plusvalenze e le minusvalenze relative a beni strumentali e patrimoniali nonché tutti quei componenti che, in virtù del principio di correlazione, afferiscono a poste rilevanti ai fini Irap.

L'Agenzia delle Entrate ha inoltre chiarito che: (i) la riduzione al 50% riguarda esclusivamente i dividendi e non invece i proventi assimilati (quali quelli derivanti da quote di partecipazione in

OICR), ancorché rilevati contabilmente nella medesima voce "70" di conto economico; (ii) le banche e le assicurazioni, benché subiscano in via generale la limitazione al 90% della deduzione degli ammortamenti dei beni strumentali, possono comunque dedurre integralmente le quote di ammortamento relative all'avviamento e ai marchi determinate nei limiti di un diciottesimo del relativo costo, al pari delle imprese industriali; (iii) le banche e gli altri enti finanziari possono dedurre, nei limiti del 90%, anche i costi sostenuti per l'acquisizione di beni e servizi destinati ai dipendenti che, secondo una corretta classificazione contabile, devono essere iscritti nella voce 150 b) del conto economico che accoglie le spese amministrative diverse da quelle per il personale, posto che per tali soggetti (a differenza delle imprese industriali) non esiste una disposizione che rende indeducibile le spese per il personale ovunque contabilizzate; (iv) le valutazioni (es. titoli azionari di *trading*) imputate a conto economico, senza rilevanza fiscale, fino al 31 dicembre 2007 assumeranno rilevanza impositiva al momento del realizzo.

L'A. auspica, infine, un intervento normativo che ridefinisca puntualmente le modalità di determinazione della base imponibile Irap. (FDA)

Rispetto a quanto indicato nell'articolo, occorre segnalare che, con la successiva Circolare n. 36/E del 16 luglio 2009, l'Agenzia delle Entrate ha fornito ulteriori chiarimenti in merito alla determinazione della base imponibile delle banche e degli altri enti e società finanziari relativamente alle componenti valutative su crediti e titoli, precisando che l'affermazione contenuta nella Circolare n. 27/E sulla rilevanza, in sede di realizzo, delle suddette componenti valutative deve intendersi riferita alle sole operazioni di valutazione operate in bilancio in vigore delle nuove regole di determinazione della base imponibile Irap, restando al contrario escluse dalla base imponibile le rettifiche e le riprese di valore operate prima delle modifiche apportate dalla L. 244/2007.

In relazione all'ammortamento delle aree sottostanti o di pertinenza di fabbricati strumentali, la Circolare n. 36/E ha inoltre precisato che l'indeducibilità sancita dall'art. 36, comma 7, del D.L. n. 223/2006 opera anche ai fini della determinazione della base imponibile Irap, in quanto la norma fa generico riferimento alle "quote di ammortamento deducibili".

"La nuova base imponibile IRAP delle banche" di M. PIAZZA e A. SCAGLIARINI, ne Il fisco 26/2009, fasc. n. 1, pag. 4208.

Con la Circolare n. 27/E del 26 maggio 2009, l'Agenzia delle Entrate ha fornito importanti chiarimenti sulla determinazione della base imponibile Irap delle banche e degli altri soggetti finanziari a seguito delle modifiche introdotte dalla L. n. 244/2007. Gli AA., oltre ad analizzare i principali chiarimenti, mettono in luce alcune questioni critiche non risolte dalla Circolare, legate in special modo alla valutazione degli immobili e delle altre attività detenute dagli istituti di credito.

Per quanto concerne le plusvalenze e minusvalenze da realizzo di beni strumentali, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che tali componenti debbano concorrere alla determinazione della base imponibile Irap sulla base al principio di correlazione che vede nella deduzione degli ammortamenti la premessa per la tassazione delle plus/minusvalenze da realizzo su beni strumentali. Il chiarimento è importante in quanto è venuto meno qualsiasi riferimento normativo a tale categoria di beni, limitandosi la norma (l'art. 6, comma 8, del D.Lgs. n. 446/97) a disporre la rilevanza delle plus/minusvalenze derivanti dalla cessione di immobili che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'impresa né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa. Gli AA. ritengono che, ai fini del calcolo della plus/minusvalenza, il corrispettivo realizzato debba essere contrapposto all'ultimo costo fiscalmente riconosciuto ai fini Irap. Tale soluzione viene ritenuta preferibile rispetto all'altra secondo cui, per effetto del principio di correlazione, la plus/minusvalenza dovrebbe essere calcolata deducendo dal corrispettivo di vendita il costo al netto degli ammortamenti civilistici, ma tale plus/minusvalenza dovrebbe essere assunta solo per il 90%, dato che gli ammortamenti sono dedotti solo in tale percentuale. Tale preferenza viene giustificata dal circostanza che dove il legislatore ha voluto correlare la percentuale di tassazione delle plusvalenze a quella di deduzione degli ammortamenti, lo ha fatto mediante specifiche norme di legge (art. 164, comma 2, del TUIR).

Gli AA. non ritengono condivisibile l'orientamento dell'Agenzia in ordine alle svalutazioni relative a beni strumentali non dedotte in esercizi anteriori al 2008, secondo cui il maggior valore fiscale dovrebbe assumere rilevanza a partire dall'esercizio successivo a quello in cui si conclude

l'ammortamento contabile, nei limiti dell'importo stabilito dalla disciplina Ires (coefficienti tabellari di cui al D.M. 31 dicembre 1988). Al contrario, ritengono di poter aderire alla tesi di Assonime (cfr. Circolare n. 25/2009) secondo la quale è possibile che l'ammortamento che in bilancio non viene più operato per la parte di valore del bene oggetto di svalutazione possa essere proporzionalmente riallocato ai fini Irap durante il restante periodo di ammortamento, senza che occorra attendere la conclusione dell'ammortamento. Ciò in quanto, se si accettano le regole pregresse di determinazione della base imponibile Irap, quelle stesse regole vanno assunte nel loro complesso: ammettere che il rigiro dei maggiori ammortamenti indeducibili effettuati fino al bilancio 2007 avvenga dal 2008 secondo i vecchi coefficienti fiscali, significa ammettere che la deduzione extracontabile sia applicabile anche con la "nuova Irap" se, naturalmente, gli ammortamenti di bilancio IAS si mantengono al di sotto di quelli definiti dai coefficienti fiscali di cui al D.M. 31 dicembre 1988. D'altra parte il processo di ammortamento fiscale non può essere postergato oltre la vita utile del bene solo per il fatto che, in un dato esercizio, il bene è incorso in una svalutazione. In merito all'ammortamento degli immobili ad uso funzionale, nel caso in cui lo scorporo dei terreni si avvenuto in proporzione diversa da quella imposta dall'art. 36, comma 8 del D.L. n. 223/2006, gli AA. ritengono che, poiché l'art. 6, comma 1, lett. b) del D.Lgs. n. 446/97 si riferisce agli ammortamenti risultanti dal conto economico, l'ammortamento deducibile al 90% sia quello risultante dal bilancio e non quello rilevante ai fini Ires.

In relazione ai ricavi resi ad altre società del gruppo che, secondo l'Agenzia delle Entrate, ancorché non rientranti nel margine di intermediazione devono assumere rilevanza se e nella misura in cui i correlati costi sostenuti concorrono a formare la base imponibile Irap, gli AA. ritengono che, essendo di norma i contratti per servizi infragruppo impostati su una tecnica *cost sharing*, dovrebbe essere possibile isolare, dall'ambito dei costi ripartibili, la componente "costo del lavoro", la quale, non essendo deducibile ai fini Irap, dovrebbe essere sottratta all'ammontare dei riaddebiti da tassare ai fini Irap; la differenza dovrebbe, invece, essere tassata al 90%, essendo riferibile alle spese amministrative deducibili al 90%. (FDA)

Prassi Amministrativa

IRAP – Base imponibile – Determinazione – Modificazioni – Risposte ai quesiti.

Circ. Agenzia delle Entrate 26 maggio 2009, n. 27/E, ne Il fisco 23/2009, fasc. n. 1, pag. 3770.

L'Agenzia fornisce risposte ad una serie di quesiti formulati dalle associazioni di categoria in merito ai nuovi criteri di determinazione del valore della produzione agli effetti IRAP per società di capitali ed enti commerciali, imprese assicurative, istituti di credito ed enti finanziari.

Si illustrano qui di seguito le risposte più significative:

- per le imprese che adottano gli IAS sono irrilevanti ai fini IRAP le componenti reddituali che non transitano nel Conto economico in quanto imputate direttamente a patrimonio netto in base a tali principi;
- sono deducibili i rimborsi analitici delle spese di vitto, alloggio e viaggio anticipato dal dipendente per trasporti. Diversamente, sono indeducibili le somme erogate a tali soggetti a titolo di indennità;
- eventuali quote di ammortamento non dedotte fino al 2007, in quanto eccedenti i limiti fiscalmente ammessi, possono essere dedotte dall'esercizio successivo a quello in cui si conclude l'ammortamento contabile. Le componenti reddituali che hanno già assunto rilevanza nei periodi d'imposta precedenti all'entrata in vigore delle modifiche di cui alla legge finanziaria 2008 vanno escluse dalla formazione della base imponibile IRAP al momento della loro imputazione a conto economico;
- non rilevano le plus e minusvalenze risultanti dalla cessione d'azienda, in quanto operazione straordinaria;
- non concorrono alla formazione della base imponibile IRAP le plus e minusvalenze relative a beni strumentali derivanti da fenomeni valutativi sia per le società commerciali

che per le banche e, se le rettifiche riguardano voci del conto tecnico, per le assicurazioni .

IRAP – Modifiche alla determinazione della base imponibile – Ulteriori chiarimenti.

Circ. Agenzia delle Entrate 16 luglio 2009, n. 36/E, nel sito web www.agenziaentrate.it.

Le modifiche alla determinazione della base imponibile IRAP sono state oggetto di commento nella Ns. Circolare Informativa n. 7/2008.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

IRAP – Autonoma organizzazione – Art. 2, D.Lgs. n. 446 del 1997 – Professionisti – Elementi minimi – Impiego di lavoro altrui non occasionale – Sufficienza – Spese per lavoro dipendente di importo minimo – Non rileva.

Cass., sez. trib. 17 settembre 2009, n. 20001, in Giur. Imp. 5/2009.

Ai fini IRAP, si riscontra l'esistenza di "un'autonoma organizzazione", rilevante ai sensi dell'art. 2 del D.Lgs. n. 446 del 1997, ogni qual volta il soggetto sia responsabile dell'organizzazione e impieghi beni strumentali eccedenti la quantità che, secondo l'*id quod plerumque accidit*, costituiscono il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività anche in assenza di organizzazione, oppure, si avvalga in modo "non accidentale" di lavoro altrui.

Conseguentemente l'impiego di lavoro dipendente è sempre indice dell'esistenza di un'autonoma organizzazione", a nulla rilevando se l'importo erogato a tal fine è di minima entità.

Commissioni tributarie di merito

IRAP – Soggetti passivi – Tassista inserito in struttura cooperativa – Utilizzo di capitali e di lavoro altrui – Sussistenza – Assoggettabilità.

Comm. Trib. reg. della Toscana, sez. I 29 gennaio 2009, n. 9, in Corr. Trib. 27/2009, pag. 2218.

E' soggetto ad IRAP il tassista che, inserito nell'articolata strutturazione di una cooperativa, si avvale dell'organizzazione del lavoro della stessa, sia per quanto attiene all'esercizio vero e proprio dell'attività (reperimento dei clienti – che sono clienti non del singolo tassista, ma della stessa cooperativa –, manutenzioni, partecipazione ad appalti per il servizio, ecc.), sia per quanto concerne la regolarizzazione della stessa attività lavorativa che si svolge in relazione alla disciplina pattizia sociale che la regola.

Deve dunque ritenersi integrato, sia il presupposto impositivo relativo all'utilizzazione di capitali altrui – in quanto non possono ritenersi propri del tassista i capitali investiti per la costituzione del centro radio, della sede, dei tecnici e degli amministrativi in servizio nella cooperativa –, sia il presupposto relativo all'utilizzazione del lavoro altrui.

57) VARIE

Dottrina

“Trustee e figure affini nel diritto italiano” di M. BIANCA, in Riv. Not. 3/2009, I, pag. 557.

Dopo aver effettuato un'analisi sintetica delle regole del *trust* contenute nella Convenzione dell'Aja ed evidenziato distinzioni ed analogie tra le varie forme esistenti nel sistema italiano (fondo patrimoniale, patrimoni societari, fondi di assistenza e di previdenza, atto negoziale di destinazione dell'art. 2645 *ter*, negozio fiduciario, mandato) che, in forza della destinazione patrimoniale con effetto separativo, realizzano un'articolazione del patrimonio ⁽¹⁾, l'A. compie un'indagine sulla competitività delle varie figure.

Il giudizio di competitività dato dall'A. muove da una valutazione complessiva delle diverse norme che regolano le figure e che disciplinano sia il profilo civilistico che quello fiscale.

Il diverso modo in cui si atteggia il vincolo di destinazione esprime la forza o la debolezza di un istituto rispetto ad un altro.

Che la destinazione sia l'elemento funzionale che accumuna istituti che presentano strutture ed effetti diversi l'A. lo ricava anche dalla recente normativa fiscale.

Nella Circolare 22 gennaio 2008, n. 3/E l'Agenzia delle Entrate ricomprende infatti nella medesima voce “vincoli di destinazione” istituti strutturalmente diversi come il fondo patrimoniale, i patrimoni societari, il negozio fiduciario, il *trust*, l'atto negoziale di destinazione anche se poi, ai fini dell'applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni, viene operata la distinzione tra vincoli di destinazione traslativi e non traslativi.

Sicuramente il modello angloamericano di *trust* rappresenta il modello di maggiore perfezione a livello mondiale.

Non altrettanto può dirsi del *trust* della convenzione o del *trust* interno. Al riguardo l'A. sottolinea la mancanza nel nostro sistema, a differenza del sistema di *common law*, di rimedi di carattere reale e recuperatorio che consentano di dare rilevanza esterna al rapporto di destinazione e in generale al rapporto fiduciario. L'A. suggerisce di utilizzare il vincolo di destinazione e la sua trascrivibilità ex art. 2645 *ter* quale strumento rafforzativo di altre figure, la cui tutela risulta debole, con il risultato di creare una circolazione delle regole operative.

A tal proposito ritiene che anche nell'ipotesi di negozio fiduciario di tradizione romanistica, la costituzione di un vincolo di destinazione con collegata trascrizione rafforzerebbe la separazione patrimoniale dei beni fiduciari, con la sicurezza della separazione degli stessi dal patrimonio del soggetto fiduciario.

Viene osservato come il *trust* sia diventato ormai nel nostro sistema un modello giurisprudenziale e come manchi invece ancora una giurisprudenza di legittimità che è la prova concreta della resistenza in giudizio, anche se la competitività potrebbe risultare significativamente attenuata in relazione ai costi sostenuti per il giudizio.

Sotto il profilo operativo l'A. sottolinea il vantaggio fiscale dell'atto di destinazione che, difettando normalmente del profilo attributivo, non viene assoggettato all'imposta sulle successioni e donazioni ma al regime dell'imposta fissa, come il fondo patrimoniale.

¹ Definizione con la quale si è soliti indicare tutti gli strumenti attraverso i quali la destinazione ad uno scopo da parte del patrimonio importi totale o parziale deviazione dalle regole generali relative alla responsabilità patrimoniale illimitata e alla libera circolazione di beni.

“La disciplina fiscale del *Trust* in materia di imposte dirette: le difficoltà di conciliare le attuali soluzioni normative alle molteplici applicazioni dell’istituto” di P. COPPOLA, in Rass. Trib. 3/209, pag. 647.

Di fronte alla variabilità dei modelli di *trust* e alle diverse finalità con essi perseguite, l’A. osserva come la dicotomia oggi esistente tra i soli *trust* opachi e trasparenti sia del tutto inidonea e comunque insufficiente per una regolamentazione compiuta della materia.

Risulta poco comprensibile il motivo per il quale il legislatore abbia avvertito l’esigenza di tenere distinta ed in via residuale, la soggettività passiva dei *trust* opachi rispetto a quella, più ordinaria, dei *trust* trasparenti.

Il *trust* è stato infatti considerato soggetto passivo IRES, nei soli casi in cui nell’atto costitutivo manchi del tutto l’indicazione dei beneficiari, ipotesi questa non molto ricorrente, e quindi ritenuta residuale.

Se, come è emerso dalla lettura ragionata delle norme, la *ratio legis* è stata quella di far prevalere una soggettivizzazione del *trust* anche in presenza di *trust* trasparenti, e se, per poter raggiungere questo risultato è stato comunque necessario individuare dapprima la natura del reddito da tassare in capo al *trust* per poi tassare lo stesso in capo ai beneficiari, l’A. esprime l’avviso che sarebbe stato meglio individuare sempre il *trust* come soggetto passivo d’imposta.

In tal caso, la tassazione si sarebbe potuta, più opportunamente anticipare ed esaurire presso il *trust fund*, con criteri analoghi a quelli stabiliti per i redditi soggetti a tassazione separata, senza richiedere quel secondo passaggio della tassazione in capo ai beneficiari individuati.

In via alternativa, la tassazione del *trust fund* si sarebbe potuta proporre anche secondo un sistema di ritenuta alla fonte a titolo d’acconto sui redditi prodotti durante la gestione, salvo conguaglio definitivo in capo ai beneficiari effettivi al momento dell’eventuale incasso dei relativi proventi.

L’A. sottolinea come la scelta del legislatore di aggiungere il *trust* agli enti commerciali e non commerciali di cui rispettivamente alle lettere b) e c) del comma 1 dell’art. 73 TUIR lasci alcune questioni aperte.

La prima è quella dell’assoggettabilità o meno del *trust* ad IRAP. Non potendosi ritenere il *trust* né una società né un ente l’A. è del parere che vi sia soggettività del *trust* ai fini IRAP solo nei casi in cui esso eserciti “un’attività autonomamente organizzata diretta alla produzione allo scambio di beni e alla prestazione di servizi”, il che potrebbe anche portare a considerare soggetto passivo ai fini di questo tributo il *trustee*.

Altra questione è poi quella relativa all’assunzione o meno del *trust* della veste di sostituto d’imposta.

Contrariamente a quanto sostenuto dall’Agenzia delle Entrate (circ. 6 agosto 2007 n. 48/E) l’A. esclude che il *trust* possa assumere la veste di sostituto d’imposta, in considerazione del fatto che esso non risulta ricompreso nell’elenco tassativo dei soggetti di cui all’art. 23 DPR 600/73.

Nel caso di *trust* opachi non residenti, la scelta del legislatore è stata invece quella di “includere gli stessi tra le società ed enti di ogni tipo di cui alla lett. d) del comma 1 dell’art. 73 TUIR e non di aggiungerli alle categorie ivi indicate.

L’aver espressamente indicato come enti i *trust* non residenti e l’aver implicitamente incluso gli stessi tra i destinatari della disciplina di tributi già esistenti avallerebbe la legittimità della tesi dell’esclusione di *trust* residenti dall’IRAP.

L’aspetto che secondo l’A. genera maggiori perplessità in tema di tassazione dei *trust* trasparenti è quello che deriva dalla qualificazione come redditi di capitale dei proventi tassabili in capo ai beneficiari individuati.

La natura assegnata ai proventi in questione risulta incompatibile con il criterio proprio della categoria dei redditi di capitale rappresentato dalla loro imputazione a periodo al lordo di determinati oneri e secondo il principio di cassa. (EM)

“Lease back infragruppo e paradosso di elusività senza vantaggio fiscale” di R. LUPI e D. STEVANATO, in Corr. Trib. 24/2009, pag. 1923.

I commentatori contestano l'assunto della Corte di Cassazione espresso nella sentenza n. 8481 del 22 gennaio - 8 aprile 2009 secondo cui il contratto di *lease back* infrasocietario realizza un abuso del diritto manifestatosi, sia nella detrazione dei canoni di locazione finanziaria da parte della società del gruppo locataria, sia nel rinnovato, e perciò duplice, ammortamento da parte della società di gruppo locatrice dei beni oggetto di leasing, senza che, data l'appartenenza di entrambe le società al medesimo gruppo, si sia realizzato quell'effetto economico che è proprio e caratteristico della locazione finanziaria e che è costituito da una maggiore disponibilità di denaro. In effetti, l'operazione non presenta vantaggi tributari indebiti posto che alla deduzione dei canoni di leasing da parte della società utilizzatrice corrispondono ricavi tassabili per pari importo in capo alla società concedente. Le quote di ammortamento che la società concedente può dedurre in relazione al costo di acquisto dei beni trovano contropartita nell'emersione di una plusvalenza imponibile in capo alla società cedente.

L'unico vantaggio attiene alla possibilità che le società operative, disponendo di perdite fiscali riportabili, facciano emergere delle plusvalenze da compensare con le perdite pregresse, consentendo poi alla società acquirente di effettuare maggiori ammortamenti futuri sui beni, per così dire “rivalutati”. Al più si tratterebbe di un fenomeno di ringiovanimento delle perdite fiscali riportabili che tuttavia appartiene alla lecita pianificazione fiscale. Ai fini IVA, il leasing potrebbe, inoltre, determinare un miglioramento del pro rata di detraibilità se confrontato con altri strumenti di finanziamento. Ma, nella sentenza della Corte di Cassazione non vi è accenno a nessuno dei due vantaggi in astratto rinvenibili in operazioni così strutturate, anche perché non sollevati dall'Amministrazione finanziaria che aveva individuato i benefici indebiti dell'operazione per la società utilizzatrice nella creazione di costi rappresentati dalle rate di canoni leasing e nella contabilizzazione di ingenti perdite di partecipazione su una società partecipata e per la società concedente la possibilità di effettuare ammortamenti dei beni acquistati (già ammortizzati dalle società utilizzatrici) e per giunta valutati non secondo bilancio ma a valore di mercato.

La Cassazione, nell'affermare la sussistenza dell'abuso di diritto realizzato attraverso l'operazione esaminata, ha sottovalutato le simmetrie dei flussi reddituali che se opportunamente valorizzate avrebbero eliminato i sospetti di elusione e l'esistenza di vantaggi tributari. In particolare la tesi della doppia deduzione degli ammortamenti è priva di fondamento in quanto a fronte della “rivalutazione” fiscale dei cespiti ottenuta dall'acquirente, il venditore realizza una plusvalenza imponibile e quindi non consentire un nuovo ciclo di ammortamento significherebbe violare il principio di continuità dei valori fiscalmente riconosciuti ed il divieto di doppia imposizione sancito dall'art. 163 Tuir. L'altro aspetto della deduzione dei canoni di locazione finanziaria per la società utilizzatrice in aggiunta alle quote di ammortamento deducibili per l'impresa concedente guarda in modo isolato a fenomeni che per il gruppo si realizzano dal punto di vista fiscale a somma zero, senza alcun vantaggio. E', infatti, evidente che ai canoni dedotti da un lato corrispondono proventi tassati dall'altro, in capo al concedente, con conseguente elusione delle reciproche posizioni fiscali nell'ambito del gruppo. (AF)

“Transazione fiscale: applicabilità, guida operativa e spunti di riflessione” di S. SALVADEO e G. BERNONI, ne Il fisco 23/2009, fasc. n. 1, pag. 3717.

L'istituto della transazione fiscale introdotto dall'art. 146 del D.Lgs. n. 5 del 2006 e successivamente modificato dall'art. 16, comma 5, del D.Lgs. n. 169 del 2007 si applica oltre che nelle ipotesi di concordato preventivo anche nell'ambito degli accordi di ristrutturazione dei debiti e consente di corrispondere in misura ridotta e/o dilazionata uno o più crediti tributari, privilegiati o chirografari, anche se non iscritti a ruolo.

L'istituto è disciplinato dall'art. 182-ter della Legge Fallimentare che detta istruzioni anche in ordine al grado minimo di soddisfazione dei crediti a seconda della loro natura ed è stato oggetto di chiarimenti da parte dell'Amministrazione finanziaria con la Circolare 18 aprile 2008, n. 40/E e con la successiva Circolare 10 aprile 2009, n. 14/E.

Nel D.L. 29 novembre 2008, n. 185 (cosiddetto decreto "anticrisi") è stato precisato che è possibile presentare istanza di transazione anche per l'Iva, ma solo al fine di ottenere una mera dilazione di pagamento. La riduzione del debito non è invece ammessa poiché l'Iva, in quanto risorsa comunitaria, è un tributo espressamente escluso dall'ambito applicativo dell'istituto in base al disposto dell'art. 182-ter citato.

Altre modifiche introdotte dal decreto "anticrisi" sono la possibilità di inoltrare domanda di transazione fiscale ai soli fini della rateizzazione (e non solo della riduzione) del debito tributario e l'estensione della transazione anche ai contributi amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie.

Dubbi permangono in ordine alla possibilità di includere nella transazione anche i debiti per tributi locali (Ici, Tarsu, Cosap, eccetera) che non rispondono al requisito dettato dall'art. 182-ter di essere "tributi amministrati dalle agenzie fiscali" e che quindi per l'Agenzia delle entrate sarebbero esclusi (cfr. Circ. n. 40/E cit.). Taluna dottrina, in contrasto con tale orientamento, inquadra come transigibili tali debiti tributari allorché gli enti locali di competenza dei tributi sottoscrivano appositi protocolli con l'Agenzia delle Entrate. Per l'Irap risulterebbe pacifica l'ammissibilità della transazione fiscale in quanto, pur non generando gettito erariale, è comunque imposta amministrata dalle agenzie fiscali. (AF)

"Cass., SS.UU. n. 1593 del 22 gennaio 2009 – Agevolazioni fiscali a favore delle fondazioni bancarie e implicazioni in altre aree del non profit e della cooperazione" di M. SETTI, ne il fisco 29/2009, fasc. n. 1, pag. 4755.

L'articolo commenta la sentenza della Cass. SS. UU. n. 1593 del 22 gennaio 2009, la quale ha stabilito che le fondazioni bancarie originate dalla "riforma Amato" non sono riconducibili al novero degli enti ammessi a beneficiare delle agevolazioni ex art. 6, D.P.R. n. 601/1973, in virtù dell'esercizio di attività di interesse pubblico o sociale, in quanto l'obiettivo precipuo affidato dalla relativa disciplina era quello di assicurare la transizione al nuovo regime degli assetti proprietari degli istituti di credito senza assistenza o protezione sul piano della libera concorrenza.

Tale sentenza prende spunto da quanto statuito nell'ambito del diritto di concorrenza dalla Corte di Giustizia CEE (sent. del 10 gennaio 2006, causa C-222/04), e segnatamente afferma che nel concetto d'impresa deve ricomprendersi qualsiasi ente che eserciti un'attività economica, a prescindere dal suo *status* giuridico e dalla sua modalità di funzionamento (sarebbero quindi ivi compresi anche gli enti non profit, le cooperative e le imprese sociali).

Secondo l'A. tale delimitazione del concetto d'impresa, se estesa al sistema di tassazione previsto per i soggetti operanti nel settore non profit e al sistema impositivo in vigore per le cooperative, potrebbe comportare notevoli ripercussioni di natura tributaria, poiché verrebbero messi in discussione tutta una serie di provvedimenti su cui si fonda il regime di tassazione dei predetti enti non profit. (PM).

Dottrina

| | |
|--|----------------|
| BIANCA M., "Trustee e figure affini nel diritto italiano" (VARIE) | Pag. 44 |
| BUSCMEA A., D'ANGELO D., "Il risarcimento del danno non patrimoniale cagionato dall'Amministrazione finanziaria" (CONTENZIOSO TRIBUTARIO) | " 4 |
| COPPOLA P., "La disciplina fiscale del trust in materia di imposte dirette: le difficoltà di conciliare le attuali soluzioni normative alle molteplici applicazioni dell'istituto" (VARIE) | " 45 |
| DAMIANI M., "Il riallineamento dei valori contabili degli IAS/IFRS" (IRES/IRPEG) | " 13 |
| DAMIANI M., "Il sindacato del Fisco sull'inerenza ai fini IRAP" (IRAP) | " 38 |
| DENARO M., "L'accertamento e il processo tributario nel consolidato fiscale nazionale" (ACCERTAEMNTO: Principi e norme generali) | " 1 |
| DODERO A., "Agenzia delle Entrate e Assonime intervengono sulla determinazione della base imponibile IRAP" (IRAP) | "38 |
| FORMICA P., TACCHIA K., "Sulla (non) elusività del conferimento di partecipazioni effettuato all'interno di un gruppo di imprese" (IRES/IRPEG) | " 14 |
| FRANSONI G., "Profili sistematici e ambito soggettivo e oggettivo di applicazione dello scudo fiscale" (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC) | " 7 |
| GABELLI M., ROSSETTI D., "Compensazione dei crediti IVA di gruppo: incompatibilità con i principi comunitari" (IVA) | " 30 |
| GARCEA A., "Gli accantonamenti al fondo TFR nel regolamento IAS/IFRS" (IAS) | " 7 |
| IZZO B., "Il rimborso per gli anni pregressi a seguito della deduzione forfetaria IRAP" (IRES/IRPEG) | " 14 |
| LIBURDI D., VALCARENGHI G., "Le questioni aperte sull'applicazione dell'IRAP dopo la circolare dell'Agenzia delle Entrate" (IRAP) | " 39 |

| | |
|---|---------|
| LUPI R., STEVANATO D., “Lease back infragruppo e paradosso di elusività senza vantaggio fiscale” (VARIE) | Pag. 46 |
| MASTROBERTI A., “Manovra anti-crisi (DL 1 luglio 2009) – Tassati per trasparenza anche i redditi della CFC localizzata in un Paese a fiscalità di vantaggio” (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC) | “ 8 |
| MIELE L., “Affrancamento di attività immateriali: le opportunità del regime sostitutivo” (IRES/IRPEG) | “ 16 |
| MIELE L., “Estensione del regime di trasparenza anche alle CFC non localizzate in Paesi “black list”” (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC) | “ 9 |
| MOLINARO G., “L’IRAP per le banche, enti finanziari e assicurazioni” (IRAP) | “ 40 |
| PARISOTTO R., RENELLA G., “Le agevolazioni per le svalutazioni dei crediti bancari” (IRES/IRPEG) | “ 17 |
| PETRUCCI F., “Il ruolo degli usi e consuetudini negli interventi collettivi a favore del personale” (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE) | “ 27 |
| PETRUCCI F., “La corretta tassazione del rapporto di lavoro dipendente dalla precisa qualificaione ai fini civilistici” (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE) | “ 27 |
| PIAZZA M., SCAGLIARINI A., “La nuova base imponibile IRAP delle banche” (IRAP) | “ 41 |
| PROCOPIO M.A., “Natura reddituale per i <i>fringe benefit</i> riconosciuti ai pensionati” (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE) | “ 28 |
| ROLLE G., “Modifiche alal “CFC legislazione” dopo la conversione del credito “anticrisi”” (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC) | “ 9 |
| ROSSI I., AMPOLLINA M., “L’elusione negli scambi di partecipazioni mediante conferimento” (IRES/IRPEG) | “ 17 |
| ROSSI RAGAZZI F., “I conferimenti di beni in natura e di crediti nelle società per azioni secondo l’istituto di Ricerca DCEC” (REDDITI DI IMPRESA) | “ 23 |
| SALVADEO S., BERNONI G., “Transazione fiscale: applicabilità, giuda operativa e spunti di riflessione” (VARIE) | “ 46 |
| SETTI M., “Cass., SS.UU. n. 1593 del 22 gennaio 2009 – Agevolazioni fiscali a favore delle fondazioni bancarie e implicazioni in altre aree del non profit e della cooperazione” (VARIE) | “ 47 |

| | |
|--|----------------|
| THIONE M., “Legge comunitaria 2008 – Accertamento del valore sugli immobili sulla base del valore normale: ritorno al passato del legislatore” (REGISTRO (Imposta di)) | Pag. 34 |
| TRETTEL S., “Deducibili per competenza gli accantonamenti per indennità suppletiva di clientela” (REDDITI DI IMPRESA) | “ 23 |
| VALENTE P., “La sede di direzione effettiva nel diritto comparato” (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC) | “ 10 |
| ZEPPILLI M., “I costi del personale in forma di “ <i>stock option</i> ” secondo i principi IAS/IFRS” (REDDITI DI IMPRESA) | “ 24 |

Prassi Amministrativa

| | |
|---|-------------|
| Ris. Dipartimento dell’economia e delle finanze, 24 aprile 2009, n. 2/DF (FINANZA E TRIBUTI LOCALI) | “ 37 |
| Circ. Agenzia delle Entrate 21 maggio 2009, n. 26/E (RITENUTE ALLA FONTE) | “ 29 |
| Circ. Agenzia delle Entrate 26 maggio 2009, n. 27/E (IRAP) | “ 42 |
| Ris. Agenzia delle Entrate 28 maggio 2009, n. 134/E (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Agevolazioni ed esenzioni) | “ 11 |
| Ris. Agenzia delle Entrate 11 giugno 2009, n. 151/E (REDDITI DI CAPITALE) | “ 22 |
| Ris. Agenzia delle Entrate 22 giugno 2009, n. 165/E (IRES/IRPEG) | “ 18 |
| Ris. Agenzia delle Entrate 30 giugno 2009, n. 168/E (IRES/IRPEG) | “ 18 |
| Ris. Agenzia delle Entrate 3 luglio 2009, n. 171/E (IVA) | “ 31 |
| Ris. Agenzia delle Entrate 6 luglio 2009, n. 174/E (IRES/IRPEG) | “ 19 |
| Ris. Agenzia delle Entrate 6 luglio 2009, n. 175/E (IRES/IRPEG) | “ 19 |
| Ris. Agenzia delle Entrate 9 luglio 2009, n. 178/E (IVA) | “ 31 |
| Circ. Agenzia delle Entrate 10 luglio 2009, n. 33/E (IRES/IRPEG) | “ 19 |

| | |
|--|---------|
| Ris. Agenzia delle Entrate 13 luglio 2009, n. 183/E (IRES/IRPEG) | Pag. 19 |
| Ris. Agenzia delle Entrate 13 luglio 2009, n. 184/E (IRES/IRPEG) | “ 20 |
| Circ. Agenzia delle Entrate 13 luglio 2009, n. 34/E (IRES/IRPEG) | “ 20 |
| Circ. Agenzia delle Entrate 16 luglio 2009, n. 36/E (IRAP) | “ 43 |
| Circ. Agenzia delle Entrate 22 luglio 2009, n. 37/E (REDDITI DI IMPRESA) | “ 25 |
| Ris. Agenzia delle Entrate 25 agosto 2009, n. 236/E (IRES/IRPEG) | “ 20 |
| Ris. Agenzia delle Entrate 27 agosto 2009, n. 240/E (IRES/IRPEG) | “ 21 |

Giurisprudenza

Corte di Giustizia CE

| | |
|--|------|
| 22 dicembre 2008, n. C-282/07 (ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali)) | “ 4 |
| 12 febbraio 2009, n. C-515/07 (IVA) | “ 31 |
| 18 marzo 2009, n. C-566/07 (IVA) | “ 32 |
| 11 giugno 2009, n. C-521/07 (ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali)) | “ 4 |
| 2 luglio 2009, n. C-377/08 (IVA) | “ 32 |
| 16 luglio 2009, n. C-244/08 (IVA) | “ 33 |
| 30 luglio 2009, n. 258 (IRPEF/IRE) | “ 12 |

Corte Costituzionale

| | |
|--|------|
| 22 luglio 2009, n. 227 (RISCOSSIONE) | “ 29 |
|--|------|

| | |
|--|--------|
| 24 luglio 2009, n. 244 (ACCERTAMENTO: Principi e norme generali) | Pag. 1 |
| 30 luglio 2009, n. 258 (IRPEF/IRE) | “ 12 |
| <u>Corte di Cassazione</u> | |
| 6 febbraio 2009, n. 2870 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie) | “ 5 |
| 16 febbraio 2009, n. 3698 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie) | “ 6 |
| 19 febbraio 2009, n. 11754 (REDDITI DI IMPRESA) | “ 25 |
| 10 marzo 2008, n. 6331 (REDDITI DI IMPRESA) | “ 25 |
| 8 aprile 2009, n. 8481 (IRES/IRPEG) | “21 |
| 23 aprile 2009, n. 9669 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie) | “ 6 |
| 30 aprile 2009, n. 10077 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO) | “ 5 |
| 11 maggio 2009, n. 10679 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie) | “ 6 |
| 13 maggio 2009, n. 10972 (IRPEF/IRE) | “ 12 |
| 13 maggio 2009, n. 10981 (REDDITI DI IMPRESA) | “ 26 |
| 20 maggio 2009, ord. n. 11659 (ACCERTAMENTO: Principi e norme generali) | “ 1 |
| 25 maggio 2009, n. 12042 (ACCERTAMENTO: Principi e norme generali) | “ 2 |
| 25 maggio 2009, n. 12042 (REGISTRO (Imposta di)) | “ 35 |
| 25 maggio 2009, n. 12044 (ACCERTAMENTO: Principi e norme generali) | “ 2 |
| 11 giugno 2009, n. 13486 (IVA) | “ 33 |

| | |
|--|---------|
| 11 giugno 2009, n. 13506 (IRES/IRPEG) | Pag. 21 |
| 17 giugno 2009, n. 14023 (REDDITI DI IMPRESA) | “ 26 |
| 26 giugno 2009, n. 15031 (ACCERTAMENTO: Principi e norme generali) | “ 2 |
| 8 luglio 2009, n. 16023 (REDDITI DI IMPRESA) | “ 26 |
| 24 luglio 2009, n. 17376 (IVA) | “ 33 |
| 30 luglio 2009, n. 17707 (IVA) | “ 34 |
| 17 settembre 2009, n. 20001 (IRAP) | “ 43 |
| <u>Commissioni Tributarie di merito</u> | |
| 5 novembre 2007, n. 150 (REGISTRO (Imposta di)) | “ 35 |
| 8 febbraio 2008, n. 10 (ACCERTAMENTO: Principi e norme generali) | “ 3 |
| 9 giugno 2008, n. 20/25/08 (REGISTRO (Imposta di)) | “ 36 |
| 29 gennaio 2009, n. 7e e 6 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE) | “ 28 |
| 29 gennaio 2009, n. 9 (IRAP) | “ 43 |
| 12 febbraio 2009, n. 30 (REGISTRO (Imposta di)) | “ 36 |
| 19 febbraio 2009 (ACCERTAMENTO: Principi e norme generali) | “ 3 |
| 1 aprile 2009, n. 26 (IRES/IRPEG) | “ 22 |
| 3 aprile 2009, n. 42 (IRES/IRPEG) | “ 22 |

22 aprile 2009, n. 41
(REGISTRO (imposta di))

Pag. 37

28 maggio 2009, n. 21
(IRPEF/IRE)

“ 13

24 giugno 2009, n. 150
(RITENUTE ALLA FONTE)

“ 30