



CONSORZIO  
STUDI E  
RICERCHE  
FISCALI

GRUPPO  
INTESA  SANPAOLO

# OSSERVATORIO TRIBUTARIO

LEGISLAZIONE

DOTTRINA

PRASSI AMMINISTRATIVA

GIURISPRUDENZA

NUMERO 3

Maggio—Giugno 2010

**ACCERTAMENTO: Principi e norme generali**

- "L'abuso del diritto tra concetti astratti e rilevanza del fatto economico", di **M. BEGHIN.** Pag. 1
- "I limiti alla deduzione della nullità dei negozi per frode alla legge tributaria", di **G. ESCALAR.** " 2
- Accertamento – Accertamento del valore sugli immobili – Rettifica sulla base del valore normale – Gestione del contenzioso tributario  
**Circ. Agenzia delle Entrate 14 aprile 2010, n. 18/E.** " 3
- Accertamento – Nuove istruzioni sulla trattazione delle istanze di interpello.  
**Circ. Agenzia delle Entrate 14 giugno 2010, n. 32/E.** " 3
- Accertamento – Sostituzione d'imposta – Legittimità della rivalsa – Giurisdizione.  
**Cass., SS.UU. 8 aprile 2010, n. 8312.** " 4

**AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI**

- "Imposta sostitutiva e destinazione del finanziamento a investimento produttivo", di **A. BUSANI.** " 5
- "Il trattamento tributario della produzione energetica da fonti rinnovabili realizzata da imprenditori agricoli nell'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate", di **B. NICHETTI.** " 5
- Agevolazioni – Investimenti – Art. 4 della L. 18 ottobre 2001, n. 383 – Scissione – Società beneficiarie – Dichiarazione integrativa – Credito d'imposta – Disconoscimento – Illegittimità.  
**Comm. Trib. prov. di Firenze, sez. XX 9 febbraio 2010, n. 4.** " 6

**CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie**

- Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Processo tributario – Impugnazioni – Appello – Modalità – notificazione – Deposito – Termine – Inosservanza – Inammissibilità – Rilevabilità d'ufficio – Sussiste – Art. 16, 17, 20, 22 e 53 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 – Art. 3-bis del D.L. 30 settembre 2005, n. 203.  
**Cass., sez. trib. 6 aprile 2010, n. 8209.** " 6
- Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Processo tributario – Notificazioni – Destinatario – Amministrazione finanziaria – Agenzia delle Entrate – Ente unitario – uffici – Buon andamento – Art. 97 Cost. – Conseguenze – Trasmissione all'ufficio competente – Obbligatorietà – D:lgs. n. 546 del 31 dicembre 1992, n. 10, 11 e 12.  
**Cass., sez. trib. 20 aprile 2010, n. 9405.** " 6
- Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Processo tributario – Atti impugnabili – Diniego di agevolazioni – Fattispecie – Riconoscimento fiscale dei valori iscritti in conseguenza di operazioni di aggregazione aziendale – Art. 1, comma 242, L. 27 dicembre 2006, n. 296 – Modalità – Interpello – Art. 11, L. 27 luglio 2000, n. 212 – Parere negativo – Impugnabilità – Esclusione – Art. 19, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.  
**Comm. Trib. prov. di Milano, sez. III 1 marzo 2010, n. 77.** " 7

**TRIBUTERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC**

- "La nuova convenzione Italia-USA contro le doppie imposizioni sul reddito", di **S. MAYR.** " 7

"Aspetti contributivi delle retribuzioni convenzionali per i lavoratori all'estero", di <b>F. PETRUCCI</b> .	<b>Pag. 10</b>
"Scambio di informazioni e paradisi fiscali. Questioni aperte", di <b>M. SERINO</b> .	<b>" 10</b>
"L'interpello per le controllate non residenti in Paesi " <i>black list</i> ", di <b>A. VOZZA</b> .	<b>" 11</b>
<i>Controlled foreign companies</i> – Imputazione dei redditi dei soggetti esteri partecipati – Incompatibilità con le Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni – Sussiste. <b>Comm. Trib. prov. di Bergamo, sez. I 12 novembre 2009, n. 170.</b>	<b>" 11</b>

### IRPEF

IRPEF – Categorie di reddito – Imposizione – Condizioni – Fattispecie – Conciliazione – Danni da demansionamento – Artt. 17 e 51, DPR n. 917/1986. <b>Cass., sez. trib. 19 marzo 2010, n. 6754.</b>	<b>" 12</b>
--	-------------

### IRES

"Il Consolidato fiscale nazionale – Nuovi temi d'indagine e analisi critica dei più recenti indirizzi interpretativi dell'Agenzia delle Entrate", di <b>G. D'ABRUZZO</b> .	<b>" 12</b>
"Sede amministrativa e residenza delle <<holding>>", di <b>A. DONESANA, S. COVINO e A. MANZITTI</b> .	<b>" 14</b>
"Trasparenza e beneficiario effettivo nella caverna di Platone – Riflessioni sul caso <i>Government Pension Investment Fund</i> (Cassazione n. 4600 del 26 febbraio 2009)", di <b>M. GUSMEROLI</b> .	<b>" 14</b>
"L'estensione della disciplina CFC alle società controllate localizzate in stati o territori non <i>black list</i> – Notazioni anche in tema di compatibilità con il diritto comunitario", di <b>R. PAPOTTI e N. SACCARDO</b> .	<b>" 15</b>
"I profili soggettivi del c.d. <i>bonus</i> aggregazioni: considerazioni sistematiche e aspetti problematici", di <b>A. VIOTTO</b> .	<b>" 16</b>
"Le perdite fiscali nel regime di trasparenza delle società di capitali", di <b>M. ZANNI e G. REBECCA</b> .	<b>" 17</b>
"Il riporto delle perdite fiscali nelle operazioni straordinarie d'impresa", di <b>M. ZANNI</b> .	<b>" 17</b>
Operazioni straordinarie – Scambi di partecipazione. <b>Circ. Agenzia delle Entrate 17 giugno 2010, n. 33/E.</b>	<b>" 18</b>
IRES – Disposizioni comuni – Stabile organizzazione – Presupposto oggettivo e soggettivo – Rilevanza di un solo requisito. <b>Cass., sez. trib. 9 aprile 2010, n. 8488.</b>	<b>" 18</b>
IRES – Operazioni straordinarie – Cessione d'azienda – Aspetti fiscali – Imposizione indiretta – Nozione di azienda – Cessione d'azienda – Cessione singoli beni aziendali – Criteri distintivi. <b>Cass., sez. trib. 16 aprile 2010, n. 9163.</b>	<b>" 19</b>
IRES – Accantonamenti di quiescenza e previdenza – Rapporti di agenzia – Indennità suppletiva di clientela – Accantonamenti annuali – Deducibilità per competenza. <b>Cass., sez. trib. 11 giugno 2009, n. 13506, 13507 e 13508.</b>	<b>" 19</b>
IRES – Consolidato nazionale – Imputazione dei redditi – Deducibilità dei costi sopportati da una società controllata a fronte di servizi forniti da altre società del gruppo- Interesse dell'Agenzia ad agire in giudizio. <b>Comm. Trib. prov. di Reggio Emilia, 8 marzo 2010, n. 45.</b>	<b>" 19</b>

## REDDITI DI IMPRESA

- "Prospettive di riforma del consolidato fiscale nazionale", di **M. CASTIGLIONI**. Pag. 20
- "La Cassazione si pronuncia sulla stabile organizzazione personale e materiale", di **G. ROLLE**. " 20
- Reddito d'impresa – Componenti negativi – Principio di competenza – Accertamenti sull'errata imputazione a periodo – Rimborso delle somme versate per violazione della competenza.  
**Circ. Agenzia delle Entrate 4 maggio 2010, n. 23/E**. " 21
- Redditi di impresa – Dividendi – Pagamento di dividendi da parte di società italiana ad una "*limited partnership*" USA avente come socio di maggioranza una banca giapponese – Rilevanza del mero pagamento ad un soggetto non giapponese – Irrilevanza, nel caso specifico, del concetto di "beneficiario effettivo" dei dividendi di cui all'art. 10 della legge n. 855/1972 – Inapplicabilità della Convenzione Italia-Giappone – Conseguenze.  
**Cass., sez. trib. 26 febbraio 2009, n. 4600**. " 21
- Redditi di impresa – Accantonamenti – Accantonamenti per interessi di mora – Condizioni di deducibilità – Qualità del debitore – Criteri di rilevanza.  
Redditi di impresa – Costi e ricavi – Imputazione – Principio di competenza – Necessità di imputazione degli elementi di reddito in base al principio di certezza e momento rilevante per la valutazione della certezza – Individuazione dell'esercizio di competenza per l'imputazione dei costi.  
Redditi di impresa – Opere, forniture e servizi di durata ultrannuale – Società consortile costituita per l'esecuzione di un contratto di appalto per la realizzazione di opere pubbliche – Non assume la qualità di appaltatore bensì di una struttura operativa al servizio delle imprese consorziate – Individuazione dei criteri e deducibilità delle spese sostenute dalle consociate in relazione all'attività consortile.  
**Cass., sez. trib. 20 novembre 2009, n. 24526**. " 22

## REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

- "*Fringe benefit*: fabbricati concessi in uso ai dipendenti", di **G. DAN** e **M. GABELLI**. " 23
- "Retribuzioni convenzionali per i dipendenti operanti all'estero", di **F. DELLI FALCONE** e **G. MARIANETTI**. " 23
- "Rileva il caso concreto per la decisione sull'imponibilità del danno da demansionamento", di **F. DELLI FALCONE** e **G. MARIANETTI**. " 24
- "La corretta qualificazione dei redditi sostitutivi", di **F. PETRUCCI**. " 24
- "Soggetti abilitati al rimborso delle ritenute nel patto di netto", di **F. PETRUCCI**. " 25
- "Indennità di trasferimento e onnicomprensività del reddito di lavoro dipendente", di **G. ROCCHETTI**. " 25

## RISCOSSIONE

- Riscossione – Cartella di pagamento – Elementi – Responsabile del procedimento – Art. 7 della L. 27 luglio 2000, n. 212 – Art. 36, comma 4-*ter*, del D.L. 31 dicembre 2007, n. 248.  
Riscossione – Cartella di pagamento – Elementi – Fattispecie – Consorzi di bonifica – Contributi consortili – Motivazione – Necessità.  
**Cass., SS.UU. 14 maggio 2010, n. 11722**. " 25

## RITENUTE ALLA FONTE

Ritenute alla fonte – Dividendi – Imposta sostitutiva su dividendi corrisposti a società non residenti – Rimborso – Inammissibilità.

**Comm. Trib. prov. di Pescara, 28 aprile 2010, n. 190.**

Pag. 26

### IMPOSTA SOSTITUTIVA CREDITO

“Territorialità dell'imposta sostitutiva sui finanziamenti”, di M. PULCINI. “ 26

### IVA

“La stabile organizzazione nel sistema dell'IVA”, di E. DELLA VALLE e P. MASPEL. “ 27

“Le nuove regole della territorialità nell'IVA”, di L. LOVECCHIO. “ 27

IVA – Territorialità dei servizi di consulenza – Interpello – Art. 7-*quater* del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 – IVA territorialità dei servizi.

**Ris. Agenzia delle Entrate 1 giugno 2010 n. 48/E.** “ 28

IVA – Attività economica rientrante nell'ambito di pacchetto azionario – Fattispecie.

IVA – Detrazione – presupposti del diritto – Fattispecie.

**Corte di Giust. CE, sez. III 29 ottobre 2009, n. C 29/08.** “ 28

IVA – Art. 38-*ter* del DPR n. 633/1972 – Rimborso IVA – Soggetti di altro Stato – Art. 1, comma 2, del D.M. 20 maggio 1982 – Termine per l'istanza di rimborso – Perentorietà – Esclusa – Applicabilità dell'art. 21, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992.

**Cass., sez. trib. 12 aprile 2010, n. 8690.** “ 29

### REGISTRO (Imposta di)

Registro (imposta di) – Accertamento – Accertamento induttivo – Fattispecie – Cessione d'azienda – Plusvalenza patrimoniale – Presunzione di corrispondenza.

**Cass., sez. trib. 20 aprile 2010, n. 9404.** “ 29

### IRAP

“La valutazione dei titoli di <<trading>> per le imprese di assicurazione”, di F. BICCARI e R. COPPA. “ 29

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

**Ris. Agenzia delle Entrate 15 marzo 2010, n. 20/E.** “ 30

IRAP – Determinazione della base imponibile – Banche e altri enti e società finanziarie – Adozione dei principi contabili interni – Regole applicabili.

**Ris. Agenzia delle Entrate 26 aprile 2010, n. 33/E.** “ 30

IRAP – Quota di IRAP gravante sul costo del lavoro e sugli oneri finanziari – Non deducibilità dell'IRAP ai fini delle imposte sul reddito – Art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 446/1997 – Violazione del principio di capacità contributiva – Art. 6 del DL 28 novembre 2008, n. 185 – Rilevanza e ammissibilità della questione.

**Comm. Trib. prov. di Bologna, sez. V, 3 aprile 2009, n. 42/05/2009.** “ 30

### VARIE

"Il <i>treaty shopping</i> e la clausola del beneficiario effettivo: casi operativi e recente giurisprudenza", di <b>M. GRAZIOLI</b> e <b>M. THIONE</b> .	Pag. 31
"Trust e convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni", di <b>S. LOCONTE</b> .	" 32
"Mandato e intestazione fiduciaria in materia immobiliare", di <b>F. MARCHETTI</b> .	" 32
"La cooperazione internazionale in materia tributaria, tra mito e realtà", di <b>G. MARINO</b> .	" 33
"Aspetti elusivi del <i>trust</i> e normativa di contrasto", di <b>G. SCAZZERI</b> .	" 34
Art. 3 del decreto-legge 25 marzo 2010, n. 40, convertito, con modificazione, dalla legge 22 maggio 2010, n. 73 – Deflazione del contenzioso e razionalizzazione della riscossione <b>Circ. Agenzia delle Entrate 21 giugno 2010, n. 37/E.</b>	" 34
Fiscalità – Persone giuridiche – Imposizione – Redditi di capitali da beni mobili – Riscossione – Ritenuta alla fonte – Trattato CE – Principi fondamentali – Libertà di stabilimento – Artt. 43 e 48 CE – Libertà di circolazione dei capitali – Artt. 56 e 58 CE – Convenzioni contro le doppie imposizioni – Fattispecie. <b>Corte di Giust. CE, sez. IV 22 dicembre 2008, n. C-282/07.</b>	" 34
Libera circolazione di capitali – Artt. 56 CE e 40 SEE – Tassazione dei dividendi – Regime di esenzione per i dividendi versati da società ed enti commerciali residenti – Ritenuta alla fonte – Applicazione ai soci non residenti – Disparità di trattamento – Possibile neutralizzazione della ritenuta attraverso la detrazione nello Stato di residenza – Coerenza del sistema ed equilibrata ripartizione del potere impositivo – Esclusione – Violazione del diritto comunitario – Mancata violazione dell'accordo SEE. <b>Corte di Giust. CE, 19 novembre 2009, n. C-540/07.</b>	" 35

## Legislazione

### **Provvedimenti pubblicati in G.U. dal 1 maggio al 30 aprile 2010.**

**Legge 30 aprile 2010, n. 77:** "Ratifica ed esecuzione del Protocollo all'Accordo tra il Governo della Repubblica italiana e il Governo della Repubblica di Malta per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e per prevenire le evasioni fiscali, fatto a Roma il 13 marzo 2009.(in G.U. 28 maggio 2010 n. 123).

**Legge 3 maggio 2010, n. 70:** "Ratifica ed esecuzione del Protocollo aggiuntivo alla Convenzione tra Italia e Cipro per evitare le doppie imposizioni e per prevenire le evasioni fiscali in materia di imposte sul reddito, fatto a Nicosia il 4 giugno 2009" (in G.U. 19 maggio 2010, n. 115)

**Delibera 13 maggio 2010, n. 17326:** "Modifiche al regolamento di attuazione del decreto legislativo 24 febbraio 1998,, n. 58, concernente la disciplina degli emittenti, adottato con delibera n. 11971 del 14 maggio 1999 e successive modificazioni e integrazioni (in G.U. 20 maggio 2010, n. 116).

**Legge 22 maggio 2010, n. 73:** "Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 25 marzo 2010, n. 40, recante disposizioni urgenti tributarie e finanziarie in materia di contrasto alle frodi fiscali internazionali e nazionali operate, tra l'altro, nella forma dei cosiddetti "caroselli" e "cantiere", di potenziamento e razionalizzazione della riscossione tributaria anche in adeguamento alla normativa comunitaria, di destinazione dei gettiti recuperati al finanziamento di un Fondo per incentivi e sostegno della domanda in particolari settori" (in G.U. 25 maggio 2010, n. 120)

\*\*\*\*\*  
Viene prevista una nuova possibilità di definizione delle liti fiscali pendenti in Cassazione, o presso la Commissione tributaria centrale (con esclusione delle controversie aventi ad oggetto istanza di rimborso), attraverso il pagamento di un importo pari al 5% del valore della controversia, a condizione che l'Amministrazione finanziaria sia risultata soccombente sia nel primo che nel secondo grado del giudizio e che tali liti originino da ricorsi iscritti a ruolo nel primo grado da oltre 10 anni alla data del 26 maggio 2010.

**Decreto Legge 31 maggio 2010 n. 78:** "Misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica" (in S.O. n. 114/L alla G.U. 31 maggio 2010, n. 125).

\*\*\*\*\*  
Il provvedimento è stato commentato nella ns. Circolare Informativa n. 3/2010.

**Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 10 giugno 2010:** "Differimento, per l'anno 2010, dei termini di effettuazione dei versamenti dovuti dai soggetti che esercitano attività economiche per le quali sono stati elaborati gli studi di settore nonché il differimento del termine per la trasmissione in via telematica delle dichiarazioni modello 730/2010" (in G.U. 19 giugno 2010, n. 141)

RASSEGNA DI DOTTRINA, PRASSI AMMINISTRATIVA, GIURISPRUDENZA

## **1) ACCERTAMENTO: Principi e norme generali**

### **Dottrina**

**“L’abuso del diritto tra concetti astratti e rilevanza del fatto economico”** di M. BEGHIN, in Corr. Trib. 22/2010, pag. 1759.

L’articolo commenta la sentenza della Cass., sez. trib., n. 9476 del 21 aprile 2010, segnalata non tanto per i principi che essa esprime circa la prova delle operazioni inesistenti, quanto per le affermazioni che essa rende in punto di “abuso del diritto”.

Il caso affrontato nega la detrazione dell’IVA sugli acquisti ad una società la quale, stando all’Ufficio dell’Agenzia delle entrate, avrebbe utilizzato fatture per la rappresentazione di operazioni mai poste in essere. Un esempio di strumentalizzazione del meccanismo applicativo dell’imposta, laddove, nel far leva sul dato formale (la registrazione, appunto, delle fatture passive), la società avrebbe preteso di assicurarsi anche il risultato sostanziale, sotto forma di detrazione del tributo apparentemente assolto, a monte, presso il fornitore.

L’A. concorda con quanto stabilito nella prima parte della motivazione, per quanto concerne il diritto del contribuente di dimostrare – laddove il Fisco contesti tale profilo della fattispecie - che gli acquisti effettuati sono reali e che, conseguentemente, l’imposta addebitata in fattura può essere detratta, nonché sul fatto che l’Amministrazione finanziaria non possa limitarsi ad una generica contestazione della documentazione esibita dal contribuente nel corso della verifica, essendo, al contrario, suo onere quello di esporre analiticamente le ragioni per le quali una determinata operazione dovrebbe reputarsi, per l’appunto, inesistente.

Nella seconda parte della motivazione, invece, la sentenza sposta il proprio baricentro sull’“abuso del diritto”, affermando che il giudice di rinvio, prima ancora di accertare l’effettiva sussistenza delle operazioni contabilizzate, è tenuto a verificare se, nel caso concreto, detto abuso possa configurarsi in virtù della nozione enunciata dalla stessa Corte. Tale nozione stabilisce che la figura dell’“abuso del diritto” è riscontrabile *“laddove il contribuente ponga in essere una operazione che ha il fine di ottenere indebiti vantaggi fiscali attraverso l’uso distorto, se pur non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei a tal fine, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustificano l’operazione medesima ed in contrasto con l’obiettivo perseguito dalla legislazione in materia”*.

L’A. osserva, in primo luogo, che dalla nozione di “abuso” dovrebbe essere totalmente espunto il riferimento all’uso “distorto” degli strumenti giuridici. Ciò perché l’aggettivo “distorto” è talmente ampio da lasciare all’operatore eccessivi spazi di manovra. L’abuso deve essere sistematicamente combattuto con un quadro di regole certe, dove le parti (Fisco o società commerciali) conoscono con precisione i limiti entro i quali possono svolgere la programmazione della propria attività economica e i confini al di là dei quali l’esercizio di quella libertà trasmoda in abuso.

In secondo luogo, egli suggerisce di evitare la sovrapposizione, se non addirittura la commistione, tra “evasione” e “abuso”.

Nel comparto dell’IVA si può evadere realizzando il fatto economico (ad esempio, la cessione del bene o la prestazione del servizio) e nascondendolo al Fisco. Nelle fattispecie richiamate nella sentenza, il fatto economico, non importa se reale/occultato o fittizio/cartolare, è indissolubilmente intrecciato ad una sua (corretta o non corretta) rappresentazione nell’ambito del meccanismo applicativo del tributo, cosicché, nell’accertare l’effettiva consistenza del suddetto fatto, l’Amministrazione finanziaria porta necessariamente alla luce anche l’infedeltà della dichiarazione. Nell’abuso (elusione) la situazione è diversa. Il fatto economico non può che anticipare il perfezionamento della fattispecie abusiva, divenendone il punto di partenza.

Il caso "Halifax" richiamato nella sentenza è pertinente se si orienta l'attenzione sull'effetto che deriva dalla connotazione abusiva dell'operazione. Tale effetto consiste nella "ridefinizione" delle operazioni funzionale a "*ristabilire la situazione quale sarebbe esistita senza le operazioni che quel comportamento hanno fondato*". Per verificare (*ex ante*), quindi, l'esistenza di un vantaggio fiscale è necessario che il giudice fissi da subito il quadro fattuale di riferimento. Se tale quadro fa emergere l'inesistenza degli acquisti, il diritto alla detrazione non può essere negato in nome dell'abuso o dell'elusione, ma per violazione dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972.

Se, invece, gli acquisti sono concretamente avvenuti e si inquadrano nel programma imprenditoriale (se si tratta, dunque, di acquisti inerenti), l'imprenditore ha diritto di effettuare la detrazione. Quando si esercita codesto diritto, non ha senso chiedersi se lo si fa per ragioni economiche o per ragioni fiscali; né ha senso chiedersi se le prime siano o meno prevalenti sulle seconde. Nel sistema dell'IVA, la detrazione è lo strumento per evitare che il soggetto iva resti inciso dal tributo. Evitare l'incisione fiscale significa restare nell'area della "neutralità" del tributo, in armonia con il principio fondamentale espresso dalla normativa comunitaria. (PM).

**"I limiti alla deduzione della nullità dei negozi per frode alla legge tributaria"** di G. ESCALAR, in Corr. Trib. 20/2010, pag. 1603.

Anche a seguito delle sentenze delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione 23 dicembre 2008, nn. 30055, 30056 e 30057, si rende opportuno verificare se con l'enucleazione del divieto di abuso del diritto fiscale e, al tempo stesso, l'entrata in vigore della norma antielusiva dell'art. 37-bis del DPR n. 600/1973, sia tuttora ammissibile la deduzione della nullità dei negozi frode alla legge tributaria. Tale verifica si rende necessaria per il fatto che i difformi orientamenti espressi dalla Corte di cassazione hanno legittimato comportamenti non sempre lineari. L'Amministrazione finanziaria ha infatti contestato in relazione ai medesimi casi e periodo d'imposta, alternativamente, ora la nullità per mancanza di causa o per frode alla legge, ora l'elusione ai sensi dell'art. 37-bis del DPR n. 600/1973 e ora l'abuso del diritto fiscale, legittimando in tal modo un'irragionevole discriminazione di trattamento dei contribuenti.

Una prima tesi sostenuta da una parte della giurisprudenza della Corte di Cassazione si fonda sull'assunto che i negozi elusivi non possono svolgere effetti nei confronti del Fisco in quanto nulli per mancanza di causa.

Tale tesi presenta notevoli criticità in quanto trascura di considerare che lo stesso legislatore considera pienamente validi anche i negozi che prevedano il pagamento di somme in contropartita della sola attribuzione di un vantaggio fiscale, basti pensare all'art. 118, comma 4 Tuir, dove non considera imponibili le somme percepite tra le società consolidate in contropartita dei vantaggi fiscali attribuiti.

Pertanto, i negozi non possono essere considerati nulli per mancanza di causa per il fatto che, in assenza di vantaggi fiscali, genererebbero una perdita economica per una delle parti, non solo perché anche tali vantaggi devono essere presi in considerazione per verificare l'equivalenza delle prestazioni, ma anche perché tale perdita economica può derivare da una retrocessione di vantaggi fiscali che il legislatore non ha vietato ma ha legittimato.

Un'altra tesi della Corte di Cassazione si fonda sulla nullità dei contratti per frode alla legge ai sensi dell'art. 1344 cod. civ. in quanto eludono l'applicazione di una norma imperativa.

Indipendentemente dall'esistenza di un generale divieto di abuso del diritto fiscale ex art. 53 della Costituzione, la deduzione della nullità dei negozi per frode alla legge tributaria sembra ora preclusa dall'art. 10 della legge n. 212/2000, ove statuisce che le "violazioni di disposizioni di rilievo esclusivamente tributario non possono essere causa di nullità del contratto", dall'art. 37-bis del DPR n. 600/1973, ove legittima l'Amministrazione finanziaria a disconoscere gli effetti delle condotte elusive che utilizzino una delle operazioni ivi indicate.

Peraltro, quand'anche i negozi elusivi possano considerarsi nulli per frode alla legge, v'è motivo di ritenere che la loro nullità non possa comportare ex se l'irrelevanza fiscale dei componenti di reddito generati dai negozi medesimi che non costituiscano reato. Se da un lato, infatti, il comma 4 dell'art. 14 della legge 24 dicembre 1993, n. 537 considera imponibili secondo le regole ordinarie i

proventi derivanti da illeciti civili, ove statuisce che “nelle categorie di reddito di cui all'art. 6, comma 1, del TUIR...devono intendersi ricompresi, se in essi classificabili, i proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo se non già sottoposti a sequestro o confisca penale” e che “i relativi redditi sono determinati secondo le disposizioni riguardanti ciascuna categoria”, dall'altro lato, il comma 4-bis di questo medesimo articolo, considera indeducibili soltanto i costi riconducibili a reati (14) e non anche quelli riconducibili ad illeciti civili.

In sostanza, tali disposizioni legittimano l'assoggettamento ad imposizione dei redditi derivanti da atti qualificabili come illecito proprio perché considerano rilevanti gli effetti economici di tali atti, indipendentemente dal fatto che trovino fonte in un valido titolo giuridico. Pertanto, la nullità dei negozi elusivi per frode alla legge non può comportare ex se l'irrelevanza dei componenti di reddito da essi generati perché non implica come tale la rimozione dei relativi effetti economici.

In conclusione, quando sono già previsti nella normativa fiscale appropriati mezzi di contrasto all'elusione, non può ritenersi legittimo il ricorso ad altri mezzi, tanto più quando in tal modo si eludano palesemente le garanzie che il legislatore ha voluto accordare al contribuente. (AF)

### **Prassi Amministrativa**

#### **Accertamento – Accertamento del valore sugli immobili – Rettifica sulla base del valore normale – Gestione del contenzioso tributario.**

Circ. Agenzia delle Entrate 14 aprile 2010, n. 18/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

L'Amministrazione chiarisce alcune delle conseguenze scaturenti dall'abrogazione, operata dalla legge Comunitaria 2008, delle norme che consentivano, in campo IVA e imposte sui redditi, di accertare maggior imponibile nel caso di scostamento tra il valore dichiarato nell'atto come corrispettivo per la cessione immobiliare e il relativo valore normale.

In sostanza, la legge Comunitaria 2008 abroga la presunzione legale relativa, a favore dell'Ufficio, di corrispondenza del corrispettivo negoziale al valore normale del bene.

Pertanto, ora che lo scostamento tra valore normale e corrispettivo dichiarato torna ad avere valenza di mera presunzione semplice, l'agenzia precisa che tale elemento non può, da solo, essere sufficiente a giustificare l'accertamento.

L'inferiorità del corrispettivo dichiarato rispetto al valore normale può quindi giustificare l'accertamento solo ove sia avvalorata da altri elementi unitamente ai quali si configuri un quadro probatorio dotato dei requisiti di gravità, precisione e concordanze richiesti dalla legge.

L'Agenzia afferma altresì la natura procedimentale delle norme oggetto di abrogazione, riconoscendo, così, la retroattività dell'abrogazione.

Alla luce di tali considerazioni, l'Agenzia prescrive di abbandonare il contenzioso in corso (anche se relativo a periodi pregressi all'entrata in vigore della Comunitaria 2008) ogni qual volta gli elementi raccolti non appaiono sufficienti ad integrare un quadro probatorio adeguato.

#### **Accertamento – Nuove istruzioni sulla trattazione delle istanze di interpello.**

Circ. Agenzia delle Entrate 14 giugno 2010, n. 32/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

La Circolare fornisce chiarimenti in ordine ai presupposti richiesti per la presentazione delle istanze d'interpello, ai profili di inammissibilità delle stesse per carenza delle condizioni previste dalla legge ed ai rapporti tra le risposte rese in sede di interpello e le successive ed eventuali fasi dell'accertamento e del contenzioso.

La prima parte della Circolare contiene una sintesi delle principali istruzioni contenute nei documenti di prassi vigente. Al fine di fornire un quadro complessivo delle regole applicabili viene fornita una classificazione completa delle istanze di interpello previste dall'ordinamento raggruppabili, sotto il profilo procedurale, in tre distinte categorie.

La seconda parte ("Nuove istruzioni sulla trattazione delle istanze di interpello") chiarisce innanzitutto quali sono le ipotesi di istanza di interpello inammissibili, dopo di che detta nuove istruzioni concernenti la trattazione di tutte le istanze di interpello.

Dopo aver ribadito che il presupposto comune a tutte le istanze di interpello è che il contribuente esponga il caso concreto, la circolare elenca gli elementi necessari per la definizione del "caso concreto".

L'Agenzia chiarisce inoltre che l'interpello deve aver carattere preventivo, ovvero non deve essere strumentale alla richiesta di un parere circa un comportamento già posto in essere dal contribuente.

Per tutti i comportamenti che trovano attuazione nella dichiarazione, l'istanza deve pervenire all'ufficio prima della scadenza del termine di presentazione della dichiarazione.

La Circolare evidenzia che occorre far riferimento al termine ordinario per la presentazione della dichiarazione.

Le istanze di disapplicazione della disciplina CFC nonché le istanze di disapplicazione della disciplina antielusiva, ivi compresa la peculiare disciplina delle società non operative, dovranno pervenire all'ufficio almeno 120 ovvero 90gg. a seconda dei casi, prima della scadenza del termine ordinario di presentazione della dichiarazione.

Tuttavia per le istanze di interpello CFC e le istanze di disapplicazione della disciplina antielusiva che hanno effetto sulla dichiarazione dei redditi 2009, la circolare consente di far riferimento non al termine ordinario per la presentazione della dichiarazione bensì al termine in cui la dichiarazione può considerarsi ancora validamente presentata, quindi decorsi ulteriori 90 giorni.

Il difetto del requisito della preventività comporta l'inammissibilità degli interpelli ed agli stessi non verrà fornita alcuna risposta nel merito.

La Circolare si occupa delle "richieste di documentazione integrativa" con le quali l'Amministrazione può richiedere altri elementi, diversi da quelli essenziali, ritenuti comunque necessari per un migliore inquadramento della fattispecie.

Per gli interpelli cd. ordinari la richiesta interrompe il termine assegnato; per gli interpelli disapplicativi la richiesta sospende il termine per la risposta. Per l'interpello antielusivo non è prevista la richiesta di documentazione integrativa anche se l'amministrazione può comunque sempre richiedere informazioni ulteriori rispetto a quelle fornite senza alcun effetto sui tempi per la risposta.

Il termine per la risposta all'interpello ricomincia a decorrere solo dalla data di ricezione della richiesta documentazione.

Viene specificato che ove l'interpello è obbligatorio (sarebbe il caso delle CFC e delle società di comodo) alla mancata presentazione dell'istanza conseguirà l'irrogazione da parte degli uffici della sanzione di cui all'art. 11 comma 1, lett. a) del D.Lgs. 471/97, relativa ad ogni omessa comunicazione agli uffici prescritta dalla legge tributaria.

Il comportamento omissivo dei contribuenti che non presentano l'istanza obbligatoria incide anche sulla graduazione delle sanzioni ordinariamente applicabili qualora, in fase di accertamento, l'amministrazione rilevi, sulla base della documentazione in possesso del contribuente e del contraddittorio con quest'ultimo, l'insussistenza delle condizioni che legittimano la disapplicazione della disciplina oggetto dell'interpello obbligatorio.

## Giurisprudenza

### Corte di Cassazione

**Accertamento – Sostituzione d'imposta – Legittimità della rivalsa – Giurisdizione.**

Cass., SS.UU. 8 aprile 2010, n. 8312, in Eutekne On Line, 28 maggio 2010.

Le controversie tra sostituto (lavoratore subordinato) e sostituto d'imposta (datore di lavoro), relative al legittimo e corretto esercizio del diritto di rivalsa delle ritenute alla fonte versate direttamente dal sostituto, volontariamente o coattivamente, non appartengono alla giurisdizione del giudice tributario, ma rientrano in quella del giudice ordinario.

Il diritto esercitato dal sostituto verso il sostituto nell'ambito di un rapporto di tipo privatistico, infatti, rimane estraneo all'esercizio del potere impositivo.

### **3) AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI**

#### **Dottrina**

**“Imposta sostitutiva e destinazione del finanziamento a investimento produttivo”** di A. BUSANI, in Corr. Trib. 22/2010.

L'articolo esamina alcuni aspetti inerenti l'applicabilità dell'imposta sostitutiva sui finanziamenti di cui agli artt. 15 e ss. del D.P.R. n. 601/73, alla luce anche della prevalente giurisprudenza tributaria (cfr. Cass. 25.2.2009, n. 4501; Comm. Trib. Reg. Lombardia 5.11.2009, n. 119) che ha posto l'accento sul punto che l'imposta sostitutiva sui finanziamenti non si renderebbe applicabile alle operazioni di finanziamento che non siano destinate a finalità di “investimento produttivo”, ritenendo quindi tale destinazione un presupposto necessario per l'accesso alla disciplina che regola tale imposta, la cui mancanza, pertanto, ne precluderebbe l'applicazione. In altri termini, secondo la giurisprudenza, potrebbero beneficiare del regime sostitutivo le sole operazioni di finanziamento (nonché le operazioni ad esse connesse) aventi come effetto lo stimolo all'attività produttiva che deriva al sistema dall'avvenuta concessione di “nuovo credito”, mentre non meriterebbero tale beneficio le operazioni prive di tali caratteristiche incentivanti del circuito produttivo. Secondo l'A., l'interpretazione della giurisprudenza non dovrebbe incentrarsi sulla destinazione del finanziamento, posto che la legge non condiziona l'applicazione dell'imposta sostitutiva allo “scopo” per il quale il finanziamento è concesso, quanto piuttosto ritenere che la normativa in materia consideri il concetto di “investimento produttivo” insito nel concetto stesso di “operazione di finanziamento” e che, pertanto, nell'analisi delle singole fattispecie concrete, al fine di verificare la meritevolezza del beneficio dell'imposta sostitutiva, occorra piuttosto effettuare l'analisi se esse siano, o meno, qualificabili come vere e proprie operazioni di finanziamento, e quindi generatrici di “nuovo credito”, con la conseguenza di escludere dall'agevolazione le operazioni inerenti ad un credito già concesso, che non determinano la creazione di nuova finanza, quali la rinegoziazione di precedenti operazioni di finanziamento o la istituzione di garanzie (nuove o ulteriori) per finanziamenti già in essere. La conclusione di un contratto di finanziamento con erogazione di nuovo credito, in caso di una effettiva novazione dal precedente rapporto o di una sua completa sostituzione, dovrebbe rientrare nell'ambito di un'operazione agevolabile con l'imposta sostitutiva, in quanto in tal caso ricorrerebbe il requisito dell'investimento produttivo. (SG)

**“Il trattamento tributario della produzione energetica da fonti rinnovabili realizzata da imprenditori agricoli nell'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate”**, di B. NICHETTI, in Boll. Trib. 9/2010, pag. 672.

L'articolo dopo un'ampia ricognizione della normativa e della prassi ministeriale sul tema, critica l'impostazione adottata dal legislatore per definire la tipologia di reddito derivante dalla produzione di energia connessa all'agricoltura.

Secondo l'A. infatti nell'inquadramento di tale reddito tra quelli agrari, il legislatore ha trascurato d'indicare quando e in che limiti la produzione energetica debba essere connessa all'attività agricola principale.

Sussiste, in sostanza, l'indeterminatezza di un elemento essenziale dell'obbligazione tributaria, cui si è cercato di porre rimedio tramite la Circolare dell'agenzia delle entrate n. 32/E /2009, la quale anche se di natura interpretativa non rientra nel novero delle fonti del diritto. Si auspica quindi un intervento del legislatore che dirimi la questione.(PM).

### Giurisprudenza

#### Commissioni tributarie di merito

**Agevolazioni – Investimenti – Art. 4 della L. 18 ottobre 2001, n. 383 – Scissione – Società beneficiarie – Dichiarazione integrativa – Credito d'imposta – Disconoscimento – Illegittimità.**

Comm. Trib. prov. di Firenze, sez. XX, 9 febbraio 2010, n. 4, ne Il fisco 21/2010, fasc. n. 1, pag. 3333.

Deve riconoscersi anche alla società beneficiaria della scissione la possibilità di fruire delle agevolazioni fiscali contemplate dall'art. 4 della L. n. 383/2001 (c.d. Tremonti – bis) non rinvenendosi alcuna natura "costitutiva" dell'operazione straordinaria e non essendo emerso dal tenore letterale della disposizione la circoscrizione ai soggetti giuridici costituiti bensì facendosi esclusivamente ricorso al criterio della sussistenza dell'attività.

#### 9) CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie

### Giurisprudenza

**Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Processo tributario – Impugnazioni – Appello – Modalità – Notificazione – Deposito – Termine – Inosservanza – inammissibilità – Rilevabilità d'ufficio – Sussiste – Artt. 16, 17, 20, 22 e 53 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 – Art. 3-bis del D.L. 30 settembre 2005, n. 203.**

Cass., sez. trib. 6 aprile 2010, n. 8209, ne Il fisco 20/2010, fasc. n. 1, pag. 3171.

E' inammissibile l'impugnazione in appello per effetto dell'inosservanza del termine di trenta giorni per l'adempimento del deposito del ricorso presso la segreteria della Commissione tributaria regionale e, laddove la notificazione non sia avvenuta tramite ufficiale giudiziario, di copia anche presso la segreteria del giudice che ha emesso la pronuncia gravata. La causa di inammissibilità è rilevabile d'ufficio dal giudice e la disciplina modificata ex D.L. 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla L. 2 dicembre 2005, n. 248 non è suscettibile di ledere il diritto alla difesa del ricorrente.

**Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Processo tributario – Notificazioni – Destinatario – Amministrazione finanziaria – Agenzia delle Entrate – Ente unitario – Uffici – Buon andamento – Art. 97 Cost. – Conseguenze – Trasmissione all'ufficio competente – Obbligatorietà – D.lgs. n. 546 del 31 dicembre 1992, artt. 10, 11 e 12.**

Cass., sez. trib. 20 aprile 2010, n. 9405, ne Il fisco 21/2010, fasc. n. 1, pag. 3326.

In ossequio al principio costituzionale di imparzialità e buon andamento e di leale collaborazione e buona fede sanciti dallo Statuto dei diritti del contribuente, le articolazioni degli uffici e l'intera organizzazione dell'Amministrazione finanziaria sono tenute a trasmettere agli uffici competenti le impugnazioni formulate dai privati ricevute da uffici non competenti. Non sussiste alcuna causa di inammissibilità o decadenza laddove l'impugnazione sia diretta ad ufficio incompetente.

#### Commissioni tributarie di merito

**Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Processo tributario – Atti impugnabili – Diniego di agevolazioni – Fattispecie – Riconoscimento fiscale dei valori iscritti in conseguenza di operazioni di aggregazione aziendale – Art. 1, comma 242, L. 27 dicembre 2006, n. 296 – Modalità – Interpello – Art. 11, L. 27 luglio 2000, n. 212 – Parere negativo – Impugnabilità – Esclusione – Art. 19, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.**

Comm. Trib. prov. di Milano, sez. III, 1 marzo 2010, n. 77, ne Il fisco on line.

Il parere reso al contribuente dall'Agenzia delle Entrate in sede di risposta ad interpello ex art. 11, L. n.212/2000 – ancorché attività endoprocedimentale per la fruizione dell'agevolazione relativa al riconoscimento fiscale dei valori iscritti in conseguenza di operazioni di aggregazione aziendale – non costituisce atto impugnabile davanti al giudice tributario, neppure sotto il profilo del diniego di agevolazioni ai sensi dell'art. 19, comma 1, lett. h), D.Lgs. n. 546.

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

##### Dottrina

**“La nuova convenzione Italia-USA contro le doppie imposizioni sul reddito”** di S. MAYR, in Boll. Trib. 7/2010, pag. 490.

Sulla G.U. n. 13 del 18 gennaio 2010 è stata pubblicata la comunicazione dell'avvenuto scambio degli strumenti di ratifica, ai sensi dell'art. 28 della nuova convenzione Italia-Usa per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e per prevenire le frodi o le evasioni fiscali (d'ora in poi semplicemente Convenzione), firmata il 25 agosto 1999 che sostituisce la precedente Convenzione in vigore dal 1985. Per effetto dello scambio degli strumenti di ratifica, la Convenzione è entrata in vigore il 16 dicembre 2009 ma le sue disposizioni si applicano dal 1° febbraio 2010 per le imposte prelevate alla fonte (interessi, dividendi) e dal 1° gennaio 2010 per le imposte applicate sul periodo di imposta. L'autorevole Autore commenta le novità contenute negli articoli dal 6 al 22 della Convenzione che costituiscono il “cuore” della Convenzione e che incidono maggiormente sulla legge nazionale dei due Stati in qualità di Stati della fonte (limitandone l'applicazione)<sup>(1)</sup>. È in questo contesto che sono rilevanti tutte le condizioni cui la Convenzione subordina un certo trattamento del reddito. La verifica di tali condizioni spetta allo Stato della fonte perché è esso che subisce le limitazioni imposte dalla Convenzione. Oltre alle condizioni classiche per l'applicazione della Convenzione (qualifica di “persona”, qualifica di “residente”), il soggetto residente dell'altro Stato deve soddisfare anche altre condizioni speciali, quali la qualifica di “*beneficial owner*” e, in caso di un soggetto diverso dalla persona fisica, deve soddisfare anche le condizioni previste nella disciplina denominata “*limitation on benefits*” (LOB). L'Autore rileva che

<sup>1</sup> Nell'ambito di questi articoli, vengono qui sintetizzati unicamente quelli di maggiore interesse per l'operatività del Gruppo.

operativamente le nuove LOB contenute nella nuova Convenzione richiedono comunque una precisazione, da parte dell'Amministrazione finanziaria italiana, in merito alla diretta applicazione delle agevolazioni convenzionali, da parte del sostituto d'imposta italiano, nei confronti di soggetti residenti negli USA. Siccome, nell'ambito del trattato Italia-Usa, la doppia imposizione viene eliminata con il meccanismo del credito d'imposta, la disciplina dei redditi nello Stato della fonte non incide sulla possibilità di tassare i redditi nello Stato di residenza (perché l'attribuzione della tassazione allo Stato della fonte, quando viene ammessa dalla Convenzione, non è esclusiva ma concorrente a quella dello Stato di residenza). Nell'interpretazione della disciplina nello Stato della fonte assumono una particolare rilevanza le "Technical Explanations" da parte USA (di seguito T.E.).

#### *Art. 6 – Redditi Immobiliari*

L'art. 6 è identico a quello della vecchia Convenzione e contiene la regola sulla tassazione dei redditi derivanti dall'utilizzazione di beni immobili (e non i redditi derivanti dalla cessione degli stessi che sono invece regolati dall'art. 13, primo comma e dal Protocollo art. 1, n. 12), attribuendo la potestà impositiva, non esclusiva, allo Stato della fonte, cioè allo Stato in cui detti beni immobili sono situati. L'art. 6 non tratta del problema della determinazione del reddito imponibile (né nello Stato della fonte, né in quello di residenza), essendo questa una questione della legge fiscale interna dei due Stati.

#### *Art. 7 – Utili delle imprese*

Gli utili d'impresa sono, come principio, imponibili soltanto nello Stato di residenza dell'impresa e lo Stato della fonte può tassare tale reddito solo se conseguito da un'attività esercitata in tale Stato attraverso una stabile organizzazione (comma 1, secondo periodo, art. 7). Ciò comporta la necessità di determinare gli utili "attribuibili" alla stabile organizzazione (di tale problema si occupano i commi da 2 a 5 dell'art. 7). Il "principio della stabile organizzazione" non vale però (vedi il settimo comma dell'art. 7) per quei componenti di reddito dell'impresa che hanno una configurazione propria, cioè rientrano in una categoria autonoma di reddito in altri articoli della Convenzione per la quale si applica quindi la disciplina ivi prevista, anche in assenza di una stabile organizzazione (per esempio dividendi, *royalties*, interessi, plusvalenze, etc.). L'art. 7 regola in sostanza solo la tassazione nello Stato della fonte, mentre la disciplina nello Stato di residenza è dettata dall'art. 23 che, per entrambi gli Stati, prevede, per l'eliminazione della doppia imposizione, non il metodo dell'esenzione, ma quello del credito d'imposta. A tal fine bisogna tener conto che il reddito della stabile organizzazione USA non è soggetto solo alle imposte ordinarie a livello della stabile organizzazione ma anche alla c.d. "branch profit tax", in base all'art. 10, commi 6 e 7, della Convenzione.

#### *Art. 9 – Imprese associate*

Mentre l'art. 7 regola l'attribuzione dell'utile d'impresa tra stabile organizzazione (nel Paese della fonte) e casa madre (nel Paese di residenza), cioè nell'ambito di un'impresa unica, l'art. 9 si riferisce invece agli utili d'impresa di almeno due imprese, giuridicamente indipendenti, ma collegate tra loro, di cui una risiede in uno Stato e l'altra nell'altro Stato. L'art. 9 della Convenzione non differisce sostanzialmente dalla disposizione corrispondente nella vecchia Convenzione. Lo scopo dell'art. 9 è quello di introdurre il principio dell'*arm's length* nei rapporti tra questi soggetti (principio della libera concorrenza nelle relazioni commerciali e finanziarie) e di assicurare con ciò allo Stato di residenza delle consociate la tassazione del "vero" utile imponibile prodotto da tale società. Il "vero" utile è quello che sarebbe stato conseguito se le transazioni con l'altra impresa associata non fossero state caratterizzate da condizioni diverse da quelle convenute tra imprese indipendenti. Se l'utile dichiarato è inferiore a quello descritto sopra, l'art. 9 permette allo Stato della consociata di rettificare in aumento tale utile. La norma convenzionale parte dal presupposto che una simile correzione dell'utile sia prevista anche dalla legge interna dei due Stati (altrimenti non avrebbe efficacia non potendo una norma convenzionale introdurre o allargare un presupposto di tassazione non previsto dalla legge nazionale – almeno secondo l'ordinamento italiano). Sia per l'Italia che per gli Stati Uniti la legge nazionale prevede simili rettifiche (Sec. 482 IRC per gli Stati Uniti e art. 110, settimo comma, del Tuir per l'Italia). La norma convenzionale obbliga, quindi, gli Stati ad applicare le specifiche norme interne per raggiungere il risultato voluto dalla Convenzione (principio dell'*arm's length*).

#### Art. 10- Dividendi

Per effetto dell'entrata in vigore della Convenzione in data 16 dicembre 2009 le aliquote sui dividendi previste dalla nuova Convenzione si applicano alle distribuzioni effettuate a partire dal 1° febbraio 2010 ("somme pagate o accreditate" da tale data). L'art. 10 della nuova convenzione è praticamente conforme al modello OCSE e attribuisce la potestà impositiva, non in via esclusiva, allo Stato di residenza del beneficiario. Con riferimento alle aliquote convenzionali, rispetto alla vecchia convenzione, la nuova prevede unicamente due aliquote:

- il 5% dell'ammontare lordo dei dividendi se il beneficiario effettivo è una società che ha posseduto almeno il 25% delle azioni con diritto di voto della società che paga i dividendi per un periodo di 12 mesi aventi termine alla data alla quale i dividendi sono dichiarati;
- il 15% dell'ammontare lordo dei dividendi in tutti gli altri casi.

La riduzione delle aliquote della ritenuta alla fonte sui dividendi distribuiti a soggetti non residenti – che negli USA è del 30% e in Italia del 27% – è subordinata all'esistenza dei requisiti indicati nelle clausole LOB di cui all'art. 2 del Protocollo (tranne che per alcuni soggetti). La verifica di tali requisiti in capo al beneficiario dei dividendi residente nell'altro Stato spetta allo Stato della fonte per cui, se i dividendi vengono distribuiti da una società italiana, sarà opportuno che l'Amministrazione finanziaria italiana chiarisca al più presto la natura della documentazione di cui deve essere in possesso la società italiana (sostituto d'imposta) per poter applicare la disciplina convenzionale già in sede di pagamento del dividendo. L'A. attira l'attenzione sulla qualifica di "beneficiario effettivo" del soggetto che percepisce il dividendo e su quella di soggetto residente quando il percettore del dividendo è una "persona" trasparente ai fini della tassazione. In quest'ultimo caso i requisiti LOB e quello del "*beneficial owner*" devono essere verificati in capo al soggetto cui è imputato il reddito (anche se, nella maggior parte dei casi, ci sarà coincidenza tra il soggetto a cui è imputato il reddito e i "*beneficial owner*" dello stesso).

Per quanto riguarda i soggetti trasparenti, un altro problema riguarda la questione se prevale la qualifica dello Stato di residenza o la qualifica dello Stato della fonte. In altre parole, premesso che la trasparenza di chi percepisce il dividendo è rilevante per lo Stato della fonte (per l'applicazione dell'aliquota convenzionale sui dividendi), la questione è se lo Stato della fonte si debba basare a tal fine sulla qualificazione effettuata dallo Stato di residenza oppure sulla propria qualificazione. La Convenzione Italia-USA non contiene una chiara risposta a tale quesito contrariamente a quanto avviene invece nella nuova Convenzione tra USA-Germania (del 2006) che prevede che prevalga la qualificazione effettuata dallo Stato di residenza. La grande novità rispetto alla vecchia Convenzione è costituita dalla "*branch profit tax*" nella misura del 5% applicata all'utile di una stabile organizzazione negli USA – in aggiunta alla tassazione ordinaria del reddito – e calcolata su un ammontare che, se l'utile fosse conseguito da una società di capitale, corrisponderebbe al "*dividend equivalent amount*". La Convenzione non definisce il "*dividend equivalent amount*" e quindi vale la definizione contenuta nella legge fiscale americana. Secondo l'A., per l'impresa residente in Italia che tassa in Italia il reddito della *branch* USA secondo le regole interne, la *Branch Profit tax* dovrebbe essere trattata ai fini del credito d'imposta come un'ulteriore imposta della *branch* USA e non come imposta USA su un dividendo.

#### Art. 11 – Interessi

Rispetto alla vecchia Convenzione la limitazione della tassazione nello Stato della fonte è stata abbassata dal 15% al 10%, sempreché siano soddisfatti i criteri previsti dalla norma sulle LOB (art. 2 del Protocollo) e i requisiti del "*beneficial owner*". Particolare attenzione richiede poi l'applicazione di detti benefici nei confronti di soggetti fiscalmente trasparenti. Nei rapporti intercompany la limitazione convenzionale vale solo per quella parte degli interessi che sono considerati congrui in base al principio dell'*arm's length* (settimo comma). Quanto alla definizione di interessi la Convenzione rinvia alla legge interna dello Stato della fonte.

#### Art. 13 – Plusvalenze

L'art. 13 della nuova Convenzione (comprese le disposizioni del Protocollo) è sostanzialmente analogo a quello della vecchia Convenzione. La regola generale della tassazione delle plusvalenze nello Stato di residenza viene derogata per le plusvalenze su beni immobili e per i beni appartenenti ad una stabile organizzazione (primo e secondo comma) che sono imponibili (anche, e quindi non in via esclusiva) nello Stato in cui si trovano tali beni (Stato della fonte).

#### *Art. 15 – Lavoro subordinato*

L'art. 15 regola la ripartizione della potestà impositiva per i redditi di lavoro dipendente, prevedendo, come principio, la tassazione soltanto nello Stato di residenza del dipendente (primo comma, prima parte). Nell'altro Stato la tassazione è ammessa soltanto se l'attività viene ivi esercitata (primo comma, ultima parte). Non si tratta però di un'attribuzione esclusiva perché la tassazione nello Stato di residenza viene regolata dall'art. 23. Il principio della tassazione nello Stato in cui il lavoro viene svolto trova però un'eccezione nel secondo comma per cui, in presenza di tutte le condizioni ivi indicate, la potestà esclusiva di tassazione "torna" allo Stato di residenza del dipendente.

#### *Art. 16 - compensi e gettoni di presenza*

L'art. 16 della nuova Convenzione è identico a quello della vecchia Convenzione (compreso il Protocollo). (CLP)

#### **“Aspetti contributivi delle retribuzioni convenzionali per i lavoratori all'estero” di F. PETRUCCI, in Corr. Trib. 18/2010, pag. 1469.**

L'articolo esamina gli aspetti contributivi delle retribuzioni convenzionali per i dipendenti che svolgono la propria attività all'estero, con riferimento alle quali il comma 8-*bis* dell'art. 51 del TUIR dispone una tassazione basata su livelli forfetari di reddito. Secondo la giurisprudenza di merito, dato che l'armonizzazione del sistema contributivo e fiscale rappresenta un principio generale derogabile esclusivamente da una norma successiva che esplicitamente ne disponga la disapplicazione, il comma 8-*bis* citato, secondo cui il reddito di lavoro dipendente prestato all'estero è determinato sulla base delle retribuzioni convenzionali, deve essere applicato anche ai fini contributivi. (SG)

#### **“Scambio di informazioni e paradisi fiscali. Questioni aperte” di M. SERINO, ne Il fisco 19/2010, fasc. n. 1, pag. 2963.**

L'articolo prende spunto dalle misure di contrasto all'utilizzo dei paradisi fiscali deliberate dal G-20 tenutosi a Londra nell'aprile del 2009, consistenti soprattutto nel rafforzamento e nella graduale estensione, a livello mondiale, dello scambio di informazioni tra gli Stati. E' chiaro che, in tale contesto, assumono decisiva importanza le Convenzioni contro le doppie imposizioni che, com'è noto, costituiscono, nella quasi totalità dei casi, l'attuazione dei principi statuiti dall'art. 26 del Modello Ocse.

L'A. è dell'avviso che, stante i buoni propositi, le misure adottate non risolvono talune criticità riferibili (i) all'effettivo livello di trasparenza nella cooperazione fiscale, nonché (ii) alle persistenti difficoltà connesse alla definitiva deroga al segreto bancario in determinati Paesi, anche continentali.

Con riferimento al punto (i), sarebbe auspicabile, per evitare prevedibili e dannosi meccanismi di sovrapposizione nell'esecuzione delle attività d'indagine, che alle previste unità transnazionali costituite per la lotta ai crimini fiscali sia demandata totalmente la competenza sullo scambio di informazioni. Allo stesso modo, per snellire le procedure operative ed evitare un'eccessiva burocraticizzazione che rallenterebbe gli organi dell'intelligence, sarebbe altresì opportuno che le varie strutture dei Paesi aderenti operassero come componenti territoriali interne. Ovvero, istituita l'Agenzia Italiana per la lotta all'evasione ed all'elusione fiscale internazionale, questa, anche mediante eventuali componenti territoriali, dovrebbe interagire direttamente con gli Uffici finanziari e le strutture operative locali dei Paesi aderenti, quando questi avanzino una richiesta di informazioni, in relazione ad indagini in cui vi sia la necessità di acquisire elementi d'interesse nel nostro Paese.

Con riferimento al secondo punto (ii), riguardante la deroga al segreto bancario, l'A. è dell'avviso che il raggiungimento di norme comuni volte a consentire le indagini sui rapporti bancari e/o finanziari accessi da un contribuente in più Paesi continentali (ed anche extraeuropei)

permetterebbe di ottenere un'implementazione decisiva nella lotta all'evasione fiscale internazionale.

Appare, tuttavia, impellente la necessità, per rendere effettivamente efficace e tempestiva la suddetta azione di contrasto all'evasione fiscale, che gli organi operativi territoriali preposti alle indagini bancarie e finanziarie siano messi nelle condizioni di avviare le prescritte autorizzazioni sancite dagli artt. 32 del D.P.R. n. 600/1973 e 51 del D.P.R. n. 633/1972, anche con riferimento a rapporti bancari e/o finanziari accesi in Paesi UE ed extra-UE.(PM).

**“L’interpello per le controllate non residenti in Paesi “black list”** di A. VOZZA, in Corr. Trib. 19/2010, pag. 1523.

Tra le numerose problematiche scaturenti dalla nuova disciplina CFC, quella dell’interpello disapplicativo comporta delicate implicazioni giuridiche, non solo tributarie. L’A. si interroga sulla natura giuridica dell’interpello, alla luce delle pronunce dell’Agenzia che lo hanno qualificato come richiesta di un mero parere, ritenendo che ciò sia corretto solo per l’interpello “ordinario” – che è la richiesta di conoscere quale sia l’interpretazione di una determinata norma da parte dell’Agenzia - ma non anche per quello disapplicativo, che col primo condivide solo la procedura ma non anche l’oggetto – che è una valutazione fattuale – e gli effetti, che si esplicano anche in fase di accertamento e contenzioso.

Dall’analisi svolta l’A. giunge alla condivisione della tesi espressa dall’Assonime, cioè che, ove si verta in una fattispecie suscettibile di essere colpita dalla disciplina CFC:

- una risposta sfavorevole all’interpello non sia vincolante per il contribuente;
- la mancata presentazione dell’interpello non precluda la successiva dimostrazione della inapplicabilità della normativa al caso di specie,

in quanto, a ragionare diversamente, la presentazione dell’interpello rappresenterebbe una sorta di onere imposto per non ricadere in una presunzione legale di elusività del comportamento tenuto dalla controllante italiana. Inoltre, se la presentazione dell’interpello costituisse condizione essenziale per far valere la prova contraria, si violerebbe non solo il dettato costituzionale in tema di processo amministrativo ma anche il diritto comunitario, in particolare il principio di libertà di stabilimento se non anche quello di libertà nella circolazione dei capitali.

Tuttavia, non potendosi disinnescare il dettato normativo, i casi prospettabili sono i seguenti:

- a) se l’interpello non è presentato, è possibile impugnare l’accertamento ma si ha l’onere di provare la sostanza economica della CFC, purché comunitaria;
- b) se si riceve risposta positiva (o si verifica il “silenzio assenso”) all’interpello, è l’Agenzia a dover provare la non rispondenza alla realtà di quanto rappresentato dal contribuente;
- c) se, invece, si riceve risposta negativa all’interpello, l’Agenzia dovrebbe comunque ribadire nell’atto di accertamento i motivi per i quali le prove presentate non erano sufficienti ad evitare l’applicazione della disciplina.

Infine, l’A. sostiene la tesi della impugnabilità avanti le Commissioni Tributarie delle risposte negative agli interpelli, trattandosi di provvedimenti di imposizione fiscale, come primo atto con il quale si esprime il potere di accertamento. (NM)

### Giurisprudenza

***Controlled Foreign Companies – Imputazione dei redditi dei soggetti esteri partecipati – Incompatibilità con le Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni – Sussiste.***

Comm. Trib. prov. di Bergamo, sez. I, 12 novembre 2009, n. 170, in Riv. Dir. Trib. 3/2010, II, pag. 155.

La disciplina di cui all’art. 167 del DPR n. 917/1986 si rivela incompatibile con la disciplina pattizia stipulata fra l’Italia e Cipro dal momento che, per effetto di essa, gli utili della società cipriota –

ancorché controllata da una società residente – risultano imponibili soltanto nello Stato di residenza che è Cipro, essendo a tal fine sufficiente la sussistenza delle due condizioni poste dalla Convenzione, vale a dire che la società controllata cipriota non è configurabile come stabile organizzazione della società residente e che la controllata cipriota non svolge attività in Italia per mezzo di una stabile organizzazione ivi situata. Non v'è dubbio – e sul punto conviene anche l'Agenzia delle Entrate – che in caso di contrasto tra norma convenzionale internazionale e norma interna – in assenza di deroga pattizia – debba essere affermata la prevalenza della norma convenzionale in virtù del principio di specialità.

\*\*\*\*\*

Con nota di A. BALLANCIN, "Osservazioni a margine di una sentenza di merito in tema di incompatibilità della disciplina CFC con le Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni. Ulteriori riflessioni sul rapporto tra la novellata normativa CFC ed il diritto comunitario".

## 21) IRPEF

### Giurisprudenza

#### Corte di Cassazione

**IRPEF – Categorie di reddito – Imposizione – Condizioni – Fattispecie – Conciliazione – Danni da demansionamento – Artt. 17 e 51, DPR n. 917/1986.**

Cass., sez. trib. 19 marzo 2010, n. 6754, ne Il fisco 2010.

Secondo l'orientamento consolidato della giurisprudenza di legittimità, le somme percepite dal contribuente a titolo risarcitorio possono costituire materia imponibile soltanto quando abbiano la funzione di reintegrare la mancata percezione di redditi, dovendosi ad esempio escludere l'indennità corrisposta dal datore di lavoro, a titolo di risarcimento del danno, per la reintegrazione delle energie psicofisiche spese dal lavoratore oltre l'orario massimo di lavoro da lui esigibile.

Laddove il giudice tributario intenda disattendere il tenore della conciliazione, egli deve, in ossequio ai criteri ermeneutici ex art. 1362 c.c., illustrare le ragioni per le quali le somme elargite dovrebbero essere ricondotte ad una delle categorie di reddito ai sensi dell'art. 6 del TUIR.

\*\*\*\*\*

Con nota di commento a cura di S. Sardella. Sull'argomento, cfr. anche articolo di Delli Falcone e Marianetti, citato a pag. 24.

## 22) IRES

### Dottrina

**"Il Consolidato fiscale nazionale – Nuovi temi d'indagine e analisi critica dei più recenti indirizzi interpretativi dell'Agenzia delle Entrate",** di G. D'ABRUZZO, in Boll. Trib. 5/ 2010, pag. 344.

L'A. esamina criticamente alcune recenti risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate in materia di consolidato fiscale nazionale, che appaiono – in alcuni casi - poco condivisibili sul piano sistematico. In particolare, con la Risoluzione n. 236/E del 2009, l'Agenzia delle Entrate ha

affrontato il tema del recupero a tassazione dei beni plusvalenti trasferiti in regime di neutralità fiscale ex art. 123 del TUIR, ritenendo che l'opzione per tale regime comporterebbe una deroga rispetto alla regola della tassazione del realizzo di cui all'art. 86 del TUIR, con la conseguenza che le vicende del bene trasferito in neutralità avrebbero un esito proprio ed autonomo, non più riconducibile nell'alveo della regola generale (l'art. 86). Il fatto che, in caso di interruzione o mancato rinnovo dell'opzione per il consolidato, la tassazione avverrebbe mediante una variazione in aumento dell'imponibile della consolidante, costituirebbe – secondo l'Agenzia – la conferma che tale operazione non configura una ipotesi di realizzo della plusvalenza ai sensi dell'art. 86 del TUIR e non consente di avvalersi del regime di rateizzazione previsto dal comma 4 del medesimo articolo. In sostanza, siccome la tassazione si realizza in capo alla consolidante, e cioè ad un soggetto diverso da quelli tra cui è intercorsa la transazione plusvalente, ed in un momento successivo, la fase del "realizzo" sarebbe già (temporalmente) decorsa, facendo venir meno la contestualità – prevista dall'art. 86, comma 4, del TUIR - tra "plusvalenze realizzate" e "concorso a formare il reddito ... a scelta del contribuente ... in quote costanti". Tale impostazione non è condivisa dall'A., in quanto con la *recapture* di cui all'art. 124, comma 1, lett. b), del TUIR non si verifica affatto un realizzo diverso ed ulteriore rispetto a quello dell'art. 86. La circostanza che la tassazione si concentri in capo all'unico soggetto (la consolidante) costituito come debitore verso il fisco, non basta a dare alla tassazione della residua differenza tra il valore fiscale e quello contabile il carattere di prelievo non ricollegabile alla precedente plusvalenza realizzata.

I caratteri qualificanti del requisito del controllo ex art. 120 del TUIR sono stati oggetto della Risoluzione n. 240/E del 2009, nella quale è stato esaminato il caso in cui una partecipazione è costituita in pegno. Rispetto alla riserva, a favore del creditore pignoratizio, di esercizio del diritto di voto nell'assemblea straordinaria, l'Agenzia non ha ravvisato ragioni ostative alla nozione di controllo all'art. 2359, comma 1, n. 1), del codice civile, che fa riferimento alla "maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria". Al contrario, il requisito del controllo non risulta integrato quando è previsto che il creditore pignoratizio abbia avvocato a sé il diritto di voto ovvero il diritto di impartire istruzioni circa il suo esercizio nell'assemblea ordinaria, allorché le materie trattate comportino deliberazioni influenzanti la consistenza del patrimonio sociale. In tale caso, la limitazione del diritto di voto è pregiudiziale per l'attivazione o la continuazione del consolidato. La circostanza che il pegno si estenda ai dividendi non costituisce, invece, ostacolo all'opzione per il consolidato, in quanto tale attribuzione al creditore pignoratizio non ha giuridicamente la medesima natura del diritto patrimoniale del socio, trattandosi piuttosto di un atto di esercizio del diritto del creditore a soddisfarsi sui frutti del bene pignorato, da imputare a decurtazione del proprio credito complessivo. Rimane pertanto inalterato il diritto alla partecipazione agli utili (in misura superiore al 50%) di cui all'art. 120, comma 1, lett. b), del TUIR che costituisce uno dei requisiti integranti la nozione di controllo ai fini del consolidato fiscale.

Di segno opposto è l'interpretazione fornita dall'Agenzia con la Risoluzione n. 245/E del 2009, avente ad oggetto un altro caso di limitazioni rilevanti al potere di controllo del socio di diritto (partecipazione al capitale del 61%), attraverso una serie di clausole statutarie e patti parasociali che attribuiscono al socio di minoranza un sostanziale potere di influenza nella determinazione degli indirizzi operativi e gestionali della società partecipata. Secondo l'Agenzia, la *ratio* del consolidato (consentire il recupero delle perdite delle società controllate, a seguito dell'abrogazione delle svalutazioni su partecipazioni e della eliminazione del meccanismo del credito di imposta sui dividendi) sarebbe frustrata se il requisito del controllo, legislativamente individuato, fosse subordinato di volta in volta ad un'indagine di fatto sulla sua rintracciabilità in concreto. Infatti, in casi come quello rappresentato nella Risoluzione n. 245/E, il socio di maggioranza finirebbe per perdere il beneficio dell'accesso al consolidato senza acquisire quello dell'accesso al regime della trasparenza fiscale, che è invece limitato ai rapporti partecipativi non di controllo. Nel contempo, l'accesso al consolidato sarebbe precluso al socio di minoranza, controllante di fatto, per mancanza del requisito del controllo di diritto. Secondo l'A., tale interpretazione non è corretta sotto un profilo sistematico né sotto quello letterale. Infatti, se è vero che l'art. 117 del TUIR si limita a richiamare l'art. 2359, comma 1, n. 1), del codice civile, tuttavia il richiamo alla norma civilistica non significa affatto che il controllo sia basato soltanto sul dato quantitativo del possesso del più del 50% dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria. Se per

raggiungere la maggioranza si renderanno necessari *quorum* deliberativi significativamente elevati, la soglia del controllo andrà commisurata al raggiungimento di tali *quorum*. In sostanza, secondo l'A., quello che conta è la reale situazione di potere all'interno della società, di modo che controllante è quella società che ha il potere di decidere come debbano essere espressi la maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria. Se, pertanto, la disponibilità dei voti di una società non consentisse di raggiungere la maggioranza necessaria a dominare nell'assemblea ordinaria, il controllo di diritto tipizzato dalla norma civilistica non potrebbe considerarsi integrato e, quindi, non sarebbe possibile l'attivazione ovvero la prosecuzione del consolidato fiscale. Infine, l'A. concorda con le indicazioni fornite dalla Risoluzione n. 244/E del 2009, con la quale l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto rilevanti ai fini dell'applicazione del "riallineamento" ex art. 128 del TUIR le svalutazioni delle partecipazioni "in quinti" operate nel biennio 2002-2003, ove siano state contabilizzate dalla consolidata in esercizi in perdita e nella misura in cui le stesse abbiano contribuito a determinare per quest'ultima una perdita d'esercizio, cui è conseguita una diminuzione del proprio patrimonio netto e, conseguentemente, una svalutazione per la partecipante. (FDA)

**"Sede amministrativa e residenza delle <<holding>>"** di A. DONESANA, S. COVINO e A. MANZITTI, in Dial. Trib. 2/2010, pag. 224.

La residenza delle società *holding*, in base ai criteri (sede dell'amministrazione, oggetto principale, direzione effettiva) tradizionalmente utilizzati dal diritto interno ed internazionale, pone dei problemi interpretativi più complessi rispetto alla determinazione della residenza delle società estere industriali e commerciali, in ragione della sostanziale assenza nelle *holding* di un'attività di impresa e della elevata "volatilità territoriale" dei loro cespiti come marchi, brevetti, partecipazioni finanziarie. Tale complessità sta comportando, in sede di verifica fiscale, la adozione di criteri di collegamento non idonei e di soluzioni estreme comportanti rilevanti risvolti negativi per il contribuente. Constano in particolare, al riguardo, due sentenze di merito, che saranno oggetto di commento in un successivo numero della rivista, relative a società di un gruppo italiano indiscutibilmente operanti all'estero che sono state ritenute residenti in Italia in virtù del ruolo di alta direzione e coordinamento su di loro esercitato dalla capogruppo italiana. (PT)

**"Trasparenza e beneficiario effettivo nella caverna di Platone – Riflessioni sul caso *Government Pension Investment Fund* (Cassazione n. 4600 del 26 febbraio 2009)"**, di M. GUSMEROLI, in Boll. Trib. n. 6/2010, pag. 413.

I fondi pensione (soprattutto esteri) sono usi affrontare il tema della diversificazione degli investimenti unendo i propri patrimoni e le rispettive competenze attraverso peculiari forme consortili note come *Pension Fund Pooling Vehicles*, il cui trattamento fiscale nelle rispettive giurisdizioni è improntato a un principio di trasparenza.

Relativamente agli investimenti effettuati in Italia, la questione che si pone è se i benefici convenzionali, non fruibili dai PFPV, debbano o meno essere concessi ai fondi pensione che vi partecipano.

Finora, la prassi e la giurisprudenza italiane in merito non sono state del tutto sfavorevoli, avendo riconosciuto che:

- ai partecipanti in un'entità estera trasparente è concessa l'applicazione della convenzione a condizione che l'entità trasparente sia obbligata a riversare loro i relativi redditi automaticamente e con cadenza annuale;
- il trattato è applicabile a condizione che il percettore dei redditi ne sia il beneficiario effettivo;
- le entità esenti da imposta (e in particolare i fondi pensione esteri) sono dotati di soggettività ai fini convenzionali.

In tale contesto si inserisce, tuttavia, esprimendo posizioni parzialmente contrarie, la Sentenza della Suprema Corte n. 4600 del 2009, relativa al caso di un fondo pensione giapponese (National

Welfare Public Service Corporation) che aveva affidato la gestione di alcune sue attività finanziarie ad un agente (Nippon Trust Bank Ltd), il quale aveva a sua volta investito come *limited partner* in una *partnership* di diritto statunitense (The Milton Gate LP). Tra gli investimenti posti in essere dalla *partnership* rientravano anche azioni italiane, i cui dividendi erano stati assoggettati a ritenuta (in Italia) secondo l'aliquota *pro tempore* vigente. Il contenzioso oggetto della pronuncia verteva, in particolare, sulla richiesta di rimborso, da parte della National Welfare Public Service Corporation, della differenza tra la ritenuta applicata e quella convenzionale di cui all'art. 10 del Trattato Italia Giappone. Nella sentenza, confermativa della decisione assunta dalla Commissione Tributaria Regionale, tale rimborso veniva negato sul duplice presupposto che:

- The Milton Gate LP, in quanto entità assimilabile alla società in accomandita semplice italiana, fosse un soggetto dotato di autonomia patrimoniale, che aveva investito fondi propri, ricevuti a titolo di conferimento e non in gestione fiduciaria, con la conseguenza di non poter ritenere soddisfatta nella fattispecie la condizione di applicazione del trattato Italia Giappone di "pagamento" dei dividendi ad "un soggetto residente nell'altro Stato membro";
- la National Welfare Public Service Corporation non avrebbe comunque avuto diritto a beneficiare del trattato in relazione a redditi non conseguiti direttamente (nel caso di specie tali redditi erano stati infatti conseguiti per il tramite dell'agente Nippon Trust Bank Ltd).

La sentenza, ancorché perfettamente legittima sul piano giuridico, appare tuttavia attaccabile sia in termini di ricerca legale che di coerenza logica. Da un lato, infatti, la Suprema Corte, ha omesso qualunque riferimento – anche per solo contestarne la vincolatività – alle differenti posizioni espresse in sede OCSE (il riferimento è, in particolare, al *Partnership Report* trasfuso nell'edizione 2000 del Commentario) e, dall'altra, ha adottato un approccio eccessivamente estensivo nel considerare la mancanza nel Trattato del riferimento al beneficiario effettivo quale fondamento legale anche per decidere sulla (diversa) questione della trasparenza. (PT)

\*\*\*\*\*

Crf sull'argomento anche a pag. 21.

**“L'estensione della disciplina CFC alle società controllate localizzate in stati o territori non *black list* – Notazioni anche in tema di compatibilità con il diritto comunitario”, di R. PAPOTTI e N. SACCARDO, in Boll. Trib. n. 6/2010, pag. 427.**

L'art. 13 del D.L. n. 78/2009 ha inserito nel corpo dell'art. 167 del TUIR il comma 8-bis, prevedendo l'estensione della disciplina CFC a società controllate localizzate in Stati diversi da quelli *black list* le quali: i) siano assoggettate a tassazione effettiva inferiore a più della metà di quella cui sarebbero state soggette ove residenti in Italia; e inoltre: ii) abbiano conseguito proventi derivanti per più del 50% dalla detenzione, investimento, gestione di attività finanziarie (c.d. *passive income*) ovvero da prestazioni di servizi infragruppo.

In base al successivo comma 8-ter della medesima disposizione, la suddetta disciplina non trova applicazione qualora il soggetto controllante residente dimostri che *“l'insediamento all'estero non rappresenta una costruzione artificiosa volta a conseguire un indebito vantaggio fiscale”*. A tal fine è necessaria la presentazione all'Amministrazione di apposita istanza di interpello preventivo.

Le norme in commento presentano numerosi dubbi interpretativi, principalmente relativi a:

- la nozione di tassazione effettiva, in merito alla quale si ritiene che: i) debbano essere considerate a fini comparativi solo le imposte estere aventi natura analoga all'imposta sul reddito delle società italiana, nell'ammontare concretamente dovuto dal soggetto estero controllato (e non in base all'aliquota nominale vigente); ii) debbano essere chiariti dall'Amministrazione finanziaria i criteri di computo di eventuali imposte prelevate da Stati terzi, ad esempio in relazione a stabili organizzazioni ivi situate ovvero per il tramite di ritenute a titolo di imposta nonché le modalità secondo cui procedere al calcolo della tassazione effettiva estera per i soggetti controllati che partecipino ad un regime di consolidamento degli imponibili; ii) ai fini della determinazione della tassazione “virtuale” applicabile in Italia, la rideterminazione del reddito del soggetto estero debba essere effettuata in base alla normativa nazionale e quella della relativa imposta avuto riguardo alla sola IRES (non anche all'IRAP); inoltre, nel

caso di proventi derivanti da partecipazioni in regime PEX, l'imponibilità del 5% di dividendi e plusvalenze non dovrebbe essere considerata, rappresentando una forfetizzazione dei costi indeducibili di gestione delle partecipazioni;

- la verifica della condizione di prevalenza dei proventi derivanti da *passive income* che, in assenza di una specificazione normativa, dovrebbe riferirsi in generale alla totalità dei proventi (anche non caratteristici o straordinari) risultanti dal bilancio, con esclusione tuttavia, per le banche, le assicurazioni e le società finanziarie, per ragioni di compatibilità con il diritto comunitario, di quelli derivanti dalla relativa attività caratteristica;
- la nozione di costruzione artificiosa da assumere ai fini della verifica dell'esimente, che, secondo quanto indicato dalla Corte di Giustizia Europea nella nota sentenza Cadbury Schweppes, dovrebbe in assenza, avere riguardo alla presenza o meno, nel territorio di insediamento, di una struttura effettiva che consenta di svolgere un'attività economica in maniera autonoma;
- la obbligatorietà dell'interpello preventivo disapplicativo che, ove non interpretata salvaguardando comunque la possibilità per il contribuente di far valere l'esimente in sede contenziosa, potrebbe configurare una restrizione di natura procedurale incompatibile con le libertà fondamentali del trattato europeo. (PT)

**“I profili soggettivi del c.d. *bonus* aggregazioni: considerazioni sistematiche e aspetti problematici”**, di A. VIOTTO, in RASS. Trib. n. 2/2010, pag. 469.

L'art. 4 del D.L. n. 5/2009 ha riproposto per il 2009, con alcune rivisitazioni, il c.d. *bonus* aggregazioni, originariamente introdotto per il 2007 e il 2008 dalla L. n. 296/2006. Ancorché la misura non sia stata prorogata per il 2010, essa mantiene profili di interesse quanto meno dal punto di vista dei dubbi interpretativi che solleva e che potranno formare oggetto di un futuro contenzioso tributario.

La disposizione in commento prevede, in particolare, il riconoscimento fiscale, fino a un massimo di 5 milioni di Euro, dei maggiori valori iscritti su beni strumentali materiali e immateriali per effetto dell'imputazione del disavanzo da concambio scaturente da operazioni di fusione o scissione ovvero nell'ambito di operazioni di conferimento d'azienda, a condizione che: i) alle operazioni di aggregazione partecipino “imprese operative da almeno due anni”; ii) le imprese che partecipano alle predette operazioni “non facciano parte dello stesso gruppo societario”, ritenendosi tali in ogni caso i soggetti legati tra di loro da un rapporto di partecipazione superiore al 20% ovvero controllati in via di diritto, anche indirettamente, dallo stesso soggetto; iii) il soggetto risultante dall'aggregazione sia una società di capitali (non sono invece posti vincoli sulla forma giuridica dei partecipanti all'operazione medesima).

Sotto il profilo interpretativo, le principali incertezze sollevate dalla norma riguardano:

- la nozione di “operatività”, non specificatamente definita nell'ambito del provvedimento, per la quale un utile riferimento – ancorché non esaustivo, in ragione della espressa rilevanza ad essa attribuita ai fini della specifica legge – è costituito dalla definizione di cui all'art. 30 della L. n. 724/1994;
- la condizione di operatività almeno biennale che, secondo quanto espresso dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 16/E del 2007, porterebbe ad escludere – non sempre ragionevolmente – dall'ambito di applicazione del *bonus* le imprese costituite da meno di due anni ancorché operative sin dalla loro costituzione;
- il requisito di non appartenenza al medesimo gruppo societario, il cui riscontro risulta particolarmente complesso in assenza di una definizione di “gruppo” nell'ambito dell'ordinamento, commerciale oltre che tributario, italiano;
- le specifiche cause di esclusione, che dovrebbero interpretarsi quali condizioni sufficienti ma non necessarie all'esistenza di un gruppo. (PT)

**“Le perdite fiscali nel regime di trasparenza delle società di capitali”**, di M. ZANNI e G. REBECCA, ne il fisco, 2010, pag. 2787.

L'articolo esamina il trattamento delle perdite fiscali nell'ambito dei regimi opzionali di trasparenza fiscale delle società di capitali, previsti dagli artt. 115 e 116 del TUIR, distinguendo le perdite che si formano in capo alla società trasparente, nei periodi di validità dell'opzione, da imputarsi ai soci partecipanti in proporzione alle rispettive quote di partecipazione, dalle perdite relative ai periodi antecedenti all'opzione, le quali non sono mai attribuibili direttamente ai soci.

Nel caso della trasparenza fiscale ex art. 115 del TUIR (in cui i soci sono società di capitali), le perdite devono essere utilizzate dalla società partecipante per ridurre il proprio reddito complessivo di periodo, in via prioritaria rispetto alle eventuali perdite fiscali pregresse, le quali possono essere utilizzate in compensazione se e nella misura in cui trovano capienza nel reddito che residua. Confluendo nel reddito complessivo, la perdita non mantiene le caratteristiche che aveva maturato in capo alla società “trasparente”, ma assume quelle proprie del reddito in cui è confluita, con la conseguenza che, per verificare se la perdita è illimitatamente riportabile o riportabile entro l'ordinario limite quinquennale, è necessario fare riferimento all'anzianità del socio che riceve la perdita.

Nel caso della trasparenza di cui all'art. 116 del TUIR (in cui i soci sono persone fisiche), le perdite prodotte dalla partecipata durante il periodo di validità dell'opzione possono essere utilizzate dai soci con modalità che variano a seconda che la partecipazione nella società trasparente sia stata o meno acquisita nell'esercizio d'impresa. Nella prima ipotesi, se l'impresa individuale è in contabilità ordinaria, la perdita fiscale da essa derivante, in cui è confluita anche la quota di perdita “trasparente”, può essere utilizzata soltanto con eventuali altri redditi d'impresa posseduti dal socio nel periodo, riportando ai periodi successivi l'eventuale eccedenza nei limiti temporali dell'art. 8 del TUIR. Se, viceversa, l'impresa individuale è in regime di contabilità semplificata, la perdita potrà essere utilizzata nell'ambito del reddito complessivo, senza possibilità di riporto a nuovo dell'eventuale eccedenza.

Qualora, invece, la partecipazione non sia detenuta in regime di impresa, la quota di perdita fiscale che il socio riceve mantiene la sua ordinaria qualificazione di perdita prodotta in regime di contabilità ordinaria, potendo essere utilizzata soltanto per diminuire eventuali altri redditi di impresa posseduti dal socio, derivanti dalla partecipazione in altre società o dall'esercizio in forma individuale dell'attività di impresa. In caso di assenza o incapienza di tali redditi, la perdita eccedente potrà essere utilizzata per ridurre, negli esercizi successivi, i redditi imputati per trasparenza dalla stessa società partecipata o altri redditi di impresa, nel rispetto dei limiti temporali previsti dall'art. 8 del TUIR, i quali andranno verificati facendo riferimento all'anzianità della società partecipata che ha generato le perdite. (FDA)

**“Il riporto delle perdite fiscali nelle operazioni straordinarie d'impresa”**, di M. ZANNI e G. REBECCA, ne il fisco, 2010, pag. 2627.

L'articolo effettua una puntuale ricostruzione del regime di riporto delle perdite fiscali nell'ipotesi in cui l'impresa, alla quale le perdite si riferiscono, effettui operazioni di riorganizzazione aziendale, quali tipicamente operazioni di fusione, scissione e conferimento, ovvero cambi la propria forma giuridica, oppure venga assoggetta a liquidazione ordinaria o concorsuale.

Dal quadro normativo, piuttosto articolato, emerge che, se da un lato l'ordinamento tributario riconosce la possibilità di compensazione intersoggettiva delle perdite fiscali, dall'altro limita fortemente tale possibilità, allo scopo di contrastare manovre elusive volte al commercio delle cd. “bare fiscali”.

Per quanto concerne la fusione, gli AA. non condividono l'orientamento dell'Agenzia delle Entrate (da ultimo ribadito nella Circolare 9 marzo 2010, n. 9/E), secondo cui la sussistenza degli indici di vitalità andrebbe verificata anche con riferimento all'intervallo temporale compreso tra l'inizio dell'esercizio e la data da cui decorrono gli effetti della fusione, non solo perché tale orientamento non trova riscontro nel dato letterale della norma (l'art. 172, comma 7, del TUIR), ma anche perché

esso ignora l'influenza della diversa durata dell'ultimo esercizio ed il peso di fattori stagionali, nonché l'effetto dell'eventuale mutato assetto societario sull'andamento aziendale.

In merito al criterio da adottare per individuare le perdite fiscali pregresse che, per effetto dei limiti quantitativi, non sono riportabili, gli AA. ritengono che, in assenza di indicazioni normative, la soluzione più corretta o comunque di maggior cautela sia l'imputazione proporzionale, ricordando peraltro che l'ADC di Milano, nella norma di comportamento n. 160, si è espressa, invece, a favore dell'applicazione di un criterio discrezionale, in base al quale sarebbe possibile imputare le perdite eccedenti i limiti del patrimonio netto interamente a riduzione delle perdite più remote, oppure soltanto a quelle soggette al vincolo quinquennale, laddove fossero presenti anche perdite illimitatamente riportabili.

Gli AA. ritengono, inoltre, condivisibile l'orientamento recentemente espresso dall'Agenzia delle Entrate, secondo cui l'utilizzo delle perdite pregresse che restano nella disponibilità della società scissa non va sottoposto ad alcuna limitazione, atteso che – non realizzandosi in capo alla scissa alcuna concentrazione soggettiva – tali perdite non possono essere compensate con i risultati positivi realizzati da altri soggetti. Per la stessa ragione, devono ritenersi non assoggettate ad alcuna limitazione le perdite attribuite alla beneficiaria di nuova costituzione. (FDA)

### **Prassi Amministrativa**

#### **Operazioni straordinarie – Scambi di partecipazione.**

Circ. Agenzia delle Entrate 17 giugno 2010, n. 33/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

La Circolare precisa che la disciplina recata dal comma 2 dell'art. 177 TUIR è destinata tanto applicabile sia alle operazioni di scambio che attuino un'aggregazione di imprese tra soggetti terzi, che a quelle realizzate all'interno dello stesso gruppo per modificare gli assetti di *governance*.

Ne deriva che il regime disciplinato dalla citata disposizione è posto su un piano di pari dignità con la disciplina di cui all'art. 9 TUIR rispetto alla quale trova applicazione alternativa in presenza dei presupposti di legge.

### **Giurisprudenza**

#### **Corte di Cassazione**

#### **IRES – Disposizioni comuni – Stabile organizzazione – Presupposto oggettivo e soggettivo – Rilevanza di un solo requisito.**

Cass., sez. trib. 9 aprile 2010, n. 8488, in *Eutekne On Line* 2010.

Ad avviso della Corte di Cassazione, ai fini dell'individuazione di una stabile organizzazione italiana di una società estera nell'ambito delle imposte sui redditi, è sufficiente la sussistenza del solo elemento "personale" o "soggettivo" (nella fattispecie, la presenza di un rappresentante dotato del potere di concludere contratti per conto della casa madre).

La presenza congiunta dell'elemento materiale (la struttura sita nello Stato estero) e dell'elemento personale (la presenza nello Stato estero di un rappresentante dotato di determinati poteri) è, infatti, necessaria esclusivamente ai fini della configurazione di una stabile organizzazione ai fini dell'IVA, come rilevato dalla stessa Corte di Cassazione nelle sentenze emesse sul caso *Philip Morris* sentenze nn. 3367/2002, 3368/2002 e 7682/2002.

Un ulteriore filone di analisi che emerge dal contenuto della sentenza 9 aprile 2010 n. 8488 riguarda l'ampiezza dei poteri conferiti all'agente o rappresentante. Ad avviso della Suprema Corte, si ha stabile organizzazione "personale" ogni qual volta la società estera dispone in Italia di

un agente dotato di poteri di rappresentanza, anche se lo stesso agisce sulla base di ordini o direttive della casa madre. La Cassazione richiama, sul punto, i principi previsti dalla prassi OCSE, secondo i quali gli agenti che eseguono senza autonomia e in modo abituale le istruzioni della casa madre, e che in tale veste compiano atti essenziali per la conclusione dei contratti che obbligano l'impresa medesima, possono individuare una stabile organizzazione di quest'ultima.

\*\*\*\*\*

Cfr. anche articolo di G. Rolle citato a pag. 20.

**IRES – Operazioni straordinarie – Cessione d'azienda – Aspetti fiscali – Imposizione indiretta – Nozione di azienda – Cessione di azienda – Cessione singoli beni aziendali – Criteri distintivi.**

Cass., sez. trib. 16 aprile 2010, n. 9163, in Eutekne On Line 28 maggio 2010.

La Corte di Cassazione, nella sentenza 16 aprile 2010, n. 9163, ha affermato che deve essere qualificato come "cessione di ramo d'azienda" l'atto di trasferimento di una quota indivisa di un complesso immobiliare che, collocandosi all'interno di una serie negoziale, contribuisce alla cessione dell'intera azienda.

Al fine di applicare correttamente l'imposta di registro, infatti, l'art. 20 del DPR 131/86 impone di operare un accurato esame anche delle altre pattuizioni realizzate, contestualmente o non contestualmente, dalle medesime parti. Questa norma, infatti – precisa la Corte – impone di attribuire rilievo preminente, nella qualificazione di un negozio, alla sua causa reale ed alla regolamentazione degli interessi effettivamente perseguita dai contraenti. Per questo motivo, il giudice di merito deve accertare "previa riunione di tutte le cause aventi ad oggetto i singoli contratti", se le parti intendessero effettivamente cedere solo un singolo bene o una parte di esso, oppure l'intera azienda (o una parte di essa).

**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, 13507 e 13508, in Eutekne on line 2010.

Secondo le sentenze della Corte di Cassazione 11 giugno 2009 n. 13506, 13507 e 13508, gli accantonamenti per indennità suppletiva di clientela possono essere dedotti nell'esercizio in cui essi vengono stanziati in bilancio, in quanto componenti che assumono le funzioni degli accantonamenti di quiescenza e previdenza.

Viene, quindi, riprodotto l'orientamento a suo tempo contenuto nella sentenza 27 giugno 2003 n. 10221, successivamente superato da una serie di pronunce che, facendo leva sul carattere aleatorio di tale componente, avevano stabilito che essa poteva essere dedotta solo al momento dell'effettiva corresponsione all'agente cessato.

Rimane la problematica connessa al fatto che l'Agenzia delle Entrate non ha recepito nella propria prassi il nuovo orientamento giurisprudenziale; resterebbe, quindi, fermo l'orientamento contenuto nella circolare 6 luglio 2007, n. 42, in base al quale l'indennità è dedotta secondo il principio di cassa.

Commissioni tributarie di merito

**IRES – Consolidato nazionale – Imputazione dei redditi – Deducibilità dei costi sopportati da una società controllata a fronte di servizi forniti da altre società del gruppo – Interesse dell'Agenzia ad agire in giudizio.**

Comm. Trib. prov. di Reggio Emilia, 8 marzo 2010, n. 45, in Eutekne on line 2010.

Nel caso in cui l'Agenzia delle Entrate ritenga indeducibili alcuni costi sopportati da una società facente parte di un gruppo per determinati servizi prestati da un'altra società del medesimo gruppo (ove entrambe le società abbiano optato per la tassazione consolidata di gruppo), va dichiarata la carenza di interesse ad agire dell'Agenzia stessa.

Nel caso di specie, infatti, se venisse riconosciuta la fondatezza della pretesa, si verificherebbe che ai minori costi deducibili di una società corrisponderebbero minori ricavi imponibili dell'altra società: in altre parole, il reddito imponibile in capo alla società capogruppo risulterebbe sempre lo stesso, con conseguente carenza di un interesse ad agire per l'Amministrazione stessa.

## **26) REDDITI DI IMPRESA**

### **Dottrina**

**“Prospettive di riforma del consolidato fiscale nazionale”** di M. CASTIGLIONI, in Corr. Trib. 14/2010, pag. 1135.

L'articolo dà conto degli interventi normativi che, eliminando le rettifiche del reddito globale, hanno finito per snaturare l'istituto del consolidato fiscale nazionale, riducendolo ad un mero strumento per la compensazione intersocietaria delle perdite fiscali. Infatti, dovevano qualificarsi come pienamente coerenti col sistema della imposizione diretta e con la *ratio* dell'istituto – che imperniava la tassazione sull'unico soggetto economico costituito dal gruppo societario – le norme, ora abrogate, in tema di detassazione integrale dei dividendi e di cedibilità in regime di neutralità fiscale dei beni, specie se strumentali. Secondo l'A. tali disposizioni, lungi dall'essere agevolazioni, consentivano al predetto soggetto una corretta allocazione dei fattori produttivi, scevra da condizionamenti fiscali.

Per quanto riguarda, poi, la nuova disciplina in tema di deducibilità degli interessi passivi – che ha sostituito, abrogandole, le diverse disposizioni in tema di pro rata, economico e patrimoniale, e di *thin cap* – viene giustamente rilevato che le interrelazioni col consolidato fiscale scendono al livello di mera opportunità, essendo detta disciplina volta, per le società industriali e commerciali, a consentire lo scambio tra eccedenze di ROL delle “operative” ed interessi passivi delle holding, e, per i gruppi finanziari, ad attenuare la indeducibilità “a cascata” in caso di circolazione dei capitali di debito raccolti all'esterno. D'altronde, in seno allo stesso gruppo, se “misto”, l'applicazione della disciplina richiede la configurazione di due sub consolidati fiscali.

In conclusione, considerate le difficoltà applicative della disciplina del consolidato anche per accertamento, riscossione e contenzioso, l'A. ritiene che la ridotta funzionalità dell'istituto ne giustifichi l'abrogazione, in favore di una disciplina meno complessa che consenta, sia pure con le doverose cautele a tutela degli interessi erariali, la cedibilità infragruppo delle perdite fiscali. (NM)

**“La Cassazione si pronuncia sulla stabile organizzazione personale e materiale”** di G. ROLLE, ne Il fisco 20/2010, fasc. n. 1, pag. 3154.

Con la sent. N. 8488 depositata il 9 aprile 2010, la Cassazione ha confermato la tesi comune secondo la quale le ipotesi di stabile organizzazione “personale” e “materiale” sono tra loro alternative.

La Suprema Corte, accogliendo il ricorso dell'Agenzia, ha statuito che “non è necessaria la sussistenza di entrambe le ipotesi considerate, nel senso che la esistenza anche di una sola di esse è idonea a concretizzare il presupposto impositivo. Infine la Cass. rileva, in coerenza con le sentenze emesse nel caso Philip Morris (sentenze 3367/2002, 3368/2002 e 7682/2002), che la presenza congiunta dell'elemento materiale (la struttura sita nello Stato estero) e dell'elemento personale (la presenza nello Stato estero di un rappresentante dotato di determinati poteri) è

necessaria esclusivamente ai fini della configurazione di una stabile organizzazione ai fini dell'IVA; diversamente, ai fini delle imposte sui redditi è sufficiente la presenza di uno solo di tali elementi, nel caso considerato rappresentato dall'agente.

Una seconda questione affrontata dalla Cassazione è quella che attiene all'estensione dei poteri di rappresentanza, ai fini della definizione di stabile organizzazione "personale". Sul punto, il contribuente ha postulato la necessità che la rappresentanza fosse associata a un "effettivo potere di svolgere trattative e di determinazione del contenuto del contratto", non configurabile nei casi in cui l'agente sia tenuto a "uniformarsi a ordini e direttive della società".

La Cassazione richiama, invece, i principi previsti dalla prassi OCSE, secondo i quali gli agenti che eseguono senza autonomia e in modo abituale le istruzioni della casa madre, e che in tale veste compiono atti essenziali per la conclusione dei contratti che obbligano l'impresa medesima, possono individuare una stabile organizzazione di quest'ultima. (CLP)

\*\*\*\*\*

Sull'argomento cfr anche pag. 18.

### **Prassi Amministrativa**

#### **Reddito d'impresa – Componenti negativi – Principio di competenza – Accertamenti sull'errata imputazione a periodo – Rimborso delle somme versate per violazione della competenza.**

Circ. Agenzia delle Entrate 4 maggio 2010, n. 23/E, ne Il fisco 20/2010, fasc. n. 1, pag. 3190.

La Circolare fornisce chiarimenti in merito alla gestione delle controversie nelle quali siano in discussione rilievi fondati sul mancato rispetto del principio di competenza nell'imputazione di componenti negativi di reddito da parte del contribuente.

Ove il contribuente abbia dedotto costi in violazione del principio di competenza, l'ufficio può accertare il relativo periodo d'imposta, recuperando a tassazione i costi medesimi.

Questi, al fine di non perdere il diritto alla deduzione del costo nel corretto periodo d'imposta, può presentare una dichiarazione integrativa a proprio favore, portando in deduzione il costo erroneamente dedotto nel pregresso esercizio oppure, ove i termini per quest'ultima fossero spirati, presentare istanza di rimborso.

Nel caso in cui l'Agenzia abbia notificato l'accertamento e il contribuente abbia proposto impugnazione, il diritto al rimborso di una maggiore somma corrisposta relativamente ad un periodo d'imposta diverso da quello oggetto dell'accertamento, decorre dal momento del passaggio in giudicato della sentenza che ha stabilito la legittimità del recupero del costo.

In caso di omessa impugnazione dell'avviso di accertamento, invece, il termine per il rimborso decorre dalla data in cui è diventato definitivo l'accertamento.

Il termine per l'istanza di rimborso è di due anni dal momento in cui l'accertamento è divenuto definitivo.

### **Giurisprudenza**

#### **Corte di Cassazione**

**Redditi di impresa – Dividendi – Pagamento di dividendi da parte di società italiana ad una "limited partnership" USA avente come socio di maggioranza una banca giapponese – Rilevanza del mero pagamento ad un soggetto non giapponese – Irrilevanza, nel caso specifico, del concetto di "beneficiario effettivo" dei dividendi di cui all'art. 10 della legge n. 855/1972 – Inapplicabilità della Convenzione Italia-Giappone – Conseguenze.**

Cass., sez. trib. 26 febbraio 2009, n. 4600, in Boll. Trib. 6/2010, pag. 468.

In ipotesi di pagamento di dividendi da parte di una società italiana ad un soggetto di diritto statunitense organizzato sotto forma di "limited partnership", ove il predetto soggetto sia gestito da un istituto di credito residente in Giappone, non può essere invocata l'applicazione della riduzione della ritenuta alla fonte sui menzionati dividendi giusta il disposto dell'art. 10, secondo comma, lett. b) della legge 18 dicembre 1972, n. 855, che ratifica la Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Giappone, perché la norma invocata ha come destinatario "un soggetto che riceve il pagamento e che è residente dell'altro Stato contraente" (del Giappone, nel caso in esame), mentre la fattispecie controversa si caratterizza per il fatto che i dividendi sono stati pagati da una società italiana ad un soggetto residente negli Stati Uniti d'America, laddove la Convenzione in argomento parla di "pagamento" dei dividendi e non di "beneficiario effettivo del pagamento dei dividendi", cosicché è sufficiente che il percettore dei dividendi non sia residente in Giappone perché esso non rientri nella categoria dei destinatari della Convenzione stessa.

\*\*\*\*\*

Sull'argomento cfr. anche articolo di M. GUSMEROLI a pag. 14.

**Redditi di impresa – Accantonamenti – Accantonamenti per interessi di mora – Condizioni di deducibilità – Qualità del debitore – Criteri di rilevanza.**

**Redditi di impresa – Costi e ricavi – Imputazione – Principio di competenza – Necessità di imputazione degli elementi di reddito in base al principio di certezza e momento rilevante per la valutazione della certezza – Individuazione dell'esercizio di competenza per l'imputazione dei costi.**

**Redditi di impresa – Opere, forniture e servizi di durata ultrannuale – Società consortile costituita per l'esecuzione di un contratto di appalto per la realizzazione di opere pubbliche – Non assume la qualità di appaltatore bensì di una struttura operativa al servizio delle imprese consorziate – Individuazione dei criteri e deducibilità delle spese sostenute dalle consociate in relazione all'attività consortile.**

Cass., sez. trib. 20 novembre 2009, n. 24526, in Boll. Trib. 6/2010, pag. 464.

Le disposizioni del TUIR che si riferiscono alla deducibilità degli accantonamenti per interessi di mora non contemplano, fra le relative condizioni, lo stato di insolvenza del debitore, e nel caso degli accantonamenti per interessi di mora vantati da una società nei confronti di un ente pubblico, la lettura dell'art. 71, sesto comma, del TUIR, dev'essere rapportata alla situazione fattuale, che vede gli enti pubblici assolvere con enorme ritardo i propri debiti per cui l'impresa è tenuta a sopportare, per un tempo non definito né definibile, oneri bancari di entità di gran lunga superiore rispetto agli interessi legali che le verranno successivamente riconosciuti, il che costituisce un incontestabile rischio per la potenzialità economica dell'attività imprenditoriale, del quale va tenuto conto.

In tema di reddito d'impresa, le regole sull'imputazione temporale dei componenti del reddito seguono il principio di competenza economica fissato dall'art. 3, punto 5, della legge delega 9 ottobre 1971, n. 825, subordinato tuttavia, secondo il dettato dell'art. 75 del TUIR, alla certezza ed oggettiva determinabilità delle componenti del reddito, il che implica che gli elementi reddituali (attivi e passivi) derivanti da una determinata operazione siano iscritti in bilancio, non già con riferimento alla data del pagamento o dell'incasso materiale del corrispettivo, ma nel momento in cui esso perviene a completa maturazione con l'ultimazione della prestazione, poiché il costo inerisce temporalmente all'esercizio in corso al momento dell'ultimazione della prestazione, indipendentemente dalla data di fatturazione e dell'effettivo pagamento imputato al costo economico; in sostanza il legislatore tributario considera "esercizio di competenza", in linea con la definizione civilistica, quello nel quale nasce e si forma il titolo giuridico che costituisce la fonte di ciascuna voce, prevedendo, sul piano fiscale, una deroga a tale principio, consistente nel consentire la deducibilità di spese e componenti reddituali di diverso esercizio, quando si sia raggiunta la certezza della loro esistenza ovvero della loro determinabilità in modo oggettivo, ancorché collegato ad accordi tra le parti.

Una società consortile costituita nella forma di società di capitali per l'esecuzione di appalto di opere pubbliche non assume la qualità di appaltatore, che resta puntualizzata sulle imprese socie riunite, ma il più modesto rilievo di una "struttura operativa" al servizio di tali imprese, con la conseguenza che, dal punto di vista tributario, le operazioni e i costi della società consortile sono direttamente riferibili alle società consociate, e ad esse riaddebitabili, mediante il c.d. ribaltamento di costi e addebiti; pur tuttavia, se è consentita alle imprese, nell'ambito della libertà di iniziativa economica, la costituzione di forme associative connotate come società di capitali, la cui gestione economica sia considerata economicamente vantaggiosa, e della quale ogni consociata si impegna statutariamente a sostenere la spesa "pro-quota", con spostamento della relativa contabilità in sede estranea alle singole consociate, la configurazione della società consortile è in via generale quella disegnata dal patto consortile, e, qualora sia stata costituita all'estero, non è necessariamente riconducibile a quella, specificatamente regolata dal diritto nazionale con riferimento ad un particolare campo di attività, del consorzio d'impresе per l'esecuzione di opere pubbliche; ne consegue che la parte di spesa che la consociata affronta in relazione all'attività consortile non ha di per sé i connotati dell'inerenza "ex se", essendo l'impresa italiana tenuta a dimostrare, ai sensi dell'art. 75 del TUIR, se e in quale misura le spese esposte si riferiscano a forniture al consorzio di beni o servizi propri, da cui siano derivati ricavi che concorrono a formare il reddito.

## **28) REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE**

### **Dottrina**

**"Fringe benefit: fabbricati concessi in uso ai dipendenti"** di G. DAN e M. GABELLI, ne il fisco 25 gennaio 2010, n. 4, fasc. n. 1, pag. 511.

La disciplina fiscale dei fabbricati concessi in godimento ai dipendenti prevede specifiche regole di determinazione del valore imponibile del benefit nell'ambito del reddito di lavoro dipendente.

Il legislatore ha previsto una simmetria tra reddito imponibile in capo al dipendente, da una parte, e costi deducibili per il datore di lavoro, dall'altra, nonché incentivi per le imprese nel caso in cui il dipendente trasferisca la residenza anagrafica per esigenze di lavoro nel comune in cui presta l'attività.

**"Retribuzioni convenzionali per i dipendenti operanti all'estero"** di F. DELLI FALCONI e G. MARIANETTI, in Corr. Trib. 13/2010, pag. 1062.

La pubblicazione del decreto ministeriale recante le fasce di retribuzione convenzionale da prendere come base per la determinazione dell'imponibile fiscale dei lavoratori operanti all'estero, offre agli AA. lo spunto per sottolineare alcune problematiche riguardanti la corretta tassazione dei compensi percepiti al rientro in Italia e l'applicabilità o meno delle fasce convenzionali al trattamento di fine rapporto maturato durante il periodo di lavoro all'estero.

Riguardo la prima questione il problema che si pone è se le erogazioni di somme successive al rientro in Italia del dipendente, ad esempio i premi di rendimento, debbano concorrere alla formazione del reddito di lavoro dipendente o se le stesse, in quanto afferenti un periodo d'imposta nel quale il reddito del dipendente veniva determinato su base forfetario, possano essere assorbite dalle retribuzioni convenzionali del periodo cui il compenso fa riferimento.

Per gli AA. la soluzione preferibile è quella di ritenere sempre e comunque applicabile il criterio di cassa e dunque sottoporre a tassazione i premi di rendimento a prescindere dall'arco temporale che vanno a remunerare.

Un'ulteriore problematica è se i livelli forfetari di reddito comprendano anche la quota parte di TFR relativo al periodo di lavoro prestato all'estero (il che comporterebbe, in caso affermativo, che al momento di erogazione del TFR dovrebbe essere escluso il TFR maturato all'estero).

Gli AA. ritengono che non sia possibile applicare una disposizione afferente la tassazione ordinaria del reddito di lavoro dipendente ad una fattispecie che per espressa disposizione normativa deve essere assoggettata a tassazione separata.

Pertanto il TFR dovrà essere tassato anche se afferente a periodi di lavoro nel quale il dipendente è stato sottoposto ad imposizione su base forfetaria.

Nel caso di attività di lavoro dipendente svolta all'estero, il dipendente è assoggettato anche ad imposizione nel paese estero, con una conseguente doppia imposizione a fronte della quale l'ordinamento italiano riconosce un credito per le imposte pagate all'estero.

In ordine alle concrete modalità di rideterminazione dell'imposta estera, gli AA ritengono necessario confrontare il reddito che effettivamente è stato sottoposto ad imposizione all'estero con il reddito tassato in Italia ai sensi dell'art. 51, comma 8-bis. In tal senso dovrà essere riproporzionata l'imposta estera da utilizzare per la determinazione del credito d'imposta. (EM)

**“Rileva il caso concreto per la decisione sull'imponibilità del danno da demansionamento”**, di F. DELLI FALCONI e G. MARIANETTI, in Corr. Trib. 19/2010, pag. 1531.

Prendendo spunto da una sentenza della Corte di Cassazione del 19 marzo 2010) che si occupa del danno da demansionamento, gli AA. ritengono che non sia possibile determinare un principio generale che informi la tassazione del danno da demansionamento, ma sia necessario esaminare le singole fattispecie per valutare in concreto la natura della somma erogata e la conseguente imponibilità fiscale.

Tale danno può assumere aspetti diversi in quanto può consistere sia nel danno patrimoniale derivante dall'impovertimento della capacità professionale acquisita dal lavoratore, sia nel pregiudizio subito per la perdita di ulteriori possibilità di guadagno, sia, più in generale, in una lesione dal diritto all'immagine o alla vita di relazione e va dimostrato in giudizio con tutti i mezzi consentiti dall'ordinamento. (EM)

\*\*\*\*\*

Sull'argomento, cfr anche pag. 12.

**“La corretta qualificazione dei redditi sostitutivi”** di F. PETRUCCI, in Corr. Trib. 14/2010, pag. 1141.

L'Autore svolge alcune riflessioni circa l'impossibilità dei sostituti d'imposta di applicare correttamente l'art. 6, comma 2, del TUIR. In particolare l'applicazione corretta del citato art. 6 comporta la corretta qualificazione ai fini fiscali delle somme che il sostituto si trova a dover erogare normalmente in forza di sentenza. Ora, a ben vedere in molti contesti non è sempre agevole pervenire alla corretta qualificazione cui si è fatto cenno, dato che il sostituto tende per tranquillità a tassare, mentre il percettore tende a sostenere normalmente e comprensibilmente la tesi opposta. A dire il vero non mancano in materia apporti giurisprudenziali, ma la varietà delle situazioni con le quali si scontra il concreto l'interprete ben può far nascere nello stesso perplessità non sempre agevolmente superabili.

In particolare, la Corte di cassazione ha affermato che le somme spettanti a titolo di risarcimento danni per la violazione degli obblighi facenti carico al datore di lavoro hanno natura retributiva solo se derivano da un inadempimento che, pur non concernendo direttamente l'obbligazione retributiva, incida su di essa in quanto determina la mancata corresponsione di compensi dovuti ad un dipendente.

Al contrario le attribuzioni patrimoniali che lo stesso riceve a titolo di risarcimento del danno per la sofferta violazione degli altri obblighi gravanti sul datore di lavoro, anche se derivano dal rapporto di lavoro, non hanno natura retributiva. (CLP)

**“Soggetti abilitati al rimborso delle ritenute nel patto di netto”** di F. PETRUCCI, in Corr. Trib. 19/2010, pag. 1539.

In caso di lordizzazione di una somma erogata a titolo transattivo ad un lavoratore dipendente, per la quale possa concretizzarsi il diritto al rimborso della ritenuta, la giurisprudenza di merito ha negato al sostituto il diritto al rimborso delle ritenute quantificate in dipendenza della convenuta lordizzazione dell'importo concordato sulla considerazione che lo stesso, in forza della concordata transazione per una somma netta, aveva in sostanza dichiarato di rinunciare ad ogni diversa o maggiore pretesa, dato che la somma lorda andava considerata come un mero riferimento di valutazione preso a base per l'ammontare della somma convenuta in sede di transazione.

L'A. non concorda con la conclusione dei giudici di merito secondo cui spetterebbe al solo datore di lavoro la facoltà di richiedere il rimborso in quanto lo stesso si sarebbe accollato il differenziale versato poi a titolo di ritenuta alla fonte, perché in contrasto con l'art. 38 DPR 602/73 che riconosce la relativa facoltà alle due controparti del rapporto (sostituto e sostituito). (EM)

**“Indennità di trasferimento e onnicomprensività del reddito di lavoro dipendente”** di G. ROCCHETTI, in Corr. Trib. 8/2010, pag. 643.

L'articolo prende spunto dalla sentenza n. 20631 del 2009 nella quale la Corte di cassazione ha affermato che l'indennizzo per differenza canone di locazione corrisposto al dipendente trasferito per tenerlo indenne dai maggiori costi locativi è sottoposto a tassazione.

L'A. osserva che se l'indennità corrisposta al lavoratore dipendente trasferito per compensarlo dei maggiori costi locativi, mira ad evitare l'impoverimento del lavoratore, allora codesta erogazione dovrebbe rimanere esclusa dalla tassazione.

E comunque l'A. rileva come la questione affrontata dalla Suprema Corte sia ormai superato in quanto ad oggi il problema della rilevanza del contributo in parola, non si sarebbe nemmeno posto dato che la disciplina dell'indennità di trasferimento è stata modificata e le modifiche vanno nel senso della parziale imponibilità delle somme erogate al dipendente. (EM)

## **32) RISCOSSIONE**

### **Giurisprudenza**

#### **Corte di Cassazione**

**Riscossione – Cartella di pagamento – Elementi – Responsabile del procedimento – Art. 7 della L. 27 luglio 2000, n. 212 – Art. 36, comma 4-ter, del D.L. 31 dicembre 2007, n. 248.**

**Riscossione – Cartella di pagamento – Elementi – Fattispecie – Consorzi di bonifica – Contributi consortili – Motivazione – Necessità.**

Cass., SS.UU. 14 maggio 2010, n. 11722, ne Il fisco 22/2010, fasc. n. 1, pag. 3496.

Non costituisce causa di nullità della cartella di pagamento l'omessa indicazione del responsabile del procedimento in relazione ai ruoli formati anteriormente al 1° giugno 2008.

La cartella di pagamento che costituisca il primo atto con il quale il contribuente è chiamato a rispondere all'obbligazione tributaria fatta valere deve contenere idonea motivazione in ordine ai presupposti di fatto e di diritto della pretesa.

### **33) RITENUTE ALLA FONTE**

#### **Giurisprudenza**

#### **Ritenute alla fonte – Dividendi – Imposta sostitutiva su dividendi corrisposti a società non residenti – Rimborso – Inammissibilità.**

Comm. Trib. prov. di Pescara, 28 aprile 2010, n. 190, in Eutekne On Line 28 maggio 2010.

Secondo la Commissione Tributaria Provinciale di Pescara, è precluso il diritto al rimborso dell'imposta sostitutiva sui dividendi corrisposti ad una società comunitaria prevista dall'art. 27-ter del DPR 600/73 per gli utili in gestione presso la Monte Titoli.

E' stata, infatti, rigettata la linea della difesa, che aveva fatto leva sull'incompatibilità rispetto ai principi della libertà di stabilimento e della libera circolazione dei capitali dell'art. 10 della Convenzione Italia-Francia, che prevede il prelievo nella misura del 5% nella fattispecie in esame. Tale incompatibilità risiederebbe nel fatto che la stessa distribuzione, se effettuata nei confronti di una società residente, non avrebbe scontato alcun prelievo alla fonte.

### **43) IMPOSTA SOSTITUTIVA CREDITO**

#### **Dottrina**

**“Territorialità dell'imposta sostitutiva sui finanziamenti”**, di M. PULCINI, in Boll. Trib. 6/2010, pag. 405.

Le operazioni di finanziamento di durata superiore a 18 mesi stipulate all'estero, anche tra banche e clienti italiani, non sono soggette a imposta sostitutiva sui finanziamenti ex art. 15 e segg. del D.P.R. n. 601 del 1973, né la scelta di perfezionare l'operazione all'estero – contrariamente a quanto asserito dalla Direzione Regionale delle Entrate per la Lombardia nella Nota prot. n. 2008/25064/DA3 del 24 aprile 2008 - può considerarsi elusiva o integrante un abuso del diritto.

Secondo l'A., nonostante il contrario orientamento della D.R.E., continua a trovare applicazione quanto asserito dalla Amministrazione finanziaria nella Risoluzione n. 45/E del 10 aprile 2000, ossia la sussistenza del presupposto di extraterritorialità dell'operazione, fermo restando che al verificarsi di fattispecie giuridicamente e fiscalmente rilevanti in Italia – quali, a titolo esemplificativo, il caso d'uso dell'atto estero, il rilascio di garanzie personali o di garanzie reali a favore di terzi, modifiche contrattuali, cessioni di credito ad altre banche, riconoscimenti di debito, piani di rientro del debito pregresso, rilascio di cambiali e titoli equivalenti -, ai predetti atti e documenti sono applicabili le ordinarie imposte indirette nazionali non operando il regime di esenzione dell'art. 15 in argomento.

E' comunque fuorviante parlare di intento elusivo e di abuso del diritto con riguardo alla scelta di stipulare all'estero, anzitutto perché, sebbene ciò comporti il mancato pagamento dell'imposta sostitutiva sui finanziamenti, contestualmente determina l'impossibilità di accedere a un regime di esenzione molto ampio, che consente l'esonero da tassazione indiretta per tutti gli atti, i provvedimenti, i documenti, le formalità, le cessioni di crediti e le garanzie, da chiunque e in qualsiasi momento prestate, relativi all'operazione di finanziamento.

Quindi, se si considera l'intera vita dell'operazione finanziaria, non è di certo assicurato che il risparmio fiscale iniziale dato dal mancato pagamento dell'imposta sostitutiva al momento del perfezionamento dell'operazione, in effetti non si traduca poi in un aggravio se si rendesse necessario, in un secondo momento, formare atti in Italia rilevanti ai fini dell'imposizione indiretta.

Inoltre, l'operazione non è sindacabile da parte dell'Amministrazione finanziaria in base all'art. 20

del D.P.R. n. 131 del 1986 applicabile anche all'imposta sostitutiva in quanto detta disposizione consente di riquilibrare il rapporto dedotto nell'atto in base ad una interpretazione complessiva dell'atto medesimo, mentre rimangono irrilevanti gli effetti di altra natura, ad esempio quelli economici, rispetto ai quali la norma non fornisce all'Amministrazione finanziaria strumenti per poter comprimere la libera esplicazione dell'autonomia privata. (AF)

#### 47 IVA

**“La stabile organizzazione nel sistema dell'IVA”** di E. DELLA VALLE e P. MASPES, in Corr. Trib. 12/2010, pag. 942.

**“Le nuove regole della territorialità nell'IVA”** di L. LOVECCHIO, in Boll. Trib. 8/2010, pag. 604.

Gli articoli si occupano delle modifiche apportate dal D.lgs. n. 18/2010 che ha recepito le Direttive Ce nn. 8, 9 e 117/2008, le quali hanno sostanzialmente modificato la territorialità delle prestazioni di servizi ai fini Iva, soprattutto con riferimento alla stabile organizzazione.

In particolare, Lovecchio, dopo aver richiamato le deroghe introdotte riferite ai criteri ordinari di territorialità, ai committenti non soggetti passivi stabiliti al di fuori dell'UE, e al *reverse charge*, si sofferma sui cambiamenti che hanno interessato la disciplina IVA dei soggetti non residenti in possesso di una stabile organizzazione (di seguito SO) in Italia.

In particolare, per quanto concerne le modalità di recupero dell'IVA assolta sugli acquisti effettuati direttamente dalla casa madre, in ottemperanza a quanto stabilito nella sent. della Corte di Giustizia UE 16 luglio 2009, causa C-244/08, è stato previsto che detto recupero debba avvenire unicamente attraverso la detrazione dell'imposta in sede di liquidazioni periodiche della SO, e non, come in precedenza avveniva, mediante rimborso IVA richiesto dal soggetto non residente all'Amministrazione finanziaria italiana.

È stato inoltre disposto che un soggetto non residente non possa avere due numeri di identificazione IVA, neppure per il tramite di una SO. Ciò ha comportato che per le operazioni effettuate direttamente dalla casa madre nei riguardi di privati consumatori gli obblighi IVA devono essere assolti dalla SO, non essendo più possibile designare un rappresentante fiscale o avvalersi della identificazione diretta.

Alla luce delle suddette modifiche, sembrerebbe che la forza attrattiva della SO riguardi gli acquisti effettuati direttamente dalla casa madre e le cessioni effettuate dalla casa madre nei confronti dei privati consumatori, mentre le operazioni effettuate dalla casa madre nei confronti di soggetti passivi stabiliti in Italia dovrebbero essere regolarizzate attraverso l'inversione contabile e non dovrebbero transitare dalla SO.

Tuttavia, secondo gli articoli in commento, tale ultima considerazione non sembra in linea con le modifiche introdotte nel 2010. Il novellato art. 7, lett. d), del D.P.R. n. 633/1972, prevede che la SO si considera soggetto passivo *“limitatamente alle operazioni da essa rese o ricevute”*. Inoltre, nell'art. 17, comma 4, del D.P.R. n. 633/1972, è previsto che le disposizioni relative all'inversione contabile e alle altre modalità di identificazione di un soggetto non residente (designazione del rappresentante fiscale e identificazione diretta) non si applicano quando le operazioni *“siano rese o ricevute per il tramite di SO nel territorio dello Stato”*. Sembrerebbe quindi, sotto un profilo strettamente letterale, che non vi sia alcuna forza di attrazione da parte della SO.

Una simile conclusione risulterebbe peraltro supportata dall'art. 192-bis della Dir. n. 112/2006, secondo la quale un soggetto passivo dotato di SO si considera non stabilito nel territorio dello Stato quando: a) effettua una operazione imponibile in tale Paese; b) l'operazione è eseguita senza la partecipazione della SO.

Secondo l'A., l'apparente disarmonia potrebbe essere parzialmente risolta assumendo che le operazioni che non transitano tramite la SO ma che devono comunque essere formalizzate attraverso di essa restano operazioni *“transnazionali”* e non diventano pertanto operazioni interne.

Per l'effetto, le stesse devono essere tenute distinte, sia sotto il profilo documentale sia dal punto di vista del regime giuridico, rispetto alle prestazioni e cessioni eseguite dalla SO.(PM).

### Prassi Amministrativa

#### **IVA – IVA intracomunitaria – Regime della detrazione – Inversione contabile – Adempimenti – Modelli intrastati – Regime transitorio.**

Circ. Agenzia delle Entrate 18 marzo 2010, n. 14/E, ne Il fisco 14/2010, fasc. n. 1, pag. 2189. (per segnalazione)

#### **IVA – Territorialità dei servizi di consulenza – Interpello – Art. 7-quater del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 – IVA territorialità dei servizi.**

Ris. Agenzia delle Entrate 1 giugno 2010, n. 48/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

L'Agenzia illustra il corretto trattamento ai fini IVA delle operazioni di consulenza ed assistenza tecnica e legale.

In particolare l'Agenzia precisa che le prestazioni di cui sopra in quanto estrinsecazione di "giudizi, precisazioni, chiarimenti e pareri" non sono riconducibili ad alcuna delle operazioni per le quali sia stata prevista una deroga al principio di carattere generale e di conseguenza rientrano tra le cd "prestazioni generiche".

Dette prestazioni, erogate nei confronti di soggetti passivi non residenti rimangono escluse dall'applicazione dell'IVA per mancanza del requisito della territorialità.

### Giurisprudenza

#### Corte di Giustizia CE

#### **IVA – Attività economica rientrante nell'ambito di pacchetto azionario – Fattispecie.**

#### **IVA – Detrazione – Presupposti del diritto – Fattispecie.**

Corte di Giust. CE, sez. III, 29 ottobre 2009, n. C 29/08, in Riv. Dir. Trib. 2/2010, IV, pag. 33.

Costituisce attività economica rientrante nell'ambito di applicazione dell'IVA la cessione, effettuata dalla società controllante, della totalità del pacchetto azionario di una filiale detenuta al 100 per cento nonché della sua rimanente partecipazione in una società controllata anteriormente detenuta al 100 per cento, società alle quali essa ha fornito servizi soggetti all'imposta. Tuttavia, nei limiti in cui la cessione del pacchetto azionario è assimilabile al trasferimento dell'universalità totale o parziale di un'azienda, ed a condizione che lo Stato membro abbia optato per la facoltà prevista, tale operazione non costituisce attività economica soggetta ad imposta.

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

\*\*\*\*\*

Con nota di T. TASSANI, "Società *holding* e diritto di detrazione nel sistema comunitario nazionale dell'IVA"

## Corte di Cassazione

**IVA – Art. 38-ter del DPR n. 633/1972 – Rimborso IVA – Soggetti di altro Stato – Art. 1, comma 2, del D.M. 20 maggio 1982 – Termine per l'istanza di rimborso – Perentorietà – Esclusa – Applicabilità dell'art. 21, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992.**

Cass., sez. trib. 12 aprile 2010, n. 8690, ne Il fisco 19/2010, fasc. n. 1, pag. 2986.

Non è perentorio il termine, previsto dall'art. 1, comma 2, del D.M. 20 maggio 1982, per presentare le istanze di rimborso ai sensi dell'art. 38-ter del DPR 26 ottobre 1972 n. 633. Conseguentemente si applica il termine residuale dell'art. 21, comma 2, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

### **49) REGISTRO (Imposta di)**

#### **Giurisprudenza**

**Registro (imposta di) – Accertamento – Accertamento induttivo – Fattispecie – Cessione d'azienda – Plusvalenza patrimoniale – Presunzione di corrispondenza.**

Cass., sez. trib. 20 aprile 2010, n. 9404, ne Il fisco 21/2010, fasc. n. 1, pag. 3324.

In caso di cessione d'azienda, l'Amministrazione finanziaria è ammessa ad utilizzare il valore d'avviamento accertato ai fini dell'imposta di registro per ricostruire induttivamente la plusvalenza imponibile ai sensi delle imposte sui redditi. E' devoluto al contribuente l'onere probatorio, anche per il tramite di elementi indiziari, volto a superare la presunzione fra il valore venale definito ed il corrispettivo effettivamente incassato.

### **55) IRAP**

#### **Dottrina**

**“La valutazione dei titoli di <<trading>> per le imprese di assicurazione”, di F. BICCARI e R. COPPA, in Corr. Trib. 23/2010, pag. 1884.**

L'Agenzia delle Entrate con la Ris. n. 20 del 15 marzo 2010 ha provveduto a stabilire il regime transitorio dei componenti derivanti dalla valutazione dei titoli azionari classificati nella categoria di “trading” esistenti nei bilanci dell'esercizio 2007 delle imprese di assicurazioni.

Tenuto conto del nuovo criterio di determinazione della base imponibile IRAP introdotto dalla legge finanziaria 2008 che dà, generalmente, rilevanza alle risultanze di bilancio, il quesito era volto a stabilire se, per le imprese che adottano in bilancio quale criterio di valutazione dei titoli di trading che confluiscono nel conto tecnico dei rami vita, il costo medio ponderato, fosse consentito “imputare” le plus/minusvalenze fiscali rispetto a quelle del bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2007 soltanto ai titoli risultanti da tale principio, in modo da far coincidere, per quelle acquistate a partire dal 2008, il costo medio ponderato contabile con il costo medio fiscale IRAP.

Ai fini della determinazione della base imponibile IRAP delle imprese di assicurazione, l'Agenzia delle entrate ha consentito di imputare le svalutazioni non ancora realizzate al 31 dicembre 2007 ai soli titoli presenti nel corrispondente bilancio, in modo da evitare divergenze tra valore fiscale e contabile per quelli acquisiti in anni successivi. La fattispecie riguarda esclusivamente i componenti derivanti dalla valutazione dei titoli da “trading” che confluiscono nel conto tecnico dei rami vita; in

tale ipotesi al solo fine d'individuare quale titolo sia stato ceduto per primo, occorre utilizzare il criterio LIFO. (CLP)

### Prassi Amministrativa

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

Ris. Agenzia delle Entrate 15 marzo 2010, n. 20/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

L'Agenzia illustra il trattamento ai fini IRAP, dei titoli *trading* iscritti nel bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2007, vale a dire nell'ultimo bilancio di applicazione della previgente disciplina.

Per le imprese di assicurazione e per le aziende di credito, le svalutazioni/rivalutazioni civilistiche operate sui titoli azionari da *trading*, che non hanno concorso alla determinazione della base imponibile IRAP nei periodi di imposta precedenti, assumeranno rilevanza in sede di realizzo dei titoli stessi (salvo per i soggetti IAS la facoltà di riallineamento ex art. 15 del D.L. 29 novembre 2008, n. 185).

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

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

#### **IRAP – Determinazione della base imponibile – Banche e altri enti e società finanziarie – Adozione dei principi contabili interni – Regole applicabili.**

Ris. Agenzia delle Entrate 26 aprile 2010, n. 33/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

La Risoluzione si occupa delle modalità di determinazione della base imponibile IRAP delle banche e delle altre società finanziarie non tenute all'applicazione dei principi contabili internazionali.

Tali soggetti devono riclassificare il proprio bilancio sulla base degli schemi adottati dalla Banca d'Italia per le imprese IAS e IFRS con i provvedimenti 22 dicembre 2005 e 14 febbraio 2006.

In nessun caso operano le regole dettate dall'art. 5 del D.Lgs. 446/97.

Infatti, il mancato richiamo, da parte dell'art. 6 del D.Lgs. 446/97, dei soggetti che non applicano gli IAS/IFRS non deve essere interpretato come volontà, da parte del legislatore, di escludere dall'ambito applicativo delle regole IRAP dettate per i soggetti finanziari, quelle società non obbligate alla redazione del bilancio in base ai principi contabili internazionali.

### Giurisprudenza

#### Commissioni tributarie di merito

#### **IRAP – Quota di IRAP gravante sul costo del lavoro e sugli oneri finanziari – Non deducibilità dell'IRAP ai fini delle imposte sul reddito – Art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 446/1997 – Violazione del principio di capacità contributiva – Art. 6 del DL 28 novembre 2008, n. 185 – Rilevanza e ammissibilità della questione.**

Comm. Trib. prov. di Bologna, sez. V, 3 aprile 2009, n. 42/05/2009, in Riv. Dir. Trib. 2/2010, II, pag. 114.

Non è manifestamente infondata – e pertanto va rimessa al vaglio della Consulta – la questione dell'illegittimità costituzionale dell'art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 446/1997, per violazione del principio

di uguaglianza, del principio della tutela del lavoro e, infine, del principio di capacità contributiva. La previsione, nell'ambito dell'art. 6, DL n. 185/2008, della deduzione dalla base imponibile delle imposte reddituali di un importo pari al 10% dell'IRAP versata nel periodo d'imposta, nonché il riconoscimento, per i periodi d'imposta anteriori a quello in corso al 31 dicembre 2008, del diritto a richiedere a rimborso una quota delle imposte sui redditi corrispondente alla parte dell'IRAP riferita agli interessi passivi o alle spese per il personale dipendente, lascia irrisolta la questione suddetta, pur ridimensionandone la portata.

\*\*\*\*\*

Con nota di L. GIARETTA, "La ferita, ancora aperta, dell'indeducibilità dell'IRAP dalle imposte sul reddito".

## 57) VARIE

### Dottrina

**"Il *treaty shopping* e la clausola del beneficiario effettivo: casi operativi e recente giurisprudenza"** di M. GRAZIOLI e M. THIONE, ne Il fisco 17/2010, fasc. n. 1, pag. 2649.

In quanto clausola originariamente diretta a contrastare l'abuso di una convenzione contro le doppie imposizioni, mediante le cd. *conduit companies*, l'analisi degli AA. prende le mosse dal Commentario OCSE, dove la nozione di beneficiario effettivo è fornita in senso negativo – escludendo che sia tale chi abbia un ridotto potere decisionale in merito al se ed al come utilizzare il reddito, come avviene per il fiduciario, il mandatario e l'agente – ma con la raccomandazione di adottare un approccio sostanziale nell'interpretazione per le fattispecie concrete.

Tale approccio ha originato diversi filoni giurisprudenziali, dei quali gli AA. citano, tra quelli esteri, il caso *Royal Bank of Scotland* – dove il Consiglio di Stato francese, nel 2006, ha negato la qualifica di beneficiario effettivo all'usufruttuario di partecipazioni - ed il caso *Prevost Car* – dove la Corte d'appello canadese, nel 2008, ha qualificato come beneficiario effettivo una subholding olandese avendo essa il potere di disporre del reddito nonostante l'esistenza, a monte, di un accordo tra i soci di far procedere la subholding alla redistribuzione dell'utile annuale per almeno l'ottanta per cento.

Passando all'ambito nazionale, gli AA. in primo luogo lamentano l'assenza di norme interne atte a contrastare i fenomeni di abuso delle convenzioni, in quanto gli articoli 37 e 37-bis del DPR n. 600 del 1973 riguardano rispettivamente l'interposizione solo fittizia e ben individuate operazioni, mentre l'art. 73 del TUIR può contrastare solo i fenomeni di esteroinvestizione. Peraltro, anche la prassi amministrativa non è del tutto univoca.

Infine, il panorama giurisprudenziale presenta casi non troppo significativi, ove si eccettui una recente sentenza della C.T.P. di Torino dell'11 febbraio 2010, che ha affrontato un caso di società *conduit* tedesca nella concessione in licenza d'uso di beni immateriali. I giudici torinesi hanno statuito che, per essere beneficiari effettivi del reddito (nel caso, *royalties*) non è sufficiente la mera titolarità giuridica del reddito o l'imputabilità fiscale ma è altresì necessaria la disponibilità concreta ed attuale di tale reddito, cioè il potere di deciderne l'utilizzo economico. Ciò che gli AA. contestano è l'ulteriore affermazione dei giudici secondo la quale, trattandosi di norme agevolative, il diritto all'applicazione delle norme convenzionali deve essere provato dal contribuente; ancor meno convincente è l'ulteriore affermazione secondo la quale, negata la qualifica di beneficiario effettivo alla società tedesca, si possa immediatamente applicare la convenzione del "mandante" – nel caso, la convenzione con gli USA – non essendo ammesso un approccio "per trasparenza". (NM)

**“Trust e convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni”** di S. LOCONTE, ne Il fisco 16/2010, fasc. n. 1, pag. 2485.

Dall'analisi svolta dall'A. è emerso che le disposizioni contenute nelle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni possono essere applicate anche al *trust* anche se le Convenzioni internazionali stipulate dall'Italia in cui viene menzionato il *trust* sono una minoranza.

Da un'interpretazione sistematica del Modello OCSE l'A. è giunto alla conclusione che il *trust* possa essere assimilato alla nozione di “persona” fornita dallo stesso modello, e che lo stesso abbia la propria residenza, ai fini convenzionali, nello Stato in cui è localizzato il *place of effective management* ossia il luogo in cui sono assunte in concreto le principali decisioni necessarie per lo svolgimento dell'attività.

L'A. sottolinea come l'applicabilità delle convenzioni al *trust* deve essere analizzata facendo riferimento alla struttura del singolo *trust*, poiché a seconda che lo stesso sia trasparente od opaco si avrà un differente regime tributario.

Dal punto di vista convenzionale la struttura giuridica del *trust* opaco, così come regolamentato nell'ordinamento tributario dalla legge finanziaria del 2006, che ha modificato l'art. 73 TUIR ampliando il novero dei soggetti passivi, rispetta tutte le condizioni necessarie affinché possa essere qualificato “persona” secondo il significato stabilito ai sensi dell'art. 3 del Modello OCSE, proprio perché i redditi del *trust* vengono in principio accumulati e solo in una seconda fase distribuiti ai beneficiari, con la conseguenza che la distribuzione avviene per il tramite del *trust* soggettivizzato, nelle persone di *trustees*.

Nei *trust* “trasparenti” invece, il reddito conseguito dal *trust* è imputato direttamente a ciascun beneficiario individuato in proporzione alla quota stabilita nell'atto istitutivo ovvero in parti uguali tra loro, qualora non sia prevista una ripartizione determinata. Il beneficiario in questo caso è individuato ed è titolare del diritto di pretendere dal *trustee* l'assegnazione di quella parte di reddito che gli viene imputata per trasparenza e tassata secondo i criteri stabiliti dalle norme interne degli Stati contraenti.

Enti di questo tipo, che sono privi di soggettività tributaria a livello interno, non sono assoggettati autonomamente ad imposizione e che non possono pertanto definirsi “residenti” a fini convenzionali, non possono beneficiare delle convenzioni internazionali stipulate dai rispettivi Stati di appartenenza. Tuttavia i beneficiari finali dei redditi attribuiti per trasparenza potranno usufruire delle Convenzioni stipulate dai rispettivi Stati di residenza, con riferimento alla quota di reddito loro attribuita. Infatti, come avviene per le *partnership* considerate fiscalmente trasparenti, il reddito imputato ai beneficiari, assoggettati ad imposta nel loro Stato di residenza, è considerato come se fosse stato ad essi “pagato” o da essi “percepito”, in modo da consentire che i benefici convenzionali possano almeno essere richiesti da loro. (EM)

**“Mandato e intestazione fiduciaria in materia immobiliare”** di F. MARCHETTI, in Trusts e att. Fid. 5/2010, pag. 252.

L'Amministrazione fiduciaria è da ricondurre al mandato senza rappresentanza, costituendo una forma di interposizione reale. Pertanto gli effetti degli atti di amministrazione posti in essere dal fiduciario debbono economicamente imputarsi al fiduciante.

L'amministrazione dei beni per conto di terzi di cui alla legge n. 1966 del 23 novembre 1939 può essere realizzata non solo secondo gli schemi fino ad oggi di regola applicati, e cioè previa intestazione fiduciaria del bene alla società fiduciaria che ne assume – mediante mandato – l'amministrazione, ma anche senza intestazione fiduciaria del bene e stipula solo di un contratto di mandato per l'amministrazione. Ciò che contraddistingue il mandato per l'amministrazione stipulato da una società fiduciaria è l'offerta professionale di tale servizio al mercato.

Dal punto di vista fiscale, in ogni caso anche il mandato per l'amministrazione senza intestazione fiduciaria del bene risponde alla regola della trasparenza, ovvero della diretta imputazione dei flussi reddituali generati dal bene in amministrazione al mandante.

L'A. rileva come la diretta imputazione dei flussi reddituali al mandante risulti avere una particolare importanza nelle operazioni di rimpatrio giuridico di immobili situati in Paesi esteri a fiscalità privilegiata relativamente alle quali l'Amministrazione Finanziaria ha previsto l'utilizzo da parte delle società fiduciarie del mandato all'amministrazione. (EM)

**“La cooperazione internazionale in materia tributaria, tra mito e realtà”** di G. MARINO, in Rass. Trib. 2/2010, pag. 433.

Lo scritto analizza la disciplina dello scambio d'informazioni prevista a livello europeo e convenzionale dalla Direttiva 77/799/CEE, sottolineandone i profili di criticità.

La direttiva contempla le norme in base alle quali le Autorità competenti degli Stati membri si forniscono reciproca assistenza e provvedono a scambi di informazioni onde poter garantire un'efficace applicazione delle rispettive legislazioni fiscali.

La Direttiva è attualmente applicabile alle sole imposte sul reddito e sul patrimonio, con l'esclusione della imposta sul valore aggiunto. Quanto alle modalità operative di scambio, l'A. illustra sinteticamente le tre distinte procedure: lo scambio su richiesta, lo scambio automatico e lo scambio spontaneo.

La prima procedura viene attivata su iniziativa dell'autorità competente di uno Stato membro (che invia una richiesta afferente ad un caso specifico all'autorità competente di un altro Stato membro). Lo scambio automatico di informazioni è finalizzato all'invio, sistematico e regolare, di predeterminate categorie di dati e notizie a prescindere da una preventiva richiesta.

Con lo scambio spontaneo di informazioni è l'autorità competente di uno stato membro che comunica le informazioni di sua iniziativa all'autorità competente di un altro Paese membro.

Con riferimento alle procedure di cui sopra l'A. sottolinea come il legislatore comunitario non abbia mai fornito una definizione di “informazione” e per questo l'A. si rifà all'accezione ampia accolta dalla dottrina che ricomprende documenti, attestazioni ufficiali, esiti di indagini e altri elementi necessari a meglio definire il caso concreto.

Viene segnalata la carenza di disposizioni che riguardano la tutela dei contribuenti.

Infatti a livello normativo non viene consentito al contribuente di essere informato dell'avvenuta richiesta di informazioni sul suo conto da parte di una Amministrazione fiscale estera al fine di potersi opporre alla trasmissione delle informazioni o di prospettare le proprie ragioni nel corso delle indagini.

Il risultato diretto della collaborazione e dello scambio di informazioni è, da un punto di vista strettamente amministrativo-tributario, una sostanziale parificazione giuridica delle prove.

Gli atti amministrativi provenienti dall'Autorità competente straniera divengono atti aventi efficacia analoga a quella degli atti di diritto interno.

L'ulteriore strumento per realizzare uno scambio di informazioni con altri Stati è rappresentato dalle Convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni attraverso le quali gli Stati operano una contrazione del proprio potere impositivo al fine di evitare che il medesimo soggetto venga sottoposto ad imposizione in entrambi i Paesi.

L'A. osserva che per quanto il sistema disegnato dalla Direttiva appaia coerente e ben strutturato, il carattere non vincolante delle incombenze previste dalla normativa unito alla naturale diffidenza da parte degli Stati ad accordare collaborazione fa sì che detta disciplina nella realtà pratica rischi di non essere risolutiva in quanto dotata di scarsa efficacia cogente.

Si pensi che l'Autorità interpellata può legittimamente rifiutarsi di fornire informazioni quando, per motivi di diritto, lo Stato membro interessato non sia in grado di fornire informazioni equivalenti o quando ciò comporti la divulgazione di un segreto commerciale. (EM)

**“Aspetti elusivi del *trust* e normativa di contrasto”** di G. SCAZZERI, ne Il fisco 18/2010, fasc. n. 1, pag. 2817.

Le caratteristiche strutturali del *trust* fanno sì che tale istituto, forse più di altre tipologie di istituti giuridici, possa essere utilizzato ai fini elusivi.

Infatti, sebbene l'istituto del *trust* non sia *ab origine* strutturalmente e funzionalmente predisposto a frodare il fisco, le sue caratteristiche sono però più facilmente strumentalizzabili rispetto ad altri negozi di diritto civile.

L'A. esamina tale aspetti del *trust* soffermandosi in particolare sulla disciplina antielusiva recata dall'art. 73, comma 3, TUIR che è la prima norma antielusiva applicabile in via esplicita al *trust*. (EM)

### Prassi Amministrativa

**Art. 3 del decreto-legge 25 marzo 2010, n. 40, convertito, con modificazione, dalla legge 22 maggio 2010, n. 73 – Deflazione del contenzioso e razionalizzazione della riscossione**

Circ. Agenzia delle Entrate 21 giugno 2010, n. 37/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

La Circolare fornisce chiarimenti in ordine alle modifiche introdotte dal DL 40/2010 che hanno interessato in particolare:

- la disciplina della notificazione delle sentenze delle Commissioni tributarie;
- l'istituto della conciliazione giudiziale;
- l'autorizzazione alla proposizione dell'appello principale da parte delle strutture territoriali;
- la riscossione provvisoria delle somme dovute in base a decisioni della Commissione tributaria.

Al fine di far decorrere il termine “breve” per l'impugnazione, la sentenza non dovrà più essere necessariamente notificata a messo di ufficiale giudiziario, posto che, sia per l'ufficio sia per il contribuente, potrà essere utilizzato il plico senza busta a/r., in tal caso, il termine “breve” per l'impugnazione decorre dalla data indicata in detto avviso.

La Circolare evidenzia che dagli appelli notificati a partire dal 26 marzo 2010 non è più necessaria per le Agenzie fiscali l'autorizzazione della DRE.

### Giurisprudenza

Corte di Giust. CE

**Fiscalità – Persone giuridiche – Imposizione – Redditi di capitali da beni mobili – Riscossione – Ritenuta alla fonte – Trattato CE – Principi fondamentali – Libertà di stabilimento – Artt. 43 e 48 CE – Libertà di circolazione dei capitali – Artt. 56 e 58 CE – Convenzioni contro le doppie imposizioni – Fattispecie.**

Corte di Giust. CE, sez. IV 22 dicembre 2008, n. C-282/07, in Rass. Trib. 2/2010, pag. 537.

Non costituisce violazione alla libertà di stabilimento e di circolazione dei capitali garantite dal Trattato CE l'introduzione ed il mantenimento da parte di uno Stato membro di una disciplina fiscale giusta la quale siano soggette a ritenuta alla fonte le somme a titolo di interessi erogate da una società residente in favore di una società non residente e, contestualmente, siano esonerate dalla medesima ritenuta le somme a titolo di interessi corrisposte ad una società residente i cui redditi siano sottoposti a tassazione secondo il regime dell'imposta sulle società.

**Libera circolazione di capitali – Artt. 56 CE e 40 SEE – Tassazione dei dividendi – Regime di esenzione per i dividendi versati a società ed enti commerciali residenti – Ritenuta alla fonte – Applicazione ai soci non residenti – Disparità di trattamento – Possibile neutralizzazione della ritenuta attraverso la detrazione nello Stato di residenza – Coerenza del sistema ed equilibrata ripartizione del potere impositivo – Esclusione – Violazione del diritto comunitario – mancata violazione dell'Accordo SEE.**

Corte di Giust. CE, sez. II, 19 novembre 2009, n. C-540/07, in Rass. Trib. 2/2010, pag. 567.

La libertà di circolazione dei capitali di cui all'art. 56 CE osta ad una normativa nazionale che, in materia di tassazione dei flussi di dividendi, prevede un trattamento differenziato delle società beneficiarie residenti e non residenti, applicando alle prime un regime di esenzione ed alle seconde il prelievo di una ritenuta alla fonte. Tale disparità di trattamento non risulta giustificata né alla luce di una valutazione complessiva del sistema, né da esigenze di lotta alla frode fiscale, né viene neutralizzata dalle previsioni contenute nelle convenzioni internazionali. La stessa normativa non contrasta invece con l'art. 40 SEE, per la mancanza, nei rapporti tra Italia e Stati SEE, di un contesto di cooperazione paragonabile a quello istituito con la Direttiva 77/799.

\*\*\*\*\*

Con nota di C. BOTTAZZI, "Tra affermazione delle libertà comunitarie e difesa della sovranità statale: la Corte di Giustizia condanna l'Italia per il previgente sistema di ritenuta sui dividendi versati a non residenti".

## Indos 3.10

### Dottrina

BEGHIN M., "L'abuso del diritto tra concetti astratti e rilevanza del fatto economico" <b>(ACCERTAMENTO: Principi e norme generali)</b>	<b>Pag. 1</b>
BICCARI F., COPPA R., "La valutazione dei titoli di <i>trading</i> per le imprese di assicurazione" <b>(IRAP)</b>	<b>" 29</b>
BUSANI A., "Imposta sostitutiva e destinazione del finanziamento a investimento produttivo" <b>(AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)</b>	<b>" 5</b>
CASTIGLIONI M., "Prospettive di riforma del consolidato fiscale nazionale" <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	<b>" 20</b>
DAN G., GABELLI M., " <i>Fringe benefit</i> : fabbricati concessi in uso ai dipendenti" <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	<b>" 23</b>
D'ABRUZZO G., "Il Consolidato fiscale nazionale – Nuovi temi d'indagine e analisi critica dei più recenti indirizzi interpretativi dell'Agenzia delle Entrate" <b>(IRES)</b>	<b>" 12</b>
DELLA VALLE E., MASPEL P., "La stabile organizzazione nel sistema dell'IVA" <b>(IVA)</b>	<b>" 27</b>
DELLI FALCONE F., MARIANETTI G., "Retribuzioni convenzionali per i dipendenti operanti all'estero" <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	<b>" 23</b>
DELLI FALCONE F., MARIANETTI G., "Rileva il caso concreto per la decisione sull'imponibilità del danno da demansionamento" <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	<b>" 24</b>
DONESIANA A., COVINO S., MANZITTI A., "Sede amministrativa e residenza delle <i>holding</i> " <b>(IRES)</b>	<b>" 14</b>
ESCALAR G., "I limiti alla deduzione della nullità dei negozi per frode alla legge tributaria" <b>(ACCERTAMENTO: Principi e norme generali)</b>	<b>" 1</b>
GRAZIOLI M., THIONE M., "Il <i>treaty shopping</i> e la clausola del beneficiario effettivo: casi operativi e recente giurisprudenza" <b>(VARIE)</b>	<b>" 31</b>
GUSMEROLI M., "Trasparenza e beneficiario effettivo nella caverna di Platone – Riflessioni sul caso <i>Government Pension Investment Fund</i> (Cassazione n. 4600 del 26 febbraio 2009)" <b>(IRES)</b>	<b>" 14</b>
LOCONTE S., "Trust e convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni" <b>(VARIE)</b>	<b>" 32</b>
LOVECCHIO L., "Le nuove regole della territorialità nell'IVA" <b>(IVA)</b>	<b>" 27</b>
MARCHETTI F., "Mandato e intestazione fiduciaria in materia mobiliare" <b>(VARIE)</b>	<b>" 32</b>
MARINO G., "La cooperazione internazionale in materia tributaria, tra mito e realtà" <b>(VARIE)</b>	<b>" 33</b>

MAYR S., "La nuova convenzione Italia-USA contro le doppie imposizioni sul reddito" <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)</b>	<b>Pag. 7</b>
NICHETTI B., "Il trattamento tributario della produzione energetica da fonti rinnovabili realizzata da imprenditori agricoli nell'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate" <b>(AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)</b>	<b>" 5</b>
PAPOTTI R., SACCARDO N., "L'estensione della disciplina CFC alle società controllate localizzate in stati o territori non <i>black list</i> – Notazioni anche in tema di compatibilità con il diritto comunitario" <b>(IRES)</b>	<b>" 15</b>
PETRUCCI F., "Aspetti contributivi delle retribuzioni convenzionali per i lavoratori all'estero" <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)</b>	<b>" 10</b>
PETRUCCI F., "La corretta qualificazione dei redditi sostitutivi" <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	<b>"24</b>
PETRUCCI F., "Soggetti abilitati al rimborso delle ritenute nel patto di netto" <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	<b>" 25</b>
PULCINI M., "Territorialità dell'imposta sostitutiva sui finanziamenti" <b>(IMPOSTA SOSTITUTIVA CREDITO)</b>	<b>" 26</b>
ROCCHETTI G., "Indennità di trasferimento e onnicomprensività del reddito di lavoro dipendente" <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	<b>" 25</b>
ROLLE G., "La Cassazione si pronuncia sulla stabile organizzazione personale e materiale" <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	<b>" 20</b>
SCAZZERI G., "Aspetti elusivi del <i>trust</i> e normativa di contrasto" <b>(VARIE)</b>	<b>" 34</b>
SERINO M., "Scambio di informazioni e paradisi fiscali. Questioni aperte" <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)</b>	<b>" 10</b>
VIOTTO A., "I profili soggettivi del cd. <i>bonus</i> aggregazioni: considerazioni sistematiche e aspetti problematici" <b>(IRES)</b>	<b>" 16</b>
VOZZA A., "L'interpello per le controllate non residenti in Paesi " <i>black list</i> "" <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)</b>	<b>" 11</b>
ZANNI M., REBECCA G., "Le perdite fiscali nel regime di trasparenza delle società di capitali" <b>(IRES)</b>	<b>" 17</b>
ZANNI M., REBECCA G., "Il riporto delle perdite fiscali nelle operazioni straordinarie d'impresa" <b>(IRES)</b>	<b>" 17</b>

#### Prassi Amministrativa

Ris. Agenzia delle Entrate 15 marzo 2010, n. 20/E <b>(IRAP)</b>	<b>" 30</b>
Circ. Agenzia delle entrate 14 aprile 2010, n. 18/E <b>(ACCERTAMENTO: Principi e norme generali)</b>	<b>" 3</b>
Ris. Agenzia delle Entrate 26 aprile 2010, n. 33/E <b>(IRAP)</b>	<b>" 30</b>

Circ. 4 maggio 2010, n. 23/E <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	Pag. 21
Ris. Agenzia delle Entrate 1 giugno 2010, n. 48/E <b>(IVA)</b>	“ 28
Circ. Agenzia delle Entrate 14 giugno 2010, n. 32/E <b>(ACCERTAMENTO: Principi e norme generali)</b>	“ 3
Circ. Agenzia delle Entrate 17 giugno 2010, n. 33/E <b>(IRES)</b>	“ 18
Circ. Agenzia delle Entrate 21 giugno 2010, n. 37/E <b>(VARIE)</b>	“ 34

### Giurisprudenza

#### Corte di Giustizia CE

22 dicembre 2008 n. C-282/07 <b>(VARIE)</b>	“ 34
19 novembre 2009, n. C-540/07 <b>(VARIE)</b>	“ 35
29 ottobre 2009, n. C-29/08 <b>(IVA)</b>	“ 28

#### Corte di Cassazione

26 febbraio 2009, n. 4600 <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	“ 21
20 novembre 2009, n. 24526 <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	“ 22
19 marzo 2010, n. 6754 <b>(IRPEF)</b>	“ 12
6 aprile 2010, n. 8209 <b>(CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)</b>	“ 6
8 aprile 2010, n. 8312 <b>(ACCERTAMENTO: Principi e norme generali)</b>	“ 4
9 aprile 2010, n. 8488 <b>(IRES)</b>	“ 18
12 aprile 2010, n. 8690 <b>(IVA)</b>	“ 29
16 aprile 2010, n. 9163 <b>(IRES)</b>	“ 19
20 aprile 2010, n. 9404 <b>(REGISTRO (Imposta di)</b>	“ 29

20 aprile 2010, n. 9405 <b>(CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)</b>	Pag. 6
14 maggio 2010, n. 11722 <b>(RISCOSSIONE)</b>	“ 25
11 giugno 2010, n. 13506,13507 e 13508 <b>(IRES)</b>	“ 19
 <u>Commissioni tributarie di merito</u>	
3 aprile 2009, n. 42/05/2009 <b>(IRAP)</b>	“ 30
12 novembre 2009, n. 170 <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)</b>	“ 11
9 febbraio 2010, n. 4 <b>(AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)</b>	“ 6
1 marzo 2010, n. 77 <b>(CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)</b>	“ 7
8 marzo 2010, n. 45 <b>(IRES)</b>	“ 19
28 aprile 2010, n. 190 <b>(RISCOSSIONE)</b>	“ 26