



CONSORZIO  
STUDI E  
RICERCHE  
FISCALI

GRUPPO  
INTESA  SANPAOLO

# OSSERVATORIO TRIBUTARIO

LEGISLAZIONE

DOTTRINA

PRASSI AMMINISTRATIVA

GIURISPRUDENZA

NUMERO 4

Luglio—Agosto 2010

### ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)

- “Consolidato nazionale – La nuova disciplina dell’accertamento”, di **S. CAPOLUPO**. Pag. 1
- “Accertamento del consolidato tra unicità dell’atto e pluralità di soggetti”,  
di **G. SEPIO, M. BERNARDO**. “ 2
- Accertamento imposte sui redditi – Accertamento – Interposizione fittizia di persona ed imputazione del reddito – presenza di attività complessa per occultare l’identità dell’effettivo percettore del reddito – Validità della rettifica fiscale per “abuso del diritto” – Conseguenze.  
Accertamento imposte sui redditi – Accertamento – Valenza dei documenti dei revisori legali – Hanno forza dimostrativa dei fatti ivi attestati.  
Accertamento imposte sui redditi – Accertamento – Documenti dei revisori legali – Valenza dimostrativa dei fatti attestati, efficace sino a prova contraria di errore od omissione del revisore – Sussiste.  
**Cass., sez. trib. 26 febbraio 2010, n. 4737.** “ 2
- Accertamento – Accertamento delle imposte sui redditi – Accertamento parziale – Art. 41 del DPR 29 settembre 1973, n. 600 – Accertamento fondato esclusivamente su elementi presuntivi – Illegittimità.  
**Comm. Trib. prov. di Lecce, sez. II, 23 febbraio 2010.** “ 3

### AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI

- “Soluzioni alle problematiche relative all’imposta sostitutiva sui finanziamenti”,  
di **L. ROSSI, M. AMPOLILLA**. “ 3

### AMNISTIA E CONDONO

- Condono – Definizione dei tributi – Liti pendenti – Processo verbale di constatazione – Mancata notifica dell’avviso di accertamento o di invito a comparire – Art. 15, L. n. 289 del 2002 – Interessi e sanzioni amministrative – Inapplicabilità – Insufficiente versamento dell’acconto IRAP – Rilievo escluso dal processo verbale di constatazione – Irrilevanza – Condono – Applicabilità.  
**Cass., sez. trib. 30 giugno 2010, n. 15452.** “ 5

### CONTENZIOSO TRIBUTARIO

- Contenzioso tributario – Autotutela – Diniego – Impugnabilità – Non sussiste.  
**Cass., sez. trib. 30 giugno 2010, n. 15451.** “ 5

### CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie

- Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Processo tributario – Atti impugnabili – Pendenza del giudizio – potere di autotutela – Esercizio – Ammissibilità – Fattispecie – Accertamento sintetico – Pretesa tributaria – Rinuncia in udienza – DPR n. 600 del 1973, art. 38 – L. n. 298 del 2002, art. 16.  
**Cass., sez. trib. 15 febbraio 2010, n. 3519.** “ 5

**TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC**

- “Regime tributario del lavoratore italiano distaccato negli USA”, di **A. COSTA**. “ 6
- “La nuova disciplina delle CFC”, di **S. GARUFI**. “ 7
- “Il nuovo modello convenzionale di credito per imposte estere nel protocollo con Cipro”, di **M. GUSMEROLI**.” “ 8
- “Il *transfer pricing* internazionale. Stato dell'arte e novità recate dalla Manovra correttiva”, di **E. LO PRESTI VENTURA**. “ 9
- Imposte e tasse – Convenzioni internazionali – Regno Unito – Rimborso del credito d'imposta – Art. 10 della Convenzione Italia-Regno Unito contro le doppie imposizioni – Pagamento di dividendi da parte di società italiane a una compagnia di assicurazione inglese, con riferimento a un fondo pensione istituito quale patrimonio separato al suo interno – Rimborso del credito d'imposta sui dividendi – Non compete.  
Comm. Trib. prov. di Pescara, sez. I 2 aprile 2009, n. 111. “ 11

**IRES**

- “Gli effetti della Manovra 2010 sui fondi immobiliari”, di **P. ANELLO, R. SALVATI**. “ 11
- “Cessione di partecipazioni previa scissione, elusività e spirito del sistema”, di **L. BARBONE, R. LUPI**. “ 11
- “Compravendita di azienda vs conferimento e successiva cessione della partecipazione”, di **R. DOLCE**. “ 11
- “Quale sorte per l'avviamento iscritto dal vedente su un'azienda oggetto di conferimento <<neutrale>>?”, di **F. GALLIO, F. BADIOLI, D. STEVANATO e R. LUPI**. “ 12
- “L'esterovestizione societaria. Caratteristiche distintive del fenomeno e riflessi penali-tributari”, di **M. GRAZIOLI, M. THIONE**. “ 13
- “La commercialità nel regime della *participation exemption*”, di **R. MOSCAROLI, M. MOSCARIELLO**. “ 14
- “La deducibilità delle perdite su crediti: continua il contrasto tra la Cassazione e l'Amministrazione finanziaria”, di **M. PROCOPIO**. “ 14
- IRES – Partecipazioni acquisite per il recupero di crediti bancari – Disapplicazione del regime – Equiparazione delle partecipazioni ai crediti convertiti.  
Circ. Agenzia delle Entrate 3 agosto 2010, n. 42/E. “ 15

Questioni generali – Diritto interno – Soggetti passivi – Compensazione – Dichiarazione tributaria – Emendabilità – Accertamento giudiziale di maggior reddito – Compensazione con perdite pregresse – Richiesta in dichiarazione – Esclusione – Art. 8, L. n. 212 del 2000 – Compensazione giudiziale – Ammissibilità.  
Riscossione – Principi generali – Compensazione – Dichiarazione tributaria – Emendabilità – Accertamento giudiziale di maggior reddito – Compensazione con perdite pregresse – Richiesta in dichiarazione – Esclusione – Art. 8, L. n. 212 del 2000 – Compensazione

giudiziale – Ammissibilità.

Contenzioso – Giurisdizione italiana – Commissioni tributarie – Compensazione giudiziale – Dichiarazione tributaria – Emendabilità – Accertamento giudiziale di maggior reddito – Compensazione con perdite pregresse – Richiesta in dichiarazione – Esclusione – Art. 8, L. n. 212 del 2000 – Compensazione giudiziale – Ammissibilità.

**Cass., sez. trib. 30 giugno 2010, n. 15452.**

Pag. 15

### REDDITI DI IMPRESA

“La cessione delle eccedenze IRES nel consolidato”, di **B. IZZO**. “ 16

“Consolidato fiscale e commercio delle perdite: l’auspicata fine di una “querelle””, di **R. MICHELUTTI**. “ 16

“Le clausole di pegno su partecipazioni e il consolidato nazionale”, di **M. RAVACCIA**. “ 17

Redditi di impresa – Plusvalenze patrimoniali – Avviamento – Cessione di azienda – Assunzione del valore definitivamente accertato ai fini dell’imposta di registro – legittimità – inversione dell’onere della prova a carico del contribuente – Consegue.

Procedimento – Giudizio di cassazione – Motivi di ricorso – Omesso esame di questioni di diritto in grado di appello – Non è denunciabile ai sensi dell’art. 360, n. 5, c.p.c., ma rientra nel vizio di cui al n. 3) del medesimo articolo.

**Cass., sez. trib. 24 marzo 2010, n. 7023.**

“ 17

Redditi di impresa – Determinazione del reddito – Sopravvenienze attive – Sopravvenienza attiva – Esercizio di competenza – Individuazione – Valutazione in fatto.

**Cass., sez. trib. 23 luglio 2010, n. 17395.**

“ 18

Redditi di impresa – Plusvalenze patrimoniali – Avviamento – Cessione di azienda – Determinazione del valore di avviamento – Cambiamento dell’attività commerciale da parte dell’acquirente – Rilevanza.

Registro (imposta di) – Azienda – Cessione di azienda – Avviamento – Determinazione del valore di avviamento – Cambiamento dell’attività commerciale da parte dell’acquirente – Rilevanza.

**Comm. Trib. prov. di Savona, sez. II, 22 maggio 2009, n. 131.**

“ 18

Redditi di impresa – Residenza in Italia – Sede dell’amministrazione – Gruppi multinazionali – Attività di direzione e coordinamento e ruolo della capogruppo – Distinzioni.

**Comm. Trib. prov. di Reggio Emilia, sez. IV 11 agosto 2009, n. 197.**

“ 19

### REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

Redditi di lavoro dipendente – Indennità a titolo di risarcimento del danno professionale derivante da licenziamento illegittimo – Non ha natura reddituale – Imponibilità – Esclusione.

**Cass., sez. trib. 14 aprile 2009, n. 8876.**

“ 19

### REDDITI DIVERSI

Redditi diversi – Redditi derivanti da strumenti finanziari denominati *Exchange Traded Commodities* – Costituiscono redditi diversi di cui all’art. 67, comma 1, lett. *c-quater*, del TUIR, sempreché percepiti da persone fisiche non esercenti attività d’impresa commerciale.

**Ris. Agenzia delle Entrate 12 luglio 2010, n. 72/E.**

“ 19

### RISCOSSIONE

Riscossione – Procedure concorsuali – Concordato preventivo – Transazione fiscale – Norma eccezionale relativa ai soli crediti tributari – Impossibilità di estendere le previsioni al previgente concordato preventivo – Conseguenze.

**Cass., sez. I, 22 marzo 2010, n. 6901.**

Pag. 20

Riscossione – A mezzo ruoli – Riscossione esattoriale – Cartelle – Cartella di pagamento – Mancanza della sottoscrizione – Invalidità – Esclusione – Fondamento.

**Cass., sez. trib. 21 luglio 2010, n. 17053.**

“ 20

### **IPOTECARIE E CATASTALI (Imposte)**

Ipotecarie e catastali (imposte) – Fattispecie – Fusione di società – Beni immobili – Riscossione – Competenza – Art. 12 del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347.

**Ris. Agenzia delle Entrate 28 giugno 2010, n. 61/E.**

“ 20

Ipotecarie (imposta) – Fattispecie – Fusione di società – Beni immobili – Riscossione – Competenza – Art. 12 del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347.

**Ris. Agenzia delle Entrate 30 giugno 2010, n. 61/E.**

“ 20

Ipotecarie (imposta) – Conferimento d'azienda – Beni immobili – Art. 12 del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347.

**Ris. Agenzia delle Entrate 30 giugno 2010, n. 62/E.**

“ 21

Ipotecarie e catastali (imposte) – Base imponibile.

**Cass. sez. trib. 14 luglio 2010, n. 16537.**

“ 21

### **IVA**

“La tassazione delle liberalità indirette”, di **M. ZANNI, G. REBECCA e D. TRENTIN.**

“ 21

IVA – Efficacia – Giudicato su altro periodo d'imposta – Compatibilità – Diritto comunitario – Abuso del diritto – Configurabilità – Applicazione d'ufficio – Art. 37-bis del DPR 29 settembre 1973, n. 600 – Art. 10, L. 29 dicembre 1990, n. 408.

**Cass., sez. trib. 19 maggio 2010, n. 12249.**

“ 22

IVA – Operazione attive – Gruppi di società – Accordi tra società – Fattispecie – Società italiane e società francesi – Accordo di rapporti generali – Artt. 7 e 54 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 – Qualificazione – Art. 1362 del codice civile.

**Cass., sez. trib. 4 giugno 2010, n. 13587.**

“ 22

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

Registro (imposta di) – Interpretazione e qualificazione dell'atto o contratto sottoposto alla registrazione – Art. 20 del DPR 26 aprile 1986, n. 131 – Significato.

Registro (imposta di) – Atto intitolato cessione di ramo d'azienda ma avente natura di cessione di marchio – Tassazione in base all'effettiva natura.

**Cass., sez. trib. 16 febbraio 2010, n. 3571.**

“ 23

### **SUCCESSIONI E DONAZIONI**

Successioni e donazioni (imposta sulle) – Trasferimento in *trust* di beni d'impresa – Finalità liquidatoria del *trust* – Natura di vincolo di destinazione – Insussistenza – Imposta sulle

donazioni – Inapplicabilità – Avviso di liquidazione intestato e notificato al notaio rogante – Legittimazione a ricorrere – Sussistenza.

**Comm. Trib. prov. di Lodi, sez. I 12 gennaio 2009, n. 12.**

Pag. 23

Successioni e donazioni (imposta sulle) – Costituzione di patrimonio in *trust* – Beneficiari finali non individuati – Natura di vincolo di destinazione – Insussistenza – Imposta sulle donazioni – Inapplicabilità – Posizioni beneficiarie sottoposte a condizione sospensiva – Sussistenza – Registro (imposta di) in misura fissa – Applicabilità

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

“ 24

### VARIE

“Abuso del diritto e disconoscimento di contratti tipici: lo stato della situazione e le prospettive”, di **R. ACIERNO.**

“ 24

“La tassazione in Italia dei *trust* non residenti” di **F. DI CESARE.**

“ 25

“Abuso del diritto in campo tributario – *De iure condito, de iure condendo* o cos'altro?”, di **FONDAZIONE TELOS.**

“ 25

“La tassazione del risarcimento del danno nella giurisprudenza della Corte di Cassazione”, di **F. LA GROTTA.**

“ 25

“Elusione e abuso del diritto: tra ipotesi di integrazione ed esigenze di certezza normativa”, di **C. MELILLO.**

“ 26

“Operazioni soggettivamente inesistenti e deduzione dei costi secondo la corte di cassazione”, di **S. SERVIDIO.**

“ 27

Questioni generali – Diritto comunitario – Libertà di stabilimento – *Transfer pricing* – Fiscalità diretta – Normativa in materia di imposta sul reddito – Determinazione del reddito imponibile delle società – Società collegate ed interdipendenti – Beneficio straordinario o senza contropartita erogato da una società residente ad una società di un altro Stato membro – Recupero a tassazione degli importi erogati in capo alla società residente – *Transfer pricing* – Ripartizione potere impositivo tra Stato membri – Lotta all'elusione fiscale ed alle pratiche abusive – Proporzionalità – Principio della piena concorrenza – Sussistenza – Art. 43, Tratt. CEE – Art. 48, tratt. CEE – Violazione – Esclusione.

**Corte di Giust. CE, sez. III 21 gennaio 2010, n. C-311/08.**

“ 28

Questioni generali – Diritto comunitario – Libertà di stabilimento – Consolidato fiscale – Disciplina nazionale – Possibilità di costituire un'entità fiscale unica – Regime di vantaggio per gruppi di società residenti – Esclusione delle società madri con controllate non residenti – Art. 43, Tratt. CE e art. 48, Tratt. CE – Violazione – Esclusione.

**Corte di Giust. CE, sez. II 25 febbraio 2010, n. 337/08.**

“ 28

Registro (imposta di) – Ipotecarie e catastali (imposte) – Conferimenti di immobili – Società di capitali – Trasferimento di proprietà – Imposte di trasferimento – Legittimità dell'imposizione. **Cass., sez. trib. 15 marzo 2010, n. 6239.**

“ 29

## Legislazione

### **Provvedimenti pubblicati in G.U. dal 1 luglio al 31 agosto 2010.**

**Decreto del Ministro dell'economia e finanze di concerto con il Ministro dello sviluppo economico 15 luglio 2010:** "Estensione delle modalità di versamento per via telematica, previste dall'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, all'imposta sulle assicurazioni ed ai relativi interessi e sanzioni" (in G.U. 9 settembre 2010, n. 211)

**Deliberazione della Commissione di vigilanza sui fondi pensione 15 luglio 2010:** "Regolamento sulle procedure relative all'autorizzazione all'esercizio delle forme pensionistiche complementari, alle modifiche degli statuti e regolamenti, al riconoscimento della personalità giuridica, alle fusioni e cessioni e all'attività transfrontaliera" (in G.U. 22 luglio 2010, n. 169)

**Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 27 luglio 2010:** "Modifica dei decreti adottati ai sensi degli artt. 6 e 11 del decreto legislativo n. 239 (*white list* con i quali è attuabile lo scambio di informazioni), ed ai sensi degli artt. 2, 110 e 167 del TUIR (*black list* Stati e territori aventi regime fiscale privilegiato)" (in G.U. 4 agosto 2010, n. 180)

\*\*\*\*\*

Dall'elenco di cui al DM 21 novembre 2001 sono eliminate Cipro, Malta e la Corea del Sud, cosicché ai redditi conseguiti da imprese, società od enti in tali Paesi localizzati e controllati e collegati a soggetti italiani non si dovrà più applicare il regime "CFC".

Dall'elenco di cui al DM 23 gennaio 2002 sono stati eliminati Cipro e Malta e di conseguenza i costi e i componenti negativi di reddito derivanti da operazioni intercorse con imprese residenti o localizzate in tali Paesi sono deducibili dal reddito di impresa o da quello del professionista.

**Legge 30 luglio 2010, n. 122:** "Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, recante misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica" (in S.O. n. 174 alla G.U. 30 luglio 2010, n. 176)

\*\*\*\*\*

Tra le novità di interesse fiscale introdotte in sede di conversione si segnalano:

- con riferimento agli avvisi di accertamento notificati a partire dal 1° luglio 2011 e relativi ai periodi di imposta in corso alla data del 31 dicembre 2007 e successivi, viene stabilito che diventino esecutivi decorsi sessanta giorni dalla notifica;
- con riferimento alla nuova disciplina dei fondi immobiliari viene stabilito che il patrimonio autonomo del fondo deve essere raccolto mediante una o più emissioni di quote tra una pluralità di investitori con la finalità di investire lo stesso sulla base di una predeterminata politica di investimento. Le SGR che hanno istituito fondi privi di tali caratteristiche hanno due opzioni:
  - o adeguarli. In tal caso, la SGR deve adottare le relative delibere, prelevando a titolo di imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, un ammontare pari al 5 per cento del valore netto del fondo risultante dal prospetto redatto al 31 dicembre 2009;
  - o metterli in liquidazione. In tal caso, l'imposta sostitutiva è dovuta con l'aliquota del 7 per cento. Tale liquidazione deve essere chiusa entro cinque anni al massimo. Sui risultati conseguiti dal 1° gennaio 2010 e fino alla conclusione della liquidazione si applica un'imposta sostitutiva dell'IRES e dell'IRAP del 7 per cento, la quale deve essere versata dalla SGR il 16 febbraio per ogni anno della durata della liquidazione.
- le fondazioni bancarie possono investire una quota non superiore al 15 per cento del proprio patrimonio in immobili diversi da quelli strumentali;
- dal periodo d'imposta in corso al 31 luglio 2010, la variazione delle riserve tecniche obbligatorie del ramo vita concorre alla formazione del reddito per l'importo risultante dal rapporto tra ricavi e altri proventi che formano il reddito d'impresa e tutti i ricavi e proventi (anche se esenti o esclusi, compresa la quota non imponibile dei dividendi e delle plusvalenze). Tale rapporto rileva in misura compresa tra il 95 % e il 98,5%.

**Decreto del Direttore generale delle Finanze 3 agosto 2010:** "Modalità di applicazione delle disposizioni relative alla deflazione del contenzioso e dell'economicità delle relative procedure per i soggetti di cui all'art. 3, comma 10, del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203" (in G.U. 11 agosto 2010, n. 186)

**Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 5 agosto 2010:** "Obbligo di comunicazione delle operazioni intercorse con soggetti ubicati in paesi a fiscalità privilegiata" (in G.U. 17 agosto 2010, n. 191)

\*\*\*\*\*

Sono escluse dall'obbligo di comunicazione le operazioni realizzate dal 1° luglio 2010 con Malta, Cipro e Corea del Sud e sono escluse anche le attività con le quali si realizzano operazioni esenti IVA effettuate da soggetti che hanno esercitato l'opzione per la dispensa di adempimenti.

**Provvedimento dell'istituto per la vigilanza sulle assicurazioni private e di interesse collettivo 6 agosto 2010:** "Modifiche ed integrazioni al regolamento n. 28 del 17 febbraio 2009, concernente l'attuazione delle disposizioni in materia di criteri di valutazione degli elementi dell'attivo non destinati a permanere durevolmente nel patrimonio dell'impresa e disposizioni particolari in materia di valutazione a fini di vigilanza dei titoli emessi da entità delle quali sia stata dichiarata l'insolvenza o nei confronti delle quali sia stata avviata una procedura concorsuale. Modifiche ai prospetti dimostrativi del margine di solvibilità rami vita e rami danni" ((in G.U. 24 agosto 2010, n. 197)

**Decreto Legislativo 13 agosto 2010 , n. 141:** "Attuazione della direttiva 2008/48/CE relativa ai contratti di credito ai consumatori, nonché modifiche del titolo VI del testo unico bancario (decreto legislativo n. 385 del 1993) in merito alla disciplina dei soggetti operanti nel settore finanziario, degli agenti in attività finanziaria e dei mediatori creditizi" (in S.O. n. 212 alla G.U. 4 settembre 2010, n. 207).

**RASSEGNA DI DOTTRINA, PRASSI AMMINISTRATIVA, GIURISPRUDENZA**

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

### **Dottrina**

**“Consolidato nazionale – La nuova disciplina dell’accertamento”** di S. CAPOLUPO, ne Il fisco 30/2010, fasc. n. 1, pag. 4821.

L'A. esamina la nuova disciplina dell'accertamento per i soggetti aderenti al consolidato fiscale nazionale, recentemente introdotta dall'art. 35 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, che si applica dal 1° gennaio 2011 con riferimento ai periodi di imposta per i quali a tale data sono ancora aperti i termini per l'accertamento di cui all'art. 43 del DPR n. 600/73. L'intervento legislativo è finalizzato, da un lato, a rendere maggiormente efficiente l'azione dell'Amministrazione finanziaria e, dall'altro, a realizzare una maggiore tutela del diritto di difesa dei contribuenti sottoposti a controllo. Infatti, viene superata la vigente prassi dell'Agenzia delle Entrate (cfr. Circolare n. 60/E del 31 ottobre 2007) secondo cui il procedimento di accertamento è articolato su due distinti livelli, il primo nei confronti della singola società partecipante al consolidato (ivi compresa la consolidante), in relazione ai propri redditi, ed il secondo nei confronti della società consolidante, volto a rideterminare il reddito del consolidato. Conseguenza di tale impostazione era l'emissione di due distinti avvisi di accertamento, l'uno nei confronti della consolidata e l'altro nei confronti della consolidante, che cautelativamente erano notificati ad entrambi i soggetti, cui avrebbe fatto seguito l'instaurazione di distinti contenziosi, riguardati la stessa materia ed i medesimi soggetti. Per effetto della nuova disciplina, l'accertamento nei confronti dei suddetti soggetti è ricondotto ad un unico atto, da notificarsi sia alla consolidata che alla consolidante, con il quale è direttamente determinata la maggiore imposta accertata riferita al reddito complessivo globale e sono irrogate le correlate sanzioni. A maggior tutela del diritto di difesa dei contribuenti, è inoltre stabilito che la consolidata e la consolidante siano litiscorsorti necessari nel contenzioso instaurato a seguito della notifica dell'atto impositivo.

Per effetto della nuova disciplina, la rettifica del reddito del consolidato non comporta più la deduzione automatica delle perdite, costituendo l'utilizzo delle perdite una facoltà che deve essere esercitata dalla consolidante attraverso la presentazione di un apposita istanza all'ufficio competente a rettificare il reddito del consolidato entro il termine di sessanta giorni. Qualora il contribuente si avvalga di tale facoltà i termini per la proposizione del ricorso sono sospesi sia per la consolidante che per la consolidata per sessanta giorni. Ricevuta l'istanza, è fatto obbligo all'Ufficio di determinare la maggiore imposta dovuta, nonché l'importo degli interessi e delle sanzioni e darne comunicazione agli interessati entro i successivi sessanta giorni. L'A. osserva che nulla è disposto qualora il contribuente abbia presentato istanza di accertamento con adesione ai sensi dell'art. 6 del D.Lgs. n. 218/97. Detta norma prevede che, ove il contribuente eserciti tale diritto, operi la sospensione dei termini per un periodo di novanta giorni dalla data di notifica dell'atto. Perseguendo finalità differenti, le due istanze possono coesistere, per cui si pone l'interrogativo se i due termini si sommino, di modo che la sospensione abbia una durata complessiva oppure vadano considerati autonomamente. L'A. ritiene che le due procedure siano autonome sul piano giuridico e la comunicazione con la quale l'ufficio notifica l'esito alla

consolidante e alla consolidata, avendo ad oggetto il debito dovuto a titolo di obbligazione tributaria, determini la decorrenza di un termine nuovo a tutti gli effetti giuridici. (FDA)

\*\*\*\*\*

Per un esame della nuova disciplina dell'accertamento per i soggetti aderenti al consolidato si veda anche la ns. Circolare Informativa n. 3 del 6 luglio 2010.

**“Accertamento del consolidato tra unicità dell’atto e pluralità di soggetti”**, di G. SEPIO e M. BENARDO, in Corr. Trib. 27/2010, pag. 2187.

Il D.L. n. 78/2010 ha rivisitato la disciplina dell'accertamento per i soggetti aderenti al consolidato fiscale introducendo nel DPR n. 600/73 il nuovo art. 40-*bis*. Il principale obiettivo della riforma è quello di superare l'estrema frammentazione di atti e competenze che finora ha caratterizzato i meccanismi accertativi di tale istituto. In particolare, è stata prevista l'emissione di un unico avviso di accertamento da notificare sia alla società consolidata che alla consolidante, che sono litisconsorti necessari nel relativo contenzioso instaurato con l'Amministrazione finanziaria. Secondo gli AA., le soluzioni offerte dal recente intervento legislativo sembrano risolvere solo in parte le incertezze generate dalla disciplina finora vigente. In particolare, il litisconsorzio necessario potrebbe dare luogo ad effetti indesiderati; infatti, l'art. 40-*bis* richiama il litisconsorzio necessario tra consolidante e consolidata senza alcuna precisazione, con il rischio che una interpretazione strettamente letterale della disposizione possa addirittura consentire all'Amministrazione finanziaria di agire, a seguito della chiamata in giudizio, anche nei confronti del coobbligato cui non è stato mai notificato l'avviso di accertamento. Si tratta di una eventualità che dovrebbe essere superata calando l'istituto del litisconsorzio nelle peculiarità del sistema tributario, evitando che l'Amministrazione possa così aggirare i termini decadenziali semplicemente chiamando in causa, quali, litisconsorti necessari, i coobbligati che non hanno mai ricevuto l'atto di accertamento. Ad avviso degli AA., avrebbe potuto essere richiamato, più semplicemente, l'istituto della riunione dei ricorsi, evitando l'insorgere di qualsivoglia equivoco legato ai rapporti tra pluralità di parti nel processo e azione amministrativa; tanto più che, con l'unificazione delle procedure accertative, vi sarà un solo ufficio competente e, quindi, in caso di impugnazione, anche una sola Commissione tributaria chiamata a risolvere la controversia (l'art. 29 del D.Lgs. n. 546/92 consente non solo la riunificazione dei ricorsi presentati di fronte alla medesima sezione, ma anche di quelli pendenti di fronte a sezioni diverse). (FDA)

## Giurisprudenza

### Corte di Cassazione

**Accertamento imposte sui redditi – Accertamento – Interposizione fittizia di persona ed imputazione del reddito – Presenza di attività complessa per occultare l'identità dell'effettivo percettore del reddito – Validità della rettifica fiscale per “abuso di diritto” – Conseguenze.**

**Accertamento imposte sui redditi – Accertamento – Valenza dei documenti dei revisori legali – Hanno forza dimostrativa dei fatti ivi attestati.**

**Accertamento imposte sui redditi – Accertamento – Documenti dei revisori legali – Valenza dimostrativa dei fatti attestati, efficace sino a prova contraria di errore od omissione del revisore – Sussiste.**

Cass., sez. trib. 26 febbraio 2010, n. 4737, in Boll. Trib. 12/2010, pag. 990.

In materia di accertamento delle imposte sui redditi deve ritenersi non opponibile all'Amministrazione finanziaria quel complesso di attività, come ad esempio interposizione di una

società all'estero e l'utilizzo di acronimi per occultare l'identità dell'effettivo percettore del reddito riveniente dai proventi ricevuti da tale società, poste in essere in maniera coordinata e finalizzata all'occultamento del compenso corrisposto al contribuente, di talché l'Ufficio procedente può legittimamente far valere la reale situazione sottesa alla situazione apparente, allo scopo di affermare la fondatezza della pretesa fiscale, in virtù del divieto di abuso del diritto, che si traduce in un principio generale antielusivo che preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio di imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici, giusta i principi costituzionali di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione. In materia di accertamento delle imposte sui redditi deve ritenersi che, ogni volta che la relazione di una società di revisione (iscritta all'Albo e soggetta alla vigilanza della Consob) sia messa a disposizione dell'Ufficio finanziario e del giudice tributario, tali Autorità debbano tenerla in conto, non con il valore di presunzione iuris tantum di veridicità delle scritture, perché manca una norma legislativa che attribuisca tale forza, ma con quello di documento incorporante enunciati sui quali essi si devono pronunciare e che possono essere privati della loro forza dimostrativa dei fatti attestati solo mediante la prova contraria a carico dell'Ufficio stesso, che non può essere fornita attraverso la rilevazione di semplici indizi di non veridicità relativamente alle motivazioni addotte nella relazione di revisione, bensì attraverso la produzione di documenti che siano idonei a dimostrare che nel giudizio di revisione il revisore è incorso in errore o ha realizzato un inadempimento.

#### Commissioni tributarie di merito

#### **Accertamento – Accertamento delle imposte sui redditi – Accertamento parziale – Art. 41 del DPR 29 settembre 1973, n. 600 – Accertamento fondato esclusivamente su elementi presuntivi – Illegittimità.**

Comm. Trib. Prov. di Lecce, sez. II 23 febbraio 2010, ne Il fisco 29/2010, fasc. n. 1, pag. 4679.

In tema di accertamento l'Amministrazione finanziaria dispone di ampie facoltà ben potendo ricorrere a differenti tipologie di metodi accertativi: analitico, sintetico, induttivo. Tale esercizio è governato dal principio di riserva di legge giusta il quale l'adozione dell'uno o dell'altro metodo è soggetta a precise condizioni normative dalle quali non solo l'ufficio non può discostarsi ma che costituiscono parte fondamentale dell'iter della motivazione degli atti impositivi.

\*\*\*\*\*

Con commento di F. GARGANESE.

#### **AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI**

#### Dottrina

**“Soluzioni alle problematiche relative all'imposta sostitutiva sui finanziamenti”** di L. ROSSI e M. AMPOLILLA, in Corr. Trib. 26/2010, pag. 2096.

Dopo aver illustrato brevemente i dubbi sollevati da due recenti pronunce, una giurisprudenziale della Commissione tributaria regionale della Lombardia, l'altra di prassi, della Direzione regionale delle entrate in Lombardia che attengono, rispettivamente, all'ambito di applicazione territoriale del tributo e al suo presupposto oggettivo, gli AA. si soffermano sul trattamento fiscale dei prestiti

obbligazionari, evidenziando come in quest'ultimo caso dovrebbe essere esclusa qualsiasi forma di imposizione indiretta, un ossequio ai principi comunitari di riferimento.

Partendo dall'esame di un caso concreto-contratto di finanziamento con un istituto di credito italiano avente durata superiore a 18 mesi, redatto all'estero, in cui entrambi i contraenti (banca e soggetto finanziato) sono residenti in Italia – la Direzione regionale delle Entrate ha affermato che detta condotta configura una prassi elusiva degli obblighi di cui all'art. 15 DPR 601/73.

Gli AA. sottolineano la contraddittorietà della pronuncia con una precedente del Ministero nella quale si sosteneva che alle operazioni di finanziamento poste in essere dagli istituti di credito fuori dal territorio nazionale non si dovesse applicare il regime dell'imposta sostitutiva, ma quella in vigore nello Stato estero.

L'orientamento del Ministero viene condiviso anche dagli AA. in quanto, ai fini della determinazione dei requisiti richiesti per l'applicazione dell'imposta sostitutiva, non assume alcuna rilevanza il luogo di residenza delle parti del contratto, ma semmai il luogo di formazione dell'atto.

L'altra pronuncia della Commissione regionale della Lombardia affronta il tema dell'applicazione del regime sostitutivo ai finanziamenti a medio lungo termine erogati per estinguere debiti pregressi a breve.

In particolare, con riferimento ad una operazione di acquisizione in cui il finanziamento a breve acceso dal veicolo per procedere all'acquisto della partecipazione nella società target viene successivamente sostituito da un finanziamento a medio-lungo termine e le clausole di quest'ultimo prevedono in via espressa che tale finanziamento venga utilizzato per estinguere le passività già esistenti, la CTR Lombardia ha negato l'applicazione dell'imposta sostitutiva sul presupposto che la suddetta operazione non rientrerebbe nella nozione di finanziamento quale si desume tenuto conto della finalità della norma agevolativa.

In pratica i giudici assimilano nei fatti l'operazione ad una semplice modifica dei termini di pagamento del finanziamento preesistente, ovvero ad una dilazione di pagamento.

Anche in questo caso gli AA. non concordano con le conclusioni della CTR Lombardia ritenendo che questa abbia frainteso lo scopo dell'agevolazione, restringendone oltremodo il campo di applicazione e tradendo la reale finalità dell'imposta sostitutiva, che dovrebbe essere quella di agevolare l'accesso al credito a medio lungo termine, indipendentemente dalla destinazione concreta delle somme mutate.

Nell'ultima parte dello scritto viene affrontato il tema dell'imposizione indiretta sui prestiti obbligazionari.

Si ritiene che, quand'anche in relazione al contratto stipulato tra l'emittente e le banche prime acquirenti dei titoli obbligazionari si ritenessero verificati i presupposti oggettivi e soggettivi per l'assoggettamento all'imposta sostitutiva, le suddette operazioni dovrebbero essere comunque escluse da qualsiasi imposizione indiretta, e ciò indipendentemente dal luogo in cui tale contratto è concluso e dalla nazionalità della banca, alla luce del disposto della direttiva 2008/7/CE concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali, che impone agli Stati membri di non assoggettare ad alcuna imposizione indiretta i prestiti, contratti sotto forma di emissione di obbligazioni o di altri titoli negoziabili, quale che sia il loro emittente, e tutte le formalità ad essi relative. (EM)

## **AMNISTIA E CONDONO**

### **Giurisprudenza**

#### **Corte di Cassazione**

**Condono – Definizione dei tributi – Liti pendenti – Processo verbale di constatazione – Mancata notifica dell'avviso di accertamento o di invito a comparire – Art. 15, L. n. 289 del**

**2002 – Interessi e sanzioni amministrative – Inapplicabilità – Insufficiente versamento dell’acconto IRAP – Rilievo escluso dal processo verbale di constatazione – Irrilevanza – Condono – Applicabilità.**

Cass., sez. trib. 30 giugno 2010, n. 15452, in Giur. Imp. 4/2010 *on line*.

L’art. 15 della L. n. 289 del 2002, dispone che i processi verbali di constatazione relativamente ai quali, alla data di entrata in vigore della presente legge, non è stato notificato avviso di accertamento ovvero ricevuto invito al contraddittorio, possono essere definiti secondo le modalità previste dal presente articolo, senza applicazione di interessi e sanzioni.

Conseguentemente, stante la generica previsione della norma, la sanzione relativa all’insufficiente versamento dell’acconto IRAP ben può essere compresa nella previsione agevolativa ancorché estranea al contenuto del p.v.c.

\*\*\*\*\*

Con nota di commento di N. PENNELLA.

**CONTENZIOSO TRIBUTARIO**

**Giurisprudenza**

Corte di Cassazione

**Contenzioso tributario – Autotutela – Diniego – Impugnabilità – Non sussiste.**

Cass., sez. trib. 30 giugno 2010, n. 15451, ne Il fisco 29/2010, fasc. n. 1, pag. 4671.

Alla giurisdizione tributaria è devoluta la controversia in materia di diniego di autotutela da parte dell’Amministrazione finanziaria. Tuttavia il sindacato del giudice è circoscritto non solo all’obbligazione tributaria ma anche all’esame sull’ortodossia dell’esercizio del potere discrezionale nei soli termini in cui il potere amministrativo è suscettibile di controllo giurisdizionale giusta il disposto dell’art. 4 della L. 20 marzo 1865, n. 2248, Allegato E. Ciò in quanto il potere di autotutela non è in alcun modo sostitutivo dei rimedi giurisdizionali ordinari non esperiti.

\*\*\*\*\*

Con commento di P. TURIS.

**CONTENZIOSO TRIBUTARIO (Commissioni tributarie)**

**Giurisprudenza**

Corte di Cassazione

**Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Processo tributario – Atti impugnabili – Pendenza del giudizio – Potere di autotutela – Esercizio – Ammissibilità – Fattispecie – Accertamento sintetico – Pretesa tributaria – Rinuncia in udienza – DPR n. 600 del 1973, art. 38 – L. n. 298 del 2002, art. 16.**

Cass., sez. trib. 15 febbraio 2010, n. 3519, in  Rass. Trib. 3/2010, pag. 821.

L’ordinaria indisponibilità dell’obbligazione tributaria non osta alla circostanza che l’Amministrazione finanziaria – esercitando il proprio potere di annullamento in autotutela, ovvero

rinunciando o desistendo al giudizio, - riconosca con valutazione *ex post* la totale o parziale illegittimità dell'atto impositivo notificato al contribuente e da questi impugnato.

\*\*\*\*\*

Con nota di F. PEDDIS, "Le rinunce processuali e il riconoscimento dell'infondatezza della pretesa da parte dell'Amministrazione finanziaria".

### **Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Processo tributario – Ricorso cumulativo – Pluralità di sentenze – Periodi d'imposta differenti – Ammissibilità – Condizioni.**

Cass., sez. trib. 30 giugno 2010, n. 15582, ne Il fisco 29/2010, fasc. n. 1, pag. 4676.

Il ricorso cumulativo contro una pluralità di sentenze emesse in materia tributaria, anche se formalmente distinte perché relative a differenti annualità, è ammissibile quando la soluzione, per tutte le sentenze, dipenda da identiche questioni di diritto comuni a tutte le cause, in modo da dar vita ad un giudicato rilevabile d'ufficio in tutte le controversie relative al medesimo rapporto d'imposta.

\*\*\*\*\*

Con commento di P. TURIS.

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

#### Dottrina

**"Regime tributario del lavoratore italiano distaccato negli USA"** di A. COSTA, in Boll. Trib. 14/2010, pag. 1115.

Nel presente articolo sono state individuate dapprima le caratteristiche proprie del distacco transnazionale del lavoro dipendente, e, successivamente, sono stati verificati taluni adempimenti da rispettare prima che l'assegnazione estera abbia inizio, quali gli accordi tra la società distaccante e il lavoratore e tra le società interessate dall'assegnazione, la richiesta dell'autorizzazione al distacco negli Stati Uniti d'America rilasciata dal Ministero del lavoro, la richiesta del modello di copertura assicurativa in Italia IT/USA 4, l'iscrizione all'AIRE, gli obblighi di comunicazione del distacco agli enti competenti da parte del datore di lavoro e le relative annotazioni sui libri obbligatori del lavoro e la richiesta del visto per entrare legittimamente negli Stati Uniti d'America. Sono stati quindi approfonditi i principi di tassazione dei redditi percepiti dal lavoratore italiano distaccato all'estero alla luce della normativa italiana, statunitense e delle disposizioni della Convenzione contro le doppie imposizioni. L'analisi ha evidenziato come il rispetto degli adempimenti richiesti da norme, non direttamente riconducibili al diritto tributario, possa avere influenza anche sul regime fiscale applicabile al dipendente assegnato all'estero. E' il caso della mancata iscrizione all'AIRE, o il mancato trasferimento della propria famiglia all'estero, che comportano la qualificazione del dipendente come residente fiscale in Italia, ancorché lo stesso trascorra l'intero anno negli Stati Uniti d'America.

In conclusione, nel definire il regime fiscale applicabile al lavoratore italiano distaccato negli Stati Uniti d'America, il datore di lavoro è chiamato a verificare attentamente gli adempimenti e le disposizioni previste dalla normativa domestica, estera e convenzionale, prima di procedere all'eventuale sospensione delle ritenute sui compensi percepiti all'estero, ovvero di adottare determinati regimi di tassazione agevolati. In particolare, qualora il dipendente sia qualificabile come non residente fiscale, il regime fiscale è agevolato ed è possibile sospendere legittimamente le ritenute in Italia in presenza di idonea documentazione, costituita dal *Service Agreement*, dalla *Letter of Understanding*, dall'autorizzazione al distacco del Ministero del lavoro, dell'iscrizione all'AIRE, sia del lavoratore, che della propria famiglia, del rilascio di una dichiarazione in cui il

lavoratore attesti di aver trasferito il centro dei propri interessi all'estero, salvo procedere a un conguaglio, laddove le condizioni di esenzione dovessero variare. Inoltre, il datore di lavoro può, sotto la propria responsabilità, sospendere le ritenute fiscali, qualora ritenga applicabili le specifiche disposizioni convenzionali, ma, in caso di ispezione, deve essere in grado di poter presentare l'idonea documentazione. Viceversa, qualora il dipendente distaccato sia qualificato come residente fiscale in Italia, la gestione del lavoratore è più complicata e il datore di lavoro è chiamato a valutare, tra l'altro, le modalità di tassazione in Italia dei compensi maturati in corso di assegnazione, sulla base delle retribuzioni convenzionali, o effettive, a verificare le condizioni per la fruizione del credito d'imposta per le imposte versate definitivamente all'estero e a risolvere i numerosi interrogativi in merito all'imponibilità delle somme erogate a titolo di TFR maturato fuori dai confini nazionali in costanza di assegnazione, qualora si rendano applicabili le retribuzioni convenzionali. (CLP)

**“La nuova disciplina delle CFC”**, di S. GARUFI, in Rass. Trib. 3/2010, pag. 619

Il D.L. 26 giugno 2009, n. 78 entrato in vigore il 1° luglio e convertito dalla Legge n. 102 del 3 agosto ha inasprito la *Controlled Foreign Companies Legislation* di cui agli artt. 167 e 168 del TUIR, estendendo l'ambito territoriale di applicazione anche a strutture localizzate in giurisdizioni elencate nella *black list* e limitando la portata dell'esimente dell'art. 167, comma 5, lett. a).

Il fine delle citate disposizioni è quello di contrastare il fenomeno della produzione dei redditi in Paesi a fiscalità privilegiata correlato al differimento dell'imposta per mezzo del mancato rimpatrio dei dividendi. Ciò mediante l'imputazione e tassazione per trasparenza, al soggetto controllante residente, dei redditi prodotti dalla controllata localizzata in un paradiso fiscale.

La novella sembra trasporre in Italia alcuni modelli di *CFC legislation* esistenti in ordinamenti di altri Stati comunitari introducendo un nuovo sistema con caratteri ibridi in cui le *CFC rules*, da un lato, si basano sul cd. *jurisdictional approach*, nel senso che si applicano a tutto il reddito prodotto all'interno di giurisdizioni incluse in *black o grey lists*; dall'altro, presentano i caratteri tipici del cd. *transactional approach* che dà rilievo alla natura del reddito confluito all'interno dell'ente non residente, e che viene individuato in termini di cd. *passive income*, trascurando il livello di imposizione o l'esistenza di un regime fiscale privilegiato.

Tale nuovo sistema prevede – in attesa dell'emanazione della *white list* che individuerà i Paesi comunque esclusi dalla CFC – che la legislazione in argomento si applichi sempre nei confronti dei Paesi *black listed* e in quelli non *black listed* se il livello di imposizione si attesta sotto la soglia di più della metà di quello che sarebbe stato in Italia, ed a condizione che i proventi conseguiti siano in prevalenza costituiti da *passive income*.

Il decreto, però, non specifica alcuni aspetti importanti quali il momento preciso in cui verificare il requisito concernente la composizione reddituale della cfc (utile per accertare l'eventuale prevalenza del *passive income*), i criteri con cui misurare tale eventuale prevalenza o se i proventi vadano considerati tenendo conto dei costi di produzione o al lordo.

Secondo le nuove disposizioni i redditi di una cfc sarebbero ricondotti a tassazione in Italia in determinati periodi di imposta a seconda della tipologia del reddito prodotto e che dovrebbe essere verificato dalla stessa cfc al termine del periodo di imposta.

La nuova norma, come detto, prevede che la tassazione per trasparenza presuppone un carico fiscale complessivo della cfc inferiore del 50% a quello che sarebbe stato applicato in Italia, e tale soglia deve essere determinata con riferimento all'ammontare effettivo di imposte pagate nello Stato di stabilimento.

E' auspicabile che nella determinazione si possa tener conto delle imposte prelevate in relazione a stabili organizzazioni situate in Stati terzi e delle ritenute in uscita ivi eventualmente subite.

Il Decreto ha introdotto altresì una clausola di salvaguardia che consente di evitare l'imputazione e la tassazione dei redditi esteri per trasparenza. Infatti, al contribuente residente è consentito dimostrare, in sede di interpello preventivo, che “l'insediamento all'estero non rappresenta una costruzione artificiosa volta a conseguire un indebito vantaggio fiscale”.

Si tratta di una esimente di tipo soggettivo e rappresenta una clausola di salvaguardia "speciale" che dovrebbe precludere al contribuente la possibilità di avvalersi delle altre due "ordinarie" di cui al comma 5 dell'art. 167 Tuir che trovano invece applicazione per i Paesi *black listed*.

L'A. si intrattiene sulla nozione di "costruzione artificiosa" richiamando anche la legislazione francese in cui esiste una esimente analoga.

Ritiene, inoltre, che anche in assenza di struttura minima, l'esimente debba operare quando il reddito confluito all'interno della giurisdizione a fiscalità privilegiata non benefici di alcun trattamento fiscale di favore.

Dal tenore dell'esimente sembrerebbe altresì che i contribuenti saranno obbligati a richiedere in ogni caso un interpello preventivo all'inizio del periodo di imposta e a dimostrare la sola sussistenza della condizione soggettiva. Nel caso in cui la cfc fosse considerata artificiosa sarà allora possibile evitare l'operatività delle cfc rules agendo sulla composizione reddituale dell'entità straniera.

Con riguardo, poi, all'esimente del comma 5 dell'art. 167 Tuir, il Decreto introduce l'ulteriore condizione che l'attività industriale o commerciale venga svolta dalla cfc, in via principale, nel mercato dello Stato o del territorio di stabilimento della società o ente non residente. Per le attività bancarie, finanziarie e assicurative, detta condizione si considera soddisfatta se la maggior parte di fonti, impieghi e ricavi origini nello Stato di stabilimento.

Il legislatore ha, però, omesso la definizione di mercato da prendere in considerazione e questo rischia di penalizzare, nel caso di un'interpretazione restrittiva di mercato limitato ai confini territoriali dello Stato considerato, la competitività delle multinazionali italiane che si espandono all'estero per motivi non fiscali.

Nel caso in cui l'Agenzia delle Entrate dovesse interpretare in maniera troppo restrittiva il nuovo requisito il contribuente potrebbe chiedere l'annullamento dell'atto amministrativo per violazione di legge e per la sua illegittimità comunitaria.

Secondo il Decreto, l'esimente dello svolgimento di una effettiva attività commerciale o industriale non trova applicazione (operando come presunzione assoluta) se più del 50 % dei proventi della CFC deriva dalla gestione, detenzione o investimento in titoli, partecipazioni, crediti o altre attività immateriali relativi alla proprietà industriale, letteraria o artistica, nonché dalla prestazione di servizi infra-gruppo inclusi quelli finanziari. In tali casi la disapplicazione della CFC potrebbe essere richiesta unicamente in base all'esimente di cui all'art. 167, comma 5, lett. b), ossia che non c'è la delocalizzazione di redditi in Stati o territori a fiscalità privilegiata. (EF)

\*\*\*\*\*

Successivamente alla pubblicazione di questo articolo l' Agenzia delle Entrate si è pronunciata sulla trattazione delle istanze di interpello, con Circ. n. 32/E del 14 giugno 2010, fornendo alcune precisazioni.

Ha ricordato, infatti, che attraverso l'istanza di interpello CFC il soggetto residente è tenuto a dimostrare preventivamente, fornendo le informazioni necessarie ed allegando idonea documentazione, la sussistenza dei presupposti al fine di ottenere la disapplicazione della normativa sulle imprese estere partecipate, relativamente a ciascuna controllata estera.

**"Il nuovo modello convenzionale di credito per imposte estere nel protocollo con Cipro"** di M. GUSMEROLI, in Boll. Trib. 13/2010, pag. 1024.

Nel nuovo modello di protocollo fra l'Italia e Cipro sono presenti significative variazioni testuali rispetto sia alla formulazione finora seguita nei trattati italiani, sia al modello OCSE.

L'A. ha ragione di ritenere che alcune fra queste non esauriranno nello stesso la propria funzione, ma saranno invece l'avanguardia di una formulazione che, con buona probabilità, interesserà d'ora in poi tutti i nuovi trattati italiani.

Le novità più significative riguardano il terzo articolo (che sostituisce l'art. 23) disciplinante i metodi di eliminazione della doppia imposizione.

L'art. 23 attualmente vigente prevede il credito di imposta figurativo che nel nuovo protocollo risulta abrogato. Ma l'aspetto senza dubbio più interessante è rappresentato da due ulteriori disposizioni rispettivamente concernenti l'importo del credito per imposte estere in caso di concorso parziale

del reddito estero alla formazione del reddito complessivo; e la spettanza del credito per imposte estere in caso di ritenuta o imposta sostitutiva in Italia.

La prima è sostanzialmente identica a quella vigente, con l'eccezione del terzo periodo: "l'imposta pagata in Cipro per la quale spetta la detrazione è solo l'ammontare pro rata corrispondente alla parte del reddito estero che concorre alla formazione del reddito complessivo".

La modifica del testo convenzionale si rivela finalizzata alla conciliazione del trattato con l'art. 165, comma 10 TUIR, ritenuto da autorevole dottrina incompatibile con il precedente disposto convenzionale il quale prevedeva che la misura della detrazione non potesse eccedere la quota di imposta italiana attribuibile al reddito estero (nella proporzione in cui lo stesso concorre alla formazione del reddito complessivo).

L'A. è del parere che questa nuova disposizione – che statuisce che l'imposta pagata all'estero per la quale spetta la deduzione è solo l'ammontare pro rata corrispondente alla parte del reddito estero che concorre alla formazione del reddito complessivo – non potrà rimanere isolata, ma verrà adottata anche in altre Convenzioni con la conseguenza che da ora in poi risulterà difficile sostenere l'incompatibilità del citato art. 165 con le norme Convenzionali.

Anche la seconda disposizione rappresenta un'assoluta novità nel panorama delle Convenzioni stipulate dall'Italia: consente la possibilità di negare il credito per imposte estere non solo quando l'elemento di reddito venga assoggettato in Italia ad imposizione mediante ritenuta a titolo di imposta, o imposta sostitutiva su richiesta del beneficiario di detto reddito in base alla legislazione italiana, ma anche ove la tassazione sostitutiva italiana sia l'unico regime possibile.

Il quarto articolo del protocollo (che sostituisce l'art. 26) disciplina lo scambio di informazioni ed ha una formulazione decisamente più ampia di quella previgente.

L'articolo si conclude con le considerazioni dell'A. su quanto il protocollo avrebbe potuto fare ma non ha fatto. (EM)

**"Il *transfer pricing* internazionale. Stato dell'arte e novità recate dalla Manovra correttiva", di E. LO PRESTI VENTURA, ne Il fisco 29/2010, fasc. n. 1, pag.4659.**

In Italia, nell'ultimo anno si è assistito ad un irrigidimento delle normative antielusive volto a disincentivare i rapporti con i "paradisi fiscali" e ad allinearsi alle posizioni più intransigenti emerse a livello internazionale. Emblematici a tal proposito risultano gli interventi in materia di Cfc oltre che l'inasprimento delle sanzioni per talune violazioni in tema di monitoraggio.

In questo scenario, maggiore attenzione è stata dedicata anche al "*transfer pricing*", tema di crescente rilevanza sia per il contribuente che per l'Amministrazione finanziaria stante l'ormai inarrestabile processo di internazionalizzazione degli operatori economici.

Il prezzo di trasferimento, ovvero il corrispettivo fissato per una transazione avente ad oggetto beni o servizi, intervenuta tra entità giuridicamente distinte e residenti in stati diversi, ma parti del medesimo soggetto economico, è un fenomeno di politica aziendale caratterizzato da importanti risvolti giuridico-privatistici e da implicazioni fiscali.

Basti pensare alle distorsioni che possono subire i terzi o le minoranze a causa di politiche di prezzo imposte dall'alto e prive di consistenza economica, almeno nella prospettiva di chi le subisce, o, in prospettiva fiscale, al rischio che il gruppo attui delle alterazioni artificiali ai prezzi, al solo fine di realizzare uno spostamento di base imponibile nel paese a miglior fiscalità.

Se l'Italia sul tema si è da sempre affidata ad un impianto normativo datato, l'Ocse ha elaborato nel corso degli ultimi decenni una lunga serie di rapporti, conclusasi con le *Transfer pricing guidelines* del 1995-1996, e, dal canto suo, l'Unione Europea ha approvato un "codice di condotta" in materia di documentazione dei prezzi di trasferimento per le imprese associate comunitarie.

Il fenomeno – il cui fondamento, come è noto, è dato dall'apprezzamento del "valore normale" della transazione – presenta molti risvolti problematici, primo tra tutti quello della correlazione tra i diversi metodi di determinazione dei prezzi di trasferimento nell'ambito di applicazione di differenti tributi (ad esempio tra imposte sui redditi e dazi doganali).

Altro elemento emblematico della complessità del fenomeno del *transfer pricing* è caratterizzato dal problema che si riscontra ogniqualevolta si è di fronte ad un incremento del reddito del soggetto

residente, operato da uno dei due sistemi impositivi interessati dalla transazione, a fronte del quale dovrebbe specularmente essere accordata una corrispondente variazione di segno opposto alla base imponibile della controparte nell'altro Stato (il c.d. "*correlative adjustment*"), per evitare così il problema di duplice imposizione dello stesso presupposto, che si innescherebbe altresì in presenza di interventi meramente unilaterali.

Tale clausola di *correlative adjustment* – contemplata nell'art. 9, comma 2, del Modello Ocse contro le doppie imposizioni – non viene contemplata nei Trattati stipulati dall'Italia così che la soluzione rimane affidata alle assai meno vincolanti procedure amichevoli.

Ma in realtà il fulcro del fenomeno dei prezzi di trasferimento va individuato nella predisposizione da parte del gruppo di una documentazione idonea a dimostrare il rispetto del principio del "valore normale" dei prezzi di trasferimento.

Sia l'OCSE (cfr. capitolo quinto delle *Transfer Pricing Guidelines*) che l'Unione Europea (Codice di condotta approvato con risoluzione n. 2006/C176/01 del 27 giugno 2006) hanno fornito agli Stati e ai contribuenti dettagliate indicazioni circa il tipo di informazioni e di documentazione adottabile dal gruppo per la determinazione dei "congrui" prezzi di trasferimento.

L'Italia è stata sino ad oggi una delle poche giurisdizioni comunitarie prive di indicazioni sul tema della documentazione da produrre. Data però la crescente necessità di adeguarsi alle direttive Ocse, il Governo, con l'art. 26 del D.L. n. 78/2010, ha previsto l'inserimento del nuovo comma 2-ter, all'art. 1 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

La nuova norma prevede l'inapplicabilità della sanzione per infedele dichiarazione in caso di rettifica dei prezzi praticati in seno ad un gruppo internazionale, a condizione che il contribuente rispetti specifici obblighi documentali e di comunicazione all'Amministrazione. Dispone, altresì, che con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate – da emanarsi entro 60 giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione – venga individuato il corredo documentale richiesto dalla norma.

La procedura delineata dal Governo prevede che i soggetti interessati dovranno non solo fornire la documentazione richiesta nel corso dell'accesso, ispezione, verifica o altra attività istruttoria, ma dovranno anche inviare, preventivamente, un'apposita comunicazione all'Amministrazione secondo le modalità e nei termini che verranno indicati nel provvedimento del Direttore dell'Agenzia.

Inoltre, è bene sottolineare che l'informativa dovrà essere resa anche in relazione ai periodi d'imposta anteriori a quello in corso alla data di entrata in vigore del D.L. n. 78/2010, entro 90 giorni dalla pubblicazione del provvedimento citato.

L'autore non comprende e non condivide l'urgenza con la quale si intende adottare il corredo probatorio suddetto, principalmente perché pone le imprese di piccole dimensioni nella difficoltà di dover gestire in tempi troppo brevi una istruttoria così complessa. Suggestisce, pertanto, di adottare per tali soggetti procedure semplificate, soprattutto per quel che concerne il pregresso.

Inoltre, ipotizza che, a seguito dell'emanazione del Decreto attuativo, non sarà più configurabile il reato di dichiarazione infedele, ex art. 4 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, data l'inconciliabilità tra la comunicazione dei prezzi di trasferimento infragruppo resa all'Erario e la presenza del dolo specifico di evasione prescritto dalla norma penale. Peraltro, sottolinea l'opportunità di un intervento del Legislatore che, nel confermare tale indirizzo interpretativo, ampli la portata dell'art. 7 del D.Lgs. n. 74/2000. (EF)

## Giurisprudenza

### Commissioni tributarie di merito

**Imposte e tasse – Convenzioni internazionali – Regno Unito – Rimborso del credito d'imposta – Art. 10 della Convenzione Italia-Regno Unito contro le doppie imposizioni – Pagamento di dividendi da parte di società italiane a una compagnia di assicurazione**

**inglese, con riferimento a un fondo pensione istituito quale patrimonio separato al suo interno – Rimborso del credito d'imposta sui dividendi – Non compete.**

Comm. Trib. prov. di Pescara, sez. I, 2 aprile 2009, n. 111, in boll. Trib. 11/2010, pag. 892.

Sulla base del principio che fa divieto della doppia imposizione, non compete alcun rimborso dei crediti d'imposta derivanti dai dividendi distribuiti da società italiane ad una società inglese, ove quest'ultima non abbia fornito la prova di aver pagato le imposte su tali dividendi nel Regno Unito, non essendo a tal fine sufficiente la mera dimostrazione dell'inclusione di tali dividendi nel conto economico e del pagamento delle imposte sui redditi dell'esercizio, ma essendo invece necessario provare che la componente reddituale costituita dai dividendi sia stata essa soggetta ad imposta il che non può ipotizzarsi qualora sia stato imputato non a una compagnia di assicurazione inglese per conto proprio, bensì a un fondo pensione istituito al suo interno quale patrimonio separato.

## IRES

### Dottrina

**“Gli effetti della Manovra 2010 sui fondi immobiliari”** di P. ANELLO e R. SALVATI, in Corr. Trib. 27/2010, pag. 2201.

Si segnala l'articolo, ancorché superato per la disciplina fiscale dalle modifiche apportate in sede di conversione del decreto, l'analisi della nuova definizione di “fondo comune d'investimento”. (CLP)

**“Cessione di partecipazioni previa scissione, elusività e spirito del sistema”** di L. BARBONE e R. LUPI, in Dial. Trib. 3/2010, pag. 334.

Il tradizionale atteggiamento negativo dell'Amministrazione finanziaria nei confronti della prassi della scissione/cessione, ispirato dai pareri negativi emanati dal Comitato per l'interpello antielusivo, è maturato prevalentemente con la finalità di scoraggiare arbitraggi tra regimi fiscali diversi, come quello d'impresa e quello sostitutivo sulle plusvalenze delle persone fisiche, nell'ambito di cessioni di singoli cespiti, soprattutto immobili.

Detto atteggiamento, se sostenuto ad oltranza, provoca un'ingiustificata disparità di trattamento con situazioni sostanzialmente simili ma formalmente estranee alle fattispecie «condannate» dal Comitato. In particolare, esso è inapplicabile alle ipotesi in cui la scissione/cessione abbia ad oggetto rami d'azienda ovvero, pur avendo ad oggetto singoli beni, avvenga nell'ambito del medesimo regime d'impresa, in quanto i soci della società scissa non sono persone fisiche ma altre società commerciali (in genere facenti parte del medesimo gruppo), che non possono beneficiare della *pex* sulla cessione delle partecipazioni, visto l'oggetto delle società cedute. Nelle suddette ipotesi, infatti, non si determinerebbe alcuna forma di «arbitraggio» tra aliquote diverse. (PT)

**“Compravendita di azienda vs conferimento e successiva cessione della partecipazione”** di R. DOLCE, ne Il fisco 27/2010, fasc. n. 1, pag. 4262.

Quello in oggetto costituisce il primo di due contributi dell'Autore, finalizzati a compiere una analisi dei costi e benefici di carattere tributario scaturenti dal trasferimento di azienda mediante compravendita (il cui regime fiscale viene esaminato nell'articolo in commento) ovvero conferimento e successiva cessione della partecipazione (per la cui disamina si rinvia al successivo numero della rivista).

Con particolare riguardo al regime fiscale della compravendita di azienda, di cui viene compiuta una esaustiva ricognizione, si fa in particolare osservare che:

- in caso di cedente che applichi i principi IAS/IFRS, laddove a fronte dell'azienda ceduta, la società cedente abbia iscritto nel proprio bilancio un avviamento (per avere acquisito tale azienda da altri), e una quota di esso sia imputata a conto economico in dipendenza della cessione in base alla corretta applicazione dei principi contabili internazionali, tale imputazione dovrebbe rilevare anche ai fini fiscali. Ciò, diversamente da quanto desumibile dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 8/E del 2010, sul presupposto che la cancellazione parziale dell'avviamento è conseguenza di un evento realizzativo dal punto di vista economico-aziendalistico (il trasferimento d'azienda a terzi), e non di una mera valutazione interna del cedente, come invece accade con l'*impairment test* (che, come noto, non produce di per sé effetti fiscali);
- qualora la cessione avvenga tra soggetti *under common control* e sia contabilizzata in continuità di valori (in tale ipotesi la differenza tra prezzo di compravendita e valore contabile degli *asset* costituenti l'azienda trasferita è specularmente rilevata nei patrimoni netti di cedente e cessionario), rileverebbe comunque ai fini IRES in base al prezzo di compravendita, in applicazione degli artt. 83 e 109, comma 4, del TUIR e secondo quanto confermato dall'art. 2, comma 2, del D.M. 1° aprile 2009, n. 48 (cd. Regolamento IAS);
- ai fini delle imposte indirette, e in particolare dell'imposta di registro, da applicarsi alla cessione di azienda in base al "valore venale in comune commercio", posto che tale valore è suscettibile di accertamento e rettifica da parte dell'ufficio, particolari cautele dovranno essere adottate, al fine di prevenire possibili contestazioni, qualora il valore delle attività dell'azienda (o ramo aziendale), escluso l'avviamento, sia inferiore a quello delle passività (ipotizzando comunque che le attività, incluso l'avviamento, superino le passività). Ciò sia avuto riguardo alla sostenibilità del complesso ceduto come azienda (sotto tale profilo risulta indicativo il principio di autonomia funzionale espresso dalla Corte di Giustizia UE nella sentenza del 15 gennaio 2002, causa C-43/00 ai fini della definizione della nozione di "ramo di attività") sia alla effettiva inerenza all'azienda delle passività eccedenti ad essa attribuite. (PT)

**“Quale sorte per l'avviamento iscritto dal cedente su un'azienda oggetto di conferimento <<neutrale>>? Di F. GALLIO, F. BADIOLI, D. STEVANATO e R. LUPI, in Dial. Trib. 3/2010, pag. 340.**

Secondo la Circolare n. 8/E del 2010 dell'Agenzia delle Entrate, un avviamento già iscritto presso chi conferisce un'azienda «in neutralità» non può essere trasferito alla conferitaria; analogamente non può essere utilizzato, vista la neutralità del conferimento, per calcolare il reddito del conferente nel periodo in cui avviene la cessione, come avverrebbe secondo le ordinarie regole «realizzative». L'Agenzia ne deduce pertanto che l'avviamento deve continuare ad essere ammortizzato fiscalmente dal conferente, anche quando si tratti di un «elemento immateriale» afferente il ramo conferito, mentre il soggetto conferitario, qualora proceda a iscrivere *ex novo* una posta a titolo di avviamento, può optare per uno dei regimi di imposta sostitutiva previsti dall'ordinamento ed ottenere il relativo riconoscimento fiscale.

La tesi dell'Amministrazione suscita notevoli perplessità, soprattutto nella parte in cui afferma che l'avviamento non può essere oggetto di trasferimento, ma deve essere dismesso dal compendio aziendale di riferimento; e ciò, peraltro, a causa della sua presunta perdita di valore, la quale deriverebbe *sic et simpliciter* dal trasferimento del ramo d'azienda cui inerisce, quale conseguenza di un processo di natura valutativa del tutto simile al test di *impairment* previsto dallo IAS 36, i cui effetti sono senza dubbio fiscalmente irrilevanti. Essa, peraltro, appare in contrasto sia con le disposizioni che disciplinano i conferimenti aziendali in regime di neutralità sia con altri chiarimenti forniti dall'Agenzia in precedenti provvedimenti nonché in quello in commento. Il riferimento è, in particolare: i) al comma 1 dell'art. 176 del TUIR, che prevede che il soggetto conferitario subentri

nella posizione di quello conferente in ordine agli elementi dell'attivo e del passivo dell'azienda conferita; dato che l'avviamento viene considerato un'attività immateriale, il cui trattamento fiscale è disciplinato dall'art. 103 del TUIR, rubricato «ammortamento dei beni immateriali», ne consegue che il soggetto conferitario può ereditare il valore fiscale anche di questo bene, naturalmente nel caso in cui lo stesso venga trasferito con l'azienda; ii) alla Circolare n. 28/E del 2009, ove, a commento della decorrenza degli effetti fiscali del regime di affrancamento, si contempla la possibilità che la società avente causa presenti, con riferimento al medesimo elemento patrimoniale (avviamento o marchio di impresa), un valore fiscalmente riconosciuto «misto», in parte ereditato dal dante causa (soggetto conferente); iii) alla stessa Circolare n. 8/E del 2010, par. 3.2., che espressamente prevede che, qualora con un'operazione straordinaria neutrale, qual è il conferimento di azienda, venga trasferito l'avviamento, il ricevente debba continuare l'ammortamento sul precedente valore secondo i criteri utilizzati ante operazione.

In base alle considerazioni sopra espresse, la tesi sostenuta nella Circolare n. 8/E appare condivisibile solamente nel caso in cui l'operazione di conferimento provochi effettivamente un mancato trasferimento dell'avviamento. Si auspica, pertanto, che le posizioni ivi espresse siano limitate alla specifica operazione esaminata e non abbiano valenza generale. In caso contrario, infatti, ci sarebbe il rischio che tutte le operazioni effettuate fino ad ora con trasferimento dell'avviamento possano essere sconosciute dagli organi verificatori.

A commento dei contributi degli altri Autori, R. Lupi ritiene ragionevole la tesi sostenuta dall'Agenzia delle Entrate, secondo cui l'avviamento iscritto presso il conferente sparisce per effetto del conferimento, sul presupposto che l'avviamento costituisca un "costo pluriennale" e non un "bene immateriale" dotato di un suo valore intrinseco e di una sua negoziabilità. Conclude tuttavia nel senso suo trasferimento "fiscale" al conferitario, quale conseguenza del principio tributario di neutralità dei conferimenti aziendali. (PT)

**“L’esterovestizione societaria. Caratteristiche distintive del fenomeno e riflessi penali-tributari”** di M. GRAZIOLI e M. THIONE, ne Il fisco 31/2010, fasc. n. 1, pag. 4994.

L'evasione fiscale internazionale può assumere varie forme, tra le quali riveste un ruolo rilevante l'esterovestizione societaria, ovvero la dissociazione fra residenza formale e residenza sostanziale attuata al fine di beneficiare di un regime fiscale più vantaggioso rispetto a quello del Paese di effettiva appartenenza.

Nell'ambito della normativa nazionale, i criteri per la determinazione della residenza fiscale, per i soggetti diversi dalle persone fisiche, sono previsti negli artt. 5 e 73 del TUIR, in base ai quali le società e gli enti si considerano fiscalmente residenti in Italia quando per la maggior parte del periodo d'imposta hanno avuto la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato. A tali disposizioni si aggiungono le presunzioni relative dettate con riferimento a: i) società ed enti che detengono partecipazioni di controllo (art. 73, commi 5-*bis* e 5-*ter*, TUIR); ii) *trust* (art. 73, comma 3, TUIR); iii) società ed enti il cui patrimonio sia investito in misura prevalente in quote di fondi di investimento (art. 73, comma 5-*quater*, TUIR). Rilevano altresì le convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni che, se stipulate conformemente al modello OCSE, danno rilievo all'unico criterio del "*place of effective management*". In base alle indicazioni contenute nel Commentario al modello OCSE e in ripetute pronunce della giurisprudenza comunitaria, la "sede di direzione effettiva" dovrà individuarsi nel luogo di assunzione delle decisioni chiave di natura gestionale e commerciale della società. Tale criterio, sostanzialmente coincidente con la "sede dell'amministrazione" indicata dal TUIR, risulterà peraltro prevalente sugli altri previsti dall'ordinamento interno, in virtù del principio di specialità delle norme pattizie.

La società residente "esterovestita" è soggetto passivo di imposta obbligato a tutti gli adempimenti strumentali e sostanziali che l'ordinamento prevede per le società e gli enti residenti. Sotto il profilo penale, la dottrina ha unanimemente ritenuto ipotizzabile la fattispecie di reato di "Omessa dichiarazione", sia ai fini delle imposte sui redditi che dell'IVA, prevista e punita dall'art. 5 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74.

Nella fattispecie, l'eventuale responsabilità penale dovrebbe ricondursi ai soggetti che, di fatto, hanno assunto le decisioni relative alla gestione societaria esprimendo idonei impulsi volitivi. L'elemento soggettivo del reato sarà costituito dal dolo specifico di evasione, per la cui prova (necessaria in virtù della sua natura di elemento costitutivo della fattispecie) assumeranno rilevanza tutte le circostanze potenzialmente sintomatiche della volontà colpevole. Particolare attenzione dovrà essere attribuita a tal fine, a titolo indicativo, all'origine degli impulsi volitivi ed al luogo di assunzione delle decisioni, al livello di autonomia gestionale degli amministratori formali, alla struttura societaria, alla presenza o meno di strutture e di personale presso la sede estera, alla sottoscrizione di contratti, utenze e conti corrente, così come delineato dalla documentazione acquisita dagli organi accertatori in sede amministrativa o, nel corso delle indagini, in sede penale. Ulteriore elemento oggetto di prova sarà costituito dalla sottrazione, attuale o potenziale, di imposta. L'omessa dichiarazione annuale è sanzionata quando l'imposta evasa è superiore a euro 77.468,53. Al fine di accertare il superamento di tale soglia, l'imposta evasa dovrà essere ricostruita a partire dal bilancio della società "esterovestita", di norma redatto secondo le regole previste dal rispettivo ordinamento estero, previa ridefinizione e riqualificazione delle relative poste in base ai principi contabili applicabili in Italia, con tutte le difficoltà che tale ricostruzione può comportare.

In generale, in assenza di una norma penale *ad hoc* per contrastare il fenomeno delle "residenze fittizie" delle persone giuridiche, si rinvengono numerose criticità nei profili penali-tributari connessi all'esterovestizione, con conseguenti difficoltà tecnico operative per gli addetti ai lavori e rilevanti margini di incertezza per lo stesso contribuente destinatario dell'attività investigativa. (PT)

**"La commercialità nel regime della *participation exemption*"** di R. MOSCAROLI e M. MOSCARIELLO, in Boll. Trib. 13/2010, pag. 1018.

Gli AA. analizzano il requisito della commercialità rilevante ai fini della "pex", attraverso il vaglio critico delle evoluzioni interpretative ministeriali, le quali hanno progressivamente ristretto l'ambito di applicazione della disciplina.

In tale contesto particolarmente dirimpenti appaiono gli orientamenti espressi con riferimento alle imprese in *start up* e alle società di gestione dei marchi in quanto aventi sostanzialmente una portata innovativa rispetto al dato letterale dell'art .87 e alle interpretazioni che di tale disposizione erano state date nei primi quattro anni dalla relativa introduzione. (EM)

**"La deducibilità delle perdite su crediti: continua il contrasto tra la Cassazione e l'Amministrazione finanziaria"** di M. PROCOPIO, in Dir. Prat. Trib. 2/2010, pag. 277.

Con la sentenza 22 luglio 2009, n. 17087, la Corte di Cassazione ha affermato l'interessante principio secondo cui per poter dedurre le perdite sui crediti, quali componenti negative del reddito d'impresa, il creditore non deve necessariamente fornire la prova di essersi positivamente attivato per conseguire una dichiarazione giudiziale dell'insolvenza del debitore e, quindi, l'assoggettamento di costui ad una procedura concorsuale, ma è sufficiente che tali perdite risultino documentate in modo certo e preciso. Ciò anche nel caso di crediti vantati anche nei confronti di operatori non residenti, fattispecie su cui verteva la sentenza in commento. Peraltro, gli "elementi certi e precisi" devono considerarsi esistenti nei casi sia di eccessiva onerosità delle azioni di recupero rispetto all'entità del credito che di impossibilità di intraprendere con ragionevoli probabilità di successo azioni esecutive

A fronte di tale orientamento della giurisprudenza si pongono le più restrittive, e sotto diversi profili criticabili, posizioni espresse dall'Amministrazione finanziaria, da ultimo nella Risoluzione n. 16/E del 2009, in virtù delle quali le perdite su crediti risulterebbero deducibili solo se comprovate sulla base di una effettiva documentazione del mancato realizzo e del loro carattere definitivo e, nel caso di debitori esteri, a condizione che tale definitività sia dimostrata "conformemente agli

strumenti giuridici previsti nello Stato del debitore, ove non si possa ricorrere alle dichiarazioni di insolvenza dei debitori stranieri emesse dalla SACE".

A parere dell'Autore, in linea con i principi indicati dalla Cassazione, il tema della deducibilità delle perdite su crediti dovrebbe essere risolto attribuendo rilevanza non alla certezza della perdita, ma solo alla certezza e precisione degli "elementi" sulla base dei quali viene effettuata la deduzione; tali elementi, pertanto, devono attestare l'effettività ovvero l'alta probabilità e non la definitività della perdita che, per ovvii motivi, potrebbe risultare ardua da dimostrare. La certezza richiesta dal legislatore tributario va quindi intesa nel senso che la sua esistenza deve essere basata su riscontri di carattere obiettivo e non essere conseguenza di azioni giudiziarie intraprese dal creditore. (PT)

### Prassi Amministrativa

#### **IRES – Partecipazioni acquisite per il recupero di crediti bancari – Disapplicazione del regime – Equiparazione delle partecipazioni ai crediti convertiti.**

Circ. Agenzia delle Entrate 3 agosto 2010, n. 42/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it)

L'Agenzia fornisce chiarimenti in merito alle operazioni di conversione di crediti in partecipazioni. In particolare, agli istituti di credito che acquisiscono partecipazioni per il recupero crediti il legislatore riconosce la possibilità, ai sensi dell'art. 113 TUIR, previo parere favorevole dell'Agenzia, di disapplicare l'art. 87 TUIR relativo al regime di *participation exemption*.

L'accoglimento dell'istanza consente di ottenere il riconoscimento sotto il profilo fiscale (sotto forma di svalutazione ai sensi dell'art. 106 TUIR), delle eventuali e successive perdite di valore delle partecipazioni acquisite, nei limiti del valore fiscale del credito trasferito sulla partecipazione al momento della conversione o acquisizione della stessa.

Ne deriva che in sede di realizzo della partecipazione acquisita per il recupero dei crediti, l'eventuale minusvalenza conseguita diverrà integralmente deducibile – nei limiti del valore fiscale residuo – sottoforma di perdita su crediti ai sensi del citato art. 101, qualora ne sussistano le condizioni (requisiti di certezza e di precisione).

### Giurisprudenza

**IRES – Questioni generali – Diritto interno – Soggetti passivi – Compensazione – Dichiarazione tributaria – Emendabilità – Accertamento giudiziale di maggior reddito – Compensazione con perdite pregresse – Richiesta in dichiarazione – Esclusione – Art. 8, L. n. 212 del 200 – Compensazione giudiziale – Ammissibilità.**

**Riscossione – Principi generali – Compensazione – Dichiarazione tributaria – Emendabilità – Accertamento giudiziale di maggior reddito – Compensazione con perdite pregresse – Richiesta in dichiarazione – Esclusione – Art. 8, L. n. 212 del 200 – Compensazione giudiziale – Ammissibilità.**

**Contenzioso – Giurisdizione italiana – Commissioni tributarie – Compensazione giudiziale – Dichiarazione tributaria – Emendabilità – Accertamento giudiziale di maggior reddito – Compensazione con perdite pregresse – Richiesta in dichiarazione – Esclusione – Art. 8, L. n. 212 del 2000 – Compensazione giudiziale – Ammissibilità.**

Cass., sez. trib. 30 giugno 2010, n. 15452, in Giur. Imp. 4/2010 *on line*.

La dichiarazione dei redditi del contribuente, affetta da errore, sia esso di fatto che di diritto, commesso dal dichiarante nella sua redazione, alla luce del DPR n. 600 del 1973 è – in linea di principio – emendabile e ritrattabile, quando dalla medesima possa derivare l'assoggettamento del

dichiarante ad oneri contributivi diversi e più gravosi di quelli che sulla base della legge, devono restare a suo carico.

Conseguentemente l'ufficio finanziario deve tenere conto della mancata parziale utilizzazione delle perdite relative ad esercizi precedenti, purché comprese nel quinquennio, e i giudici possono disporre della compensazione – ai sensi dell'art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente – tra la perdita fiscale non utilizzata ed il maggior reddito accertato ai fini reddituali, in quanto il contribuente non è vincolato a fruire di tale compensazione solo se richiesta in sede di dichiarazione.

\*\*\*\*\*

Con nota di N. PENNELLA

## **REDDITI DI IMPRESA**

### **Dottrina**

**La cessione delle eccedenze IRES nel consolidato**, di B. IZZO, in Corr. Trib. n. 31/2010, pag. 2534.

L'articolo è dedicato all'approfondimento della disciplina speciale applicabile per le cessioni di eccedenze IRES tra le società aderenti ad un consolidato fiscale.

Al riguardo, l'art. 43-*bis* del DPR n. 602 del 1973 già esprime una disciplina agevolata per i gruppi societari: nel consolidato, l'agevolazione è ampliata attraverso la facoltà concessa alle società aderenti di cedere ulteriormente, a vantaggio della tassazione di gruppo, le eccedenze ricevute, antecedentemente o successivamente, all'ingresso nel consolidato.

Quanto alle eccedenze IRES che si generano nel corso del consolidato, le stesse possono essere cedute ai sensi del citato art. 43-*bis*, sia a società consolidate sia a società non aderenti, nel rispetto della disciplina ordinaria.

Qualora si verifichi l'interruzione del consolidato, le particolari disposizioni in tema di versamento degli acconti o di loro integrazione, volte a tener conto della nuova situazione reddituale, nel consentire la "attribuzione" degli acconti già versati dalla consolidante rinviano all'art. 43-*bis*: tuttavia, secondo l'A., il rinvio va riferito alle sole modalità applicative ma non anche ai presupposti della disposizione.

Sempre per l'ipotesi di interruzione del consolidato, nella ripartizione delle eccedenze IRES per il versamento delle integrazioni dovute sugli acconti, l'A. ritiene che, sotto il profilo procedimentale, non rilevi il termine di 30 giorni previsto, invece, per l'attribuzione degli acconti – in quanto le eccedenze risulteranno nella dichiarazione consolidata, dove sarà indicato il relativo cessionario – e che l'attribuzione alle società aderenti al consolidato fiscale sia consentita anche in difetto dei requisiti soggettivi di cui all'art. 43-*bis*, nei limiti degli acconti dovuti per legge. (NM)

**Consolidato fiscale e commercio delle perdite: l'auspicata fine di una "querelle"**, di R. MICHELUTTI, in Corr. Trib. n. 25/2010, pag. 2023

L'articolo tratta della controversa interpretazione delle norme in materia di utilizzabilità delle perdite fiscali quando un'operazione "straordinaria" avviene tra società aderenti ad un consolidato fiscale, in merito alla quale la Circolare dell'A.d.E. n. 9 del 2010 è approdata ad una posizione di apprezzabile equilibrio, avendo riconosciuto che le limitazioni non si applicano alle perdite prodotte in corso di consolidato qualora non si verifichi l'interruzione del consolidato stesso, dato che non si verifica alcun trasferimento intersoggettivo.

L'A. evidenzia che tale principio era già alla base della Risoluzione n. 168/E del 2009, che ha ritenuto inapplicabili le limitazioni in caso di scissione a favore di una *newco*, e dovrebbe

riguardare anche le altre riorganizzazioni interne alla *fiscal unit*. L'A. avanza anche la tesi che, negli stessi casi, non operino le limitazioni al riporto delle eccedenze di interessi passivi.

Con riferimento al caso della scissione non interruttiva del consolidato, con mantenimento delle perdite al suo interno, rimane il problema di individuare chi – tra la scissa e la beneficiaria – risulterà destinataria delle perdite stesse che risultassero non ancora utilizzate in caso di successiva mancata prosecuzione del consolidato stesso. Secondo l'A., le perdite ante scissione in esame rimarrebbero presso la scissa, anche in caso di scissione interna al consolidato.

L'A. auspica, inoltre, che, nei casi in cui, mediante interpello, viene consentita la prosecuzione del consolidato, l'Amministrazione abbia un ripensamento, rispetto alla interpretazione secondo la quale si verifica la attribuzione individuale delle perdite prodotte in costanza di consolidato, con conseguente operatività delle limitazioni di cui agli artt. 172 e 173. (NM)

**“Le clausole di pegno su partecipazioni e il consolidato nazionale”** di M. RAVACCIA, in Boll. Trib. 10/2010, pag. 769.

L'A. commenta la risoluzione n. 240/E del 27.8.2009 con la quale l'Agenzia delle Entrate si è pronunciata in merito ai requisiti per l'accesso al consolidato fiscale nazionale e alla costituzione di pegno su partecipazioni. In particolare, la risoluzione ha analizzato un contratto di pegno che, in deroga all'art. 2352, comma 1, c.c., attribuisce il diritto di voto al debitore pignoratizio, salvo nelle ipotesi di (i) assemblea straordinaria e (ii) assemblea ordinaria nella quale gli argomenti posti all'ordine del giorno possano comportare modifiche tali da diminuire o pregiudicare la garanzia costituita dalle azioni date in pegno. L'Amministrazione finanziaria ha chiarito che il mantenimento in capo al creditore pignoratizio del diritto di voto in sede di assemblea straordinaria non comporta il venire meno del requisito di controllo; tale conclusione infatti si basa sul corretto assunto che tale tipologia di assemblea non assume alcuna rilevanza in base al dettato letterale degli artt. 117 e 120 del TUIR. Quanto al diritto di voto esercitabile in sede di assemblea ordinaria, la risoluzione in commento ha concluso che il dettato letterale comprime la titolarità del diritto di voto inerente alle azioni oggetto di pegno. Ha inoltre sottolineato come il diritto di voto assegnato al creditore pignoratizio non è più pieno ed effettivamente esercitabile, ma condizionato al verificarsi di un evento che dipende dalla volontà meramente potestativa del creditore pignoratizio. (SG)

## Giurisprudenza

### Corte di Cassazione

**Redditi di impresa – Plusvalenze patrimoniali – Avviamento – Cessione di azienda – Assunzione del valore definitivamente accertato ai fini dell'imposta di registro – Legittimità – Inversione dell'onere della prova a carico del contribuente – Consegue.**

**Procedimento – Giudizio di cassazione – Motivi di ricorso – Omesso esame di questioni di diritto in grado di appello – Non è denunciabile ai sensi dell'art. 360, n. 5), c.p.c., ma rientra nel vizio di cui al n. 3) del medesimo articolo.**

Cass., sez. trib. 24 marzo 2010, n. 7023, in Boll. Trib. 11/2010, pag. 901.

Il valore dell'avviamento commerciale accertato definitivamente ai fini dell'imposta di registro non vincola in maniera assoluta l'Amministrazione finanziaria e il contribuente in sede di accertamento ai fini IRPEF, ma legittima soltanto l'Amministrazione stessa a procedere in via induttiva all'accertamento del reddito da plusvalenza patrimoniale relativa al valore di avviamento, realizzata a seguito di cessione di azienda, sulla base dell'accertamento di valore effettuato in sede di applicazione dell'imposta di registro, restando a carico del contribuente l'onere della prova contraria, ben potendo perciò quest'ultimo superare, anche con ricorso a elementi indiziari, la

presunzione di corrispondenza del prezzo incassato con il valore di mercato accertato in via definitiva in sede di applicazione dell'imposta di registro, dimostrando di avere in concreto venduto a un prezzo inferiore.

L'omessa pronuncia su questioni dedotte nei motivi di impugnazione in grado di appello va denunciata con il ricorso per cassazione ai sensi dell'art. 112 c.p.c. e l'omesso esame di questioni di diritto non è denunciabile ai sensi dell'art. 360, n. 5), c.p.c., posto che l'eventuale mancanza, insufficienza e/o non correttezza della motivazione in diritto della decisione non è rilevante di per sé ai fini censori, se non nell'ambito del vizio di cui al n. 3) dell'art. 360 c.p.c., sempre che la decisione non sia conforme a diritto.

**Redditi di impresa – Determinazione del reddito – Sopravvenienze attive – Sopravvenienza attiva – Esercizio di competenza – Individuazione – Valutazione in fatto.**

Cass., sez. trib. 23 luglio 2010, n. 17395, in Rass. Trib. Cass. luglio 2010, pag. 37, *on line*.

In base all'art. 75 del DPR 22 dicembre 1986, n. 917, il criterio di competenza secondo cui le poste attive si considerano acquisite al momento in cui viene in essere il diritto, non trova applicazione quando tali poste siano ancora incerte nell'*an* (anche se certe nel *quantum*) perciò i contributi in conto esercizio sottoposti a condizione sospensiva, si considerano conseguiti nell'esercizio in cui, avveratasi la condizione, viene emesso da parte dell'ente erogatore un formale provvedimento di assegnazione definitiva. E la valutazione circa la definitiva acquisizione di un diritto costituisce giudizio di fatto rimesso al giudice di merito.

\*\*\*\*\*

Cfr la sentenza n. 13948 del 28 maggio 2008: le sopravvenienze attive non devono essere dichiarate nell'anno in cui viene ad esistenza il diritto ad acquisirle, ma in quello in cui vengono effettivamente percepite, con la conseguenza che, ove la sopravvenienza attiva sia costituita da un rimborso d'imposta – il quale presuppone un procedimento volto ad accertare, tra l'altro, l'inesistenza di debiti d'imposta del contribuente, in presenza dei quali l'ammontare del rimborso può ridursi o anche annullarsi – essa può dirsi conseguita o quando è stato emesso dall'erario il provvedimento che dispone il rimborso oppure quando il rimborso è stato incassato dal contribuente.

Commissioni tributarie di merito

**Redditi di impresa – Plusvalenze patrimoniali – Avviamento – Cessione di azienda – Determinazione del valore di avviamento – Cambiamento dell'attività commerciale da parte dell'acquirente – Rilevanza.**

**Registro (imposta di) – Azienda – Cessione di azienda – Avviamento – Determinazione del valore di avviamento – Cambiamento dell'attività commerciale da parte dell'acquirente – Rilevanza.**

Comm. Trib. prov. di Savona, sez. II 22 maggio 2009, n. 131, in Boll. Trib. 10/2010, pag. 801.

Ai fini delle imposte dirette, nella determinazione del valore dell'avviamento e, quindi, del valore complessivo della cessione dell'azienda, deve essere tenuto in considerazione se l'acquirente abbia dato seguito all'attività rilevata o, invece, abbia dato inizio ad una nuova attività, atteso che in tale seconda ipotesi la normale potenzialità del cosiddetto avviamento non è ravvisabile in presenza del radicale cambiamento dell'attività commerciale, del tutto differente da quella precedente.

**Redditi di impresa – Residenza in Italia – Sede dell'amministrazione – Gruppi multinazionali – Attività di direzione e coordinamento e ruolo della capogruppo – Distinzioni.**

Comm. Trib. prov. di Reggio Emilia sez. IV 11 agosto 2009, n. 197, in Boll. Trib. 13/2010, pag. 1067.

La sede amministrativa costituisce un criterio sostanziale per individuare la residenza di una società, ma nell'ambito dei gruppi multinazionali è innegabile che il ruolo della capogruppo sia anche quello, peraltro civilisticamente previsto dagli artt. 2497 e seguenti c.c., di svolgere attività di direzione e coordinamento nei confronti delle società controllate estere, di talché lo svolgimento di tale attività non può automaticamente portare alla conclusione, evidentemente paradossale, di spostare in Italia la residenza fiscale delle controllate estere, evento che, infatti, può verificarsi solo quando le controllate estere non esercitino autonomamente nemmeno quell'ordinaria amministrazione e gestione quotidiana che esula dall'attività di coordinamento della capofila.

## **REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE**

### **Giurisprudenza**

#### **Corte di Cassazione**

**Redditi di lavoro dipendente – Indennità a titolo di risarcimento del danno professionale derivante da licenziamento illegittimo – Non ha natura reddituale – Imponibilità – Esclusione.**

Cass., sez. trib. 14 aprile 2009, n. 8876, in Boll. Trib. 10/2010, pag. 799.

L'indennità da licenziamento illegittimo liquidata in sede di giurisdizione ordinaria in seguito all'adempimento del datore di lavoro ha la funzione di rifondere il danno professionale consistente nella difficoltà del lavoratore di trovare una nuova occupazione e, dunque, non è soggetta a IRPEF.

## **REDDITI DIVERSI**

### **Prassi Amministrativa**

**Redditi diversi – Redditi derivanti da strumenti finanziari denominati *Exchange Traded Commodities* – Costituiscono redditi diversi di cui all'art. 67, comma 1, lett. c-quater), del TUIR, sempreché percepiti da persone fisiche non esercenti attività d'impresa commerciale.**  
Ris. Agenzia delle Entrate 12 luglio 2010, n. 72/E, in Boll. Trib. 14/2010, pag. 1133.

I redditi derivanti dagli ETC (*Exchange Traded Commodities*) rientrano tra i redditi diversi di natura finanziaria di cui all'art. 67, comma 1, TUIR sempreché percepiti da persone fisiche non esercenti attività d'impresa commerciale e, in quanto tali, sono soggetti all'imposta sostitutiva del 12,50%. Posto che gli Etc attribuiscono all'investitore il diritto di ricevere a termine le *commodities* sottostanti ovvero un pagamento collegato all'andamento delle stesse, secondo l'Agenzia tali strumenti hanno natura di strumenti finanziari derivati.

## RISCOSSIONE

### Giurisprudenza

#### Corte di Cassazione

**Riscossione – Procedure concorsuali – Concordato preventivo – Transazione fiscale – Norma eccezionale relativa ai soli crediti tributari – Impossibilità di estendere le previsioni al previgente concordato preventivo – Consegue.**

Cass., sez. I civ., 22 marzo 2010, n. 6901, in Boll. Trib. 13/2010, pag. 1063.

L'art. 182-ter del R.D. 16 marzo 1942, n. 267, inserito dall'art. 146 del D.Lgs. 9 gennaio 2006, n. 5, disciplina la transazione fiscale, che consente il pagamento in percentuale dei crediti tributari (e attualmente anche di quelli contributivi) e non attiene direttamente alla disciplina del concordato preventivo, anche se l'accordo con il fisco è necessariamente connesso al predetto concordato (o agli accordi di ristrutturazione dei debiti), cosicché la predetta norma, che inevitabilmente presuppone la possibilità che nel concordato sia possibile il pagamento in percentuale dei crediti privilegiati, è norma eccezionale applicabile al trattamento dei soli crediti tributari e da essa non si può desumere una valenza interpretativa sulla previgente disciplina del concordato preventivo in tema di obbligo dell'integrale soddisfacimento dei creditori privilegiati.

**Riscossione – A mezzo ruoli – Riscossione esattoriale – Cartelle – Cartella di pagamento – mancanza della sottoscrizione – Invalidità – Esclusione – Fondamento.**

Cass., sez. trib. 21 luglio 2010, n. 17053, in Crass. Trib. cass. luglio 2010, pag. 32, *on line*.

In tema di riscossione delle imposte sul reddito, la mancanza della sottoscrizione della cartella di pagamento da parte del funzionario competente non comporta l'invalidità dell'atto, la cui esistenza, non dipende tanto dall'apposizione del sigillo o del timbro o di una sottoscrizione leggibile, quanto dal fatto che, al di là di questi elementi formali, esso sia inequivocabilmente riferibile all'organo amministrativo titolare del potere per emetterlo.

## IPOTECARIE E CATASTALI (Imposte)

### Prassi Amministrativa

**Ipotecarie e catastali (imposte) – Fattispecie – Fusione di società – Beni immobili – Riscossione – Competenza – Art. 12 del D.lgs. 31 ottobre 1990, n. 347.**

Ris. Agenzia delle Entrate 28 giugno 2010, n. 61/E, ne Il fisco 28/2010, fasc. n. 1, pag. 4501.

Richiamata la recente giurisprudenza della Corte di Cassazione sulla natura della fusione di società (che non produce effetti traslativi dei diritti immobiliari vantati dall'incorporata) ed acquisito il parere dell'Agenzia del Territorio, l'Agenzia delle Entrate precisa che l'imposta ipotecaria dovuta in misura fissa nell'ambito dell'operazione straordinaria che coinvolga compendi immobiliari è di competenza dell'Agenzia del Territorio e deve essere corrisposta in ragione delle formalità da espletarsi nei diversi uffici di detta Agenzia sulla base della dislocazione territoriale dei cespiti interessati.

**Ipotecarie e catastali (imposte) – Conferimento di azienda – Beni immobili – Art. 12 del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347.**

Ris. Agenzia delle Entrate 30 giugno 2010, n. 62/E, ne Il fisco 28/2010, fac. n. 1, pag. 4503.

La natura traslativa del conferimento di azienda comporta che la competenza della riscossione dell'imposta ipotecaria importante il trasferimento di immobili spetti esclusivamente all'Agenzia delle Entrate.

**Giurisprudenza**

**Corte di Cassazione**

**Ipotecarie e catastali (imposte) – Base imponibile.**

Cass., sez. trib. 14 luglio 2010, n. 16537, in Rass. Trib. cass. luglio 2010, pag. 40.

Ai fini della determinazione della base imponibile delle imposte ipotecarie e catastali (nel caso di specie in vista del conferimento di immobili in una società) l'attribuzione, prescritta dagli artt. 2 e 10 D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, dello stesso valore assegnato ai fini dell'imposta di registro va intesa senza prescindere dalla diversità di oggetto propria di ogni singola imposta, con la conseguenza che, essendo dovute le imposte ipotecarie e catastali, a differenza dell'imposta di registro, in ordine a formalità che riguardano i singoli beni immobili, la base imponibile va determinata tenendo conto del valore degli immobili in sé considerati, restando preclusa la detrazione dal valore degli immobili degli oneri e delle passività, come il mutuo garantito da ipoteca gravante sull'immobile conferito, accollato alla conferitaria, senza che possa pertanto trovare applicazione lo specifico criterio indicato, per l'imposta di registro, dall'art. 50, comma 3, DPR 26 aprile 1986, n. 131.

**IVA**

**Dottrina**

**“La tassazione delle liberalità indirette”** di M. ZANNI, G. REBECCA e D. TRENTIN, ne Il fisco 12 luglio 2010, n. 28, fasc. n. 1, pag. 4448

Dopo essersi soffermati brevemente sull'inquadramento civilistico delle liberalità indirette – nelle quali vengono ricompresi tutti quegli atti di disposizione mediante i quali viene indirettamente raggiunto lo stesso effetto della donazione senza però la forma solenne dell'atto pubblico – gli AA. esaminano le linee di confine fra imponibilità e non, e affrontano i problemi di coordinamento fra vecchie e nuove norme al fine di stabilire l'entità dell'imposta di donazione dovuta sulle liberalità indirette.

Se da un lato è indubbio che le liberalità indirette ricadano nel presupposto impositivo del tributo successorio, dall'altro gli AA. osservano come nella pratica siano rari i casi di effettiva imposizione delle stesse poiché il più delle volte tali liberalità neppure si traducono in contratti scritti, oppure risultano da documentazione scritta per la quale non è imposta la formalità della registrazione e tutto questo mal si concilia con il meccanismo applicativo dell'imposta di donazione il quale presuppone ai fini della tassazione l'esistenza di un negozio giuridico scritto ove l'intento liberale sia stato esplicitato.

Al fine di colpire il fenomeno delle liberalità indirette il legislatore tributario ha inserito nel D.Lgs. 346/90 l'art. 56 *bis* con cui si concedeva al contribuente di registrare volontariamente la liberalità corrispondendo l'imposta di donazione con le aliquote allora vigenti o di subire la tassazione del

7% qualora la liberalità venisse dichiarata all'Agenzia delle Entrate nel corso di procedimenti volti all'accertamento di tributi.

Il problema che oggi si pone in merito al citato articolo è quello del suo coordinamento con il nuovo sistema di aliquote e franchigie previste dal D.L. n. 262/2006.

Al riguardo sono state proposte diverse soluzioni interpretative.

In assenza di chiarimenti, sul punto, da parte dell'Agenzia delle Entrate e presupponendo, comunque, ancora vigente la summenzionata norma, gli AA. ritengono che:

- In caso di registrazione volontaria delle liberalità indirette, si debbano applicare le nuove franchigie e aliquote previste dall'art. 2, commi 49 e 49-bis, del D.L. n. 262/2006;
- In caso di accertamento delle liberalità indirette, si debba applicare, invece, a prescindere dal grado di parentela del beneficiario, l'aliquota massima vigente, pari all'8%, sulla parte eccedente la franchigia prevista dall'art. 2, commi 49 e 49-bis, del D.L. n. 262/2006. (EM)

## Giurisprudenza

### Corte di Cassazione

**IVA – Efficacia – Giudicato su altro periodo d'imposta – Compatibilità – Diritto comunitario – Abuso di diritto – Configurabilità – Applicazione d'ufficio – Art. 37-bis del DPR 29 settembre 1973, n. 600 – Art. 10 della L. 29 dicembre 1990, n. 408.**

Cass., sez. trib. 19 maggio 2010, n. 12249, ne Il fisco 25/2010, fasc. n. 1, pag. 3974.

Il principio della cosa giudicata, pur trovando pieno riconoscimento nel diritto comunitario, non opera laddove si ponga in contrasto con il principio di effettività in materie di particolare rilevanza per l'ordinamento dell'Unione. In tema di abuso del diritto, grava sul soggetto che invoca l'applicazione del regime fiscale l'onere di provare che lo strumento negoziale adottato non ha quale finalità essenziale il conseguimento di un indebito risparmio d'imposta.

\*\*\*\*\*

Con commento di P. TURIS.

**IVA – Operazione attive – Gruppi di società – Accordi tra società – Fattispecie – Società italiane e società francesi – Accordo di rapporti generali – Artt. 7 e 54 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 – Qualificazione – Art. 1362 del codice civile.**

Cass., sez. trib. 4 giugno 2010, n. 13587, ne Il fisco 27/2010, fasc. n. 1, pag. 4311.

Laddove la doglianza del ricorrente sia rivolta non all'ortodossa applicazione della norma di legge od individuazione della fattispecie astratta [vizio di violazione o falsa applicazione di legge, art. 360, n. 3), del codice di procedura civile] bensì a censurare l'operato del giudice del merito in ordine alla corretta qualificazione della fattispecie concreta, occorre denunciare il vizio della sentenza sotto il profilo della motivazione [art. 360, n. 5), del codice di procedura civile]. E' infatti *ius receptum* nella giurisprudenza di legittimità il principio giusta il quale la qualificazione del contratto è subordinata all'esatta ricognizione della comune volontà delle parti il cui accertamento è attività devoluta in via esclusiva al giudice di merito sindacabile pertanto per l'inosservanza dei canoni interpretativi di cui agli artt. 1362 e seguenti del codice civile o per carenza od insufficienza della motivazione.

## REGISTRO (Imposta di)

### Giurisprudenza

#### Corte di Cassazione

**Registro (imposta di) – Interpretazione e qualificazione dell’atto o contratto sottoposto alla registrazione – Art. 20 del DPR 26 aprile 1986, n. 131 – Significato.**

**Registro (imposta di) – Atto intitolato cessione di ramo d’azienda ma avente natura di cessione di marchio – Tassazione in base all’effettiva natura.**

Cass., sez. trib. 16 febbraio 2010, n. 3571, in Riv. Dir. Trib. 6/2010, II, pag. 333.

Va confermato ed applicato il consolidato e condivisibile principio della giurisprudenza di questa Corte secondo cui “ai sensi dell’art. 8 della legge di registro (RD 30 dicembre 1923, n. 3269), corrispondente all’art. 19 DPR 26 ottobre 1972, n. 634 ed all’art. 20 DPR 26 aprile 1986, n. 131, l’atto deve essere tassato in base alla sua intrinseca natura ed agli effetti (ancorché non corrispondenti al titolo ed alla forma apparente) da individuare attraverso l’interpretazione dei patti negoziali secondo le regole generali di ermeneutica, con esclusione degli elementi desumibili *aliunde*. In tale indagine non è precluso il ricorso al dato letterale, ove esso non risulti in contrasto con la sostanza del negozio, e neppure il collegamento fra patti negoziali, ove siano espressione di un disegno unitario tale da evidenziare la effettiva portata dell’atto da tassare.

Il collegio ritiene che, stante la chiara volontà delle parti di cedere unicamente il marchio senza alcun trasferimento d’azienda o di un ramo della stessa, l’atto doveva essere sottoposto a tassazione applicando la voce di tariffa più rispondente al contenuto del contratto ed alla volontà delle parti, a nulla rilevando le ragioni che possono avere indotto le parti ad intitolare il contratto come “cessione di ramo d’azienda” (ragioni consistenti probabilmente nell’evitare la violazione dell’art. 2573 c.c., nel testo previgente, che vietava la cessione del marchio senza cessione d’azienda).

\*\*\*\*\*

Con nota di G. FALSITTA, “Spunti critici e ricostruttivi sull’errata commistione di simulazione ed elusione nell’onnivoro contenitore detto “abuso del diritto”.

## SUCCESSIONI E DONAZIONI (imposta sulle)

### Giurisprudenza

#### Commissioni tributarie di merito

**Successioni e donazioni (imposta sulle) – Trasferimento in *trust* di beni d’impresa – Finalità liquidatoria del *trust* – Natura di vincolo di destinazione – Insussistenza – Imposta sulle donazioni – Inapplicabilità – Avviso di liquidazione intestato e notificato al notaio rogante – Legittimazione a ricorrere – Sussistenza.**

Comm. Trib. prov. di Lodi, sez. I, 12 gennaio 2009, n. 12, in Riv. Not. 2/2010, II, pag. 428.

L’applicabilità dell’imposta sulle donazioni va valutata caso per caso, a seconda della natura del negozio e degli effetti che lo stesso produce. Nel caso di *trust* con finalità liquidatorie del patrimonio conferito da una società, con *trustee* dotato di facoltà di operare con piena autonomia

decisionale, non si ravvisa alcun vincolo di destinazione e non è applicabile l'imposta sulle donazioni.

Il notaio che ha rogato l'atto istitutivo è legittimato a ricorrere avverso l'avviso di liquidazione con il quale l'Agenzia delle entrate pretende nei suoi confronti l'imposta sulle donazioni.

\*\*\*\*\*

Con commento di A. CONTRINO, "Imposizione sui vincoli di destinazione (trust commerciali e liberali) tra rilevanza sostanziale della capacità economica e legittimazione processuale del notaio"

**Successioni e donazioni (imposta sulle) – Costituzione di patrimonio in trust – Beneficiari finali non individuati – Natura di vincolo di destinazione – Insussistenza – Imposta sulle donazioni – Inapplicabilità – Posizioni beneficiarie sottoposte a condizione sospensiva – Sussistenza – Registro (imposta di) in misura fissa – Applicabilità.**

Comm. Trib. prov. di Firenze, sez. VIII, 12 febbraio 2009, n. 30, in Riv. Not. 2/2010, pag. 428.

Non può essere sottoposta a tassazione la mera costituzione del vincolo di destinazione che non determina l'arricchimento di un soggetto terzo rispetto al disponente, in quanto l'oggetto del prelievo in materia di vincoli di destinazione (e quindi di *trust*) è costituito dall'incremento netto di ricchezza conseguito dal beneficiario dell'elargizione. Nel caso di *trust* ove i beneficiari sono esclusivamente titolari di una posizione qualificabile come di "aspettativa giuridica", l'imposta sulle donazioni si applica solo quando il *trustee*, realizzato il programma predisposto dal disponente nell'atto istitutivo, attribuirà il *trust fund* ai beneficiari, e in particolare, nella specie, nel momento in cui si verificherà la condizione prevista nell'atto istitutivo.

\*\*\*\*\*

Con commento di A. CONTRINO, "Imposizione sui vincoli di destinazione (trust commerciali e liberali) tra rilevanza sostanziale della capacità economica e legittimazione processuale del notaio)

## VARIE

### Dottrina

**"Abuso del diritto e disconoscimento di contratti tipici: lo stato della situazione e le prospettive"** di R. ACIERNO, ne Il fisco 26/2010, fasc. n. 1, pag. 4115.

L'A commenta la sentenza della Corte di Cassazione n. 12249 del 19.5.2009 che estende il principio dell'abuso del diritto anche ai contratti tipici, privi di valide ragioni economiche, perfezionati solo per ottenere un indebito risparmio di imposta. Questo principio, in base al quale, in via generale, non si possono ottenere vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto di strumenti giuridici in difetto di ragioni economicamente apprezzabili, può ormai considerarsi consolidato e vigente nell'ordinamento italiano. In sintesi, la Cassazione ha affermato che l'esistenza di un contratto tipico tra le parti non esclude, in linea di principio, l'abuso del diritto, qualora si appalesi la natura "abusiva" dell'operazione, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili e finalizzate ad ottenere esclusivamente vantaggi fiscali. L'onere probatorio di dimostrare la finalità elusiva dei comportamenti dei contribuenti spetterebbe tuttavia all'Amministrazione finanziaria, mentre non è esclusa l'applicabilità di sanzioni tributarie in relazione alla maggiore base imponibile accertata per effetto del disconoscimento di operazioni ritenute elusive. L'A. auspica un intervento normativo che delimiti l'ambito dell'abuso del diritto, contribuendo a dare maggiori certezze sulla materia. (SG)

**“La tassazione in Italia dei *trust* non residenti”** di F. DI CESARE, in Riv. Dott. comm. 2/2010, pag. 295.

Lo scritto illustra il regime di tassazione in Italia dei *trust* opachi e trasparenti non residenti (riportando le varie posizioni dell’Amministrazione finanziaria e della dottrina) analizzando, in particolare, i possibili fenomeni di doppia imposizione conseguenti ad uno stato di duplice residenza fiscale e le diverse soluzioni prospettabili.

Sintetizzando, ai fini dell’attrazione della residenza, rileva il fatto che un *trust*, caratterizzato da elementi collegati con il territorio italiano (un disponente e un beneficiario residente o immobili siti in Italia e conferiti da un soggetto italiano) sia istituito, ossia abbia fissato la residenza in un Paese con il quale non è attuabile lo scambio di informazioni.

Lo scritto si conclude con un approfondimento sulla devoluzione delle somme distribuite da un *trust* opaco non residente – già tassate in capo a questo – a dei beneficiari residenti.

Sul punto l’Amministrazione finanziaria ha fatto propria la posizione sposata in modo pressoché totalitaria dalla dottrina, osservando come, in ragione del più ampio divieto di doppia tassazione del medesimo presupposto fissato dall’art. 163 TUIR, sia da escludersi ogni ulteriore imposizione, almeno fintanto che la distribuzione non assuma i connotati della periodicità e della rendita.

Per quanto riguarda la tassazione dei *trust* trasparenti non residenti l’A. conclude che l’imputazione per trasparenza ad un beneficiario residente di un *trust* non residente possa intervenire solamente sui redditi prodotti in Italia. (EM)

**“Abuso del diritto in campo tributario – De iure condito, de iure condendo o cos’altro?”** di Fondazione TELOS, Ord. Dott. Comm. 2010.

Lo studio, elaborato dai componenti della Commissione Imposte Dirette, Reddito d’Impresa ed operazioni straordinarie, dell’Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Roma si occupa approfonditamente del “divieto di abuso del diritto” considerato dalla Corte di Cassazione, una clausola generale operante per tutti i tributi volta a contrastare l’uso strumentale di norme tributarie per conseguire un indebito risparmio di imposta.

Detta clausola che ha origine comunitaria ed è presente in molti ordinamenti, non trova invece riscontro nel nostro. Ecco perché nel tempo si sono succeduti tre diversi orientamenti.

Quello più attuale individua la fonte del divieto in un principio generale antiabuso, ritenuto immanente nell’ordinamento in quanto espressione dei principi costituzionali di capacità contributiva e di progressività dell’imposizione che rende inopponibili all’erario le operazioni in cui si concreta l’abuso.

Di avviso contrario la dottrina maggioritaria la quale nega che quei principi possano assurgere a fondamento del divieto, in presenza dell’altro principio, sempre di rango costituzionale, della legalità dell’imposizione.

Il contrasto investe anche aspetti processuali.

Nella prima parte dello studio vengono analizzati con dovizia di richiami dottrinali e giurisprudenziali tutti gli aspetti che connotano la problematica.

La seconda parte si occupa del criterio della prevalenza della sostanza sulla forma.

Lo studio si conclude con l’esame delle più importanti sentenze della Corte di legittimità in materia, dalle quali risulta come il campo di applicazione del divieto di abuso si sia andato estendendo fino a soverchiare la specifica normativa pertinente al caso. (EM)

**“La tassazione del risarcimento del danno nella giurisprudenza della Corte di Cassazione”** di F. LA GROTTA, in Rass. Trib. 3/2010, pag. 639.

Definite la nozione di reddito e le nozioni di danno patrimoniale e non patrimoniale l’A., prendendo spunto dall’orientamento delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, chiarisce se, ed entro quali

limiti, il risarcimento del danno sia patrimoniale sia non patrimoniale, possa essere considerato reddito ed assoggettato ad imposta.

L'analisi parte dall'art. 6, comma 2, TUIR che costituisce il fulcro prescrittivo e sistematico della materia e sancisce la tassabilità delle indennità risarcitorie compensative dei redditi perduti, stabilendo a *contrarius*, in via di principio, l'intassabilità delle somme percepite a titolo di risarcimento che non surrogino alcun reddito.

La questione della tassabilità del risarcimento del danno assume connotazioni diverse a seconda del significato che si attribuisce al danno.

Per quanto attiene l'aspetto civilistico dell'istituto, dall'orientamento invalso nella giurisprudenza della Suprema Corte, risulta notevolmente ampliato l'ambito di rilevanza del "danno non patrimoniale", che va ad incidere sul suo risarcimento, nel senso che, rispetto al passato, ne viene affermata la piena ed integrale riparazione così da parificarlo al danno patrimoniale.

La giurisprudenza sottolinea che il risarcimento va sempre rapportato al patrimonio (iniziale, finale) ed è sempre al patrimonio che ha riguardo la funzione di reintegrazione tipica dell'istituto, il che significa che il risarcimento del danno, riparando il patrimonio del soggetto, si identifica con questo o con le sue componenti.

Viene sottolineato come quanto affermato dalla Suprema Corte sia limitato alla sola connotazione civilistica dell'istituto e che per essere mutuata in ambito tributario necessita di una elaborazione.

Sul punto l'A. afferma che in ambito tributario la tassazione del risarcimento del danno è tassazione delle singole voci di danno patrimoniali e non, contrattuali ed extracontrattuali, riscontrabili come conseguenza di un evento lesivo.

Ai fini della tassazione del risarcimento del danno patrimoniale occorre *in primis* che tale indennità presenti i caratteri di entrata incrementativa, tangibile, effettiva e riproducibile e *in secundis* che tale apporto economico sia riconducibile in una delle categorie reddituali individuate dall'art. 6, comma 1 TUIR: per cui sono tassabili solo i proventi risarcitori che sostituiscono redditi imponibili, mentre non lo sono le entrate conseguite come mera reintegrazione patrimoniale, nelle quali manca il presupposto materiale del reddito, ossia l'incremento di ricchezza.

L'A. ritiene, inoltre che la disposizione sancisca anche il principio del nesso e cioè del collegamento fra ricchezza e relativa fonte enucleata nelle categorie reddituali normativamente previste.

La giurisprudenza, per affermare la tassabilità o meno di una somma corrisposta a titolo risarcitorio, utilizza il criterio della natura e funzione concreta dell'indennità risarcitoria, escludendo che la somma corrisposta con la finalità di reintegrare il patrimonio economico e morale di un individuo possa considerarsi reddito.

La giurisprudenza conferma l'esclusione della qualificazione del danno non patrimoniale come reddito e dunque la sua sottoposizione a tassazione, "ciò in quanto la funzione reintegratoria e ripristinatoria dello *status quo* ante connaturata al risarcimento, nel caso del danno non patrimoniale – a differenza di quello patrimoniale – attiene alla ricostituzione del patrimonio personale dell'individuo, della sua dimensione primaria ed essenziale, cioè dei valori indispensabili per la sua esistenza".

L'A. conclude quindi che il provento risarcitorio conseguente al danno non patrimoniale, non concretizzando un arricchimento indice di capacità contributiva e non rientrando in alcuna delle fattispecie impositive non può considerarsi reddito né conseguentemente essere sottoposto a tassazione. (EM)

**"Elusione e abuso del diritto: tra ipotesi di integrazione ed esigenze di certezza normativa",** di C. MELILLO, in Dir. Prat. Trib. 3/2010, I, pag. 413.

L'A. dopo aver inquadrato l'elusione nell'ordinamento tributario e svolto alcuni approfondimenti in merito alla clausola generale antielusiva dell'art. 37-bis del D.P.R. n. 600 del 1973, affronta il tema dell'abuso del diritto fornendo, anzitutto, cenni dell'evoluzione, in ambito comunitario, del concetto di elusione fino all'elaborazione del nuovo principio di abuso del diritto a partire dalla nota sentenza Halifax della Corte di Giustizia della Comunità Europea 21 febbraio 2006 procedimento C-255/02.

Auspica, quindi, che con un intervento normativo vengano definiti i confini dell'abuso del diritto sottolineando che un tentativo in tale direzione era stato fatto già nel giugno del 2009 quando l'On.le Maurizio Leo presentò la proposta di legge n. 2521 di modifica dell'art. 37-bis citato.

In attesa della norma, la giurisprudenza di legittimità ha elaborato alcuni principi dai quali è possibile trarre la definizione di abuso del diritto e dai quali emerge che i presupposti applicativi della fattispecie sostanzialmente coincidono con quelli della clausola antielusiva dell'art. 37-bis: aggiramento di obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario; conseguimento di vantaggi tributari altrimenti indebiti; inesistenza di valide ragioni economiche.

Peraltro, pur ravvisandosi la sovrapposizione dei presupposti applicativi, sotto il profilo procedimentale l'art. 37-bis offre una serie di garanzie al contribuente non applicabili in caso di violazioni per abuso del diritto, quali la richiesta dell'Ufficio di spiegazioni al contribuente in merito alle operazioni poste in essere; la motivazione dell'accertamento anche in relazione alle osservazioni ed eccezioni formulate dal contribuente; la sospensione delle disposizioni relative alla riscossione provvisoria in pendenza di giudizio.

L'assenza di tali garanzie procedurali e la minor complessità insita nel fatto che si tratta di principio non scritto e di norma non codificata favorisce la strumentale adozione da parte dell'Amministrazione finanziaria dell'abuso del diritto anche nei casi in cui dovrebbe, al contrario, applicarsi l'art. 37-bis. (AF)

**“Operazioni soggettivamente inesistenti e deduzione dei costi secondo la corte di cassazione”** di S. SERVIDIO, in Coll. Trib. 13/2010, pag. 1032.

La Corte di Cassazione Sez. III Penale con la sentenza 16 marzo 2010, n. 10394 ha affrontato il tema della rilevanza penale dell'utilizzazione di fatture o altri documenti relativi ad operazioni “soggettivamente” inesistenti - in cui le operazioni (acquisti nel caso di specie) sono effettivamente avvenute ma con soggetti differenti da quelli che hanno emesso la fattura - ed ha affermato, in sintesi, che deve escludersi il concorso fra la fattispecie del delitto di emissione di documenti fittizi ex art. 8 del D.Lgs. n. 74/2000 e quello relativo alla dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture ed altri documenti per operazioni inesistenti dell'art. 2, in capo al beneficiario dell'attività di produzione di documenti falsi utilizzati nella dichiarazione al fine di eludere o evadere le imposte. La Cassazione afferma inoltre che l'utilizzazione in dichiarazione di fatture soggettivamente inesistenti non necessariamente integra una violazione penale.

In particolare la Corte ha affermato che non è configurabile il concorso morale a titolo di istigazione tra colui che emette le fatture per operazioni inesistenti e colui che le utilizza così come non assume rilevanza penale la fase preparatoria posta in essere dal contribuente/utilizzatore per evadere le imposte. Partendo dall'assunto che l'emissione di documenti fittizi nasce generalmente dall'accordo tra emittente e beneficiario ha escluso il concorso tra emissione ed utilizzazione di documenti fittizi perché consentire che l'emittente sia chiamato a rispondere tanto del delitto di emissione, quanto di concorso nel delitto di utilizzazione tramite dichiarazione fiscale significherebbe punirlo due volte per la medesima condotta incorrendo così nel divieto di ne bis in idem.

Del pari il beneficiario se utilizza effettivamente i documenti in una sua dichiarazione fiscale fraudolenta non può essere punito due volte per lo stesso fatto, sia per il reato dell'art. 2 sia a titolo di concorso morale per il reato dell'art. 8. Se, invece, il beneficiario non si avvale dei documenti fittizi, non può essere punito né a titolo di tentativo in ragione dell'art. 6 che sancisce la non punibilità del fatto prodromico né a titolo di concorso nel reato dell'art. 8 che costituisce ipotesi del tutto disomogenea da quella dell'art. 2 sia sotto il profilo strutturale che teleologico: diversa è la condotta materiale che consiste nell'emissione di documenti ideologicamente falsi nell'art. 8 e nell'utilizzazione degli stessi nell'art. 2; diversa è la natura giuridica dei due reati essendo il delitto dell'art. 2 un tipico reato di danno mentre quello dell'art. 8 un reato di pericolo presunto in cui il dolo specifico consiste nella finalità di consentire a terzi l'evasione delle imposte o un indebito rimborso o il riconoscimento di un credito inesistente.

Nel caso di operazione soggettivamente inesistente ossia di semplice simulazione soggettiva, la Corte afferma che – diversamente dal sistema Iva dove la fattispecie costituisce sempre ipotesi criminosa – nell'ambito delle imposte sui redditi il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture false non sarebbe configurabile in presenza di costi effettivamente sostenuti. Infatti, nelle imposte dirette la violazione penale dell'art. 2 sussisterebbe nell'ipotesi in cui siano stati indicati in dichiarazione costi in tutto o in parte inesistenti relativi a operazioni fittizie e non anche quando si tratti di componenti negativi di reddito deducibili perché corrispondenti a costi effettivamente sostenuti. (AF)

## Giurisprudenza

### Corte di Giustizia CE

**Questioni generali – Diritto comunitario – Libertà di stabilimento – *Transfer pricing* – Fiscalità diretta – Normativa in materia di imposta sul reddito – Determinazione del reddito imponibile delle società – Società collegate ed interdipendenti – Beneficio straordinario o senza contropartita erogato da una società residente ad una società di un altro Stato membro – Recupero a tassazione degli importi erogati in capo alla società residente – *Transfer pricing* – Ripartizione potere impositivo tra Stati membri – Lotta all'elusione fiscale ed alle pratiche abusive – Proporzionalità – Principio della piena concorrenza – Sussistenza – Art. 43, Tratt. CEE – Art. 48, Tratt. CEE – Violazione – Esclusione.**

Corte di Giust. Ce, sez. III, 21 gennaio 2010, n. C-311/08, in Giur. Imp. 4/2010 *on line*.

L'art. 43 CE, in combinato disposto con l'art. 48 CE, non osta ad una normativa di uno Stato membro in forza della quale viene recuperato a tassazione, in capo ad una società residente, in base alla disciplina sul *transfer pricing*, un beneficio straordinario o senza contropartita erogato da detta società ad una società stabilita in un altro Stato membro e collegata, direttamente, ovvero indirettamente, da vincoli di interdipendenza alla società residente, anche qualora detta normativa non trovi applicazione in situazioni meramente interne.

\*\*\*\*\*

Con commento di F. M. BUCCI.

**Questioni generali – Diritto comunitario – Libertà di stabilimento – Consolidato fiscale – Disciplina nazionale – Possibilità di costituire un'entità fiscale unica – Regime di vantaggio per gruppi di società residenti – Esclusione delle società madri con controllate non residenti – Art. 43, Tratt. CE e art. 48, Tratt. CE – Violazione – Esclusione.**

Corte di Giust. CE, sez. II, 25 febbraio 2010, n. 337/08, in Giur. Imp. 4/2010, *on line* e in Dir. Prat. Trib. 3/2010, II, pag. 535.

Gli art. 43 e 48 TCE (ora art. 49 e 54 TFUE) non ostano alla normativa di uno Stato membro che consenta alle sole società che abbiano controllate residenti la costituzione di un'entità fiscale unica con le proprie controllate con conseguente applicazione dell'imposta sulle società alla sola società madre come unico soggetto passivo ma che escluda da tale beneficio le società residenti che abbiano società controllate residenti in un altro Stato membro.

\*\*\*\*\*

Con commento di C. BOTTAZZI.

**Registro (imposta di) – Ipotecarie e catastali (imposte) – Conferimenti di immobili – Società di capitali – Trasferimento di proprietà – Imposte di trasferimento – Legittimità dell'imposizione.**

Cass., sez. trib. 15 marzo 2010, n. 6239, in Riv. Dott. Comm. 2/2010, pag. 445.

Le imposte di registro, ipotecaria e catastale percepite sul trasferimento connesso all'atto di un conferimento di immobili ad una società di capitali, siccome non hanno ad oggetto il conferimento di sé ma – al pari di qualsiasi altra ipotesi di trasferimento di proprietà, quale che sia la persona che l'effettua ed a qualsiasi titolo ciò avvenga (vendita, donazione, successione, conferimento in società, o decisione giudiziaria) – il trasferimento di proprietà, non si pongono in contrasto con la direttiva comunitaria 69/335 e con i limiti ed i divieti in essa posti, in quanto rientrano nell'ambito di previsione di cui all'art. 12 della direttiva in questione, il quale autorizza gli Stati membri, in deroga agli artt. 10 e 11, a percepire *“imposte di trasferimento, ivi comprese le tasse di pubblicità fondiaria, sul conferimento ad una società, associazione o persona giuridica che persegua scopi di lucro, di beni immobili o di aziende commerciali situati sul loro territorio”*, a condizione che tali imposte e diritti e tributi non siano superiori a quelli applicabili alle operazioni similari compiute nello Stato membro che li riscuote.

Dottrina

ACIERNO R., "Abuso del diritto e disconoscimento di contratti tipici: lo stato della situazione e le prospettive" <b>(VARIE)</b>	Pag. 24
ANELLO P., SALVATI R., "Gli effetti della Manovra 2010 sui fondi immobiliari" <b>(IRES)</b>	" 11
BARBONE L., PUPI R., "Cessione di partecipazioni previa scissione, elusività e spirito del sistema" <b>(IRES)</b>	" 11
CAPOLUPO S., "Consolidato nazionale – La nuova disciplina dell'accertamento" <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	" 1
COSTA A., "Regime tributario del lavoratore italiano distaccato negli USA" <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)</b>	" 6
DI CESARE F., "La tassazione in Italia dei <i>trust</i> non residenti" <b>(VARIE)</b>	" 25
DOLCE R., "Compravendita di azienda vs conferimento e successiva cessione della partecipazione" <b>(IRES)</b>	" 11
FONDAZIONE TELOS, "Abuso del diritto in campo tributario – <i>De iure condito, de iure condendo o cos'altro?</i> " <b>(VARIE)</b>	" 25
GALLIO F., BADIOLI F., STEVANATO D., LUPI R., "Quale sorte per l'avviamento iscritto dal vedente su un'azienda oggetto di conferimento <<neutrale>>?" <b>(IRES)</b>	" 12
GARUFI S., "La nuova disciplina delle CFC" <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)</b>	" 7
GRAZIOLI M., THIONE M., "L'esterovestizione societaria. Caratteristiche distintive del fenomeno e riflessi penali-tributari" <b>(IRES)</b>	" 13
IZZO B., "La cessione delle eccedenze IRES nel consolidato" <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	" 16
LA GROTTA F., "La tassazione del risarcimento del danno nella giurisprudenza della Corte di Cassazione" <b>(VARIE)</b>	" 25
LO PRESTI VENTURA E., "Il <i>transfer pricing</i> internazionale. Stato dell'arte e novità recate dalla Manovra correttiva" <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)</b>	" 9

MELILLO C., "Elusione e abuso del diritto: tra ipotesi di integrazione ed esigenze di certezza normativa" <b>(VARIE)</b>	<b>Pag. 26</b>
MICHELUTTI R., "Consolidato fiscale e commercio delle perdite: l'auspicata fine di una "querelle" <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	<b>" 16</b>
MOSCAROLI R., MOSCARIELLO M., "La commercialità nel regime della <i>participation exemption</i> " <b>(IRES)</b>	<b>" 14</b>
PROCOPIO M., "La deducibilità delle perdite su crediti: continua il contrasto tra la Cassazione e l'Amministrazione finanziaria" <b>(IRES)</b>	<b>" 14</b>
RAVACCIA M., "Le clausole di pegno su partecipazioni e il consolidato nazionale" <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	<b>" 17</b>
ROSSI L., AMPOLILLA M., "Soluzioni alle problematiche relative all'imposta sostitutiva sui finanziamenti" <b>(AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)</b>	<b>" 3</b>
SEPIO G., BERNARDO M., "Accertamento del consolidato tra unicità dell'atto e pluralità di soggetti" <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)</b>	<b>" 2</b>
SERVIDIO S., "Operazioni soggettivamente inesistenti e deduzione dei costi secondo la corte di Cassazione" <b>(VARIE)</b>	<b>" 27</b>
ZANNI M., REBECCA G., TRENTIN D., "La tassazione delle liberalità indirette" <b>(IVA)</b>	<b>" 21</b>

#### Prassi Amministrativa

Ris. Agenzia delle Entrate 28 giugno 2010, n. 61/E <b>(IPOTECARIE E CATASTALI (Imposte)</b>	<b>" 20</b>
Ris. Agenzia delle Entrate 30 giugno 2010, n. 62/E <b>(IPOTECARIE E CATASTALI (Imposte)</b>	<b>" 20</b>
Ris. Agenzia delle Entrate 12 luglio 2010, n. 72/E <b>(REDDITI DIVERSI)</b>	<b>" 19</b>
Circ. Agenzia delle Entrate 3 agosto 2010, n. 42/E <b>(IRES)</b>	<b>" 15</b>

#### Giurisprudenza

Corte di Giustizia CE

Corte di Giust. CE, sez. III 21 gennaio 2010, n. C-311 <b>(VARIE)</b>	Pag. 28
Corte di Giust. CE, sez. II 25 febbraio 2010, n. 337/08 <b>(VARIE)</b>	“ 28
 <u>Corte di Cassazione</u>	
Cass., sez. trib. 14 aprile 2009, n. 8876 <b>(REDDITO DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	“ 19
Cass., sez. trib. 15 febbraio 2010, n. 3519 <b>(CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)</b>	“ 5
Cass., sez. trib. 16 febbraio 2010, n. 3571 <b>(REGISTRO (Imposta di))</b>	“ 23
Cass. sez. trib. 26 febbraio 2010, n. 4737 <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	“ 2
Cass.,sez. trib. 15 marzo 2010, n. 6239 <b>(VARIE)</b>	“ 29
Cass., sez. I, 22 marzo 2010, n. 6901 <b>(RISCOSSIONE)</b>	“ 20
Cass., sez. trib. 24 marzo 2010, n. 7023 <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	“ 17
Cass., sez. trib. 19 maggio 2010, n. 12249 <b>(IVA)</b>	“ 22
Cass., sez. trib. 4 giugno 2010, n. 13587 <b>(IVA)</b>	“ 22
Cass., sez. trib.30 giugno 2010, n. 15451 <b>(CONTENZIOSO TRIBUTARIO)</b>	“ 5
Cass., sez. trib.30 giugno 2010, n. 15452 <b>(AMNISTIA E CONDONO)</b>	“ 5
Cass., sez. trib. 30 giugno 2010, n. 15582 <b>(CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)</b>	“ 6
Cass., sez. trib. 14 luglio 2010, n. 16537 <b>(IPOTECARIE E CATASTALI (Imposte))</b>	“ 21
Cass., sez. trib. 21 luglio 2010, n. 17053 <b>(RISCOSSIONE)</b>	“ 20
Cass., sez. trib. 23 luglio 2010, n. 17395 <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	“ 18

Commissioni tributarie di merito

Comm. Trib. prov. di Lodi, sez. I 12 gennaio 2009, n. 12 <b>(SUCCESSIONI E DONAZIONI)</b>	<b>Pag. 23</b>
Comm. Trib. prov. di Firenze, sez. VIII 12 febbraio 2009, n. 30 <b>(SUCCESSIONI E DONAZIONI)</b>	<b>“ 24</b>
Comm. Trib. prov. di Pescara, sez. I 2 aprile 2009, n. 111. <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)</b>	<b>“11</b>
Comm. Trib. prov. di Savona, sez. II, 22 maggio 2009, n. 131 <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	<b>“ 18</b>
Comm. Trib. prov. di Reggio Emilia, sez. IV 11 agosto 2009, n. 197 <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	<b>“ 19</b>
Comm. Trib. prov. di Lecce, sez. II, 23 febbraio 2010. <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)</b>	<b>“ 3</b>