



CONSORZIO
STUDI E
RICERCHE
FISCALI

GRUPPO
INTESA  SANPAOLO

OSSERVATORIO TRIBUTARIO

LEGISLAZIONE

DOTTRINA

PRASSI AMMINISTRATIVA

GIURISPRUDENZA

NUMERO 5

Ottobre—Dicembre 2009

STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE

Statuto dei diritti del contribuente – Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifica – Processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza – Osservazioni del contribuente sull'infondatezza del processo verbale – Avviso di accertamento – Motivazione *per relationem* – Illegittimità.
Comm. Trib. prov. di Milano, sez. I, 20 aprile 2009, n. 233. Pag. 1

ACCERTAMENTO: Principi e norme generali

Accertamento – Anagrafe tributaria – Archivio dei rapporti finanziari – Istruzioni operative.
Circ. Agenzia delle Entrate 24 settembre 2009, n. 42/E. “ 1

Accertamento imposte sui redditi – Accertamento – Disconoscimento di un contratto di “*Sale and lease back*” infragruppo ai fini fiscali – Validità della rettifica fiscale per abuso del diritto tributario – Sussiste.
Cass., sez. trib. 8 aprile 2009, n. 8481. “ 1

Accertamento *ex art. 39*, primo comma, lett. d), del DPR n. 600/1973 – Accertamento dell'insistenza di passività dichiarate in base a presunzioni semplici – Cessione di partecipazione societaria alla società controllante – Necessità di condurre l'accertamento di fatto sotto un profilo quantitativo – Sussiste.
Accertamento *ex art. 39*, primo comma, lett. d), del DPR n. 600/1973 – Accertamento dell'insistenza di passività dichiarate in base a presunzioni semplici – Cessione di partecipazione societaria alla società controllante – Nozione di prezzo della partecipazione – Rilevanza dell'accollo del debito da versamento di capitale da parte dell'acquirente – Non sussiste.
Cass., sez. trib. 20 maggio 2009, n. 11659. “ 2

Accertamento imposte sui redditi – Accertamento – Esistenza di un generale principio antielusivo di fonte comunitaria o costituzionale, a seconda delle fattispecie – Costituisce un principio generale dell'ordinamento – Illiceità degli indebiti vantaggi idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili – Conseguenze.
Accertamento – Abuso del diritto – Costituisce principio generale dell'ordinamento – Violazione – Inapplicabilità delle sanzioni per oggettive condizioni di incertezza della sua portata *ex art. 8* del D.Lgs. n. 546/1992 – Conseguenze.
Cass., sez. trib. 25 maggio 2009, n. 12042. “ 2

Accertamento – Avviso di accertamento fondato su un processo verbale di constatazione – Attività di verifica condotta direttamente dai funzionari della Direzione regionale delle entrate – Incompetenza funzionale – Sussiste – Illegittimità dell'accertamento basato sul verbale di constatazione redatto dalla Direzione regionale delle entrate – Conseguenze.
Comm. Trib. prov. di Bari, sez. XXIII 19 marzo 2008, n. 12. “ 3

Accertamento – Accertamento con adesione – Invito a comparire del contribuente dinanzi agli Uffici – Convocazione tramite *e-mail* – Errato indirizzo di posta elettronica – Nullità dell'avviso di accertamento – Sussistenza.
Comm. Trib. prov. di Genova, sez. XII, 9 aprile 2009, n. 103. “ 3

ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali)

Trattato CE – Libertà di circolazione dei capitali – Artt. 43, 49 e 56 del Trattato CE – Artt. 10, 11 e 12 della Dir. 17 luglio 1969, n. 69/355/CEE – Fiscalità – Trasferimento, emissione e scambio di azioni – Imponibilità – Modalità.

Corte di Giust. CE, sez. II, 1 ottobre 2009, in C- 569/07.

Pag. 3

Trattato CE – Libertà di circolazione dei capitali – Art. 18 e 56 CE – Fiscalità – Imposte sui redditi – Locazione di immobili – Successione *mortis causa* – Ammortamenti – Determinazione – Criteri – Perdite – Rilevanza.

Corte di Giust. CE, sez. III, 15 ottobre 2009, n. C-35/08.

“ 4

AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI (Imposta sulle)

“Fiscalità agevolata per aggregazioni e distretti industriali”, di **F. M. COMMITTERI.**

“ 4

VIOLAZIONI E SANZIONI

Sanzioni – Ritardata produzione della comunicazione della distribuzione di dividendi – Principio del *favor rei* ex art. 3 del D.Lgs. n. 472/1997 – Regime del D.Lgs. n. 461/1997, attuato dal D.M. 4 febbraio 1998, più favorevole al contribuente – Applicabilità del principio del *favor rei* – Consegue.

Cass., sez. trib. 24 aprile 2009, n. 9779.

“ 4

CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Contenzioso tributario – Accertamento – Prevenzione e contrasto all'evasione – Anno 2009 – Indirizzi operativi in materia di contenzioso tributario.

Circ. Agenzia delle Entrate 15 maggio 2009, n. 24/E.

“ 5

Contenzioso tributario – Direzione centrale – Accertamento – Avviso di accertamento emanato prima della scadenza del termine previsto dall'art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 27 luglio 2000.

Nota dell'Agenzia delle Entrate 14 ottobre 2009, n. 142734.

“ 5

CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie

“Tornano davanti al giudice ordinario le liti fra sostituto e sostituito”, di **S. M. MESSINA.**

“ 6

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Procedimento – Ricorso per cassazione – Notifica del ricorso mediante sua consegna al “*front office*” dell'Ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate – Inesistenza della notifica – Sussiste – Costituzione in giudizio dell'Agenzia delle Entrate – Irrilevanza – Inammissibilità del ricorso – Consiste.

Cass., sez. trib. 19 maggio 2009, n. 11620.

“ 6

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Giurisdizione nelle controversie tra sostituto di imposta e sostituito – Appartiene al giudice tributario.

Cass., SS.UU. 26 giugno 2009, n. 15047.

“ 7

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Processo tributario – Impugnazioni – Appello – Notificazione – Artt. 16 e 20 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 – Messo comunale e messo autorizzato – Ammissibilità.

Cass., sez. trib. 10 luglio 2009, n. 16267.

Pag. 7

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Processo tributario – Impugnazioni – Appello – Motivi – Art. 53 e 57 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 – *Ius novorum* – Limiti.

IVA – IRPEG – Accertamento – Operazioni imponibili – Effettività ed esistenza – Contestazione – Art. 39 del DPR 29 settembre 1973, n. 600 – Onere della prova – Art. 2697 del codice civile – Reddito d'impresa – Determinazione – Art. 109 (ex 75), del DPR 22 dicembre 1986, n. 917.

Cass., sez. trib. 24 luglio 2009, n. 17377.

“ 7

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Processo tributario – Impugnazioni – Ricorso per cassazione – Motivi – Illustrazione – Art. 360 del codice di procedura civile – Omessa od insufficiente motivazione – Nozione.

Imposta sul lavoro aggiunto (IVA) – Accertamento – Operazioni imponibili – Effettività ed esistenza – Contestazione – Elementi – organizzazione – Onere della prova – Art. 2697 del codice civile.

Cass., sez. trib. 29 luglio 2009, n. 17572.

“ 8

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Processo tributario – Accertamento – Insussistenza – Preclusione – Limitati poteri dei Giudici tributari – Natura del processo tributario – Valutazioni equitative – Art. 375 del codice di procedura civile.

Cass., sez. trib. 1 settembre 2009, n. 19079.

“ 8

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC

“Manovra anti-crisi – Problematiche interpretative e applicative sulle disposizioni antielusive su paradisi fiscali e CFC”, di **E. MIGNARRI**.

“ 8

“Manovra anti-crisi – Il rimpatrio delle *holding* estere: le novità del decreto anti-crisi”, di **R. MORO VISCONTI**.

“ 9

“Corte di Giustizia CE 16 luglio 2009, causa C-128/08 – Trattamento dei dividendi nella sentenza *Jacques Damseaux*”, di **P. VALENTE**.

“ 9

IRES/IRPEG

“Misure correttive per SIIQ e fondi comuni d'investimento mobiliare esteri”, di **N. ARQUILLA**.

“ 10

“Fusione inversa e affrancamento dei maggiori valori contabili: una condivisibile “retromarcia””, di **M. BEGHIN**.

“ 11

“Trust e società fiduciarie – Problemi relativi ai controlli e agli accertamenti”, di **F. CARRIROLO**.

“ 12

“Rapporto a nuovo delle perdite fiscali – Alcuni recenti chiarimenti di prassi”, di **P. FORMICA, K. TACCHIA**.

“ 12

“La dichiarazione del *trust* (commerciale e non), di **N. L. DE RENZIS SONNINO**.

“ 13

“La svalutazione dei crediti negli IAS/IFRS”, di **R. PARISOTTO**.

“ 13

“Regime fiscale dell'onere da *stock option* per i soggetti IAS”, di **L. ROSSI, P. SCARIONI**.

“ 13

“Il regime del riallineamento dei valori contabili e fiscali nella fusione inversa”, di **M. SANTOCCHINI, A. FASOLINO**.

“ 14

“La pretesa esclusività del consolidato come strumento di compensazione di redditi e perdite nel gruppo”, di A. TOMASSINI, R. LUPI, D. STEVANATO.	Pag. 15
“Aspetti fiscali delle fusioni eterogenee”, di E. ZANETTI.	“ 15
IRES – Determinazione del reddito complessivo – Modalità per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali – Riallineamento dei valori contabili e fiscali per i soggetti IAS <i>adopter</i> – Art. 15, commi da 1 a 9 e 12- <i>bis</i> , del DL n. 185/2008 – Modalità di tassazione – Primi chiarimenti. Circ. Agenzia delle Entrate 10 luglio 2009, n. 33/E.	“ 16
IRES – Consolidato nazionale – Tassazione di gruppo – Mancato rinnovo dell’opzione per la tassazione di gruppo – Definizione del trattamento fiscale della plusvalenza da conferimento che emerge, ai sensi dell’art. 124, comma 1, lett. b), del TUIR, per effetto del mancato rinnovo dell’opzione prevista per il consolidato fiscale – Modalità. Ris. Agenzia delle Entrate 25 agosto 2009, n. 236/E.	“ 17
IRES – Consolidato nazionale – Partecipazioni di controllo costituite in pegno. Ris. Agenzia delle Entrate 27 agosto 2009, n. 240/E.	“ 17
IRES – Consolidato nazionale – Riallineamento dei valori civili e fiscali – Svalutazioni dedotte ante riforma IRES. Ris. Agenzia delle Entrate 1 settembre 2009, n. 244/E.	“ 18
IRES – Consolidato nazionale – Requisito del controllo di diritto. Ris. Agenzia delle Entrate 1 settembre 2009, n. 245/E.	“ 18
IRES – Soggetti IAS – Riallineamento delle divergenze derivanti dall’eliminazione di ammortamenti, di rettifiche di valore e di fondi di accantonamento. Ris. Agenzia delle Entrate 24 settembre 2009, n. 251/E.	“ 18
Società – Società per azioni – Bilancio – Contenuto e criteri di redazione – Funzione informativa del bilancio – Impugnazione della delibera di approvazione del bilancio – Legittimazione – Nullità. Trib. di Bari, sez. IV 12 novembre 2007, n. 2539.	“ 18
Società in genere – Conferimento di ramo di azienda – Scissione parziale – Relazione di stima. Trib. di Salerno, 15 dicembre 2007.	“ 19
Società – Direzione e coordinamento di società – Azione di responsabilità della capogruppo ex art. 2497 c.c. – Legittimazione ad agire ex art. 2497 c.c. dei titolari di <i>warrants</i> azionari emessi da società del gruppo – Non sussiste – Legittimazione ad agire ex art. 2043 c.c. – Ammissibilità. Trib. di Milano, 13 febbraio 2008.	“ 19

REDDITI DI CAPITALE

“Gli effetti dello scudo fiscale ai fini dell’accertamento”, di G. FERRANTI.	“ 19
“Ambito soggettivo e oggettivo d’applicazione dello scudo fiscale” , di L. MIELE.	“ 20

REDDITI DI IMPRESA

“Decreto anti-crisi – Accelerazione dell’ammortamento sui beni strumentali”, di C. ATTARDI.	“ 21
--	------

“La rettifica per gli interessi passivi ed il ruolo delle <i>holding</i> nel consolidato nazionale”, di B. IZZO, E. MACARIO.	Pag. 21
“Le valutazioni tributarie nella determinazione del reddito d'impresa”, di R. MARCELLO.	“ 22
“Conferimento non proporzionale di partecipazioni”, di T. MARINO.	“ 22
“Obbligazioni convertibili”, di L. ROSSI, P. SCARIONI.	“ 23
Redditi di impresa – Interessi passivi – Deducibilità degli interessi passivi per le <i>holding</i> , degli interessi passivi inerenti all'acquisizione di immobili patrimoniali e modalità di applicazione del regime stesso nell'ambito del consolidato nazionale – Art. 96 del TUIR – Ulteriori chiarimenti. Circ. Agenzia delle Entrate 22 luglio 2009, n. 37/E.	“ 24
Redditi di impresa – Costi – Spese – Spese di assunzione del personale a tempo indeterminato – Non sono relative a più esercizi – Capitalizzazione ex art. 74 (ora 108) del TUIR – Inammissibilità – Conseguenze. Cass., sez. trib. 8 aprile 2009, n. 8482.	“ 24
Redditi di impresa – Spese e altri componenti negativi – Requisito dell'inerzia dei costi – Costo sostenuto dal socio per la partecipata – Inerenza al reddito del socio – Non sussiste. Accertamento imposte sui redditi – Accertamento – Disconoscimento, ai fini fiscali, di un costo sostenuto dal socio per la società partecipata – Validità della rettifica fiscale per “abuso del diritto”, considerato come un principio immanente nell'ordinamento tributario in base all'art. 53 Cost. IRES – Reddito di impresa – Imputazione dei costi e dei ricavi – Principio di competenza – Disconoscimento di elemento negativo non di competenza – Doppia imposizione – Termine per la domanda di rimborso – Decorrenza ex art. 2935 c.c. dal momento in cui il rimborso può essere fatto valere – Sussiste. Cass., sez. trib. 13 maggio 2009, n. 10981.	“ 24
Redditi di impresa – Componenti reddito di impresa – Momento di riferimento dell'imposizione – Principio di competenza economica – Irrilevanza – Momento di riferimento costituito dalla percezione del reddito – Sussistenza. Comm. Trib. prov. di Napoli, sez. XII, 2 marzo 2009, n. 134.	“ 25
Redditi di impresa – Spese relative a più esercizi – Spese di pubblicità e propaganda e spese di rappresentanza – Qualificazione e identificazione – Spese sostenute per le divise del personale a contratto con il pubblico – Costituiscono spese di rappresentanza. Redditi di impresa – Costi – Inerenza – Concetto di inerzia dei costi – Scelta dell'imprenditore di far indossare ai dipendenti gli abiti prodotti dall'azienda – Mancanza del carattere di strumentalità relativamente ai dipendenti privi di contatto diretto con il pubblico – Deducibilità integrale – Inammissibilità. Redditi di impresa – Ammortamento dei beni materiali – Art. 102 del TUIR – Costi d'acquisto di libri, quadri e altre opere d'arte raffiguranti un'immagine coincidente con il marchio dell'impresa ed esposti nei locali aziendali – Inerenza con l'attività d'impresa – Sussiste – Ammortamento – Ammissibilità. Redditi di impresa – Costi – Inerenza – Concetto di inerzia dei costi – Scelta dell'imprenditore di acquistare libri, quadri e altre opere d'arte raffiguranti un'immagine coincidente con il marchio distinto dell'impresa e esposti nei locali aziendali – Inerenza di tali costi – Sussiste – Deducibilità delle relative quote di ammortamento – Conseguenze. Comm. Trib. reg. della Lombardia, sez. XXXIV 15 ottobre 2009, n. 95.	“ 25

REDDITI DI LAVORO AUTONOMO

Redditi di lavoro autonomo – Somme percepite dal professionista a risarcimento del danno all'immagine e del danno biologico subiti a causa dell'interruzione anticipata del rapporto di collaborazione – Sono tassabili solo nei limiti in cui reintegrino un danno concretatosi nella mancata percezione di redditi – Necessità dell'accertamento della natura del pregiudizio indennizzato dall'importo ricevuto – Consegue.

Redditi di lavoro dipendente – Somme percepite dal lavoratore a risarcimento del danno biologico subiti a causa del licenziamento anticipato – Sono tassabili solo nei limiti in cui reintegrino un danno concretatosi nella mancata percezione di redditi – Necessità dell'accertamento della natura del pregiudizio indennizzato dall'importo ricevuto – Consegue.

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

Pag. 26

REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

"Sulla tassabilità ordinaria delle indennità sostitutive di erogazioni fiscalmente agevolate",
di **F. CROVATO**.

" 27

"Lavoro dipendente all'estero: interpretazioni abroganti della norma sugli emigrati", di **A. MANZITTI, F. CROVATO, R. LUPI**.

" 27

"La giusta imposizione sulle indennità risarcitorie per i danni non patrimoniali", di **M. MISCALI**.

" 28

Redditi di lavoro dipendente – Sostituto e responsabile d'imposta – Omesso versamento da parte del sostituto – Rivalsa dell'Erario nei confronti del sostituto – Ammissibilità.

Cass., sez. trib. 7 aprile 2009, n. 8316.

" 28

Redditi di lavoro dipendente – Determinazione – Indennizzo per il canone di locazione al lavoratore trasferito – Tassazione – Legittimità – Omessa applicazione della ritenuta di acconto – Irrilevanza.

Cass., sez. trib. 25 settembre 2009, n. 20631.

" 28

Redditi di lavoro dipendente – Incentivazioni all'esodo – Trattamento tributario differenziato in funzione del sesso del dipendente ex art. 19 del TUIR – Contrarietà ai principi comunitari – Sussiste – Disapplicazione – Consegue.

Comm. Trib. reg. della Lombardia, sez. XXXIV, 15 ottobre 2009, n. 97.

" 29

Riscossione – Rimborsi – Istanza di rimborso ex art. 38 del DPR n. 602/1973 presentata ad organo incompetente dell'Amministrazione finanziaria – Principi di cooperazione, collaborazione e buona fede – Applicabilità – Validità dell'istanza.

Cass., sez. trib. 27 febbraio 2009, n. 4773.

" 29

Riscossione – Nullità – Notifica – Atto impositivo – Conseguenze – Art. 60 del DPR 29 settembre 1973, n. 600.

Cass., sez. trib. 18 settembre 2009, n. 20098.

" 29

Riscossione – Cartella di pagamento – Indicazione del responsabile del procedimento e sottoscrizione – Necessità – Annullabilità delle cartelle di pagamento emesse prima del 1° giugno 2008 prive di tali elementi – Consegue.

Imposte e tasse – Sanatorie – Riscossione delle somme dovute a seguito di adesione al condono di cui alla legge n. 289/2002 – Notifica delle relative cartelle di pagamento prima del 1° giugno 2008 – Omessa indicazione del responsabile del procedimento e difetto di sottoscrizione – Annullabilità delle cartelle – Consegue.

Comm. Trib. reg. della Puglia, sez. IX 4 maggio 2009, n. 63.

" 30

IVA

"Novità in tema di detrazione e di stabile organizzazione", di **M. BASILAVECCHIA.**

Pag. 30

IVA – Operazioni esenti – Prestazioni di servizi rese nell'ambito di attività di carattere ausiliario di cui all'art. 59, comma 1, lett. c), del D.Lgs. n. 385/1993, effettuate da consorzi costituiti fra banche – Sanzione – Non spetta – Abrogazione dei commi da 1 a 3-*bis* dell'art. 6 della legge n. 133/1999 ex art. 1, comma 262, della legge n. 244/2007 – Decorrenza dal 1° gennaio 2009 ex art. 82, comma 16 del DL n. 112/2008 – Chiarimenti.

IVA – Operazioni esenti – Prestazioni di servizi rese dal consorzio in favore di consorziati che non hanno diritto ad esercitare la detrazione – Chiarimenti.

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

“ 31

IVA – Diritto comunitario e diritto interno – Autorità di cosa giudicata – Rilevanza – Art. 2909 del codice civile – Efficacia del giudicato – Autonomia del periodo d'imposta – Limiti.

Corte di Giust. CE, sez. II, 3 settembre 2009, n. C-2/08.

“ 31

IVA – Trasferimento della totalità del pacchetto azionario di una filiale detenuta al 100% - Assimilazione al trasferimento dell'università totale o parziale di un'azienda – Sussistenza – Previsione dello Stato membro di esclusione dall'IVA – Assoggettabilità ad IVA – Esclusione – Mancata previsione dello Stato membro di esclusione dall'IVA – Esenzione IVA – Applicabilità – Cessione in più operazioni successive – Irrilevanza.

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

“ 32

IVA – Territorialità – Art. 9, n. 1, della VI Direttiva 77/388/CEE – Centro di attività stabile – Società di capitali italiana detenuta da società non residente – Possibilità di configurare un centro di attività stabile – Sussiste. IVA – Necessità di condurre l'analisi sul piano sostanziale – Validità probatoria degli indizi comprovanti la gestione degli affari – Sussiste.

IVA – Centro di attività stabile – Società di capitali italiana partecipata da società svizzera – Commentario OCSE – Riserva da parte del Governo italiano – Necessità per l'Amministrazione finanziaria di conformarsi alla giurisprudenza nazionale – Sussiste.

IVA – Unico centro di imputazione fiscale per il soggetto non residente – Dichiarazione annuale IVA – Obbligo di redazione da parte del centro di attività stabile – Sussiste.

Cass., sez. trib. 15 febbraio 2008, n. 3889.

“ 32

IVA – Società controllanti e controllate – Procedura di liquidazione di gruppo – Compensazione orizzontale dell'eccedenza detraibile relativa all'anno precedente all'adesione alla procedura dell'IVA di gruppo – Ammissibilità.

Comm. Trib. prov. di Milano, sez. XVI 21 ottobre 2008, n. 239.

“ 33

REGISTRO (Imposta di)

Registro (imposta di) – Applicazione dell'imposta – Atti che contengono più disposizioni – Cessione di contratti di locazione in occasione di cessione di azienda – Applicazione dell'imposta su entrambi gli atti – Legittimità.

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

“ 33

Registro (imposta di) – Cessione d'azienda – Avviamento – Plusvalenza – Accertamento – Accertamento induttivo – Ammissibilità – Sussiste.

Cass., sez. trib. 30 settembre 2009, n. 21020.

“ 34

SUCCESSIONI E DONAZIONI (Imposta sulle)

Successioni e donazioni (imposta sulle) – *Trust* – Atto di costituzione – Imposta dovuta in sede di registrazione – Atto sottoposto a condizione sospensiva – Tassa fissa – Applicabilità.
Registro (imposta di) – *Trust* – Atto di costituzione – Denuncia di cui all'art. 19 del DPR n. 131/1986 – Imposta in misura proporzionale – Applicabilità.

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

Pag. 34

IRAP

IRAP – Base imponibile – Determinazione per le società di capitali ed enti commerciali, per le imprese assicurative e per gli istituti di credito ed enti finanziari – modalità – Modifiche ex art. 1, commi 50 e 51, della legge n. 244/2007 – Ulteriori chiarimenti.

Circ. Agenzia delle Entrate 16 luglio 2009, n. 36/E.

“ 35

IRAP – Base imponibile – Determinazione per le società di capitali ed enti commerciali, per le imprese assicurative e per gli istituti di credito ed enti finanziari – Modalità – Chiarimenti resi con circolare n. 36/E/2009 – Ulteriori chiarimenti.

Circ. Agenzia delle Entrate 22 luglio 2009, n. 39/E.

“ 35

VARIE

Emersione di attività detenute all'estero – Legge 3 agosto 2009, n. 102, e successive modificazioni.

Circ. Agenzia delle Entrate 10 ottobre 2009, n. 43/E.

“ 35

Legislazione

Provvedimenti emanati e pubblicati in G.U. dal 1° ottobre al 31 dicembre 2009

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

Queste modificazioni apportate in sede di conversione in legge:

- per alcune fattispecie di reato lo scudo non comporta l'obbligo di segnalazione ai fini della disciplina antiriciclaggio a carico dell'intermediario che assiste chi aderisce;
- il termine ultimo per il rimpatrio o la regolarizzazione è anticipato al 15 dicembre 2009;
- lo scudo può essere utilizzato anche da imprese estere controllate o collegate cui si applica la disciplina CFC. Gli effetti del rimpatrio o della regolarizzazione si producono in capo ai partecipanti.

Provvedimento ISVAP 3 ottobre 2009, n. 2746: "Modifiche al regolamento n. 19 del 14 marzo 2008, concernente il margine di solvibilità delle imprese di assicurazione di cui al titolo III (esercizio dell'attività assicurativa), capo VI (margine di solvibilità) e all'articolo 223 (misure di intervento a tutela della solvibilità prospettica dell'impresa di assicurazione) del decreto legislativo 7 settembre 2005, n. 209. (Provvedimento n. 2746)" (in G.U. n. 264 del 12 novembre 2009).

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

A seguito della modifica introdotta all'art. 2501-sexies c.c., riguardante la relazione che gli esperti delle società partecipanti ad una fusione devono redigere sulla congruità del rapporto di cambio delle azioni e delle quote, detta relazione non sarà più richiesta qualora i soci di ciascuna società partecipante alla fusione vi rinuncino all'unanimità. Detta modifica si attua alle fusioni e scissioni i cui progetti non siano ancora approvati alla data del 15 novembre 2009 dagli organi competenti delle società partecipanti alla fusione o alla scissione stessa.

Legge 23 ottobre 2009, n. 159: "Ratifica ed esecuzione della Convenzione tra il Governo della Repubblica italiana ed il Governo del Regno dell'Arabia Saudita per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio e prevenire le evasioni fiscali, con Protocollo aggiuntivo, fatta a Riad il 13 gennaio 2007" (in S.O. n. 208 alla G.U. n. 265 del 13 novembre 2009)

Legge 23 ottobre 2009, n. 160: "Ratifica ed esecuzione della Convenzione tra il Governo della Repubblica italiana ed il Governo del Regno Hascemita di Giordania per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e per prevenire le evasioni fiscali, con Protocollo aggiuntivo, fatta ad Amman il 16 marzo 2004" (in S.O. n. 208 alla G.U. n. 265 del 13 novembre 2009).

Legge 20 novembre 2009, n. 166: "Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 25 settembre 2009, n. 135, recante disposizioni urgenti per l'attuazione di obblighi comunitari e per l'esecuzione di sentenze della Corte di giustizia delle Comunità europee. (in S.O. n. 215 alla G.U. n. 274 del 24 novembre 2009)

In sede di conversione è stata soppressa la norma contenuta nel decreto legge che prevedeva l'applicazione di una ritenuta del 12,50% sui proventi da partecipazione a organismi di investimento collettivo in valori mobiliari di diritto estero.

Decreto-Legge 23 novembre 2009, n. 168: "Disposizioni urgenti in materia di acconti di imposta, nonché di trasferimenti erariali ai comuni" (in G.U. n. 274 del 24 novembre 2009)

L'acconto IRPEF dovuto per il 2009 è stato ridotto di 20 punti percentuali dal 99% al 79% che saranno poi versati in occasione del versamento dell'IRPEF a saldo (16 giugno 2010) dovuta per il 2009.

Le persone fisiche che al 24 novembre 2009 (data di entrata in vigore del decreto legge) hanno effettuato il versamento dell'acconto senza tener conto della riduzione dei 20 punti percentuali, hanno diritto ad un credito d'imposta pari alla differenza pagata in più da utilizzare in compensazione.

Regolamento CE 27 novembre 2009 n. 1164: "Regolamento n. 1164/2009 della Commissione del 27 novembre 2009, che modifica il regolamento n. 1126/2008 che adotta taluni principi contabili internazionali conformemente al regolamento n. 1606/2002 del parlamento europeo e del Consiglio per quanto riguarda l'Interpretazione dell'*International Financial Reporting Interpretations Committee* (IFRIC) 18". (in G:U. CEE n. L314 del 1° dicembre 2009),

Il regolamento ha adottato l'IFRIC 18 "Cessioni di attività da parte della clientela" contenente una serie di chiarimenti sulla contabilizzazione di elementi di immobili, impianti e macchinari ricevuti da clienti o disponibilità liquide ricevute da clienti per l'acquisizione o la costruzione di elementi di immobili impianti e macchinari.

Regolamento CE 27 novembre 2009 n. 1165: "Regolamento n. 1165/2009 della Commissione, del 27 novembre 2009, che modifica il regolamento CE n. 1126/2008 della Commissione che adotta taluni principi contabili internazionali conformemente al regolamento n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio per quanto riguarda l'*International Financial Reporting Standard* (IFRS) 4 e l'IFRS 7" (in G:U. CEE n. L314 del 1° dicembre 2009),

Il regolamento va modificato l'IFRS 4 "Contratti assicurativi" e l'IFRS 7 "strumenti finanziari: informazioni integrative" richiedendo maggiori informazioni sulla misurazione del *fair value* e sul rischio di liquidità relativo agli strumenti finanziari.

Regolamento CE 27 novembre 2009 n. 1171: "Regolamento n. 1171/2009 della Commissione, del 27 novembre 2009, che modifica il regolamento CE n. 1126/2008 della Commissione che adotta taluni principi contabili internazionali conformemente al regolamento n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio per quanto riguarda l'*International Financial Reporting Interpretations Committee* (IFRIC) 9 e l'*International Accounting Standard* (IAS) 39" (in G:U. CEE n. L314 del 1° dicembre 2009),

Il regolamento va modificato l'IFRIC 9 "Rideterminazione del valore dei derivati incorporati" e lo IAS 39 "Strumenti finanziari: rilevazione e valutazione" chiarendo il trattamento degli strumenti finanziari derivati incorporati in altri contratti quando un'attività finanziaria ibrida viene riclassificata fuori della categoria del *fair value* rilevato a conto economico.

Legge 23 dicembre 2009, n. 191: "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge Finanziaria 2010)" (in S.O. n. 243 alla G.U. n. 302 del 30 dicembre 2009).

Decreto-Legge 30 dicembre 2009, n. 194: "Proroga di termini previsti da disposizioni legislative" (in G. U. n. 302 del 30 dicembre 2009).

Il provvedimento, tra l'altro, riapre i termini di adesione allo scudo fiscale.

Vengono fissate due scadenze differenti alle quali saranno associate due nuove aliquote.

In particolare, per le operazioni di emersione perfezionate successivamente al 15 dicembre 2009 si applicherà: il 6% fino al 28 febbraio 2010; il 7% dal 1° marzo 2010 al 30 aprile 2010.

RASSEGNA DI DOTTRINA, PRASSI AMMINISTRATIVA, GIURISPRUDENZA

STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE

Giurisprudenza

Commissioni tributarie di merito

Statuto dei diritti del contribuente – Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifica – Processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza – Osservazioni del contribuente sull’infondatezza del processo verbale – Avviso di accertamento – Motivazione *per relationem* – Illegittimità.

Comm. Trib. prov. di Milano, sez. I 20 aprile 2009, n. 233, in Corr. Trib. 38/2009, pag. 3142.

E’ illegittimo l’avviso di accertamento in cui le motivazioni riportano *per relationem* il contenuto del processo verbale di constatazione della Guardia di finanza, senza prendere adeguatamente in considerazione le articolate osservazioni offerte dal contribuente, in applicazione dell’art. 12 della legge n. 212/2000, volte a dimostrare l’infondatezza dei rilievi contenuti del suddetto verbale.

ACCERTAMENTO: Principi e norme generali

Prassi Amministrativa

Accertamento – Anagrafe tributaria – Archivio dei rapporti finanziari – istruzioni operative.

Circ. Agenzia delle Entrate 24 settembre 2009, n. 42/E, nel sito web www.agenziadelleentrate.it.

La Circolare fornisce chiarimenti circa il corretto utilizzo dell’Archivio dei rapporti finanziari, (apposita sezione dell’Anagrafe tributaria nella quale confluiscono le comunicazioni cui sono tenuti tutti gli operatori finanziari).

La Circolare specifica che tra i soggetti obbligati alla comunicazione all’Archivio dei rapporti finanziari rientrano anche le filiali estere di banche italiane e degli altri intermediari finanziari residenti in Italia relativamente ai rapporti intrattenuti e alle operazioni effettuate dalla propria clientela italiana.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Accertamento imposte sui redditi – Accertamento – Disconoscimento di un contratto di “*Sale and lease back*” infragruppo ai fini fiscali – Validità della rettifica fiscale per abuso del diritto tributario – Sussiste.

Cass., sez. trib. 8 aprile 2009, n. 8481, in Boll. Trib. 10/2009, pag. 816.

Il contratto di *lease back* di beni ammortizzabili stipulato tra due società del medesimo gruppo è privo di valide ragioni economiche e perciò realizza un abuso di diritto tributario.

Accertamento ex art. 39, primo comma, lett. d), del DPR n. 600/1973 – Accertamento dell'inesistenza di passività dichiarate in base a presunzioni semplici – Cessione di partecipazione societaria alla società controllante – Necessità di condurre l'accertamento di fatto sotto un profilo quantitativo – Sussiste.

Accertamento ex art. 39, primo comma, lett. d), del DPR n. 600/1973 – Accertamento dell'inesistenza di passività dichiarate in base a presunzioni semplici – Cessione di partecipazione societaria alla società controllante – Nozione di prezzo della partecipazione – Rilevanza dell'accollo del debito da versamento di capitale da parte dell'acquirente – Non sussiste.

Cass., sez. trib. 20 maggio 2009, n. 11659, in Boll. Trib. 13/2009, pag. 1063.

L'art. 39, primo comma, lett. d), del DPR 29 settembre 1973, n. 600, prevede che l'inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche per mezzo di presunzioni semplici, se gravi, precise e concordanti, di talché l'accertamento del carattere elusivo di una operazione di acquisto (da terzi) e cessione (alla società controllante la cedente) di quote di partecipazione societaria non può limitarsi all'accertamento del valore nominale delle azioni, ma è necessario valutare se l'operazione, nel suo complesso, abbia la sola finalità di risparmio di imposta, dovendosi quindi analizzare in punto di fatto la vicenda economica, senza potersi prescindere dai dati numerici, al fine di stabilire l'effettiva riduzione del valore della partecipazione compravenduta, fermo rimanendo che l'accollo, da parte dell'acquirente, dell'aumento di capitale da versare, non va detratto dal prezzo, perché corrisponde ad un simmetrico aumento del patrimonio della società acquistata.

Accertamento imposte sui redditi – Accertamento – Esistenza di un generale principio antielusivo di fonte comunitaria o costituzionale, a seconda delle fattispecie – Costituisce un principio generale dell'ordinamento – Illiceità degli indebiti vantaggi idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili – Consegue.

Accertamento – Abuso del diritto – Costituisce principio generale dell'ordinamento – Violazione – Inapplicabilità delle sanzioni per oggettive condizioni di incertezza della sua portata ex art. 8 del D.Lgs. n. 546/1992 – Consegue.

Cass., sez. trib. 25 maggio 2009, n. 12042, in Boll. Trib. 15-16/2009, pag. 1223.

Nell'ordinamento tributario italiano va riconosciuta l'esistenza di un generale principio antielusivo, la cui fonte, in tema di tributi "armonizzati", è reperibile nel diritto e nella giurisprudenza comunitaria, mentre per gli altri tributi (quali, ad esempio, quelli diretti) ed in generale, lo stesso principio è reperibile nelle norme costituzionali che sanciscono il criterio di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione di cui all'art. 53 Cost., commi 1 e 2, costituendo il fondamento sia delle norme impositive in senso stretto, sia di quelle che attribuiscono al contribuente vantaggi o benefici di qualsiasi genere, pertanto, deve ritenersi non lecito al contribuente trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, che siano diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale.

La violazione di un principio di ordine generale, quale è il divieto dell'abuso del diritto, rende inapplicabili le sanzioni trovando applicazione l'esimente di cui all'art. 8 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in presenza di obiettive condizioni di incertezza sull'ambito e la portata della disposizione violata.

Commissioni tributarie di merito

Accertamento – Avviso di accertamento fondato su un processo verbale di constatazione – Attività di verifica condotta direttamente dai funzionari della Direzione regionale delle entrate – Incompetenza funzionale – Sussiste – illegittimità dell'accertamento basato sul verbale di constatazione redatto dalla Direzione regionale delle entrate – Conseguenze.

Comm. Trib. prov. di Bari, sez. XXIII 19 marzo 2008, n. 12, in Boll. Trib. 17/2009, pag. 1307.

In materia di accertamento delle imposte sui redditi, i funzionari della Direzione regionale delle entrate, a norma dell'art. 11, primo comma, lett. c), dello statuto dell'Agenzia delle entrate, hanno poteri sostitutivi degli Uffici che da essi dipendono e dei responsabili dei procedimenti amministrativi solo in caso di loro inerzia e, pertanto, qualora tale inerzia non sussista, il potere di condurre accessi, ispezioni e verifiche fiscali compete solo agli Uffici locali dell'Agenzia delle entrate, a norma del combinato disposto dell'art. 62, comma 1, del D.Lgs. 30 luglio 1999, n. 300, dell'art. 23, lett. pp), del DPR 26 marzo 2001, n. 107 (che ha esplicitamente abrogato l'art. 62-sexies, comma 2, del DL 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, in base al quale la Direzione regionale delle entrate poteva eseguire verifiche per l'accertamento dei tributi e comunicare i relativi risultati agli Uffici competenti per l'accertamento), e dell'art. 7, comma 13, della legge 29 ottobre 1991, n. 358 (che tuttora stabilisce che "le attività di verifica e di ispezione nei confronti dei contribuenti sono attribuite all'esclusiva competenza" degli Uffici locali dell'Agenzia delle entrate), cosicché un processo verbale di constatazione redatto direttamente dai funzionari della Direzione regionale delle entrate risulta effettuato da un organo incompetente, con conseguente illegittimità dell'avviso di accertamento che promana da tale atto istruttorio.

Accertamento – Accertamento con adesione – Invito a comparire del contribuente dinanzi agli Uffici – Convocazione tramite e-mail – Errato indirizzo di posta elettronica – Nullità dell'avviso di accertamento – Sussistenza.

Comm. Trib. prov. di Genova, sez. XII, 9 aprile 2009, n. 103, in Corr. Trib. 22/2009, pag. 1813.

In tema di accertamento con adesione, deve considerarsi nullo l'avviso di accertamento notificato al contribuente che non sia stato validamente invitato a comparire dinanzi agli Uffici dell'Amministrazione fiscale per esercitare il diritto al contraddittorio.

Nel caso di specie, l'invalidità dell'invito a comparire derivava dal fatto che lo stesso era avvenuto mediante invio di e-mail ad un errato indirizzo di posta elettronica, da parte dell'Ufficio che era a conoscenza dell'indirizzo esatto.

ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali)

Corte di Giustizia CE

Trattato CE – Libertà di circolazione dei capitali – Artt. 43, 49 e 56 del Trattato CE – Artt. 10, 11 e 12 della Dir. 17 luglio 1969, n. 69/355/CEE – Fiscalità – Trasferimento, emissione e scambio di azioni – Imponibilità – Modalità.

Corte di Giust. CE, sez. II, 1 ottobre 2009, n. C-569/07, ne Il fisco 38/2009, fasc. n. 1, pag. 6341.

Le deroghe al divieto di introduzione e mantenimento di tributi indiretti che abbiano caratteristiche di imposta sui conferimenti di cui agli artt. 10 e 11 della Dir. N. 69/355/CEE non sono suscettibili di applicazione in riferimento al prelievo, richiesto dallo Stato membro, nell'ambito dell'emissione di

azioni per effetto di un'operazione di aumento di capitale e scambio dei titoli di nuova emissione con altre azioni in esecuzione di un'offerta pubblica di acquisto.

Trattato CE – Libertà di circolazione dei capitali – Art. 18 e 56 CE – Fiscalità – Imposte sui redditi – Locazione di immobili – Successione *mortis causa* – Ammortamenti – Determinazione – Criteri – Perdite – Rilevanza.

Corte di Giust. CE, sez. III, 15 ottobre 2009, n. C-35/08, ne Il fisco 40/2009, fasc. n. 1, pag. 6642.

Il principio di libera circolazione dei capitali osta all'introduzione e al mantenimento di una disciplina tributaria che, nell'ambito dei criteri di determinazione della base imponibile afferente l'imposizione sui redditi per la locazione di immobili situati nel territorio di altro Stato membro, accordi deduzioni subordinate all'ubicazione del bene nel territorio dello Stato membro.

AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI (Imposta sulle)

Dottrina

“Fiscalità agevolata per aggregazioni e distretti industriali” di F. M. COMMITTERI, in Corr. Trib. 22/2009, pag. 1797.

L'articolo si occupa delle modifiche apportate al cd. “bonus aggregazioni”, dal D.L. n. 5/2009, conv. con modifiche dalla L. n. 33/2009.

In particolare, rispetto alla precedente disciplina in vigore nel biennio 2007-2008, non è più prevista la presentazione dell'istanza d'interpello preventivo all'Agenzia delle entrate e i vincoli derivanti dai rapporti partecipativi sono stati soppressi, nel senso che la natura aggregativa dell'operazione, e quindi la fruizione del bonus, non vengono meno in caso di partecipazioni non superiori al 20 per cento.

Tra le modifiche *in peius* introdotte, la principale è quella costituita dalla mancata previsione dell'avviamento quale valore rivalutabile. Si tratta di una modifica di non poco conto dato che, spesso, nelle aggregazioni è proprio il valore dell'avviamento ad essere oggetto di iscrizione sia per l'imputazione del disavanzo da concambio (nel caso di fusioni/scissioni) che per l'iscrizione diretta a seguito di valutazione dell'azienda o del ramo d'azienda (nel caso dei conferimenti).

Per quanto concerne la tassazione su base distrettuale, il cui quadro normativo di riferimento è in corso di completamento, l'A. auspica che vengano ricompresi tra i soggetti beneficiari anche coloro che hanno già optato per i regimi della trasparenza ovvero della tassazione di gruppo, consentendo la “migrazione” tra i diversi sistemi di tassazione senza eventuali penalizzazioni correlate alla anticipata interruzione dei regimi opzionali. (PM).

VIOLAZIONI E SANZIONI

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Sanzioni – Ritardata produzione della comunicazione della distribuzione di dividendi – Principio del *favor rei* ex art. 3 del D.Lgs. n. 472/1997 – Regime del D.Lgs. n. 461/1997,

attuato dal D.M. 4 febbraio 1998, più favorevole al contribuente – Applicabilità del principio del *favor rei* – Conseguenze.

Cass., sez. trib. 24 aprile 2009, n. 9779, in Boll. Trib. 20/2009, pag. 1542.

L'art. 14 della legge 29 dicembre 1962, n. 1745, che prescriveva la produzione della comunicazione della distribuzione dei dividendi, deve ritenersi implicitamente abrogato, ai sensi dell'art. 15 delle preleggi, dal nuovo regime introdotto dal D.Lgs. 21 novembre 1997, n. 461, così come attuato dal DM 4 febbraio 1998, in quanto tali ultime disposizioni regolano in maniera diversa la materia delle modalità di comunicazione disciplinate dalla legge anteriore, includendola in quella generale degli obblighi informativi gravanti sul sostituto d'imposta, tenuto conto anche dell'intenzione espressa del legislatore delegato e dell'autorità amministrativa circa la modifica di tali modalità di talché risulta applicabile il principio del *favor rei* di cui all'art. 3, terzo comma, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 (entrato in vigore il 1° aprile 1998), con la conseguenza che le più favorevoli norme sanzionatorie sopravvenute al riguardo devono essere applicate, anche d'ufficio, in ogni stato e grado del giudizio, all'unica condizione che il provvedimento sanzionatorio non sia divenuto definitivo.

CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Prassi Amministrativa

Contenzioso tributario – Accertamento – Prevenzione e contrasto all'evasione – Anno 2009 – Indirizzi operativi in materia di contenzioso tributario.

Circ. Agenzia delle Entrate 15 maggio 2009, n. 24/E, in Boll. Trib. 10/2009, pag. 802.

L'Agenzia fornisce gli indirizzi operativi per il 2009 in materia di contenzioso tributario.

Contenzioso tributario – Direzione centrale – Accertamento – Avviso di accertamento emanato prima della scadenza del termine previsto dall'art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 27 luglio 2000.

Nota dell'Agenzia delle Entrate 14 ottobre 2009, n. 142734, nel sito web www.agenziadelleentrate.it.

Ai sensi del comma 7 dell'art. 12 del cd Statuto dei diritti del contribuente, al contribuente dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo è riconosciuto il diritto di muovere rilievi o formulare osservazioni in relazione a tale verbale entro 60 giorni. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza.

Nella nota viene specificato che la mancata motivazione sotto il profilo dell'urgenza dell'avviso di accertamento, emanato prima della scadenza del termine in argomento, è suscettibile di essere sanzionata in sede processuale, con conseguente declaratoria di invalidità dell'atto.

La particolare urgenza deve essere quindi rappresentata e descritta nella motivazione dell'avviso di accertamento, con distinto riferimento alle circostanze di fatto che rendono evidente l'impossibilità di rinviare l'emanazione dell'atto e che costituiscono, pertanto, motivi di deroga rispetto al suddetto termine.

L'urgenza deve essere "particolare" e tale requisito va verificato con riferimento al caso specifico.

CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie

Dottrina

“Tornano davanti al giudice ordinario le liti fra sostituto e sostituito” di S. M. MESSINA, in Corr. Trib. 41/2009, pag. 3346.

L'A. commenta la sentenza n. 15031 del 26.6.2009 pronunciata dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione che, in merito alla proponibilità dell'azione di adempimento del sostituito nei confronti del sostituto di imposta, ha affermato la giurisdizione del giudice ordinario riconoscendo la natura privatistica del diritto di rivalsa, modificando in tal modo il precedente orientamento. Con tale sentenza, quindi, i giudici di legittimità hanno ritenuto che spetti al giudice ordinario la giurisdizione sulle liti nelle quali il sostituito contesta il diritto di rivalsa esercitato dal sostituto, che hanno natura privatistica, perché la materia del contendere è costituita dalla rivalsa e non dalla ritenuta. Secondo l'A. può apparire condivisibile che il diritto di effettuare la ritenuta costituisca una situazione giuridica ulteriore e diversa rispetto alla rivalsa, ma non può negarsi che, in concreto, sia difficile distinguere l'una dall'altra, allorché la rivalsa sia esercitata per il tramite della ritenuta. Invero, secondo l'A., le liti promosse dal sostituito non dovrebbero costituire questione di giurisdizione ma, semmai, di proponibilità o meno dell'azione civilistica di adempimento. Tale azione pare ammissibile, in linea di principio, per la difficoltà di determinare senza incertezza l'esclusività dei rimedi tributari.

Si segnala infine che, con l'ordinanza n. 15047 del 26.6.2009, le stesse Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno riconosciuto l'attribuzione esclusiva della lite alle Commissioni tributarie, sconfessando quindi quanto affermato nella richiamata sentenza n. 15031, quando invece, al di là di ogni considerazione sulla natura della rivalsa, sembra essere maggiormente conforme al sistema il riconoscimento della giurisdizione del giudice ordinario.(SG)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Procedimento – Ricorso per cassazione – Notifica del ricorso mediante sua consegna al “front office” dell'Ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate – Inesistenza della notifica – Sussiste – Costituzione in giudizio dell'Agenzia delle Entrate – Irrilevanza – Inammissibilità del ricorso – Consiste.

Cass., sez. trib. 19 maggio 2009, n. 11620, in Boll. Trib. 13/2009, pag. 1057.

La consegna del ricorso per cassazione eseguita direttamente dalla parte presso il “front office” dell'Ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate non è una modalità di introduzione del giudizio equipollente ad una notificazione nel senso tecnico del termine (che è atto dell'ufficiale giudiziario), costituente l'unica modalità di introduzione del giudizio di cassazione, al quale comunque non si applica l'art. 17 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, dettato esclusivamente per il giudizio dinanzi alle Commissioni tributarie, cosicché ne deriva che una siffatta forma di “notificazione” del ricorso è del tutto inesistente e comporta la conseguente declaratoria di inammissibilità del ricorso stesso, a nulla rilevando l'intervenuta costituzione in giudizio della contro ricorrente Agenzia delle Entrate.

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Giurisdizione nelle controversie tra sostituto di imposta e sostituito – Appartiene al giudice tributario.

Cass., SS.UU. 26 giugno 2009, n. 15047, in Boll. Trib. 18/2009, pag. 1377.

Va dichiarata la giurisdizione delle Commissioni tributarie tutte le volte in cui il sostituto di imposta e il sostituito controvertano intorno alla sussistenza o alla quantificazione della ritenuta fiscale, posto che la tutela alla giurisdizione delle Commissioni tributarie, concepita come comprensiva di ogni questione afferente non solo alla consistenza dell'obbligazione tributaria ma anche alla sua stessa esistenza – e quindi pure alla concreta individuazione di un sostituto e sostituito di imposta – e non suscettibile di venir meno in presenza di situazioni di carenza di un provvedimento impugnabile.

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Processo tributario – Impugnazioni – Appello – Notificazione – Artt. 16 e 20 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 – Messo comunale e messo autorizzato – Ammissibilità.

Cass., sez. trib. 10 luglio 2009, n. 16267, ne Il fisco 33/2009, fasc. n. 1, pag. 5483.

E' consolidato nella giurisprudenza di legittimità il principio giusta il quale il ricorso in appello notificato dal messo comunale o dal messo autorizzato è ammissibile a latere dell'utilizzo degli altri procedimenti notificatori in virtù dell'interpretazione logico-sistematica delle disposizioni riferite al processo di primo grado.

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Processo tributario – Impugnazioni – Appello – Motivi – Artt. 53 e 57 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 – *Ius novorum* – Limiti. IVA – IRPEG – Accertamento – Operazioni imponibile – Effettività ed esistenza – Contestazione – Art. 39 del DPR 29 settembre 1973, n. 600 – Onere della prova – Art. 2697 del codice civile – Reddito d'impresa – Determinazione – Art. 109 (ex 75), del DPR 22 dicembre 1986, n. 917.

Cass., sez. trib. 24 luglio 2009, n. 17377, ne Il fisco 33/2009, fasc. n. 1, pag. 5489.

Il divieto di *ius novorum* in appello non è violato nelle ipotesi in cui il ricorrente (nella specie, l'Amministrazione finanziaria) non abbia formulato nuove deduzioni – modificando la domanda allegando fatti costitutivi e circostanze (della pretesa fiscale) differenti da quelle del primo grado – bensì meramente ampliato il contenuto delle argomentazioni giuridiche a sostegno del proprio assunto.

Nella giurisprudenza di legittimità è consolidato il principio giusta il quale l'accertamento e la conseguente rettifica ai fini dell'IVA fondato sulla contestazione della sussistenza (soggettiva) di operazioni imponibili ritenute fittizie comporta molteplici conseguenze anche sul piano della determinazione del reddito imponibile ai fini delle imposte dirette. Il diritto alla deduzione del costo rappresentato dal corrispettivo esposto nella fattura riferita ad operazione inesistente è subordinato alla ignoranza ed estraneità del committente, concordemente al principio della tutela dell'affidamento secondo il quale l'operatore economico non può essere soggetto a condizionamenti per fatti esterni e non altrimenti conosciuti o conoscibili. Compete al contribuente la dimostrazione della inconsapevolezza della falsità dei documenti e fittizietà dell'operazione, il cui onere non può essere assolto dalla ricezione del bene o dall'intervenuto pagamento, da ritenersi fatti non concludenti.

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Processo tributario – Impugnazioni – Ricorso per cassazione – Motivi – Illustrazione – Art. 360 del codice di procedura civile – Omessa od insufficiente motivazione – Nozione.

Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Accertamento – Operazioni imponibili – Effettività ed esistenza – Contestazione – Elementi – Organizzazione – Onere della prova – Art. 2697 del codice civile.

Cass., sez. trib. 29 luglio 2009, n. 17572, ne Il fisco 33/2009, fasc. n. 1, pag. 5493.

Il vizio di omessa od insufficiente motivazione consiste nel deficit obiettivo di logica del ragionamento posto a base della decisione impugnata; il vizio di contraddittoria motivazione è rappresentato dall'impossibilità di individuazione della *ratio decidendi* o del processo logico-giuridico per effetto del contrasto fra le ragioni poste a fondamento della sentenza. Non è pertanto sufficiente che il ricorrente deduca una sostanziale difformità fra il proprio assunto e la decisione gravata rilevante nei limiti di un diverso apprezzamento dei fatti da parte del giudice dovendosi, per converso, illustrare con precisione e dettaglio (giusta il principio di autosufficienza del mezzo) quali risultanze probatorie si ritiene oggetto di carente od erronea valutazione ed il carattere decisivo di tali elementi probatori.

L'Amministrazione finanziaria è gravata dell'onere della prova della legittimità della pretesa fiscale fatta valere nei confronti del contribuente. Conseguentemente, laddove intenda contestare l'esistenza ed effettività di operazioni imponibili attribuendo al soggetto economico il ruolo materiale di emittente di fatture false (cd. "cartiera") deve indicare sulla base di quali elementi di fatto e circostanze sia possibile sostenere l'insussistenza di una struttura organizzativa, logistica, amministrativa e commerciale tale da consentire la concreta effettuazione delle operazioni contestate.

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Processo tributario – Accertamento – Insussistenza – Preclusione – Limitati poteri dei Giudici tributari – Natura del processo tributario – Valutazioni equitative – Art. 375 del codice di procedura civile.

Cass., sez. trib. 1 settembre 2009, n. 19079, ne Il fisco 34/2009, fasc. n. 1, pag. 5678.

Il processo tributario ha natura di giudizio di impugnazione-merito ed è rivolto alla rimozione dall'ordinamento giuridico dell'atto illegittimo quanto alla statuizione sul merito della controversia, ponendosi la pronuncia quale *lex specialis* sostitutiva degli effetti della dichiarazione del contribuente e dell'accertamento impugnato ritenuto non conforme al dettato normativo per motivi di carattere sostanziale. In tale ultimo caso, l'attività del giudice non consiste esclusivamente nella dichiarazione di illegittimità ma si estende – nei limiti prescritti dal principio della domanda – alla verifica della pretesa tributaria da ricondursi correttamente nell'alveo delle disposizioni fiscali. Non è pertanto ammesso il ricorso a criteri di valutazione equitativa, particolarmente laddove neppure siano illustrate le ragioni poste a fondamento del ragionamento dell'organo giudicante.

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transazionali - CFC

Dottrina

“Manovra anti-crisi – problematiche interpretative e applicative sulle disposizioni antielusive su paradisi fiscali e CFC”, di E. MIGNARRI, ne Il fisco 33/2009, fasc. n. 1, pag. 5445.

L'articolo dà notizia delle novità in oggetto, volte a contrastare ingiustificate situazioni di rendita fiscale nei rapporti con l'estero, evidenziando le principali implicazioni per i contribuenti.

In tema di lotta ai paradisi fiscali, la presunzione relativa che i capitali ivi situati siano formati con redditi sottratti ad imposizione in Italia qualora non siano state osservate le disposizioni in materia di "monitoraggio fiscale" dà lo spunto per un'ampia disamina di detti obblighi dichiarativi. L'A. evidenzia, inoltre, come la presunzione non individui né il periodo d'imposta al quale i redditi sono imputati né la categoria alla quale sono ascritti. Infine, la presunzione potrebbe essere interpretata come norma procedurale anziché sostanziale, come tale efficace per gli accertamenti relativi a periodi d'imposta anteriori a quello di entrata in vigore (2009) e non sembra comunque agevole la produzione della prova contraria, così esponendo il contribuente a pesanti conseguenze, aggravate dal raddoppio delle sanzioni per la presunta evasione.

L'inasprimento dell'atteggiamento verso i paradisi fiscali trova espressione anche per il possesso di partecipazioni di controllo o di collegamento in società ivi insediate. La principale novità è che la disapplicazione della disciplina CFC è ora condizionata, ove si invochi l'esimente dello svolgimento di un'attività economica effettiva, al radicamento di tale attività nel mercato locale e nell'assenza di prevalenti "passive income" (tra i quali vengono ricondotti i proventi di prestazioni di servizi infragruppo). Al riguardo, l'A. auspica che non siano penalizzate le attività produttive delocalizzate quando il mercato di approvvigionamento o di sbocco non è nello Stato di insediamento.

Infine, per la estensione della disciplina CFC alle società controllate insediate in Stati che non siano paradisi fiscali, compresi quelli dell'Unione Europea, l'A. ricorda che la Commissione europea ha dato chiare indicazioni circa i limiti delle normative interne "antiabuso", soprattutto quando pongono sul contribuente eccessivi oneri amministrativi, che possono dissuaderlo dall'esercizio delle libertà fondamentali di stabilimento e di circolazione dei capitali. In ogni caso, la verifica del livello di tassazione effettiva dovrà tener conto di eventuali scostamenti della base imponibile di natura solo temporanea. (NM)

"Manovra anti-crisi – Il rimpatrio delle *holding* estere: le novità del decreto anti-crisi" di R. MORO VISCONTI, ne Il fisco 34/2009, pag. 5640.

L'articolo illustra la portata del DL n. 78/2009 (cd. "decreto anti-crisi") che ha inasprito le norme CFC contro la localizzazione all'estero, anche in paesi *white list*, delle *passive income companies*, con oltre la metà dei ricavi costituiti da interessi, dividendi e *royalties* e ha reintrodotto con alcune modifiche lo scudo fiscale già introdotto in passato dai DD.LL. 25 settembre 2001 n. 350 e 24 dicembre 2002, n. 282. (EM)

"Corte di Giustizia CE 16 luglio 2009, causa C-128/08 – Trattamento dei dividendi nella sentenza *Jacques Damseaux*" di P. VALENTE, ne Il fisco 37/2009, fasc. n. 1, pag. 6133.

Con la recente sentenza emessa il 16 luglio 2009 dalla CGCE (causa Jacques Damseaux C-128/08), la CGCE è ritornata sul tema del rapporto tra il diritto comunitario, quello di natura convenzionale e la competenza fiscale degli Stati membri in materia di imposte dirette. Il caso trae spunto dalle contestazioni sollevate da un contribuente belga in ordine alle ritenute applicate dal proprio Paese di residenza su dividendi di fonte francese, ivi già assoggettati a ritenuta. L'Autore analizza la sentenza e ne riporta le conclusioni della Corte. La questione sollevata dal Tribunale belga riguarda la compatibilità dell'art. 56 del Trattato UE con la convenzione fiscale bilaterale la quale prevede che i dividendi distribuiti da una società di uno Stato membro a un azionista residente in altro Stato membro possano essere tassati in entrambi gli Stati membri, senza che lo Stato di residenza del percettore si attivi per prevenire la doppia imposizione che ne deriva. Questo è il caso dell'art. 15 della Convenzione Francia-Belgio, in base alla quale i dividendi in uscita dalla Francia verso un soggetto residente in Belgio sono assoggettati a tassazione sia nello Stato della fonte (nella fattispecie la Francia) con aliquota non superiore al 15% dell'importo lordo degli stessi, sia nello Stato di residenza (nella fattispecie il Belgio). La convenzione prevede all'art. 19 un meccanismo per prevenire fenomeni di doppia imposizione in caso di dividendi francesi

corrisposti a residenti in Belgio, attraverso lo scomputo, in misura forfettaria ed alle condizioni previste dallo Stato belga, della ritenuta applicata in Francia ovvero mediante il riconoscimento del credito di imposta. Tuttavia, la normativa belga non prevede più le modalità per l'imputazione della quota forfettaria, il che – secondo il contribuente belga – costituirebbe non solo una violazione della Convenzione franco-belga, ma anche una discriminazione vietata dall'art. 56 CE". Dal canto suo, la CGCE non può fare a meno di rilevare che la natura del procedimento promosso a mente dell'art. 234 del Trattato UE impedisce di interpretare la Convenzione franco-belga e, segnatamente, il relativo art.19, parte A, posto che una siffatta interpretazione ricade inderogabilmente nella competenza del giudice nazionale. Dovrà pertanto essere quest'ultimo, cui si è rivolto il contribuente, a stabilire se dall'art. 19, parte A, della Convenzione franco-belga derivi l'obbligo, per il Regno del Belgio, di prevenire la doppia imposizione attraverso una quota forfettaria ovvero un credito d'imposta. Per giurisprudenza costante infatti, stante i citati limiti di cui all'art. 234 del Trattato UE, la Corte non è competente a decidere controversie in cui è imputata a uno degli Stati contraenti la violazione di disposizioni contenute in convenzioni bilaterali, stipulate al fine di rimuovere (o quantomeno mitigare) gli effetti negativi derivanti dalla coesistenza di sistemi fiscali nazionali. Del resto, siccome la competenza della Corte è limitata al diritto comunitario, la stessa non può neppure esaminare il rapporto tra le disposizioni di diritto interno degli Stati membri e quelle di natura convenzionale dirette ad evitare le doppie imposizioni. Ciò premesso, la Corte ritiene che gli Stati membri nell'esaminare le questioni di diritto convenzionale siano comunque tenuti ad esercitare tale competenza nel rispetto del diritto comunitario. Ciò implica che "gli ordinamenti sono liberi di architettare i rispettivi sistemi d'imposizione", definendo base imponibile e aliquota da applicare in capo agli azionisti percettori di utili, purché in conformità al diritto comunitario. È pertanto possibile che i dividendi distribuiti da una società stabilita in uno Stato membro ad azionisti residenti in altro Stato membro siano soggetti a doppia imposizione qualora detti Stati non rinuncino a esercitare la propria competenza fiscale e si opti per la tassazione a carico del percettore. Tuttavia, in assenza della convenzione multilaterale diretta a rimuovere situazioni di doppia imposizione che dovrebbe essere stipulata tra gli Stati membri ex art. 293 del Trattato UE, secondo la Corte, tali eventuali conseguenze pregiudizievoli non possono essere considerate restrizioni vietate dal Trattato UE, se gli Stati membri esercitano tale competenza in modo non discriminatorio. Spetta quindi agli Stati membri, attraverso lo strumento convenzionale ovvero unilateralmente, stabilire i limiti e i criteri di ripartizione del potere impositivo, allo scopo di eliminare le doppie imposizioni. Gli unici progressi raggiunti in materia di doppia imposizione in sede comunitaria sono infatti rappresentati, allo stato attuale: 1. dalla Convenzione del 23 luglio 1990, n. 436, relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate; 2. dalla Direttiva del Consiglio del 23 luglio 1990, n. 90/435/CEE, concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi; 3. dalla Direttiva del Consiglio del 3 giugno 2003, n. 2003/48/CE, in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi. (CLP)

IRES/IRPEG

Dottrina

“Misure correttive per SIIQ e fondi comuni d'investimento mobiliare esteri”, di N. ARQUILLA, in Corr. Trib. n. 40/2009, pag. 3257.

Il D.L. n. 135/2009 contiene disposizioni di natura tributaria finalizzate a rimuovere i presupposti che hanno dato origine ad alcune procedure di infrazione della normativa comunitaria in materia di SIIQ e fondi mobiliari di diritto estero.

L'art. 12 del decreto estende la possibilità di optare per il regime fiscale delle SIIQ anche alle stabili organizzazioni in Italia di società estere (residenti in Stati UE o dello Spazio economico Europeo

che attuano lo scambio di informazioni fiscali) che svolgono in via prevalente attività di locazione immobiliare. Dal periodo d'imposta da cui ha effetto l'opzione, il reddito d'impresa derivante dall'attività di locazione immobiliare svolta dalle stabili organizzazioni viene pertanto assoggettato ad un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP con aliquota del 20% da versare entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi.

L'art. 14 del D.L. n. 135/2009, recependo le indicazioni comunitarie, in primo luogo, ribadisce che il regime di ritenuta d'imposta del 12,50% compete a tutti i proventi delle quote o azioni di organismi d'investimento collettivo di diritto estero percepiti da soggetti non imprenditori residenti in Italia e riguardanti quote o azioni di organismi conformi alle direttive comunitarie. In secondo luogo, estende il predetto regime ai proventi delle quote o azioni di organismi non conformi alle direttive comunitarie istituiti in Paesi facenti parte dell'Unione europea (o dello Spazio economico europeo che consentono uno scambio d'informazioni) e sottoposti a forme di vigilanza nel Paese nel quale sono istituiti.

Si segnalano anche alcune modifiche di carattere procedurale che riguardano l'applicazione della ritenuta. Al riguardo, l'art. 10-ter, comma 3, prevede - innovando rispetto al precedente regime - che presupposto per applicare la ritenuta sia non soltanto la percezione di proventi a seguito di distribuzione, riscatto o cessione delle quote ma anche il trasferimento di quote o azioni a diverso intestatario, salvo che il trasferimento non sia avvenuto per successione o donazione. Deve altresì ritenersi che, per effetto delle nuove disposizioni, cambi anche il regime dei proventi delle quote o azioni in esame maturati o percepiti dal 1° gennaio 2010 nell'ambito delle gestioni individuali di portafoglio per le quali il contribuente abbia optato per l'applicazione regime risparmio gestito. In particolare, la previsione di cui all'art.7, comma 3, del D.Lgs. n. 461/1997, in base alla quale la ritenuta del 12,50% non si applica sui proventi indicati nell'art. 10-ter, comma 1, della legge n. 77/1983 nel logico presupposto che detti proventi debbano concorrere a formare il risultato della gestione da assoggettare ad imposta sostitutiva con aliquota del 12,50%, dovrebbe trovare ora applicazione non soltanto per i proventi derivanti dalla partecipazione a organismi d'investimento armonizzati ma anche per quelli non armonizzati aventi sede in Paesi UE o dello SEE. (PT)

“Fusione inversa e affrancamento dei maggiori valori contabili: una condivisibile <<retromarcia>>” di M. BEGHIN, in Corr. Trib. 21/2009, pag. 1714.

La risoluzione n. 46/E del 24 febbraio 2009 dell'Agenzia delle Entrate aveva negato l'affrancamento dei maggiori valori contabili iscritti in bilancio per effetto della fusione inversa, non considerando che, in tal modo, veniva affermata una disparità di trattamento rispetto alla fusione diretta. Tale impostazione era basata su un'interpretazione letterale dell'art. 2 del D.M. 25 luglio 2008 (attuativo della disciplina dell'imposta sostitutiva prevista dalla L. n. 244/2007) che, nel precisare le modalità di applicazione delle disposizioni sul riallineamento, fa riferimento ai “beni ricevuti” in occasione della fusione e non a quelli già presenti prima della fusione nel patrimonio dell'incorporante.

Con la risoluzione n. 111/E del 27 aprile 2009, l'Agenzia delle Entrate, cambiando orientamento, ha espresso l'avviso che ai maggiori valori iscritti si applichi la stessa disciplina prevista per quelli scaturenti dalla fusione diretta, poiché entrambe le operazioni conducono allo stesso risultato. Secondo l'A., il riformulato orientamento dell'Amministrazione finanziaria è ineccepibile in quanto: a) si tratta di operazioni di fusione caratterizzate dall'esistenza di un rapporto partecipativo tra società che vi prendono parte; b) le azioni possedute dalla controllante rispecchiano il valore dei beni di primo grado presenti nel patrimonio della partecipata; c) l'incorporante concentra in un unico soggetto i beni di primo grado (i beni componenti l'azienda) e quelli di secondo grado (le azioni o quote), imponendo conseguentemente l'annullamento di questi ultimi; d) il disavanzo da annullamento esprime il costo dei beni di primo grado e può essere impiegato per iscrivere, su questi ultimi, maggiori valori civilistici. Pertanto, l'Agenzia non ha fatto altro che interpretare le disposizioni sugli affrancamenti alla luce del principio di uguaglianza, realizzandosi sia nella fusione diretta che in quella inversa l'unificazione di due soggetti in un'unica entità, con annullamento delle partecipazioni entrate a far parte del patrimonio dell'incorporante. D'altra parte,

nel momento in cui il sistema spinge nel senso della tendenziale eliminazione dei disallineanti tra valori contabili e fiscali, non c'è ragione per negare, alla società risultante dalla fusione inversa, il riallineamento. (FDA)

“Trust e società fiduciarie. Problemi relativi ai controlli e agli accertamenti” di F. CARRIROLO, ne Il fisco 40/2009, fasc. n. 1, pag. 6584.

Il *trust* assume rilevanza nell'ordinamento tributario italiano non solamente in quanto autonomo soggetto IRES, ma anche quale “centro d'imputazione” di rapporti giuridici, suscettibile di creare peculiari effetti valutabili in sede di controllo fiscale e accertamento.

Da un sommario esame della dottrina in materia, si evince una natura di soggetto idoneo “all'interposizione che, meglio delle società, può prestarsi all'ideazione di schemi elusivi”.

L'A. fa notare come rispetto alla fiduciaria, come pure rispetto al *trust*, il legislatore abbia manifestato un atteggiamento guardingo, soprattutto per quanto concerne la possibilità di un utilizzo indebito di tali istituti dal punto di vista fiscale, come schemi per ottenere un trattamento più favorevole sui beni segregati o per occultare la posizione dei reali titolari dei beni.

Il *trust* può giocare un ruolo significativo in quanto “ente interposto” per dissimulare il possesso dei redditi in capo all'interponente. (EM)

“Rapporto a nuovo delle perdite fiscali – Alcuni recenti chiarimenti di prassi” di P. FORMICA, K. TACCHIA, ne Il fisco 34/2009, pag. 5636.

Il legislatore fiscale, nel tempo, è intervenuto in più di un'occasione con l'intento di arginare o quantomeno limitare il fenomeno del cd. “commercio delle bare fiscali”. Gli AA. fanno il punto sulla prassi più recente intervenuta sul tema, evidenziando la sensibilità mostrata dall'Agenzia delle Entrate nei casi portati alla sua attenzione. In particolare, con la Risoluzione n. 183/E del 13 luglio 2009, avente ad oggetto un quesito concernente i limiti antielusivi al riporto delle perdite in caso di scissione parziale non proporzionale, l'Agenzia ha chiarito l'ambito applicativo della nozione di “ricavi e proventi caratteristici”, cui fa riferimento l'art. 172, comma 7, del TUIR, escludendo che le voci di bilancio aventi natura “straordinaria” (voce E del conto economico civilistico) possano rientrare nella nozione di attività caratteristica. Solo le voci di ricavo che hanno natura “ricorrente” sono idonee a dimostrare la continuità e vitalità aziendale, di modo che è solo sulla scorta di tali voci che è possibile individuare un eventuale depotenziamento dell'attività economica; depotenziamento che, laddove verificato, rappresenta un fattore ostativo al riporto a nuovo delle perdite fiscali.

La Risoluzione n. 168/E del 30 giugno 2009 ha invece avuto ad oggetto una scissione parziale proporzionale in favore di una società di nuova costituzione. In tal caso, l'Agenzia ha escluso che vi sia una indebita compensazione intersoggettiva delle perdite fiscali della scissa, poiché non si realizza una commistione di posizioni soggettive (utili e perdite) riferite a soggetti diversi. Sebbene la disciplina fiscale della scissione sia ricalcata su quella della fusione, non si può non tener conto delle differenze che persistono tra le due operazioni straordinarie. La scissione può e deve essere associata alla fusione solo nel caso in cui la beneficiaria sia una società preesistente, poiché solo in tal caso avrà luogo l'unificazione tra posizioni “soggettive” ereditate dalla beneficiaria e quanto da essa già posseduto *ante* operazione. La norma antielusiva delle fusioni che limita il riporto delle perdite, laddove sia “adoperata” per le scissioni, deve essere “adattata” alle peculiarità di queste ultime operazioni.

Alla luce delle recenti interpretazioni, per gli AA. emerge la “rigidità” che caratterizza la normativa concernente il riporto delle perdite fiscali nell'ambito delle operazioni straordinarie. Al riguardo, viene auspicato un ripensamento complessivo della normativa, in considerazione del fatto che le operazioni straordinarie, e i possibili effetti elusivi che da queste (eventualmente) si originano, possono essere oggetto di sindacato da parte dell'Amministrazione finanziaria ex art. 37-*bis* del DPR n. 600/73. (FDA)

“La dichiarazione del *trust* (commerciale e non)” di N. L. DE RENZIS SONNINO, in Corr. Trib. 21/2009, pag. 1696.

Il *trust* assume soggettività giuridica ai fini impositivi, è soggetto passivo IRES ai sensi dell'art. 73, comma 1, del TUIR, siccome equiparato agli “enti diversi dalle società”, e può essere ricondotto tra gli enti commerciali o tra gli enti non commerciali, a seconda della natura dell'attività effettivamente svolta in via principale. Il *trust*, inoltre, è tenuto alla presentazione della dichiarazione dei redditi (nella differente modulistica predisposta per le società di capitali e per gli enti non commerciali), nella quale dovrà indicare anche i redditi prodotti ma imputati per trasparenza ai beneficiari; tali redditi dovranno essere altresì inseriti nelle dichiarazioni dei beneficiari, i quali assolveranno anche alla relativa imposizione, in luogo del *trust*. (EM)

“La svalutazione dei crediti negli IAS/IFRS” di R. PARISOTTO, in Corr. Trib. 39/2009, pag. 3181.

Il regolamento IAS/IFRS di cui al D.M. 1° aprile 2009 n. 48 introduce specifiche disposizioni fiscali in materia di crediti, convalidando l'impostazione - già desumibile dall'art. 83 del TUIR, come novellato dalla legge n. 244/2007 - di prevalenza fiscale, per i soggetti che applicano i principi contabili internazionali, dei criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dagli IAS/IFRS. Ciò equivale a ritenere corretta anche ai fini tributari la ripartizione su più esercizi dei costi e ricavi di transazione (vedi criterio di valutazione al costo ammortizzato in base al tasso di interesse effettivo, da applicare ai crediti che, come nella maggior parte dei casi, vengono iscritti nella categoria delle attività finanziarie L&R) così come la verifica degli elementi e circostanze che consentono/impongono la *derecognition*. Quello che tuttavia appare di maggior rilievo è la conferma circa l'efficacia fiscale del costo ammortizzato fin dalla prima applicazione degli IAS/IFRS nella misura in cui l'impresa abbia già seguito questa impostazione (cfr. art. 6 del citato regolamento). In caso contrario il contribuente dovrà applicare le previsioni di cui all'art. 15 del D.L. n. 185/2008 potendo, in via opzionale, effettuare il riallineamento mediante versamento di apposita imposta sostitutiva. Come si rileva dalla relazione di accompagnamento al regolamento, sempre in materia di crediti, il legislatore ha ritenuto che la prima iscrizione del credito ad un valore divergente da quello nominale (circostanza questa che si verifica relativamente ai finanziamenti erogati a tassi non di mercato) nel sistema IAS non debba ritenersi espressione di un criterio valutativo ma di una rappresentazione di tipo qualitativo, e quindi di una “qualificazione”, da accettare come tale anche ai fini fiscali. Sulla base di tali considerazioni l'art. 2 del regolamento ha previsto, in via generale, la non applicazione dei limiti alla deducibilità delle svalutazioni su crediti di cui all'art. 106, commi 1 e 3, TUIR, alle divergenze emergenti in sede di prima iscrizione. A tale disposizione possono tuttavia derogare in via opzionale le banche e le imprese di assicurazione, rispetto alle quali sono state riconosciute prevalenti esigenze di semplificazione nella gestione dei relativi adempimenti. (PT)

“Regime fiscale dell'onere da *stock option* per i soggetti IAS” di L. ROSSI, P. SCARIONI, in Boll. Trib. 17/2009, pag. 1272.

Nell'articolo gli Autori affrontano la tematica del riconoscimento in sede fiscale dei costi per piani di “*stock option*” destinati a dipendenti e amministratori ed imputati al conto economico in base all'IFRS 2 (“Pagamenti basati su azioni”). E' opinione degli Autori, che in conseguenza al nuovo quadro normativo introdotto per i soggetti IAS dalla L. finanziaria per il 2008, l'onere da *stock option* imputato a conto economico mantenga anche ai fini fiscali la qualifica di costo per prestazioni di lavoro remunerate con l'emissione di strumenti rappresentativi del capitale proprio dell'entità, con conseguente sua deducibilità dal reddito d'impresa della società emittente. Tale tesi, ormai consolidata in dottrina, si fonda sul fatto che: 1) ai sensi del riformulato art. 83 del TUIR, per i soggetti IAS assumono rilevanza i componenti reddituali rappresentati in bilancio in base al

criterio della prevalenza della sostanza sulla forma giuridica previsto dagli IAS, “*anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli*” della Sez. I, Titolo II del TUIR, dedicata alla determinazione del reddito imponibile per le società di capitali; 2) ai soggetti IAS non si applicano le disposizioni dell’art.109, commi 1 e 2, del TUIR, e neppure “*ogni altra disposizione di determinazione del reddito che assuma i componenti reddituali e patrimoniali in base a regole di rappresentazione non conformi all’anzidetto criterio*” della prevalenza della sostanza sulla forma.

Per quanto concerne il periodo di imposta di competenza per la deducibilità dei suddetti costi, secondo gli Autori lo stesso va individuato nell’esercizio il cui il detto costo concorre alla formazione del risultato di bilancio, essendo irrilevante la presenza, nell’ambito del piano, di eventuali condizioni di maturazione delle *stock option* (es. condizioni “di servizio” o raggiungimento di risultati) non dovendo più ricercarsi la certezza “giuridica” dell’esistenza del costo, ma essendo sufficiente la semplice certezza “probabilistica” che guida l’imputazione temporale dell’onere nel bilancio IAS. Tale tesi è confermata anche nel caso di beneficiari amministratori, non operando la disposizione dell’art. 95, comma 5 della deducibilità dei compensi per cassa (che rimane applicabile anche ai soggetti IAS) in quanto il *fair value* delle opzioni assegnate non viene mai a costituire reddito tassabile per l’amministratore beneficiario. Nell’articolo, è specificato inoltre che l’eventuale mancato esercizio del diritto d’opzione da parte dei beneficiari non implica alcuna conseguenza fiscale in capo alla società emittente, posto che l’assegnazione del diritto di opzione su azioni della stessa società costituisce – nell’ottica IAS – un’autonoma operazione sul capitale che si compie al momento stesso dell’assegnazione e che prescinde dalle successive vicende che possono riguardare la sorte del diritto.

Infine, gli Autori si pongono la questione interpretativa di natura transitoria per gli oneri da *stock option* contabilizzati nel bilancio 2008 (o nei bilanci successivi) ma riferibili ad opzioni assegnate entro il 31 dicembre 2007. La questione riguarda il regime di deducibilità ed in particolare se essi siano deducibili in base alla nuova disciplina fiscale per i soggetti IAS ovvero debbano rientrare tra le cd. “operazioni pregresse” oggetto della norma transitoria recata dal c.1 dell’art.15 del DL n. 185/2008, convertito dalla legge n. 2/2009, in base alla quale dette operazioni continuano ad essere assoggettate alla disciplina fiscale pro tempore vigente. Secondo gli Autori, tuttavia, le operazioni dei piani di *stock option* non rientrano tra quelle che potrebbero causare - se disciplinate con le nuove regole – fenomeni di doppia imposizione o salti d’imposta che secondo la recente interpretazione dell’Agenzia delle Entrate (cfr. circ. n.33/2009) comporterebbero l’applicabilità della disciplina transitoria delle cd.“operazioni pregresse”. (CLP)

“Il regime del riallineamento dei valori contabili e fiscali nella fusione inversa” di M. SANTOCCHINI, A. FASOLINO, in Boll. Trib. 9/2009, pag. 688.

Il tema della fusione inversa, nei suoi profili giuridici e contabili, ha conosciuto negli ultimi tempi particolare attenzione da parte della dottrina per effetto di due ravvicinate pronunce dell’Agenzia delle Entrate riguardanti i presupposti di applicabilità del riallineamento di cui all’art. 176, comma 2-ter, del TUIR, alle differenze tra valori contabili e fiscali che si generano ai seguito di tale operazione. Con la risoluzione n. 111/E del 27 aprile 2009, che ha revocato la precedente risoluzione n. 46/E del 24 febbraio 2009, l’Agenzia delle Entrate ha riconosciuto la possibilità di affrancare i maggiori valori contabili scaturenti da una fusione inversa che fossero imputati ai beni della società incorporante/controllata. Tale ripensamento si basa sul documento OIC 4, secondo cui, nel caso di fusione per incorporazione, le differenze non possono che riguardare i beni della società partecipata. Infatti, le differenze che si generano per effetto dell’annullamento delle azioni “proprie” da parte della società incorporante controllata hanno la stessa natura delle differenze che si generano in caso di fusione diretta. Le disposizioni dell’art. 2 del D.M. 25 luglio 2008, nell’affermare che il regime del riallineamento trova applicazione sulle differenze tra valori contabili e fiscali dei beni ricevuti dalla società incorporante e facenti parte dell’incorporata, più che limitare intenzionalmente l’ambito di applicazione della normativa non fa altro che prendere atto della regola per cui tali differenze (nel caso, paradigmatico, della fusione diretta) possono prodursi come effetto diretto dell’operazione, esclusivamente rispetto ai beni della società incorporata (i.e.

partecipata) che quei beni possedeva prima della fusione. Nel caso di fusione inversa si assiste al peculiare fenomeno dell'emersione, quale conseguenza dell'operazione, di una differenza di fusione che risulta allocabile, a seguito dell'annullamento ovvero dell'assegnazione della partecipazione, esclusivamente ai beni dell'incorporante/controllata, dalla stessa già posseduti. Rispetto a tale operazione, la dicotomia tra beni ricevuti e beni già posseduti perde qualsiasi apprezzabile rilievo nella lettera delle disposizioni sul riallineamento. La possibilità di affrancamento delle differenze emergenti nella fusione inversa è riconosciuta dall'Agenzia delle Entrate nel rispetto dei medesimi presupposti e per un importo corrispondente a quanto emergerebbe in caso di fusione diretta. (FDA)

“La pretesa esclusività del consolidato come strumento di compensazione di redditi e perdite nel gruppo” di A. TOMASSINI, R. LUPI, D. STEVANATO, in Dial. Trib. 5/2009, pag. 561.

Il consolidato fiscale è uno strumento di compensazione tra redditi e perdite offerto, in sostituzione delle perdite su partecipazioni, alle imprese strutturate su una pluralità di soggetti societari, giuridicamente distinti. Gli AA. ritengono non elusiva la scelta di non avvalersi di tale istituto, sperando di non subire perdite, gestendo poi tale eventualità negativa con altri strumenti.

Il consolidato esprime una *ratio* se e nella misura in cui il gruppo si struttura su più società, ma questa è una libera scelta imprenditoriale, nel senso che l'esistenza del consolidato non esprime affatto una preferenza del sistema per una gestione delle attività economiche attraverso un gruppo di società, anziché all'interno di una sola società. Con l'eliminazione di vari benefici collaterali al consolidato, come l'esenzione totale sui dividendi o le particolari modalità per effettuare le rettifiche di consolidamento, l'istituto appare sempre più sovradimensionato rispetto all'obiettivo originario, cioè quello di compensare gli utili e le perdite infragruppo, ed appare privo di convenienza negli altri casi, diventando fonte di complicazioni procedurali e di imbarazzanti responsabilità solidali tra le società del gruppo. È del tutto normale che i gruppi in cui si prevedono utili su tutte le singole entità che ne fanno parte evitino il consolidato. Nel caso dovesse sopravvenire una perdita, il consolidato potrebbe partire per il futuro, mentre in relazione alle perdite *ante* consolidato il gruppo potrebbe decidere di fondere le entità in perdita con quelle in utile, ovvero conferire nelle società con perdite fiscali pregresse attività redditizie. Tale comportamento – a giudizio degli AA. – non è elusivo, poiché non si verifica un “mercato delle perdite fiscali” provenienti da entità estranee al gruppo.

Analogamente non è censurabile la decisione di evitare il “macchinoso” consolidato internazionale, semplicemente trasformando le società estere in stabili organizzazioni della casa madre italiana. Anche in tal caso, il consolidato serve per coordinare i flussi di redditi e di perdite in presenza di una pluralità di soggetti. Se tale pluralità viene meno, il consolidato non viene eluso, ma viene meno la necessità, a favore di un diverso regime fiscale di imputazione diretta alla casa madre dei redditi e delle perdite esteri. Si tratta di lecito risparmio di imposta, essendovi libertà di scelta tra diversi moduli organizzativi caratterizzati ognuno da uno specifico regime fiscale. Così, l'impresa potrebbe scegliere di operare all'estero, nei primi anni, attraverso una stabile organizzazione, in modo da compensare direttamente le perdite di *start up* con gli utili della casa madre, salvo cambiare modulo organizzativo in futuro, quando l'attività produrrà utili, con conferimento dell'azienda estera (stabile organizzazione) in una società. (FDA)

“Aspetti fiscali delle fusioni eterogenee” di E. ZANETTI, ne Il fisco 41/2009, pag. 6765.

Le fusioni possono avere luogo anche con enti diversi dalle società, nel qual caso l'operazione rappresenta sul piano giuridico una fusione “eterogenea”. In particolare, quando uno o più dei soggetti partecipanti alla fusione ha una veste giuridica diversa da quella di una società lucrativa, la fusione può implicare per il soggetto fuso o incorporato una trasformazione di tipo eterogeneo che, da un lato, pone il dubbio della effettiva possibilità di attuazione dell'operazione e, dall'altro, si riflette sul piano della disciplina fiscale applicabile.

Sotto il primo profilo, secondo autorevole prassi notarile, la fusione cui partecipano anche soggetti diversi dalle società lucrative di persone o di capitali deve intendersi ammessa alle stesse condizioni e limiti in cui risulta ammessa la trasformazione eterogenea dalla tipologia di veste giuridica del soggetto fuso o incorporato alla tipologia di veste giuridica del soggetto risultante dalla fusione o incorporante (cfr. artt. 2500-*septies* e 2500-*octies*, cod. civ.).

Sotto il profilo fiscale, in base al rinvio operato dall'art. 174 del TUIR all'art. 172 del medesimo provvedimento, il regime di neutralità fiscale si applica anche nei casi di fusioni cui partecipano, ad esempio, una società di capitali ed un ente non commerciale. Tuttavia, in una simile ipotesi, la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 9 aprile 2009, n. 102/E ha sottolineato che la neutralità fiscale della fusione sussiste nei limiti in cui siano rispettati i presupposti che, ai sensi dell'art. 171 del TUIR, consentono di mantenere neutrale dal punto di vista fiscale un'operazione di trasformazione eterogenea e, pertanto, relativamente alle sole operazioni che implicano il passaggio da una forma giuridica per la quale opera ai fini fiscali la presunzione assoluta di commercialità (società commerciali di persone e società di capitali lucrative, mutualistiche e consortili) ad una forma giuridica per la quale detta presunzione non opera (e viceversa) e che verifichino le condizioni previste dalla predetta disposizione. Conseguentemente, in caso di fusione di società commerciale in ente non commerciale, i beni della società fusa o incorporata si considerano realizzati al valore normale salvo che non siano confluiti nell'azienda o nel complesso aziendale dell'ente non commerciale stesso; in caso di fusione di ente non commerciale in società commerciale, i beni dell'ente si considerano conferiti in società (quindi sulla base del loro valore normale), salvo che non siano compresi nell'azienda o complesso aziendale esercitato dall'ente non commerciale. I medesimi criteri risultano altresì applicabili nei casi di fusioni tra enti non commerciali, secondo quanto precisato dall'Agenzia delle Entrate nelle risoluzioni 15 aprile 2008, n. 152/E e 18 aprile 2008, n. 162/E.

Relativamente all'imposta di registro, deve ritenersi, sebbene su diversi presupposti normativi - art. 4 della Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. n. 131/1986, relativamente agli atti di fusione tra società e/o enti diversi dalle società "aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole", e art. 11 della Tariffa, Parte I, negli altri casi -, che l'imposta di registro sia applicabile alle operazioni di che trattasi nella misura fissa di 168,00 euro (in senso parzialmente difforme, cfr. le citate risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate n. 152/E e n. 162/E del 2008). Se nei patrimoni delle società fuse o incorporate sono presenti immobili o diritti reali immobiliari, oltre all'imposta di registro, risultano dovute le imposte ipotecaria e catastale, anch'esse nella misura fissa di 168,00 euro, anche se i soggetti che partecipano alla fusione sono enti diversi dalle società che non hanno per oggetto principale o esclusivo l'esercizio di attività commerciale (cfr. Risoluzione Agenzia Entrate n. 162/E del 2008). (PT)

Prassi Amministrativa

IRES – Determinazione del reddito complessivo – Modalità per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali – Riallineamento dei valori contabili e fiscali per i soggetti IAS *adopter* – Art. 15, commi da 1 a 9 e 12-*bis*, del DL n. 185/2008 – Modalità di tassazione – Primi chiarimenti.

Circ. Agenzia delle Entrate 10 luglio 2009, n. 33/E, in Boll. Trib. 14/2009, pag. 1116.

La circolare fornisce i chiarimenti in merito al regime opzionale di riallineamento oneroso dei valori contabili e fiscali per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali. L'opzione deve essere esercitata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 e l'imposta deve essere versata in un'unica soluzione entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte relative all'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007.

In particolare i chiarimenti riguardano il regime transitorio previsto per le operazioni effettuate prima dell'entrata in vigore del DL 185/2008, i diversi regimi di riallineamento e le relative modalità di tassazione.

IRES – Consolidato nazionale – Tassazione di gruppo – Mancato rinnovo dell'opzione per la tassazione di gruppo – Definizione del trattamento fiscale della plusvalenza da conferimento che emerge, ai sensi dell'art. 124, comma 1, lett. b), del TUIR, per effetto del mancato rinnovo dell'opzione prevista per il consolidato fiscale – Modalità.

Ris. Agenzia delle Entrate 25 agosto 2009, n. 236/E, in Boll. Trib. 19/2009, pag. 1452.

Secondo l'Agenzia delle Entrate l'aumento del reddito della società consolidante che si genera a seguito del mancato rinnovo dell'opzione quando in costanza di consolidato è stato effettuato un trasferimento in neutralità fiscale non può essere rateizzato fino a 5 esercizi.

La componente reddituale che emerge dal riallineamento dei valori civili e fiscali dei beni trasferiti infragruppo nel soppresso regime di neutralità avrebbe, infatti, natura differente da quella delle plusvalenze realizzate, con la conseguente inapplicabilità del frazionamento.

In particolare, la disciplina relativa alla rateizzazione delle plusvalenze da cessione può essere applicata anche ai conferimenti ma non in sede di mancato rinnovo dell'opzione per il regime di tassazione di gruppo, all'aumento del reddito della società controllante a seguito della contabilizzazione della differenza tra valori civili e fiscali delle partecipazioni trasferite in regime di neutralità.

IRES – Consolidato nazionale – Partecipazioni di controllo costituite in pegno.

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

L'Agenzia fornisce precisazioni in merito ai requisiti soggettivi richiesti per accedere al regime del consolidato fiscale nel caso in cui le partecipazioni di controllo detenute dalla società consolidante siano costituite in pegno ex art. 2352 c.c..

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

L'esercizio dell'opzione per la tassazione di gruppo esige che il soggetto controllante possieda nella società che intende consolidare una partecipazione che sia espressiva di un rapporto di controllo rilevante, vale a dire assistito dai requisiti previsti dagli art. 117 e 120 TUIR.

Relativamente al requisito della partecipazione al capitale sociale, al fine della verifica del controllo rilevante in capo alla società consolidante, le clausole del contratto di pegno che attribuiscono al creditore pignoratizio (banco) il diritto di voto nelle assemblee straordinarie non rappresentano una causa ostativa all'esercizio dell'opzione; al contrario non possono essere computate nella percentuale del capitale sociale rilevante ai fini del controllo le azioni con riferimento alle quali vi sia qualsiasi vincolo per il possessore all'esercizio del diritto di voto nelle assemblee ordinarie, in quanto sono comprese nel computo le sole azioni da cui derivi un diritto di voto pieno ed incondizionato.

Relativamente al requisito della partecipazione agli utili, le clausole che attribuiscono al creditore pignoratizio il diritto di riscuotere i dividendi non impediscono di computare le azioni costituite in pegno tra quelle rilevanti ai fini della sussistenza del requisito del controllo, in quanto il titolare del diritto agli utili rimane sempre, in via astratta, il possessore delle azioni.

IRES – Consolidato nazionale – Riallineamento dei valori civili e fiscali – Svalutazioni dedotte ante riforma IRES.

Ris. Agenzia delle Entrate 1 settembre 2009, n. 244/E, nel sito web www.agenziadelleentrate.it.

La risoluzione si occupa del riallineamento dei valori civili e fiscali dei beni delle società partecipanti al consolidato nei casi di svalutazioni pregresse delle partecipazioni.

Le svalutazioni di partecipazioni effettuate prima della riforma IRES e deducibili in quinti rilevano interamente in capo alla società partecipante e generano per la parte non ancora dedotta un disallineamento che rientra nella norma transitoria di cui all'art. 128 TUIR.

In particolare, ai fini del riallineamento va considerato l'intero importo della svalutazione e non i soli quinti dedotti anteriormente all'esercizio dell'opzione per il consolidato.

E' comunque necessario che le svalutazioni siano generate da rettifiche di valore e accantonamenti tassati, contabilizzati dalla società partecipata in esercizi chiusi in perdita e che, alla data dell'avvio del consolidato, la società partecipata avesse ancora un disallineamento civile-fiscale.

IRES – Consolidato nazionale – Requisito del controllo di diritto.

Ris. Agenzia delle Entrate 1 settembre 2009, n. 245/E, nel sito web www.agenziadelleentrate.it.

Ai fini della verifica della sussistenza del requisito soggettivo del controllo "rilevante" richiesto dall'art. 117 TUIR in capo alla consolidante ai fini dell'esercizio dell'opzione per il regime del consolidato, l'eventuale impossibilità di fatto, del soggetto controllante "di diritto", di esercitare il potere di determinare in modo unilaterale ed autonomo le scelte gestionali della società consolidata e di imporre definitivamente ed autonomamente la propria volontà nell'organo di quest'ultima, non costituisce causa ostativa all'attivazione del regime del consolidato, qualora detto soggetto detenga una partecipazione cui corrisponde la maggioranza dei diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria della società.

IRES – Soggetti IAS – Riallineamento delle divergenze derivanti dall'eliminazione di ammortamenti, di rettifiche di valore e di fondi di accantonamento.

Ris. Agenzia delle Entrate 24 settembre 2009, n. 251/E, nel sito web www.agenziadelleentrate.it

La circolare fornisce chiarimenti in merito alla corretta modalità di riallineamento delle divergenze derivanti dall'eliminazione di ammortamenti, di rettifiche di valore e di fondi di accantonamento.

Al riguardo è stato precisato che le divergenze devono cumularsi alle differenze tra valori civili e fiscali dei beni derivanti dalle deduzioni extracontabili operate mediante utilizzo del quadro EC, determinando un'unica base imponibile a cui parametrare l'imposta sostitutiva dovuta.

Giurisprudenza

Tribunali

Società – Società per azioni – Bilancio – Contenuto e criteri di redazione – Funzione informativa del bilancio – Impugnazione della delibera di approvazione del bilancio – Legittimazione – Nullità.

Trib. di Bari, sez. IV 12 novembre 2007, n. 2539, in Giur. Comm. 36.4 2009, II, pag. 733.

La violazione dei principi di chiarezza e precisione nella redazione del bilancio, in misura idonea ad ingenerare per tutti gli interessati incertezze, ovvero erronee convinzioni circa l'effettiva situazione

economico-patrimoniale della società, tali da tradursi in un effettivo pregiudizio per l'interesse generale alla verità del bilancio sociale, essendo posti a tutela non soltanto dei singoli soci, bensì di tutti i terzi, e dei creditori in particolare, a norma dell'art. 2379, c.c., provoca la nullità della delibera che quel bilancio approva, per illiceità del suo oggetto.

Società in genere – Conferimento di ramo di azienda – Scissione parziale – Relazione di stima.

Trib. di Salerno, 15 dicembre 2007, in Giur. Comm. 36.4 2009, II, pag. 751.

L'operazione di una o più società che intendano conferire propri rami di azienda ad altra società ricevendone, in corrispettivo, azioni di quest'ultima, sembra dia luogo a scissioni parziali ex art. 2506, c.c., per le quali è sempre necessaria la predisposizione della relazione di stima ai sensi dell'art. 2343 c.c..

Società – Direzione e coordinamento di società – Azione di responsabilità della capogruppo ex art. 2497 c.c. – Legittimazione ad agire ex art. 2497 c.c. dei titolari di warrants azionari emessi da società del gruppo – Non sussiste – Legittimazione ad agire ex art. 2043 c.c. – Ammissibilità.

Trib. di Milano, 13 febbraio 2008, in Giur. Comm. 36.4 2009, II, pag. 762.

Non sussiste la legittimazione ad agire, in base all'azione di responsabilità di cui all'art. 2497 c.c., del possessore di warrants per la sottoscrizione di nuove azioni emesse da una società sottoposta a direzione e coordinamento, a seguito di pretesi comportamenti della capogruppo che avrebbero intaccato il valore del patrimonio sociale della società etero diretta, con un conseguente pregiudizio per la convenienza economica dell'esercizio dell'opzione. Il titolare di warrants può tuttavia agire invocando il ristoro del danno subito in base alla clausola generale di cui all'art. 2043 c.c..

REDDITI DI CAPITALE

Dottrina

“Gli effetti dello scudo fiscale ai fini dell'accertamento” di G. FERRANTI, in Corr. Trib. 38/2009, pag. 3075.

Il pagamento dell'imposta straordinaria dovuta dai contribuenti che si avvalgono dello scudo fiscale preclude la possibilità per gli Uffici di effettuare nei loro riguardi accertamenti di carattere fiscale e contributivo per i periodi d'imposta per i quali non è ancora decorso il termine per l'accertamento, limitatamente agli imponibili rappresentati dalle somme o dalle altre attività costituite all'estero e oggetto di rimpatrio.

L'articolo riprende i chiarimenti dell'Agenzia delle entrate volti a chiarire la portata di tale preclusione che riveste un ruolo decisivo ai fini della valutazione di convenienza effettuata dai contribuenti interessati alla scudo fiscale.

L'A. richiama in linea generale i periodi ed i tributi interessati, l'ambito soggettivo, gli imponibili rappresentati dalle somme o da altre attività oggetto di emersione e, infine, le tipologie di accertamento interessate ed il momento in cui possono essere opposti gli effetti dello scudo fiscale.

Con riferimento a tale ultimo punto, l'A. si sofferma sul fatto che gli effetti preclusivi ed estintivi delle operazioni di emersione devono essere opposti *“in sede di inizio di accessi, ispezioni e verifiche ovvero entro i trenta giorni successivi a quello in cui l'interessato ha formale conoscenza*

di un avviso di accertamento o di rettifica o di un atto di contestazione di violazioni tributarie, compresi gli inviti, i questionari e le richieste" di cui agli artt. 51, comma 2, del DPR n. 633/1972, e 32 del DPR n. 600/1973. Tale previsione è innovativa rispetto a quanto chiarito dalla Circ. dell'Agenzia delle entrate n. 9/E del 2002, secondo la quale, in caso di accertamento, lo scudo fiscale non preclude la possibilità di "utilizzare i normali mezzi di opposizione a disposizione del contribuente" e che, qualora il contribuente decida di opporre detto scudo a propria difesa "deve ritenersi - nel silenzio della legge sul punto - che questo possa essere opposto all'Amministrazione finanziaria anche in sede di impugnazione dell'atto di accertamento". (PM)

"Ambito soggettivo e oggettivo di applicazione dello scudo fiscale" di L. MIELE, in Corr. Trib. 38/2009, pag. 3083.

L'A. commenta la bozza di circolare dell'Agenzia delle Entrate sullo scudo fiscale.

Una interessante precisazione contenuta nella circolare riguarda le attività finanziarie detenute all'estero da due o più soggetti in regime di comunione che possono essere "scudate" da ciascuno dei partecipanti alla comunione, indipendentemente dal comportamento tenuto dagli altri.

Ulteriore precisazione è quella relativa ai conti correnti esteri cointestati o in relazione ai quali siano attribuiti poteri di disposizione a soggetti diversi dal formale intestatario: anche in questo caso ognuno dei soggetti ha piena facoltà di applicare lo scudo fiscale.

L'emersione delle attività è ammessa, non soltanto nel caso di possesso diretto delle attività da parte del contribuente, ma anche nel caso in cui le predette attività siano intestate a società fiduciarie o siano possedute dal contribuente per il tramite di interposta persona.

A tal riguardo l'A. ravvisando la necessità di individuare la nozione di interposta persona, sintetizza quanto sostenuto dalla prevalente dottrina o giurisprudenza che distinguono tra interposizione reale e interposizione fittizia ammettendo che soltanto nel secondo caso si possa parlare di interposta persona.

Infatti nei rapporti di interposizione reale non si può parlare di interposta persona in quanto sussiste un valido atto negoziale a trasferire situazioni da un soggetto ad un altro: l'interposto è un mandatario senza rappresentanza e gli atti da esso compiuti in esecuzione del mandato sono posti in essere dall'interposto in nome proprio e su di lui ricadono i relativi effetti.

L'interposizione fittizia prevede, invece, un accordo simulatorio intercorrente fra tre soggetti per effetto del quale la stipulazione del negozio con la persona interposta è soltanto apparente, poiché nella realtà il vero contraente è la persona che non figura nel negozio, nei cui confronti l'altro contraente intende assumere tutti i diritti e gli obblighi contrattuali: l'interposto figura soltanto come acquirente, mentre gli effetti del negozio si producono a favore dell'interponente.

Sempre in tema di interposizione fittizia, dalla bozza si evince che in caso di *trust* revocabili le operazioni di emersione sono effettuate dal disponente.

L'A. condivide il chiarimento in quanto nella fattispecie il disponente continua a mantenere la disponibilità dei beni trasferiti al *trust* che si configura, quindi, come soggetto interposto.

Non sussiste, invece, alcun obbligo di dichiarazione a carico del disponente residente per i beni trasferiti ad un *trust* di tipo discrezionale irrevocabile non residente in quanto in questi casi i beni trasferiti dal disponente al *trustee* non sono più nella disponibilità del primo.

In caso di *trust* irrevocabile residente lo stesso non può considerarsi soggetto interposto e pertanto lo scudo fiscale può essere utilizzato dal *trust* stesso laddove si configuri come ente non commerciale.

In via più generale l'A. giunge alla conclusione che il *trust* nel suo schema tipico non integra l'ipotesi classica di interposizione fittizia. (EM)

REDDITI DI IMPRESA

Dottrina

“Decreto anti-crisi – Accelerazione dell’ammortamento sui beni strumentali” di C. ATTARDI, ne Il fisco 34/2009, fasc. n. 1, pag. 5617.

L’art. 6 del Decreto anti-crisi del 1° luglio 2009 ha previsto che entro il 31 dicembre 2009 si provveda alla revisione dei coefficienti fiscali di ammortamento di cui al D.M. 31 dicembre 1988.

Dopo l’abrogazione con la Finanziaria 2008 degli ammortamenti accelerati ed anticipati, la manovra anti-crisi introduce la rivisitazione dei limiti di ammortamento tabellari, per tener conto della mutata incidenza sui processi produttivi dei beni a più avanzata tecnologia o che producono risparmio energetico. Peraltro, tale revisione in aumento viene compensata dalla riduzione delle aliquote di ammortamento per i beni industrialmente meno strategici.

Per valutare la congruità dell’intervento rinnovatore è necessario attendere il Decreto Ministeriale di attuazione della norma. (AF)

“La rettifica per gli interessi passivi ed il ruolo delle *holding* nel consolidato nazionale” di B. IZZO, E. MACARIO, in Corr. Trib. 39/2009, pag. 3207.

L’articolo tratta dei vantaggi che possono derivare per le holding, sia finanziarie che industriali, dall’applicazione della disciplina che regola il regime di deducibilità degli interessi passivi.

In particolare, per le holding industriali, l’art. 96, comma 7, del TUIR, stabilisce che l’eccedenza di interessi indeducibili può essere dedotta dal reddito complessivo del gruppo se e nei limiti in cui altri soggetti partecipanti al consolidato presentino, per lo stesso periodo d’imposta, una eccedenza di ROL non utilizzata.

Mentre in linea generale le eccedenze di interessi passivi o di ROL assumono rilevanza in ragione della loro riportabilità agli esercizi successivi, in presenza di opzione per il regime del consolidato, le regole di deducibilità possono essere applicate avendo come riferimento la situazione complessiva del gruppo. Questa circostanza permette di sfruttare le eccedenze di ROL di un soggetto al fine di dedurre immediatamente la quota di interessi passivi di altri soggetti consolidati che altrimenti sarebbe risultata indeducibile e memorizzata per verificarne la deducibilità negli esercizi successivi.

In sostanza, ogni società consolidata provvede a determinare la quota di interessi indeducibile sulla base delle regole ordinarie; nell’ambito della dichiarazione del consolidato la società consolidante apporta una rettifica di consolidamento pari all’ulteriore quota deducibile connessa all’applicazione delle regole di tassazione di gruppo.

L’ammontare delle eccedenze di interessi passivi complessivamente trasferite deve corrispondere all’ammontare delle eccedenze di ROL oggetto di trasferimento. Questo principio determina la necessità di un coordinamento tra le diverse società del gruppo e fa sì che in capo al consolidato non possa manifestarsi una eccedenza di interessi o di ROL. Le eccedenze, in altre parole, saranno riportate in avanti dalle singole società consolidate e mai dalla *fiscal unit*, evitando in tal modo eventuali problematiche legate alla riattribuzione delle eccedenze in caso di interruzione della tassazione di gruppo o di mancato rinnovo dell’opzione.

Per le holding finanziarie, invece, gli interessi maturati in capo ai partecipanti al consolidato da utilizzare a favore di altri soggetti facenti parte del medesimo consolidato fiscale sono deducibili integralmente (quindi senza la limitazione al 96%) fino a concorrenza dell’ammontare complessivo degli interessi passivi che le società aderenti al consolidato hanno maturato a favore di soggetti estranei al consolidato stesso. Secondo gli AA. il comma 5-*bis* dell’art. 96 del TUIR è diretto a sterilizzare la parziale indeducibilità degli interessi passivi relativi a finanziamenti infragruppo tra soggetti aderenti allo stesso consolidato fiscale. La società consolidante provvederà ad effettuare

la rettifica di consolidamento in relazione alla quota indeducibile provvisoriamente determinata nella dichiarazione della singola società consolidata.(PM).

“Le valutazioni tributarie nella determinazione del reddito d’impresa” di R. MARCELLO, ne Il fisco 34/2009, fasc. n. 1, pag. 5610.

Il tema delle valutazioni assume notevole rilevanza in ambito tributario.

Un problema di valutazione in ambito reddituale si pone nella determinazione della plusvalenza derivante dal trasferimento dell’azienda e, in particolare, nella valorizzazione della componente avviamento. Sovente l’Amministrazione finanziaria utilizza il maggior valore dalla stessa già accertato ai fini dell’imposta di registro anche nell’ambito dell’accertamento in tema di imposte sui redditi, rettificando la plusvalenza da cessione d’azienda dichiarata dal contribuente con specifico riguardo alla rettifica del valore attribuito alla componente avviamento sulla base di una prova presuntiva di occultamento di una parte del corrispettivo.

Secondo l’A. è più corretto ritenere che il maggior valore accertato ai fini dell’imposta di registro possa essere semmai utilizzato dall’Ufficio nell’ambito dell’accertamento in materia di imposte sul reddito solo quale mero indizio per presumere in quest’ambito un maggior prezzo rispetto a quello dichiarato dalle parti, purché tale indizio sia suffragato da ulteriori elementi raccolti in sede di verifica fiscale.

Sempre nell’ambito dell’imposizione diretta, un’altra tipologia di contestazione potrebbe riguardare l’allocazione del corrispettivo tra i diversi beni materiali ed immateriali che compongono l’azienda acquisita, allocazione che può essere sindacata dall’Amministrazione finanziaria.

Con riguardo, poi, alle operazioni straordinarie il tema delle valutazioni assume rilievo nelle ipotesi di trasformazione eterogenea di cui all’art. 2500-septies del codice civile, in cui l’ente non societario risultante dalla trasformazione sia qualificabile come ente non commerciale. In base all’art. 171 TUIR i beni della società commerciale trasformata in ente non commerciale si considerano fiscalmente realizzati in base al loro valore normale, salvo che non confluiscano nella parte commerciale (sia pure secondaria) dell’ente non commerciale.

Nel caso opposto di trasformazione eterogenea di un ente non commerciale in società commerciale, i beni dell’ente trasformato non soggetti al regime dei beni d’impresa fiscalmente si considerano conferiti nella società che risulta dalla trasformazione, con il conseguente realizzo di materia imponibile latente in base al valore normale dei beni stessi tutte le volte in cui sia ravvisabile un reddito diverso, ex art. 67, comma 1, lett. n.), TUIR.

Le valutazioni assumono rilevanza anche con riguardo al *transfer pricing* disciplinato dall’art. 110, comma 7, TUIR. (AF)

“Conferimento non proporzionale di partecipazioni” di T. MARINO, in Corr. Trib. 39/2009, pag. 3214.

L’art. 177, comma 2, TUIR prevede che le azioni o quote ricevute a seguito di conferimento in società mediante il quale la società conferitaria acquisisce il controllo di una società ai sensi dell’art. 2359, primo comma, n. 1, cod. civ. sono valutate, ai fini del reddito del conferente, in base alla corrispondente quota delle voci di patrimonio netto formato dalla società conferitaria per effetto del conferimento.

La particolarità di tale conferimento è che la norma conduce ad un “realizzo controllato” dei plusvalori latenti, nel senso che l’operazione è realizzativa, ma detto realizzo è misurato esclusivamente dall’aumento di capitale e riserve della società conferitaria.

Discussa è la possibilità di utilizzare l’istituto in discorso per fattispecie di riorganizzazione dei gruppi di società, spesso destinate a consentire ai soci persone fisiche di conferire le proprie partecipazioni di controllo in una società *holding*: secondo l’Agenzia delle entrate, in tali casi mancherebbe la modifica degli assetti proprietari del gruppo nel senso che non vi sarebbe un mutamento del soggetto economico di riferimento.

Per l'Autore, tanto la lettera quanto la *ratio* della norma sembrano deporre nel senso che la disciplina si applichi indifferentemente sia alle operazioni di scambio che attuino un'aggregazione di imprese precedentemente indipendenti che alle operazioni poste in essere dallo stesso gruppo. Resta, tuttavia, fermo il potere dell'Ufficio finanziario di disconoscere gli eventuali vantaggi fiscali rivnienti dal conferimento in questione in assenza di valide ragioni economiche.

L'A. analizza, poi, i profili fiscali correlati ad un conferimento non proporzionale di partecipazioni di controllo o collegamento, per tale intendendosi l'attribuzione, in relazione al conferimento, di partecipazioni al capitale sociale della conferitaria in misura proporzionalmente superiore al conferimento effettuato.

In tale ipotesi, per effetto del rinvio operato dall'art. 175, comma 2, TUIR il realizzo è regolato dall'art. 9 del TUIR, per il quale si considera corrispettivo conseguito il valore normale dei beni e crediti conferiti. La regola del valore normale vale sia per i conferimenti proporzionali che per quelli non proporzionali, trovando una deroga solo nell'ipotesi in cui le azioni del soggetto emittente siano negoziate in mercati regolamentati italiani o esteri e l'assegnazione sia proporzionale. La *ratio* dell'art. 9 secondo l'Agenzia delle entrate è quella di evitare salti d'imposta che si verificherebbero a seguito del riconoscimento in capo alla società conferitaria dei maggiori valori fiscali dei beni conferiti. Da qui la necessità di tassare tali valori in capo al conferente. Nel conferimento non proporzionale il corrispettivo è costituito dal valore normale dei beni conferiti e costituisce reddito in natura la differenza tra corrispettivo così determinato e costo fiscale dei beni conferiti (cfr. Circolare 16 marzo 2005, n. 10/E, par. 6.1 e risoluzione 16 febbraio 2006, n. 29/E).

Invece, in ipotesi di conferimento di partecipazioni ex art. 177, comma 2, TUIR, l'art. 9 non rileva; quindi, in caso di conferimento non proporzionale da parte di diversi soci della nuova *holding*, il valore fiscale delle azioni o quote ricevute è misurato solo dall'incremento di patrimonio netto della conferitaria. (AF)

“Obbligazioni convertibili” di L. ROSSI, P. SCARIONI, in Boll. Trib. 9/2009, pag. 683.

L'articolo riguarda il regime IRES delle obbligazioni convertibili possedute da una società che rediga il bilancio in base agli IAS/IFRS e che, quindi, rappresenti lo strumento finanziario distinguendo l'elemento patrimoniale costituito dal credito verso l'emittente da quello che, invece, esprime il rapporto derivato implicito (opzione *call* acquistata) ed applicando a ciascuna componente, per come valorizzata, il relativo trattamento contabile.

Una prima questione è se le nuove disposizioni del TUIR consentano che sia data piena rilevanza alle componenti reddituali, afferenti i predetti elementi patrimoniali, per come determinate ai sensi dei principi contabili internazionali, vale a dire gli interessi attivi sul credito (seppure eccedenti quelli nominali, secondo il criterio del tasso effettivo) e le valutazioni sulla opzione *call* (secondo il *fair value*). Gli AA. ritengono pacifico che gli interessi siano imponibili per l'ammontare corrispondente a quello imputato a conto economico, trattandosi peraltro di un fenomeno analogo a quello degli *zero coupon* sintetici, già esaminato dall'Amministrazione finanziaria. Quanto alle valutazioni sul derivato, il nuovo art. 83 del TUIR consente non solo di superare il profilo formale in favore di quello sostanziale, esplicitando il derivato *embedded*, ma anche di attribuire rilevanza alle valutazioni, sia pure in deroga alla disciplina dell'art. 112 del TUIR; resta tuttavia fermo che il riconoscimento fiscale di dette valutazioni dipende dalla corretta applicazione dei citati principi contabili e quindi, dalla ineccepibilità del valore individuato come riferimento.

La seconda questione attiene ai profili di diritto transitorio, nell'ipotesi in cui il titolo convertibile fosse stato acquistato prima del 2008, per stabilire se il trattamento fiscale continua ad essere quello "formale" giusta l'art. 15 del D.L. 185/2008 (tassazione dei soli interessi nominali e valutazione del titolo anziché del derivato). Secondo gli AA., la conservazione del regime anteriore si giustifica solo in funzione dell'esigenza di evitare duplicazioni o salti d'imposta (in pratica, quando ci sia stata un'anticipazione o una posticipazione del riconoscimento fiscale delle componenti economiche) il che, nella fattispecie in esame, non si verifica poiché i maggiori interessi effettivi, non essendo stati tassati, non avevano modificato il valore fiscale del titolo e le valutazioni del derivato non ne avevano modificato il costo fiscale. (NM)

Prassi Amministrativa

Redditi di impresa – Interessi passivi – Deducibilità degli interessi passivi per le holding, degli interessi passivi inerenti all’acquisizione di immobili patrimoniali e modalità di applicazione del regime stesso nell’ambito del consolidato nazionale – Art. 96 del TUIR – Ulteriori chiarimenti.

Circ. Agenzia delle Entrate 22 luglio 2009, n. 37/E, in Boll. Trib. 15-16/2009, pag. 1210.

La nuova disciplina fiscale in materia di deducibilità degli interessi passivi ed oneri assimilati prevede, come noto, un duplice regime: la disciplina ordinaria ex commi 1-4 art. 96 TUIR e quella speciale ex comma 5-bis art. 96 citato, per le banche, gli altri soggetti finanziari, le imprese di assicurazione, le società capogruppo di gruppi bancari e assicurativi.

Ciò premesso, con riferimento alle holding che esercitano attività di assunzione di partecipazioni in società non creditizie o finanziarie, al fine di individuare il regime di deducibilità degli interessi passivi applicabile, l’Agenzia chiarisce che rileva l’esclusività o la prevalenza dell’attività di assunzione di partecipazioni in società non finanziarie: la disciplina speciale si applica alle holding nel cui bilancio sono iscritte partecipazioni in società finanziarie in misura superiore al 50% dell’importo totale dell’attivo dello Stato patrimoniale.

Nel caso in cui nello stesso gruppo consolidato si trovino sia società cd industriali che società cd finanziarie, ai soli fini del calcolo degli interessi passivi deducibili si configura una sorta di doppio perimetro di consolidamento: l’uno industriale e l’altro finanziario. A ciascuno di essi si applicano i rispettivi regimi (ordinario e speciale) di deducibilità degli interessi passivi.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Redditi di impresa – Costi – Spese di assunzione del personale a tempo indeterminato – Non sono relative a più esercizi – Capitalizzazione ex art. 74 (ora 108) del TUIR – Inammissibilità – Conseguenze.

Cass., sez. trib. 8 aprile 2009, n. 8482, in Boll. Trib. 12/2009, pag. 978.

Le spese di assunzione del personale a tempo indeterminato non sono spese relative a più esercizi ex art. 74 (ora 108) del TUIR.

Redditi di impresa – Spese e altri componenti negativi – Requisito dell’inerenza dei costi – Costo sostenuto dal socio per la partecipata – Inerenza al reddito del socio – Non sussiste. Accertamento imposte sui redditi – Accertamento – Disconoscimento, ai fini fiscali, di un costo sostenuto dal socio per la società partecipata – Validità della rettifica fiscale per “abuso del diritto”, considerato come un principio immanente nell’ordinamento tributario in base all’art. 53 Cost.

IRES – Reddito di impresa – Imputazione dei costi e dei ricavi – principio di competenza – Disconoscimento di elemento negativo non di competenza – Doppia imposizione – Termine per la domanda di rimborso – Decorrenza ex art. 2935 c.c. dal momento in cui il rimborso può essere fatto valere – Sussiste.

Cass., sez. trib. 13 maggio 2009, n. 10981, in Boll. Trib. 13/2009, pag. 1065.

In tema di determinazione del reddito di impresa, l’utile economico rilevante è solo quello effettivamente ritratto dal contribuente non pure quello ricavato da altri soggetti di cui quello si sia

avvalso per realizzare un'operazione economica; infatti, la partecipazione societaria di un soggetto ad un altro non consente di annullare, neppure ai fini fiscali, la soggettività del partecipato e, quindi, di contestare l'attribuzione allo stesso (e non già al partecipante) dei risultati economici prodotti dall'attività imprenditoriale posta in essere dal partecipato medesimo.

Il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, il quale 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 d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustificano l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici; tale principio trova fondamento, in tema di tributi non armonizzati, nei principi costituzionali di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione, e non contrasta con il principio della riserva di legge, non traducendosi nell'imposizione di obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge stessa, bensì nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali: esso comporta l'inopponibilità del negozio all'Amministrazione finanziaria, per ogni profilo di indebito vantaggio tributario che il contribuente pretenda di far discendere dall'operazione elusiva, anche diverso da quelli tipici eventualmente presi in considerazione da specifiche norme antielusive entrate in vigore in epoca successiva al compimento dell'operazione.

In tema di reddito di impresa, le regole sull'imputazione temporale dei componenti negativi, dettate in via generale dall'art. 75 (ora 109) del TUIR, sono inderogabili, non essendo consentito al contribuente scegliere di effettuare la detrazione di un costo in un esercizio diverso da quello individuato dalla legge come esercizio di competenza, così da alterare il risultato della dichiarazione, né l'applicazione di detto criterio implica di per sé la conseguenza, parimenti vietata, della doppia imposizione, che è evitabile dal contribuente con la richiesta di restituzione della maggior imposta, la quale è proponibile, nei limiti ordinari della prescrizione ex art. 2935 c.c., a far data dal formarsi del giudicato sulla legittimità del recupero dei costi in relazione alla annualità non di competenza.

Commissioni tributarie di merito

Redditi di impresa – Componenti reddito d'impresa – Momento di riferimento dell'imposizione – Principio di competenza economica – Irrilevanza – Momento di riferimento costituito dalla percezione del reddito – Sussistenza.

Comm. Trib. prov. di Napoli, sez. XII 2 marzo 2009, n. 134, in Corr. Trib. 39/2009, pag. 3226.

A seguito dell'Entrata in vigore della legge n. 212/2000 (cd Statuto dei diritti del contribuente), attuativa dei principi costituzionali di uguaglianza sostanziale, capacità contributiva e buon andamento della Pubblica amministrazione, nonché della regola secondo cui i rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria sono improntati a collaborazione e buona fede, deve ritenersi sancito il principio secondo cui l'imposizione sui redditi d'impresa deve avere come momento di riferimento quello della percezione del reddito, non potendo, per contro, essere invocato il diverso principio di competenza economica, soprattutto nel caso in cui, come quello di specie, il reddito derivi da compensi dovuti e non pagati dalla Pubblica amministrazione.

Redditi di impresa – Spese relative a più esercizi – Spese di pubblicità e propaganda e spese di rappresentanza – Qualificazione e identificazione – Spese sostenute per le divise del personale a contratto con il pubblico – Costituiscono spese di rappresentanza.

Redditi di impresa – Costi – Inerenza – Concetto di inerenza dei costi – Scelta dell'imprenditore di far indossare ai dipendenti gli abiti prodotti dall'azienda – mancanza del carattere di strumentalità relativamente ai dipendenti privi di contatto diretto con il pubblico – Deducibilità integrale – Inammissibilità.

Redditi di impresa – Ammortamento dei beni materiali – Art. 102 del TUIR – Costi d’acquisto di libri, quadri e altre opere d’arte raffiguranti un’immagine coincidente con il marchio dell’impresa ed esposti nei locali aziendali – Inerenza con l’attività d’impresa – Sussiste – Ammortamento – Ammissibilità.

Redditi di impresa – Costi – Inerenza – Concetto di inerenza dei costi – Scelta dell’imprenditore di acquistare libri, quadri e altre opere d’arte raffiguranti un’immagine coincidente con il marchio distinto dell’impresa ed esposti nei locali aziendali – Inerenza di tali costi – Sussiste – Deducibilità delle relative quote di ammortamento – Consegue.

Comm. Trib. reg. della Lombardia, sez. XXXIV 15 ottobre 2009, n. 95, in Boll. Trib. 20/2009, pag. 1554.

In tema di imposte sui redditi, il criterio distintivo tra spese di pubblicità o propaganda e spese di rappresentanza, ben diversamente disciplinate dall’art. 74, comma secondo, del TUIR, ante riforma 2004, va individuato nella diversità, anche strategica, dei rispettivi obiettivi, svincolati nel secondo caso da una diretta aspettativa di ritorno commerciale, e collegati nel primo ad un incremento più o meno immediato della vendita di quanto realizzato nei vari cicli produttivi ed in determinati contesti, anche temporali; pertanto, fermo restando che entrambe le tipologie di costi debbono trovare giustificazione in iniziative coerenti con gli scopi dell’impresa e che le une e le altre ne realizzano, in definitiva, gli interessi, costituiscono spese di rappresentanza quelle affrontate per iniziative volte ad accrescere il prestigio e l’immagine dell’impresa ed a potenziarne le possibilità di sviluppo, mentre vanno qualificate come spese pubblicitarie o di propaganda quelle erogate per la realizzazione di iniziative consistenti in una diretta finalità promozionale e di incremento commerciale, normalmente concernente la produzione realizzata in un determinato contesto.

Ai fini della deducibilità dei costi d’impresa nell’ambito delle spese di rappresentanza, la sola decisione dell’imprenditore di imporre ai propri dipendenti l’utilizzo di vestiario pur contraddistinto dal marchio dell’impresa, non è sufficiente a dimostrare la sussistenza di un carattere di strumentalità in quanto, nel caso di dipendenti preposti allo svolgimento di funzioni ed attività meramente amministrative e gestionali, dunque interne all’azienda e senza contatto con il pubblico, manca proprio il fondamento del rapporto di inerenza con l’attività stessa di impresa, stante la mancanza di contatto con il pubblico.

I costi relativi alle quote di ammortamento di libri, quadri e altre opere d’arte raffiguranti un’immagine che identifica il segno distintivo del marchio dell’impresa contribuente sono deducibili, in quanto inerenti all’attività da essa svolta perché collegati alla vita dell’impresa stessa e alle scelte operate dall’imprenditore, che grazie alla loro esposizione nei locali aziendali contribuisce ad identificare ed a caratterizzare sempre più l’azienda presso la potenziale clientela, senza che rilevi la mancanza di uno specifico rapporto di causa ed effetto tra i costi sostenuti per tali beni ed i ricavi conseguiti, considerato che per la deducibilità fiscale di un costo sostenuto dall’imprenditore è, invece, sufficiente che esso sia correlato in senso ampio all’impresa in quanto tale, e cioè che sia stato sostenuto al fine di svolgere un’attività potenzialmente idonea a produrre utili.

REDDITI DI LAVORO AUTONOMO

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Redditi di lavoro autonomo – Somme percepite dal professionista a risarcimento del danno all’immagine e del danno biologico subiti a causa dell’interruzione anticipata del rapporto di collaborazione – Sono tassabili solo nei limiti in cui reintegrino un danno concretatosi nella

mancata percezione di redditi – Necessità dell'accertamento della natura del pregiudizio indennizzato dall'importo ricevuto – Consegue.

Redditi di lavoro dipendente – Somme percepite dal lavoratore a risarcimento del danno biologico subiti a causa del licenziamento anticipato – Sono tassabili solo nei limiti in cui reintegrino un danno concretatosi nella mancata percezione di redditi – Necessità dell'accertamento della natura del pregiudizio indennizzato dall'importo ricevuto – Consegue.

Cass., sez. trib. 13 maggio 2009, n. 10972, in Boll. Trib. 11/2009, pag. 891.

In tema di imposte sui redditi e con riguardo alla tassazione delle somme percepite dal contribuente in risarcimento del danno all'immagine e del danno biologico subiti a causa dell'interruzione anticipata del suo rapporto lavorativo, vale il principio secondo il quale le somme percepite dal contribuente a titolo risarcitorio costituiscono reddito imponibile solo nei limiti in cui abbiano la funzione di reintegrare un danno concretatosi nella mancata percezione di redditi, dal che discende che la questione relativa all'imponibilità delle somme riscosse dal lavoratore o professionista a titolo risarcitorio non può mai prescindere dall'accertamento in ordine alla natura del pregiudizio che l'importo ricevuto ha la funzione di indennizzare, dovendosi verificare se la dazione di tali somme trovi o meno la sua causa nella funzione di riparare la perdita di un reddito, potendo soltanto in caso di risposta positiva, e sempre che non si tratti di danni da invalidità permanente o da morte, affermarsi la tassazione della relativa indennità.

REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

Dottrina

“Sulla tassabilità ordinaria delle indennità sostitutive di erogazioni fiscalmente agevolate”, di F. CROVATO, in Dial. Trib. 4/2009, pag. 421.

L'A. commenta la sentenza n. 90 del 16.1.2008 della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia che affronta il caso di un dirigente cui erano state assegnate opzioni per la sottoscrizione di azioni, ma che non sono state mai esercitate per intervenuto accordo tra le parti, che prevedeva il riconoscimento, in luogo delle opzioni, di un'indennità sostitutiva, assoggettata a ritenuta e non al regime agevolato previsto dall'art. 48, comma 2, lett. g-bis, del TUIR. Secondo i giudici tributari, qualora un'erogazione fiscalmente agevolata, nel caso di specie un potenziale reddito da *“stock option”*, venga meno per sopravvenute divergenze tra le parti, e venga erogata un'indennità sostitutiva, quest'ultima rientra nel regime tributario ordinario, senza agevolazioni di sorta, né salvaguardie del regime tributario sostituito. (SG)

“Lavoro dipendente all'estero: interpretazioni abroganti della norma sugli emigrati” di A. MANZITTI, F. CROVATO, R. LUPI, in Dial. Trib. 4/2009, pag. 412.

Gli AA. criticano alcune sentenze della Corte di Cassazione che, in materia di lavoro dipendente prestato all'estero, hanno affermato l'imponibilità in Italia dei redditi percepiti da cittadini italiani residenti all'estero sulla base del fatto che, detti redditi, non sarebbero stati tassati né nello Stato di produzione del reddito né in Italia, in tal modo disapplicando una disposizione, ora abrogata, che si ispirava ad un *“favor”* per un fenomeno ormai scomparso: quello dell'emigrazione all'estero dei lavoratori italiani. (SG)

“La giusta imposizione sulle indennità risarcitorie per i danni non patrimoniali” di M. MISCALI, in Corr. Trib. 41/2009, pag. 3377.

L'Autore tratta della legittimità dell'imposizione ai fini reddituali delle indennità risarcitorie per danni non patrimoniali connesse alla lesione dell'integrità personale, quali perdita di "immagine" di "opportunità professionali", per demansionamento, mobbing, ecc.. alla luce del diritto fondamentale alla "giusta imposta". Sia la Corte di Cassazione che l'Agenzia delle Entrate hanno ritenuto che tali indennità non sono imponibili ai sensi dell'art.6 del TUIR, in quanto indennità da danno emergente. Tuttavia, secondo la prassi e giurisprudenza, negli accordi transattivi spetta al contribuente provare la natura delle somme percepite, incombando su di lui l'onere probatorio e, se non si prova la natura risarcitoria da danno emergente di tali somme, si presume la natura risarcitoria da lucro cessante e pertanto la imponibilità delle somme incassate. Secondo l'Autore, in virtù del principio del diritto fondamentale alla "giusta imposta" sancito negli artt. 2 e 36 della Cost. ed in base al quale il lavoratore ha diritto alla quantità di risorse monetarie che garantiscono la realizzazione della propria personalità e della dignità umana, sia nei confronti del datore di lavoro che nei confronti dello Stato, le indennità risarcitorie che conseguono alla lesione della personalità, individuata in ogni atto del datore di lavoro produttivo di alterazione degli aspetti della persona, non devono ritenersi tassabili. Un eventuale depauperamento patrimoniale di carattere tributario comporterebbe una nuova violazione dell'integrità personale sotto il profilo della lesione del diritto fondamentale alla giusta imposta in quanto verrebbe a ridurre quella quantità di risorse monetarie giudicate idonee a ricostituire l'integrità personale.

Nell'ipotesi in cui l'indennità risarcitoria sia riconosciuta in accordi di carattere transattivo posti in essere con finalità elusive che comportano la percezione di somme irragionevoli in una normale logica di mercato, la prova del disegno elusivo incombe sull'Amministrazione finanziaria, mentre incombe sul contribuente l'onere di allegare la esistenza in tali accordi di ragioni che giustifichino la percezione di indennità risarcitorie per danni non patrimoniali. (CLP)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Redditi di lavoro dipendente – Sostituto e responsabile d'imposta – Omesso versamento da parte del sostituto – Rivalsa dell'Erario nei confronti del sostituto – Ammissibilità.

Cass., sez. trib. 7 aprile 2009, n. 8316, in Corr. Trib. 22/2009, pag. 1814.

Il contribuente che abbia percepito somme soggette a ritenuta alla fonte a titolo di acconto resta debitore principale dell'obbligazione tributaria: pertanto, qualora il sostituto non abbia versato all'Erario l'importo della ritenuta, l'Amministrazione finanziaria può rivolgersi direttamente al contribuente per ottenere le somme dovute a titolo di imposta.

Redditi di lavoro dipendente – Determinazione – Indennizzo per il canone di locazione al lavoratore trasferito – Tassazione – Legittimità – Omessa applicazione della ritenuta di acconto – Irrilevanza.

Cass., sez. trib. 25 settembre 2009, n. 20631, in Corr. Trib. 39/2009, pag. 3223.

L'indennizzo per il canone di locazione al lavoratore trasferito è sottoposto a tassazione, essendo esonerato dalla tassabilità esclusivamente il recupero delle spese di viaggio e di trasporto.

Tale componente di reddito è tassabile anche quando sia soggetta alla ritenuta di acconto e il datore di lavoro abbia omesso di effettuare e versare tale ritenuta, non influenzando la sostituzione di imposta sulla posizione e gli obblighi del lavoratore sostituito.

Commissioni tributarie di merito

Redditi di lavoro dipendente – Incentivazioni all'esodo – Trattamento tributario differenziato in funzione del sesso del dipendente ex art. 19 del TUIR – Contrarietà ai principi comunitari – Sussiste – Disapplicazione – Consegue.

Comm. Trib. reg. della Lombardia, sez. XXXIV, 15 ottobre 2009, n. 97, in Boll. Trib. 20/2009, pag. 1549.

Il diritto comunitario, e segnatamente la direttiva del Consiglio 9 febbraio 1976, 76/207/CEE, relativa all'attuazione del principio della parità di trattamento fra gli uomini e le donne per quanto riguarda l'accesso al lavoro, alla formazione e alla promozione professionali e le condizioni di lavoro, osta a che una riduzione dell'onere tributario gravante sulle somme percepite in occasione della cessazione del rapporto di lavoro, disposta al fine di incentivare le dimissioni, si applichi alle lavoratrici al superamento dei 50 anni di età, di talché il giudice nazionale è tenuto a disapplicare qualsiasi disposizione interna discriminatoria, ivi compreso l'art. 19 del TUIR, senza doverne chiedere o attendere la previa rimozione da parte del legislatore, e deve applicare ai componenti del gruppo sfavorito lo stesso regime che viene riservato alle persone dell'altra categoria.

RISCOSSIONE

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Riscossione – Rimborsi – Istanza di rimborso ex art. 38 del DPR n. 602/1973 presentata ad organo incompetente dell'Amministrazione finanziaria – Principi di cooperazione, collaborazione e buona fede – Applicabilità – Validità dell'istanza.

Cass., sez. trib. 27 febbraio 2009, n. 4773, in Boll. Trib. 15-16/2009, pag. 1219.

L'Ufficio finanziario non competente che riceve un'istanza di rimborso è tenuto a trasmettere tale istanza all'Ufficio competente, in conformità delle regole di collaborazione tra organi della stessa Amministrazione finanziaria anche a norma dell'art. 5 della legge 18 marzo 1968, n. 249, restando configurabile, in difetto, un silenzio-rifiuto del rimborso medesimo, impugnabile dinanzi alle Commissioni tributarie, e ciò sia perché la domanda di rimborso non è rivolta ad un organo estraneo all'Amministrazione finanziaria, sia perché, in tema di rimborso, l'ordinamento impone una dovuta costante collaborazione tra organi della stessa Amministrazione.

Riscossione – Nullità – Notifica – Atto impositivo – Conseguenze – Art. 60 del DPR 29 settembre 1973, n. 600.

Cass., sez. trib. 18 settembre 2009, n. 20098, ne Il fisco 38/2009, fasc. n. 1, pag. 6330.

La notificazione ex art. 140 del codice di procedura civile impone al soggetto che esegue la notifica l'indicazione esplicita e dettagliata dell'impossibilità di notificare con le modalità ex art. 139 del codice di procedura civile, all'uopo descrivendo nella relata le infruttuose ricerche del destinatario. Il destinatario di una cartella di pagamento del cui atto presupposto sia contestata la nullità della notificazione non è tenuto ad impugnare anche tale atto per vizi propri. Tale censura, se accolta, è sufficiente a determinare l'insanabile nullità degli atti successivi.

Commissioni tributarie di merito

Riscossione – Cartella di pagamento – Indicazione del responsabile del procedimento e sottoscrizione – Necessità – Annullabilità delle cartelle di pagamento emesse prima del 1° giugno 2008 prive di tali elementi – Consegue.

Imposte e tasse – Sanatorie – Riscossione delle somme dovute a seguito di adesione al condono di cui alla legge n. 289/2002 – Notifica delle relative cartelle di pagamento prima del 1 giugno 2008 – omessa indicazione del responsabile del procedimento e difetto di sottoscrizione – Annullabilità delle cartelle – Consegue.

Comm. Trib. reg. della Puglia, sez. IX 4 maggio 2009, n. 63, in Boll. Trib. 14/2009, pag. 1133.

Le forme d'invalidità, nell'ordinamento giuridico amministrativo, sono riconducibili a due tipologie: a) la nullità, di carattere assoluto, non sanabile, non soggetta a prescrizione e rilevabile d'ufficio dal giudice; b) l'annullamento – costituente una sanzione meno grave – che attiene ad un vizio di legittimità dell'atto amministrativo e può portare alla caducazione dell'atto impugnato; secondo i principi generali le cartelle di pagamento, in quanto atti amministrativi privi di sottoscrizione e/o del responsabile del procedimento, non si sottraggono alle censure di annullamento; tali principi sono conformi e coerenti con i contenuti sia dell'ordinanza della Corte Costituzionale del 9 novembre 2007, n. 377, e sia della sua sentenza 23 febbraio 2009, n. 58, che, nel ritenere non applicabile al periodo precedente al 1° giugno 2008 la sanzione di nullità delle cartelle di pagamento, in quanto prive di sottoscrizione, non ha escluso la sanzione meno grave dell'annullamento delle cartelle medesime; entrambe le decisioni della Corte Costituzionale, quindi, lungi dal costituire una contrapposizione di contenuto, rivelano al loro interno una coerenza logico-interpretativa derivante da uno *ius superveniens* che innova il regime d'invalidità degli atti comminandone la nullità, a fronte della disciplina previgente che considera i medesimi atti affetti da una invalidità meno grave sfociante nell'annullamento: pertanto, si deve concludere che le cartelle di pagamento emesse in relazione a ruoli consegnati prima del 1 giugno 2008 afflitte dal vizio di sottoscrizione sono annullabili, mentre invece quelle successive al 1 giugno 2008 sono nulle per effetto di un inasprimento della sanzione che il legislatore ha voluto imprimere alla medesima fattispecie.

IVA

Dottrina

“Novità in tema di detrazione e di stabile organizzazione” di M. BASILAVECCHIA, in Corr. Trib. 40/2009, pag. 3261.

Le norme sulla soggettività passiva IVA e sulla titolarità del rimborso a non residenti sono state modificate dal D.L. n. 135/2009, alla luce della sentenza della Corte di Giustizia UE (causa C-244/08 del 2009), asserendo definitivamente l'unicità del soggetto passivo a prescindere dall'esistenza di stabili organizzazioni nel territorio di altri Stati; il concetto di stabile organizzazione risulta conforme all'esigenza di identificazione del soggetto passivo e non a creare un diverso centro di imputazione, legittimato in proprio ad esercitare diritti e adempiere ad obblighi. Secondo la Corte di Giustizia UE, l'esistenza della stabile organizzazione non determina una soluzione di continuità nella soggettività del non residente, in quanto essa è solo una struttura operativa che, nei limiti ricavabili dal sistema della direttiva IVA, assume rilevanza quale centro di imputazione di alcuni effetti giuridici connessi all'applicazione dell'IVA, senza peraltro assurgere a soggetto autonomo e distinto rispetto al soggetto cui “appartiene”. Dopo le modifiche operate dal citato D.L. n. 135/2009, tutte le operazioni imponibili effettuate nei confronti del (o ricevute dal) non residente vanno necessariamente a confluire nelle masse di IVA a credito e a debito contabilizzate dalla

stabile organizzazione; per le operazioni effettuate, se da un lato resta possibile che il soggetto non residente effettui operazioni attive senza farle transitare attraverso la stabile organizzazione, la doppia identificazione sembra adempimento ormai non più richiesto, anche in considerazione dei mutui criteri di territorialità, che avranno vigore dal 2010 e dell'ampio ricorso al *reverse charge*. Il richiamato decreto, inoltre, esclude dalla procedura residuale di rimborso prevista per i soggetti non residenti e alternativa alla detrazione IVA, i soggetti che abbiano stabile organizzazione in Italia; il decreto, infatti, aggiunge, quale condizione di ammissibilità alla procedura, la carenza di stabile organizzazione, mentre viene soppressa la disposizione con la quale il ricorso alla procedura era negata solo in caso di operazioni ricevute dalla stabile organizzazione. In sintesi, quindi, l'art. 38-ter del D.P.R. n. 633/72 torna ad assumere un ruolo del tutto residuale, accordando il rimborso soltanto a soggetti effettivamente in condizioni di non poter operare la detrazione. (SG)

Prassi Amministrativa

IVA – Operazioni esenti – Prestazioni di servizi rese nell'ambito di attività di carattere ausiliario di cui all'art. 59, comma 1, lett. c), del D.Lgs. n. 385/1993, effettuate da consorzi costituiti fra banche – Sanzione – Non spetta – Abrogazione dei commi da 1 a 3-bis dell'art. 6 della legge n. 133/1999 ex art. 1, comma 262, della legge n. 244/2007 – Decorrenza dal 1° gennaio 2009 ex art. 82, comma 16 del DL n. 112/2008 – Chiarimenti.

IVA – Operazioni esenti – Prestazioni di servizi rese dal consorzio in favore di consorziati che non hanno diritto ad esercitare la detrazione – Chiarimenti.

Circ. Agenzia delle Entrate 8 maggio 2009, n. 23/E, in Boll. Trib. 10/2009, pag. 805.

L'Agenzia fornisce precisazioni in merito al regime di esenzione da IVA introdotto dalla Finanziaria 2008 per le prestazioni rese dai consorzi costituiti tra soggetti che non hanno diritto alla detrazione. Il regime di esenzione non interessa le operazioni infragruppo, ma si applica solo alle prestazioni rese dal consorzio ai propri consorziati con pro rata di detraibilità nei limiti del 10%, mentre il regime di imponibilità IVA si applica alle prestazioni rese agli altri consorziati.

Ove dovessero risultare prevalenti le prestazioni rese dal consorzio a soggetti terzi o a consorziati con percentuale di detraibilità superiore al 10% dovranno essere assoggettate a IVA non solo le predette prestazioni ma anche quelle rese ai consorziati.

Il limite di detraibilità non superiore al 10% deve sussistere nel triennio solare precedente tenendo però presente che tale periodo deve essere considerato unitariamente: non è necessario che il limite di detraibilità non sia inferiore al 10% in ogni singolo periodo di imposta che costituisce il triennio, ma la percentuale deve essere calcolata facendo una media dei pro rata di detraibilità di ciascun periodo di imposta.

Giurisprudenza

Corte di Giustizia CE

IVA – Diritto comunitario e diritto interno – Autorità di cosa giudicata – Rilevanza – Art. 2909 del codice civile – Efficacia del giudicato – Autonomia del periodo d'imposta – Limiti.

Corte di Giust. CE, sez. II, 3 settembre 2009, n. C-2/08, ne Il fisco 34/2009, fasc. n. 1, pag. 5685.

Il principio della formazione del giudicato è riconosciuto nell'ambito del diritto comunitario come indispensabile presidio alla tutela della certezza del diritto e dei rapporti giuridici. Tuttavia, tale principio è subordinato a quello di effettività dell'ordinamento comunitario e, conseguentemente, laddove si manifesti una decisione, avente autorità di cosa giudicata, fondata sull'erronea

interpretazione delle disposizioni comunitarie in materia di repressione delle condotte illecite, fraudolente ed abusive nell'applicazione dell'IVA, non deve ritenersi operante la preclusione – ex art. 2909 del codice civile – dell'accertamento in fatto e diritto riferita ad un periodo d'imposta per il quale non sussista sentenza definitiva.

IVA – Trasferimento della totalità del pacchetto azionario di una filiale detenuta al 100% - Assimilazione al trasferimento dell'università totale o parziale di un'azienda – Sussistenza – Previsione dello Stato membro di esclusione dall'IVA – Assoggettabilità ad IVA – Esclusione – Mancata previsione dello Stato membro di esclusione dall'IVA – Esenzione IVA – Applicabilità – Cessione in più operazioni successive – Irrilevanza.

Corte di Giust. CE, sez. III, 29 ottobre 2009, n. C-29/08, in Corr. Trib. 43/2009, pag. 3551.

Una cessione a titolo oneroso, da parte di una società stabilita in uno Stato membro ad una compagnia di assicurazioni stabilita in uno Stato terzo, di un portafoglio di contratti di riassicurazione vita, implicante, per quest'ultima, l'assunzione, con il consenso degli assicurati, del complesso dei diritti e degli obblighi risultanti da tali contratti, non costituisce, né un'operazione di assicurazione o di riassicurazione ai sensi degli artt. 9, n. 2, lett. e), quinto trattino, della VI Direttiva IVA e 13, parte B, lett. a), della VI Direttiva IVA, né un'operazione consistente, da un lato, in un'assunzione di impegni e, dall'altro, in un'operazione relativa a crediti ai sensi dei punti 2 e 3 dell'art. 13, parte B, lett. d), della IV Direttiva.

Ai fini della qualificazione di tali operazioni è priva di rilevanza la circostanza che non sia il cessionario, bensì il cedente, colui che paga un corrispettivo.

Corte di Cassazione

IVA – Territorialità – Art. 9, n. 1, della VI Direttiva 77/388/CEE – Centro di attività stabile – Società di capitali italiana detenuta da società non residente – Possibilità di configurare un centro di attività stabile – Sussiste.

IVA – Necessità di condurre l'analisi sul piano sostanziale – Validità probatoria degli indizi comprovanti la gestione degli affari – Sussiste.

IVA – Centro di attività stabile – Società di capitali italiana partecipata da società svizzera – Commentario OCSE – Riserva da parte del Governo italiano – Necessità per l'Amministrazione finanziaria di conformarsi alla giurisprudenza nazionale – Sussiste.

IVA Unico centro di imputazione fiscale per il soggetto non residente – Dichiarazione annuale IVA – Obbligo di redazione da parte del centro di attività stabile – Sussiste.

Cass., sez. trib. 15 febbraio 2008, n. 3889, in Boll. Trib. 9/2009, pag. 737.

La nozione di stabile organizzazione ai fini IVA con riguardo ad una società straniera in Italia deve essere tratta dall'art. 5 del modello di Convenzione OCSE contro la doppia imposizione e dal suo Commentario, integrati con i requisiti di "centro di attività stabile" di cui all'art. 2 della VI Direttiva IVA, come definito dalla giurisprudenza comunitaria, il quale consiste in una struttura dotata di risorse materiali ed umane, e può essere costituito anche da un'entità dotata di personalità giuridica alla quale la società straniera abbia affidato anche di fatto la cura di affari (con l'esclusione delle attività di carattere meramente preparatorio o ausiliario, quali la prestazione di consulenze o la fornitura di *Know how*); la prova del compimento di "*business*" da parte del soggetto nazionale per l'impresa straniera può essere ricavata, oltre che dagli elementi indicati dall'art. 5 del modello di Convenzione OCSE, anche da elementi indiziari, quali l'identità delle persone fisiche che agiscono per l'impresa straniera e per quella nazionale, ovvero la partecipazione a trattative o alla stipulazione di contratti, a prescindere dal conferimento di poteri di rappresentanza, perché in proposito nessuna decisiva rilevanza può infatti essere riconosciuta alla modifica dell'art. 5 del Commentario OCSE, in virtù della quale la sola partecipazione a trattative

contrattuali nell'interesse della società straniera non può costituire l'unico elemento per individuare nella struttura sussidiaria una stabile organizzazione, in quanto, a parte il valore non normativo del Commentario, tale modifica ha costituito oggetto di riserva espressa da parte del Governo italiano, secondo la quale nell'interpretazione del modello di Convenzione l'Italia non può disattendere quella data dai propri giudici nazionali.

In tema di IVA, dal complesso della disciplina dettata dagli artt. 7, 12, 21, 38-ter, 40 e 81 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, e, in particolare, dalla disposizione contenuta nell'art. 17, comma 4, di tale decreto, si ricava che quando ricorrono il requisito oggettivo dell'esercizio abituale di un'attività commerciale, richiesto dall'art. 4 del decreto medesimo, e quello territoriale della stabilità in Italia di una organizzazione del soggetto non residente, gli obblighi e i diritti relativi alle operazioni effettuate da o nei confronti della stabile organizzazione non possono essere adempiuti o esercitati, nei modi ordinari, dal soggetto non residente, direttamente o tramite un suo rappresentante fiscale; la stabile organizzazione nello Stato, infatti, in quanto obbligata al pagamento ed alla rivalsa dell'imposta, oltre che al rispetto dei doveri formali di fatturazione delle operazioni attive e di registrazione delle fatture passive, costituisce in tal caso l'unico centro di imputazione fiscale delle operazioni riferibili al soggetto non residente e la stessa rappresenta anche la sola legittimata a presentare la dichiarazione annuale, nella quale, secondo le prescrizioni contenute negli artt. 19 e 30 del DPR n. 633/1972, vanno determinate l'imposta dovuta o l'eccedenza da computare in detrazione nell'anno successivo e formulata l'eventuale richiesta di rimborso.

Commissioni tributarie di merito

IVA – Società controllanti e controllate – Procedura di liquidazione di gruppo – Compensazione orizzontale dell'eccedenza detraibile relativa all'anno precedente all'adesione alla procedura dell'IVA di gruppo – Ammissibilità.

Comm. Trib. prov. di Milano, sez. XVI, 21 ottobre 2008, n. 239, in Boll. Trib. 12/2009, pag. 984.

La società partecipante al gruppo può utilizzare in compensazione "orizzontale", ex art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, l'eccedenza d'imposta detraibile emergente dalla dichiarazione IVA relativa all'anno precedente all'opzione della procedura di liquidazione della cd. IVA di gruppo.

REGISTRO (IMPOSTA DI)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Registro (imposta di) – Applicazione dell'imposta – Atti che contengono più disposizioni – Cessione di contratti di locazione in occasione di cessione di azienda – Applicazione dell'imposta su entrambi gli atti – Legittimità.

Cass., sez. trib. 4 maggio 2009, n. 10180, in Corr. Trib. 22/2009, pag. 1811.

Nella cessione dei contratti di locazione di immobili, intervenuta in occasione della cessione di azienda originariamente sottoposta a registrazione, si applica l'imposta di registro su entrambi gli atti, in applicazione dell'art. 20 del DPR n. 634/1972, ripreso nell'art. 21 del DPR n. 131/1986, secondo cui, se in un solo documento è racchiusa una pluralità di disposizioni, l'imposta di registro si applica indistintamente a ciascuna di esse, salvo in caso in cui le diverse disposizioni derivano

necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, nel quale caso l'imposta si applica come se l'atto contenesse la sola disposizione che dà luogo all'imposizione più onerosa. Per ritenere necessariamente connesse più disposizioni contenute nello stesso atto, occorre che non si possa concepire l'esistenza dell'una se si prescinde dall'altra e non basta che la volontà delle parti le abbia considerate come reciprocamente coordinate e concepite come conseguenza le une dalle altre. La connessione deve essere assolutamente necessaria per esigenza obiettiva del negozio giuridico, a nulla rilevando la mera connessione soggettiva.

Registro (imposta di) – Cessione d'azienda – Avviamento – Plusvalenza – Accertamento – Accertamento induttivo – Ammissibilità – Sussiste.

Cass., sez. trib. 30 settembre 2009, n. 21020, ne Il fisco 39/2009, fasc. n. 1, pag. 6469.

Nella giurisprudenza di legittimità costituisce principio consolidato l'ammissibilità del ricorso all'accertamento induttivo del reddito costituito dalla plusvalenza derivante dalla cessione di azienda con rettifica del valore di avviamento definito con accertamento ai fini dell'imposta di registro.

SUCCESSIONI E DONAZIONI (Imposta sulle)

Giurisprudenza

Commissioni tributarie di merito

Successioni e donazioni (imposta sulle) – Trust – Atto di costituzione – Imposta dovuta in sede di registrazione – Atto sottoposto a condizione sospensiva – Tassa fissa – Applicabilità.

Registro (imposta di) – Trust – Atto di costituzione – Denuncia di cui all'art. 19 del DPR n. 131/1986 – Imposta in misura proporzionale – Applicabilità.

Comm. Trib. prov. di Firenze, sez. VIII, 12 febbraio 2009, n. 30, in Boll. Trib. 19/2009, pag. 1478.

L'interpretazione corretta della norma di cui all'art. 2, comma 47, del DL 3 ottobre 2006, n. 262 (convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006 n. 286), non può essere che quella secondo cui l'oggetto della tassazione deve concretizzarsi in un trasferimento di ricchezza a favore di un terzo soggetto, e perciò relativamente all'atto istitutivo di un *trust*, poiché i beneficiari dell'elargizione sono esclusivamente titolari di una posizione qualificabile come di "aspettativa giuridica" propria di chi è titolare di un diritto sottoposto a condizione sospensiva, l'imposta sulle donazioni dovuta in sede di registrazione dell'atto è quella stabilita in misura fissa.

In applicazione del principio generale secondo cui la sfera giuridica dei terzi non può essere modificata senza il loro consenso, l'imposta di registro è dovuta in misura proporzionale quando, con la denuncia di cui all'art. 19 del DPR 26 aprile 1986, n. 131, il *trustee*, realizzato il programma predisposto nell'atto istitutivo, attribuisca il *trust fund* agli indicati beneficiari.

IRAP

Prassi Amministrativa

IRAP – Base imponibile – Determinazione per le società di capitali ed enti commerciali, per le imprese assicurative e per gli istituti di credito ed enti finanziari – Modalità – Modifiche ex art. 1, commi 50 e 51, della legge n. 244/2007 – Ulteriori chiarimenti.

Circ. Agenzia delle Entrate 16 luglio 2009, n. 36/E, in Boll. Trib. 14/2009, pag. 1127.

La Circolare chiarisce che:

- i contributi relativi all'assunzione di nuovi dipendenti rilevano ai fini IRAP nei limiti dell'ammontare del costo del personale ammesso in deduzione ai sensi del comma 4-*quater* dell'art. 11 D.Lgs 15 dicembre 1997 n. 446;
- l'inerenza dei componenti negativi sussiste sempre ai fini IRAP qualora vengano dedotti importi di ammontare non superiore a quelli determinati applicando le disposizioni previste per l'applicazione delle imposte sul reddito;
- l'indeducibilità del valore delle aree sottostanti o di pertinenza di fabbricati strumentali opera anche ai fini della determinazione della base imponibile IRAP;
- i maggiori valori fiscali, derivanti dal mancato riconoscimento delle svalutazioni operate in bilancio, sono deducibili dal valore della produzione IRAP, a partire dall'esercizio successivo a quello in cui si conclude l'ammortamento contabile nei limiti dell'importo derivante dall'applicazione dei coefficienti tabellari previsti dal DM 31 dicembre 1988;
- tale principio è applicabile anche alla rivalutazione dei beni di impresa;
- viene precisato che le componenti valutative che possono assumere rilevanza al momento della cessione dei crediti, sono esclusivamente quelle imputate in bilancio in vigore del nuovo regime;
- restano escluse dal computo della base imponibile le rettifiche e le riprese di valore operate prima delle modifiche apportate dalla legge finanziaria per il 2008, vale dire quando la deducibilità/imponibilità di tali componenti, sulla base della previgente formulazione dell'art. 6 del decreto legislativo, n. 446 del 1997, non era in ogni caso ammessa dal legislatore.

IRAP – Base imponibile – Determinazione per le società di capitali ed enti commerciali, per le imprese assicurative e per gli istituti di credito ed enti finanziari – Modalità – Chiarimenti resi con circolare n. 36/E/2009 – Ulteriori chiarimenti.

Circ. Agenzia delle Entrate 22 luglio 2009, n. 39/E, in Boll. Trib. 15-16/2009, pag. 1216.

L'Agenzia delle Entrate ha precisato che il principio di inerenza, che deve essere seguito ai fini della determinazione della base imponibile IRAP, è quello civilistico desumibile dalla corretta applicazione dei principi contabili, e non quello fiscale derivante dall'applicazione delle norme fiscali.

VARIE

Prassi Amministrativa

Emersione di attività detenute all'estero – Legge 3 agosto 2009, n. 102, e successive modificazioni.

Circ. Agenzia delle Entrate 10 ottobre 2009, n. 43/E, nel sito web www.agenziadelleentrate.it

La circolare fornisce chiarimenti in merito all'applicazione del cd scudo fiscale con il quale viene consentito l'emersione delle attività finanziarie e patrimoniali detenute all'estero da soggetti residenti in Italia.

In particolare i chiarimenti riguardano gli ambiti soggettivo e oggettivo, i termini, le modalità e gli effetti del rimpatrio, il calcolo dell'imposta straordinaria, il contenuto della dichiarazione riservata.

Dottrina

ARQUILLA N., "Misure correttive per SIIQ e fondi comuni d'investimento mobiliare esteri" (IRES/IRPEG)	Pag. 10
ATTARDI C., "Decreto anti-crisi – Accelerazione dell'ammortamento sui beni strumentali" (REDDITI DI IMPRESA)	" 21
BASILAVECCHIA M., "Novità in tema di detrazione e di stabile organizzazione" (IVA)	" 30
BEGHIN M., "Fusione inversa e affrancamento dei maggiori valori contabili: una condivisione "retromarcia" (IRES/IRPEG)	" 11
CARRIROLO F., " <i>Trust</i> e società fiduciarie – Problemi relativi al controllo e gli accertamenti" (IRES/IRPEG)	" 12
COMMITTERI F.M., "Fiscalità agevolata per aggregazioni e distretti industriali" (AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI (Imposta sulle)	" 4
CROVATO F., "Sulla tassabilità ordinaria delle indennità sostitutiva di erogazioni fiscalmente agevolate" (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	" 27
FERRANTI G., "Gli effetti dello scudo fiscale ai fini dell'accertamento" (REDDITI DI CAPITALE)	" 19
FORMICA P., TACCHIA K., "Rapporto a nuovo delle perdite fiscali – Alcuni recenti chiarimenti di prassi" (IRES/IRPEG)	" 12
DE RENZIS SONNINO N. L., "La dichiarazione del <i>trust</i> (commerciale e non)" (IRES/IRPEG)	" 13
IZZO B., MACARIO E., "La rettifica per gli interessi passivi ed il ruolo delle <i>holding</i> nel consolidato nazionale" (REDDITI DI IMPRESA)	" 21
MANZITTI A., CROVATO F., LUPI R., "Lavoro dipendente all'estero: interpretazioni abroganti della norma sugli emigrati" (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	"27
MARCELLO R., "Le valutazioni tributarie nella determinazione del reddito d'impresa" (REDDITI DI IMPRESA)	" 22
MARINO T., "Conferimento non proporzionale di partecipazioni" (REDDITI DI IMPRESA)	" 22
MESSINA S.M., "Tornano davanti al giudice ordinario le liti fra sostituto e sostituito" (CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)	" 6
MIELE L., "Ambito soggettivo e oggettivo di applicazione dello scudo fiscale" (REDDITI DI CAPITALE)	" 20
MIGNARRI R., "Manovra anti-crisi – Problematiche interpretative e applicative sulle disposizioni antielusive su paradisi fiscali e CFC" (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transazionali CFC)	" 8

MISCALI M., "La giusta imposizione sulle indennità risarcitorie per i danno non patrimoniali" (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	Pag. 28
MORO VISCONTI R., "Manovra anti-crisi – Il rimpatrio delle <i>holding</i> estere: le novità del decreto anti-crisi" (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transazionali CFC)	“ 9
PARISOTTO R., "La svalutazione dei crediti negli IAS/IFRS" (IRES/IRPEG)	“ 13
ROSSI L., SCARIONI P., "Obbligazioni convertibili" (REDDITI DI IMPRESA)	“ 23
ROSSI L., SCARIONI P., "Regime fiscale dell'onere da <i>stock option</i> per i soggetti IAS" (IRES/IRPEG)	“ 13
SANTOCCHINI M., FASOLINO A., "Il regime del riallineamento dei valori contabili e fiscali nella fusione inversa" (IRES/IRPEG)	“ 14
TOMASSINI A., LUPI R., STEVANATO D., "La pretesa esclusività del consolidato come strumento di compensazione di redditi e perdite nel gruppo" (IRES/IRPEG)	“ 15
VALENTE P., "Corte di Giustizia CE 16 luglio 2009, causa C-128/08 – Trattamento dei dividendi nella sentenza <i>Jacques Damseaux</i> " (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transazionali CFC)	“ 9
ZANETTI E., "Aspetti fiscali delle fusioni eterogenee" (IRES/IRPEG)	“ 15

Prassi Amministrativa

Circ. Agenzia delle Entrate 8 maggio 2009, n. 23/E (IVA)	“ 31
Circ. Agenzia delle Entrate 15 maggio 2009, n. 24/E (CONTENZIOSO TRIBUTARIO)	“ 5
Circ. Agenzia delle Entrate 10 luglio 2009, n. 33/E (IRES/IRPEG)	“ 16
Circ. Agenzia delle Entrate 16 luglio 2009, n. 36/E (IRAP)	“ 35
Circ. Agenzia delle Entrate 22 luglio 2009, n. 37/E (REDDITI DI IMPRESA)	“ 24
Circ. Agenzia delle Entrate 22 luglio 2009, n. 39/E (IRAP)	“ 35
Ris. Agenzia delle Entrate 25 agosto 2009, n. 236/E (IRES/IRPEG)	“ 17
Ris. Agenzia delle Entrate 27 agosto 2009, n. 240/E (IRES/IRPEG)	“ 17

Ris. Agenzia delle Entrate 1° settembre 2009, n. 244/E (IRES/IRPEG)	Pag. 18
Ris. Agenzia delle Entrate 1° settembre 2009, n. 245/E (IRES/IRPEG)	“ 18
Circ. Agenzia delle Entrate 24 settembre 2009, n. 42/E (ACCERTAMENTO: Principi e norme generali)	“ 1
Ris. Agenzia delle Entrate 24 settembre 2009, n. 251/E (IRES/IRPEG)	“ 18
Circ. Agenzia delle Entrate 10 ottobre 2009, n. 43/E (VARIE)	“ 35
Nota dell'Agenzia delle Entrate 14 ottobre 2009, n. 142734 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO)	“ 5

Giurisprudenza

Corte di Giustizia CE

3 settembre 2009, n. C-2/08 (IVA)	“ 31
1 ottobre 2009, n. C-569/07 (ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali))	“ 3
15 ottobre 2009, n. C-35/08 (ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali))	“ 4
29 ottobre 2009, n. C-29/09 (IVA)	“ 32

Tribunali

12 novembre 2007, n. 2539 (IRES/IRPEG)	“ 18
15 dicembre 2007 (IRES/IRPEG)	“ 19
13 febbraio 2008 (IRES/IRPEG)	“ 19

Corte di Cassazione

15 febbraio 2008, n. 3889 (IVA)	“ 32
27 febbraio 2009, n. 4773 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 29

18 settembre 2009, n. 20098 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	Pag. 29
7 aprile 2009, n. 8316 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 28
8 aprile 2009, n. 8481 (ACCERTAMENTO: Principi e norme generali)	“ 1
8 aprile 2009, n. 8482 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 24
24 aprile 2009, n. 9779 (VIOLAZIONI E SANZIONI)	“ 4
4 maggio 2009, n. 10180 (REGISTRO (Imposta di))	“ 33
13 maggio 2009, n. 10972 (REDDITI DI LAVORO AUTONOMO)	“ 26
13 maggio 2009, n. 10981 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 24
19 maggio 2009, n. 11620 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)	“ 6
20 maggio 2009, n. 11659 (ACCERTAMENTO: Principi e norme generali)	“ 2
25 maggio 2009, n. 12042 (ACCERTAMENTO: Principi e norme generali)	“ 2
26 giugno 2009, n. 15047 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)	“ 7
10 luglio 2009, n. 16267 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)	“ 7
24 luglio 2009, n. 17377 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)	“ 7
29 luglio 2009, n. 17572 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)	“ 8
1° settembre 2009, n. 19079 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)	“ 8
25 settembre 2009, n. 20631 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 28
30 settembre 2009, n. 21020 (REGISTRO (Imposta di))	“ 34
 <u>Commissioni tributarie di merito</u>	
19 marzo 2008, n. 12 (ACCERTAMENTO: Principi e norme generali)	“ 3

21 ottobre 2008, n. 239 (IVA)	Pag. 33
12 febbraio 2009, n. 30 SUCCESSIONI E DONAZIONI (Imposta sulle)	“ 34
2 marzo 2009, n. 134 (REDDITI DI IMPRESA)	“25
9 aprile 2009, n. 103 (ACCERTAMENTO: Principi e norme generali)	“ 3
20 aprile 2009, n. 233 (STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE)	“ 1
4 maggio 2009, n. 63 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 30
15 ottobre 2009, n. 95 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 25
15 ottobre 2009, n. 97 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 29