



CONSORZIO
STUDI E
RICERCHE
FISCALI

GRUPPO
INTESA  SANPAOLO

OSSERVATORIO TRIBUTARIO

LEGISLAZIONE

DOTTRINA

PRASSI AMMINISTRATIVA

GIURISPRUDENZA

NUMERO 5

Settembre—Ottobre 2010

Accertamento (Principi e norme generali)

- "Razionalizzata la disciplina dell'accertamento del consolidato", di **F. DAMI.** Pag. 1
- "Il procedimento e gli atti di accertamento nel consolidato fiscale", di **G. GAFFURI.** " 1
- "Accertamento, adesione e altre forme di definizione nel consolidato nazionale", di **L. SALVINI.** " 2
- "Abuso del diritto: in particolare sulla rilevabilità d'ufficio e sull'applicazione delle sanzioni", di **R. ZANETTI.** " 3
- Accertamento – Autorità straniera – Collaborazione – Scambio di informazioni – Direttiva n. 77/779/CEE – Motivazione – Documentazione – Allegazione – Necessità – Art. 7 della L. 27 luglio 2000, n. 212 – Art. 42 del DPR 29 settembre 1973, n. 600.
Comm. Trib. prov. di Mantova, sez. I 27 maggio 2010, n. 137. " 4

CONTENZIOSO TRIBUTARIO

- Sentenza favorevole al contribuente – Esecuzione dei rimborsi dovuti per effetto di sentenze nei giudizi tributari
Circ Agenzia delle Entrate 1 ottobre 2010, n. 49/E. " 4
- Competenze e giurisdizione – Richiesta di rimborso di imposte che una sentenza passata in giudicato riconosca non dovute – Giurisdizione del giudice ordinario – Caso di specie - INVIM
Cass., sez. trib. 24 settembre 2010, n. 20157. " 5

CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie

- Processo in genere – Proposizione di un atto in forme e tempi difformi rispetto alle valutazioni della Cassazione – Mutamento di giurisprudenza della Cassazione – Errore scusabile – Remissione in termini.
Cass., sez. trib. 10 giugno 2010, n. 14627. " 5
- Processo tributario – Poteri e doveri del giudice – Costatazione di un errore di calcolo dell'amministrazione – Rideterminazione dell'ammontare dell'imposta – Obbligo del giudice.
Cass., sez. trib. 21 luglio 2010, n. 17072. " 5
- Processo tributario – Cartella di pagamento non impugnata – Consolidamento della pretesa tributaria – Istanza di rimborso di quanto versato – Irrilevanza.
Cass., sez. trib. 28 luglio 2010, n. 17587. " 6
- Processo tributario – oggetto – Diniego di agevolazione – Ragioni indicate nell'atto di diniego – Esame di altre ragioni da parte del giudice – Illegittimità.
Cass., sez. trib. 10 agosto 2010, n. 18490. " 6
- Processo tributario – Presentazione di un ricorso dichiarato inammissibile per mancata costituzione del ricorrente – Presentazione di un secondo ricorso – Possibilità – Rispetto dei termini di impugnazione – Necessità.
Cass., sez. trib. 10 agosto 2010, n. 18518. " 6

Processo tributario – Cartella esattoriale con cui si chiede l'imposta dovuta in base a sentenza – Omessa contestuale impugnazione della sentenza – Inammissibilità.
Cass., sez. trib. 10 agosto 2010, n. 18533. Pag. 7

Processo tributario – Passaggio in giudicato delle sentenze tributarie – Prova – Attestazione della segreteria – Forma – E' quella di cui all'art. 124 disp. att. Codice procedura civile.
Cass., sez. trib. 7 settembre 2010, n. 19135. “ 7

Processo tributario – Sentenza – Requisiti – Motivazione – Motivazione apparente – Nullità della sentenza – Caso di specie.
Cass., sez. trib. 13 settembre 2010, n. 19490. “ 7

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Produzione di documenti – In appello – Limiti.
Cass., sez. trib. 17 settembre 2010, n. 19749. “ 8

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Giudizio di cassazione – Applicazione dell'art. 1306 del Codice Civile – Ammissibilità.
Cass., sez. trib. 17 settembre 2010, n. 19753. “ 8

Processo tributario – Estinzione per auto annullamento dell'atto impositivo – Compensazione delle spese – Possibilità.
Cass., sez. trib. 21 settembre 2010, n. 19947. “ 8

IAS

“L'IRES e i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio IAS/IFRS”, di G. ZIZZO. “ 9

ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali CFC

“Convenzione Italia – USA. Rassegna delle principali novità”, di P. VALENTE. “ 9

“Il modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni. La versione 2010”, di P. VALENTE. “ 10

“La tassazione dei dividendi nella nuova Convenzione Italia-USA”, di P. VALENTE. “ 11

Costi *black list* – Circostanza esimenti – Effettivo interesse economico – Inesistenza di un metodo codificato – Comparazione del margine netto di rivendita – E' ammissibile – Necessario comparare il prezzo praticato dal fornitore *black list* con quello praticato da fornitori situati in Stati consimili – E' legittimo.
Comm. Trib. reg. della Toscana, sez. IX 4 dicembre 2009, n. 91. “ 12

IRES

“Chiarimenti dell'Assonime sullo scambio di partecipazioni mediante conferimento”, di G. ANDREANI, A. TUBELLI. “ 12

“La documentazione dei prezzi di trasferimento”, di R. CORDERICO GUERRA e S. DORIGO. “ 13

“Fusione transfrontaliera in entrata e retrodatazione fiscale”, di R. MICHELUTTI. “ 13

“Fusione transfrontaliera in uscita e retrodatazione fiscale”, di R. MICHELUTTI .	Pag. 14
“Partecipazioni acquisite per il recupero di crediti bancari”, di R. PARISOTTO, G. RENELLA .	“ 15
D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito – La documentazione in materia di <i>transfer pricing</i> ”, di P. VALENTE .	“ 16
“Conferimento d’azienda e cessione della partecipazione tra artt. 20 e 53-bis del DPR n. 131/1986 e abuso del diritto”, di E. ZANETTI .	“ 17
IRES – <i>Controlled foreign companies</i> (CFC) – Dividendi provenienti e costi sostenuti con Stati o territori a fiscalità privilegiata – Chiarimenti. Circ. Agenzia delle Entrate 6 ottobre 2010, n. 51/E .	“ 18
IRES – Direttiva 90/435/CEE – Ritenuta alla fonte – Nozione di società di uno Stato membro – Ricorso pregiudiziale ai sensi dell’art. 234 CE. Corte di Giust. CE, sez. I, 1 ottobre 2009, n. C-247/2008 .	“ 19

REDDITI DI CAPITALE

“Obbligo di adeguamento o di liquidazione per i fondi comuni d’investimento”, di N. ARQUILLA .	“ 19
D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito – La tassazione dei fondi comuni immobiliari dopo la manovra correttiva”, di E. MIGNARRI .	“ 20

REDDITI DI IMPRESA

“I compensi degli amministratori costituiscono ordinari componenti negativi di reddito”, di G. ANDREANI, A. TUBELLI .	“ 21
“Le riserve tecniche obbligatorie delle imprese di assicurazione”, di C. BOLIS, M. GUSMEROLI .	“22
“L’indeducibilità dei compensi agli amministratori e i” nonsense” fiscali”, di G. FRANSONI .	“ 21
“La rettifica dell’avviamento nella cessione di azienda”, di C. CARPENTIERI e G. AIELLO .	“ 22
“Per il <<lease back>> il regime delle plusvalenze e minusvalenze dipende dalla prassi contabile”, di L. MIELE .	“ 23
“Il regime civilistico e tributario delle spese sostenute per l’esodo dei dipendenti”, di M. A. PROCOPIO .	“ 24
Redditi di impresa – Interessi passivi – Deducibilità degli interessi passivi indipendentemente dalla loro inerenza – Art. 109 (ex 75) del TUIR – Sussiste. IRES – Reddito di impresa – Interessi passivi – Loro necessaria inerenza ex art. 109 (ex 75) del TUIR – Non necessità. Cass., sez. trib. 3 febbraio 2010, n. 2440 .	“ 24
Redditi di impresa – Cessione a titolo oneroso di azienda – Valore definito ai fini dell’imposta di registro – Utilizzabilità del suddetto valore per la dimostrazione dell’occultamento del corrispettivo – Rettifica della plusvalenza patrimoniale dichiarata ai fini delle imposte sul reddito – E’ legittima. Cass.,sez. trib. 20 aprile 2010, n. 9404 .	“ 25

Redditi di impresa – Interessi di mora – Mancata applicazione nei confronti di alcune società appartenenti al medesimo gruppo di cui fa parte anche il creditore – Comportamento antieconomico – Sussiste – Tassazione degli interessi – E' legittima.
Cass., sez. trib. 7 maggio 2010, n. 11154. Pag. 25

Redditi di impresa – Deduzioni – Acquisto di un immobile concesso in comodato gratuito a società collegata – Deducibilità – Esclusione.
Cass., sez. trib. 10 agosto 2010, n. 18538. “ 25

Redditi di impresa – Compensi corrisposti agli amministratori delle società di capitali ante 2004 – Deducibilità – Esclusione.
Cass., sez. trib. 13 agosto 2010, n. 18702. “ 26

REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

“Indennità sostitutiva di reintegrazione: una postilla”, di **F. PETRUCCI.** “ 26

“L'imposta addizionale sui *bonus* per i manager del settore finanziario”, di **F. PETRUCCI.** “ 26

Redditi di lavoro dipendente – Agevolazioni – Retribuzioni erogate ai dipendenti per lavoro notturno e straordinario – Applicazione dell'imposta sostitutiva.
Ris. Agenzia delle Entrate 17 agosto 2010, n. 83/E. “ 27

Redditi di lavoro dipendente – Previdenza complementare – Pensioni integrative maturate fino al 31 dicembre 2000 – Erronea applicazione delle ritenute versate – Rimborso delle maggiori imposte.
Ris. Agenzia delle Entrate 24 settembre 2010, n. 92/E. “ 27

Imposta sostitutiva del 10 per cento su retribuzioni erogate ai dipendenti per lavoro straordinario – Chiarimenti.
Circ. Agenzia delle Entrate 27 settembre 2010, n. 47/E. “ 27

RISCOSSIONE

“L'avviso di accertamento qual atto della riscossione”, di **F. TUNDO.** “ 28

ASSICURAZIONI (Imposta sulle)

Assicurazioni (imposta sulle) – Polizze *index linked* – Obbligo dell'impresa di assicurazione di rimborsare il capitale a scadenza – Interpretazione delle condizioni contrattuali relative a polizze *index linked* – Vessatorietà delle clausole limitative della responsabilità dell'impresa di assicurazione – Nullità.
Trib. di Milano, sez. XII, 12 febbraio 2010. “ 28

IVA

“Corte di Giustizia: note in merito all'applicabilità dell'esenzione IVA ai servizi di gestione di fondi comuni di investimento anche nei confronti di (alcune) società per azioni”, di **M. GABELLI, D. ROSSETTI.** “ 29

IVA – IVA di gruppo – Fusione per incorporazione – Crediti IVA maturati dall'incorporata nell'anno solare anteriore alla fusione – Non confluisce nell'IVA di gruppo.

Ris. Agenzia delle Entrate 22 settembre 2010, n. 93/E.

Pag. 30

IVA – Sesta Direttiva – Art. 2, punto 1, Direttiva 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE – Direttiva 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE – Nozione di prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso – Buoni acquisto forniti da una società ai propri dipendenti nell'ambito della retribuzione di questi ultimi.

Corte di Giust. CE, sez. III 29 luglio 2010, n. C-40/09.

“ 30

IVA – Accertamento e riscossione – Avviso di accertamento – In genere – Potere di integrazione e modificazione dell'avviso di accertamento già notificato, in base alla “sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi” – Esercizio – Condizioni – Indicazione dei fatti attraverso i quali sono stati acquisiti i nuovi elementi – Necessità – Affermazione – Fondamento.

Cass., sez. trib. 17 marzo 2010, n. 6459.

“ 30

IVA – Rimborso – Pregiudiziale comunitaria – Termini – Termini di prescrizione – Artt. 10, 18 e 19 del DPR n. 633/1972.

Cass., sez. trib. 17 agosto 2010, n. 18721.

“ 31

IVA – Accertamento – Distacco del personale – Detraibilità – Costi eccedenti – Rimborso – Art. 19 del DPR n. 633 del 26 ottobre 1972.

Cass., sez. trib. 7 settembre 2010, n. 19129.

“ 31

IVA – Distacco presso un'impresa di personale dipendente da altra impresa – Compensi – Esclusione dall'ambito dell'IVA – Limiti – Conseguenze.

Cass., sez. trib. 7 settembre 2010, n. 19132.

“ 31

REGISTRO (Imposta di)

“Registro (imposta di) – IRPEF – Plusvalenza – Cessioni d'azienda – Valore dell'adesione – Presunzioni.

Cass., sez. trib. 13 agosto 2010, n. 18705.

“ 32

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

Comm. Trib. prov. di Reggio Emilia, sez. III, 22 giugno 2010, n. 114.

“ 32

VARIE

Libertà di stabilimento – Direttiva 90/435/CEE – Imposta sulle società – Distribuzione di dividendi – Ritenuta alla fonte operata sui dividendi versati a società non residenti diverse dalle società quali definite ai sensi di detta direttiva – Esenzione dei dividendi versati a società residenti – Ricorso pregiudiziale ai sensi dell'art. 234 CE.

Corte di Giust. CE, sez. I, 18 giugno 2009, n. C-303/07.

“ 32

Società – Fusione per incorporazione – Estinzione della società incorporata – Notifica alla società estinta per incorporazione – Effetti – Validità – Art. 2504 *bis* del codice civile.

Cass., SS.UU. civ. 14 settembre 2010, n. 19509.

“ 33

Legislazione

Provvedimenti pubblicati in G.U. dal 1 settembre al 31 ottobre 2010.

Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 29 ottobre 2010: "Approvazione del modello per l'istanza di computo in diminuzione delle perdite dai maggiori imponibili derivanti dall'attività di accertamento nei confronti dei soggetti che aderiscono al consolidato nazionale prevista dal comma 3 dell'art. 40-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, modalità di presentazione e conseguenti attività dell'ufficio competente" (pubblicato il 29/10/10 sul sito web www.agenziaentrate.it ai sensi dell'art. 1, comma 361, della legge 24/12/2007, n. 244. Tale pubblicazione tiene luogo della pubblicazione nella G.U.)

Il provvedimento approva, con le relative istruzioni, il modello per la presentazione dell'istanza di computo in diminuzione delle perdite dai maggiori imponibili derivanti dall'attività di accertamento nei confronti dei soggetti che hanno aderito al consolidato nazionale.

In particolare, il modello, da utilizzare in caso di accertamenti notificati dall'1 gennaio 2011, deve essere presentato dalla società consolidante che intenda utilizzare le perdite del consolidato:

- a fronte delle rettifiche del reddito totale di ciascuna società partecipante alla tassazione di gruppo di cui all'art. 40-bis, comma 2, DPR 600/1973, comprese quelle derivanti dalle variazioni di cui all'art. 122, DPR 917/1986 (nel testo vigente fino al 31 dicembre 2007);
- nel procedimento di accertamento con adesione di cui all'art. 9-bis, D.Lgs. 218/1997.

Possono essere richieste in diminuzione dei maggiori imponibili le perdite di periodo del consolidato non utilizzate alla data di presentazione del suddetto modello.

Le disposizioni del provvedimento si applicano con riferimento all'atto unico di accertamento, emesso dall'Ufficio competente nei confronti della società consolidata interessata dalle rettifiche e notificato anche alla società consolidante.

Il modello deve essere trasmesso dalla società consolidante in via telematica (direttamente o tramite abilitati) entro il termine per la proposizione del ricorso (art. 21, D.Lgs. 546/1992).

La presentazione del modello sospende tale termine per l'impugnazione dell'atto unico per un periodo di 60 giorni. La società consolidante deve dare notizia dell'avvenuta presentazione del modello alla società consolidata.

RASSEGNA DI DOTTRINA, PRASSI AMMINISTRATIVA, GIURISPRUDENZA

ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)

Dottrina

“Razionalizzata la disciplina dell'accertamento del consolidato” di F. DAMI, in Corr. Trib. 33/2010, pag. 2681.

Con l'art. 35 del D.L. n. 78/2010, convertito dalla Legge n. 122/2010 (Manovra 2010), il legislatore razionalizza la disciplina del procedimento di accertamento nel consolidato fiscale nazionale, definendo uno schema semplificato che supera le inefficienze di quello risultante dal D.M. 2004 e che si coordina con le regole relative alla determinazione dell'imponibile unitario. Tale “Manovra” prevede che, nei confronti dei soggetti che aderiscono al consolidato nazionale, il controllo di tutte le dichiarazioni che poi confluiscono nella dichiarazione unitaria predisposta e presentata da parte della consolidante spetti all'ufficio territorialmente competente alla data in cui è stata presentata la dichiarazione, che dovrà procedere ad effettuare le relative rettifiche, determinando le correlate pretese impositive e sanzionatorie, con un unico atto da notificare tanto alla consolidante che alla consolidata. Non c'è più alcun automatismo nello scomputo delle perdite non utilizzate in sede di dichiarazione dei redditi del consolidato dai maggiori imponibili derivanti dalle rettifiche delle singole dichiarazioni consolidate. D'ora in poi, tale effetto potrà realizzarsi solo in seguito all'accoglimento di un'apposita istanza che la consolidante dovrà presentare all'ufficio che ha notificato l'atto, entro il termine per proporre ricorso e che, in tale caso, risulterà sospeso per un periodo di sessanta giorni, entro lo spirare dei quali l'ufficio stesso dovrà comunicare l'esito del ricalcolo della pretesa originariamente avanzata. Rispetto al procedimento “generale” di adesione, la Manovra 2010 definisce una struttura coerente con l'assetto del procedimento di accertamento, stabilendo che al tentativo di accordo debbano partecipare sia la consolidante che la consolidata interessata dalle riprese, secondo uno schema che ricorda quello previsto nei casi delle rettifiche relative alle ipotesi di “trasparenza”. (SG)

“Il procedimento e gli atti di accertamento nel consolidato fiscale” di G. GAFFURI, in Corr. Trib. 37/2010, pag. 3065.

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

unico atto, da notificarsi sia alla consolidata che alla consolidante, con il quale è direttamente determinata la maggiore imposta accertata riferita al reddito complessivo globale e sono irrogate le correlate sanzioni. A maggior tutela del diritto di difesa dei contribuenti, è inoltre stabilito che la consolidata e la consolidante siano litiscorsorti necessari nel contenzioso instaurato a seguito della notifica dell'atto impositivo.

Per effetto della nuova disciplina, la rettifica del reddito del consolidato non comporta più la deduzione automatica delle perdite, costituendo l'utilizzo delle perdite una facoltà che deve essere esercitata dalla consolidante attraverso la presentazione di un apposita istanza all'ufficio competente a rettificare il reddito del consolidato entro il termine di sessanta giorni. Qualora il contribuente si avvalga di tale facoltà i termini per la proposizione del ricorso sono sospesi sia per la consolidante che per la consolidata per sessanta giorni. Ricevuta l'istanza, è fatto obbligo all'Ufficio di determinare la maggiore imposta dovuta, nonché l'importo degli interessi e delle sanzioni e darne comunicazione agli interessati entro i successivi sessanta giorni.

Secondo A., il termine sospensivo di sessanta giorni, conseguente alla domanda per l'imputazione delle perdite, dovrebbe cumularsi con la proroga del termine per ricorrere generata dalla presentazione dell'istanza di accertamento con adesione. Pertanto con le due domande, il termine di prolungherebbe complessivamente di centocinquanta giorni (oltre l'eventuale sospensione estiva). La mancata notificazione ad uno dei soggetti (la consolidata e la consolidante) comporta l'imperfezione dell'atto notificando, il quale acquista validità ed efficacia solo con il completamento delle operazioni. Ne consegue che l'Amministrazione incorre irrimediabilmente nella decadenza se il compimento integrale delle attività di notificazione avvenga oltre il termine consentito per l'accertamento. L'eventuale diniego all'istanza di computo delle perdite deve essere impugnato insieme all'avviso di accertamento. (FDA)

“Accertamento, adesione e altre forme di definizione nel consolidato nazionale” di L. SALVINI, in *Corr. Trib.* 37/2010, pag. 3073.

L'A. esamina il nuovo modello di accertamento unitario nell'ambito del consolidato nazionale, introdotto dall'art. 35 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78 (Manovra 2010) mediante l'inserimento nel D.P.R. n. 600/73 dell'art. 40-bis, relativo alla *“Rettifica delle dichiarazioni dei soggetti aderenti al consolidato nazionale”* (comma 1) e, nel D.Lgs. n.218/1997, dell'art. 9-bis, rubricato *“Soggetti aderenti al consolidato nazionale”*. Per quanto concerne le norme sull'accertamento la novità consiste nel fatto che, ai sensi del secondo comma del nuovo art. 40-bis *“le rettifiche del reddito complessivo proprio di ciascun soggetto che partecipa al consolidato sono effettuate con un unico atto, notificato sia alla consolidata che alla consolidante”*. Il modello è quello già noto per le società di persone e per quelle *“trasparenti”* per opzione, con riferimento alle quali si instaura un contraddittorio tra tutti i soggetti interessati. Quanto invece alla nuova disciplina dell'accertamento con adesione per i soggetti aderenti al consolidato nazionale, il nuovo art. 9-bis sembrerebbe prevedere un effetto vincolante per tutti dell'accertamento con adesione sottoscritto anche solo da uno dei soggetti, senza chiarire, tuttavia, l'aspetto di maggior criticità che deriva dall'applicazione di un istituto, quello del consolidato, in cui vi sono più soggetti titolari di autonome obbligazioni tributarie. Diversamente accade per le società trasparenti. L'ultimo periodo dell'art. 4, comma 2, del D.Lgs. n. 218/1997 prevede, infatti, che, nei confronti dei soggetti che non aderiscono alla definizione, gli Uffici competenti procedono all'accertamento sulla base della definizione stessa. Questa scelta risolve solo parte dei numerosi problemi interpretativi sorti nella vigenza della vecchia disciplina, tra cui emergono quelli relativi alla definizione mediante adesione dell'accertamento, alla definizione ed al pagamento dell'imposta liquidata e all'irrogazione delle sanzioni. Per il pagamento delle imposte accertate, e dunque anche per quelle dovute a seguito di adesione, in funzione del fatto che il soggetto obbligato alla liquidazione delle imposte è la consolidante e, quindi, deve ritenersi quest'ultima tenuta a tale versamento. Per effetto delle modifiche introdotte dalla Manovra 2010, l'atto di adesione, sottoscritto anche da una sola delle

parti del consolidato, si perfeziona qualora la consolidata o la consolidante proceda al versamento delle somme. L'utilizzo del termine "anche" riferito alla sottoscrizione da parte di un solo soggetto sembra indicare che la firma di uno solo sia idonea a produrre gli effetti propri dell'adesione.

Resta quindi fermo il risultato cui si è pervenuti con l'accertamento con adesione, ma nello stesso tempo tale accertamento sarà recepito da avvisi di accertamento da notificare ai soggetti non aderenti i quali potranno ovviamente contestare in giudizio questo risultato. A parere dell'A. questa sarebbe stata la scelta opportuna anche per il consolidato. Ed infatti, se è corretta l'interpretazione che è stata data dell'art. 9-*bis*, si pone un evidente problema di costituzionalità essendo negata al soggetto che non ha sottoscritto la tutela giurisdizionale. (SG)

“Abuso del diritto: in particolare sulla rilevabilità d’ufficio e sull’applicazione delle sanzioni”
di R. ZANETTI, ne Il fisco 38/2010, fasc. n. 1, pag. 6123.

L'A., dopo essersi soffermato sulla nozione di elusione fiscale e sull'evoluzione del cd. "abuso del diritto" nella giurisprudenza della Corte di Cassazione, affronta la questione dell'asserita rilevabilità d'ufficio del comportamento abusivo e dell'applicabilità o meno delle sanzioni alle contestazioni che si fondano su componenti ritenuti elusivi.

Secondo la Corte di Cassazione (cfr. sentenze n. 30055, n. 0056 e n. 30057 del 23 dicembre 2008) è rilevabile d'ufficio (anche in sede di legittimità) l'invalidità delle operazioni poste in essere in violazione del generale precetto antielusivo ritenuto immanente nell'ordinamento. È di tutta evidenza la ben diversa tutela procedimentale per il contribuente che tale impostazione sottende, rispetto a quanto previsto invece dall'art. 37-*bis* del DPR n. 600/73. L'affermazione di principio contenuta nelle suddette sentenze pare scontrarsi con il carattere dispositivo del processo tributario, il quale è informato al principio secondo cui l'oggetto del giudizio è delimitato, da un lato, dalle motivazioni addotte nell'atto impositivo e, dall'altro, dai motivi di ricorso spiegati dal contribuente. Negare tale principio significa consentire al giudice di sostituirsi integralmente all'Amministrazione finanziaria e far gravare integralmente sul contribuente l'onere probatorio, spettando a quest'ultimo dimostrare il carattere oggettivamente non elusivo dell'operazione esclusivamente sulla base di motivazioni di carattere economico. Inoltre, la possibilità offerta ai giudici di rilevare d'ufficio l'abusività dell'operazione anche in sede di legittimità comporta per il contribuente il rischio di rendere di fatto irrilevanti le difese spiegate nei diversi gradi di giudizio, vanificandole integralmente. Secondo l'A., se le conclusioni cui è pervenuta la Suprema Corte non saranno rimediate, sarà necessario offrire al contribuente, come previsto dal comma 4 dell'art. 37-*bis* del DPR n. 600/73, di instaurare un adeguato contraddittorio in cui il contribuente sia posto in grado di dimostrare in concreto l'assenza di qualsivoglia abuso. E, nel caso in cui l'attività abusiva fosse rilevata per la prima volta in sede di legittimità, dovrebbe imporsi al giudice di legittimità il rinvio al giudice di merito per un necessario doveroso approfondimento anche in fatto dell'operazione contestata.

Per quanto concerne le sanzioni, alla tesi favorevole alla loro applicazione in quanto l'elusione determinerebbe comunque il presupposto della dichiarazione "infedele", si contrappone quella volta ad escluderne l'applicazione. Infatti, nel caso dell'elusione la sanzione è costituita già di per sé dal recupero a tassazione che discende dal disconoscimento degli effetti fiscali di un comportamento che, dal punto di vista giuridico-formale, non ha violato alcuna disposizione di legge. A tale contrapposizione di tesi, l'A. rileva che, per quel che riguarda la prassi accertativa degli uffici, l'applicazione delle sanzioni anche in sede di accertamento antielusivo ex art. 37-*bis* del DPR n. 600/73 sembra costituire la regola. Invece, la giurisprudenza di merito si è prevalentemente orientata nel senso opposto. Un'importante apertura verso la non applicazione delle sanzioni sembra venire da due recenti pronunce della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione (cfr. sentenze n. 8487 dell'aprile 2009 e n. 12042 del 25 maggio 2009) secondo cui la norma di contrasto dell'elusione non ha come finalità quella di penalizzare il contribuente che non ha commesso alcuna violazione formale, bensì quella di garantire l'uguaglianza nel trattamento

fiscale. In tal senso, la Cassazione sembrerebbe aderire a quanto sostenuto dalla Corte di Giustizia europea nella sentenza Halifax la quale, dopo aver affermato il dovere del contribuente di restituire all'Amministrazione finanziaria il beneficio fiscale indebitamente fruito attraverso il comportamento abusivo, ha escluso esplicitamente che possano essere irrogate sanzioni amministrative a carico del contribuente. (FDA)

Giurisprudenza

Commissioni tributarie di merito

Accertamento – Autorità straniere – Collaborazione – Scambio di informazioni – Direttiva n. 77/779/CEE – Motivazione – Documentazione – Allegazione – necessità – Art. 7 della L. 27 luglio 2000, n. 212 – Art. 42 del DPR 29 settembre 1973, n. 600.

Comm. Trib. prov. di Mantova, sez. I 27 maggio 2010, n. 137, ne Il fisco 34/2010, fasc. n. 1, pag. 5526.

Gli atti ed i documenti raccolti dall'Amministrazione finanziaria per il tramite dello scambio di informazioni e dell'attività di collaborazione con le Autorità straniere devono costituire necessario corredo all'atto impositivo notificato al contribuente nonché elemento integrativo imprescindibile della motivazione, ai sensi dell'art. 42 del DPR n. 600/1973 e 7 della L. n. 212/2000.

CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Prassi Amministrativa

Sentenza favorevole al contribuente – Esecuzione dei rimborsi dovuti per effetto di sentenze nei giudizi tributari.

Circ. Agenzia delle Entrate 1 ottobre 2010, n. 49/E, ne sito web www.agenziaentrate.it

La Circolare fornisce chiarimenti sulle norme in tema di esecuzione delle sentenze che prevedono l'erogazione di un rimborso a favore del contribuente.

I rimborsi che riguardano le controversie relative ad atti impositivi, di liquidazione, di irrogazione di sanzioni, di cui all'art. 68, comma 2 D.Lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, devono essere effettuati subito dopo la comunicazione del dispositivo della sentenza da parte della segreteria della Commissione tributaria, senza attendere la notifica della sentenza favorevole al contribuente, né alcuna specifica richiesta.

I rimborsi che riguardano controversie concernenti il diniego espresso o tacito alla restituzione di tributi e relativi accessori pagati spontaneamente, di cui all'art. 69 del D.Lgs. 546 citato, devono essere effettuati soltanto in esecuzione di sentenze passate in giudicato.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Competenze e giurisdizione – Richiesta di rimborso di imposte che una sentenza passata in giudicato riconosca non dovute – Giurisdizione del giudice ordinario – Caso di specie – INVIM.

Cass., sez. trib. 24 settembre 2010 n. 20157, in Rass. Trib. Cass. 9/2010, pag. 5.

Rientra nella giurisdizione dl giudice ordinario la pretesa di un contribuente che chieda il rimborso di un'imposta (nel caso di specie INVIM) la cui non debenza è stata esplicitamente riconosciuta con sentenza passata in giudicato (nel caso di specie la Corte ha puntualizzato che l'INVIM era un'imposta "comunale" solo nel senso che l'incasso era devoluto al comune, ma l'ente locale non era legittimato a interloquire sull'applicazione dell'imposta; per cui il contribuente che avesse vinto la controversia contro lo Stato poteva rivolgersi senz'altro al comune per il rimborso).

CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Processo in genere – Proposizione di un atto in forme e tempi difformi rispetto alle valutazioni della Cassazione – Mutamento di giurisprudenza della Cassazione – Errore scusabile – Remissione in termini.

Cass., sez. II 10 giugno 2010, n. 14627, in Rass. Trib. Cass. 8/2010, pag. 6.

Alla luce del principio costituzionale del giusto processo, va escluso che abbia rilevanza preclusiva l'errore della parte la quale abbia proposto un atto processuale (nel caso di specie ricorso per Cassazione) facendo affidamento su una consolidata, al tempo della proposizione dell'atto, giurisprudenza di legittimità sulle norme regolatrici del processo, successivamente travolta da un mutamento di orientamento interpretativo, e che la sua iniziativa possa essere dichiarata inammissibile o improcedibile in base a forme e termini il cui rispetto, non richiesto al momento della preposizione dell'atto, discenda dall'*overruling*. Il mezzo tecnico per ovviare all'errore oggettivamente scusabile è dato dal rimedio della remissione in termini, previsto dall'art. 184-bis cod.proc.civ. (*ratione temporis* applicabile), alla cui applicazione non osta la mancanza dell'istanza di parte, dato che, nella specie, la causa non imputabile è conosciuta dal giudice, dal momento che la giurisprudenza della Cassazione ha dato indicazioni sul rito da eseguire, ex post rivelatesi non più attendibili.

Processo tributario – Poteri e doveri del giudice – Costatazione di un errore di calcolo dell'amministrazione – Rideterminazione dell'ammontare dell'imposta – Obbligo del giudice.

Cass., sez. trib. 21 luglio 2010, n. 17072, in Rass. Trib. Cass. 8/2010, pag. 34.

Ove rilevi la sussistenza di un errore di calcolo nell'ambito dell'avviso di accertamento, il giudice tributario non può limitarsi ad annullare l'atto; ma deve anche provvedere al ricalcolo dell'imposta dovuta.

Processo tributario – Cartella di pagamento non impugnata – Consolidamento della pretesa tributaria – Istanza di rimborso di quanto versato – Irrilevanza.

Cass., sez. trib. 28 luglio 2010, n. 17587, in Rass. Trib. Cass. 8/2010, pag. 42.

In tema di contenzioso tributario, l'omessa impugnazione di una cartella di pagamento nei termini di legge rende l'atto inoppugnabile e il pagamento dell'imposta richiesta con l'atto di riscossione non consente di riaprire, attraverso l'istanza di rimborso, il termine scaduto, al fine di contrastare un rapporto tributario ormai esaurito. Pertanto il successivo silenzio rifiuto sull'istanza di rimborso della somma pagata in adempimento della cartella non è autonomamente impugnabile, atteso che tale comportamento amministrativo è, sia pure implicitamente, meramente confermativo del provvedimento costituito dall'avviso di liquidazione e, come tale, in ragione di un siffatto rapporto di consequenzialità, si sottrae ad autonoma impugnazione. Né giova invocare l'istituto dell'autotutela, mentre la buona fede del contribuente e la forza maggiore debbono essere provati dal contribuente stesso.

Processo tributario – Oggetto – Diniego di agevolazione – Ragioni indicate nell'atto di diniego – Esame di altre ragioni da parte del giudice – Illegittimità.

Cass., sez. trib. 10 agosto 2010, n. 18490, in Rass. Trib. Cass. 8/2010, pag. 29.

Il processo tributario, in quanto rivolto a sollecitare il sindacato giurisdizionale sulla legittimità del provvedimento impositivo, è strutturato come un giudizio di impugnazione del provvedimento stesso e tale caratteristica circoscrive il dibattito alla pretesa effettivamente avanzata con l'atto impugnato. Ne consegue che non è consentito al giudice tributario, pur se libero di qualificare giuridicamente i fatti allegati a sostegno della pretesa fiscale, di estendere la propria indagine, in ordine alla fondatezza della pretesa stessa, all'esame di circostanze nuove ed estranee a quelle originariamente invocate dall'ufficio (perciò ove l'ufficio finanziario, con l'avviso di liquidazione impugnato abbia negato la spettanza delle agevolazioni fiscali "prima casa" asserendo che l'immobile acquistato aveva una "superficie utile di mq 269 circa, cioè superiore al limite di 240 mq, il giudice di merito non può escludere l'applicazione del beneficio in base alla diversa considerazione secondo cui sono di lusso "le case composte di uno o più vani costituente unico alloggio padronale aventi superficie utile complessiva superiore a mq 200 ed aventi come pertinenza un'area scoperta della superficie di oltre sei volte l'area scoperta").

Processo tributario – Presentazione di un ricorso dichiarato inammissibile per mancata costituzione del ricorrente – Presentazione di un secondo ricorso – Possibilità – Rispetto dei termini di impugnazione – Necessità.

Cass., sez. trib. 10 agosto 2010, n. 18518, in Rass. Trib. Cass. 8/2010, pag. 35.

Il diritto all'impugnazione non viene consumato per il fatto che sia stata proposta una prima impugnazione avverso l'avviso di accertamento e tale impugnazione sia stata dichiarata inammissibile dal giudice a seguito della costituzione in giudizio dell'ente impositore; ciò in quanto il principio del ne bis in idem preclude l'esercizio di una nuova azione sul medesimo oggetto tra le stesse parti, allorquando l'azione prima proposta sia stata definita con una decisione di merito (art. 39 cpc). Deve però trovare applicazione la regola generale secondo cui la proposizione di un'altra impugnazione è utilmente consentita a condizione che il relativo termine non sia decorso. E, con riferimento alla tempestività della seconda impugnazione, occorre aver presente che la proposizione di un'impugnazione equivale alla conoscenza legale dell'atto impugnato da parte del soggetto che l'abbia proposta.

Processo tributario Cartella esattoriale con cui si chiedi l'imposta dovuta in base a sentenza – Omessa contestuale impugnazione della sentenza – Inammissibilità.

Cass., sez. trib. 10 agosto 2010, n. 18533, in Rass. Trib. Cass. 8/2010, pag. 34.

Ove l'Amministrazione richieda mediante cartella esattoriale l'imposta dovuta in base a una sentenza passata in giudicato, è inammissibile il ricorso del contribuente che impugni la cartella stessa, deducendo la nullità della sentenza per non essere stato comunicato l'avviso di udienza, ma senza investire direttamente la sentenza che costituisce il presupposto della cartella (e di cui contesta il passaggio in giudicato).

Processo tributario – Passaggio in giudicato delle sentenze tributarie – Prova – Attestazione della segreteria – Forma – E' quella di cui all'art. 124 disp. att. codice procedura civile.

Cass., sez. trib. 7 settembre 2010, n. 19135, in Rass. Trib. Cass. 9/2010, pag. 10.

Ai sensi dell'art. 1, comma 2, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, trova applicazione anche nel processo tributario l'art. 124 delle disposizioni di attuazione del codice di procedura civile, che, dopo aver previsto, al primo comma, che "a prova del passaggio in giudicato della sentenza il cancelliere certifica, in calce alla copia contenente la relazione di notificazione, che non è stato proposto, nei termini di legge appello o ricorso per cassazione, né istanza di revocazione per i motivi di cui numeri 4) e 5) dell'art. 395 del codice", dispone, al secondo comma, che "ugualmente il cancelliere certifica in calce alla copia della sentenza che non è stata proposta impugnazione nel termine previsto dall'art. 327 del codice". Ciò in quanto la materia non è disciplinata dalla legge processuale tributaria. Infatti, non ha per oggetto l'attestazione del passaggio in giudicato di una sentenza l'art. 53 comma 3 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, secondo il quale, "subito dopo il deposito del ricorso in appello, la Segreteria della Commissione tributaria regionale chiede alla Segreteria della Commissione provinciale la trasmissione del fascicolo del processo, che deve contenere copia autentica della sentenza". Né assume rilievo la circostanza che, ai sensi dell'art. 53 comma 2, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, nel testo introdotto dall'art. 3-bis DL 30 settembre 2005, n. 203, convertito in L. 2 dicembre 2005, n. 248, a partire dal 2 dicembre 2005, "ove il ricorso non sia notificato a mezzo di ufficiale giudiziario, l'appellante deve, a pena d'inammissibilità, depositare copia dell'appello presso l'ufficio di segreteria della commissione tributaria che ha pronunciato la sentenza impugnata"; in quanto la comunicazione prevista, sotto forma di dovere d'ufficio per l'ufficiale giudiziario e sotto forma di onere per l'appellante, quando l'appello sia notificato per posta o per consegna diretta, non sottrae né la CTP né la CTR all'obbligo di attestare, su richiesta del soggetto interessato, l'eventuale passaggio in giudicato di una sentenza da essa adottata, anche in connessione con le altre forme d'impugnazione diverse dall'appello. Pertanto per l'applicazione dell'art. 2909 del codice civile non è sufficiente che la copia della sentenza di primo grado asseritamente passata in giudicato rechi l'attestazione della segreteria secondo cui il relativo fascicolo "non è stato richiesto" (ai sensi dell'art. 53, 3° comma del D.Lgs. 546/1992) dalla Commissione Tributaria Regionale competente per l'appello e che la copia è autentica".

Processo tributario – Sentenza – Requisiti – Motivazione – Motivazione apparente – Nullità della sentenza – Caso di specie.

Cass., sez. trib. 13 settembre 2010, n. 19490, in Rass. Trib. Cass. 9/2010, pag. 10.

La motivazione della sentenza che consista nella mera affermazione secondo cui "dall'esame della documentazione prodotta, ritenuta l'estrema genericità delle argomentazioni svolte dalla parte privata e considerato come la stessa non abbia puntualmente controdedotto a quanto asserito

dall'ufficio, il Collegio giudicante ritiene infondato l'appello" è inidonea ad esprimere l'iter logico della decisione (nel caso concreto di rigetto nel merito dell'appello e non di inammissibilità del medesimo ex art. 53 del D.Lgs. n. 546 del 1992).

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Produzione di documenti – In appello – Limiti.

Cass., sez. trib. 17 settembre 2010, n. 19749, in Rass. Trib. Cass. 9/2010, pag. 11.

In tema di contenzioso tributario, l'art. 58 D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 fa salva la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti anche al di fuori degli stretti limiti consentiti dall'art. 345 c.p.c., ma tale attività processuale va esercitata – stante il richiamo operato dall'art. 61 cit. D.Lgs alle norme relative al giudizio di primo grado – entro il termine previsto dall'art. 32, 1° comma, dello stesso decreto, ossia fino a venti giorni liberi prima dell'udienza con l'osservanza delle formalità di cui all'art. 24, 1° comma; tale termine, anche in assenza di espressa previsione legislativa, deve ritenersi di natura perentoria, e quindi sanzionato con la decadenza, per lo scopo che persegue e la funzione che adempie (rispetto del diritto di difesa e del principio del contraddittorio): con la conseguenza che resta inibito al giudice di appello fondare la propria decisione sul documento (nel caso di specie sentenza penale emessa a seguito di "patteggiamento") tardivamente prodotto.

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Giudizio di cassazione – Applicazione dell'art. 1306 del Codice Civile – Ammissibilità.

Cass., sez. trib. 17 settembre 2010, n. 19753, in Rass. Trib. Cass. 9/2010, pag. 12.

Il contribuente può chiedere anche nel giudizio di cassazione che venga applicato il principio di cui all'art. 1306 del codice civile, secondo cui i condebitori possono opporre al creditore la sentenza pronunciata tra il creditore stesso e uno dei debitori in solido (salvo che sia fondata sopra ragioni personali al condebitore), sempre che il giudicato invocato dal contribuente sia successivo alla conclusione del giudizio di merito (quindi la Corte cassa senza rinvio la sentenza di merito applicando al contribuente il giudicato favorevole – relativo ad imposta di registro – formatosi in favore di altro coacquirente e fondato sull'avvenuta decadenza della Amministrazione dal potere impositivo).

Processo tributario – Estinzione per auto annullamento dell'atto impositivo – Compensazione delle spese – Possibilità.

Cass., sez. trib. 21 settembre 2010, n. 19947 in Rass. Trib. Cass. 9/2010, pag. 14.

A seguito della sentenza della Corte Costituzionale n. 274/2005 che ha dichiarato l'illegittimità del terzo comma dell'art. 46 del D.Lgs. 546/1992 nella parte in cui prevedeva che in caso di estinzione del giudizio le spese gravassero sulla parte chele aveva anticipate, sono applicabili al provvedimento che dichiara l'estinzione le regole generali di cui all'art. 92 c.p.c., con la conseguenza che il giudice può accollare le spese ad una delle parti, oppure disporre la compensazione di esse. Tale compensazione può essere applicata anche quando il giudizio si estingua a seguito di un provvedimento di auto annullamento emesso dall'ufficio impositore.

Dottrina

“L’IRES e i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio IAS/IFRS” di G. ZIZZO, in Corr. Trib. 37/2010, pag. 3059.

La legge 24 dicembre 2007, n. 244 (Finanziaria 2008) ha modificato l’art. 83 del TUIR, eliminando l’inciso relativo ai componenti imputati direttamente a patrimonio per disporre l’applicazione, nella determinazione del reddito delle società IAS *adopter*, dei criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai principi contabili internazionali, anche in deroga alle disposizioni della sezione del TUIR dedicata alla determinazione del reddito imponibile delle società e degli enti residenti.

I criteri di classificazione e di imputazione temporale individuano le conseguenze contabili di certi fatti; il rinvio ad essi, da parte dell’art. 83 del TUIR, produce la conversione degli effetti contabili in effetti tributari, vale a dire in quale veste e quando detti fatti incidono sulla formazione dell’imponibile. I criteri di qualificazione operano invece sul terreno della fattispecie, concorrendo alla definizione dei fatti assunti a fronte di effetti, contabili e tributari. Pertanto, è il rinvio ai criteri di qualificazione ad indicare se un provento deve figurare come ricavo oppure se un onere deve figurare come parte del costo di una attività.

L’art. 83 non richiama i criteri di valutazione previsti dai principi contabili internazionali. Le valutazioni operate sulla base degli IAS/IFRS confluiscono nel calcolo dell’imponibile solo se relative ad alcune voci, tutte riguardanti il comparto degli strumenti finanziari, in virtù dell’inserimento di regole speciali in altre disposizioni del TUIR (cfr. gli artt. 94, comma 4-*bis*, 101, comma 2-*bis*, 110, comma 1-*bis* e comma 1-*ter*, 112, comma 3-*bis*). A parte le suddette eccezioni, mantengono invece la loro efficacia le regole del TUIR che riguardano le valutazioni di fine esercizio degli elementi del patrimonio (plusvalenze e minusvalenze iscritte con riferimento alle immobilizzazioni e all’attivo circolante, ammortamenti ed altre rettifiche di valore), quelle che riguardano gli accantonamenti, quelle che escludono in tutto o in parte determinati elementi di reddito (positivi o negativi) dalla formazione dell’imponibile o ne dispongono o ne consentono il frazionamento in più periodi di imposta. Ne deriva che il recepimento dei principi contabili internazionali da parte del TUIR è ampio, ma pur sempre selettivo, in quanto si connota per sostituire la “cornice” all’interno della quale sono collocate le regole che governano il calcolo dell’imponibile. In questa nuova cornice è possibile che per i soggetti IAS si delinei un piano dei fatti fiscalmente rilevanti in tutto o in parte diverso da quello che si sarebbe prospettato nella vecchia, e che si prospetterebbe per un soggetto che adotta i principi contabili nazionali, tanto a causa della qualificazione, quanto, a qualificazione invariata, a causa di una mera divergenza di classificazione o di uno sfasamento temporale tra la loro manifestazione secondo gli IAS e quella secondo i principi contabili nazionali (e le regole del TUIR che li assumono a riferimento). (FDA)

ACCORDI INTERNAZIONALI – REDDITI TRANSNAZIONALI – CFC

Dottrina

“Convenzione Italia – USA. Rassegna delle principali novità” di P. VALENTE, ne Il fisco 35/2010, fasc. n. 1, pag. 5678.

Il 1° gennaio 2010 è entrata in vigore la nuova Convenzione contro le doppie imposizioni tra l’Italia e gli Stati Uniti. L’A. illustra in dettaglio le disposizioni di maggior rilievo della nuova Convenzione,

le quali presentano novità rispetto alle omologhe disposizioni contenute nella Convenzione del 1985.

Tassazione dei dividendi

Le novità principale rispetto a quella del 1985, sono rappresentate:

- dalla soppressione dell'aliquota intermedia (10%) della ritenuta alla fonte applicabile e dalla riduzione (dal 50% al 25% dei diritti di voto), della soglia di partecipazione richiesta ai fini dell'aliquota ridotta. Affinché il regime convenzionale sia applicabile ai dividendi si richiede che le persone interessate non siano state costituite o le partecipazioni in relazione alle quali sono stati pagati i dividendi non siano state trasferite, al solo scopo di ottenere benefici convenzionali;
- dall'introduzione della possibilità, per gli Stati contraenti, di applicare un'imposta aggiuntiva (*Branch Profit Tax*) rispetto a quelle previste dalla convenzione sugli utili della stabile organizzazione. Con riferimento alla base imponibile della *Branch Profit Tax* la nuova Convenzione precisa che essa è riferibile alla quota degli utili d'impresa della persona giuridica estera attribuibile alla stabile organizzazione. L'imposta può essere applicata anche agli utili accumulati da una *branch* statunitense di una società italiana nel periodo anteriore all'entrata in vigore della nuova Convenzione;
- dall'introduzione di disposizioni speciali relativamente ai dividendi distribuiti ad enti governativi riconosciuti.

Interessi

Le novità principali rispetto a quella del 1985, sono rappresentate:

- dalla riduzione dell'aliquota della ritenuta alla fonte applicabile;
- dall'introduzione dell'esonero da tassazione nello Stato della fonte degli interessi dovuti per dilazione di pagamento in relazione all'acquisto di beni, servizi e attrezzature.

Tassazione delle Royalties

Le novità principali rispetto alla Convenzione del 1985 sono rappresentate:

- dall'eliminazione della ritenuta alla fonte sulla *royalties* relative all'uso del diritto d'autore su opere letterarie, artistiche o scientifiche;
- dall'introduzione di un'aliquota non superiore al 5% per le *royalties* corrisposte per l'uso di software e attrezzature industriali, commerciali o scientifiche.

E' prevista inoltre una disciplina anti-abuso, mediante l'introduzione della "*limitation on benefits clause*" (Lobc) di cui all'art. 2 del Protocollo, finalizzata ad evitare che soggetti non residenti in alcuni degli Stati contraenti costituiscano strutture o effettuino investimenti in uno dei due Stati contraenti, al fine principale di beneficiare delle norme convenzionali.

Tale obiettivo è perseguito mediante l'esclusione dall'applicazione di alcuni o di tutti i benefici dei test volti ad accertare che la residenza non è stata stabilita in uno degli Stati contraenti con l'intento di ottenere i benefici convenzionali.

Un'ulteriore novità è rappresentata dalla possibilità per le società degli Stati contraenti di beneficiare delle disposizioni convenzionali anche con riferimento all'IRAP. (EM)

"Il modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni. La versione 2010", di P. VALENTE, ne Il fisco 33/2010, fasc. n. 1, pag. 5333.

L'A. riporta, commentandole, le più importanti novità contenute nell'ultima versione del Modello e del relativo Commentario.

E' stata, in primo luogo, delineata una speciale disciplina per gli Organismi di Investimento Collettivo del Risparmio – OICR – che tende a superare le precedenti questioni tecniche che ostacolavano l'applicazione dei benefici convenzionali in caso di investimenti esteri. Pertanto, è riconosciuto lo *status* di "persona" a tutti gli OICR che, nello Stato di istituzione, siano soggetti passivi ai fini dei tributi considerati dalla convenzione, e lo *status* di "residente" se il regime non è quello della trasparenza fiscale. Affinché l'OICR possa considerarsi anche "beneficiario effettivo"

dei redditi è, invece, richiesto che il *management* sia dotato di sufficienti poteri discrezionali nella gestione degli *asset*.

Importanti modifiche attengono anche alla disciplina dei redditi d'impresa quando sono conseguiti mediante stabili organizzazioni (SO), attraverso la riscrittura dell'art. 7 del Modello. Vengono, in particolare, recepite le conclusioni raggiunte nel rapporto OCSE intitolato "*Attribution of Profits to Permanent Establishment*" del 2008, per cui l'attribuzione dell'utile prodotto dalla SO deve avvenire avendo riguardo a "*functions performed, assets used and risks assumed by the enterprise through the permanent establishment and through the other parts of the enterprise*", valorizzando costi e ricavi secondo i criteri OCSE in tema di *transfer pricing* anche quando vi sono scambi di servizi o di beni all'interno dell'impresa stessa (c.d. *dealings*). Pertanto, il primo passo è costituito dalla c.d. "*functional and factual analysis*", la seconda fase è quella di trattare la risultante attività svolta dalla SO come se fosse propria di una impresa indipendente. Eventuali divergenze valutative tra le autorità fiscali dei Paesi coinvolti (quello della SO e quello della casa madre, in particolare), che impediscano la effettuazione dei c.d. "*corresponding adjustments*", potrebbero essere composte con i medesimi strumenti giuridici utilizzabili nei rapporti tra imprese autonome giuridicamente, ma l'art. 7 è meno cogente dell'art. 9 del Modello.

Altre modifiche riguardano l'applicabilità delle convenzioni ai c.d. Fondi Sovrani, che spesso sono esenti da tassazione nello Stato istitutivo – stabilendosi che la spettanza dei benefici dipende dall'analisi dei fatti e delle circostanze del caso concreto – ed il regime impositivo dei proventi spettanti dalle c.d. "*common telecommunication transactions*", cioè le concessioni di diritti su linee telefoniche, frequenze e satelliti – facendosi anche qui dipendere il regime impositivo, in particolare la qualificazione o meno come *royalties*, dalla tipologia di rapporto di volta in volta posto in essere. Vengono altresì forniti alcuni chiarimenti in ordine alla tassazione dei redditi di lavoro dipendente – disciplinata dall'art. 15 del Modello – nei casi in cui il rapporto di lavoro sia svolto all'estero per conto di un'impresa per un periodo inferiore a 6 mesi e, pertanto, la retribuzione non sia imponibile nello Stato estero, chiarimenti volti ad individuare i casi in cui l'esenzione può essere rifiutata dallo stesso Stato estero nel presupposto che il servizio reso ha sostanzialmente natura di prestazione professionale o imprenditoriale.

Infine, sono descritte le modifiche che hanno rafforzato lo scambio di informazioni tra Stati contraenti e le deroghe al segreto bancario, secondo quanto previsto dall'art. 26 del Modello. (NM)

“La tassazione dei dividendi nella nuova Convenzione Italia – USA”, di P. VALENTE, ne Il fisco 37/2010, fasc. n. 1, pag. 6004.

L'articolo dà evidenza alle differenze della nuova convenzione rispetto alla precedente in tema di tassazione dei dividendi nello Stato della fonte.

In primo luogo, le aliquote previste divengono due, del 5% o del 15%, a seconda che il beneficiario effettivo sia o meno una società che abbia posseduto almeno il 25% delle partecipazioni nella società distributrice per almeno un anno prima della distribuzione.

E' inoltre divenuta irrilevante la fonte degli utili da cui i dividendi sono tratti, a meno che non si tratti delle distribuzioni fatte da *Regulated Investment Companies* – RIT – o da *Real Estate Investment Trust* - REIT - , per le quali la ritenuta è sempre del 15%, a prescindere dall'entità della partecipazione posseduta.

Peraltro, la nuova Convenzione consente allo Stato della fonte di applicare la cd. *Branch Profits Tax*, cioè il prelievo aggiuntivo che grava sugli utili conseguiti da stabili organizzazioni o da investimenti di natura mobiliare o immobiliare, volta a rendere equivalente il prelievo a quello che sarebbe stato applicato se le predette attività fossero state svolte mediante una società residente nello Stato della fonte.

Il beneficio convenzionale può essere conseguito attraverso la procedura di rimborso della imposta subita nella misura ordinaria, mediante istanza alla quale deve essere allegato un certificato

emesso dallo Stato di residenza nel quale sia attestata la sussistenza delle condizioni per la sua applicazione. (NM)

Giurisprudenza

Commissioni tributarie di merito

Costi *black list* – Circostanza esimenti – Effettivo interesse economico – Inesistenza di un metodo codificato – Comparazione del margine netto di rivendita – E' ammissibile – necessario comparare il prezzo praticato dal fornitore *black list* con quello praticato da fornitori situati in Stati consimili – E' legittimo.

Comm. Trib. reg. della Toscana, sez. IX 4 dicembre 2009, n. 91, in Riv. Dir. Trib. 7-8 2010, V, pag. 73.

Per la disapplicazione della disposizione di cui all'art. 110, comma 10 ss. del TUIR mediante la dimostrazione di un effettivo interesse economico alla realizzazione delle operazioni non vi è alcuna previsione legislativa circa i calcoli da effettuare o i criteri da seguire. E' possibile confrontare le percentuali di ricarico applicate ai beni acquistati da fornitori *black list* con quelle applicate ai beni acquistati da altri soggetti; tuttavia, tale comparazione deve essere effettuata con dati e parametri omogenei e quindi il confronto deve avere ad oggetto i prezzi praticati da fornitori *black list* con quelli praticati da fornitori residenti in Stati consimili, a prescindere dal fatto che essi producano gli stessi beni o che il contribuente vi intrattenga rapporti commerciali.

Con nota di A. IANNACCONI, "La deducibilità dei costi *black list*: sulla rilevanza dell'effettivo interesse economico di gruppo e sulla tassazione congrua all'estero"

IRES

Dottrina

"Chiarimenti dell'Assonime sullo scambio di partecipazioni mediante conferimento", di G. ANDREANI e A. TUBELLI, in Corr. Trib. 37/2010, pag. 3031.

L'Agenzia delle Entrate, nella Circolare n. 33/E del 2010, ha corretto il proprio orientamento in ordine all'ambito di applicazione dell'art. 177, comma 2 del TUIR, relativo agli scambi di partecipazioni mediante conferimenti «domestici», includendovi anche quelli effettuati all'interno di uno stesso gruppo societario. Tale provvedimento è stato oggetto di commento da parte dell'Assonime nella Circolare n. 27 del 5 agosto 2010.

Nonostante i condivisibili chiarimenti forniti, la disciplina sistematica dello scambio di partecipazioni mediante conferimento continua, tuttavia, a presentare numerose problematiche interpretative e di coordinamento con le altre norme del TUIR. Al riguardo, viene evidenziato che:

- relativamente ai casi di potenziale applicazione sia dell'art. 177, comma 2, che 175, del TUIR, debba considerarsi prevalente tale ultima disposizione, in virtù del più limitato campo di applicazione che essa presenta. Mentre, infatti, l'art. 175 disciplina le sole ipotesi di conferimento di partecipazioni già di controllo (o di collegamento), per di più tra soggetti che svolgono attività di impresa residenti in Italia, l'art. 177, comma 2, ricomprende anche

fattispecie di conferimento di partecipazioni che, pur essendo di minoranza, consentono alla conferitaria di acquisire od integrare il controllo, nonché i conferimenti effettuati da soggetti non imprenditori;

- per i conferimenti o gli scambi di partecipazioni intracomunitari, l'art. 179, comma 4, del TUIR prevede un regime fiscale speciale, in base al quale l'atto di conferimento costituisce operazione fiscalmente neutrale (non idonea, dunque, a comportare il realizzo, né di plusvalenze, né di minusvalenze) e il valore fiscale delle partecipazioni ricevute è assunto per un importo pari a quello che le partecipazioni conferite possedevano presso il conferente. Anche in questo caso, se un atto di conferimento dovesse ricadere contemporaneamente nell'ambito applicativo di entrambe le norme, le disposizioni dell'art. 179 dovrebbero prevalere su quelle dell'art. 177, comma 2, attesa la specialità delle prime rispetto alle seconde. Tenuto altresì conto che l'attuale disciplina di "realizzo controllato" dettata dall'art. 177, comma 2, del TUIR, comporta un automatico riassorbimento dei disallineamenti preesistenti tra valori civili e fiscali delle partecipazioni conferite, potendo potenzialmente prestarsi all'attuazione di arbitraggi fiscali, sarebbe auspicabile un intervento normativo volto a equiparare il regime dei conferimenti domestici a quello di neutralità già previsto per le analoghe operazioni intracomunitarie. (PT)

“La documentazione dei prezzi di trasferimento” di R. CORDERICO GUERRA e S. DORIGO, in Corr. Trib. 33/2010, pag. 2732.

Gli AA. commentano l'art. 26 del D.L. n. 78/2010 che, mediante l'aggiunta di un comma 2-ter all'art. 1 del D.Lgs. n. 471/1997, ha introdotto una speciale causa di inapplicabilità delle sanzioni quando la rettifica del reddito consegua dalla violazione delle disposizioni in tema di "prezzi di trasferimento", se il contribuente aveva precedentemente osservato determinati obblighi documentali e procedurali.

In generale, viene rilevato che l'effetto "premiale" per il contribuente è bilanciato dalla minore difficoltà che l'Amministrazione finanziaria incontrerà nella effettuazione dei controlli in materia e nell'adempimento degli oneri probatori a proprio carico, atteso che i predetti obblighi documentali, che devono essere stati osservati dall'impresa prima dell'inizio dell'accertamento, forniscono elementi utili ad indirizzare le indagini.

Inoltre, sulla scorta della giurisprudenza comunitaria, la documentazione da approntare per le operazioni con società estere correlate non dovrebbe comportare costi di conformità o oneri amministrativi eccessivi – c.d. canone del *reasonable effort* – e non potrebbe spingersi al punto di invertire l'onere probatorio, anche perché gli strumenti comunitari di scambio di informazioni tra gli Stati consentono comunque l'acquisizione, da parte delle Autorità fiscali, dei necessari elementi per la valutazione delle operazioni.

Gli AA. contestano, in particolare, l'obbligo di comunicare preventivamente l'avvenuta predisposizione della documentazione, con cadenza annuale, posto che le linee guida dell'OCSE si limitano a prevedere che l'onere di esibizione della documentazione può essere adempiuto in tempi ragionevoli rispetto alla richiesta dell'Autorità fiscale. (NM)

“Fusione transfrontaliera in entrata e retrodatazione fiscale” di R. MICHELUTTI, in Corr. Trib. 36/2010, pag. 2979.

L'inclusione delle società residenti negli Stati membri UE nell'ambito applicativo della disciplina CFC, per effetto della modifica all'art. 167 del TUIR apportata dall'art. 13 del D.L. n. 78/2009, e la conseguente necessità di rivedere per tempo le strategie aziendali sull'estero a seguito dell'entrata in vigore della nuova normativa a partire dal periodo di imposta 2010, hanno riportato l'attenzione sull'operazione di fusione transfrontaliera, disciplinata dall'art. 178 ss. del TUIR, quale modalità per eliminare società controllate estere potenzialmente ricadenti nella nuova e più restrittiva disciplina

CFC. In tale prospettiva - come alternativa al trasferimento di sede in Italia della CFC estera in regime di cd. continuità giuridica entro la prima metà dell'esercizio sociale - assume particolare rilevanza la possibilità di porre in essere la fusione per incorporazione della società controllata estera nella capogruppo italiana optando per la retrodatazione degli effetti fiscali della fusione stessa. Occorre dunque indagare se, ed eventualmente con quali limiti, sia possibile operare la retrodatazione ai fini fiscali italiani della fusione transfrontaliera.

L'Agenzia delle Entrate, nella risoluzione n. 470/E del 2008 ha esplicitamente ammesso la possibilità di retrodatare gli effetti fiscali di una fusione tra due società fiscalmente non residenti in Italia, mediante la quale veniva trasferita all'incorporante una stabile organizzazione in Italia della società incorporata. Tenuto tuttavia conto della peculiarità del caso preso in esame, tale precedente non appare generalizzabile, permanendo il dubbio in merito alla piena legittimità della retrodatazione fiscale della fusione transfrontaliera al di fuori dei casi di aggregazione del reddito di impresa prodotto da preesistenti stabili organizzazioni in Italia delle società non residenti in essa coinvolte.

A ben vedere - ed è su tali argomentazioni che si ritiene di dover basare la definitiva soluzione del tema - la retrodatazione fiscale di una fusione transfrontaliera in entrata determina effetti sostanzialmente analoghi a quelli derivanti dal trasferimento in Italia della sede della società estera in regime di cd. continuità giuridica seguito dalla fusione domestica tra le due società. Ai sensi del combinato disposto degli artt. 73, comma 3, e 76, comma 2, del TUIR, il trasferimento di sede in Italia, laddove effettuato in regime di continuità giuridica, non determina alcuna cesura del periodo di imposta, cosicché, se il trasferimento avviene nella prima metà dell'esercizio sociale della società estera, quest'ultima si considera fiscalmente residente in Italia fin dall'inizio del periodo d'imposta, con la conseguenza che l'intero reddito da essa ovunque prodotto risulta imponibile in Italia secondo le regole del TUIR. Nel presupposto che alla fusione transfrontaliera tra due società appartenenti alla UE si renda applicabile il regime di continuità giuridica disciplinato dalla direttiva 2005/56/CE, le conclusioni sopra raggiunte per il trasferimento di residenza in Italia dovrebbero rendersi applicabili in via sistematica al caso della fusione transfrontaliera «in entrata» oggetto di retrodatazione fiscale. Pertanto, l'applicazione dei principi che regolano il trasferimento di residenza in continuità giuridica dovrebbe consentire la retrodatazione fiscale della fusione, ai sensi dell'art. 172, comma 9, del TUIR, laddove la data di efficacia giuridica dell'operazione si collochi nella prima metà dell'esercizio della società non residente incorporata. Diversamente, per ragioni simmetriche ed opposte, la retrodatazione non dovrebbe essere consentita nel caso di perfezionamento dell'operazione nella seconda metà dell'esercizio sociale.

Qualora la società incorporata estera residente in uno Stato membro UE si qualifichi come CFC potrebbe sostenersi che la retrodatazione fiscale sia sempre possibile. In realtà, poiché il reddito CFC oggetto di imputazione non confluisce nel reddito imponibile del controllante residente, ma è soggetto a tassazione separata e non vi è alcuna trasmissione al controllante residente delle perdite della CFC, deve concludersi nel senso che la CFC non è trattata ai fini fiscali alla stregua di una stabile organizzazione all'estero, cosicché la retrodatazione fiscale non appare giustificabile al di là dei limiti sopra indicati per le società incorporate estere non-CFC. (PT)

“Fusione transfrontaliera in uscita e retrodatazione fiscale” di R. MICHELUTTI, in Corr. Trib. 39/2010, pag. 3251.

Nel caso di fusione «in uscita», effettuata in regime di continuità giuridica mediante incorporazione di una società residente in Italia in una società residente in un altro Stato membro UE, dovrebbe ritenersi possibile operare la retrodatazione fiscale dell'operazione, a prescindere dal fatto che essa si perfezioni nella prima o nella seconda metà dell'esercizio della società incorporata residente, laddove in esito alla fusione i beni di quest'ultima confluiscono *interamente* in una stabile organizzazione «superstite» dell'incorporante. In tale ipotesi, infatti, la clausola di retrodatazione determina, semplicemente e comunque, il consolidamento del risultato

dell'incorporata fino alla data di efficacia giuridica dell'operazione con quello successivamente prodotto dalla stabile organizzazione della società estera incorporante, senza dare luogo a modificazioni in termini di imposte applicabili o di regole di quantificazione di tale reddito. Diversamente, in presenza di una fusione «in uscita» in tutto o in parte realizzativa, il pieno consolidamento dei risultati reddituali della società incorporata con quelli della stabile organizzazione «superstite» dell'incorporante non residente risulta precluso. Coerentemente, deve ritenersi che il periodo di imposta interinale della società incorporata residente fino alla data di efficacia giuridica della fusione non possa essere oggetto di elisione mediante la clausola di retrodatazione fiscale. Detto periodo di imposta è destinato ad accogliere, oltre agli accadimenti gestionali della società incorporata in tale lasso temporale, anche i plusvalori/ minusvalori latenti dei beni che non confluiscono nella stabile organizzazione della società incorporante non residente. (PT)

“Partecipazioni acquisite per il recupero di crediti bancari” di R. PARISOTTO e G. RENELLA, in Corr. Trib. 34/2010, fasc. n. 1, pag. 2787.

Con l'introduzione dell'art. 113 del TUIR il legislatore ha consentito alle aziende di credito, previa attivazione dell'interpello di cui all'art. 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (cd. Statuto del contribuente), di continuare a trattare sul piano fiscale come crediti le partecipazioni rivenienti da ristrutturazioni dei finanziamenti erogati ad imprese in temporanea difficoltà. Ciò al fine di non penalizzare le operazioni in esame, in ragione del diverso regime fiscale delle svalutazioni su crediti rispetto alle minusvalenze su partecipazioni (PEX).

Con la circolare n. 42/E del 2010, l'Agenzia delle Entrate ha fornito importanti chiarimenti in relazione a tale disciplina, in particolare stabilendo che:

- assumono piena rilevanza fiscale – in virtù del criterio di derivazione del reddito imponibile dal bilancio civilistico dei soggetti IAS (art. 83 del TUIR.) – i criteri di iscrizione delle operazioni di che trattasi secondo gli schemi stabiliti dalla Banca d'Italia con la circolare 22 dicembre 2005, n. 262 e successive modifiche. Si ricorda che sulla base degli IAS/IFRS – riflessi nei provvedimenti BIT e alla cui applicazione le banche destinatarie della disciplina sono obbligatoriamente tenute - la conversione di crediti in partecipazioni deve considerarsi un evento di tipo realizzativo, che comporta: i) la cancellazione («*derecognition*») del credito; ii) l'iscrizione della partecipazione ricevuta in cambio al relativo «*fair value*»; tale partecipazione viene normalmente classificata tra i titoli AFS; iii) l'iscrizione a conto economico della differenza tra il «*fair value*» dello strumento ricevuto ed il valore già iscritto del credito cancellato;
- l'interpello previsto dall'art. 113 del TUIR deve essere presentato in via preventiva, rilevando a tal fine il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta di perfezionamento dell'operazione;
- la disciplina agevolativa delle partecipazioni acquisite per il recupero di crediti bancari – nonostante la banca creditrice non sia più tenuta a darne preventiva comunicazione alla Banca d'Italia – continua a fare aperto rinvio, sia per l'individuazione delle caratteristiche oggettive dell'azienda in transitoria difficoltà, che per i contenuti dell'interpello stesso, alla normativa di vigilanza quanto a convenienza dell'operazione, transitorietà delle difficoltà del debitore, prospettiva di riequilibrio, caratteristiche del piano di risanamento, ecc. Conseguentemente, qualora la Banca d'Italia, nell'ambito dei suoi poteri di verifica e controllo, rilevi a posteriori che l'acquisizione della partecipazione non risponde ai criteri/caratteristiche sopra richiamati, ciò riverbera effetti negativi (= decadenza) anche sull'interpello fiscale;
- la disciplina di cui all'art. 113 del TUIR opera anche con riferimento agli strumenti finanziari la cui remunerazione sia totalmente costituita dalla partecipazione ai risultati economici dell'impresa o dello specifico affare, da considerare similari alle azioni ai sensi dell'art. 44, comma 2, lett. a), del TUIR. Ciò, tuttavia, a condizione che si tratti di titoli e certificati, anche dematerializzati, «idonei a circolare presso il pubblico»;

- in caso di accoglimento dell'istanza di interpello, la successiva cessione delle partecipazioni derivanti dalla conversione dei crediti equivale sul piano fiscale ad «incasso» del credito, con la conseguente applicazione delle disposizioni del TUIR relative alle riprese da incasso integralmente tassabili o alle perdite da cessione/«*derecognition*» integralmente deducibili. Ciò, tuttavia, nel solo caso in cui il prezzo di cessione della partecipazione si mantenga entro il limite del valore nominale del credito originario (eventuali eccedenze di tale prezzo rispetto al valore nominale originario sarebbero invece attratte al regime PEX, qualora ne ricorressero i presupposti);
- in caso di mancata presentazione (o di non accoglimento) dell'istanza, in presenza di *derecognition* del credito, l'eventuale differenziale negativo tra il valore dei crediti e il valore di iscrizione delle partecipazioni costituisce perdita deducibile ex art. 101, comma 5, del TUIR. Ulteriori chiarimenti, non contenuti nel provvedimento dell'Agenzia, sarebbero auspicabili a conferma che:
 - ai fini IRAP restano ferme le classificazioni di bilancio e di conseguenza l'art. 113 del T.U.I.R. non esplica efficacia su questo tributo;
 - nel caso in cui dalle partecipazioni così ottenute derivassero dividendi questi ultimi manterranno comunque ferma la loro natura civilistico/fiscale anche in forza dell'art. 3, comma 3, del D.M. n. 48/2009;
 - in caso di operazioni societarie straordinarie - quali ad esempio fusioni/conferimenti - il regime fiscale delle partecipazioni per le quali si è ottenuto esito favorevole all'applicazione dell'art. 113 del TUIR si trasmette al subentrante. (PT)

“D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito – La documentazione in materia di *transfer pricing*”
di P. VALENTE, ne Il fisco 34/2010, fasc. n. 1, pag. 5481.

L'A., partendo dalle modifiche introdotte dall'art. 26 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78 (convertito in legge, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della L. 30 luglio 2010, n. 122)¹, analizza il tema della documentazione dei prezzi di trasferimento nelle operazioni infragruppo realizzate con imprese non residenti.

Con tale disposizione è stato introdotto in Italia un onere documentale per il contribuente che pone in essere tali operazioni e che intende prevenire eventuali conseguenze sanzionatorie scaturenti da controlli dell'Amministrazione finanziaria.

L'art. 26 citato ha inserito nell'art. 1 del D.Lgs. n. 471 del 1997 il comma 2-*ter* ai sensi del quale non è irrogabile la sanzione per infedele dichiarazione se, nel corso di accessi, ispezioni o verifiche o altre attività istruttorie, l'impresa documenta i criteri di determinazione dei prezzi di trasferimento praticati con altre imprese del gruppo residenti all'estero.

Tale disposizione ha la finalità di incrementare l'efficacia e l'efficienza dell'azione di controllo dell'Amministrazione finanziaria sulle operazioni infragruppo di cui all'art. 110, comma 7, del TUIR prevedendo la predisposizione di una documentazione standard che consenta di verificare la conformità al valore normale dei prezzi di trasferimento infragruppo.

In quest'ottica la norma incentiva le imprese multinazionali residenti ad adeguarsi al nuovo onere documentale consentendo loro di fruire – in caso di accertamento - di un regime di esonero dalle sanzioni per la violazione amministrativa dell'art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 471 citato ed inoltre permette all'Amministrazione finanziaria di avere a disposizione tutti gli elementi documentali

¹Successivamente alla pubblicazione di questo articolo, è stato emanato il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 29 settembre 2010 (prot. n. 2010/137654), di attuazione della disciplina di cui all'art. 1, comma 2-*ter* del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 concernente la documentazione idonea a consentire il riscontro della conformità al valore normale dei prezzi di trasferimento praticati dalle imprese multinazionali e l'approvazione delle specifiche tecniche per la trasmissione telematica della comunicazione di adozione degli oneri documentali di cui all'articolo 26 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78. Anche tale provvedimento è stato oggetto di commento da parte dell'A. in “il fisco” n. 39 del 25 ottobre 2010, pag. 1-6330.

necessari per verificare la corrispondenza dei prezzi praticati nelle operazioni infragruppo dalle imprese associate con quelli adottati in regime di libera concorrenza.

L'A. analizza quindi le posizioni emerse negli ultimi anni in capo a diversi organismi internazionali e sovranazionali, circa l'individuazione di una documentazione standard sui prezzi di trasferimento ed in particolare esamina le soluzioni proposte dall'OCSE, dall'UE, dagli Stati aderenti al PATA (Australia, Canada, Giappone e Stati Uniti) e dall'*International Chamber of Commerce* (ICC).

Ultimo tema trattato riguarda l'onere della prova.

Come detto, l'art. 26 citato ha introdotto non un obbligo, bensì un onere documentale mutuando nel nostro ordinamento le previsioni contenute nel Codice di condotta comunitario approvato in data 22 dicembre 2009 (cd. DPT UE) il quale è, a sua volta, coerente con le indicazioni dell'OCSE. Pertanto, in caso di verifica fiscale, gli organi preposti ai controlli sono legittimati a richiedere al contribuente sottoposto al controllo la documentazione attestante la conformità dei prezzi di trasferimento al principio del valore normale e nell'ipotesi in cui il contribuente disponga della documentazione ma non ne abbia comunicato il possesso, ovvero non disponga della documentazione, continueranno a svolgere l'ordinaria attività di controllo basata sull'esame dei rapporti infragruppo e sull'individuazione del valore normale secondo il metodo più idoneo per le transazioni infragruppo in esame. Applicheranno, quindi, le sanzioni amministrative tributarie in tema di dichiarazione infedele solo se da tali riscontri emergano dei prezzi incongrui.

In sostanza, anche a seguito dell'emanazione dell'art. 26 citato resta fermo il principio affermato negli ultimi anni dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione che il contribuente non è tenuto a dimostrare la correttezza dei prezzi di trasferimento applicati, se prima l'Amministrazione fiscale non ha provato il mancato rispetto del valore normale (*cf. ex multis* Cass. 13 ottobre 2006, n. 22023). (AF)

“Conferimento d'azienda e cessione della partecipazione tra artt. 20 e 53-bis del DPR n. 131/1986 e abuso del diritto” di E. ZANETTI, ne Il fisco 34/2010, fasc. n. 1, pag. 5457.

I vantaggi fiscali che derivano dalla scelta di cedere un'azienda sotto forma di partecipazione nella società in cui l'azienda è stata previamente conferita dal cedente sono immuni da disconoscimenti soltanto per quel che concerne il comparto delle imposte sul reddito. Sul diverso fronte delle imposte d'atto, la prassi operativa dell'Amministrazione finanziaria – che peraltro ha trovato, in un numero non marginale di circostanze, l'avallo della giurisprudenza - sembrerebbe viceversa quella di procedere al loro sistematico disconoscimento, basando la propria azione accertativa sugli artt. 20 e 53-*bis* del D.P.R. n. 131/1986 e sul c.d. “abuso del diritto”. Tale prassi appare tuttavia tutt'altro che condivisibile, tenuto conto che:

- per quanto concerne l'art. 20, come puntualmente osservato in uno studio del Consiglio Nazionale del Notariato (Studio n. 95/2003/T), trattasi di disposizione non esperibile ai fini di un accertamento basato sulla riqualificazione di più atti tra loro correlati in ragione del risultato economico complessivo da essi prodotto; ciò sul presupposto che la riqualificazione che tale norma consente all'Amministrazione finanziaria è unicamente di tipo giuridico (ossia basata sull'effettivo contenuto giuridico del singolo atto esaminato, al di là del *nomen iuris* ad esso attribuito dalle parti) e non di tipo economico, coerentemente alla natura “statica sull'atto” e non “dinamica sul risultato” di queste imposte;
- con riferimento all'art. 53-*bis*, appaiono condivisibili le perplessità della dottrina (e i silenzi della stessa prassi ufficiale dell'Agenzia delle Entrate) in merito al fatto che il rinvio in esso operato possa estendersi fino al disposto dell'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600/1973. Peraltro, anche laddove si ritenesse di poter considerare il predetto rinvio estensibile fino alla “norma antielusiva generale” si condivide la tesi secondo la quale, con specifico riferimento al caso del conferimento d'azienda e successiva cessione della partecipazione, l'utilizzo della relativa disposizione ai fini dell'accertamento risulterebbe comunque inibito dall'espressa esclusione di questa fattispecie dal novero di quelle “aggredibili” in forza

dell'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600/1973, conformemente a quanto previsto dal comma 3 dell'art. 176 del Tuir;

- per quanto concerne, infine, la c.d. "clausola generale anti-abuso", di elaborazione giurisprudenziale, ammessa e non concessa la sua effettiva sussistenza nel nostro ordinamento giuridico, essa non dovrebbe comunque poter legittimare il disconoscimento "automatico" (e il conseguente recupero a tassazione) di qualsivoglia risparmio fiscale originato dal conferimento di un'azienda e successiva cessione della partecipazione, ma soltanto di quelli che si inseriscono in un contesto operativo da cui traspaia l'utilizzo distorto delle disposizioni (e, quindi, il loro "abuso"), per finalità elusive di indebito risparmio fiscale. (PT)

Prassi Amministrativa

IRES – *Controlled foreign companies* (CFC) – Dividendi provenienti e costi sostenuti con Stati o territori a fiscalità privilegiata – Chiarimenti.

Circ. Agenzia delle Entrate 6 ottobre 2010, n. 51/E, nel sito web www.agenziaentrate.it

La circolare commenta le novità apportate alla disciplina CFC (art. 167 e 168 TUIR) dal DL 78/2009. E' stata sostituita la lettera a) del comma 5 dell'art. 167 TUIR con una previsione volta ad affermare che, per la disapplicazione della disciplina antielusiva è necessario dimostrare che il soggetto estero partecipato svolge un'effettiva attività industriale o commerciale, come sua principale attività, nel mercato dello Stato o territorio di insediamento: per le attività bancarie, finanziarie e assicurative quest'ultima condizione si ritiene soddisfatta quando la maggior parte delle fonti, degli impieghi o dei ricavi originano nello Stato o territorio di insediamento. Sarebbe, quindi, necessario dimostrare il collegamento tra l'insediamento nel paradiso fiscale e l'approvvigionamento dei fattori produttivi (o la cessione di beni e/o la prestazione di servizi) nel mercato di quello Stato o nell'area geografica circostante.

Con la lettera b) viene esclusa la possibilità che l'esimente in questione possa essere applicata nei casi in cui almeno il 50% dei proventi della CFC derivi dalla gestione, dalla detenzione o dall'investimento in titoli, partecipazioni, crediti o altre attività finanziarie (dalla gestione dei cd. *passive income*).

Il nuovo comma 8-*bis* attrae nell'ambito della disciplina CFC le imprese controllate anche non *black list*, ma site in Stati con fiscalità inferiore al 50% di quella italiana.

La circolare precisa che il calcolo deve considerare le sole imposte sui redditi e non l'IRAP. Si deve individuare il livello effettivo di tassazione in base al rapporto tra l'imposta corrispondente al reddito imponibile e l'utile ante imposte omogeneizzando i termini del rapporto e considerando unicamente le imposte correnti e non quelle differite.

Visto le modifiche normative apportate i vecchi interpelli perdono efficacia, con conseguente necessità di ripresentare nuove istanze; queste hanno validità annuale, salvo che non sussistano modifiche nelle condizioni assunte a fondamento dell'istanza stessa: in quest'ultimo caso è possibile non presentare ulteriori interpelli sino a che non intervengano modifiche.

Giurisprudenza

Corte di Giustizia CE

IRES – Diretiva 90/435/CEE – Ritenuta alla fonte – nozione di società di uno Stato membro – Ricorso pregiudiziale ai sensi dell’art. 234 CE.

Corte di Giust. CE, sez. I, 1 ottobre 2009, n. C-247/2008, in Riv. Dir. Trib. 7-8 2010, IV, pag. 193.

L’art. 2, lett. a), direttiva del Consiglio 23 luglio 1990, 90/435/CEE, concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi, in combinato disposto con la lett. f) dell’allegato alla medesima, deve essere interpretato nel senso che una società di diritto francese avente la forma di una *société par actions simplifiée* non può essere considerata come “società di uno Stato membro” ai sensi di questa direttiva già prima della modifica di tale direttiva, intervenuta con la direttiva del Consiglio 22 dicembre 2003, 2003/123/CE.

Con nota di G. COSTA, “ Ancora sul regime fiscale dei dividendi in uscita in contesto comunitario”
Cfr. altra sentenza a pag. 32

REDDITI DI CAPITALE

Dottrina

“Obbligo di adeguamento o di liquidazione per i fondi comuni d’investimento” di N. ARQUILLA, in Corr. Trib. 33/2010, pag. 2726.

L’art. 32 del D.L. n. 78/2010, convertito dalla legge n. 122/2010 (Manovra 2010), ha introdotto alcune modifiche riguardanti la disciplina civilistica e fiscale dei fondi comuni d’investimento mobiliari e immobiliari. Le modifiche, di natura essenzialmente civilistica, riguardano l’organizzazione ed il funzionamento della generalità dei fondi comuni. Le altre, prettamente fiscali, riguardano soltanto i fondi comuni d’investimento immobiliare chiusi e, oltre a costituire un completamento delle prime, hanno evidente natura antielusiva.

La principale modifica della normativa civilistica riguarda la definizione di fondo comune di investimento. A seguito di dette modifiche l’art. 1 del TUF ora prevede che il fondo comune d’investimento è un patrimonio autonomo raccolto, mediante una o più emissioni di quote, tra una pluralità di investitori con la finalità di investire lo stesso sulla base di una predeterminata politica d’investimento; il patrimonio deve essere suddiviso in quote di pertinenza di una pluralità di partecipanti, gestito in monte, nell’interesse dei partecipanti e in autonomia dai medesimi.

I nuovi criteri identificativi del fondo comune d’investimento hanno una portata generale che prescinde dall’oggetto dell’investimento dei fondi e riguarderà anche i fondi mobiliari (compresi quelli di *private equity*).

Riguardo al tema della pluralità è auspicabile che il regolamento attuativo chiarisca i criteri da seguire qualora il fondo sia partecipato da società a ristretta base partecipativa (anch’esse rappresentative di una pluralità di interessi anche se non diffusi) oppure da veicoli societari a loro volta partecipati da soggetti che sono portatori di interessi collettivi, oppure da entità societarie e contrattuali partecipate da più investitori.

In questi casi è innegabile che, attraverso la società, la società estera, il consorzio o la società cooperativa, si realizza comunque un investimento di risparmio collettivo o diffuso e non sembra ci siano ostacoli a ritenere che ci sia, pur in via mediata, una pluralità di partecipanti.

Per effetto della manovra inoltre devono considerarsi estranee alla fattispecie dei fondi comuni d'investimento immobiliare chiusi tutte quelle organizzazioni di beni nelle quali viene meno il principio cardine della gestione collettiva del risparmio, cioè l'autonomia della società di gestione del risparmio e l'attività della stessa viene relegata ad un mero compito di amministrazione dei beni senza che si realizzi un'attività di *asset management* indipendente rispetto alle indicazioni di terzi.

Sotto il profilo fiscale la manovra ha previsto, per i fondi comuni d'investimento immobiliare chiusi già istituiti alla data del 31 maggio 2010, l'applicazione di specifiche imposte patrimoniali, al verificarsi di due eventi alternativi: la modifica del regolamento del fondo, in caso di adeguamento alle disposizioni previste dall'emanando regolamento del Ministero dell'economia e delle finanze, e la liquidazione del fondo, nel caso in cui la SGR non intenda adeguarsi alle nuove prescrizioni.

L'imposta patrimoniale del 5% colpirà i fondi comuni d'investimento immobiliare chiusi che saranno adeguati alle nuove disposizioni. Detta imposta dovrà essere commisurata al valore netto del fondo risultante dal prospetto redatto al 31 dicembre 2009 e versata dalla società di gestione del risparmio nella misura del 40% entro il 31 marzo 2011 e la restante parte in due rate di pari importo da versarsi la prima entro il 31 marzo 2012 e la seconda entro il 31 marzo 2013.

La liquidazione del fondo comune d'investimento immobiliare chiuso, che deve avvenire qualora la società di gestione del risparmio non intenda procedere all'adeguamento delle nuove disposizioni, deve invece completarsi entro il termine di cinque anni dalla data della delibera di liquidazione. In tal caso, ferma restando l'applicazione dell'imposta patrimoniale del 7%, i risultati di gestione del fondo conseguiti nel periodo di liquidazione che va dal 1° gennaio 2010 alla data di conclusione della liquidazione del fondo sono assoggettati ad un'ulteriore imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP nella misura del 7% che deve essere versata entro il 16 febbraio dell'anno successivo rispetto a quello di ciascun anno di durata della liquidazione. (CLP)

“DL 31 maggio 2010, n. 78, convertito – La tassazione dei fondi comuni immobiliari dopo la manovra correttiva” di E. MIGNARRI, ne Il fisco 35/2010, fasc. n. 1, pag. 5634.

L'Autore riepiloga la disciplina fiscale in vigore, sia sotto il profilo delle imposte dirette, sia sotto il profilo delle imposte indirette dei fondi comuni d'investimento immobiliari. In particolare, viene esaminato il regime del fondo (imposte dirette e indirette), il regime degli apporti (imposte dirette e indirette) ed infine esaminata l'applicazione della Direttiva sul risparmio transfrontaliero sui fondi immobiliari. A tale ultimo riguardo, ricordiamo che i fondi immobiliari istituiti ai sensi dell'art. 37 del TUF e dell'art. 14-*bis* della L. 25 gennaio 1994, n. 86 erano stati inizialmente esclusi dalla categoria delle cosiddette entità residuali prevista dalla Direttiva 2003/48/CE sul cosiddetto risparmio transfrontaliero, ossia dal novero di quei soggetti tenuti a effettuare le comunicazioni nel momento in cui percepiscono un pagamento di interessi per conto dei beneficiari effettivi sottostanti. Tuttavia, tenuto conto del fatto che il patrimonio dei fondi immobiliari può essere investito in strumenti finanziari produttivi di redditi rilevanti ai fini dell'applicazione della direttiva in questione, con la circ. n. 74/E del 27 dicembre 2007 l'Agenzia delle Entrate aveva precisato che i fondi immobiliari vanno inclusi nella categoria delle entità residuali e, pertanto, tra quei soggetti che sono tenuti ad effettuare le comunicazioni dei pagamenti di interessi nel momento stesso della loro percezione a vantaggio dei beneficiari effettivi sottostanti, sempreché il fondo non eserciti l'opzione per essere trattato, ai fini della disciplina in esame, alla stregua di un Oicvm armonizzato. Infine, l'articolo tratta anche del regime fiscale in capo ai partecipanti al fondo. (CLP)

REDDITO D'IMPRESA

Dottrina

“I compensi degli amministratori costituiscono ordinari componenti negativi di reddito” di G. ANDREANI, A. TUBELLI, in Corr. Trib. 39/2010, pag. 3201.

“L’indeducibilità dei compensi agli amministratori e i “nonsense” fiscali” di G. FRANSONI, in Corr. Trib. 35/2010, pag. 2853.

Gli articoli prendono spunto dalla tesi sostenuta nell’ordinanza 18702 del 2010 della Suprema Corte secondo cui, vigente l’art. 62 vecchio TUIR (ora art. 95), gli emolumenti corrisposti agli amministratori di società di capitali non sarebbero affatto deducibili in sede di determinazione del reddito d’impresa.

Gli AA. sostengono che la pronuncia sia da respingere in toto in quanto sovverte il contenuto delle norme di diritto positivo, che espressamente prevedono la deducibilità di detti costi nell’esercizio in cui sono corrisposti.

Secondo quanto affermato nell’ordinanza della Corte nell’art. 62 TUIR previgente non esisterebbe alcuna norma legittimante la deduzione dei compensi spettanti agli amministratori di società di capitali, mentre avrebbe ammesso la deduzione dei soli compensi corrisposti agli amministratori di società di persone.

Franconi ritiene che se si dovesse seguire il criterio impiegato dalla Corte – posto che l’art. 62 del TUIR (vecchio testo) è stato parimenti trasposto divenendo ora art. 95 TUIR – si dovrebbe dire che la nuova disciplina è totalmente innovativa nella misura in cui introduce una nuova ipotesi di costo deducibile, quella dei compensi agli amministratori di società di capitali. Ma non è così.

L’affermazione, sempre secondo Franconi, è il frutto di un errore dal punto di vista sistematico, in quanto la regola base è quella della dipendenza del reddito d’impresa dall’utile in bilancio salvo le variazioni in aumento e in diminuzione espressamente stabilite; cosicché la mancanza di un’espressa previsione per i compensi degli amministratori delle società di capitali equivalente a quella dettata per gli amministratori delle società di persone, avrebbe significato, non già l’indeducibilità assoluta, quanto, piuttosto, la deducibilità secondo il principio di competenza.

Andrani e Tubelli sostengono che è del pari errata l’affermazione sostenuta dalla Suprema Corte secondo cui la deduzione dei compensi agli amministratori di società di capitali non sarebbe stata prevista da alcuna disposizione fiscale.

Gli AA. sottolineano come nell’affermare quanto sopra, la Corte non ha tenuto in alcun conto il rinvio disposto nell’art. 95, comma 1, TUIR previgente, per effetto del quale il reddito complessivo delle società di capitali si determina secondo le medesime disposizioni contenute negli artt. da 52 a 77, comprese, quindi quelle dell’art. 62.

Andreani e Tubelli precisano inoltre che l’art. 62 comma 3 menzionava unicamente i compensi agli amministratori di società di persone perché tale disposizione era collocata nel titolo I del TUIR e il suo contenuto era oggettivamente riferito ai soggetti IRPEF.

L’inserimento di un diretto riferimento ai compensi agli amministratori di società di capitali non avrebbe avuto alcun senso.

Ed infatti, gli stessi fanno notare che quando la disposizione contenuta nell’art. 62 comma 3 previgente, per effetto della riforma del 2003, è stata trasportata nel comma 5 dell’art. 95, la sua formulazione è stata corrispondentemente adeguata sostituendo il riferimento agli amministratori delle società di persone con quello agli amministratori di società di capitali. (EM)

“Le riserve tecniche obbligatorie delle imprese di assicurazione” di C. BOLIS, M. GUSMEROLI, in Corr. Trib. 33/2010, pag. 2753.

La legge n. 122/2010, di conversione del DL n. 78/2010 (Manovra 2010), ha previsto che la variazione delle riserve tecniche obbligatorie relative al ramo vita (che finora rilevava interamente) concorra a formare il reddito per una percentuale variabile fra il 95 e 98,5%, in ragione del rapporto fra i ricavi e proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi, anche se esenti o esclusi. La norma è priva di sistematicità e appare dettata da mere esigenze di gettito colpendo i costi anziché i profitti.

La modifica esplica i propri effetti dal corrente esercizio e dunque la seconda rata dell'acconto IRES relativo a tale esercizio andrà rideterminata, applicando la normativa in oggetto all'esercizio precedente.

La norma esplica i propri effetti ai soli fini IRES (non è infatti prevista in alcun modo un'estensione della stessa anche all'IRAP) Ciò è indirettamente confermato dalla relazione tecnica, che per stimare gli introiti utilizza la sola aliquota IRES del 27,5%. Pertanto, la variazione delle riserve (compresa nel conto tecnico) concorrerà sempre integralmente alla formazione della base imponibile IRAP, senza limitazioni.

L'A. auspica che l'Agenzia delle Entrate confermi la possibilità di compensare opposte variazioni relative a differenti riserve tecniche obbligatorie del ramo vita nell'ambito del medesimo periodo d'imposta. Ad esempio: una variazione positiva, nelle riserve di "Classe C" dovrebbe essere compensabile con una variazione negativa nelle riserve di "Classe D", e viceversa. Parimenti, all'interno delle singole classi le variazioni delle differenti riserve tecniche dovrebbero essere fra loro compensabili. (CLP)

“La rettifica dell'avviamento nella cessione di azienda” di C. CARPENTIERI e G. AIELLO, in Corr. Trib. 35/2010, pag. 2863.

La valutazione dell'avviamento nell'ambito della cessione di azienda da tempo è oggetto di dibattito in merito ai criteri utilizzati dall'Amministrazione finanziaria in sede di accertamento per rettificare i valori dichiarati dalle imprese. Il problema principale riguarda la pratica, ormai diffusa, di utilizzare i criteri per la determinazione del valore di mercato delle aziende stabiliti ai fini dell'imposta di registro per accertare la plusvalenza (avviamento) da tassare ai fini delle imposte sui redditi in caso di cessione d'azienda. Gli AA. segnalano che, fermo il consolidato orientamento della Corte di Cassazione che ha affermato l'ammissibilità dei comportamenti degli Uffici, esiste comunque una parte della giurisprudenza che qualifica la presunzione sottostante alla stima dell'avviamento di azienda, quale mero indizio, cioè priva dei requisiti di gravità, precisione e concordanza previsti dall'art. 39, primo comma, lett. c), del D.P.R. n. 600/73, per la legittimazione dell'accertamento. Nell'ipotesi di cessione di azienda, ai fini dell'imposta di registro, è la norma stessa a stabilire che l'accertamento di valore di stima dell'avviamento può essere effettuato sulla base del valore cd. venale dell'azienda ceduta. Nell'ambito delle imposte sui redditi, al contrario, non esiste alcuna norma primaria che rimanda al valore normale dell'azienda per desumere il valore di avviamento da accertare in caso di cessione. Pertanto, i criteri utilizzati dall'Amministrazione finanziaria per accertare la corretta dichiarazione dell'avviamento, devono essere inquadrati nell'ambito delle disposizioni generali che regolano la possibilità di fare riferimento alle presunzioni. La Corte di Cassazione ritiene che la differenza tra il prezzo incassato e il valore di mercato sia sufficiente per attivare la "presunzione di corrispondenza" del primo elemento al secondo, legittimando, da un lato, gli uffici ad emettere avvisi di accertamento di presunte maggiori plusvalenze derivanti da cessioni di aziende sulla base dell'accertamento di valore effettuato in sede di applicazione dell'imposta di registro e, dall'altro, riconoscendo al

contribuente l'onere probatorio per superare, "anche con il ricorso a elementi indiziari", tale presunzione di corrispondenza. (SG)

Cfr. Cass, sez. trib., 20 aprile 2010, pag. 25.

"Per il <<lease back>> il regime delle plusvalenze e minusvalenze dipende dalla prassi contabile" di L. MIELE, in Corr. Trib. 37/2010, pag. 3039.

Il trattamento contabile e fiscale delle operazioni di *lease back* è stato recentemente oggetto di chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate (cfr. Circ. n. 38/E del 23 giugno 2010) e di ulteriori approfondimenti da parte di Assonime (cfr. Circ. n. 27 del 5 agosto 2010). La differente impostazione contabile tra soggetti che adottano i principi contabili nazionali e quelli che adottano gli standard internazionali determina riflessi significativi anche dal punto di vista tributario. Infatti, per i soggetti IAS *adopter*, il par. 59 dello IAS 17 prevede che in caso di *lease back*, eventuali eccedenze del corrispettivo di vendita rispetto al valore contabile non devono essere rilevate immediatamente come proventi del venditore-locatario. La loro rilevazione deve essere differita e imputata lungo la durata del leasing. Per i soggetti IAS, i criteri di qualificazione, classificazione e imputazione temporale assumono rilevanza anche ai fini fiscali in virtù del principio di derivazione rafforzata di cui all'art. 83 del TUIR e del D.M. 1° aprile 2009, n. 48, di modo che la plusvalenza, anche ai fini fiscali, deve imputarsi nei vari periodi di imposta di durata del contratto di leasing. Secondo l'Agenzia delle Entrate, tale trattamento non è invece applicabile alle imprese che adottano i principi contabili nazionali. Infatti, ancorché l'art. 2425-*bis* del codice civile preveda che la plusvalenza sia iscritta a conto economico in funzione della durata del contratto di leasing, il trattamento fiscale diverge da quello contabile, in quanto nell'ambito del TUIR non è presente una norma di portata analoga a quella codicistica. Ne deriva che la plusvalenza, in base al comma 4 dell'art. 86 del TUIR, concorre integralmente alla formazione del reddito imponibile nell'esercizio in cui è realizzata ovvero, qualora ne ricorrano i presupposti, in quote costanti nell'esercizio stesso e nei quattro successivi.

La tesi dell'Agenzia è contrastata da una parte della dottrina, la quale ritiene che, in considerazione della consolidata interpretazione dell'Amministrazione finanziaria, secondo cui deve essere garantita la neutralità fiscale tra l'acquisto del bene in leasing e l'acquisto dello stesso bene in proprietà, analogo trattamento dovrebbe essere assicurato nel caso in cui il bene (già di proprietà) venga ceduto per poi essere retrolocato. La conclusione cui è pervenuta l'Agenzia comporta lo sfasamento temporale tra la rilevanza fiscale del costo (la quota capitale del canone di leasing) e di una componente reddituale rettificativa dello stesso (la plusvalenza) non consentendo di rispettare la necessaria correlazione tra componenti positivi e negativi di reddito, contravvenendo così ad uno dei fondamentali principi che regolano la determinazione del reddito di impresa, con conseguente disparità di trattamento sia rispetto a chi decidesse di rifinanziarsi in altro modo (per esempio con un mutuo) mantenendo la proprietà del bene, sia rispetto ai soggetti che adottano i principi contabili internazionali.

Per quanto concerne le minusvalenze, con riferimento ai soggetti che adottano i principi contabili nazionali l'Agenzia ha affermato che le stesse sono deducibili nel limite di quanto imputato al conto economico nell'esercizio di competenza, senza alcuna correlazione con la durata del contratto di locazione finanziaria. Il tema è stato più approfonditamente esaminato da Assonime, secondo la quale le minusvalenze derivanti dal minor *fair value* del bene rispetto al valore contabile sono deducibili interamente nell'esercizio di competenza, trattandosi di componenti negativi realizzati ai sensi dell'art. 101 del TUIR; le minusvalenze che, invece, non esprimono un minor *fair value* del bene, ma sono funzionali alle esigenze dell'operazione di *lease back*, concorrono alla formazione dell'imponibile seguendo la ripartizione contabile e, quindi, *pro-rata temporis* lungo il periodo di durata dell'operazione di finanziamento. Per i soggetti IAS *adopter*, in base al par. 64 dello IAS 17

le operazioni di *lease back* non danno luogo a minusvalenze iscritte, di modo che non sussistono minusvalenze fiscalmente rilevanti. (FDA)

“Il regime civilistico e tributario delle spese sostenute per l’esodo dei dipendenti” di M. A. PROCOPIO, in Corr. Trib. 38/2010, pag. 3139.

Il tema trattato dall’A. è quello relativo al regime contabile e tributario da riservare alle spese sostenute dalle imprese per incentivare l’esodo del personale dipendente.

I dubbi che con riferimento a detta fattispecie sorgono (deducibilità delle spese in un unico esercizio ovvero in più esercizi) traggono origine dai principi contabili n. 19 e 24 emanati dall’IOC secondo cui i costi predetti, se non correlati a prestazioni future, non possono formare oggetto di ammortamento pluriennale e, conseguentemente, devono essere imputati nel conto economico dell’esercizio nel quale l’impresa sostiene i relativi costi.

L’A. non condivide le conclusioni alla quale è pervenuto l’OIC.

Nella generalità dei casi le imprese riconoscono al personale dipendente che aderisca al piano di esodo un importo variabile da 24 a 36 mensilità.

Risulta quindi incomprensibile all’A. la ragione per la quale il relativo costo debba incidere sul risultato dell’esercizio nel quale il costo stesso viene sostenuto e non invece ripartito nel corrispondente arco temporale, posto che è fuori dubbio che i piani di esodo predisposti dalle imprese traggono origine dal convincimento che la riduzione del personale possa far registrare maggiori utili e consentire il recupero della competitività dell’impresa sul mercato.

Per questa ragione l’A. ritiene che le imprese siano legittimate ad iscrivere in bilancio i costi sostenuti per la realizzazione del piano di esodo tra le attività dello stato patrimoniale come “immobilizzazioni immateriali” e a ripartirli in aderenza al numero delle mensilità riconosciute.

Tale operazione dovrà essere descritta in un particolareggiato piano industriale dal quale emerga che detta riduzione è destinata a produrre maggiori utili nei successivi esercizi.

Sul piano tributario la problematica in parola trova la sua disciplina nell’art. 108 comma 3 TUIR il quale non stabilisce uno specifico criterio di deducibilità delle spese relative a più esercizi tra i quali quelle in parola.

L’A. evidenzia come l’Amministrazione finanziaria non abbia alcun potere di sindacare le valutazioni civilistiche della società, tuttavia, una volta effettuata la scelta del regime civilistico, nessuna possibilità di deroga è consentita in sede di redazione della dichiarazione dei redditi.

Ne deriva, conseguentemente, che se la società dovesse decidere di ripartire il costo sostenuto per l’esodo del personale dipendente in più esercizi, iscrivendo il relativo costo tra le “Immobilizzazioni immateriali”, non potrebbe, in sede di determinazione dell’imponibile fiscale, dedurre il costo stesso in un unico periodo d’imposta, ma dovrebbe ammortizzare il costo stesso con gli stessi criteri utilizzati in sede di formazione del bilancio di esercizio. (EM)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Redditi di impresa – Interessi passivi – Deducibilità degli interessi passivi indipendentemente dalla loro inerenza – Art. 109 (ex 75) del TUIR – Sussiste.

IRES – Reddito di impresa – Interessi passivi – Loro necessaria inerenza ex art. 109 (ex 75) del TUIR – Non necessita.

Cass., sez. trib. 3 febbraio 2010, n. 2440, in Boll. Trib. 18/2010, pag. 1412.

L’art. 74, secondo comma, del DPR 29 settembre 1973, n. 597, stabiliva che “i costi e gli oneri sono deducibili se ed in quanto si riferiscono ad attività da cui derivano ricavi o proventi che

concorrono a formare il reddito di impresa”, rendendo perciò necessario dimostrare le ragioni giustificative delle relative operazioni di finanziamento e il concreto impegno delle somme conseguite in attività produttive di reddito di impresa, mentre invece l'art. 75 (oggi 109), quinto comma, del TUIR, prevede che “le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito.

Reddito d'impresa – Cessione a titolo oneroso di azienda – Valore definito ai fini dell'imposta di registro – utilizzabilità del suddetto valore per la dimostrazione dell'occultamento del corrispettivo – Rettifica della plusvalenza patrimoniale dichiarata ai fini delle imposte sul reddito – E' legittima.

Cass., sez. trib. 20 aprile 2010, n. 9404, in Riv. Dir. Trib. 7-8 2010, II, pag. 400.

In caso di cessione di azienda, l'amministrazione finanziaria è legittimata a procedere in via presuntiva nei confronti del venditore, per l'accertamento della plusvalenza patrimoniale rilevante ai fini delle imposte sul reddito, sulla base del valore definito in sede di applicazione dell'imposta di registro, restando a carico del contribuente l'onere di superare la presunzione di corrispondenza del prezzo incassato con il valore di mercato accertato in via definitiva in sede di applicazione dell'imposta di registro.

Con nota di M. BEGHIN, “La cristallizzazione del valore dell'azienda ceduta ai fini dell'imposta di registro e la conseguente, automatica rettifica della plusvalenza dichiarata ai fini delle imposte sul reddito: spunti per un ripensamento dello schema argomentativo abbracciato dalla Suprema Corte”

Reddito d'impresa – Interessi di mora – Mancata applicazione nei confronti di alcune società appartenenti al medesimo gruppo di cui fa parte anche il creditore – Comportamento antieconomico – Sussiste – Tassazione degli interessi – E' legittima.

Cass., sez. trib. 7 maggio 2010, n. 11154, in Riv. Dir. Trib. 9 2010, II, pag. 469.

Gli interessi moratori conseguiti nell'ambito dell'impresa sono compresi nella previsione dell'art. 56 del TUIR e debbono essere specificatamente conteggiati, in virtù dei principi di trasparenza codificati nell'art. 2423 c.c., senza che assuma alcun rilievo il fatto che i rapporti di credito e debito, fonte degli interessi in questione, intercorrano tra società del medesimo gruppo.

Con nota di M. BEGHI, “Interessi di mora non addebitati tra società appartenenti al medesimo gruppo: la Corte scivola sul concetto di antieconomicità e sulla presunzione di incasso degli interessi corrispettivi”

Redditi di impresa – Deduzioni – Acquisto di un immobile concesso in comodato gratuito a società collegata – Deducibilità – Esclusione.

Cass., sez. trib. 10 agosto 2010, n. 18538, in Rass. Trib. Cass. 8/2010, pag. 33.

L'art. 75, comma 5, TUIR, stabilisce che spese ed altri componenti negativi sono deducibili dal reddito “se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito”. E non è produttivo di reddito un immobile occupato gratuitamente da altro soggetto se non è un bene da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito dell'imprenditore; ancorché il soggetto che fruisce gratuitamente dell'immobile sia una società controllata dalla società proprietaria. Al fine di escludere la gratuità del godimento non è poi sufficiente il generico riferimento all'esistenza di “benefici indiretti”, che non soddisfa l'obbligo di corretta e congrua motivazione.

Redditi di impresa – Compensi corrisposti agli amministratori delle società di capitali ante 2004 – Deducibilità – Esclusione.

Cass., sez. trib. 13 agosto 2010, n. 18702, in Boll. Trib. 18/2010, pag. 1409.

E' esclusa la deducibilità dal reddito societario dei compensi corrisposti agli amministratori di una società di capitali in base al disposto dell'art. 62 del TUIR, che vieta deduzioni a titolo di compenso per il lavoro prestato o l'opera svolta dall'imprenditore, dovendosi ritenere tale norma applicabile anche al compenso per l'opera svolta dall'Amministrazione di società di capitali in quanto la posizione di quest'ultimo è equiparabile, sotto il profilo giuridico, a quella dell'imprenditore, non essendo individuabile, in relazione alla sua attività gestoria, la formazione di una volontà imprenditoriale distinta da quella della società.

REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

Dottrina

“Indennità sostitutiva di reintegrazione: una postilla” di F. PETRUCCI, in Corr. Trib. 37/2010, pag. 3085.

L'A. prende spunto da una sentenza della Cassazione sul risarcimento del danno derivante dal ritardato percepimento dell'indennità sostitutiva della reintegrazione nel posto di lavoro.

La Cassazione si è pronunciata nel senso che l'ammontare del risarcimento del danno derivante da ritardo deve essere pari alle retribuzioni perdute, fino a che il lavoratore non venga effettivamente soddisfatto.

Fermo restando che all'indennità sostitutiva della reintegrazione nel posto di lavoro, di cui all'art. 18, comma 5, dello Statuto dei lavoratori, pari a quindici mensilità di retribuzione globale, va riconosciuta natura di reddito di lavoro, l'A. ritiene che la stessa natura deve essere riconosciuta anche alle somme che spettano al lavoratore per effetto del ritardato pagamento delle stesse. (EM)

“L'imposta addizionale sui bonus per i manager del settore finanziario” di F. PETRUCCI, in Corr. Trib. 33/2010, pag. 2747.

L'art. 33 del DL 78/2010 convertito dalla legge n. 122/2010 ha introdotto un'aliquota addizionale del 10 per cento sui compensi a titolo di bonus e *stock option*, che eccedono il triplo della parte fissa della retribuzione attribuiti ai dirigenti del settore finanziario nonché ai titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa.

La norma sembra ignorare le implicazioni che regolano gli aspetti contrattuali di un rapporto di lavoro, in specie sotto il profilo del pagamento dei compensi.

Viene sottolineato come sia l'identificazione del “settore finanziario” cui fa riferimento la norma, sia l'individuazione, nei dipendenti che rivestono la qualifica di dirigenti, dei soggetti passivi della nuova addizionale non sia affatto agevole.

Sotto il profilo più propriamente tributario la nuova imposta si configura come un'imposta autonoma, addizionale, che si aggiunge all'IRPEF gravante sulla medesima componente reddituale per il cui accertamento, riscossione, sanzioni e contenzioso si applicano le ordinarie disposizioni in materia di imposte sul reddito.

In sostanza si è di fronte ad uno schema normativo che riprende quello regolante le vigenti addizionali all'IRPEF.

L'addizionale graverà sull'importo lordo dei bonus o sulla frazione di retribuzione operata sotto forma di *stock options* attribuito ai dirigenti del settore finanziario.

Per la concreta quantificazione dell'imponibile dovrà farsi riferimento al dettato dell'art. 9 del TUIR. Sotto il profilo previdenziale non vengono evidenziate questioni particolari (EM)

Prassi Amministrativa

Redditi di lavoro dipendente – Agevolazioni – Retribuzioni erogate ai dipendenti per lavoro notturno e straordinario – Applicazione dell'imposta sostitutiva.

Ris. Agenzia delle Entrate 17 agosto 2010, n. 83/E, nel sito web www.agenziaentrate.it

La circolare fornisce ulteriori precisazioni in ordine all'ambito applicativo delle disposizioni agevolative contenute nell'art. 2 del DL n. 93/2008 (imposta sostitutiva del 10 % per le somme erogate ai lavori dipendenti del settore privato, in relazione sia a prestazioni di lavoro straordinario che ad incrementi di produttività).

La tassazione agevolata è stata prorogata per gli anni 2009 e 2010 limitatamente ai premi di produttività.

Con riferimento alle retribuzioni sottoposte per gli anni passati alla tassazione ordinaria, anziché all'imposta sostitutiva del 10%, la Circolare ha precisato che i lavoratori dipendenti potranno far valere la tassazione più favorevole in sede di dichiarazione dei redditi, presentando una dichiarazione integrativa per gli anni passati o avvalendosi dell'istanza di rimborso ai sensi dell'articolo 38 DPR 602/1973. A tal fine, il datore di lavoro certificherà l'importo delle somme erogate a titolo di incremento della produttività del lavoro sulle quali non ha applicato la tassazione sostitutiva.

Redditi di lavoro dipendente – Previdenza complementare – Pensioni integrative maturate fino al 31 dicembre 2000 – Erronea applicazione delle ritenute versate – Rimborso delle maggiori imposte.

Ris. Agenzia delle Entrate 24 settembre 2010, n. 92/E, nel sito web www.agenziaentrate.it.

L'Agenzia ha precisato che i contribuenti che hanno subito una tassazione del trattamento pensionistico integrativo superiore a quella prevista dalla legge (imposizione sul 100% anziché sull'87,50% possono presentare istanza di rimborso ai sensi dell'art. 38 DPR 602/73.

L'ufficio deve procedere alla riliquidazione delle dichiarazioni relative agli anni in cui le ritenute sono state operate in misura superiore a quella dovuta e determinare quindi il rimborso effettivamente spettante pari alla differenza fra la maggiore imposta versata e quella riliquidata, escludendo dal reddito complessivo la quota non imponibile delle prestazioni previdenziali complementari (12,5%).

Imposta sostitutiva del 10 per cento su retribuzioni erogate ai dipendenti per lavoro straordinario – Chiarimenti.

Circ. Agenzia delle Entrate 27 settembre 2010, n. 47/E, nel sito web www.agenziaentrate.it

La Circolare chiarisce che lo straordinario agevolabile (il regime agevolativo consiste nell'applicazione dell'imposta sostitutiva del 10%) è solo quello per il quale sussista un vincolo di correlazione con i parametri di produttività.

Tale vincolo deve essere documentato dall'impresa mediante una dichiarazione attestante che la prestazione lavorativa abbia determinato un risultato utile al conseguimento degli incrementi di competitività e redditività.

La circolare precisa inoltre che le prestazioni lavorative rese oltre l'ordinario orario di lavoro sono state agevolabili senza ulteriori condizioni soltanto per l'anno 2008, in base alla originaria formulazione dell'art. 2 DL 93/2008.

RISCOSSIONE

Dottrina

“L’avviso di accertamento quale atto della riscossione” di F. TUNDO, in Corr. Trib. 33/2010, pag. 2653.

Tra le modifiche apportate dalla Manovra 2010 l'A. si sofferma sugli aspetti relativi all'attribuzione di efficacia esattiva all'avviso di accertamento.

La manovra dispone che, a partire dal 1° luglio 2011, e con riferimento ai periodi d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2007 e successivi, l'avviso di accertamento emesso dall'Agenzia ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA ed il connesso provvedimento di irrogazione delle sanzioni divengono esecutivi trascorsi 60 giorni dalla notifica.

In pratica l'avviso di accertamento finisce per cumulare in sé le funzioni in precedenza assolute, separatamente, dall'avviso di accertamento e dalla iscrizione a ruolo, divenendo ora titolo per la riscossione e per l'esecuzione forzata.

La questione non è priva di risvolti pratici sotto il profilo cautelare.

Ed infatti l'A. osserva che ora che gli avvisi di accertamento sono titoli esattivi ed esecutivi non dovrebbero esservi dubbi sulla possibilità di chiederne, con i ricorso davanti alla Commissione tributaria provinciale, la sospensione degli effetti esecutivi ai sensi dell'art. 47 D.Lgs. n. 546/1992.

L'A. rileva altresì che venendo a cessare la bipartizione tra la fase degli atti impositivi in senso stretto e gli atti esattivi, cesserà di conseguenza la possibilità di effettuare ricorsi separati contro atti impositivi e atti esattivi, con la conseguenziale concentrazione, in un unico processo, delle tutele giurisdizionali, sia per il merito che per le misure cautelari. Oltre alle difese più propriamente giurisprudenziali si aggiunge la procedura di sospensione amministrativa della riscossione ai sensi dell'art. 39, comma 1, DPR 602/1973. (EM)

ASSICURAZIONI (Imposta sulle)

Giurisprudenza

Tribunali

Assicurazioni (Imposta sulle) – Polizze *index linked* – Obbligo dell'impresa di assicurazione di rimborsare il capitale a scadenza – Interpretazione delle condizioni contrattuali relative a polizze *index linked* – Vessatorietà delle clausole limitative della responsabilità dell'impresa di assicurazione – Nullità.

Trib. di Milano, sez. XII, 12 febbraio 2010, in Le società 8/2010, pag. 971.

L'esclusione della garanzia di rimborso del capitale da parte dell'impresa di assicurazione per il caso di insolvenza dell'ente emittente lo strumento finanziario al quale sono collegate le

prestazioni della polizza *index linked* comporta una illecita delimitazione della responsabilità della società assicuratrice, in quanto determina un rovesciamento di ruoli fra assicurato e assicuratore e stravolge l'oggetto del contratto assicurativo che presuppone che sia la compagnia ad assumersi un rischio.

IVA

Dottrina

“Corte di Giustizia: note in merito all'applicabilità dell'esenzione IVA ai servizi di gestione di fondi comuni di investimento anche nei confronti di (alcune) società per azioni” di M. GABELLI e D. ROSSETTI, in Boll. Trib. 17/2010, pag. 1295.

L'articolo commenta la sentenza del 28 giugno 2007, causa C-363/05 della Corte di Giustizia delle Comunità europee che esamina alcuni presupposti del regime di esenzione IVA dei corrispettivi di servizi di gestione dei fondi comuni di investimento, fornendo interessanti spunti in ordine all'interpretazione dell'art. 10, comma 1, n. 1, del D.P.R. n.633/72, che ricomprende, tra le operazioni esenti, le prestazioni di servizi relative alla “gestione di fondi comuni di investimento”, al fine di identificare quali possano essere i fondi di investimento ammessi all'esenzione e per determinare quale discrezionalità permanga agli Stati membri nell'identificarli. Detta norma recepisce l'art. 13, parte B, lett. *d*), n. 6, della Direttiva comunitaria n. 77/388/CEE (cd. VI Direttiva IVA), oggi trasfuso nell'art. 135, par. 1, lett. *g*), della Direttiva n. 2006/112CE del 28 novembre 2006, il quale esenta dal pagamento dell'IVA le attività di gestione dei fondi comuni di investimento quali definiti dagli Stati membri. La Corte ha precisato che tale disposizione ha efficacia diretta, in quanto sufficientemente precisa e incondizionata, e può essere invocata dal soggetto passivo anche dinanzi ad un giudice nazionale per opporsi all'applicazione di una normativa nazionale che risulti con essa incompatibile. Secondo l'A., in virtù di quanto statuito nella richiamata sentenza, si dovrebbe ritenere che l'art. 10, nella parte in cui prevede l'esenzione dei servizi di gestione dei fondi comuni di investimento, non possa essere interpretato limitando l'esenzione da IVA ai soli fondi comuni quali risultano definiti dalla normativa nazionale in materia di OICR, ma debba poter includere anche le società azionarie a capitale fisso che svolgono un'analogica e concorrenziale attività, costituendo un veicolo di investimento collettivo a rischio condiviso. L'A. conclude nel senso che alcuni presupposti del regime di esenzione dell'IVA previsto per i servizi di gestione resi in favore di fondi comuni di investimento sono stati chiariti dalla sentenza in esame, nel senso che la nozione di fondo d'investimento deve essere interpretata in modo da comprendere sia gli organismi d'investimento collettivo aventi forme contrattuali o di *trust* sia quelli aventi forma societaria, anche a capitale fisso e senza distinzioni legate alle modalità di gestione. Nessuno dei predetti elementi può costituire un fattore discriminante in ordine all'applicazione di un determinato regime impositivo: in caso contrario si determinerebbero effetti distorsivi incompatibili con il fondamentale principio di neutralità dell'IVA, sotto il profilo del diverso trattamento in materia di riscossione di IVA. Nel rispetto dei principi comunitari, quindi, la disposizione interna di recepimento deve essere interpretata ammettendo che anche una società per azioni diversa da una SICAV possa qualificarsi come fondo d'investimento, e che i relativi servizi di gestione siano esenti da IVA. Una diversa conclusione risulterebbe in contrasto con una norma direttamente applicabile e l'interpretazione resa dalla Corte comunitaria. (SG)

Prassi Amministrativa

IVA – IVA di gruppo – Fusione per incorporazione – Crediti IVA maturato dall'incorporata nell'anno solare anteriore alla fusione – Non confluisce nell'IVA di gruppo.

Ris. Agenzia delle Entrate 22 settembre 2010, n. 92/E, nel sito web www.agenziaentrate.it

L'Agenzia ha chiarito che il credito maturato dall'incorporata nell'anno solare antecedente l'incorporazione non possa mai confluire nell'IVA di gruppo, potendo unicamente essere utilizzato in compensazione orizzontale dall'incorporante ovvero essere chiesto a rimborso al verificarsi dei presupposti.

L'Agenzia infine precisa le modalità di compilazione della dichiarazione IVA che deve essere presentata dalla società incorporante indicando, in un apposito modulo, le operazioni effettuate dalla società incorporata nel periodo ante fusione.

Giurisprudenza

Corte di Giust. CE

IVA – Sesta direttiva – Art. 2, punto 1, Direttiva 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE – Direttiva 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE – Nozione di prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso – Buoni acquisto forniti da una società ai propri dipendenti nell'ambito della retribuzione di questi ultimi.

Corte di Giust. CE, sez. III, 29 luglio 2010, n. C-40/09, ne Il fisco 34/2010, fasc. n. 1, pag. 5520.

La disciplina dettata dal sistema comune dell'IVA prevede che la fornitura ai dipendenti di un buono per l'acquisto di beni – sostitutivo della retribuzione in denaro, previa rinuncia da parte dei medesimi – rappresenta una prestazione di servizi a titolo oneroso laddove il datore di lavoro abbia acquistato tale buono ad un prezzo che include l'imposta sul valore aggiunto.

Corte di Cassazione

IVA – Accertamento e riscossione – Avviso di accertamento – In genere – Potere di integrazione e modificazione dell'avviso di accertamento già notificato, in base alla “sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi” – Esercizio – Condizioni – Indicazione dei fatti attraverso i quali sono stati acquisiti i nuovi elementi – necessità – Affermazione – Fondamento.

Cass., sez. trib. 17 marzo 2010, n. 6459, in Riv. Dir. Trib. , II, pag. 383.

In tema di accertamento ai fini dell'IVA, l'esercizio del potere integrativo o modificativo dell'accertamento già notificato al contribuente da parte dell'amministrazione finanziaria, previsto dall'art. 57, comma 3, DPR 22 ottobre 1972, n. 633, che è disciplina posta a garanzia del contribuente, esige che nel secondo avviso notificato (con integrazioni o modificazioni) siano indicati non solo i “nuovi elementi”, di cui è venuta a conoscenza l'amministrazione, ma anche gli atti e i fatti attraverso i quali questi siano stati acquisiti. Ciò allo scopo di consentire un controllo

sulla effettiva posteriorità dei “fatti” che hanno permesso all’amministrazione di acquisire i “nuovi elementi”, idonei a giustificare la diversa pretesa fiscale.

Con nota di F. PISCOLESI, “Quale sorte per gli accertamenti integrativi e modificativi?”

IVA – Rimborso – pregiudiziale comunitaria – Termini – Termini di prescrizione – Artt. 10, 18 e 19 del DPR n. 633/1972.

Cass., sez. trib. 17 agosto 2010, n. 18721, ne Il fisco 34/2010, fasc. n. 1, pag. 5513.

Deve ordinarsi la sospensione del giudizio e la rimessione degli atti alla Corte di Giustizia dell’Unione Europea per la pronuncia per domanda pregiudiziale sui seguenti quesiti:

1) se i principi di effettività, di non discriminazione e di neutralità fiscale in materia di imposta sul valore aggiunto ostino ad una disciplina o prassi nazionale che ricostruiscono il diritto del cessionario/committente al rimborso dell’IVA pagata a torto come indebito oggettivo di diritto comune, a differenza di quello esercitato dal debitore principale (cedente o prestatore del servizio), con un limite temporale, per il primo, assai più lungo di quello posto al secondo, sì che la domanda del primo, esercitata quando il termine per il secondo è da tempo scaduto, possa dar luogo a condanna al rimborso di quest’ultimo senza che lo stesso possa più chiedere il rimborso all’Amministrazione finanziaria; tutto ciò senza la previsione di alcuno strumento di collegamento, atto a prevenire conflitti o contrasti, tra i procedimenti instaurati o da instaurarsi dinanzi alle diverse giurisdizioni;

2) se, a prescindere dall’ipotesi precedente, siano compatibili coi già riferiti principi una prassi o giurisprudenza nazionale che consentano l’emanazione di una sentenza di rimborso a carico del cedente/prestatore del servizio a favore del cessionario/committente, il quale non aveva esercitato l’azione di rimborso dinanzi ad altro giudice nei termini a lui imposti, in affidamento di una interpretazione giurisprudenziale, seguita dalla prassi amministrativa, secondo cui l’operazione era soggetta ad IVA.

IVA – Accertamento – Distacco del personale – Detraibilità – Costi eccedenti – Rimborso – Art. 19 del DPR n. 633 del 26 ottobre 1972.

Cass., sez. trib. 7 settembre 2010, n. 19129, ne Il fisco 35/2010, fasc. n. 1, pag. 5703.

Nel caso dell’operazione di distacco di personale, la somma corrisposta dal soggetto che beneficia del lavoro del personale distaccato all’impresa distaccante è suscettibile di essere considerata imponibile ai fini dell’IVA nella misura dell’eccedenza rispetto all’importo necessario al rimborso del costo del personale sostenuto dal distaccante.

IVA – Distacco presso un’impresa di personale dipendente da altra impresa – Compensi – Esclusione dall’ambito dell’IVA – Limiti – Conseguenze.

Cass., sez. trib. 7 settembre 2010, n. 19132, in Rass. Trib. Cass. 9/2010, pag. 8.

In forza dell’art. 8 comma 35 L. 11 marzo 1988, n. 67, secondo cui “non sono da intendere rilevanti ai fini dell’imposta sul valore aggiunto i prestiti o i distacchi di personale a fronte dei quali è versato solo il rimborso del relativo costo”, ove un imprenditore distacchi proprio personale presso altra impresa gli oneri che questa seconda impresa affronta per la retribuzione di tale personale non sono soggetti ad IVA ai sensi dell’art. 1 del DPR 633/1972 e non possono essere conteggiati ai fini dell’art. 19 del medesimo DPR. Ove però le somme versate dalla seconda impresa eccedano la retribuzione del personale distaccato, e non si provi che l’eccedenza costituisce retribuzione per ulteriore attività lavorativa prestata dal personale stesso, la somma eccedente il rimborso del costo

del personale è sottoposta ad IVA, che sarà detraibile ove il contribuente che affronta la spesa dimostri che i benefici conseguiti sono inerenti all'attività di impresa.

REGISTRO (Imposta di)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Registro (imposta di) – IRPEF – Plusvalenza – Cessioni d'azienda – Valore dell'adesione – Presunzioni.

Cass., sez. trib. 13 agosto 2010, n. 18705, ne Il fisco 34/2010, fasc. n. 1, pag. 5512.

In tema di accertamento del reddito d'impresa, il valore di mercato determinato in via definitiva in sede di applicazione dell'imposta di registro può essere legittimamente utilizzato dall'Amministrazione finanziaria come dato presuntivo ai fini dell'accertamento di una plusvalenza patrimoniale realizzata a seguito di cessione dell'azienda, restando a carico del contribuente l'onere di superare la presunzione di corrispondenza tra il valore di mercato ed il prezzo incassato, mediante la prova, desumibile dalle scritture contabili o da altri elementi, di avere in concreto venduto ad un prezzo inferiore.

Commissioni tributarie di merito

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

Comm. Trib. prov. di Reggio Emilia, sez. III, 22 giugno 2010, n. 114, in Boll. Trib. 18/2010, pag. 1416.

La corretta valutazione del valore di avviamento, anche ai fini dell'imposizione, deve essere il risultato di una attenta attività di analisi volta ad esaminare la concreta realtà dell'azienda ceduta anche in proiezione delle sue future potenzialità di produrre reddito e non può tradursi nell'applicazione di una semplice formula matematica quale quella di cui all'art. 2 del DPR 31 luglio 1996, n. 460, peraltro abrogata.

VARIE

Giurisprudenza

Corte di Giustizia CE

Libertà di stabilimento – Direttiva 90/435/CEE – Imposta sulle società – Distribuzione di dividendi – Ritenuta alla fonte operata sui dividendi versati a società non residenti diverse dalle società quali definite ai sensi di detta direttiva – Esenzione dei dividendi versati a società residenti – Ricorso pregiudiziale ai sensi dell'art. 234 CE.

Corte di Giust. CE, sez. I, 18 giugno 2009, n. C-303/07 in Riv. Dir. Trib. 7-8 2010, IV, pag.193.

Gli artt. 43 e 48 CE devono essere interpretati nel senso che essi ostano alla normativa di uno Stato membro la quale esenti dalla ritenuta alla fonte i dividendi distribuiti da una controllata

residente nel detto Stato ad una società per azioni stabilita nello stesso Stato, ma che assoggetti a tale ritenuta alla fonte dividendi analoghi versati ad una società controllante del tipo società di investimento a capitale variabile (Sicav) residente in un altro Stato membro, che riveste una forma giuridica sconosciuta nell'ordinamento giuridico del primo Stato e non è menzionata sull'elenco delle società di cui all'art. 2, lett. a), della direttiva del Consiglio 23 luglio 1990, n. 90/435/CEE, concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi, come modificata dalla direttiva del Consiglio 22 dicembre 2003, n. 2003/123/CE, e che è altresì esente dall'imposta sul reddito in applicazione della normativa dell'altro Stato membro.

Con nota di G. COSTA, " Ancora sul regime fiscale dei dividendi in uscita in contesto comunitario"

Corte di Cassazione

Società – Fusione per incorporazione – Estinzione della società incorporata – Notifica alla società estinta per incorporazione – Effetti – Validità – Art. 2504 *bis* del codice civile.

Cass., SS.UU. civ. 14 settembre 2010, n. 19509, ne Il fisco 36/2010, fasc. n. 1, pag. 5860.

Ai fini dell'applicazione della disciplina processuale della notificazione degli atti e dell'interruzione ex art. 300 del codice di procedura civile, la modificazione dell'organizzazione societaria costituisce fenomeno riconducibile alla volontà del soggetto e pertanto non sussiste l'esigenza garantistica che giustifica il verificarsi dell'effetto interruttivo e del conseguente onere di riassunzione dell'altra parte. La società che "viene meno" a seguito della volontaria fusione non è pregiudicata dalla continuazione di un processo di cui era perfettamente a conoscenza, così come nessun pregiudizio subisce la società incorporante o risultante dalla fusione, la quale può intervenire nel processo e, comunque, ha il potere di impugnare la decisione sfavorevole.

Con commento di P. TURIS.

Dottrina

ANDREANI G., TUBELLI A., "Chiarimenti dell'Assonime sullo scambio di partecipazioni mediante conferimento" (IRES)	Pag. 12
ANDREANI G., TUBELLI A., "I compensi degli amministratori costituiscono ordinari componenti negativi di reddito" (REDDITI DI IMPRESA)	" 21
ARQUILLA N., "Obbligo di adeguamento o di liquidazione per i fondi comuni d'investimento" (REDDITI DI CAPITALE)	" 19
BOLIS C., GUSMEROLI M., "Le riserve tecniche obbligatorie delle imprese di assicurazione" (REDDITI DI IMPRESA)	" 22
CARPENTIERI C., AIELLO G., "La rettifica dell'avviamento nella cessione d'azienda" (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	" 22
CORDERICO GUERRA R., DORIGO S., "La documentazione dei prezzi di trasferimento" (IRES)	" 13
DAMI F., "Razionalizzata la disciplina dell'accertamento del consolidato" (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	" 1
FRANSONI G., "L'indeducibilità dei compensi agli amministratori e i "nonsense" fiscali" (REDDITI DI IMPRESA)	" 21
GAFFURI G., "Il procedimento e gli atti di accertamento nel consolidato fiscale" (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	" 1
GABELLI M., ROSSETTI D., "Corte di Giustizia: note in merito all'applicabilità dell'esenzione IVA ai servizi di gestione di fondi comuni di investimento anche nei confronti di (alcune) società per azioni" (IVA)	" 29
MICHELUTTI R., "Fusione transfrontaliera in entrata e retrodatazione fiscale" (IRES)	" 13
MICHELUTTI R., "Fusione transfrontaliera in uscita e retrodatazione fiscale" (IRES)	" 14
MIELE L., "Per il <<lease back>> il regime delle plusvalenze e minusvalenze dipende dalla prassi contabile" (REDDITI DI IMPRESA)	" 23
MIGNARRI E., "DL 31 maggio 2010, n. 78 – La tassazione dei fondi comuni immobiliari dopo la manovra correttiva" (REDDITI DI CAPITALE)	" 20
PARISOTTO R., RENELLA G., "Partecipazioni acquisite per il recupero di crediti bancari" (IRES)	" 15

PETRUCCI F., "Indennità sostitutiva di reintegrazione: una postilla" (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	Pag. 26
PETRUCCI F., "L'imposta addizionale sui <i>bonus</i> per i manager del settore finanziario" (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	" 26
PROCOPIO M.A., "Il regime civilistico e tributario delle spese sostenute per l'esodo dei dipendenti" (REDDITI DI IMPRESA)	" 24
SALVINI L., "Accertamento, adesione e altre forme di definizione nel consolidato nazionale" (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	" 2
TUNDO F., "L'avviso di accertamento quale atto della riscossione" (RISCOSSIONE)	" 28
VALENTE P., "Convenzione Italia-USA. Rassegna delle principali novità" (ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali CFC)	" 9
VALENTE P., "DL 31 maggio 2010, n. 78, convertito – la documentazione in materia di <i>transfer pricing</i> " (IRES)	" 16
VALENTE P., "Il modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni. La versione 2010" (ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali CFC)	" 10
VALENTE P., "La tassazione dei dividendi nella nuova Convenzione Italia-USA" (ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali CFC)	" 11
ZANETTI R., "Abuso del diritto: in particolare sulla rilevabilità d'ufficio e sull'applicazione delle sanzioni" (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	" 3
ZANETTI R., "Conferimento d'azienda e cessione della partecipazione tra artt. 20 e 53-bis del DPR n. 131/1986 e abuso del diritto" (IRES)	" 17
ZIZZO G., "L'IRES e i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio IAS/IFRS" (IAS)	" 9

Prassi Amministrativa

Ris. Agenzia delle Entrate 17 agosto 2010, n. 83/E (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	" 27
Ris. Agenzia delle Entrate 22 settembre 2010, n. 92/E (IVA)	" 30
Ris. Agenzia delle Entrate 24 settembre 2010, n. 93/E (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	" 27
Circ. Agenzia delle Entrate 27 settembre 2010, n. 47/E (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	" 27
Circ. Agenzia delle Entrate 1 ottobre 2010, n. 49/E (CONTENZIOSO TRIBUTARIO)	" 4

Giurisprudenza

Corte di Giustizia CE

Sez. I 18 giugno 2009, n. C-303/07 (VARIE)	“ 32
Sez. I 1 ottobre 2009, n. C-247/2008. (IRES)	“ 19
Sez. III 29 luglio 2010, n. C-40/09 (IVA)	“ 30

Tribunali

Trib. di Milano, sez. XII 12 febbraio 2010. (ASSICURAZIONI (Imposta sulle))	“ 28
--	------

Corte di Cassazione

Sez. trib. 3 febbraio 2010, n. 2440 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 24
Sez. trib. 17 marzo 2010, n. 6459 (IVA)	“ 30
Sez. trib. 20 aprile 9404 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 25
Sez. trib. 7 maggio 2010, n. 11154 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 25
Sez. trib 10 giugno 2010, n. 14627 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)	“ 5
Sez. trib 21 luglio 2010, n. 17072 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)	“ 5
2Sez. trib 28 luglio 2010, n. 17587 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)	“ 6
Sez. trib 10 agosto 2010, n. 18490 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie) 6	“ 6
Sez. trib 10 agosto 2010, n. 18518 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)	“ 6

Sez. trib 10 agosto 2010, n. 18533 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)	Pag. 7
Sez. trib. 10 agosto 2010, n. 18538 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 25
Sez. trib 13 agosto 2010, n. 18702 (RES)	“ 26
Sez. trib., 13 agosto 2010, n. 18705 (REGISTRO (Imposta di)	“ 32
Sez. trib. 17 agosto 2010, n. 18721 (IVA)	“ 31
Sez. trib. 7 settembre 2010, n. 19129 (IVA)	“ 31
Sez. trib. 7 settembre 2010, n. 19132 (IVA)	“ 31
Sez. trib 7 settembre 2010, n. 19135 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)	“ 7
Sez. trib 13 settembre 2010, n. 19490 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)	“ 7
SS.UU. 14 settembre 2010, n. 19509 (VARIE)	“ 33
Sez. trib 17 settembre 2010, n. 19749 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)	“ 8
Sez. trib 17 settembre 2010, n. 19753 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)	“ 8
Sez. trib 21 settembre 2010, n. 19947 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)	“ 8
Sez. trib 24 settembre 2010, n. 20157 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO)	“ 5
 <u>Commissioni tributarie di merito</u>	
Comm. Trib. reg. della Toscana, sez. IX, 4 dicembre 2009, n. 91 (ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali CFC)	“ 12
Comm. Trib. prov. di Mantova, sez. I 27 maggio 2010, n. 137 (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)	“ 4
Comm. Trib. prov. di Reggio Emilia, sez. III 22 giugno 2010, n. 114 (REGISTRO (Imposta di)	“ 32