

La tassazione dei dividendi, istruzioni per l'uso

di **ALESSANDRO FELICIONI**

PREMESSA

Rischio ingorgo per i dividendi in uscita e in ingresso; tra normativa interna, comunitaria e convenzionale, il trattamento fiscale degli utili distribuiti da società ubicate in uno stato ai propri soci residenti in altri stati rischia di mandare in tilt i contribuenti. Così, anche a seguito delle ultime disposizioni, di recepimento a prescrizioni di rango comunitario, occorre porre particolare attenzione nel momento in cui società italiane decidono di distribuire utili a soci esteri o, viceversa, soci italiani si vedono distribuiti utili da enti non residenti nel territorio italiano.

Vale la pena, quindi, ripercorrere la normativa che disciplina la tassazione dei dividendi con particolare attenzione a quelli transfrontalieri per i quali la normativa interna soccombe, in generale, a quella sovranazionale e alle convenzioni bilaterali per evitare le doppie imposizioni.

TASSAZIONE DEI DIVIDENDI E DOPPIA IMPOSIZIONE INTERNAZIONALE GIURIDICA

L'analisi della tassazione dei dividendi parte, necessariamente, dal doppio livello impositivo che caratterizza la tipologia di provento; ciò perché, nella generalità dei casi, ciò che arriva nelle mani del socio, persona fisica o a sua volta persona giuridica, è già depurato dalla tassazione sofferta dalla società che distribuisce l'utile. In tal modo il reddito prodotto dalla società che, in definitiva viene assegnato al socio, rischia di essere tassato due volte: prima in capo all'ente che lo produce sulla base delle disposizioni inerenti alla tassazione del reddito d'impresa; poi in capo al beneficiario finale, nell'ambito della tassazione sulle persone fisiche. È evidente che una situazione di tale genere deve essere attentamente monitorata e regolamentata per evitare il fenomeno della doppia imposizione.

Il problema insito nella tassazione dei dividendi è quello della possibile doppia tassazione economica, presente quando uno stesso provento è tassato due

volte in capo a soggetti diversi; nel momento in cui, però, i dividendi sono distribuiti da società localizzate in uno stato a soci residenti in altro stato, alla doppia tassazione economica può sovrapporsi anche una doppia tassazione giuridica, internazionale, nel momento in cui lo stesso provento viene tassato due volte in due stati differenti in capo allo stesso soggetto.

Gli ordinamenti nazionali hanno affrontato in diverse maniere la problematica della doppia tassazione economica al loro interno, con riferimento ai dividendi; spesso però non hanno a disposizione alcuna normativa volta quanto meno a ridurre la doppia tassazione internazionale giuridica, vista la disomogeneità delle varie discipline tributarie in materia di dividendi. Suppliscono allora le convenzioni bilaterali stipulate tra stato e stato sulla base del modello di Convenzione dell'Ocse al quale devono ispirarsi tutti gli accordi bilaterali tra stati diversi. In tema di dividendi, l'articolo 10 del Modello prevede che i dividendi siano assoggettati a tassazione nello stato di residenza del percettore e anche in quello di origine degli stessi, ossia di residenza della società che li distribuisce. L'imposta prelevata nello stato di origine dei dividendi non può comunque essere superiore al 15% nel caso in cui i beneficiari siano persone fisiche. L'articolo 23, poi prevede che nel tassare il dividendo in capo al percettore persona fisica, lo stato di residenza di quest'ultimo è tenuto a imputare sull'ammontare dell'imposta dovuta quanto già percepito dallo stato di origine del dividendo stesso.

Così, anche se il dividendo viene tassato due volte in due diversi stati, il meccanismo di coordinamento fa sì che si eviti la doppia imposizione attraverso il riconoscimento, nello stato di residenza del percettore, dell'imposta versata nello stato di origine. In verità il meccanismo previsto dal modello si articola secondo un sistema di imputazione ordinario e non integrale; ciò significa che lo stato di residenza del percettore limita il riconoscimento delle imposte versate all'estero

8 Agosto 2011

LA TASSAZIONE DEI DIVIDENDI, ISTRUZIONI PER L'USO

all'imposta dovuta in base alla normativa interna; nel modello integrale, invece l'imputazione del credito per le imposte pagate all'estero avviene in modo integrale, prendendo in considerazione quanto effettivamente versato nello stato di origine del provento. L'adozione del primo sistema in luogo del secondo si traduce essenzialmente nell'impossibilità di utilizzare l'eventuale eccedenza di imposta versata all'estero nel momento in cui l'imposizione nazionale risulta inferiore rispetto a quella già subita nello stato di origine del provento.

SISTEMI DI TASSAZIONE DEI DIVIDENDI E DOPPIA IMPOSIZIONE ECONOMICA

Come detto i vari sistemi di tassazione interni dei dividendi sembrano molto interessati a evitare la doppia tassazione economica dei proventi piuttosto che a porre rimedio all'eventuale doppia tassazione giuridica internazionale: essi si rivolgono essenzialmente alle distribuzioni domestiche, lasciando alle convenzioni la regolamentazione delle distribuzioni transnazionali. Al di là dei vari modelli di tassazione dei dividendi, occorre preliminarmente sottolineare che, le disposizioni sopranazionali appena viste si rendono applicabili all'interno di uno qualsiasi dei meccanismi di imposizione pensati dai vari stati membri.

La comunicazione della Commissione è essenzialmente volta a censurare le legislazioni fiscali che adottino sistemi diversi di tassazione dei dividendi domestici rispetto a quelli distribuiti a soggetti non residenti o percepiti da soggetti residenti a seguito di partecipazione; tuttavia, in alcuni punti si sottolinea altresì che i diversi metodi di tassazione interna adottati non sono neutrali nemmeno se estesi ai soggetti non residenti.

In ogni modo, il frastagliato panorama fiscale comunitario può essere accomunato dalla volontà di tassare i profitti derivanti dall'attività d'impresa a livello societario; è solo una volta perfezionato questo primo passo che ogni stato adotta il proprio sistema per evitare la doppia tassazione economica nel momento in cui i dividendi distribuiti vengono tassati anche in capo al socio percettore. Un primo metodo, in realtà è quello più semplice e immediato: visto che società e azionariato sono soggetti distinti non si applica alcun correttivo per evitare la doppia imposizione economica. L'utile è tassato in capo alla società in base alle disposizioni previste per tali enti, mentre il dividendo concorre alla formazione del reddito complessivo del socio è sconta l'aliquota marginale propria del percettore. Un secondo metodo, che in parte attenua gli effetti negativi della doppia tassazione, è quello nel quale il dividendo distribuito viene tassato con una sorta di imposta sostitutiva,

quella che in Italia veniva chiamata cedolare secca; l'imposizione sostitutiva esclude il dividendo dal reddito complessivo del socio evitando l'applicazione sullo stesso dell'aliquota marginale. Ovviamente la doppia tassazione economica è destinata in parte a permanere dal momento che l'aliquota dell'imposta sostitutiva, ovviamente inferiore a quella marginale dello scaglione più alto di reddito, può benissimo non compensare o compensare troppo la tassazione già subita in capo alla società. La Commissione, nell'analizzare le varie aliquote presenti negli ordinamenti comunitari, sottolinea che di norma l'imposta sostitutiva è calibrata in modo da rendere, in linea generale, equivalente la tassazione combinata in capo alla società e al socio con quella che sarebbe stato il prelievo sull'intero utile, applicando l'aliquota più alta per le persone fisiche. In verità, tale sistema può essere più o meno sofisticato, arrivando a prevedere diverse aliquote dell'imposta sostitutiva sui dividendi in funzione delle diverse aliquote marginali applicabili al soggetto percettore; tale sistema, inoltre può essere equiparato all'esenzione parziale che alcuni ordinamenti, tra cui quello italiano dallo scorso 1 gennaio, prevedono; in sostanza l'esclusione di una percentuale del dividendo dalla formazione del reddito complessivo del socio ha l'effetto di sottoporre l'utile a un prelievo ridotto, senza l'applicazione di alcuna imposta sostitutiva. Un'ulteriore sistema per evitare la doppia imposizione è quello di imputazione, nel quale accanto alla tassazione ordinaria dell'utile e del dividendo stesso, viene assegnato al percettore un credito di imposta che da un lato aumenta il proprio reddito imponibile e dall'altro riduce l'imposta determinata applicando le aliquote per scaglioni. Tale sistema, da cui proviene l'ordinamento italiano, è quello che garantisce di più l'eliminazione della doppia imposizione, ma per via delle differenti aliquote di imposta e dei differenti regimi fiscali previsti per le società può risultare di difficile applicazione; basi pensare alla vicenda del doppio credito di imposta e dei canestri che ha caratterizzato gli ultimi anni in Italia.

Un ultimo sistema, che però non riscuote il favore degli stati membri, è quello dell'esenzione totale del dividendo. In Italia la riforma fiscale ha, infatti, reso operativo il regime dell'esenzione al 95% sugli utili percepiti da società di capitali, al fine di rendere uniforme il trattamento per le società residenti e quelle comunitarie; per i dividendi distribuiti alle persone fisiche, come accennato, il regime applicabile è quello dell'esenzione parziale in caso di partecipazioni qualificate o di sostitutiva al 12,5% in caso di carature non qualificate.

COMPARAZIONE TRA I VARI SISTEMI DI TASSAZIONE DEI DIVIDENDI PERCEPITI DA PERSONE FISICHE

		Sistema senza correttivi	Imposta sostitutiva	Esenzione parziale (51,28%)	Credito d'imposta	Esonero totale
1	Utile	100	100	100	100	100
2	Imposta sulle società (27,5%)	27,5	27,5	27,5	27,5	27,5
3	Dividendo netto	72,5	72,5	72,5	72,5	72,5
4	Dividendo imponibile	72,5	72,5	37,18	100	0
5	Imposta sulle persone fisiche	33%		33%	33%	
6	Credito d'imposta				33,3	
7	Imposta netta	23,93		12,27	0	
8	Imposta sostitutiva (12,5%)		9,06			
9	Dividendo netto	48,57	63,44	60,23	72,5	72,5
10	Tassazione globale effettiva	51,43%	36,56%	39,77%	27,5%	27,5%

LA TASSAZIONE DEI DIVIDENDI, ISTRUZIONI PER L'USO

SISTEMI UTILIZZATI NEGLI ALTRI STATI MEMBRI

Al di là dell'evoluzione normativa italiana la tabella sottostante mostra i diversi sistemi di tassazione dei dividendi distribuiti da società nazionali a persone fisiche residenti all'interno della comunità, distinguendo tra stati membri e stati aderenti;

TASSAZIONE DEI DIVIDENDI PERCEPITI DA PERSONE FISICHE		
	STATI MEMBRI	STATI ADERENTI
Sistema classico	» Irlanda	
Credito d'imposta	» Spagna » Francia	» Malta
Imposta sostitutiva	» Belgio » Danimarca » Germania » Lussemburgo » Olanda » Austria » Portogallo » Svezia	» Cipro » Repubblica Ceca » Ungheria » Lituania » Polonia » Repubblica Slovacca » Slovenia
Esonero	» Grecia	» Estonia » Lettonia

La Finlandia e il Regno Unito, come del resto l'Italia fino al 31 dicembre 2003, adottano dei sistemi opzionali o misti. La Finlandia, per esempio, combina il sistema di imputazione e quello cedolare; il risultato di tale metodo misto è la sostanziale esenzione dei dividendi. Anche nel Regno Unito si prevede un sistema misto tra quello cedolare e quello di imputazione, con la differenza che sono presenti due distinte aliquote per l'imposta sostitutiva; qui si ottiene un'analoga esenzione solo per le fasce di reddito inferiori.

Solo l'Irlanda applica un sistema di tassazione classico, ossia senza nessun correttivo per l'eliminazione della doppia imposizione. In tale territorio, però, la bassa imposizione sulle società (12,5%) riesce a rendere la tassazione complessiva degli utili più contenuta rispetto ad altri Paesi in cui sono in vigore sistemi di eliminazione della doppia imposizione.

Infine solo la Grecia adotta un sistema di esonero totale. In generale la maggior parte degli stati applica una forma di sistema cedolare ai dividendi distribuiti ai residenti persone fisiche.

I PROBLEMI DELLA DOPPIA TASSAZIONE GIURIDICA INTERNAZIONALE

Al di là della tassazione interna ai singoli stati, problemi maggiori sorgono nel momento in cui si tratta di porre rimedio alla doppia tassazione giuridica, ossia a quella stortura che consiste nel tassare lo stesso provento due volte in capo a una stessa persona in due stati diversi; in particolare, le situazioni più pericolose sono quelle in cui il trattamento interno, è diverso nel caso di dividendi percepiti da soggetti non residenti o provenienti da società non residenti e attribuiti a residenti. Proprio condannando una disposizione tributaria olandese nella quale veniva previsto il differente trattamento tributario delle due fattispecie appena elencate, la Corte di giustizia europea ha dato l'occasione alla Commissione per evidenziare il pro-

blema e allertare tutte le autorità dell'unione al fine di provvedere al più presto a sanare una situazione non più sostenibile.

La libera circolazione dei capitali e l'efficiente allocazione delle risorse sono alla base delle ragioni che devono portare tutti gli stati membri a combattere la doppia tassazione internazionale. In pratica la restrizione della libera circolazione dei capitali si verifica quando da un lato le disposizioni interne di uno stato membro tendono a dissuadere i residenti di un altro stato membro a investire i loro capitali in società residenti nel primo e dall'altro le disposizioni di uno stato membro sono in grado di ostacolare l'allocazione di capitali da parte di società residenti in altro stato membro all'interno del primo. È vero che lo stesso trattato Cee prevede come gli stati membri possano adottare disposizioni fiscali derogando in parte a tali principi; è però altrettanto vero che tali deroghe devono essere giustificate da una duplice condizione; innanzitutto occorre che i diversi sistemi impositivi non si sostanzino in una differenziazione ingiustificata tra contribuenti che si trovano in diverse situazioni in relazione alla loro residenza; secondariamente le differenziazioni devono essere imposte da questioni di interesse generale.

Per quanto qui interessa la giurisprudenza della Corte di giustizia ha quasi sempre disatteso le giustificazioni degli stati membri basate sulle ragioni di interesse generale; si pensi al rischio di evasione, o alla necessità di garantire la progressività della tassazione o anche le difficoltà dei controlli fiscali.

IL REGIME DI TASSAZIONE DEI DIVIDENDI NAZIONALI

Per comprendere appieno le problematiche legate alla disciplina dei dividendi in ingresso o in uscita dall'Italia è fondamentale inquadrare il trattamento che l'ordinamento nazionale riserva agli utili di origine (e destinazione) interna, ossia ai dividendi distribuiti da società italiane a soci italiani.

In generale si assiste a un trattamento fiscale differenziato a seconda della tipologia del percettore degli utili. In particolare, è previsto un differenziato regime fiscale per:

1. gli utili percepiti, al di fuori dell'esercizio di imprese commerciali, dai soggetti passivi dell'Irpef;
2. gli utili percepiti, nell'esercizio di imprese commerciali, dai soggetti passivi dell'Irpef;
3. gli utili percepiti da società ed enti soggetti all'Ires.

Soggetti Irpef non imprenditori

Il comma 1 dell'articolo 47 del Tuir prevede l'inclusione nella base imponibile dell'Ire del socio persona fisica degli utili da partecipazione non percepiti nell'esercizio di un'impresa commerciale. Tuttavia, per ridurre gli effetti di imposizione economica, tale disposizione prevede altresì che tali utili debbano essere inclusi nell'imponibile complessivo limitatamente al 49,72% del loro ammontare. In verità la percentuale imponibile dei dividendi percepiti da persone fisiche era, originariamente, fissata al 40%; tale aliquota è stata aumentata a seguito della riduzione dell'aliquota Ires dal 33% al 27,5%. Se infatti scopo dell'esenzione parziale è quello di evitare (non integralmente) la doppia tassazione economica sui dividendi, è evidente che modificandosi l'aliquota

LA TASSAZIONE DEI DIVIDENDI, ISTRUZIONI PER L'USO

Ires che costituisce il primo prelievo subito dagli utili, va conseguentemente modificata anche la quota parte del dividendo netto da sottoporre a tassazione in capo al socio; il tutto al fine di ottenere la medesima percentuale complessiva (società e socio) di imposizione sul provento.

In ogni caso i predetti utili da partecipazione non vanno inclusi nel reddito complessivo Irpef qualora essi siano soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o a imposta sostitutiva delle imposte sui redditi.

Pertanto, non devono essere inclusi nell'imponibile Ire gli utili percepiti da persone fisiche residenti, al di fuori dell'esercizio d'impresa, in relazione a partecipazioni non qualificate in società italiane. L'articolo 2 del decreto legislativo n. 344 del 2003 ha infatti confermato l'assoggettabilità di tali utili alla ritenuta alla fonte a titolo d'imposta del 12,50%, rendendo però l'applicazione di tale ritenuta obbligatoria e non più facoltativa (cfr. la nuova formulazione dell'articolo 27 del dpr n. 600 del 1973).

Per partecipazioni non qualificate si intendono le partecipazioni, i titoli e diritti che rappresentano una percentuale non superiore al 2 o al 20% dei diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria, ovvero al 5 o al 25% del capitale o del patrimonio, secondo che si tratti, rispettivamente, di titoli negoziati in mercati regolamentati italiani o esteri o di altre partecipazioni.

Nei casi di distribuzione di utili in natura il valore imponibile è determinato in relazione al valore normale degli stessi alla data individuata dalla lettera a) del comma 2 dell'articolo 109 (Norme generali sui componenti del reddito d'impresa), cioè alla data di consegna o spedizione dei beni mobili o di stipula dell'atto per i beni immobili e per le aziende, ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale.

Non costituiscono utili le somme e il valore dei beni ricevuti dai soci delle società soggette all'Ires a titolo di ripartizione di riserve di capitale o altri fondi costituiti con soprapprezzi di emissione delle azioni o quote, con versamenti fatti dai soci a fondo perduto o in conto capitale e con saldi di rivalutazione monetaria esenti da imposta. Le somme o il valore dei beni ricevuti riducono il costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o quote possedute. Si tratta di quanto già previsto nel precedente comma 1 dell'articolo 44 del Tuir.

Al riguardo, si precisa che l'eventuale somma (o valore dei beni) ricevuta dal socio eccedente il costo fiscale della partecipazione si qualifica come utile, trattandosi di un reddito derivante dall'impiego di capitale e non derivante da un evento realizzativo della partecipazione inquadrabile come tale tra le fattispecie che danno luogo a redditi diversi di natura finanziaria.

Nel successivo comma 6 dell'articolo 47 viene riproposto lo stesso principio contemplato nel precedente articolo 44 del Tuir, in base al quale non costituisce realizzo di utili l'assegnazione gratuita ai soci di nuove azioni e l'aumento gratuito del valore nominale delle azioni o quote già emesse, in caso di aumento del capitale sociale mediante passaggio di riserve o altri fondi a capitale.

Tuttavia, viene confermato che se e nella misura

in cui l'aumento sia avvenuto mediante passaggio a capitale di riserve o fondi diversi da quelli costituiti con soprapprezzi di emissione delle azioni o quote, con interessi di conguaglio versati dai sottoscrittori di nuove azioni o quote, con versamenti fatti dai soci a fondo perduto o in conto capitale e con saldi di rivalutazione monetaria esenti da imposta (indicati nel comma 5 dello stesso art. 47), la successiva riduzione del capitale esuberante è considerata distribuzione di utili. Al riguardo, è specificato che la riduzione del capitale esuberante si imputa con precedenza alla parte dell'aumento complessivo del capitale derivante dai passaggi a capitale di riserve o fondi diversi da quelli indicati nel comma 5, a partire dal meno recente, ferme restando le norme delle leggi in materia di rivalutazione monetaria che dispongono diversamente.

Soggetti Irpef imprenditori e società di persone

Il trattamento fiscale degli utili da partecipazione in società residenti e non residenti percepiti nell'esercizio di imprese commerciali da persone fisiche e da società di persone è dettata dall'articolo 59 del Tuir il quale rinvia al disposto dell'articolo 47.

In tal caso, secondo quanto stabilito dall'articolo 48 del Tuir, gli utili non costituiscono redditi di capitale, bensì componenti del reddito d'impresa.

Gli utili percepiti da soggetti esercenti attività d'impresa concorrono a tassazione parziale nella misura del 40%. Tale misura di imponibilità, a differenza di quanto previsto per le persone fisiche non imprenditori, si rende applicabile sia agli utili relativi a partecipazioni qualificate sia a quelli derivanti dal possesso di partecipazioni non qualificate.

Il prelievo a titolo definitivo disciplinato dall'articolo 27 del dpr n. 600 del 1973, opera, infatti, solo con riguardo alle partecipazioni non qualificate detenute da persone fisiche al di fuori dall'esercizio di attività d'impresa.

L'imponibilità parziale si applica anche ai proventi degli strumenti finanziari partecipativi assimilati alle azioni, nonché agli utili derivanti da contratti di associazione in partecipazione e cointeressenza di cui all'articolo 44, comma 1, lettera f), del Tuir, così come specificamente stabilito dal comma 2 dell'articolo 59.

Soggetti Ires

Gli utili da partecipazione conseguiti da società ed enti commerciali soggetti all'Ires residenti nel territorio dello stato concorrono alla formazione del relativo imponibile, unitariamente considerato come reddito d'impresa.

L'articolo 81 del Tuir, al pari della corrispondente previgente disposizione dell'articolo 95, continua, infatti, a prevedere che «il reddito complessivo delle società e degli enti commerciali di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 73, da qualsiasi fonte provenga è considerato reddito d'impresa...».

L'articolo 89, rubricato «Dividendi e interessi», al primo comma ripropone il principio di trasparenza per l'attribuzione ai soci degli utili derivanti da società semplice, in nome collettivo e in accomandita semplice residenti nel territorio dello stato in base all'articolo 5 del Tuir. Tale disposizione era già contenuta nel precedente comma 1 dell'articolo 56.

In linea generale, si precisa che gli utili continuano a concorrere alla formazione del reddito della società

o ente ricevente nell'esercizio in cui sono percepiti, in applicazione, quindi, del principio di cassa.

Con riferimento ai criteri di tassazione degli utili percepiti da soggetti Ires, in attuazione del principio di delega, il secondo comma dell'articolo 89 del Tuir prevede l'esclusione dalla formazione del reddito della società o dell'ente percipiente degli utili distribuiti da società ed enti commerciali residenti nel limite del 95% del loro ammontare.

L'applicazione dell'esclusione non è subordinata ad alcuna condizione. Le società ed enti commerciali residenti soggetti all'imposta sul reddito delle società possono quindi beneficiarne anche se gli utili percepiti non siano stati assoggettati a imposta dalla società distributrice.

Pertanto, la tassazione al 5% si applica anche alle remunerazioni dei titoli e degli strumenti finanziari costituite totalmente dalla partecipazione ai risultati economici della società emittente o di altre società del gruppo o ai risultati economici dell'affare in relazione al quale i titoli o gli strumenti finanziari sono stati emessi.

FATTISPECIE PARTICOLARI DI TASSAZIONE DEI DIVIDENDI

Utili in regime di consolidato fiscale

Una eccezione alla tassazione parziale degli utili è prevista nella lettera a) dell'articolo 122, comma 1, del Tuir che consente di escludere integralmente da imposizione gli utili distribuiti da società che abbiano optato per l'applicazione della tassazione di gruppo, ossia del cosiddetto «consolidato nazionale» disciplinato dagli articoli 117 e seguenti del Tuir.

Tale disposizione accorda, infatti, alla società o all'ente controllante il diritto a variare in diminuzione la «somma algebrica del reddito proprio e di quello delle società controllate... per un importo corrispondente alla quota imponibile dei dividendi distribuiti dalle società controllate di cui all'articolo 117, comma 1, anche se provenienti da utili assoggettati a tassazione in esercizi precedenti a quello di inizio dell'opzione».

L'esclusione da imposizione degli utili è altresì prevista dall'articolo 134 del Tuir con riferimento ai dividendi distribuiti dalle società incluse nella tassazione di gruppo con imprese non residenti (cosiddetto «consolidato mondiale»).

Utili in regime di trasparenza fiscale

Altra ipotesi di deroga al regime ordinario è rinvenibile nell'ambito del cosiddetto «regime di tassazione per trasparenza» previsto dagli articoli 115 e 116 del Tuir.

Come noto, sulla base di quanto previsto dal citato articolo 115 del Tuir, l'esercizio dell'opzione per la trasparenza fiscale comporta l'imputazione a ciascun socio del reddito imponibile delle società di cui all'articolo 73, comma 1, lettera a), del Tuir, al cui capitale sociale partecipano esclusivamente società di capitale indicate nella stessa norma. A tal fine, ciascuna delle società di capitali socie deve detenere una partecipazione nella società partecipata che attribuisca una percentuale del diritto di voto esercitabile nell'assemblea prevista dagli articoli 2364, 2364-bis e 2479-bis del codice civile e di partecipazione agli utili non inferiore al 10% e non superiore al 50%.

L'imputazione a ciascun socio del reddito imponibile

della società partecipata avviene indipendentemente dall'effettiva percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili.

Sulla base del citato articolo 115 del Tuir e di quanto previsto nel decreto 23 aprile 2004 del ministro dell'economia e delle finanze, recante le disposizioni applicative del predetto regime, gli utili e le riserve di utili distribuiti dalla società partecipata, formati nei periodi in cui è efficace l'opzione, non concorrono a formare il reddito dei soci anche laddove eccedenti il reddito imputato per trasparenza.

Tale disposizione si applica anche nel caso in cui gli utili relativi a periodi per i quali sia stata esercitata l'opzione per la tassazione per trasparenza vengano distribuiti successivamente a tali periodi o i soci siano diversi da quelli cui sono stati imputati i redditi, purché rientrino tra i soggetti indicati nell'art. 115, commi 1 e 2.

Recesso ed esclusione del socio

Il comma 1 del nuovo articolo 47 prevede altresì che, indipendentemente dalla statuizione della delibera assembleare, si presumono ai fini fiscali prioritariamente distribuiti l'utile d'esercizio e le riserve diverse da quelle di capitale indicate nel comma 5 per la quota di esse non accantonata in sospensione di imposta.

Tale disposizione che, in assenza di una specifica e diversa previsione, ha effetto, secondo la disposizione di carattere generale di entrata in vigore della riforma, per le delibere di distribuzione effettuate a decorrere dal primo gennaio 2004, indipendentemente dalla data di formazione delle riserve, si rende applicabile purché le riserve di utili presenti siano liberamente disponibili.

Pertanto, è necessario che la società emittente comunichi agli azionisti (e, in ogni caso, agli intermediari tenuti agli obblighi di sostituzione di imposta) la diversa natura delle riserve oggetto della distribuzione e quale sia il regime fiscale applicabile. In altre parole, se la società pone in distribuzione riserve di capitale (per esempio, riserve da sovrapprezzo azioni) deve specificare che, in mancanza di utili e di riserve di utili, la distribuzione non costituisce reddito tassabile. Oppure, deve specificare che, nonostante stia distribuendo civilisticamente riserve di capitale, posto che siano presenti anche riserve di utili disponibili, la distribuzione costituisce utile tassabile ai sensi dell'articolo 47 del Tuir. Per quanto attiene alla tassazione degli utili, il comma 2 dell'articolo 47 prevede che l'esclusione dalla base imponibile del 60% degli utili da partecipazione sia applicabile anche agli utili derivanti da rapporti di associazione in partecipazione e cointeressenza limitatamente ai casi in cui il valore dell'apporto di capitale sia superiore al 5% o al 25% del valore del patrimonio netto contabile alla data della stipula del contratto, a seconda che si tratti di società i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni.

Qualora, invece, gli apporti di capitale non siano superiori alle predette percentuali, l'articolo 27, comma 1, del dpr n. 600 del 1973 prevede l'applicazione della ritenuta alla fonte del 12,50% a titolo d'imposta calcolata sul 100% dei relativi utili. Come accennato, i proventi derivanti dagli strumenti finanziari partecipativi, assimilati alle azioni ai sensi dell'articolo 44, comma 2, lettera a), del Tuir, usufruiscono del medesimo regime fiscale degli utili.

LA TASSAZIONE DEI DIVIDENDI, ISTRUZIONI PER L'USO

Per i soggetti Ires, la tassazione degli utili nella misura ridotta al 5% si applica, come espressamente previsto dallo stesso comma 2 dell'articolo 89, anche nei casi di cui all'articolo 47, comma 7, ossia con riguardo agli utili rappresentati dalle somme o dal valore normale dei beni ricevuti dai soci in caso di recesso, esclusione, riscatto e riduzione del capitale esuberante o liquidazione anche concorsuale delle società ed enti, una volta scomputato il prezzo pagato per l'acquisto o la sottoscrizione delle azioni o quote annullate.

Conseguentemente, l'articolo 3, comma 1, del decreto legislativo n. 344 del 2003 ha soppresso la lettera m) del comma 1, dell'articolo 16 del Tuir (ora articolo 17) che prevedeva l'applicazione della tassazione separata quando il periodo di possesso tra la costituzione della società e il recesso o la riduzione del capitale o la liquidazione è superiore a 5 anni.

La previsione del citato articolo 89, comma 2, come specificato nella relazione di accompagnamento al decreto legislativo n. 344 del 2003, va coordinata con quanto stabilito dall'articolo 87, comma 7, del Tuir.

Come noto, il citato articolo 87 contiene la disciplina del regime di esenzione delle plusvalenze da realizzo di partecipazioni in capo ai soggetti Ires (cosiddetta «participation exemption»). Al comma 7 del citato articolo si prevede che, nei casi di cui all'articolo 47, comma 7 (recesso, esclusione, riscatto e riduzione del capitale esuberante o liquidazione della società), l'esenzione si applica, in presenza dei requisiti ivi stabiliti, «alla differenza tra le somme o il valore normale dei beni ricevuti a titolo di ripartizione del capitale e delle riserve di cui all'articolo 47, comma 5, e il valore fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni».

In sostanza, la richiamata norma rende esente da imposizione soltanto la quota parte della somma ricevuta in occasione della ripartizione del capitale e di riserve di capitale che eccede il valore fiscalmente riconosciuto della partecipazione, mentre la quota parte corrispondente all'utile da partecipazione rimane assoggettata a tassazione secondo le modalità previste per i dividendi.

Per le partecipazioni non qualificate per l'esenzione, cioè prive dei requisiti necessari per l'applicazione della participation exemption, la predetta differenza concorrerà alla formazione del reddito imponibile nel suo intero ammontare.

In definitiva, a differenza di quanto previsto per i soggetti non esercenti attività d'impresa, ai fini del trattamento fiscale delle somme erogate nei casi di cui all'articolo 47, comma 7, occorre distinguere l'importo corrisposto a titolo di utili da quello corrisposto a titolo di capitale e riserve di capitale in eccedenza al costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione.

RECESSO DEL SOCIO SOCIETÀ DI CAPITALI		
Prezzo pagato per la partecipazione		3.000
Somma ricevuta per il recesso		4.500
Somma ricevuta a titolo di ripartizione del capitale		4.000
Plusvalenza esente	(4.000 - 3.000)	1.000
Utile da partecipazione	(4.500 - 3.000 - 1.000)	500

Distribuzione di riserve

In linea con l'abolizione del credito d'imposta, non è più riprodotta nello stesso articolo 47, comma 7, la disposizione contenuta nel previgente articolo 44, comma 3, che, con riferimento alle operazioni di recesso, liquidazione e riduzione del capitale esuberante, riconosceva il credito d'imposta relativamente alle sole riserve di utili costituenti il valore delle somme o dei beni ricevuti in occasione delle suddette operazioni.

Continua, invece, a essere specificato che in tali ipotesi le somme o il valore normale dei beni ricevuti dai soci costituiscono utile per la parte che eccede il prezzo pagato per l'acquisto o la sottoscrizione delle azioni o quote annullate e ciò vale anche per la parte di tali eccedenze che derivano da riserve di capitale.

Inoltre, nella medesima disposizione sono state inserite anche le ipotesi di esclusione del socio e di riscatto delle azioni, ipotesi che derivano dalle modifiche apportate al codice civile dalla riforma societaria.

Va ulteriormente precisato al riguardo che l'articolo 47, comma 7, del Tuir fa riferimento al recesso tipico che comporta l'annullamento delle azioni o quote. Qualora, invece, il recesso avvenga con modalità diverse, ossia mediante acquisto da parte degli altri soci proporzionalmente alle loro partecipazioni oppure da parte di un terzo concordemente individuato dai soci medesimi (cfr. art. 2473, comma 4, codice civile), si configura un'ipotesi che va inquadrata più propriamente nell'ambito degli atti produttivi di redditi diversi di natura finanziaria, sempreché si tratti di cessioni a titolo oneroso.

Il regime di tassazione per trasparenza non modifica la disciplina fiscale di cui all'articolo 89 del Tuir relativamente alla distribuzione di riserve costituite con utili di esercizi precedenti all'opzione né quella delle riserve di cui all'articolo 47, comma 5, del Tuir.

Salva diversa esplicita volontà assembleare, si considerano prioritariamente distribuiti gli utili e le riserve di utili realizzati nel periodo di efficacia dell'opzione; tale presunzione si applica anche se gli utili e le riserve sono distribuiti in periodi diversi da quelli in cui è efficace l'opzione.

In caso di esplicita volontà assembleare di distribuzione di riserve di capitale di cui all'articolo 47, comma 5, del Tuir, la disposizione dell'articolo 47, comma 1, in base alla quale si considerano prioritariamente distribuiti l'utile dell'esercizio e le riserve di utili, si applica solo con riguardo alle riserve costituite con utili di periodi d'imposta nei quali non ha operato la tassazione per trasparenza. Ciò vale anche nel caso in cui tale delibera sia effettuata in un periodo d'imposta in cui non vige più il regime di trasparenza. In sostanza, quindi, la presunzione di cui all'articolo 47, comma 1, non si applica con riferimento alle riserve di utili formati in periodi di efficacia dell'opzione per la trasparenza fiscale.

LA TASSAZIONE DEGLI UTILI DI FONTE ESTERA

Anche per la tassazione degli utili di fonte estera vale la pena utilizzare la tripartizione appena vista in base alla natura del soggetto percipiente.

Utili di fonte estera percepiti da soci persone fisiche non imprenditori

Come già precisato, per effetto delle modifiche apportate dal decreto legislativo n. 344 del 2003, l'obbligo

LA TASSAZIONE DEI DIVIDENDI, ISTRUZIONI PER L'USO

di includere gli utili da partecipazione nell'imponibile Ire non sussiste per gli utili soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o a imposta sostitutiva delle imposte sui redditi. Non devono essere più inclusi nell'imponibile Ire, pertanto, gli utili percepiti da persone fisiche residenti al di fuori dell'esercizio d'impresa in relazione a partecipazioni non qualificate in società estere.

Continuano, invece, a essere inclusi nel reddito complessivo imponibile ai fini dell'Ire gli utili percepiti al di fuori dell'esercizio dell'impresa da persone fisiche residenti, in relazione a partecipazioni qualificate in società estere. È stata infatti mantenuta ferma l'applicazione sui predetti utili della ritenuta a titolo di acconto del 12,50%. Tale ritenuta è applicata sulla quota imponibile degli utili, ossia sul 40% del loro ammontare al netto delle ritenute eventualmente applicate nello stato estero.

Allo stesso modo, l'articolo 27, comma 4, del dpr n. 600 del 1973, con riferimento agli utili derivanti da contratti di cui all'articolo 109, comma 9, lettera b), ossia di associazione in partecipazione e cointeressenza, conclusi con società estere e aventi le medesime caratteristiche di quelli stipulati con società residenti nel territorio dello stato, il regime fiscale applicabile è quello dell'applicazione della ritenuta alla fonte a titolo d'imposta del 12,50% qualora tali contratti siano assimilabili alle partecipazioni non qualificate, ossia se il valore dell'apporto non sia superiore al 5 o al 25% del patrimonio netto contabile della società.

In caso di superamento di dette percentuali, invece, si rende applicabile la parziale esclusione da tassazione accordata sugli utili da partecipazioni qualificate. Anche in questo caso, sulla parte imponibile degli utili corrisposti all'associato si rende applicabile la ritenuta a titolo d'acconto del 12,50%.

Infine, va rilevato che, a norma dell'articolo 47, comma 4, del Tuir, in deroga al regime di parziale concorrenza alla formazione del reddito imponibile, qualora gli utili derivanti da partecipazioni qualificate siano distribuiti da soggetti residenti in Paesi a fiscalità privilegiata, essi concorrono integralmente alla formazione del reddito imponibile, a eccezione dell'ipotesi in cui gli utili siano stati imputati al socio ai sensi del comma 1 dell'articolo 167 e dell'articolo 168 ovvero sia stata ritenuta valida la dimostrazione, in seguito all'esercizio del diritto di interpello, che dalla partecipazione in dette società residenti in Paesi a fiscalità privilegiata, non si consegua l'effetto di localizzare ivi i relativi redditi. In particolare, si tratta di utili distribuiti da soggetti residenti o localizzati in Stati o territori a fiscalità privilegiata elencati nella cosiddetta «black list» di cui all'articolo 167 del Tuir e individuati nel dm 21 novembre 2001.

In linea generale, quindi, gli utili distribuiti da tali soggetti concorrono nella misura del 100% alla formazione del reddito del socio residente. Ciò vale non solo nel caso di partecipazioni qualificate ma anche qualora le partecipazioni non siano qualificate.

Pertanto, gli utili di fonte estera sono parzialmente esclusi da tassazione in Italia solo se relativi a società che risiedono in uno stato a fiscalità ordinaria, nel presupposto che tali utili abbiano scontato un'imposizione congrua nel territorio in cui sono stati prodotti; se questo non accade, l'utile è tassato inte-

gralmente nel Paese del percettore al fine di evitare salti d'imposta.

Come già anticipato, gli utili non concorrono alla formazione del reddito imponibile fino a concorrenza della quota di reddito della società partecipata già attribuito al socio residente in proporzione alla partecipazione da esso detenuta e assoggettato a tassazione separata ai sensi degli articoli 167 e 168 del Tuir. Ciò vale anche con riferimento agli utili derivanti da partecipazioni non qualificate per i quali, in tal caso, non si applica la ritenuta a titolo d'imposta di cui all'articolo 27, comma 4, del dpr n. 600 del 1973.

In ogni caso, nonostante il dividendo provenga da uno stato o territorio a fiscalità privilegiata, è possibile dimostrare, tramite interpello da inoltrare all'Agenzia delle entrate, che dal possesso delle partecipazioni qualificate non sia conseguito l'effetto di localizzare i redditi nello stato o territorio a fiscalità privilegiata.

Utili di fonte estera percepiti da soci imprenditori o società di persone

Con riferimento agli utili di fonte estera, in deroga al regime di parziale concorrenza alla formazione del reddito imponibile, gli utili concorrono integralmente alla formazione del reddito imponibile qualora siano distribuiti da soggetti residenti in Paesi a fiscalità privilegiata, a eccezione dell'ipotesi in cui gli utili siano stati imputati al reddito del socio per trasparenza ovvero sia stata ritenuta valida la dimostrazione, in seguito all'esercizio del diritto di interpello, che dalla partecipazione in dette società residenti in Paesi a fiscalità privilegiata, non si consegua l'effetto di localizzare ivi i relativi redditi. A quest'ultimo proposito si fa rinvio a quanto precisato nel paragrafo precedente. Infine, si rileva che, per effetto del rinvio all'articolo 87 contenuto nel comma 2 dell'articolo 58, alle somme ricevute dagli imprenditori individuali nei casi di cui all'articolo 47, commi 5 e 7 (ripartizione di riserve di capitale e recesso, esclusione, riscatto e riduzione del capitale esuberante o liquidazione della società), si rendono applicabili le modalità di tassazione previste per le plusvalenze dal medesimo articolo 87, commi 6 e 7, in capo ai soggetti Ires.

Utili di fonte estera percepiti da società di capitali

Il comma 3 dell'articolo 89 del Tuir, coerentemente con quanto previsto dalla legge delega, dispone l'applicazione del medesimo trattamento previsto per gli utili distribuiti da soggetti residenti, ossia tassazione nei limiti del 5%, anche a quelli distribuiti dalle società ed enti non residenti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera d), del Tuir, a eccezione degli utili distribuiti da soggetti residenti negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato.

In quest'ultimo caso, ossia per gli utili distribuiti da società ed enti residenti negli Stati o territori di cui al citato decreto del ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'articolo 167, comma 4, del Tuir, l'esclusione dalla formazione del reddito nella misura del 95% spetta, infatti, esclusivamente se le predette società ed enti, a seguito della presentazione di un'istanza di interpello all'Agenzia delle entrate abbiano dimostrato che i redditi imputati dalla società partecipata siano stati regolarmente assoggettati a tassazione in un Paese a fiscalità ordinaria, a decorrere dall'inizio del periodo di pos-

LA TASSAZIONE DEI DIVIDENDI, ISTRUZIONI PER L'USO

nesso della partecipazione.

Considerato che la norma rinvia alle condizioni di cui all'articolo 87, comma 1, lett. c), rilevanti ai fini della «participation exemption», deve ritenersi che la circostanza esimente appena richiamata, volta a dimostrare la localizzazione del reddito in un Paese terzo, non compreso nella black list, deve ricorrere già dal primo periodo in cui la partecipazione è detenuta.

Al di fuori della fattispecie appena esaminata, gli utili distribuiti da soggetti esteri (che non siano residenti in «Paradisi fiscali») sono esclusi dalla formazione del reddito della società o ente ricevente per il 95% del loro ammontare.

LA TASSAZIONE DEGLI UTILI IN USCITA

«Criterio generale»

Il comma 3 dell'articolo 27 del dpr n. 600 del 1973, con riferimento agli utili corrisposti a soggetti non residenti (in relazione a partecipazioni non relative a stabili organizzazioni) prevede l'applicazione di una ritenuta a titolo d'imposta del 27%, indipendentemente dalla circostanza che si tratti di utili relativi a partecipazioni qualificate o meno, e dalla natura del soggetto non residente, persona fisica o società. Soltanto nel caso in cui la società non residente abbia una stabile organizzazione in Italia, se la partecipazione da cui provengono gli utili è a essa relativa, non si applica alcuna ritenuta e i dividendi seguono il regime ordinario in capo alla stabile organizzazione.

L'aliquota della ritenuta è ridotta al 12,50% per gli utili pagati agli azionisti di risparmio.

Come già previsto per i periodi antecedenti l'istituzione dell'Ires, i soggetti non residenti, diversi dagli azionisti di risparmio, hanno diritto al rimborso, fino a concorrenza dei quattro noni della ritenuta, dell'imposta che dimostrino di aver pagato all'estero in via definitiva sugli stessi utili mediante certificazione del competente ufficio fiscale dello stato estero.

Lo stesso comma 3 dell'articolo 27 specifica che la ritenuta del 27% si rende applicabile anche sugli utili degli strumenti finanziari assimilati alle azioni ai sensi dell'articolo 44, comma 2, lettera a), del Tuir e sugli utili derivanti dai contratti di associazione in partecipazione e di cointeressenza.

In ogni caso, si fa presente che rimangono applicabili le ritenute secondo le aliquote ridotte previste nelle Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia.

LA TASSAZIONE DEI DIVIDENDI DISTRIBUITI A SOGGETTI NON RESIDENTI	
Soci persone fisiche*	Ritenuta a titolo di imposta del 27%
Soci società di capitali white list*	Ritenuta a titolo di imposta all'1,375%
Soci società di capitali non white list*	Ritenuta a titolo di imposta del 27%
Soci società di capitali in regime madri figlie*	Esenzione o rimborso della ritenuta

*Fatte salve convenzioni bilaterali più favorevoli

La direttiva madri figlie

L'articolo 27-bis del dpr 600/73 contiene le norme di recepimento delle disposizioni della Direttiva n. 90/435/CEE concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi.

Il regime si applica a determinate condizioni, individuate dal comma 1 dell'articolo 27-bis; affinché una società «madre» possa usufruire, relativamente agli utili distribuiti da una società figlia residente in un diverso stato dell'Unione, dell'esenzione dalla ritenuta alla fonte è necessario che :

a) rivestono una delle forme societarie previste nell'allegato della Direttiva del Consiglio n. 90/435/CEE;

b) risiedono, ai fini fiscali, in uno stato membro dell'Unione europea;

c) sono soggette, nello stato di residenza, senza fruire di regimi di opzione o di esonero che non siano territorialmente o temporaneamente limitati, a una delle imposte indicate nell'allegato alla predetta Direttiva;

d) la partecipazione è detenuta ininterrottamente per almeno un anno.

Deve essere prodotta una certificazione, rilasciata dalla competente Autorità fiscale dello stato estero di residenza della società «madre», che attesti che la società stessa possiede i requisiti sopra elencati, nonché la documentazione attestante la sussistenza delle condizioni previste. Il regime di esenzione si realizza, in linea generale, tramite il rimborso dell'imposta applicata alla fonte ai sensi dell'articolo 27 del dpr n. 600 del 1973 (ritenuta alla fonte a titolo d'imposta operata dalla società emittente) o dell'imposta sostitutiva applicata a norma dell'articolo 27-ter del medesimo decreto (imposta sostitutiva operata dall'intermediario qualora si tratti di utili derivanti da azioni immesse nel sistema di deposito accentrato gestito dalla Monte Titoli S.p.A.). Tuttavia, il legislatore ha previsto che, su richiesta della società «madre», i soggetti emittenti o gli intermediari possono in via diretta non applicare la ritenuta alla fonte o l'imposta sostitutiva sugli utili in questione. In tali casi, a norma del comma 3 dell'articolo 27-bis del dpr n. 600 del 1973, la certificazione rilasciata dall'Autorità fiscale estera, nonché la relativa documentazione, deve essere acquisita unitamente alla richiesta della società e conservata dal soggetto «di cui all'articolo 23» del medesimo dpr, vale a dire dalla società «figlia» emittente o, secondo quanto disposto dall'articolo 27-ter, comma 6, dagli «intermediari finanziari presso i quali i titoli sono depositati, aderenti al sistema di deposito accentrato gestito dalla Monte Titoli S.p.A.», «nonché dai soggetti non residenti che aderiscono a sistemi esteri di deposito accentrato aderenti al sistema Monte Titoli».

In verità, in Italia, la riforma dell'Ires aveva già allineato, sostanzialmente, la disciplina interna a quella comunitaria; anzi, in verità il campo di applicazione nazionale risulta più allargato di quello comunitario. In particolare, a partire dal 1° gennaio 2004, il regime previsto per i dividendi in circolazione all'interno dell'unione europea è stato esteso a

LA TASSAZIONE DEI DIVIDENDI, ISTRUZIONI PER L'USO

tutte le distribuzioni effettuate da società residenti e non residenti nei confronti dei soci nazionali.

IL REGIME MADRI FIGLIE	
Momento di distribuzione	Percentuale minima di controllo
Dal 1 gennaio 2005	20%
Dal 1 gennaio 2007	15%
Dal 1 gennaio 2009	10%
Il regime si applica anche <ol style="list-style-type: none"> 1. Alle stabili organizzazioni 2. Alle remunerazioni di cui alla thin cap 3. Ai contratti di associazione in partecipazione 4. Agli strumenti finanziari assimilati alle azioni 	

Il previgente articolo 96-bis del Tuir, introdotto essenzialmente per recepire l'originaria direttiva madri figlie, è stato infatti abrogato e tacitamente sostituito dall'articolo 89, dettante appunto la disciplina generale dei dividendi. In base a tale norma si prevede, indipendentemente dalla presenza di una quota minima di partecipazione, l'esclusione dalla formazione del reddito imponibile del 95% dei dividendi distribuiti da società sia residenti che non residenti. Solo per le società madri figlie, al di là della tassazione sostanziale, la riforma dell'Ires ha altresì modificato la disciplina in tema di ritenute; è stato, infatti, corretto l'articolo 27-bis del dpr n. 600 del 1973, in base al quale la tassazione madre figlia viene applicata mediante ritenuta. Quindi la normativa italiana è in realtà più ampia di quella comunitaria, per certi aspetti, dal momento che riserva il trattamento previsto per le distribuzioni intracomunitarie anche a quelle poste in essere da o verso società extraeuropee; ovviamente l'ordinamento tributario nazionale prevede apposite norme di tutela per evitare che tali agevolazioni portino con sé manovre elusive in dipendenza di rapporti intercorsi con società localizzate in paradisi fiscali; il regime di esclusione al 95% dei dividendi, infatti, non si applica per quelli distribuiti da società paradisiache, fatta salva la possibilità, per il contribuente italiano, di dimostrare l'assenza di intenti elusivi.

L'ultima modifica alla direttiva comporta però uno scollamento tra la tassazione nazionale e quella comunitaria per ricomporre il quale è stato appunto predisposto lo schema di decreto legislativo in questione. Proprio perché le nuove disposizioni da un lato non sono in linea con la normativa esistente in Italia e dall'altro non possono considerarsi di per sé esecutive senza alcun recepimento nell'ordinamento degli stati membri, lo schema di decreto serve per dare il via alle modifiche; contemporaneamente, però, lo stesso si applica alle distribuzioni erogate fin dal 2005.

Si crea quindi una situazione nella quale alcuni soggetti, all'epoca della distribuzione avvenuta nel 2005 non inclusi nel regime madri figlie, lo sono in base al decreto legislativo di recepimento

delle modifiche, in virtù dell'abbassamento della percentuale minima di controllo necessaria. Da qui l'attivazione dei meccanismi di rimborso anche per le ritenute del 2005 che all'epoca non godevano di tale diritto. In verità, in termini di gettito vanno presi in considerazione separatamente i flussi di distribuzione; da un lato, infatti bisogna analizzare l'applicazione della ritenuta di imposta sugli utili distribuiti da società figlie residenti a società madri comunitarie; dall'altro occorre tener conto della tassazione dei dividendi di fonte comunitaria percepiti da società residenti. Il primo aspetto (flussi in uscita) determina evidentemente una riduzione del gettito dal momento che allarga l'ambito di applicazione del regime di rimborso a quei soggetti con una percentuale di partecipazione tra il 20 e il 25%. Di contro, l'esenzione della ritenuta alla fonte esclude il diritto al credito per le imposte pagate all'estero. Ciò determina una limitazione della perdita di gettito.

Quanto ai flussi in ingresso, ossia ai dividendi distribuiti da società comunitarie figlie a madri italiane, non dovrebbero, in prima battuta, esserci effetti di gettito; ciò perché l'articolo 89, già citato, esclude dalla tassazione in 95% dei dividendi distribuiti da società non residenti a prescindere dalla percentuale di possesso detenuta dal soggetto italiano.

Il rimborso della ritenuta effettuata o la possibilità di non applicarla affatto, è subordinata a determinati requisiti di possesso e informativi che le società madri comunitarie devono possedere. Tra queste, particolarmente importante è, appunto la percentuale minima di partecipazione necessaria a far scattare il regime di rimborso /esenzione della ritenuta. La soglia del 25% prevista attualmente passa al 20% per scendere al 15% con riferimento agli utili distribuiti dal 2007 e al 10% a decorrere dal 2009. In particolare la riduzione della percentuale minima al 20% si applica agli utili distribuiti a decorrere dal 1° gennaio 2005.

REQUISITI PER L'APPLICAZIONE DEL REGIME MADRI FIGLIE

- » società che rivestono una delle forme societarie previste nell'allegato della Direttiva del Consiglio n. 90/435/CEE;
- » società che risiedono, ai fini fiscali, in uno stato membro dell'Unione europea;
- » società che sono soggette, nello stato di residenza, senza fruire di regimi di opzione o di esonero che non siano territorialmente o temporaneamente limitati, a una delle imposte indicate nell'allegato alla predetta Direttiva;
- » partecipazione detenuta ininterrottamente per almeno un anno.

La ritenuta ridotta per gli utili distribuiti a soci residenti in stati membri

Il fatto che per i dividendi in uscita (al di fuori del regime madri figlie) venisse applicata una ritenuta del 27% ben più gravosa rispetto a quella propria dei dividendi interni, non è stato digerito dalla commissione europea che ha intravisto in tale discrasia una violazione dei principi comunitari di libertà di stabilimento e di libera circolazione

dei capitali.

Così, la finanziaria per il 2008 (legge 24 dicembre 2007, n. 244) ha modificato la disciplina delle ritenute sui dividendi in uscita, corrisposti a soggetti residenti nell'Unione europea e nei Paesi aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo, di cui all'art. 27 del decreto del presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, al fine di renderla compatibile con i principi comunitari di non discriminazione, di libertà di stabilimento e di libera circolazione dei capitali.

In particolare, l'art. 1, comma 67, della legge finanziaria 2008 ha aggiunto, al citato art. 27 del dpr n. 600 del 1973, il comma 3-ter, il quale stabilisce che «La ritenuta è operata a titolo di imposta e con l'aliquota dell'1,375% sugli utili corrisposti alle società e agli enti soggetti a un'imposta sul reddito delle società negli Stati membri dell'Unione europea e negli Stati aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo che sono inclusi nella lista di cui al decreto del ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'articolo 168-bis del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e ivi residenti, in relazione alle partecipazioni, agli strumenti finanziari di cui all'articolo 44, comma 2, lettera a), del predetto testo unico e ai contratti di associazione in partecipazione di cui all'articolo 109, comma 9, lettera b), del medesimo testo unico, non relativi a stabili organizzazioni nel territorio dello stato». In sostanza, per equiparare il trattamento dei dividendi in uscita a quello dei dividendi distribuiti a soci italiani, la finanziaria del 2008 aveva stabilito una nuova misura delle ritenute sui proventi destinati a soggetti residenti nell'unione europea e nei Paesi aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo. Posto che i dividendi interni (se percepiti da società di capitali) sono soggetti a tassazione per il loro 5% con una aliquota Ires del 27,5%, la ritenuta da applicare ai dividendi in uscita, per uniformare il trattamento, viene determinata nel 5% del 27,5% ossia nell'1,375%. La norma, però, limitava tale ritenuta ridotta (in luogo di quella ordinaria del 27%) alle distribuzioni di utili e riserve di utili formatesi a decorrere dall'esercizio 2008.

Ai sensi del successivo comma 68 dello stesso art. 1, «Le disposizioni di cui al comma 67 si applicano agli utili formatisi a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007. A tal fine, le società ed enti che distribuiscono i dividendi indicano in dichiarazione gli ammontari degli utili o delle riserve di utili formatisi a partire dall'esercizio di cui al periodo precedente e di quelli formati in altri esercizi».

In un primo momento l'agenzia aveva sottolineato (circolare 21 maggio 2009, n. 26/E) che la nuova disciplina opera con riferimento «agli utili "formati" a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007» e che «La riduzione non trova dunque applicazione riguardo agli utili generati negli esercizi precedenti, per i quali continua a valere la maggiore ritenuta pari al 27%».

Successivamente, la Corte di giustizia delle Comunità europee, con sentenza del 19 novembre

2009, emessa nella causa C-540/07, ha stabilito che «La Repubblica italiana, avendo assoggettato i dividendi distribuiti a società stabilite in altri Stati membri a un regime fiscale meno favorevole di quello applicato ai dividendi distribuiti alle società residenti, è venuta meno agli obblighi che le incombono in forza dell'art. 56, n. 1, CE». I Giudici europei hanno inoltre affermato che «l'interpretazione che la Corte, nell'esercizio della competenza attribuitale dall'art. 234 CE, fornisce di una norma di diritto comunitario chiarisce e precisa il significato e la portata della norma stessa, quale deve o avrebbe dovuto essere intesa e applicata sin dal momento della sua entrata in vigore...», a meno che la Corte non abbia limitato per il passato la possibilità di invocare la disposizione così interpretata...» (cfr. punto 63 della predetta sentenza). A seguito della pubblicazione della richiamata sentenza, numerose istanze di rimborso sono state presentate dalle società comunitarie e di Paesi terzi assoggettate alla ritenuta di cui all'art. 27, comma 3, del dpr n. 600 del 1973, denunciando il contrasto con i principi comunitari dell'art. 1, comma 68, della legge n. 244 del 2007, nella parte in cui opera una limitazione temporale alla decorrenza del nuovo sistema di tassazione dei dividendi in uscita.

Ciò ha spinto l'agenzia, con circolare n., 32/E dell'8 luglio 2011 a rivedere la propria posizione e a prevedere, a determinate condizioni, l'applicazione dell'aliquota ridotta anche per il passato con conseguente legittima richiesta di rimborso da parte dei contribuenti.

Innanzitutto laddove sia applicabile la ritenuta ridotta anche per gli utili di esercizi precedenti il 2008 questa non potrà comunque essere commisurata all'1,375%. Ciò perché, tale misura, come detto sopra, fa riferimento a un'aliquota Ires del 27,5%, in vigore, appunto, dal 2008. Posto che in periodi di imposta precedenti l'aliquota Ires era del 33% la ritenuta ridotta cui i contribuenti possono fare riferimento è pari all'1,65%; in tal modo il rimborso deve essere chiesto per l'importo della ritenuta versata eccedente l'1,65%.

In ogni caso vi sono condizioni soggettive e oggettive in assenza delle quali l'amministrazione non riconoscerà alcun rimborso. Innanzitutto viene specificato che la speciale disciplina si applica in alternativa al regime madri figlie, recepito dall'articolo 27-bis del dpr n. 600 del 1973; tale disciplina prevede, infatti, l'esenzione totale o il rimborso integrale delle ritenute subite su dividendi distribuiti da società figlie comunitarie a madri di altro stato dell'unione. Dunque solo per le partecipazioni non qualificate, nel senso comunitario del termine e a quelle non aventi i requisiti per accedere al regime madri figlie è possibile richiedere il rimborso.

Da un punto di vista temporale, la norma si applica solo ai dividendi soggetti al nuovo regime in vigore dal 2004; ciò in quanto, precedentemente, il meccanismo di tassazione degli utili da partecipazione sterilizzava la doppia imposizione economica, propria di tali proventi non con l'esenzione ma con il credito d'imposta. Vale poi, sempre temporalmen-

LA TASSAZIONE DEI DIVIDENDI, ISTRUZIONI PER L'USO

te, il limite di cui all'articolo 38 del dpr n. 602 del 1973 che impone la possibilità di chiedere rimborsi d'imposta entro 48 mesi dal momento dell'avvenuto pagamento. Inoltre occorre che il socio che percepisce gli utili sia soggetto passivo, nel suo stato di residenza, di una imposta assimilabile all'Ires. La necessità di una ritenuta ridotta scaturisce infatti dalla volontà di non disincentivare gli investimenti in Italia e di non condizionare la libera circolazione dei capitali; situazioni queste che, in assenza di tassazione nello stato di residenza, non possono essere attribuite alla ritenuta applicata sugli utili in uscita. Il problema principale è che l'onere di provare il possesso dei requisiti per il rimborso è a carico del contribuente. Quindi, in relazione all'assoggettabilità del soggetto a imposizione nel proprio territorio occorrerà un'apposita certificazione rilasciata dall'autorità estera competente. Ulteriore condizione oggettiva per fruire del rimborso è la circostanza che la società titolare

della partecipazione abbia un effettivo stabilimento nel territorio di uno stato Ue.

LE CONDIZIONI PER L'APPLICAZIONE RETROATTIVA DELLA RITENUTA RIDOTTA SUI DIVIDENDI IN USCITA	
Misura della ritenuta applicabile (utili ante 2007)	1,65%
Condizioni soggettive	<ul style="list-style-type: none">» Possesso di partecipazioni non soggette al regime madri figlie» Possesso di partecipazioni non qualificate
Condizioni oggettive	<ul style="list-style-type: none">» Utili maturati dopo il 2003» Ritenute subite da non più di 48 mesi» Imposizione effettiva subita dalla società percipiente» Società effettiva e non costruzione di puro artificio

IN EDICOLA IL NUOVO NUMERO



DIVENTARE UN SIGNOR CHEF

Le storie dei 10 maestri più celebrati e la guida dei 30 talenti più promettenti dell'Italia

**BARCHE, IL FASCINO
OLD STYLE DELLE LOBSTER**

**OROLOGI, VALE DI PIÙ
IL TEMPO SU MISURA**

**VIAGGI, L'AMERICA
IN SELLA ALL'HERLEY**

Classeditori

Capital

IL PRIMO MAGAZINE INTERATTIVO
PER CHI VINCE INNOVANDO

Italia Oggi Sette QUESITARIO

A cura di Gilberto Gelosa

32

Inviare i quesiti a: quesitario@class.it

AGEVOLAZIONI

Sommario

- 1 Agevolazioni
- 2 Amministratori di condominio
- 2 Contabilità
- 3 Diritto civile
- 4 Diritto del lavoro
- 4 Diritto e sport
- 5 Diritto finanziario
- 6 Diritto finanziario
- 6 Diritto societario
- 7 Iva
- 9 Professioni
- 10 Redditi d'impresa
- 11 Regioni ed enti locali

1.1.9

Fattura cointestata

Per lavori di ristrutturazione effettuati su un immobile intestato al 50% tra due proprietari, posso emettere un'unica fattura intestata a entrambi i proprietari? La ripartizione della merce e della manodopera sarebbe difficile da effettuare. Come devo poi registrare la fattura? E per il nuovo adempimento dell'Iva over 3000 come devo comportarmi?

F. C.

Risponde Stefano Baruzzi

Si, è possibile emettere un'unica fattura cointestata a entrambi i committenti di una unica ristrutturazione. Benché non espressamente disciplinata dalla normativa, la cointestazione è contemplata in varie pronunzie dell'Ag. entrate, per esempio in materia di «elenchi clienti e fornitori» (circ. 53/2007, par. 3.1.1) e di detrazioni del 36% (circ. 95/2000, risp. 2.18, 15/2005 e 20/2011, risp. 2.1) o del 55%. Proprio ai fini di tali detrazioni, segnaliamo che è stato abrogato dal «Dl sviluppo» (art. 7, c. 2, lett. «r» dl 13.5.2011 n. 70, conv. dalla l. 12.7.2011, n. 106) l'obbligo (previsto dal 4/7/2006, pena l'inammissibilità della detrazione) di indicare distintamente il costo della manodopera sulle fatture. Tale abrogazione risolve la difficoltà di scindere il costo della manodopera dalle restanti prestazioni; ciò prescinde da ulteriori difficoltà, che il lettore sembra segnalare, per la suddivisione della spesa complessiva fra i comproprietari / committenti: in caso di fatturazione separata, dovrà essere effettuata per il 50% di rispettiva proprietà, o, se difforme, in base alle indicazioni dei committenti e dovrà trovare corrispondenza nei pagamenti con bonifico. Nell'ipotesi invece di fatturazione cointestata l'Ag. entrate ha riconosciuto ai committenti la possibilità di attestare con apposita annotazione in fattura la diversa percentuale di sostenimento della spesa. Resta invece in vigore per l'appaltatore la necessità di tenere conto dei «beni di valore significativo» (dm 29/12/1999) ai fini dell'eventuale parziale applicazione dell'aliquota Iva del 20% alle manutenzioni ordinarie e straordinarie su immobili residenziali, operazioni soggette, di regola, all'aliquota Iva del 10%.

Circa la compilazione delle comunicazioni «over 3.000», né le recenti circolari 24 e 28/2011, né il provvedimento direttoriale 22.12.2010 hanno fornito indicazioni per il caso di cointestazione delle fatture. Anche in base alla citata circ. 53/2007 riteniamo che i campi della comunicazione telematica debbano essere compilati distintamente per ciascun committente: al momento, non è stato però precisato se l'importo dell'operazione vada frazionato pro quota fra i cointestatori o indicato in misura piena per ciascuno di essi (come affermato nella circ. 53/2007) e neppure, nel primo caso, se la soglia di rilevanza vada individuata considerando in modo unitario e nel suo insieme l'intera operazione, anche nel caso che l'importo frazionato, attribuibile pro quota a ciascun cliente, possa risultare inferiore alla soglia di rilevanza di euro 3.000.

Posto che, data la rilevanza del tema, si attendono indicazioni ufficiali prima del

8 Agosto 2011

La riproduzione, anche parziale,
è riservata per l'intero fascicolo

termine di invio (30/4/2012 per le operazioni del 2011), allo stato la procedura più cautelativa sarebbe quella che considera unitariamente l'operazione e che determina l'invio della comunicazione indicando l'intero importo per ciascun cocontestatario, come da circ. 53/2007.

1.1.9

36% e sottotetti

È possibile usufruire della detrazione del 36% anche per il recupero a uso abitativo di sottotetti non abitabili, secondo le normative urbanistiche regionali?

M.D.

Risponde Stefano Baruzzi

La risposta è affermativa, ma, in realtà, soggetta, secondo l'interpretazione data dall'Agenzia delle entrate, peraltro non sempre chiarissima sul tema, a rilevanti limitazioni; in particolare, le Entrate hanno indicato, fra gli interventi ammessi alla detrazione del 36%, quelli di ristrutturazione edilizia (art. 31, lett. d, l. n. 457/78; ora art. 3, lett. d, dpr n. 380/2001 - T.u. dell'edilizia), attraverso i quali è possibile aumentare la superficie utile, ma non il volume preesistente; unica eccezione a ciò è rappresentata dai servizi igienici, per la costruzione dei quali è possibile aumentare sia le superfici che i volumi esistenti (circ. 57/98, par. 3.4, e circ. 121/98, par. 4).

Pertanto, la «formazione di una unità immobiliare abitabile nel sottotetto mediante l'esecuzione di opere edilizie varie è detraibile purché già compresa nel volume» ed «è ammesso alla detrazione fiscale il costo sostenuto per rendere abitabile un sottotetto esistente, purché ciò avvenga senza aumento della volumetria originariamente assentita» (cfr. guida alle agevolazioni edilizie, pagg. 29; circ. n. 121/1998, par. 4.b). Quanto precede nonostante siano state emanate in questi ultimi anni varie normative urbanistiche regionali che consentono e favoriscono gli interventi di recupero dei sottotetti (al fine di ridurre il consumo di suolo) qualificandoli come ristrutturazione edilizia (tipologia che, come tale, rientra fra quelle cui si applica il 36%) anche in presenza di innalzamenti della falda del tetto, che, anzi, risultano spesso indispensabili proprio per rispettare le prescrizioni edilizio urbanistiche relative al recupero dei sottotetti.

Nella circolare n. 121/E/1998 l'Agenzia delle entrate ha anche affermato che «possono essere ammessi alla detrazione fiscale i costi degli interventi di ampliamento degli edifici esistenti, purché con tale ampliamento non si realizzino unità immobiliari utilizzabili autonomamente: a titolo esemplificativo, è ammesso alla detrazione fiscale il costo sostenuto per rendere abitabile un sottotetto esistente, purché ciò avvenga senza aumento della volumetria originariamente assentita».

In definitiva, l'Ag. delle entrate sembra privilegiare rigidamente la definizione data dal dpr n. 380/2001 (T.u. dell'edilizia), il cui art. 3, 1° c., lett. e1, ricomprende fra le «nuove costruzioni» (anziché fra le ristrutturazioni) «la costruzione di manufatti edilizi fuori terra o interrati, ovvero l'ampliamento di quelli esistenti all'esterno della sagoma esistente», rispetto alla qualificazione urbanistica fornita dalle leggi regionali, non ritenendo queste ultime in grado di «influire sulla applicazione di le prescrizioni di carattere fiscale contenute nelle norme nazionali». Principio che non viene scalfito, e anzi è ribadito, con riferimento alla normativa sul «Piano casa»,

come precisato nella risoluzione n. 4/2011.

Restano naturalmente agevolabili ai fini del 36% anche le modifiche delle mansarde già esistenti, interne ed esterne, con opere edilizie, senza modificarne la destinazione d'uso (così la guida citata, pag. 28).

AMMINISTRATORI DI CONDOMINIO

14.2

Animali in condominio

Nel condominio dove abito, durante un'assemblea condominiale, hanno approvato una delibera relativa alla modifica di un articolo del regolamento condominiale. Tale modifica prevede il divieto di tenere in casa in qualsiasi spazio comune animali di qualsiasi genere. Tale disposizione è stata approvata a maggioranza e non all'unanimità. La delibera è valida o è nulla?

È modificabile a maggioranza la disposizione del regolamento in questione, oppure è necessario il consenso unanime?

G.A.A.

Risponde Antonio Ciccia

Per vietare gli animali domestici negli edifici condominiali serve l'unanimità.

Le modifiche di natura contrattuale, che incidono sui diritti dei condomini, limitandone i diritti individuali, non possono essere modificati a maggioranza

Il divieto di tenere animali domestici negli appartamenti di un condominio non può, infatti, essere contenuto nei regolamenti condominiali approvati dalla maggioranza dei partecipanti, non potendo tali tipi di regolamenti disporre delle limitazioni alle facoltà connesse con il diritto di proprietà dei singoli condomini. Tali disposizioni esigono, infatti, di essere approvate all'unanimità, pena la loro inefficacia anche nei confronti di quei condomini che, con il loro voto, abbiano concorso alla loro approvazione e hanno, quindi, natura contrattuale e non regolamentare, non limitandosi, semplicemente, a disciplinare l'uso dei beni comuni.

CONTABILITÀ

5.3

Srl agricola

Per una Srl agricola (tre soci al 33,33%), ho effettuato l'opzione per il calcolo del reddito su base catastale. Sempre per opzione è in regime di trasparenza, art. 116 Tuir. Si capisce di conseguenza che qualsiasi sia il risultato d'esercizio la tassazione non avverrà in capo alla società, ma in capo ai soci sempre su base catastale (fa eccezione l'Irap). Il punto da chiarire è il seguente: l'utile che verrà deliberato nell'approvazione del bilancio e destinato ai soci, dovrà essere tassato? Molti colleghi mi hanno risposto di sì, io sono convinto del contrario.

M.P.

Risponde Pier Luigi Marchini

Il decreto 27 settembre 2007, n. 213, emanato di con-

certo tra il ministero dell'economia e delle finanze e il ministero delle politiche agricole, ha dato attuazione alla disposizione prevista dalla legge finanziaria 2007 (comma 1093) che prevedeva di consentire l'estensione alle Snc, Sas, Srl e società cooperative la possibilità di optare per la determinazione del reddito su base catastale, in luogo di quella di bilancio, al pari di quanto previsto per le ditte individuali e le società semplici esercenti attività agricole. All'interno del dettato normativo sono state altresì disciplinate la fase transitoria nel passaggio di regime, la continuità delle perdite e degli elementi positivi e negativi di reddito ante opzione e la rilevanza delle plusvalenze in dipendenza del regime vigente nel periodo di acquisizione dei beni.

Al contempo, senza che vi sia necessità di considerare alternative le due opzioni, l'art. 116 del Tuir consente alle Srl il cui volume di ricavi non supera le soglie previste per l'applicazione degli studi di settore, e con una compagine sociale composta esclusivamente da persone fisiche in numero non superiore a 10 (o a 20 nel caso di società cooperativa) di esercitare l'opzione per la trasparenza fiscale, ed essere soggetta pertanto alle norme di carattere fiscale applicabili alle società di persone.

Il combinato esercizio di entrambe le opzioni genera notevoli convenienze per i soci, soprattutto e ancor di più nel caso si sia in presenza di aliquote marginali particolarmente basse dei medesimi. Infatti, il reddito imponibile calcolato su base catastale verrebbe aggredito annualmente dall'aliquota marginale dei soci, indipendentemente dal momento della distribuzione degli utili. Pertanto, il reddito prodotto dalla società, tassato come agrario e imputato direttamente in capo al socio, consente l'effetto di vedere distribuiti i dividendi in piena esenzione, indipendentemente dal momento della loro erogazione stabilita dall'assemblea.

5.3

Esuberanza del fondo rischi e oneri

Lo scorso anno abbiamo accantonato un fondo rischi e oneri ammontante a 1.000.000 euro a fronte di un potenziale contenzioso con un nostro fornitore. Nel corso dell'attuale esercizio, è stato raggiunto un accordo con tale soggetto il quale ha riconosciuto le nostre ragioni e pertanto, a fronte di tale certezza, dovremmo procedere all'estinzione di tale fondo. La sopravvenienza che si verrebbe a determinare in che voce del conto economico dovrebbe essere posizionata? E, in subordine, tale elemento economico positivo dovrebbe essere considerato materia imponibile ai fini della tassazione?

S.G.

Risponde Pier Luigi Marchini

In termini contabili, il documento interpretativo dell'Oic n. 1 del principio contabile Oic 12 (Classificazione nel conto economico dei costi e ricavi) chiarisce che all'interno della voce A5 «Altri ricavi e proventi» del conto economico dovrebbero trovare collocazione, tra le altre, «le sopravvenienze o insussistenze relative a valori stimati, che non derivano da errori, che siano causate dal normale aggiornamento di stime compiute in precedenti esercizi. Vi rientrano, soprattutto, gli importi dei fondi per rischi e oneri rivelatisi esuberanti rispetto agli accantonamenti operati (...)».

La collocazione di tale valore all'interno di tale classe di valori determina conseguenze in termini fiscali con particolare riferimento alla determinazione del Rol (Risultato operativo lordo). Infatti, l'importo così contabilizzato nella voce A5 concorrerebbe alla formazione del Rol dell'esercizio ai sensi dell'art. 96 del Tuir.

Ai fini Ires, la deducibilità delle quote di accantonamento al fondo rischi e oneri non è consentita dal Tuir ex art. 107.

Al contempo, ai fini Irap, la circolare ministeriale n. 12/E del 19 febbraio 2008 ha precisato che il processo di individuazione del valore della produzione netta, fondato sulla derivazione dai dati del conto economico civilistico, non contempla, tra i componenti negativi, gli accantonamenti ai fondi per rischi e oneri dell'esercizio, in quanto espressamente esclusi dalla normativa di riferimento (anche se l'amministrazione finanziaria riconosce, tuttavia, la facoltà di una successiva deduzione di tali costi, nel momento di effettiva manifestazione monetaria degli stessi, purché relativa a oneri rilevanti ai fini Irap).

Pertanto, non avendo potuto dedurre tale quota di accantonamento al fondo rischi ai fini Ires e ai fini Irap nell'esercizio in cui la medesima ha trovato formazione, la stessa dovrà essere ripresa tramite variazione in diminuzione del reddito imponibile.

DIRITTO CIVILE

N11344

Pedone investito dall'ambulanza

Mio padre, mentre attraversava la strada sulle strisce pedonali, è stato investito da un'autoambulanza che viaggiava a velocità sostenuta e con le sirene accese, passando con il semaforo rosso.

I testimoni dell'incidente riferiscono che mio padre ha avvertito con ritardo la sirena dell'autoambulanza, non rispettando così l'obbligo di arrestarsi all'incrocio e di lasciare libero il passaggio al mezzo di soccorso, dandogli precedenza. L'incidente nel quale è stato coinvolto mio padre ne ha poi causato anche la morte.

Possiamo richiedere un risarcimento del danno per la morte di mio padre?

F.V.

Risponde Antonio Ciccia

Anche se l'ambulanza con le sirene spiegate passa con il rosso, le sentenze non danno grosse chance al danneggiato.

Il conducente di autoveicoli della polizia, dei vigili del fuoco o di ambulanze, il quale circoli per servizio urgente e con le «sirene» in funzione, infatti, è esonerato dall'osservanza di obblighi e divieti inerenti alla circolazione stradale, anche se ha il dovere di rispettare le norme di comune prudenza e diligenza, adottando tutte le cautele idonee a prevenire pericoli per la pubblica incolumità. Ne consegue che, in caso di sinistro, resta onere del conducente fornire la prova liberatoria di aver fatto tutto il possibile per evitare la collisione, anche se l'inevitabilità dell'evento va valutata tenendo conto dell'effettiva situazione di emergenza.

DIRITTO DEL LAVORO

3

Qualifica dirigenziale

Lo svolgimento di un ruolo propositivo è sufficiente ad attribuire il diritto alla qualifica dirigenziale?

D.P.

Risponde Paola Pizzighini

Lo svolgimento di un ruolo di iniziativa e propositivo non è sufficiente ad attribuire il diritto alla qualifica di dirigente, ove tale ruolo non superi i confini di un'attività consultiva e non comporti l'assunzione di decisioni rilevanti ai fini dell'andamento aziendale, con la connessa responsabilità di risultato, e senza concorrere direttamente al perseguimento dei fini dell'azienda attraverso autonome decisioni, limitandosi a sottoporre ad altri le sue iniziative e progetti. Ai fini della valutazione del diritto al riconoscimento della qualifica di dirigente occorre che le mansioni in concreto svolte dal dipendente siano coordinate, e non subordinate, a quelle di altri dirigenti, essendo caratterizzata la figura professionale di questi dalla autonomia e discrezionalità delle decisioni, nonché dalla mancanza di una vera e propria dipendenza gerarchica.

3

Assunzione a tempo determinato

La sola enunciazione dell'esigenza di sostituire lavoratori assenti non è sufficiente a giustificare l'assunzione a tempo determinato?

A.Z.

Risponde Paola Pizzighini

In tema di assunzione a termine di lavoratori subordinati per ragioni di carattere sostitutivo, ai sensi dell'art. 1, comma 2, del dlgs n. 368 del 2001, l'onere di specificazione delle predette ragioni è correlato alla finalità di assicurare la trasparenza e la veridicità della causa dell'apposizione del termine e l'immodificabilità della stessa nel corso del rapporto. Pertanto, nelle situazioni aziendali complesse, in cui la sostituzione non è riferita a una singola persona, ma a una funzione produttiva specifica, occasionalmente scoperta, l'apposizione del termine deve considerarsi legittima se l'enunciazione dell'esigenza di sostituire lavoratori assenti, da sola insufficiente ad assolvere l'onere di specificare delle ragioni stesse, risulti integrata dall'indicazione di elementi ulteriori (quali l'ambito territoriale di riferimento, il luogo della prestazione lavorativa, le mansioni dei lavoratori da sostituire, il diritto degli stessi alla conservazione del posto di lavoro) che consentano di determinare il numero dei lavoratori da sostituire, ancorché non identificati nominativamente, ferma restando, in ogni caso, la verificabilità della sussistenza effettiva del prospettato presupposto di legittimità.

3

Provvigioni dell'agente

Per ottenere il pagamento delle provvigioni, l'agente deve provare gli affari promossi e la loro

esecuzione?

B.N.

Risponde Paola Pizzighini

Nel giudizio promosso dall'agente contro la ditta preponente per l'accertamento del suo diritto al pagamento delle provvigioni, egli ha l'onere di provare i fatti costitutivi della sua pretesa, ovvero gli affari da lui promossi e la loro esecuzione, laddove rientra nel potere discrezionale del giudice di merito disporre l'ammissione di consulenza tecnica, qualora la ricostruzione dei reciproci rapporti di dare e avere tra agente e preponente, sulla base dei fatti adottati dalle parti, necessiti di una ricostruzione tecnico-contabile. Ne consegue che l'agente stesso ha l'onere di provare che gli affari da lui promossi sono andati a buon fine, ovvero che il mancato pagamento sia dovuto a fatto imputabile al preponente. Il regime probatorio, così delineato, è stato soggetto a diverse modificazioni, comportanti agevolazioni favorevoli all'agente a seguito dell'intervento del Legislatore comunitario. Tuttavia, secondo la giurisprudenza, è rimasto sempre immutato il generale principio secondo cui l'agente ha l'onere di precisare e provare i fatti costitutivi del suo diritto, e quindi, in particolare, la conclusione dei contratti da lui promossi, con i relativi dati identificativi e quantitativi. In generale, quindi, a prescindere dalla applicabilità o meno della nuova disciplina al rapporto in esame, l'agente ha l'onere di provare, se non la esecuzione del contratto da parte del terzo, la conclusione del contratto, e di specificare, nel caso di una pluralità di contratti promossi, quali siano stati i contratti conclusi e per quale ammontare. In sostanza, l'agente non è sollevato dall'onere di precisare i fatti e di provare i fatti costitutivi del suo diritto alla provvigione, la conclusione tra le parti dei contratti da lui promossi. La domanda di pagamento della provvigione è inammissibile qualora non siano indicate le generalità del soggetto con il quale è stato concluso l'affare, la data, il luogo e l'oggetto del contratto, nonché il relativo importo e il corrispettivo di fatto versato; e la carenza non può dirsi superata per effetto della offerta, da parte dell'attore, di una prova generica.

DIRITTO E SPORT

22

Corrispettivi settore sportivo

Un'impresa commerciale intende sottoscrivere, nel corso del 2011, un contratto di sponsorizzazione con un'associazione sportiva dilettantistica. Il contratto potrebbe prevedere, in alternativa, la fornitura dell'abbigliamento tecnico (su cui è stampato il marchio commerciale dell'impresa), da far indossare agli istruttori e al personale addetto alla reception della sede sociale, oppure l'erogazione di una somma in denaro dietro impegno, da parte dell'associazione, di allestire presso la sede dei banner pubblicitari per promuovere l'attività dell'impresa. Si chiede di conoscere, per entrambe le ipotesi, cosa prevedono le disposizioni tributarie in merito alla deducibilità, per l'impresa e ai fini delle imposte sui redditi, dei costi relativi a tale contratto.

R.P.

Risponde Maurizio Mottola

Per quanto riguarda la prima ipotesi, il contratto assume la veste di «contratto di sponsorizzazione tecnica», attraverso il quale l'impresa («sponsor») si impegna a effettuare un'erogazione in natura (fornitura di abbigliamento tecnico), nei confronti di un'associazione sportiva dilettantistica («sponsee»), a fronte di una controprestazione di promozione della propria attività (l'abbigliamento tecnico viene indossato dagli istruttori e dal personale della reception), eseguita dall'associazione.

Dal punto di vista fiscale il valore del reciproco scambio («sinallagma») è rappresentato dal «valore normale» dei beni ceduti, individuato ai sensi dell'art. 9, c. 3, dpr 917/1986 (Tuir) e dell'art. 13, c. 2, dpr 633/1972 (Iva).

Nella seconda ipotesi, invece, il contratto assume la veste di «contratto di pubblicità», attraverso cui l'impresa effettua un'erogazione in denaro, nei confronti di un'associazione sportiva dilettantistica, a fronte della controprestazione di promozione della propria attività commerciale (l'allestimento di banner pubblicitari), eseguita dall'associazione.

In entrambi le ipotesi, come chiarito dalla risoluzione Agenzia delle entrate n. 57/E del 23/06/2010, le somme erogate dall'impresa, in denaro o in natura, nei confronti dell'associazione sportiva dilettantistica, a fronte del contratto di sponsorizzazione o di pubblicità, sono considerate «spese di pubblicità» e sono pertanto deducibili ai fini delle imposte sui redditi ai sensi dell'art. 108, c. 2, dpr 917/1986 (Tuir), ovvero sono deducibili interamente nell'esercizio in cui sono sostenute o in quote costanti nell'esercizio stesso e nei quattro successivi.

Se le somme erogate non sono complessivamente superiori a 200 mila euro, nel corso del medesimo periodo di imposta, le stesse sono considerate spese di pubblicità per «presunzione assoluta».

Se le somme erogate sono invece superiori a tale soglia, per la parte eccedente occorre, ai fini della deducibilità, verificare che la natura del rapporto contrattuale presenti tutti i requisiti formali e sostanziali riscontrabili in un rapporto di sponsorizzazione o di altra prestazione pubblicitaria.

La deducibilità è in ogni caso vincolata al rispetto delle seguenti condizioni:

- 1) i corrispettivi erogati devono essere necessariamente destinati alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante;
- 2) a fronte dell'erogazione delle somme deve essere riscontrata una specifica attività del beneficiario della medesima erogazione;
- 3) devono essere soddisfatti, secondo i principi generali recati dal dpr 917/1986 (Tuir) all'art. 109, i requisiti della competenza, della certezza, quanto all'esistenza del costo, e dell'oggettiva determinabilità dello stesso, quanto al relativo ammontare, nonché dell'inerenza della spesa ad attività o beni da cui derivino ricavi o altri proventi imponibili.

22

Detrazioni di imposta

Una Asd, in virtù dell'apertura della prossima stagione sportiva (2011/2012), intende avviare una campagna di raccolta fondi e di tesseramento, segnalando in maniera opportuna l'eventuale aspetto del risparmio fiscale in capo ai soggetti donanti e tesseran-

di. Si chiede pertanto di conoscere se sono detraibili le donazioni di somme di denaro e le spese sostenute per l'iscrizione e la frequenza ai corsi sportivi.

G.T.

Risponde Maurizio Mottola

Se in qualità di soggetti donanti e tesserandi si considerano esclusivamente i «privati» (non imprese), che si presume rappresentino la totalità dei soggetti cui è rivolta la campagna di raccolta fondi e di tesseramento da parte della scrivente Asd, le norme tributarie vigenti prevedono determinate agevolazioni fiscali per:

- 1) erogazioni liberali effettuate nei confronti di enti non profit (Enp) in generale (e di asd in particolare);
- 2) spese sostenute per la pratica sportiva effettuata da ragazzi di età compresa tra 5 e 18 anni.

Per erogazione liberale si deve intendere la donazione di una somma di denaro (o di beni mobili o immobili) in assenza di una controprestazione o di un vantaggio economico.

Ai sensi dell'art. 15, c. 1, lett. i-ter) del dpr 917/1986 (Tuir), sull'ammontare complessivo delle erogazioni effettuate nei confronti delle Asd (o nei confronti di società sportive dilettantistiche), per ciascun periodo di imposta, viene riconosciuta una detrazione di imposta (Irpef) pari al 19%, calcolata su un importo massimo pari a euro 1.500,00 (da cui la detrazione di imposta è di importo massimo pari a euro 258,00).

Devono essere tuttavia rispettati i seguenti adempimenti formali:

- il versamento non può essere effettuato in contanti o mediante assegni bancari trasferibili;
- devono essere conservati i documenti contenenti i dati identificativi del soggetto erogante e del soggetto beneficiario e la causale del versamento (nel caso di versamento eseguito per esempio tramite bonifico bancario);
- nel caso di versamento eseguito mediante assegno bancario (non trasferibile) o bancomat è necessario il rilascio di apposita ricevuta da parte del soggetto beneficiario;
- tenuta da parte del soggetto beneficiario di una corretta, completa e analitica rendicontazione (da sottoporre all'approvazione secondo le modalità e i termini previsti dalla legge e dall'atto costitutivo/statuto dell'associazione) dei fatti di gestione con particolare e separata evidenziazione delle erogazioni ricevute.

Ai sensi dell'art. 15, c. 1, lett. i-quinquies del dpr 917/1986 (Tuir), le spese, per un importo non superiore a euro 210,00, sostenute per l'iscrizione annuale o l'abbonamento, per i ragazzi di età compresa tra 5 e 18 anni, ad associazioni sportive, palestre, piscine e altre strutture e impianti sportivi destinati alla pratica sportiva dilettantistica, danno diritto a una detrazione di imposta (Irpef) pari al 19%.

Anche in questo caso devono essere rispettati determinati requisiti di carattere formale:

- l'Asd deve rispettare i dettami di cui all'art. 90 della l. 289/2002;
- le spese devono risultare da una modalità di pagamento «tracciabile» oppure da una ricevuta contenente i dati identificativi del soggetto beneficiario del pagamento, la causale del versamento, l'attività sportiva praticata e i dati identificati del soggetto che effettua il pagamento e del praticante.

È importante sottolineare che, a differenza di quanto stabilito per tutte le altre agevolazioni di questa tipologia, il tetto di euro 210,00 annui di spesa non è per soggetto che

effettua il pagamento, ma per ragazzo: per esempio, due genitori con un figlio, tetto massimo euro 210,00 euro da dividere fra loro, un genitore con tre figli, tetto massimo euro 210,00 per figlio.

DIRITTO FINANZIARIO

17

Promotore finanziario

In relazione alla normativa sul nuovo registro pubblico delle opposizioni, si chiede se l'attività del promotore finanziario volta a contattare potenziali clienti, i cui nomi sono ricavati dagli elenchi pubblici telefonici, chiedendo loro telefonicamente un incontro finalizzato all'illustrazione dei servizi bancari della banca stessa o Sim di appartenenza del promotore stesso, possa costituire un qualche illecito non filtrando i nominativi secondo quanto previsto dal decreto che ha istituito tale registro. Oppure se l'attività telefonica così limitata alla richiesta di un incontro, comunque finalizzata, ma dove proposta di vendita non c'è nel primo contatto telefonico, sia lecita e consentita liberamente.

A.D.B.

Risponde Antonio Ciccia

Si, il registro delle opposizioni si applica al promotore finanziario. In effetti il regolamento (dpr 178/2010) identifica come «operatore» assoggettato alla disciplina del registro qualunque soggetto, persona fisica o giuridica, che, in qualità di titolare del trattamento, intenda effettuare il trattamento dei dati per fini di invio di materiale pubblicitario o di vendita diretta o per il compimento di ricerche di mercato o di comunicazione commerciale, mediante l'impiego del telefono. È evidente, infatti, che la chiamata del promotore finanziario, nell'ambito della sua professione, non è svolta per ragioni personali: la richiesta di incontro è sempre collegata alla vendita di prodotti finanziari.

Pertanto il soggetto chiamato ha il diritto di chiedere all'operatore se il nominativo e l'utenza sono stati estratti dagli elenchi telefonici. Chi è iscritto al registro, a questo punto, può presentare un reclamo al garante della privacy. Diverso è il caso di soggetti che abbiano già prestato un consenso specifico al singolo promotore finanziario. In questo caso l'iscrizione al registro è superata dal consenso specifico, che però può sempre essere revocato.

DIRITTO SOCIETARIO

2

Aumento delegato nelle Srl

Sono amministratore di una srl, i cui soci hanno deliberato un aumento di capitale. La delibera, però, contiene solo l'entità dell'aumento, la decisione su tutti gli altri profili dell'operazione sono stati delegati agli amministratori.

È legittimo questo modo di procedere?

T.R.

Risponde Maria Di Sarli

Competente a deliberare l'aumento di capitale è in via

di principio l'assemblea straordinaria. Tale competenza, però, non ha carattere inderogabile. Nella Srl le modalità di esercizio della delega devono essere stabile nell'atto costitutivo. L'art. 2481 infatti recita «l'atto costitutivo può attribuire agli amministratori la facoltà di aumentare il capitale sociale, determinandone i limiti e le modalità di esercizio». La fattispecie descritta nel quesito, in dottrina, viene definita delega «frazionata». Circa la sua legittimità c'è molta incertezza sia in dottrina che in giurisprudenza. Tuttavia, nel quadro rinnovato dell'ordinamento delle srl in seguito alla riforma societaria del 2003, sembra corretto ritenere che se è oramai ammessa la delega «integrale» a maggior ragione dovrebbe essere legittima una delega «frazionata». In ogni caso la decisione di aumentare il capitale sociale anche se assunta dagli amministratori deve risultare da verbale redatto senza indugio da un notaio e deve essere depositata e iscritta presso il registro delle imprese a norma dell'art. 2436.

2

Aumento di capitale nelle Srl

La nostra Srl ha deliberato un aumento di capitale sociale, la delibera, adottata in presenza di un notaio, non contiene tutti gli elementi necessari per attuare l'operazione, in quanto la decisione su molti profili della stessa è stata delegata agli amministratori. A questo punto però ci chiediamo se anche le decisioni degli amministratori debbano essere prese in presenza di un notaio.

G.L.

Risponde Maria Di Sarli

La presenza del notaio a norma dell'art. 2481, comma 1 è senz'altro necessaria qualora agli amministratori venga delegata anche la decisione di effettuare l'operazione. Di là di questo caso, la necessaria presenza o meno del notaio dipende dal tipo di «elementi» mancanti nella decisione già assunta dai soci. In particolare bisognerebbe capire se, per esempio, tali elementi sono suscettibili di modificare il contratto sociale perché in questo caso l'intervento del notaio serve a norma del 2436, in quanto tali modificazioni devono poi risultare dal registro delle imprese. Diversamente se gli elementi mancanti riguardano solo aspetti relativi al procedimento di aumento direi che l'intervento del notaio non è necessario, in quanto la decisione di aumentare il capitale sociale e dunque di modificare lo statuto è stata già assunta dai soci in presenza di un notaio. Agli amministratori nel caso di specie è stata dato solo mandato a eseguire la decisione, prendendo però a tal fine anche decisioni «corollarie» a quella di aumento.

2

Delegabilità dell'aumento

Vorremmo delegare la decisione di aumento gratuito del capitale ai nostri amministratori, ma vorremmo essere sicuri che ciò sia legittimo.

Q.L.

Risponde Maria Di Sarli

La legittimità della delega agli amministratori ad aumentare gratuitamente il capitale era, soprattutto in passato, prima della riforma del 2003, molto discussa.

Il problema si è posto (e si pone) in quanto l'imputazione degli utili a capitale sociale comporta una decisione sulla destinazione degli utili della società che è riservata ai soci. Si pensi al modello dualistico: benché l'approvazione del bilancio sia, in linea generale, di competenza del consiglio di sorveglianza, la decisione di distribuire agli utili rimane in ogni caso riservata ai soci (art. 2364-bis). C'è da dire, però, che nonostante questi argomenti contrari, la dottrina più recente sembra orientata maggiormente in senso positivo, ritenendo ammissibile che la delega agli amministratori contempli anche il caso di aumento gratuito del capitale. È appena il caso di sottolineare, però, che la delega «generica» agli amministratori non è sufficiente, è necessario che l'assemblea conferisca espressamente la delega ad aumentare gratuitamente il capitale sociale.

regime di tassazione ai fini Iva è strettamente correlato alla natura oggettiva del bene ceduto, vale a dire allo stato di fatto e di diritto dello stesso all'atto della cessione, prescindendo quindi dalla destinazione del bene da parte dell'acquirente». Tanto premesso, riguardo la fattispecie prospettata, si esprime l'avviso che la stessa debba essere trattata alla stregua di una cessione di «immobile strumentale»; ragion per cui si applica il regime di esenzione, salvo il caso di cessione operata dal soggetto che ha operato la costruzione o la ristrutturazione del medesimo immobile, entro il quarto anno dal compimento di tali opere, nonché il caso di opzione per il regime di imponibilità operato dal cedente nell'atto di cessione (in tale secondo caso la fatturazione è operata con il meccanismo dell'inversione contabile ai sensi dell'art. 17, c. 6, lett. a-bis) del dpr n. 633 del 1972).

IVA

1.2

Immobilе fatiscente

Come deve essere trattata la cessione di un fabbricato dismesso e fatiscente da parte di un'impresa?

S.B.

Risponde Stefano Baruzzi

La questione, interessante e indubbiamente molto rilevante, è stata trattata dall'Ag. entrate nella ris. n. 395/E/2008. In tale occasione, riguardante fabbricati (a uso industriale e residenziale) oggetto di piano di recupero destinati, dopo la cessione, a essere demoliti, l'Agenzia ha affermato l'intervenuta perdita (già prima della cessione) della natura di fabbricati e la conseguente necessità di trattare la vendita come trasferimento di area edificabile («la circostanza che i predetti fabbricati ricadano in un piano di recupero da cui discende la possibilità di sviluppare, in termini di incremento, le cubature esistenti, fa sì che oggetto della compravendita non possano essere più considerati i fabbricati, oramai privi di effettivo valore economico, ma, diversamente, l'area su cui gli stessi insistono, riqualificata in relazione alla potenzialità edificatorie in corso di definizione. Al riguardo, è significativa la circostanza che lo schema di convenzione predisposto ha già stabilito le cubature ammesse in relazione alle varie tipologie di edifici realizzabili. Dal predetto schema di convenzione risulta, inoltre, che l'area sarà sottoposta a interventi di trasformazione urbana che comporteranno modifiche all'assetto, alla consistenza e alle funzioni insediate, e che per la realizzazione degli edifici residenziali e uffici previsti sarà necessaria la preventiva demolizione degli edifici esistenti»). L'interpello, è necessario precisarlo, proveniva da una persona fisica (il proprietario attuale, futuro cedente degli immobili) e concerneva il tema dei redditi diversi. Ai fini Iva, tuttavia, si è ritenuto che dovesse valere lo stesso orientamento. Senonché, anticipata all'inizio del 2011 in un incontro con la stampa specializzata, l'Agenzia ha affermato che tale orientamento non è applicabile anche ai fini Iva e che, con riferimento a tale settore impositivo, l'immobile non perde la propria natura di fabbricato per assumere quella di area edificabile. Tale orientamento è stato ufficializzato nella recente circolare n. 28 del 21.6.2011 (risp. 1.2): «il

1.2

Premio sul fatturato

Dal resoconto del fatturato del periodo 01/7/2010-30/6/2011 l'azienda ha rilevato che a favore di un cliente austriaco è maturato un premio per effetto del raggiungimento del budget prefissato. L'erogazione della somma di denaro da corrispondere è rilevante ai fini dell'Iva intracomunitaria?

A.Z.

Risponde Sergio Mogorovich

La risposta è negativa. Trattandosi di una cessione di denaro, l'operazione è considerata una cessione secondo quanto è stabilito dall'art. 2, terzo comma, lettera a), del dpr 26/10/1972, n. 633. Pertanto, non sussiste alcun obbligo di assoggettamento alle norme sull'Iva né di presentazione dell'elenco Intrastat.

1.2

Cessione a un operatore svizzero

Un'azienda ha venduto una macchina operatrice a un'impresa svizzera, ma la consegna è avvenuta in Italia a un cliente di questa. È stata emessa una fattura senza applicazione dell'Iva poiché il cliente è straniero. La procedura è corretta?

L.M.

Risponde Sergio Mogorovich

La procedura descritta non è corretta. Siccome il bene è consegnato in Italia, l'operazione va assoggettata all'Iva. Non ha alcuna rilevanza il fatto che il cliente sia residente in Svizzera. In pratica, manca il concetto di esportazione: la non imponibilità è riconosciuta per le cessioni di beni mediante trasporto o spedizione fuori del territorio della Comunità economica europea comprovante dalla documentazione doganale (art. 8 del dpr 26/10/1972, n. 633).

1.2

Riaddebito costi

Due ingegneri non associati utilizzano uno studio per la loro attività di proprietà di uno solo di loro. I riaddebiti relativi alle spese comuni (per esempio, luce, gas), intestate all'ingegnere proprietario dell'immobile e dallo stesso richieste a rimborso

all'altro utilizzatore dello studio per la quota di metà, sono soggetti a Iva? E per le imposte dirette come vanno considerati?

A.O.

Risponde Giovanni Zangrilli

I riaddebiti sono da assoggettare regolarmente a Iva e, ai fini reddituali, non costituiscono compensi, bensì «storno di costi». Quanto sopra è stato chiarito dall'Agenzia delle entrate con la circolare n. 58 del 18 giugno 2001, con la quale è stato, infatti, precisato: a) che il riaddebito, da parte di un professionista, delle spese comuni dello studio utilizzato da più professionisti da lui sostenute, deve essere realizzato attraverso l'emissione di fattura assoggettata a Iva; b) che, per quel che concerne le imposte sul reddito, le somme rimborsate dagli altri utilizzatori comportano una riclassificazione in diminuzione del costo sostenuto dal professionista intestatario dell'utenza; con ciò a voler dire che i riaddebiti di cui trattasi costituiscono per il proprietario dell'immobile uno storno di costo e non un compenso.

1.2

Contabilità separata

La separazione facoltativa delle attività esercitate, prevista dall'articolo 36 del dpr n. 633/73, può essere adottata in corso d'anno? Occorre presentare la dichiarazione di variazione o basta il «comportamento concludente»?

D.P.

Risponde Giovanni Zangrilli

La separazione facoltativa delle attività esercitate, prevista dal terzo comma dell'art. 36, del dpr n. 633/72, può essere esercitata in corso d'anno. Uniche eccezioni sono: a) l'inizio di una nuova attività ad anno iniziato; b) operazioni di ristrutturazioni aziendali che comportano modifiche sostanziali soggettive (confluenza in un unico soggetto di attività diverse, imponderabili ed esenti, in precedenza svolte singolarmente dalla capogruppo o dalle singole controllate). Si veda al riguardo la risoluzione n. 148 del 5 maggio 2008. Per quel che concerne il comportamento concludente lo stesso è ammesso, infatti, giusto art. 1 del dpr n. 633/72, fermo restando l'obbligo di comunicazione in sede di dichiarazione annuale o di inizio attività, «la validità dell'opzione e della relativa revoca (dei regimi di determinazione dell'imposta e dei regimi contabili) è subordinata unicamente alla sua concreta attuazione sin dall'inizio dell'anno o dell'attività».

1.2

Obbligo del reverse charge

Un soggetto passivo italiano che si vede emettere per una prestazione ricevuta da una società estera, solo identificata in Italia, una fattura con Iva, come deve comportarsi dal momento che in tale fattispecie dovrebbe invece applicarsi il reverse charge? Se emette autofattura si crea una duplicazione d'imposta, può stornarla?

S.T.

Risponde Giovanni Zangrilli

Il soggetto passivo nazionale, al fine di non incorrere

nelle sanzioni previste per chi non opera l'inversione contabile della fatturazione (cosiddetto reverse charge), dal momento che lo stesso è obbligatorio per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi poste in essere da un soggetto passivo non stabilito in Italia nei confronti di un soggetto passivo stabilito, deve: a) comunque autofatturarsi, senza tener conto della fattura con Iva emessa dal soggetto identificato; ciò comporta che, quindi, non dovrà né registrarla fra gli acquisti né considerarla ai fini della detrazione; b) richiedere alla società che l'ha rilasciata di rettificarla con emissione di una nota di variazione in diminuzione ex art. 26 del dpr n. 633/72; nota di variazione che dovrà essere emessa «entro un anno» dall'effettuazione della prestazione, giusto comma 3 del precitato art. 26.

1.2

Cessione di fabbricati strumentali

In quali casi si applica il reverse charge per le cessioni di fabbricati strumentali?

T.R.

Risponde Ciro D'Ardia

È da evidenziare, innanzitutto, che l'articolo 10, n. 8-ter del dpr 633/1972, prevede, in linea generale, l'esenzione per la cessione di fabbricati strumentali. Sono invece imponderabili le cessioni di fabbricati strumentali:

- *effettuate dalle imprese costruttrici o dalle imprese che hanno effettuato lavori di cui all'articolo 31 della legge 457/1978, sempreché la cessione avvenga entro quattro anni dall'ultimazione della costruzione o dei lavori;*
- *effettuate nei confronti di soggetti Iva con un prorata di detrazione non superiore al 25%;*
- *effettuate nei confronti di cessionari non soggetti Iva;*
- *nel caso in cui il cedente abbia optato per l'imposizione.*

Per quello che riguarda l'applicazione del reverse charge, questo si applica, in base a quanto previsto dall'articolo 17, sesto comma, lett. a-bis), nelle ipotesi b) e d).

Gli ultimi chiarimenti sull'ipotesi sono stati forniti con la circolare n. 28 del 21 giugno 2011 al punto 1.2.

1.2

Righi VL8-VL10

Nel rigo VL10 della dichiarazione annuale Iva va indicata la differenza tra i righi VL8 e VL9?

J.N.

Risponde Ciro D'Ardia

È da rammentare innanzitutto, che nel rigo VL8 va inserito il credito dell'anno precedente, mentre nel rigo VL9 va evidenziata la quota del credito utilizzata in compensazione con altre imposte.

Ciò premesso, è da rilevare che il rigo VL10 va compilato, con l'inserimento della differenza tra il rigo VL8 e VL9, solo dai soggetti che partecipano a una procedura di gruppo.

Ciò in quanto il credito annuale maturato al di fuori

del gruppo non è trasferibile al gruppo medesimo. In questo modo, con la compilazione del rigo VL10, il credito annuale non compensato non entra nello «sviluppo» del quadro VL e quindi non viene trasferito al gruppo.

Nel caso di soggetto che non partecipa a una procedura di gruppo, la differenza tra il rigo VL8 e il rigo VL9 va invece inserito al rigo VL26. In questo modo, il credito residuo entra nello «sviluppo» del quadro VL, influenzando così il saldo annuale.

1.2

Esonero contribuenti virtuosi

Abbiamo richiesto un rimborso infrannuale per l'acquisto di beni ammortizzabili, richiedendo l'esonero dalla garanzia per virtuosità. L'Agenzia delle entrate non ha concesso l'esonero, anche se abbiamo tutti i requisiti previsti e abbiamo correttamente compilato il rigo TD7 del modello Iva TR. Possiamo fare ricorso contro il diniego di esonero?

E.M.

Risponde **Ciro D'Ardia**

Per potersi applicare l'esonero per contribuenti virtuosi sono richiesti alcuni specifici presupposti.

Tra i vari, è previsto che il presupposto del rimborso entri nell'ambito delle lett. a), b) o d) dell'articolo 30.

Nel quesito è stato evidenziato che il presupposto che il presupposto del rimborso è quello relativo all'acquisto di beni ammortizzabili, per cui siamo nella lett. c) dell'articolo 30, conseguentemente, l'esonero non è ammissibile.

È da evidenziare che sul punto non sussistono incertezze di alcun genere.

Chiarimenti sull'esonero per contribuenti virtuosi sono stati forniti con le circolari 4 marzo 1999 n. 54 e 4 marzo 2011 n. 10, nonché le risoluzioni 29 marzo 2001 n. 38 e 14 gennaio 2011 n. 9.

1.2

Servizi comunitari

Nel caso in cui una società intenda effettuare prestazioni di servizi a favore di soggetti Iva comunitari, fuori campo ex art- 7-ter del dpr 633/1972, questa circostanza deve essere dichiarata all'Agenzia delle entrate?

D.L.

Risponde **Ciro D'Ardia**

L'ipotesi è stata specificamente affrontata dalla circolare del 21 giugno 2011 n. 28 al punto 2.5.

È stato quindi chiarito che la volontà di effettuare servizi intracomunitari esclusi da Iva ai sensi dell'articolo 7-ter (per le quali sussiste comunque obbligo di fatturazione), deve sempre essere manifestata all'Agenzia delle entrate in maniera analoga a quanto previsto per le cessioni comunitarie, vale a dire tramite la compilazione, nel quadro I della dichiarazione di inizio attività, del campo relativo alle operazioni comunitarie.

Nel caso in cui si intenda manifestare in corso d'anno la volontà di effettuare operazioni comunitarie deve invece essere presentata apposita istanza all'Agenzia delle entrate.

14

Commercialista responsabile

Siamo due soci che hanno costituito una società di fatto, affidando la contabilità e gli adempimenti fiscali a un ragioniere; quest'ultimo ha consigliato a ciascuno di noi di costituire, ognuno con i rispettivi coniugi, due imprese familiari, partecipanti alla società di fatto, il tutto per ottenere un maggior risparmio fiscale.

Il ragioniere, nelle dichiarazioni dei redditi degli anni scorsi, ha errato nell'imputare a reddito d'impresa familiare i proventi della società di fatto, cioè ha imputato i redditi della società a ognuno dei due soci (me e mio fratello), nella misura del 50%, e imputando, poi, a ciascuno dei rispettivi coniugi la metà del reddito percepito dalle due imprese familiari.

Di conseguenza ci sono stati notificati degli avvisi di rettifica, rilevando l'erroneità dell'imputazione, a reddito d'impresa familiare, del reddito proveniente dalla società di fatto, con un incremento d'imposta da versare, interessi e penalità.

Possiamo richiedere un risarcimento danni al nostro commercialista?

F.C.

Risponde **Antonio Ciccia**

Si, il commercialista paga se l'errore è grossolano. Il commercialista incaricato della compilazione della dichiarazione dei redditi è tenuto a redigere le dichiarazioni in base alle regole di corretta denuncia dei redditi del singolo dichiarante e in caso di errore nella compilazione è tenuto a risarcire il danno.

Nel caso specifico infatti, il reddito prodotto dalla società di fatto va per intero esposto pro-quota nella dichiarazione di ciascuno dei due soci, senza possibilità di suddividerlo ulteriormente tra i soggetti partecipanti alle due costituite imprese familiari. Ciò in quanto l'impresa familiare si realizza con la collaborazione prestata dai familiari all'attività svolta dall'imprenditore nell'impresa stessa, il quale tuttavia rimane l'unico titolare.

14

Chi paga l'onorario dell'avvocato

Siamo quattro fratelli e ci è stato notificato un decreto ingiuntivo che ci intima il pagamento della parcella, a titolo di prestazione professionale espletata in nostro favore, da parte dall'avvocato che ha redatto, per noi, una scrittura di divisione di beni ereditati in comunione.

L'incarico a questo avvocato gli era stato conferito solo da uno di noi fratelli, ma il legale si è giustificato dicendo che, avendo tutti sottoscritto il contratto di divisione, abbiamo tutti tratto vantaggio dalla sua attività professionale e quindi si sentiva libero di poter rivalersi su uno qualsiasi degli interessati per la richiesta del suo compenso, visto anche che in precedenza, nel corso del rapporto professionale, anche noi altri fratelli, che non gli abbiamo conferito formalmente l'incarico, abbiamo contribuito a versare parte dei soldi, da lui chiesti, a titolo di spese.

L'avvocato, pertanto, ritiene che questa disponibilità

dimostrata da parte nostra e i vantaggi acquisiti con la firma dell'atto, potevano essere interpretati come conferimento di incarico da parte di tutti i condividenti, anche se in via informale.

Vorrei sapere chi è tenuto al pagamento della parcella dell'avvocato.

L'avvocato può rivolgersi solamente a chi gli ha conferito l'incarico o anche a noi altri fratelli, considerato che ha agito nell'interesse di tutti?

P.O.

Risponde Antonio Ciccia

Secondo la Cassazione l'avvocato che redige l'atto di divisione dei beni ereditati in comunione può chiedere la parcella solo al familiare che gli ha conferito l'incarico, risultando irrilevante il vantaggio ottenuto dagli altri condividenti.

Non è, invece, sufficiente a dimostrare l'esistenza di un rapporto professionale la circostanza che tutti i condividenti abbiano sottoscritto il contratto di divisione, traendo vantaggio dall'opera professionale; né assume la rilevanza la circostanza che gli altri condividenti si fossero dichiarati disposti a versare una determinata somma di denaro al legale, riconoscendo, così, l'utilità della prestazione professionale ricevuta.

14

Patto di non concorrenza

Da tre mesi ho cessato l'attività di agente di commercio svolta nell'intera Italia settentrionale e ora mi si presenta l'occasione di essere assunto, in qualità di addetto alle vendite, da una multinazionale che tratta gli stessi articoli della mia ex casa mandante.

Avendo sottoscritto nel contratto di agenzia la clausola del patto di non concorrenza per la durata di due anni quando ero agente, non svolgendo più adesso tale attività, ritengo di essere libero dal vincolo e di poter accettare il nuovo impiego. Chiedo conferma.

A.P.

Risponde Giuseppe Rosignoli

Il fatto di non svolgere ora l'attività di agente è del tutto irrilevante e non libera in alcun modo dall'obbligazione assunta.

Infatti l'art. 1751 bis c.c., che disciplina il patto di non concorrenza relativo all'attività di agenzia, impedisce a chi lo ha sottoscritto di svolgere, per la durata massima di due anni per la medesima zona, clientela e genere di beni e servizi per i quali era stato concluso il contratto di agenzia, attività a favore di concorrenti dell'ex casa mandante.

L'attività è intesa in senso generale, per cui è impedita ogni concorrenza in qualsiasi modo essa venga esercitata; rientra in essa anche quella di tipo occasionale o saltuario (per esempio, il rapporto di procacciatore d'affari) e a maggior ragione quella stabile (per esempio, il rapporto di lavoro subordinato).

Per concludere, non vi sarebbe alcun impedimento soltanto se la multinazionale non operasse sul mercato dell'Italia settentrionale.

14.1

Pensione di anzianità

Sono un agente monomandatario di una società com-

merciale con tanto di contratto regolato dall'accordo economico collettivo di settore. Tra poco più di un anno mi si aprirà la finestra per la pensione Inps di anzianità con 40 anni di contribuzione e vorrei cessare l'attività di agente di commercio; per la pensione Enasarco invece ho gli anni di contribuzione richiesti ma dovrò attendere sino al compimento del sessantacinquesimo anno.

Il conseguimento della predetta pensione Inps mi dà il diritto di richiedere alla casa mandante il pagamento dell'indennità suppletiva di clientela anche in caso di dimissioni?

M.S.

Risponde Giuseppe Rosignoli

L'agente in questo caso non ha diritto all'indennità suppletiva di clientela.

Di regola l'agente, che recede dal contratto stipulato con la casa mandante, perde il diritto all'indennità suppletiva di clientela a meno che il recesso non sia imputabile alla stessa casa mandante.

L'Acc. 16/02/2009-10/03/2010 del settore commercio, in caso di dimissioni dell'agente prevede tuttavia alcune eccezioni in suo favore, fra le quali rientra il pensionamento.

Deve trattarsi però di conseguimento di pensione di vecchiaia Enasarco e/o Inps; preciso che per gli altri accordi economici collettivi la titolarità di pensione Inps è del tutto irrilevante, per cui vale soltanto essere titolari di pensione Enasarco.

La pensione con quaranta anni di anzianità contributiva non può essere considerata in alcun modo pensione di vecchiaia.

REDDITI D'IMPRESA

1.1.5

Buoni benzina per i clienti

L'acquisto di buoni benzina da distribuire in omaggio a clienti (valore unitario 10 euro) è detraibile fiscalmente?

D.F.

Risponde Marco Nessi

La risposta è affermativa. I costi in esame sono deducibili dal reddito d'impresa, purché inerenti all'attività svolta, senza le limitazioni proprie delle spese di rappresentanza, in quanto si tratta di beni con valore unitario inferiore a 25,82 euro.

1.1.5

Donazione d'azienda ai figli

Un imprenditore vuole donare l'azienda individuale ai due figli i quali regolarizzeranno la società di fatto che verrà a costituirsi in Srl. Questo passaggio genera plusvalenza?

F.V.

Risponde Marco Nessi

Ai sensi dell'articolo 58, comma 1 del Tuir, il trasferimento di azienda per causa di morte o per atto gratuito non costituisce realizzo di plusvalenze dell'azienda

stessa, purché l'azienda sia assunta ai medesimi valori fiscalmente riconosciuti nei confronti del dante causa. L'irrilevanza fiscale della donazione è subordinata al mantenimento degli stessi valori in capo al donatario con conseguente continuità di valori per quanto riguarda i fondi di ammortamento, svalutazione e delle quote di manutenzioni che potranno essere dedotte dal reddito d'impresa del donatario.

1.1.5

Il trattamento fiscale dell'immobile

Sono titolare di un'impresa individuale e vorrei acquistare il locale dove è ubicata la mia impresa. Nel caso in cui acquistassi il negozio e lo intestassi a me e non all'azienda, potrei stipulare un contratto d'affitto e dedurlo fiscalmente dal reddito d'impresa?

V.B.

Risponde Marco Nessi

Nel caso specifico si ritiene che l'acquisto dell'immobile possa essere effettuato a titolo privato e, successivamente, lo stesso potrà essere utilizzato ai fini imprenditoriali. In caso di acquisto a titolo privato, le relative quote di ammortamento non potranno essere dedotte considerato che, a tal fine, è necessario destinare l'immobile all'esercizio dell'attività d'impresa (ai sensi dell'articolo 65, comma 3-bis del Tuir).

REGIONI ED ENTI LOCALI

15

Agenzia regionale

Un'agenzia, costituita dalla regione e da essa controllata, ha diritto all'esenzione dell'Ici su un fabbricato di sua proprietà?

M.T.

Risponde Giovanni Pizzo

Nel caso, così come prospettato, l'agenzia è un organismo dotato di personalità giuridica propria, nonché di autonomia organizzativa, amministrativa, gestionale, contabile e finanziaria rispetto all'ente pubblico-regione, che l'ha costituita, per cui dovrebbe godere dell'esenzione di cui all'art. 7 del decreto legislativo numero 504, del 30 dicembre 1992, per i beni di sua proprietà. La regione, poi, esercita penetranti poteri che non possono comportare sul piano tributario un diverso trattamento tra la stessa regione e l'agenzia medesima, atteso che l'immobile è destinato al perseguimento delle finalità istituzionali. Pertanto, non dovrebbero mancare i requisiti previsti per l'esenzione di cui sopra. Però, la Corte di cassazione, sezione tributaria, con la sentenza del 9 aprile 2010, numero 8495, riformando la sentenza della commissione tributaria regionale, ha affermato che il giudice regionale «non ha fatto buon governo del consolidato orientamento di questa suprema corte secondo cui, in tema di Ici, il dlgs 30 dicembre 1992, n. 504, art. 7, comma 1, lett. a), stabilisce l'esenzione dall'imposta per gli immobili posseduti dallo Stato e da altri enti pubblici ivi elencati, purché destinati esclusivamente, vale adire in via diretta e immediata, ai compiti istitu-

zionali».

La Corte di cassazione richiama le sentenze n. 22156 del 2006, numero 20577 del 2005, numero 21571, del 2004, numero 142, del 2004, numero da 16893 a 16897 del 2008. L'efficacia della disposizione, per i supremi giudici, non è suscettibile di estensione all'ipotesi di utilizzo da parte di altri soggetti alla cui attività l'ente pubblico permane estraneo

La Corte di cassazione sottolinea, poi, che l'onere della prova, in caso di richiesta del beneficio, incombe sul soggetto che richiede il beneficio medesimo.

15

Versamento Tosap

In qualità di concessionario, agisco per conto del comune per lo sfruttamento dei beni appartenenti al suo patrimonio indisponibile (strade). Sono tenuto al pagamento della Tosap?

E.M.

Risponde Giovanni Pizzo

La Corte di cassazione, sezione tributaria, con la sentenza del 15 settembre 2009, numero 19843, in materia di Tosap, ha puntualizzato che il decreto legislativo numero 507 del 1993, dopo avere ugualmente citato strade, corsi, piazze, sottopone a tributo anche le occupazioni effettuate comunque sui beni appartenenti al demanio o al patrimonio indisponibile dei comuni e delle province, e ha precisato che detto presupposto sussiste soltanto se il bene demaniale o patrimoniale, quali sono anche le strade e le piazze ai sensi dell'articolo 824, comma primo, codice civile, sia occupato, cioè venga sottratto dal privato, finché dura l'occupazione, al normale e diverso uso pubblico cui è ordinariamente destinato, e possa poi essere restituito alla sua funzione al termine dell'occupazione, con la semplice rimozione di eventuali oggetti o strutture accessorie.

Per i giudici, il presupposto impositivo non sussiste sia quando il suolo non è pubblico né soggetto a servitù pubblica, sia se l'occupante è lo stesso ente territoriale, nel cui demanio o patrimonio indisponibile rientra il bene occupato, sia se detto bene consista o sia compreso in recinti o manufatti edilizi già sottratti all'uso comune e stabilmente adibiti allo svolgimento esclusivo di determinate attività. Da ciò, per la Corte di cassazione, deriva che la debenza o l'esclusione della Tosap non dipendono essenzialmente dall'esistenza di un atto di concessione, dal momento che la tassa è dovuta, ai sensi dell'art. 38 del decreto legislativo su citato, anche in caso di occupazione senza titolo o abusiva.

Fatte queste premesse, la Corte, con la summenzionata sentenza, ha sentenziato che il concessionario non è tenuto al pagamento del tributo suddetto atteso attraverso esso l'ente territoriale agisce per lo sfruttamento dei beni appartenenti al proprio demanio o patrimonio indisponibile.

Nel caso mancherebbe il presupposto oggettivo, ameno che nell'atto di concessione non vi sia una espressa diversa volontà pattizia.

Al riguardo, per i giudici, non sono sufficienti generiche espressioni nell'atto di concessione. Si deve sottolineare, poi, che è differente il caso dell'appaltatore che, a differenza del concessionario, non opera in luogo dell'ente, ma solo nell'interesse del medesimo. Al riguardo si rimanda, fra le altre, alla sentenza n. 1640, del 2004, della suddetta Corte di cassazione.

Valore dei fabbricati

Gradirei avere i coefficienti per la determinazione del valore dei fabbricati classificabili nel gruppo catastale D, non iscritti in catasto, interamente possedute da imprese e distintamente contabilizzati, aggiornati al 2011.

L.Z.

Risponde Giovanni Pizzo

L'aggiornamento dei coefficienti per la determinazione del valore dei fabbricati classificabili nel gruppo catastale D, non iscritti in catasto, interamente possedute da imprese e distintamente contabilizzati, di cui all'articolo 5, comma tre, del decreto legislativo 30 dicembre

1992, numero 504, agli effetti dell'imposta comunale sugli immobili (Ici), è avvenuto con il decreto ministeriale del 14 marzo 2011, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 1° aprile 2011, numero 75.

Detti coefficienti sono stati stabiliti nelle seguenti misure:

- anno 2011: 1,02; anno 2010: 1,04; anno 2009: 1,04; anno 2008: 1,08; anno 2007: 1,12; anno 2006: 1,15; anno 2005: 1,19; anno 2004: 1,26; anno 2003: 1,30; anno 2002: 1,34; anno 2001: 1,37; anno 2000: 1,42; anno 1999: 1,44; anno 1998: 1,46; anno 1997: 1,50; anno 1996: 1,55; anno 1995: 1,59; anno 1994: 1,64; anno 1993: 1,68; anno 1992: 1,69; anno 1991: 1,73; anno 1990: 1,81; anno 1989: 1,89; anno 1988: 1,97; anno 1987: 2,14; anno 1986: 2,30; anno 1985: 2,46; anno 1984: 2,63; anno 1983: 2,79; anno 1982 e anni precedenti: 2,96.

I lettori possono inviare i loro quesiti anche via E-mail, all'indirizzo quesitario@class.it

GLI ESPERTI DEL QUESITARIO

Giuseppe Aliano: Riscossione contenzioso; **Gianluca Alparone:** Agevolazioni; **Stefano Baruzzi:** Fiscalità degli immobili; **Andrea Bonino:** Agenti e lavoro dipendente; **Camera Arbitrale Milano:** Arbitrato e conciliazione; **Mario Caprini:** Sicurezza sul lavoro; **Giannino Cascardo:** Cooperative; **Antonio Ciccia:** Diritti del consumatore e tutela della privacy; **Matteo De Donatis:** Beni culturali; **Claudio Della Monica:** Diritto e Previdenza; **Ciro D'Ardua:** Rimborsi Iva; **Luciano De Angelis:** Revisione e libere professioni; **Simone Del Nevo:** Dogane, commercio estero e trasporti; **Stefano Farné:** Qualità Salute e sicurezza sul lavoro; **Christina Feriozzi:** Registrosioni contabili e imposte dirette; **Gianni Ferrari:** Borsa e prodotti finanziari; **Sebastiano Garufi:** Fiscalità internazionale; **Stefano Graidi:** Diritto tributario internazionale; **Andrea Liparata:** Enti non

commerciali; **Stefano Malatesta:** Diritto del lavoro; **Sandra Mauro:** Previdenza; **Uberto Meraviglia Mantegazza:** Diritto tributario internazionale; **Pierluigi Marchini:** Azienda e bilancio; **Sergio Mogorovich:** Diritto tributario; **Marco Nessi:** Diritto d'impresa e Iva; **Lorena Pellissier:** Iva intracomunitaria e internazionale; **Paola Pizzighini:** Diritto del lavoro; **Giovanni Pizzo:** Tributi locali; **Piergiorgio Pizzo:** Ambiente; **Fabrizio Poggiani:** Agricoltura; **Debora Ravenna:** Diritto di famiglia; **Giuseppe Rosignoli:** Agenti; **Alberto Traballi:** Fiscalità dell'impresa; **Riccardo Tofani:** Diritto commerciale; **Andrea Toscano:** Dogane, commercio estero e trasporti; **Tamara Vallini:** Redditi da lavoro autonomo; **Giovanni Zangrilli:** Iva, Ddt, scontrini e ricevute



Stefano Farné

Laureato in Ingegneria al Politecnico di Milano, ha conseguito il Dottorato di Ricerca presso il Politecnico di Torino. È docente presso il Politecnico di Torino e l'Università di Pavia. Ha maturato esperienze, come manager e imprenditore, nell'industria e nei servizi. Svolge attività di consulenza, formazione, audit per la certificazione di sistemi di gestione per la qualità, l'ambiente, l'energia e la sicurezza. È autore dei libri "Qualità operativa" e "Sistemi di gestione dell'energia". Commissario per gli Esami di Stato di abilitazione alla professione di Ingegnere, è membro di numerose commissioni dell'Ordine degli Ingegneri di Milano.