



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI BOLOGNA



Editoriale

Intervista al Comandante Provinciale della Guardia di Finanza - Generale di Brigata Piero Burla

di Valentina Righi - Giornalista

La Guardia di Finanza si avvicina ai contribuenti e rinsalda il legame con i professionisti.

Considerata fino a qualche anno fa alla

stregua di un "ente inquisitore", oggi la Polizia Economica smussa gli angoli e mette in atto nuove strategiche collaborazioni con Ordini e Istituzioni.

Sussurri & Grida



E' vero soprattutto a Bologna, dove il prossimo autunno sarà firmata una Convenzione tra Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili e Comando Provinciale. Gli obiettivi principali dell'accordo? Favorire uno scambio di informazioni sempre più proficuo tra i vari attori dell'amministrazione finanziaria, dare vita a percor-

Editoriale

Intervista al Comandante Provinciale della Guardia di Finanza - Generale di Brigata Piero Burla

di Valentina Righi pag. 1

Le Società

Conferimenti in natura: il recepimento della Direttiva 2006/68/CE - Profili civilisti e fiscali (Parte II)

di Francesco Rossi Ragazzi pag. 3

D'Attualità

L'abuso di diritto nell'evoluzione della giurisprudenza e nelle prospettive di sistemazione normativa

di Ennio Fortuna pag. 7

Dalla Direzione Regionale

Novità fiscali in tema di riallineamento dei maggiori valori da operazioni straordinarie alla luce dei decreti legge n. 185/2008 e n. 5/2009

di Antonio Cologno pag. 12

Ultime dall'Ordine

Cessione di quote sociali S.R.L.: a dicembre la decisione del T.A.R. del Lazio sulla pubblicità ingannevole dei notai

pag. 15

LA VERTENZA CON I NOTAI
GIUNGE AL TAR (A PAG. 15)

➤ si formativi comuni e mettere a confronto le reciproche esperienze sul campo. Il tutto usando le armi della buona fede, della trasparenza e della collaborazione, a totale vantaggio dei contribuenti.

Generale Burla, rispetto agli Anni '70 la Guardia di Finanza è cambiata parecchio. Quando è iniziato il processo di ridefinizione della struttura del Corpo?

A seguito di un'analisi complessiva della struttura organizzativa e della collocazione della Guardia di Finanza nel contesto delle forze di polizia, negli Anni '90 era maturata l'esigenza di un intervento legislativo volto a riaffermare, in modo più aderente ai mutati scenari socio-economici interni ed internazionali, il ruolo e la funzione istituzionale di forza di polizia a competenza generale posta a presidio degli interessi economico-finanziari dello Stato e dell'Unione Europea. Il decreto legislativo n. 68/2001 ha ribadito la configurazione della Guardia di Finanza quale Corpo ad ordinamento militare, esaltandone il ruolo di polizia su tutta la materia economica e finanziaria. A settembre 2006 è stato poi revisionato il modello organizzativo dei Comandi Provinciali e dei Nuclei di Polizia Tributaria, con la contestuale definizione, ai fini dell'esecuzione dei servizi di polizia economica e finanziaria, delle competenze sia dei Nuclei di Polizia Tributaria che dei Reparti territoriali. In virtù di ciò, alle dipendenze del Comando Provinciale di Bologna è stato posto il Nucleo di Polizia Tributaria: organo investigativo di punta altamente specializzato, svolge un ruolo peculiare per la prevenzione e la repressione dei fenomeni di evasione ed elusione fiscale. Allo stesso modo, mira a eliminare quei comportamenti, caratterizzati da maggior complessità, riconducibili, in particolare, a fattispecie di reato di tipo associativo. Nell'ambito delle proprie circoscrizioni ed in esecuzione delle ordinarie attività volte al controllo economico del territorio, i Reparti territoriali sviluppano poi sia attività di Polizia Giudiziaria sia di Polizia Tributaria, allo scopo di prevenire e reprimere gli illeciti economico-finanziari posti in essere dai contribuenti.

Come si estrinseca la rinnovata funzione di Polizia Tributaria?

Il Corpo adotta specifici moduli d'intervento (verifiche sostanziali e controlli), inquadrati quali sub-procedimenti nell'ambito del generale procedimento amministrativo di accertamento, che devono corrispondere ai generali canoni di legalità, trasparenza, efficacia, efficienza ed economicità dell'azione amministrativa, secondo le regole della legge n. 212/2000, nota come "Statuto dei diritti del contribuente", e delle norme costituzionali da questa richiamate. In

tale contesto, è stato reso effettivo il riconoscimento di alcuni diritti fondamentali del contribuente: informazione e assistenza, chiarezza delle norme tributarie, semplificazione degli adempimenti, tutela dell'affidamento, equità e ragionevolezza delle sanzioni, equilibrato e regolare svolgimento delle procedure di controllo ed accertamento. La condotta dei verificatori deve essere adeguata allo "spirito" dello Statuto dei diritti del contribuente (di cui alla citata legge n. 212/2000) e mirare a cementare i rapporti fra contribuenti e Amministrazione Finanziaria prendendo spunto da relazioni di reciprocità basate su collaborazione e buona fede. Ferma restando, d'altra parte, la necessità di improntare la propria azione al completo, puntuale ed effettivo esercizio delle pertinenti funzioni ispettive.

Buona fede e correttezza reciproca sono dunque la base per un rapporto di leale collaborazione tra gli Organi ispettivi dell'Amministrazione Finanziaria e il contribuente?

Senza dubbio. Una collaborazione di tale respiro consente di migliorare l'efficienza e l'efficacia dell'azione di contrasto all'evasione fiscale. Oggi più che mai c'è bisogno di attività di cooperazione e di una logica integrata tra tutti gli attori della fiscalità. Fondamentale, oltre a ciò, una costante attività di aggiornamento e perfezionamento professionale da parte del personale.

Modelli esemplari?

Per favorire le occasioni di confronto tra l'Amministrazione Finanziaria da una parte e i contribuenti ed i professionisti dall'altra, nel recente passato l'Università degli Studi di Bologna, in collaborazione con la Guardia di Finanza, l'Agenzia delle Entrate, l'Agenzia delle Dogane e l'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bologna ha realizzato un Corso di "Alta Formazione" su "La dialettica Fisco - Contribuente. Strumenti per la prevenzione e la tecnica delle controversie". Detto corso, giunto alla terza edizione, si è rivolto specificamente ai contribuenti, ai loro professionisti e ai dipendenti delle citate istituzioni. È stato raggiunto un traguardo ambizioso: dotare i partecipanti degli strumenti teorici/pratici necessari all'instaurazione di un rapporto di leale collaborazione tra i destinatari della normativa fiscale nelle diverse fasi della sua attuazione, dall'istruttoria procedimentale al processo tributario.

Progetti per il futuro?

Recentemente è nata l'idea di sviluppare un'ulteriore forma di collaborazione tra la Guardia di Finanza di Bologna e l'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili del capoluogo felsineo, che sarà formalizzata in una

convenzione il prossimo autunno. L'intento perseguito è quello di moltiplicare le occasioni di confronto tra gli attori della fiscalità, attraverso l'organizzazione di incontri ed eventi formativi volti ad approfondire, con il contributo di appartenenti alla Guardia di Finanza, tematiche di particolare attualità a beneficio di coloro che istituzionalmente e professionalmente operano nel settore fiscale e tributario in genere. Da una parte i militari avranno la possibilità di partecipare attivamente agli incontri realizzati dall'Ordine, dall'altra potranno proporre appuntamenti "calibrati" sulle proprie competenze e sulle proprie esperienze.

Quali sono le criticità del territorio?

Mi sono trasferito a Bologna tre anni fa ed in base all'esperienza acquisita posso affermare che il tessuto economico, rispecchiando su scala ridotta il panorama complessivo dell'Italia centro-settentrionale, presenta caratteristiche diversificate, con forme di imprenditoria sana e sacche di illiceità finalizzate all'occultamento di rilevanti componenti reddituali, che sfuggono così all'imposizione fiscale, e nei confronti delle quali si concentra l'attenzione della Guardia di Finanza nella sua peculiare veste di polizia investigativa.

Al fine di corrispondere alla propria missione istituzionale, nel 2008 il Comando Provinciale di Bologna ha effettuato 427 verifiche generali e parziali (+10,73% rispetto al 2007), 1205 controlli (+7,05% rispetto al 2007) e 11520 controlli strumentali (+6,03% rispetto al 2007), che hanno consentito di accertare 932 violazioni. Tali attività ispettive hanno permesso di individuare:

- redditi proposti per il recupero a tassazione pari a oltre 380 milioni di euro, cui si aggiunge un'I.V.A. evasa di oltre 92 milioni di euro e I.R.A.P. pari a oltre 3 milioni di euro nonché il sequestro di beni mobili ed immobili per oltre 2 milioni di euro;
- 118 evasori totali, che avevano occultato base imponibile pari a oltre 180 milioni di euro;
- 115 lavoratori in nero e/o irregolari.
- 10 evasori paratotali (base imponibile pari a oltre 11 milioni di euro);
- evasione fiscale nel settore immobiliare: 188 interventi effettuati, con 81 casi di irregolarità riscontrate con esito positivo e con il recupero a tassazione di oltre 11 milioni di euro, di I.R.A.P. per oltre 600 mila di euro, di imposte di registro per 6 mila euro;
- evasione nel settore della spesa pubblica: 251 interventi effettuati, la denuncia di 106 persone per truffa aggravata e falso ideologico, la constatazione di indebito beneficio per oltre 14.000 euro e redditi non dichiarati per oltre 59.000 euro.

Le Società

Conferimenti in natura: il recepimento della Direttiva 2006/68/CE - Profili civilisti e fiscali (Parte II)

di Francesco Rossi Ragazzi - Dottore Commercialista

Considerazioni preliminari in ordine alla (particolare) disciplina fiscale dei conferimenti di partecipazioni

L'art. 175 T.U.I.R. (che, peraltro, fino al 31.12.2007 si rendeva applicabile anche ai conferimenti di aziende) dispone che ai fini della determinazione delle plusvalenze realizzate in sede di conferimento di partecipazioni "qualificate" (di controllo o di collegamento)¹ occorre aver riguardo:

- al valore iscritto dal soggetto conferente a fronte della partecipazione ricevuta;
- ovvero al maggiore valore attribuito (alla partecipazione conferita) nelle scritture contabili dalla società conferitaria.

Tale criterio di determinazione delle plusvalenze da conferimento si rende sempre e comunque applicabile, sostituendosi così al criterio del "valore normale" di cui al menzionato art. 9, con la conseguenza che l'ammontare della plusvalenza da assoggettare a tassazione in capo al soggetto conferente deriva in buona sostanza da un "accordo tra le parti". Se infatti l'importo della plusvalenza è determinato dalla contrapposizione tra il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione "qualificata" ed il valore di realizzo dello stesso, determinato ai sensi dell'art. 175 T.U.I.R., l'operazione può in pratica svolgersi in regime di "sostanziale neutralità fiscale", a condizione che (prescindendo dal valore indicato dalla perizia ai sensi dell'art. 2343 c.c. per le s.p.a. ovvero dell'art. 2465 c.c. per le s.r.l.)²:

- la società conferitaria iscriva la partecipazione ricevuta ad un valore pari al costo fiscalmente riconosciuto *vis a vis* al soggetto conferente;
- e sempre che, ovviamente, il soggetto conferente non iscriva nella propria contabilità la partecipazione rappresentativa del capitale sociale della società conferitaria ad un valore superiore a quello già formatosi per la "partecipazione qualificata" conferita.

Il conferimento eseguito ai sensi dell'art. 175 T.U.I.R. - a differenza di quanto si è detto con riguardo ai conferimenti di azienda effettuati in regime di neutralità fiscale ai sensi dell'art. 176 - non determina, per la società conferitaria, la successione nei valori fiscali dei beni conferiti.

La norma si applica ai conferimenti "effettuati tra soggetti residenti in Italia nell'eser-

cizio di imprese commerciali" restando così escluse le sole persone fisiche al di fuori dell'esercizio di impresa.

Al riguardo si rende opportuno precisare quanto segue:

- qualora il soggetto conferente iscriva la partecipazione ricevuta ad un valore superiore a quello adottato dalla (e risultante dalle scritture contabili della) società conferitaria, la plusvalenza tassabile che emerge *vis a vis* per il soggetto conferente medesimo non riverbera alcun effetto nei confronti della società conferitaria, per la quale rileva il solo valore risultante dalle proprie scritture contabili;
- la circostanza che il valore di realizzo debba essere determinato avendo riguardo al valore iscritto dal soggetto conferente a fronte della partecipazione ricevuta, ovvero *se maggiore* al valore attribuito alle partecipazioni nelle scritture contabili della società conferitaria impone che quest'ultimo, laddove operi tale maggiore iscrizione, lo debba rivelare al soggetto conferente per permettergli di adeguare a tale valore quello (inferiore) eventualmente recepito nella propria contabilità. Non esiste in tal senso alcun obbligo da parte della società conferitaria nei confronti del soggetto conferente (è onere di quest'ultimo attivarsi per il corretto adempimento degli obblighi derivanti dall'applicazione del precetto normativo): è dunque opportuno inserire nell'atto di conferimento una apposita clausola che preveda l'obbligo di comunicazione in tal senso tra le parti.

Da ultimo, il comma 1 dell'art. 175 prevede specificamente che vengano "fatti salvi i casi di esenzione di cui all'art. 87", vale a dire il regime di esenzione per le plusvalenze in virtù della "participation exemption". Peraltro, il valore di realizzo deve essere determinato sulla base del "valore normale" ex art. 9 T.U.I.R. nel caso di conferimento di partecipazioni di controllo o di collegamento prive dei requisiti previsti dall'art. 87 T.U.I.R. ai fini del regime della *participation exemption*, se le partecipazioni ricevute non sono anch'esse prive di tali requisiti (senza, tuttavia, considerare il requisito del periodo minimo di ininterrotto possesso (c.d. *holding period*) di cui alla lett. a) dell'art. 87).

Da notare che tale disciplina trova applica-

zione anche quando le partecipazioni sono rappresentative del capitale sociale di una società o ente non residente (ferma restando la regola generale, cioè che il conferimento sia effettuato tra soggetti residenti in Italia nell'esercizio di attività di impresa).

Il meccanismo di determinazione del valore di realizzo previsto dall'art. 175 produce, inoltre, l'effetto di rimuovere le ipotesi di contenzioso con l'Amministrazione Finanziaria relativamente alla corretta determinazione della plusvalenza. Non essendo, infatti, applicabile il criterio del "valore normale", è la norma stessa ad affermare quale valore debbano la parti recepire all'interno della loro contabilità ai fini del calcolo della plusvalenza da assoggettare a tassazione.

Inoltre, deve ritenersi che la norma non trovi applicazione con riguardo alle eventuali minusvalenze da conferimento, per le quali, quindi, rimane applicabile la disciplina dettata dall'art. 9 ("valore normale") del T.U.I.R.³ Il legislatore, infatti, ha voluto evitare che la deduzione di minusvalenze in capo al soggetto conferente potesse essere rimessa, in buona sostanza, esclusivamente alle iscrizioni effettuate dalla società conferitaria.

Nel caso di conferimenti di partecipazioni "non qualificate" (azioni o quote che non siano, cioè, di "controllo" o di "collegamento")⁴ in favore di società non quotate (società o enti diversi da quelli le cui azioni o titoli siano "negoziati in mercati regolamentati italiani o esteri")⁵ si pongono talune questioni problematiche⁶, vale a dire:

1. se il "valore normale" cui fa riferimento la norma sia quello delle azioni o delle quote ricevute ovvero quello delle azioni o delle quote conferite;
2. se il patrimonio netto da considerare sia quello della società le cui azioni o quote sono oggetto di conferimento ovvero quello della società conferitaria;
3. se il patrimonio netto che rileva sia quello contabile ovvero quello economico.

Ricordando, preliminarmente, che, ai fini della determinazione del plusvalore tassabile, ai sensi dell'art. 9 - come, peraltro, già precisato - il "valore normale" è determinato:

- a) per azioni, obbligazioni e altri titoli negoziati in mercati regolamentati italiani o esteri, in base alla media aritmetica dei

¹ Come risulta ben precisato nella Circ. Min. n. 320/1997 (interpretativa dell'abrogato D.Lgs. n. 358/1997) la nozione di "controllo o di collegamento" è quella che risulta dall'art. 2359 del codice civile. Peraltro, il generico richiamo all'art. 2359 del codice civile comporterebbe la rilevanza, ai fini dell'applicazione della norma, sia del controllo di diritto (art. 2359, comma 1, n. 1) derivante dalla disponibilità della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria, sia del controllo di fatto (art. 2359, comma 1, n. 2) e n. 3) derivante dalla disponibilità di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria o dall'esistenza di particolari vincoli contrattuali con un'altra società. La nozione di collegamento va desunta dall'art. 2359 del codice civile il cui comma 3 dispone che sono considerate collegate le società sulle quali un'altra società esercita un'influenza notevole.

Inoltre, il secondo periodo del citato comma 3 dell'art. 2359 del codice civile stabilisce che l'influenza si presume notevole quando nell'assemblea ordinaria può essere esercitato almeno un quinto dei voti, ovvero un decimo se la società ha azioni quotate in borsa.

Occorre richiamare l'attenzione in ordine alla circostanza che il "controllo" rilevante ai fini della norma in commento è esclusivamente quello derivante dalla disponibilità della maggioranza dei voti esercitabili in assemblea ordinaria (art. 2359, comma 1, n. 1, del codice civile) ovvero dei voti sufficienti ad esercitare un'influenza dominante in assemblea ordinaria (art. 2359, comma 1, n. 2).

Analogamente, il "collegamento" non rileva qualora l'influenza notevole venga esercitata sulla base di accordi contrattuali ovvero per la costituzione del diritto di usufrutto.

² Si pone naturalmente il problema se sia lecito o meno, dal punto di vista civilistico, attribuire al *quid* conferito un valore inferiore a quello stabilito dalla perizia ex artt. 2343 e 2465.

³ In tal senso la C.M. n. 320/1997.

⁴ Per i profili fiscali connessi al conferimento di azioni o quote che consentono alla società conferitaria di acquisire una partecipazione di controllo in società di capitali (o enti commerciali) si veda quanto precisato *infra* (3. Gli "scambi di partecipazioni")

⁵ G. e A. Vasapolli "Rilevanza del valore normale nel conferimento di azioni" in Corr. Trib. n. 30/2000.

- prezzi rilevati nell'ultimo mese;
 - b) per le altre azioni, per le quote di società non azionarie e per i titoli o quote di partecipazione al capitale di enti diversi dalle società, in proporzione al valore del patrimonio netto della società o ente, ovvero, per le società o enti di nuova costituzione, all'ammontare complessivo dei conferimenti valgono al riguardo le seguenti considerazioni⁶:
 - sub 1): se il "valore normale" cui fa riferimento la norma sia quello delle azioni o delle quote ricevute ovvero quello delle azioni o delle quote conferite
Al riguardo è fondato ritenere che si debba considerare come corrispettivo conseguito il "valore normale" delle azioni o delle quote conferite e non quello delle azioni o delle quote ricevute. Ciò si rinviene dal confronto tra il comma 2, dell'art. 9 dello Schema di T.U.I.R. e lo stesso comma 2 della versione definitiva (D.P.R. n. 917/1986), nella quale è stata recepita la proposta della Commissione parlamentare per il parere al Governo "di assumere come valore normale, in caso di conferimento in società, quello di azioni o titoli similari ricevuti, se quotati in borsa o negoziati al mercato ristretto, e quello dei beni conferiti in ogni altro caso".
 - sub 2): se il patrimonio netto da considerare sia quello della società le cui azioni o quote sono oggetto di conferimento ovvero quello della società conferitaria
Poiché - come ora precisato - il "valore normale" deve intendersi riferito alle azioni o quote oggetto di conferimento, è fondato ritenere che il "patrimonio netto" da considerare non possa essere che quello della società le cui azioni o quote sono oggetto di conferimento e non, quindi, il "patrimonio netto" della società conferitaria (nel determinare tale "valore normale" occorre, quindi, avere riguardo dei valori espressi nella perizia di conferimento).
 - sub 3): se il patrimonio netto che rileva sia quello contabile ovvero quello economico
Con riguardo al "patrimonio netto" cui si fa riferimento la lettera b) dell'art. 9, dal raffronto tra lo Schema di T.U.I.R. e la versione definitiva (D.P.R. n. 917/1986) - nonché dalle relative proposte della Commissione Parlamentare per il parere al Governo e dalle osservazioni del relatore a tale Commissione, Onorevole Mario Usellini - si deduce che il "patrimonio netto" cui fa riferimento la norma non è quello contabile, bensì quello economico⁷.
- Gli "scambi di partecipazioni"
L'Istituto dello "scambio di partecipazioni" venne introdotto per la prima volta nel nostro ordinamento con il D.Lgs. n. 544/1992 limitatamente agli scambi "transfrontalieri" (vale a dire, "scambi di partecipazioni" tra soggetti residenti in Paesi della

Comunità Europea) ed è stato successivamente esteso con l'art. 5 del D.Lgs. n. 358/1997 alle operazioni "domestiche" (vale a dire, agli "scambi di partecipazioni" tra soggetti residenti in Italia).
L'art. 177 T.U.I.R. dispone (cfr. comma 1) che la permuta, mediante la quale un soggetto IRES, residente nel territorio dello Stato, acquista o integra una partecipazione di controllo⁸ in altro soggetto IRES (parimenti residente nel territorio dello Stato, attribuendo ai soci di quest'ultimo azioni proprie, non dà luogo a componenti positivi o negativi del reddito imponibile a condizione che il costo della partecipazione data in permuta sia attribuito alle azioni o quote ricevute in cambio. Sul punto si richiama l'attenzione in ordine alla circostanza che il Ministero delle Finanze nella C.M. n. 320/1997 ebbe a precisare, proprio con specifico riguardo alla fattispecie di diritto interno contenuta nell'art. 5 del D.Lgs. n. 358/1997, che la "integrazione di una partecipazione di controllo" non comprende l'ipotesi in cui, prima dell'operazione, il soggetto acquirente abbia già tale controllo.
Appare, per contro, corretto interpretare la fattispecie dell'integrazione del controllo nel senso di ritenere applicabile il particolare regime dello "scambio di partecipazioni" anche nel caso in cui la società acquirente possieda il controllo della società partecipata già prima dell'effettuazione dell'operazione. E tale conclusione appare conforme al tenore letterale della Direttiva risultando, altresì, coerente con la *ratio* della stessa. Non vi è dubbio, poi, che tale conclusione è conforme anche al dato letterale della normativa interna: l'integrazione della partecipazione di controllo presuppone che la partecipazione "integrata" sia già di controllo⁹. La questione, peraltro, deve considerarsi ora solo parzialmente risolta in seguito al recepimento (ancorché tardivo) in Italia della Direttiva 17 febbraio 2005 n. 2005/19/CE con l'emanazione del D.Lgs. n. 199/2007. L'art. 2 della Direttiva del 2005 prevedeva che gli Stati membri dovessero "conformarsi" alla nuova normativa entro il 1° gennaio 2007. Peraltro, il ritardo con cui ha provveduto il nostro legislatore è stato "recuperato" stabilendo che la nuova normativa si applichi "alle operazioni di fusione, scissione, conferimento di attivo e scambio di partecipazioni effettuate a partire dal 1° gennaio 2007".
Il comma 1 dell'art. 177 è ora riferito a "la permuta, mediante la quale uno dei soggetti indicati nell'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), acquista o integra una partecipazione di controllo ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, n. 1), del codice civile, contenente disposizioni in materia di società controllate e collegate ovvero incrementa, in virtù di un obbligo legale o di un vincolo statutario,

la percentuale di controllo". Deve, dunque, sussistere "un obbligo legale o un vincolo statutario".
Il regime previsto dall'art. 177 non presuppone necessariamente che la partecipazione scambiata sia - essa stessa - rappresentativa del controllo, essendo sufficiente che la partecipazione "scambiata", ancorché minoritaria, consenta alla "società acquirente" di acquisire - a seguito dell'operazione di permuta o di conferimento - il controllo della società partecipata, anche per effetto di altre partecipazioni da essa già possedute¹⁰.
Conclusivamente, l'operazione di permuta in regime di neutralità fiscale ai sensi del comma 1 dell'art. 177 può essere attuata solo quando la "società acquirente" risulti costituita sotto forma di società per azioni o società in accomandita per azioni, dal momento che le partecipazioni rappresentative del proprio capitale sociale, possedute dalla società acquirente e da attribuire in permuta, non possono che essere rappresentate da azioni. Con la conseguenza che la "società acquirente" mai potrà essere una società a responsabilità limitata posto che l'art. 2483, c.c. vieta l'acquisto di "quote proprie".
La "società scambiata", per contro, ben può essere anche non azionaria, posto che il requisito normativamente richiesto è solo quello che la "società acquirente" rientri in uno dei soggetti indicati alle lettere a) e b) del comma 1 dell'art. 73 del T.U.I.R.
In ogni caso, il meccanismo che assicura la neutralità fiscale dell'operazione si fonda su una sostanziale continuità dei valori fiscalmente riconosciuti con la conseguenza che il valore delle "azioni proprie" iscritto nel bilancio della "società acquirente" diviene il valore della partecipazione ricevuta in permuta. E le stesse conseguenze ("continuità dei valori") si hanno *vis a vis* dei "soggetti scambiati".
In virtù del comma 1, ultima parte, dell'art. 177 T.U.I.R. l'eventuale conguaglio in denaro concorre a formare il reddito del percipiente fermo rimanendo, ricorrendone le condizioni, il regime della "participation exemption" cui si è prima accennato.
Nel caso di conferimento di azioni o quote che consentono alla società conferitaria di acquisire una partecipazione di controllo in società di capitali (o enti commerciali) ai sensi dell'art. 2359, comma 1, n. 1 c.c., il comma 2 dell'art. 177 T.U.I.R. prevede che la plusvalenza realizzata dal soggetto conferente deve essere determinata sulla base della "corrispondente quota delle voci di Patrimonio Netto formato dalla società conferitaria per effetto del conferimento". E da ciò consegue che l'adozione di tale criterio può ben comportare la evidenziazione di plusvalenze o minusvalenze fiscalmente rilevanti per il soggetto conferente¹¹.
Qualora, infatti, la società conferitaria

⁶ Le considerazioni sono "mutuate" da G. e A. Vasapolli op. cit.

⁷ Con riferimento, invece, al fatto che (cfr. la lettera b) dell'art. 9) per le società o enti di nuova costituzione il "valore normale" debba essere determinato in base "all'ammontare complessivo dei conferimenti", dal raffronto tra lo Schema di T.U.I.R. e la versione definitiva (D.P.R. n. 917/1986) - nonché dalle relative proposte della Commissione Parlamentare per il parere al Governo e dalle osservazioni del relatore a tale Commissione, Onorevole Mario Usellini - si deve ritenere che tale disposizione non debba trovare applicazione nei casi di conferimento (il disposto del comma 4, art. 9, D.P.R. n. 917/1986 non è specifico per i conferimenti, essendo genericamente applicabile in tutti i casi in cui occorra determinare il "valore normale" di azioni, quote, obbligazioni o titoli).

⁸ Il riferimento è all'art. 2359, comma 1, n. 1) cod. Civ. e, quindi, al "controllo di diritto".

⁹ In tal senso, tra gli altri, R. Lupi, "Spunti in tema di fusioni, scissioni e conferimenti "transnazionali" in Bollettino tributario d'informazioni n. 17/1992.

¹⁰ In tal senso la C.M. n. 320/1997.

¹¹ Cfr. C.M. n. 320/1997.

dovesse iscrivere la partecipazione ricevuta ad un valore superiore a quello fiscalmente riconosciuto (della partecipazione oggetto del conferimento) *vis a vis* al soggetto conferente, quest'ultimo è tenuto a rilevare una plusvalenza pari alla differenza tra:

- il valore di iscrizione (della partecipazione conferita) presso la società conferitaria;
- e l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto (della partecipazione conferita) *vis a vis* allo stesso soggetto conferente.

Non è privo di rilievo osservare che il criterio di valutazione prescelto dalla norma non costituisce un regime di neutralità fiscale delle operazioni di conferimento cui è riferita, bensì un criterio di valutazione, ai fini della determinazione della plusvalenza tassabile *vis a vis* sul soggetto conferente, posto che in luogo del "valore normale" viene assunto quello attribuito nelle scritture contabili della società conferitaria alla partecipazione conferita, così come espresso dalle corrispondenti voci del netto patrimoniale formatesi per effetto del conferimento (aumento del capitale sociale e/o sovrapprezzo).

Non può, peraltro, escludersi che il soggetto conferente e la società conferitaria possano trovare un accordo per stabilire un aumento del capitale al servizio del conferimento tale da eliminare ogni differenza fra valore fiscale delle partecipazioni conferite e misura dell'incremento del patrimonio netto.

Si consideri al riguardo che, per come è formulata la norma, si ha sostanzialmente una "blindatura" dei valori espressi dalle parti in atto¹², nel senso che viene sottratta all'Amministrazione Finanziaria la possibilità di esercitare un sindacato di congruità dei valori medesimi.

Per completezza è opportuno osservare che l'assonanza con il menzionato art. 175, comma 1 T.U.I.R. di cui si è prima detto [in virtù del quale le partecipazioni di controllo o di collegamento sono valutate sulla base dei "valori contabili" (o meglio avendo riguardo al maggiore tra il valore di iscrizione presso il soggetto conferente e quello presso la società conferitaria)] è solo apparente.

Ed infatti:

- nell'art. 175, laddove non vi sia coincidenza tra il valore di iscrizione eseguito dal soggetto conferente rispetto a quello eseguito dalla società conferitaria, rileva il maggiore tra i due (ai fini della determinazione della plusvalenza tassabile sul soggetto conferente);

- nell'art. 177 il dato di riferimento è solo il valore dell'aumento del patrimonio netto eseguito dalla società conferitaria.

Come già precisato, tale criterio si applica allorché la società conferitaria acquisisca, per effetto del conferimento, il controllo su un'altra società. Al riguardo occorre evidenziare che partecipazione di controllo è anche quella "per effetto della quale" si assume il

controllo della società partecipata. Pertanto potrebbe anche trattarsi del conferimento di partecipazioni rappresentative del 2% del capitale sociale se la società conferitaria detenesse già il 49% dello stesso capitale sociale¹³.

Il "Decreto correttivo" (D.Lgs. n. 247/2005) - con decorrenza 1° gennaio 2005 - ha sostituito, nel comma in esame, le parole "*ai fini della determinazione del reddito dell'impresa conferente*" con le parole "*ai fini della determinazione del reddito del conferente*", con la conseguenza che il "socio scambian-te" può anche essere un soggetto non imprenditore¹⁴.

Una prima ed evidente applicazione della norma¹⁵ è la possibilità di "spostare" il pacchetto di controllo in una determinata società dall'ambito della persona fisica all'ambito dell'impresa con le conseguenti agevolazioni successive in sede di cessione della partecipazione, agevolazioni fruibili tramite la disciplina della *participation exemption*.

A mio avviso, peraltro, è fuor di dubbio che l'Amministrazione Finanziaria ben potrebbe ricorrere alla disposizione antielusiva di cui all'articolo 37-bis D.P.R. n. 600/73¹⁶ nell'ipotesi di:

- conferimento di partecipazioni in società a valori "blindati" ex articolo 177 comma 2, da parte di una persona fisica;
- successiva cessione delle partecipazioni da parte della società conferitaria, in presenza, ovviamente, dei requisiti richiesti ai fini della *participation exemption*.

Infine, il comma 3 dell'art. 177 sancisce l'applicazione delle "*disposizioni dell'articolo 175, comma 2*", con la conseguenza che nel caso di conferimento di partecipazioni di controllo o di collegamento prive dei requisiti richiesti ai fini della *participation exemption* il valore di realizzo deve essere determinato sulla base del "valore normale" ai sensi dell'art. 9 T.U.I.R. se le partecipazioni ricevute non sono anch'esse prive di tali requisiti, senza peraltro considerare il requisito del periodo minimo di ininterrotto possesso (c.d. *holding period*) della partecipazione.

In merito all'art. 177 non può non menzionarsi un recente "interpello" della Direzione Regionale del Lazio, in data 17 gennaio 2008, con specifico riguardo ad una operazione di conferimento di partecipazioni di controllo effettuato da un soggetto privato in favore di una società conferitaria.

Ed infatti, secondo la Direzione Regionale del Lazio affinché si possa affermare che il conferimento è disciplinato dall'art. 177 comma del T.U.I.R. occorre che la società conferitaria possieda già una quota delle partecipazioni nella società *target*, quota che dovrebbe diventare di controllo proprio a seguito del conferimento. Questa posizione, che si aggiunge ad un'altra (parimenti) non condivisibile pronuncia dell'Amministrazione Finanziaria (Ris.

Min. n. 57 del 22.3.2007), delinea un quadro interpretativo che dimostra poca propensione a dare attuazione a una norma il cui testo attuale deriva da uno specifico intervento del citato D.Lgs. n. 247/05 ("correttivo IRES") che, peraltro, viene in parte vanificato da interpretazioni che è eufemistico definire restrittive.

Come precisato, l'art. 177, comma 2, T.U.I.R., prevede che il valore di realizzo di partecipazioni (azioni o quote) conferite in una società che, tramite tale operazione acquisisce il controllo della società *target*, è determinato in riferimento all'entità dell'incremento del patrimonio netto della società conferitaria. Fino all'intervento del D.Lgs n. 247/05 tale possibilità era confinata alla circostanza che il conferente agisse quale imprenditore, mentre l'attuale ste-sura permette di ottenere lo stesso risultato anche se il conferente è persona fisica. Come è stato giustamente notato dalla Ris. Min. n. 57/2007 (almeno su questo punto condivisibile) la norma non crea un regime di neutralità per il conferimento di partecipazioni - come invece è il caso della permuta di cui all'art. 177 comma 1 - bensì definisce un criterio di valutazione, sottraendo l'operazione al sindacato di congruità dell'Agenzia delle Entrate e stabilendo che il valore di realizzo è pari all'aumento del patrimonio netto della società conferitaria; da ciò consegue l'assenza di plusvalenze tassabili in capo al soggetto conferente allorché l'aumento del patrimonio netto della società conferitaria risulta pari al valore fiscalmente riconosciuto in capo al soggetto conferente medesimo della partecipazione oggetto del conferimento.

Al riguardo non può essere sottovalutato che la modifica introdotta a partire dal 2005 era proprio tesa a favorire il trasferimento delle partecipazioni dall'ambito privato a quello societario, all'interno di una manovra legislativa più ampia (il D.Lgs 344/03) che ha reso più conveniente trasferire il bene di secondo grado (partecipazione) rispetto a quello di primo grado (azienda).

Il caso dell'interpello riguardava un soggetto privato, titolare del 90% di partecipazioni in due società, il quale intendeva conferire tali pacchetti in una costituenda s.r.l., ritenendo che il valore di realizzo non fosse quello "normale" (art. 9 T.U.I.R.) bensì quello "blindato" ex art. 177 comma 2 T.U.I.R., cioè il valore dell'aumento del patrimonio netto della società conferitaria. La Direzione Regionale Lazio, rispondendo all'interpello, ha ritenuto che l'operazione non sia disciplinata dall'art. 177 comma 2 bensì dall'art. 9. In altre parole, ha affermato che il conferimento deve considerarsi effettuato a "valore normale" e la principale motivazione che viene addotta consiste nell'affermare che l'art. 177, comma 2, si applica solo qualora la società conferitaria sia già

¹² Cfr. P. Meneghetti "Fiscaltà d'impresa: aspetti fiscali delle operazioni di ristrutturazione nelle piccole medie imprese - I conferimenti nel correttivo IRES" - Verona 2004.

¹³ Così, P. Meneghetti op. cit.

¹⁴ Prima di questa modifica, il regime di neutralità fiscale si rendeva applicabile soltanto nel caso in cui il soggetto conferente fosse titolare di reddito di impresa (peraltro, non necessariamente soggetti conferenti costituiti sotto forma di società commerciali, ma anche conferenti persone fisiche esercenti imprese individuali o familiari, sempre che le partecipazioni conferite risultassero "beni relativi all'impresa" ai sensi dell'art. 65 (ex art. 77) del TUIR.

¹⁵ Cfr. P. Meneghetti op. cit.

¹⁶ In senso dubitativo, P. Meneghetti op. cit.

➤ in possesso di partecipazioni della società *target* e tramite il conferimento ne acquisisca il controllo.

Questa posizione non è condivisibile. La circostanza che la società conferitaria debba già possedere una quota del capitale sociale della società *target* non si riscontra minimamente nella norma, né nella relazione governativa che ha illustrato la modifica all'art. 177, comma 2, la quale si limita a ricordare che intento della disposizione è eliminare le divergenze tra normativa domestica e normativa comunitaria nello scambio di partecipazioni aprendo tale possibilità anche alle persone fisiche. Più in generale si nota come l'Agenzia delle Entrate, commentando l'art. 177, comma 2, tenda a sovrapporre i presupposti previsti ai fini del cosiddetto "bonus aggregazioni" (Legge n. 296/2006 - "Finanziaria 2007") con quelli stabiliti per il conferimenti di partecipazioni, in cui unica condizione sancita dalla legge è quella di far sì che tramite il conferimento la società conferitaria acquisisca il controllo della società *target*. Questa sovrapposizione è evidente nella Ris. n. 57/2007, ove si è negata l'applicazione dell'art. 177 solo perché i soci della società conferitaria erano i medesimi della società *target*. Le interpretazioni restrittive, tra cui l'interpello in questione, tendono a svuotare di significato una disposizione che doveva favorire il passaggio del possesso di partecipazioni dal livello privato al livello societario: non altro.

Le novità di maggior rilievo introdotte dal D.Lgs 4 agosto 2008 n. 142 in attuazione della direttiva 2006/68/Ce per i conferimenti di beni diversi dal denaro nel capitale sociale delle s.p.a.

Si è precisato *supra* che il nuovo art. 2343-ter cod. civ. ("conferimento di beni in natura o crediti senza relazione di stima") prevede il non obbligo della relazione di cui all'art. 2343, primo comma, cod. civ.:

a) nel caso di conferimento di valori mobiliari ovvero di strumenti del mercato monetario¹⁷, se il valore attribuito ai fini della determinazione del capitale sociale e dell'eventuale sovrapprezzo è pari o inferiore al prezzo medio ponderato al quale sono stati negoziati su uno o più mercati regolamentati nei sei mesi precedenti il conferimento;

b) nel caso di conferimento di beni in natura

(o crediti) diversi da quelli di cui alla lett. a), se il valore attribuito ai fini della determinazione del capitale sociale e dell'eventuale sovrapprezzo corrisponde, alternativamente:

- al "valore equo" ricavato da un bilancio approvato da non oltre un anno, purché sottoposto a revisione legale e a condizione che la relazione del revisore non esprima rilievi in ordine alla valutazione dei beni oggetto del conferimento;

- al "valore equo" risultante dalla valutazione, precedente di non oltre sei mesi il conferimento e conforme ai principi e ai criteri generalmente riconosciuti per la valutazione dei beni oggetto del conferimento, effettuata da un esperto indipendente da chi effettua il conferimento e dalla società e dotato di adeguata e comprovata professionalità.

Le conseguenze fiscali

Conferimenti di "beni"

La questione non appare particolarmente problematica (il che non significa che sia banale) in quanto:

- in virtù della nuova normativa civilistica, ricorrendo i presupposti di cui si è detto, non vi sarà l'obbligo della relazione dell'esperto di cui all'art. 2343, cod. civ., ed ai fini della determinazione del capitale sociale e dell'eventuale sovrapprezzo:

a) il valore attribuito ai "valori mobiliari" ovvero agli "strumenti del mercato monetario" [ove la questione di maggior interesse è, verosimilmente, il conferimento di "azioni di società e altri titoli equivalenti ad azioni di società"] sarà "pari o inferiore" al prezzo medio ponderato al quale sono stati negoziati su uno o più mercati regolamentati nei sei mesi precedenti il conferimento;

b) il valore attribuito ai beni in natura (o crediti) diversi dai valori mobiliari o dagli strumenti del mercato monetario "corrisponderà", alternativamente:

- al "valore equo" ricavato da un bilancio approvato da non oltre un anno (purché sottoposto a revisione legale e a condizione che la relazione del revisore non esprima rilievi in ordine alla valutazione dei beni oggetto del conferimento);

- al "valore equo" risultante dalla valutazione, precedente di non oltre sei mesi il conferimento e conforme ai principi e ai

criteri generalmente riconosciuti per la valutazione dei beni oggetto del conferimento, effettuata da un esperto indipendente da chi effettua il conferimento e dalla società e dotato di adeguata e comprovata professionalità;

- ai fini della determinazione del plusvalore tassabile occorrerà, in ogni caso, fare riferimento al relativo "valore normale" secondo quanto previsto dall'art. 9 T.U.I.R.

Conferimenti di aziende (o di complessi aziendali ovvero di rami di azienda)

L'art. 176 T.U.I.R. di cui si è prima detto stabilisce che la società conferitaria subentra "nella posizione di quello conferente in ordine agli elementi dell'attivo e del passivo dell'azienda"¹⁸ e tale locuzione sta a significare che deve esserci una perfetta "continuità dei valori fiscali" tra soggetto conferente e società conferitaria in relazione a ciascun singolo bene dell'azienda trasferito a seguito del conferimento.

Con la conseguenza che la società conferitaria eredita anche la "fiscalità" connessa all'adozione del *fair value* da parte del soggetto conferente¹⁹.

Occorre porsi il problema, in linea di principio, della (ir)rilevanza ai fini fiscali dei maggiori valori emergenti dalla adozione del "valore equo" ("*fair value*").

Secondo le ordinarie regole stabilite dal T.U.I.R., l'iscrizione di un maggior valore non comporta l'emergere di una plusvalenza imponibile (peraltro il maggior valore non è fiscalmente riconosciuto in quanto non realizzato)²⁰.

Tuttavia, allorché si tratta di valutazione delle "rimanenze" (o, meglio, di beni da cui non originano "plusvalenze" in senso tecnico) deve ritenersi - per contro - che una "plusvalutazione" assume rilevanza ai fini del reddito imponibile in forza di un "principio generale" che non consente di rettificare in *pejus* (mediante "variazioni in diminuzione" in sede di dichiarazione dei redditi) tali maggiori valori attribuiti nel bilancio di esercizio.

E a tale riguardo è fondato ritenere che nulla sia mutato anche per soggetti IAS/IFRS pur tenendo conto delle novità introdotte dalla "Finanziaria 2008" (L. n. 244/2007) con riguardo al nuovo "principio di derivazione del reddito imponibile"²¹.

¹⁷ Qualificazione dei "valori mobiliari" o degli "strumenti del mercato monetario".

Valori mobiliari, quali ad esempio:

- a) le azioni di società e altri titoli equivalenti ad azioni di società, di partnership o di altri soggetti e certificati di deposito azionario;
- b) obbligazioni e altri titoli di debito, compresi i certificati di deposito relativi a tali titoli;
- c) qualsiasi altro titolo normalmente negoziato che permette di acquisire o di vendere i valori mobiliari indicati alle precedenti lettere;

d) qualsiasi altro titolo che comporta un regolamento in contanti determinato con riferimento ai valori mobiliari indicati alle precedenti lettere, a valute, a tassi di interesse, a rendimenti, a merci, a indici o a misure.

Strumenti del mercato monetario, quali, ad esempio:

- a) buoni del Tesoro;
- b) i certificati di deposito;
- c) le carte commerciali.

¹⁸ Deve, peraltro, ritenersi che la società conferitaria non possa mai subentrare in "elementi" che facciano parte del patrimonio netto del conferente in quanto non trasferibili: è il caso, per esempio, di investimenti per la cui realizzazione siano stati concessi contributi "in conto impianti" in quanto la "riserva" iscritta ai sensi dell'abrogato art. 55 d.p.r. n. 917/96 rimane nella sfera giuridica del conferente.

¹⁹ A tale riguardo è opportuno (*recte*, necessario) che l'atto di conferimento preveda una specifica clausola, avente ad oggetto l'impegno delle parti alla comunicazione reciproca delle possibili variazioni che tali valori potrebbero subire: si pensi al caso in cui il soggetto conferente, successivamente al conferimento, subisca un accertamento per periodi di imposta pregressi con il quale viene contestato il costo fiscale dell'azienda conferita; è chiaro che la società conferitaria avrà tutto l'interesse ad essere messa a conoscenza di tale situazione, per evitare di considerare corretto un valore fiscale che in realtà è già stato oggetto di rettifica in sede di accertamento da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

²⁰ Al riguardo, si ricorda che l'irrelevanza della iscrizione delle plusvalenze nel bilancio di esercizio ai fini della determinazione del reddito di impresa risale alla "Legge Finanziaria 1998", per effetto dell'abrogazione del comma 1, lettera c) dell'art. 54 T.U.I.R. (cfr. comma 3 dell'art. 21 L. 27 dicembre 1997, n. 449).

²¹ Per completezza, si ricorda che con il c.d. "decreto IAS" del 2005 (D. Lgs. n. 38/2005) vennero adottati "i primi interventi indispensabili per armonizzare la disciplina del reddito di impresa con i principi contabili internazionali", adattando - tra l'altro - il "principio generale della dipendenza del reddito imponibile dal risultato di esercizio determinato in base alla normativa civilistica" (c.d. "principio di derivazione") attribuendo rilevanza anche ai componenti imputati direttamente a patrimonio netto, (²¹) attraverso la modifica dell'art. 83 T.U.I.R. (considerando, quale punto di partenza delle variazioni in aumento o in diminuzione, il risultato civilistico di bilancio (utile o perdita) "aumentato o diminuito dei componenti che per effetto dei principi contabili internazionali sono imputati direttamente a patrimonio") e dell'art. 109, c. 4 (prevedendo che, laddove detto articolo subordina la deducibilità dei componenti negativi all'imputazione nel conto economico di competenza, "si considerano imputati a conto economico i componenti imputati direttamente a patrimonio per effetto dei principi contabili internazionali").

D'Attualità

L'abuso di diritto nell'evoluzione della giurisprudenza e nelle prospettive di sistemazione normativa

di Ennio Fortuna - Magistrato

I - Le premesse della vicenda

In un articolo di qualche anno fa, "L'abuso di diritto come principio generale antielusione anche agli effetti penali" (vd. Il Fisco n. 15/07 da pag. 5521) sostenevo, con il ricorso a non pochi argomenti dialettici, che dopo le storiche sentenze del 21/02/2006 (c-223/03 e c-255/02) della Corte di Giustizia (in Rass. Trib. n. 3/06 pag. 1016 e segg. con nota di Carmela Piccolo) fosse facile prevedere l'espandersi nel diritto tributario nazionale del principio dell'abuso di diritto, e che anzi si dovesse in qualche modo regolarne l'impatto, anche e soprattutto sotto il profilo penalistico, in modo da garantire il doveroso equilibrio tra l'innegabile esigenza di repressione dell'elusione e la certezza del diritto, imprescindibile in materia. In particolare sottolineavo il principio, del resto, almeno in astratto, incontestabile, della prevalenza del diritto comunitario e la sua capacità e forza di penetrazione nell'ordinamento interno, al punto da prevedere, a scadenza molto ravvicinata, la sua applicazione in ogni ramo dell'imposizione fiscale e quindi nel diritto penale tributario.

Sono stato facile profeta perché, a meno di due anni da allora, posso riscontrare la conferma del principio a livello comunitario (vd. sentenza cosiddetta Part Service in causa c-426/06 del 21/02/2008 della Corte di Giustizia, in "Il Fisco" n. 12/08 da pag. 2186) non senza qualche significativa estensione sotto il profilo applicativo, ma anche la presa d'atto da parte della Corte di Cassazione che, nella stessa direzione, non ha mancato di sgomberare il campo da ogni possibile obiezione o limite anche se non senza qualche importante messa a punto circa il suo fondamento e le possibili prospettive di evoluzione.

Come si ricorderà, la vicenda, nella sua complessa e articolata dimensione, ebbe inizio da tre sorprendenti sentenze della Corte di Cassazione (21/04/2005 n. 20398, in "Il Fisco" n. 42/2005, da pag. 7113, 26/04/2005 n. 20816, in banca dati "Fisconline" e 14/11/2005 n. 22939 in banca dati "Fisconline") secondo le quali alcune operazioni di *dividend washing* e di *dividend stripping* erano da considerarsi nulle per difetto di causa delle due operazioni, obiettivamente di segno opposto, ancorché collegate.

Tutte e tre le sentenze pretendevano poi di poter ravvisare e dichiarare la nullità civilistica, anche d'ufficio, malgrado il carattere, notoriamente "chiuso", del giudizio di Cassazione, tradizionalmente e rigorosamente circoscritto dai motivi di ricorso, e per di più destinato a fare i conti con il cosiddetto giudicato "interno" eventualmente formatosi nei precedenti gradi del procedimento, come quasi sempre accade.

Vale la pena di precisare che le operazioni

contestate erano state poste in essere in un periodo di tempo in cui nessuna norma antielusiva le prendeva espressamente in considerazione, diversamente dall'epoca del giudizio di Cassazione, quando la legislazione tributaria si era perfettamente attrezzata ai fini del contrasto dell'elusione (vd. artt. 37 e 37-bis D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600), ma senza efficacia retroattiva, non a caso molti osservatori ne inferivano che, in precedenza, sia il *washing* che lo *stripping* fossero da ritenere perfettamente leciti e praticabili, anche sotto il profilo strettamente tributario. Si trattava comunque di un importante, significativo segnale la cui evidenza sfuggiva, però, a tanti, al punto che la Sezione Tributaria, sollecitata dai ricorrenti, dai molteplici precedenti di segno opposto della stessa Corte di Cassazione, nonché dalle proteste energiche e compatte della dottrina, unanimemente schierata su posizioni estremamente critiche, rimetteva gli atti alle Sezioni Unite al fine di ottenere un pronunciamento definitivo sui molti punti controversi, sia di diritto sostanziale che processuale.

II - Le prime sentenze della Corte di Giustizia

Come si è già accennato, la Corte di Lussemburgo il 21/02/2006 depositava le due ricordate sentenze, più note come Halifax (si tratta di una banca) e come Huddersfield (si tratta di un'università), entrambe in materia di IVA (da cui banche e università sono generalmente e in gran parte esenti sotto molti aspetti).

Le pronunce negavano la deducibilità dell'imposta in caso di abuso di diritto, qualificazione da riconoscersi, secondo la Corte, ad ogni operazione conclusa essenzialmente per finalità antifiscali, e comunque senza valide ragioni economiche, pur rimanendo confermata ed anzi decisamente ribadita l'ampiezza della nozione di cessione o di prestazione di servizio, da intendersi infatti, in termini assolutamente oggettivi.

In sostanza, l'imposta sarebbe dovuta per ogni operazione riconducibile ad una cessione o prestazione di servizio nell'accezione assai lata riconosciuta dalla Corte, ma la deducibilità di quanto pagato a tale titolo sarebbe esclusa se l'operazione o il complesso delle operazioni collegate risultasse frutto di un abuso di diritto secondo la definizione appena anticipata.

Secondo molti, tra cui chi scrive, gli effetti delle due pronunce si profilavano imponenti e dirompenti anche nel nostro ordinamento, soprattutto in considerazione del fatto che nel sistema nazionale la rilevanza dell'elusione era ed è sempre stata intesa e circoscritta in termini assolutamente tassativi (cioè l'elusione opera, anzi operava solo per operazioni espressamente previste), ed è limitata alle imposte sui redditi ex artt. 37 e

37-bis D.P.R. n. 600/73, con esclusione di altri profili impositivi, IVA compresa, anzi soprattutto in materia di IVA, nella cui specifica regolamentazione esula ogni previsione espressa di contrasto di elusione o di abuso.

Non a caso l'intento e l'impianto elusivo, una volta riconosciuti, e solo in materia di imposte sui redditi, determinano o determinavano, infatti, esclusivamente, l'inopponibilità dei relativi atti e negozi giuridici all'Amministrazione Finanziaria (e non l'inefficacia o la nullità del contratto o delle altre operazioni collegate), mentre i relativi effetti non si estendono o non si estendevano all'IVA o ad altre imposte, dove non c'è alcuno spazio o, almeno, non c'era alcuno spazio per il contrasto (in sostanza l'alternativa si pone, o meglio si poneva soltanto tra evasione e adempimento dell'obbligo fiscale).

Al contrario, altrove, e, in particolare, in Germania, il concetto e l'istituto dell'abuso di diritto sono assolutamente generali (nel senso che concernono ogni operazione o iniziativa giuridica) e si riflettono conseguentemente su ogni ramo dell'ordinamento tributario.

In effetti, in Germania e in alcuni altri paesi, ai sensi e per gli effetti dell'art. 42 Abgaben Ordnung, la legge tributaria non può essere aggirata mediante abuso di forme giuridicamente ammesse. Se l'abuso viene ravvisato e riconosciuto, la pretesa tributaria sorge esattamente come se si fosse in presenza di una forma adeguata alla reale situazione economica. Questo principio, tipico della tradizione germanica, veniva accettato e ribadito dalla Corte, nonché riproposto, anche su suggerimento dell'Avvocato Generale, come regola fondamentale dell'ordinamento comunitario, in contrasto o in dissonanza con le direttive generali del nostro diritto interno, laddove l'istituto dell'abuso non è mai stato formalmente ammesso e riconosciuto, verosimilmente perché in contraddizione con la riserva di legge, nonché con l'esigenza di certezza del diritto, oltre che con le garanzie riconosciute all'operatore.

Non a caso, la dottrina più accreditata sostiene che l'imprenditore e così ogni contribuente possono e devono conoscere in anticipo il carico fiscale di ogni operazione per meglio stimarne la convenienza economica, ciò che sarebbe impossibile con un istituto che concedesse troppo spazio alla discrezionalità del giudice con la relativa, conseguente e inevitabile incertezza operativa. Mentre resta fermo il principio, espressamente riconosciuto anche dalla Corte, che ogni contribuente è perfettamente libero di scegliere l'operazione più conveniente sotto il profilo fiscale, concetto peraltro assai diverso dall'abuso di forme con finalità elusive.

➤ In sostanza, dalla regola della tassatività o, almeno, della legalità assai rigida del divieto di elusione, si passerebbe da noi, per effetto dell'intervento della Corte di Giustizia, al principio, in qualche modo opposto e certamente diverso, dell'abuso di diritto in termini generali, ciò che consentirebbe all'Amministrazione Fiscale iniziative finora sconosciute, e forse addirittura inconcepibili. Sarebbe comunque un ulteriore effetto, ancorché indiretto, ma non meno imponente, della prevalenza del diritto comunitario e della relativa capacità di penetrazione nel diritto interno, con i conseguenti effetti anche sul piano processuale e sulle prassi applicative.

III - Gli effetti dell'abuso nell'ordinamento nazionale

Proprio su tale strada, quella dell'estensione del principio dell'abuso nel diritto interno, si avviava decisamente e senza equivoci, la Corte di Cassazione quando, con l'ordinanza n. 21371 del 10/03/2006 (dep. il 04/10/2006, in *"Il Fisco"* n. 42/2006, da pag. 6585), poneva alla Corte di Giustizia la questione pregiudiziale dell'esclusività o essenzialità dell'intento antifiscale nonché quella delle caratteristiche delle operazioni in questione, da ritenersi eventualmente indispensabili per essere riconosciute come abusive. Le domande presupponevano, appunto, la tesi della prevalenza del diritto comunitario sul diritto interno, indicata e ritenuta generale e non più limitata alle singole fattispecie espressamente regolate ai fini del contrasto dell'elusione. La stessa Corte di Cassazione riconosceva inoltre al principio dell'abuso il carattere di *jus superveniens* in grado di imporsi perfino sul carattere "chiuso" del giudizio di cassazione. Rimaneva quindi, anche se implicitamente, superato il problema della non imperatività delle disposizioni tributarie, desumibile inequivocabilmente dalla semplice espressa inopponibilità all'Amministrazione, l'unica formalmente stabilita. Esclusione quindi della nullità o dell'inefficacia dell'operazione per l'asserita inconsistenza della causa in quanto, in tesi, derivante da due atti di segno opposto, ognuno di causa certa e incontestabile, ma anche esclusione di frode diretta o indiretta alla legge, e in definitiva riconoscimento del rilievo di un principio generale trasmigrato dal diritto comunitario al diritto interno, e potenzialmente idoneo a togliere validità o efficacia al negozio o agli atti eventualmente collegati, e quindi a permettere all'Amministrazione Finanziaria di procedere all'imposizione o alla ripresa a tassazione in conformità alle caratteristiche dei negozi o atti collegati da concludere secondo la situazione e la valenza economica reale. Molti osservatori sottolineavano però che neppure gli artt. 37 e 37-bis del D.P.R. n. 600/73 esigono più l'esclusività del fine antifiscale (diversamente da prima), bastando che gli atti siano privi di valide ragioni economiche, e che siano diretti (in tutto, o almeno in gran parte) ad aggirare obblighi o divieti previsti dalla legge fiscale.

Infatti la sentenza Halifax si esprimeva ripetutamente nel senso dell'essenzialità del fine antifiscale, ancorché nella parte conclusiva

(n. 1) si affermasse che le operazioni contestate in concreto erano state poste in essere al "solo scopo" di conseguire vantaggi indebiti. In definitiva, secondo il testo della pronuncia, ai fini dell'abuso, basta che il fine perseguito sia essenziale, ancorché non esclusivo (in sostanza, decisivo, principale, e quindi, compatibile con altre motivazioni secondarie, pur se importanti), mentre, a maggior ragione, sarebbero state affette da vizio le operazioni sotto giudizio se e perché eventualmente compiute al fine esclusivo di conseguire il vantaggio fiscale. Al riguardo sembrava assolutamente determinante, ai fini di una corretta conclusione, anche il rilievo che l'art. 42 della legge tedesca del 1977, *Abgaben Ordnung*, chiaramente tenuta presente dalla Corte, non esige affatto l'esclusività del fine antifiscale, bastando ad integrare l'abuso l'aggiornamento della legge tributaria mediante forme giuridicamente ammesse. E, ovviamente, questo può essere posto in essere anche per obiettivi e finalità in parte estranei a finalità antifiscali, in teoria perfino di spessore o spinta equivalente al risparmio fiscale.

In sostanza, il quesito circa la consistenza dell'intento antifiscale (se esclusivo o essenziale) si rivelava più l'esito di un ragionamento portato agli estremi dello scrupolo che l'effetto di un'impostazione ragionata desunta dal testo delle pronunce e correlata ai principi ivi richiamati.

IV - La sentenza Part Service S.R.L. della Corte di Giustizia

La Corte di Giustizia nel procedimento c-425/06, Part Service Srl, in liquidazione, si pronunciava il 21/02/2008 (in *"Il Fisco"*, n. 12/2008 da pag. 2186). La sentenza dava compiuta risposta ai quesiti posti dalla Corte di Cassazione. Sulla prima questione, concernente la pretesa esclusività o essenzialità dell'intento antifiscale, la Corte di Lussemburgo si limitava ovviamente a ribadire che secondo la sentenza Halifax l'esistenza di una pratica abusiva può e deve essere riconosciuta allorché le operazioni controverse, nonostante l'applicazione "formale" delle condizioni prescritte, comportino il risultato di procurare un vantaggio fiscale contrario all'obiettivo perseguito dalle disposizioni richiamate, e allorché, dall'insieme degli elementi oggettivi emersi, risulti che lo scopo perseguito sia essenzialmente l'ottenimento di un vantaggio fiscale, precluso, di norma, dalla realtà economica dei negozi, se conclusi in modo ortodosso, e senza secondi fini. La stessa Corte chiariva poi che quando al punto 82 della sentenza Halifax aveva indicato come unico scopo delle operazioni il vantaggio fiscale, non aveva affatto inteso trasformare la circostanza in una condizione generale per il riconoscimento della pratica abusiva, ma aveva semplicemente sottolineato che, nella concreta controversia decisa, la soglia minima che consente di qualificare la pratica come abusiva (l'essenzialità del motivo antifiscale) era stata largamente superata.

Ben più interessante risultava, agli effetti pratici, ma anche teorici (per le conseguenze del nostro ordinamento), la risposta al secondo quesito (se, come e quando le operazio-

ni controverse possano considerarsi frutto di una pratica abusiva). Qui la Corte premetteva anzitutto l'osservazione fondamentale, peraltro ricavata dalla sentenza Halifax (e quindi espressamente ribadita), secondo cui l'imprenditore o il contribuente ha il diritto di scegliere la forma di conduzione dei propri affari che gli permette di limitare, per quanto possibile, la sua contribuzione fiscale. Quanto al resto, la sentenza concludeva che, sia pure in via di eccezione, più prestazioni formalmente distinte, e quindi tecnicamente soggette a tassazione separata, devono essere considerate come frammenti di un'unica operazione: ciò se particolari circostanze rivelano, in modo consequenziale e convergente, che si tratta di prestazioni collegate finalisticamente nel senso che una appare come la prestazione principale, mentre le altre si rivelano accessorie o comunque assolutamente secondarie.

In tal caso il trattamento fiscale per tutte le prestazioni è quello della prestazione principale. Si può sostenere di essere in presenza di una prestazione unica, agli effetti fiscali, quando due o più atti del soggetto passivo siano tanto connessi da formare una sola prestazione economica indissociabile, la cui scomposizione assumerebbe carattere artificiale (punto 53).

È compito del giudice nazionale valutare se gli elementi che gli vengono presentati configurino l'esistenza di un'operazione unica, al di là della struttura contrattuale di essa. In tale contesto, il giudice nazionale può dover estendere la sua analisi attraverso la ricerca di indizi che rivelino l'esistenza di una pratica abusiva, nozione su cui verte la questione pregiudiziale, alla Corte rimanendo la potestà di fornire eventuali precisazioni dirette a guidarlo nell'interpretazione (punti 54, 55 e 56).

In sostanza, stabilire se l'operazione o le operazioni sospette siano frutto di una pratica abusiva, volta essenzialmente al conseguimento di un indebito vantaggio fiscale (senza che la conclusione muti per l'esistenza di ulteriori finalità secondarie o collaterali), è compito esclusivo del giudice tributario nazionale che procede all'indagine, su base anche meramente indiziaria (alla luce degli elementi di fatto emersi), come accade in ogni caso di *questio facti*, derivandone nel nostro ordinamento che la conclusione, se correttamente motivata sotto il profilo logico-giuridico, si sottrae al sindacato del giudice di legittimità.

V - La prima messa a punto della Cassazione

La sentenza della Sezione Tributaria n. 8772 del 16/01/2008, depositata il 04/04/2008 (presidente Papa, relatore Cicala), in *"Il Fisco"* n. 17/08 (vol. 1) da pag. 3085, è particolarmente importante sia per la chiarezza della motivazione, sia per la perentorietà delle conclusioni sia, soprattutto, perché rappresenta una messa a punto tendenzialmente definitiva delle varie problematiche del settore, tanto più in quanto, in modo trasparente, la Corte di Cassazione tiene ampiamente conto della sentenza Part Service della Corte di Giustizia, già ben nota all'atto dell'elaborazione (la Cassazione ha depositato la moti-

vazione il 04/04/2008, la Corte di Giustizia lo aveva fatto il 21/02/2008).

Secondo i giudici di legittimità che, sul punto, richiamano la sentenza n. 21221 del 29/09/2006 (in banca dati "Fisconline") non sono opponibili all'Amministrazione gli atti che costituiscono "abuso di diritto" e il principio trova applicazione in tutti i settori dell'ordinamento tributario, e dunque anche nell'ambito delle imposte dirette.

La nozione di abuso di diritto viene fissata dalla Cassazione come una tipologia di operazioni compiute essenzialmente per il conseguimento di un vantaggio fiscale, senza alcuna necessità che gli atti siano fittizi o fraudolenti o simulati. Il *proprium* del comportamento abusivo consisterebbe proprio nel fatto che, a differenza delle ipotesi della frode, il soggetto pone in essere operazioni reali, assolutamente conformi a modelli legali. In tale ottica non può disconoscersi all'imprenditore o al contribuente il diritto di scelta dell'operazione con il minore carico fiscale, mentre sul piano processuale compete proprio al contribuente allegare e provare l'esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti di carattere non marginale o meramente tecnico, specie quando l'ipotetico abuso dia luogo ad un elemento negativo del reddito o dell'imposta.

Alla luce di tale impostazione, l'esistenza di importanti ragioni economiche alternative, da provarsi a cura del contribuente, funzionerebbe come limite negativo del requisito di essenzialità del motivo antifiscale.

In sostanza, queste le conclusioni della Corte: le singole norme antielusione devono essere inquadrate non più come eccezioni ad una regola, ma come positivo sintomo dell'esistenza della regola opposta, quella della validità in generale del principio dell'abuso. A confutazione dell'obiezione circa l'eccessiva discrezionalità del giudice nel momento in cui si dà ingresso all'istituto dell'abuso, la Corte replicava che questo deve risultare "da un insieme di elementi obiettivi".

In definitiva, da indizi gravi, precisi e convergenti (v. art. 39 DPR n. 600/73).

VI - L'intervento delle Sezioni Unite

Ma non era ancora finita e, probabilmente, l'evoluzione giurisprudenziale non è ancora giunta a compimento. Ciò non deve stupire, vista la straordinaria importanza dal principio dell'abuso di diritto non solo in ambito comunitario, ma ormai anche in campo nazionale.

Non poteva infatti mancare l'intervento con la relativa, attesissima, messa a punto delle Sezioni Unite (n. 30055/08 - 23/12/08, Pres. Carbone, Rel. Felicetti). La Corte confermava anzitutto la validità del principio dell'abuso negandone però la derivazione dal diritto comunitario. Si tratta di una replica quasi scontata a chi aveva fatto notare che le affermazioni della Corte di Giustizia potevano riferirsi all'IVA, imposta europea per eccellenza, e quindi armonizzata per definizione, ma non alle imposte dirette sui redditi, tributi propri di ogni paese, da questi regolate secondo tradizioni e principi. Tanto più che su tali tributi la Corte di Giustizia non poteva pronunciarsi (tutte le sentenze relative erano e sono in materia di IVA) per difetto

istituzionale di competenza, tanto che molti osservatori ne avevano tratto la conclusione che i principi comunitari non potevano interferire negli ambiti riservati agli Stati nazionali. Con la conseguenza che le riflessioni della Corte di Giustizia non potevano riflettersi negli ordinamenti propriamente nazionali, nei quali i giudici di merito e di legittimità dovevano continuare ad applicare le norme in vigore, senza subirne l'influenza, neppure indirettamente. Si trattava di un rilievo di notevole efficacia e spessore che evidentemente costringeva la Corte di Cassazione a rivedere le sue posizioni, anche se non mancava, sotto l'angolo visuale del nostro ordinamento, un'inegabile paradosalità di impostazione: da noi i principi antielusivi valgono solo per le imposte sui redditi e limitatamente alle operazioni tassativamente indicate (anche se, secondo alcuni, queste rappresenterebbero ben più che sporadici esempi di norme antielusione), mentre la Corte di Giustizia introduceva l'abuso solo in materia di IVA, laddove nel nostro sistema mancano del tutto direttive antielusione.

In sostanza, si verificava una situazione singolare: l'elusione nel nostro ordinamento risulta combattuta esclusivamente, e solo in parte, in materia di imposte sui redditi, e non in materia di IVA, mentre a livello europeo l'impostazione antielusiva vale esclusivamente, e per effetto dell'intervento della Corte di Giustizia, in materia di IVA e non di imposte sui redditi, che non sono armonizzate. La Cassazione si era però ormai spinta, a seguito delle pronunce e dei riferimenti della Corte di Giustizia, ben al di là degli ambiti specificamente previsti dal nostro ordinamento, e ben difficilmente sarebbe ritornata sui propri passi.

Le pronunce delle Sezioni Unite sono appunto il frutto di tale imbarazzante situazione. Da qui la formulazione, verosimilmente nata dalla riconosciuta necessità del compromesso, che il principio dell'abuso di diritto non nasce in ambito comunitario ma addirittura a livello Costituzionale (art. 53 Cost.), con riferimento ai principi della capacità contributiva e della progressività dell'imposizione. Per dirla con le parole delle sentenze, sono questi i principi posti a fondamento sia delle norme impositive in senso stretto sia di quelle che attribuiscono al contribuente vantaggi o benefici di qualsiasi genere, anche tali norme essendo "evidentemente" finalizzate alla più piena attuazione di quei principi: "con la conseguenza che non può non ritenersi insito nell'ordinamento, come diretta derivazione delle norme costituzionali, il principio secondo cui il contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustificano (ex sé) l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale".

E non contrasterebbe con l'individuato principio generale antielusione l'emersione in sede nazionale di specifiche norme antielu-

sive che appaiano, anzi, secondo quanto già osservato dalla stessa Corte, mero sintomo ed espressione di una regola generale (Cass. 8772/08).

Anche tale scelta comporta un effetto paradossale, visto che il principio tratto dal diritto comunitario valeva tendenzialmente per ogni ramo del Diritto (civile, penale, tributario e così via), mentre il richiamo dell'art. 53 Cost. finisce con il riportare le norme antiabuso nell'ambito esclusivamente fiscale, con un contenimento di prospettive di difficile valutazione, almeno allo stato.

Né è difficile peraltro osservare che il riferimento all'art. 53 Cost. si pone più come uno strumento dialettico, ancorché abile e suggestivo, che come una reale e persuasiva conclusione di una logica consequenzialità dell'impostazione del ragionamento di fondo. In effetti la norma richiamata, secondo l'insegnamento della Corte Costituzionale, si pone come un'espressione particolare del principio di uguaglianza in base al quale l'imposizione deve essere uguale per redditi uguali e diversa per redditi diversi.

Ma ciò ha poco a che fare con il principio dell'abuso di diritto che esige chiaramente una regola o molte regole ulteriori *ad hoc*, anche se orientate verso la realizzazione del principio di uguaglianza (altrimenti sarebbe agevole la replica che non può esservi abuso se l'operatore rimane nell'ambito della norma, anche se si vale, a proprio profitto, delle sue potenzialità). Né si trae alcunché di preciso dal principio di progressività che infatti si richiama all'impostazione generale del sistema, in pratica alle specifiche norme ordinarie in vigore (che devono ispirarsi ed essere improntate al criterio di progressività) e non all'uso, corretto o improprio, che se ne faccia.

In definitiva, il concorso alle spese pubbliche in ragione della capacità contributiva di ognuno e il principio di progressività del sistema sono il risultato, anzi devono essere il risultato dell'applicazione concreta e positiva delle norme in vigore, concepite per lo scopo in parola (il soggetto passivo è soprattutto il legislatore, non il contribuente) al punto che, se non vi fosse uno specifico principio o una specifica normativa antielusione o antiabusiva, il contribuente potrebbe esigere l'applicazione delle disposizioni a lui più favorevoli, senza alcuna possibilità di contrasto da parte delle autorità finanziarie. La norma costituzionale potrebbe essere da lui invocata a propria tutela, e non il contrario.

Il richiamo dell'art. 53 Cost. non aggiunge quindi nulla di specifico al sistema: al principio antiabuso, dovendo essere desunto concretamente da scelte appositamente orientate e dettate ai fini del contrasto, scelte che ancora mancano, che la Corte di Giustizia ha inferito dal sistema comunitario, deducendolo specificamente dall'ordinamento tedesco, ma che la Corte di Cassazione, in assenza di disposizioni espresse, deve, secondo me, ancora ricavare dall'ordinamento nazionale; ai principi generali, anche se di livello costituzionale, non bastando a colmare la lacuna, e anzi

potendo, paradossalmente, essere, almeno in teoria, invocati per fini opposti.

VII - Gli estremi dell'abuso

Ma come deve presentarsi il comportamento del contribuente per essere qualificato abusivo?

Si tratta di un impegno non facile per l'interprete, visto che non si contesta ed anzi si ribadisce che il contribuente può operare e scegliere concretamente secondo la sua migliore convenienza fiscale (cioè scegliere legittimamente l'operazione o il percorso con il minore carico fiscale), mentre solo se senza valide ragioni economiche un'operazione potrebbe essere ritenuta elusiva o abusiva.

Si tratta di un concetto giuridico ancorato alla realtà economica o di un vero e proprio artificio espressivo? Se posso agire per il maggiore risparmio fiscale finisce, almeno così sembra, l'assenza di (valide) ragioni economiche. Giustamente si è fatto notare che è perfino inconcepibile che il contribuente possa avere un atteggiamento e un obiettivo diverso dal maggiore risparmio fiscale possibile.

Cosa si penserebbe di un contribuente che nel corso di una transazione commerciale si chiedesse come e cosa fare per pagare più imposte? Non è naturale che si ponga la domanda contraria? (Gothot, *"The purpose test and abuse of right"*, in *"Diritto e Pratica Tributaria"*, 1985, 1224 e P. Tabellini, *"L'elusione fiscale"*, Milano, 1988).

Ritengo perciò inevitabile, anche ai fini di garanzia e di certezza del diritto, l'approdo a criteri di sostanza, di effettiva materialità dell'operazione, in pratica alle caratteristiche obiettive, concrete della singola operazione in rapporto agli atti e ai negozi messi in atto. Se questi si rivelano esuberanti, eccessivi, smodati, formalmente abnormi rispetto all'obiettivo preso di mira (in sostanza perché o soprattutto perché l'ordinamento configura e pone a disposizione del contribuente un negozio semplice e spedito proprio per le finalità perseguite, mentre l'operatore ricorre ad uno o più negozi assai più sofisticati e complessi che, alla fine, rivelano e denunciano un costo fiscale minore) allora, e solo allora l'indagine potrà concentrarsi sulle presunte assenze di "valide" ragioni economiche. E acquista così senso effettivo anche l'oggettivazione del termine "valide", ovviamente da riferire al negozio o all'atto posto in essere dal contribuente, a preferenza di un altro assai più semplice e diretto, ma trascurato di fatto senza una convincente spiegazione. E' il negozio o atto concretamente posto in essere che deve quindi presentare "valide" ragioni economiche diverse dal risparmio fiscale essenzialmente perseguito. Altrimenti si può effettivamente parlare di abuso in senso tecnico e prospettare la possibile contestazione all'interessato, in sostanza per il ricorso ad un atto o negozio, invece che ad un altro più semplice e diretto, almeno nella forma.

Anche qui va detto però che la giurisprudenza, in assenza di precisi criteri normativi, a mio giudizio ormai indispensabili, almeno per i casi in cui l'abuso non coincide con quelli già prospettati e definiti di elusione,

sbanda e si sposta da un eccesso o estremo all'altro, prima esigendo l'uso abnorme o distorto dell'atto, del negozio o delle sue forme, poi l'aggiramento della legge fiscale con il ricorso a negozi più o meno sofisticati, ma poi contentandosi di un uso semplicemente improprio e ingiustificato (così Cass. n. 8487 del 26.02.09 depositata il 08.04.09) ed escludendo espressamente ogni necessità di oggettiva o soggettiva frodolenzia. In definitiva, l'elusione potrebbe assumere la forma della mera devianza di forma nonché quella del semplice abuso di diritto positivo compiuto con più atti o negozi.

Credo sia necessario l'intervento del legislatore, specie in un sistema che già conosce (anche se è decisamente insufficiente) la definizione dell'elusione ancorata a criteri oggettivi (vd. art.37-bis comma 1 D.P.R. 29.09.1973 n. 600). Altrimenti la deriva verso una forma selvaggia di giustizialismo fiscale (con tutta la crisi delle garanzie e delle certezze che ne deriva) appare obiettivamente inevitabile.

VIII - La prova dell'abuso in sede di contestazione e di contenzioso tributario

In base all'elaborazione della Corte di Giustizia e della stessa Corte di Cassazione, anche nel nostro ordinamento tributario l'abuso di diritto si traduce ormai in un principio generale valido per ogni tipo di imposta e per ogni tipologia di operazioni (ma con i limiti già indicati). Al punto che la Corte di Cassazione, nella sentenza 21221 (ripetutamente citata), poi ribadita dalle Sezioni Unite, ha potuto concludere nel senso che le singole disposizioni antielusive (in particolare gli artt. 37 e 37-bis del D.P.R. n. 600/73) vanno adesso intese come indiretta, ma inequivoca conferma della validità del principio generale dell'abuso di diritto. In definitiva, tale istituto opera oggi nel nostro ordinamento per le imposte sui redditi e per l'IVA (e per ogni altro tributo) nonché per ogni operazione, indipendentemente dal fatto che sia o meno espressamente contemplata a tale fine. Il problema non è più quindi di diritto sostanziale, ma unicamente di diritto processuale.

Tanto è vero che la stessa Cassazione, andando forse al di là di quanto richiesto per una corretta e compiuta motivazione, si è spinta ad affermare che è onere del contribuente allegare e provare l'esistenza di valide ragioni economiche alternative o collaterali, di carattere non marginale o meramente teorico, specie se il contestato abuso si traduce in un limite negativo di reddito. Successivamente la stessa Corte affermava che l'onere della prova incombe al fisco, quello dell'allegazione al contribuente, per poi tornare sui propri passi (Cass. n. 84871), aggiungendo vaghezza a vaghezza, indeterminazione a indeterminazione.

Sembrerebbe comunque superata l'obiezione di chi ha rilevato (Christian Attardi, *"Elusione fiscale - Orientamenti recenti in tema di abuso del diritto"* in *"Il Fisco"* n. 22/08 da pag. 3885) che, dopo l'introduzione dell'abuso di diritto nel nostro ordinamento tributario, l'Amministrazione verrebbe a trovarsi in grave difficoltà ai fini della prova, visto che sarebbe obiettivamente assai

arduo per uffici adusi da sempre a basarsi su documenti scritti e su relazioni riassuntive, ipotizzare ardite psicologie di comportamenti e finalità più o meno ortodosse. In realtà la situazione appare più complessa delle semplici prospettazioni qui riportate, ma il nostro ordinamento appare sostanzialmente attrezzato al riguardo, anche se, verosimilmente, occorrerà ancora intervenire normativamente per un adeguamento non solo formale, in effetti tecnicamente imposto dal sopravvenire di un istituto in grado di sconvolgere ogni tradizione e ogni prassi. A leggere infatti con attenzione l'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/73, dedicato proprio alle operazioni elusive (oggi da interpretare, però, nell'ottica più ampia dell'abuso di diritto), si deve ammettere che la prova deve emergere proprio dal contraddittorio con il contribuente, alla luce di elementi convergenti, gravi e precisi (vd. art. 39 D.P.R. n. 600/73). L'avviso di accertamento deve infatti essere notificato, previa richiesta di chiarimenti da rivolgere, a pena di nullità, al contribuente con l'indicazione dei motivi per cui si ritengono abusive le operazioni in questione. Non solo.

L'avviso deve essere specificamente motivato, sempre a pena di nullità, in relazione alle giustificazioni addotte dal contribuente. E infine le stesse disposizioni antielusive possono essere disapplicate qualora il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie gli effetti elusivi non potevano verificarsi.

La logica dell'accertamento, dopo una fase preliminare di contraddittorio specifico con il contribuente e con una motivazione analitica in rapporto alle eventuali giustificazioni addotte, corrisponde in pieno a quanto stabilito dalla Corte di Giustizia e dalla stessa Corte di Cassazione in relazione all'esigenza ripetutamente sottolineata di una verifica, sia pure su base indiziaria, ma fondata su elementi obiettivi, ovviamente di univoca gravità, precisione e concordanza quali devono scaturire dalla contestazione del fatto elusivo (oggi anche abusivo) e dalle contrapposte spiegazioni dell'interessato. Non credo possa esigersi di più, a parte una rigorosa, puntuale motivazione della decisione del giudice tributario, anch'essa basata su fatti precisi e rilievi di univoca concordanza nonché sulle ragioni eventualmente addotte dal contribuente, e infine sulla ricostruzione dialettica propria del processo. Sotto il profilo procedimentale dell'art. 37-bis, che bene può essere applicato, in linea di massima, anche per analogia, alle pratiche abusive, stante l'identità di *ratio* con le situazioni richiamate dalle due Corti, la normativa in vigore sembra quindi già adeguata, anche se se ne prospetta l'applicabilità a fattispecie non espressamente previste (imposte diverse da quelle sui redditi e operazioni anche diverse da quelle tassativamente elencate).

L'analogia non può però giungere ad imporre, limitatamente al caso delle sospettate pratiche abusive, la previa richiesta di chiarimenti, a pena di nullità, nonché l'avviso motivato specificamente, ancora a pena di nullità, in relazione alle giustificazioni even-

tualmente adottate, e tanto meno si potrebbe ammettere il contribuente alla dimostrazione che dall'operazione non potessero derivare gli effetti sospettati e indicati dall'ufficio, ovviamente in caso di non riconducibilità alle fattispecie tassativamente regolate dagli artt. 37 e 37-bis del D.P.R. n. 600/73. Ma verosimilmente sembra comunque ben possibile procedere alla richiesta di chiarimenti e alla motivazione dell'avviso in rapporto alle eventuali giustificazioni perché l'una e l'altra modalità di procedura rientrano pienamente nella logica dell'accertamento della pratica abusiva secondo quanto chiarito dalle due Corti, e risultano del tutto in linea con i principi generali dell'ordinamento in vigore, particolarmente quanto alla richiesta di chiarimenti al contribuente. Si può andare avanti, insomma, anche se, certamente, sarebbe più corretto e soddisfacente, specie sotto il profilo garantistico, regolare positivamente la procedura anche agli effetti delle pratiche abusive. Ma alla necessità di un ulteriore intervento normativo accennerò più avanti.

IX - La problematica dell'interpello ex art. 21 L. 30/12/1991 n. 413 anche agli effetti penali

L'applicazione analogica appare decisamente esclusa nell'ipotesi dell'interpello al Comitato antielusive o all'Amministrazione Finanziaria. Qui la legge richiama, esclusivamente, le singole fattispecie elusive (deve riguardare, così si esprime, l'applicazione ai casi concreti delle disposizioni di cui agli artt. 37 e 37-bis del D.P.R. n. 600/73) ed inoltre non si può certo pretendere che un'istituzione prevista per la consulenza ufficiale solo in una materia determinata si autoinvesta di un'analogica competenza in un settore diverso, ancorché simile.

Ne deriva che nel caso delle pratiche abusive verrà a mancare ogni supporto di consulenza ufficiale o ufficiosa. Il contribuente dovrà assumersi la piena responsabilità di quanto dichiara agli effetti dell'IVA e delle imposte sui redditi, e risponderà di ogni pratica o negozio adottato, salva rimanendo la facoltà dell'Amministrazione di ritenerli e di denunciarli come abusivi, e quindi volti, essenzialmente, ad un indebito risparmio fiscale con conseguente ripresa a tassazione, fatto che avrà luogo in sede di accertamento e di contenzioso tributario, come si è già detto, alla luce di una verifica basata su elementi obiettivi, ancorché indiziari, il più possibile gravi, precisi e logicamente convergenti.

In sede penale, dove, a maggior ragione, appare interdotta l'applicabilità analogica dell'art. 21 L. 413/1991 (qui il richiamo dell'art. 16 D.Lgs. 74/2000 è certamente e assolutamente tassativo anche in forza del noto principio di legalità, tipico della materia) la vicenda avrà uno sviluppo alquanto simile, anche se l'onere della prova (del fatto e del dolo intenzionale e specifico) graverà interamente sul giudice, non essendo prevista né tecnicamente possibile alcuna inversione. Va detto al riguardo che l'obiezione avanzata qua e là secondo cui l'abuso non si estenderebbe alla materia penale, soprattutto in base all'argomento tratto dalla sentenza Halifax che esclude l'applicabilità di una sanzione

specificata in caso di rilievo di un negozio abusivo, si rivela priva di ogni consistenza. Anche in mancanza di una sanzione specifica non c'è dubbio che l'accertamento dell'abuso, nel senso indicato, consente all'Amministrazione il relativo recupero di imposta che diventa tecnicamente dovuta, in quanto obiettivamente evasa. Si tratta quindi di verificare nel sistema penale la configurabilità di ipotesi, ovviamente e inevitabilmente tassative, di evasione con valenza penale, e questa si avrà certamente in caso di infedele dichiarazione, fattispecie penale che si limita ad esigere unicamente il superamento di particolari soglie con contemporanea presenza del dolo dell'infedeltà (vd. art.4 D.Lgs. n. 74/2000).

E così, a maggior ragione, in caso di omessa dichiarazione se ed in quanto dovuta (vd. art.5 D.Lgs. n. 74/2000). Al contrario, non si configurano le fattispecie di fraudolenta o di artificiosa dichiarazione (artt. 2 e 3 D.Lgs. n. 74/2000) non potendo equipararsi l'abuso alla fraudolenza o all'artificiosità, che richiedono estremi di comportamento assai diversi (in tal senso, anche Caraccioli, "Clausole antielusive ex art.37-bis e relativi profili penali", in "Rivista di Diritto Tributario", marzo 2009, III, 47 e segg.). Né può esservi dubbio che l'obbligo di ricostruire e di definire come abusiva una pratica sospetta e di additarla alla fine come evasiva, compete esclusivamente al giudice che potrà procedere alla relativa ricostruzione del fatto alla luce di ogni prova emersa dal procedimento e comunque, ex art. 192 c.p.p., anche in forza di meri indizi purché gravi, precisi e concordanti.

Il modo di procedere in sede tributaria e penale è quindi largamente assimilabile, e dopo il D.Lgs. n. 74/2000, stante soprattutto il divieto di sospensione del processo tributario e il ribadito obbligo del giudice penale di ricostruire fino in fondo il debito di imposta, la conclusione anticipata non appare suscettibile di obiezioni o di perplessità (v. da ultimo circa gli obblighi del giudice penale, il mio "I rapporti tra processo penale e processo tributario" in "Il Fisco", 10/2007 da pag. 1784).

Ne deriva che il principio dell'abuso di diritto irrompe e si impone ormai senza limiti nel nostro ordinamento, sia tributario che penale, ma anche che non trova ancora strumenti specifici e adeguati per operare, il che alla fine può tradursi a vantaggio dell'Amministrazione o del contribuente, a seconda delle varie situazioni. Ciò non può essere considerato un inconveniente tale da impedirne l'applicabilità, ma certamente pone seri problemi di adeguamento e di aggiornamento.

X - Le conclusioni

L'istituto dell'abuso di diritto, di creazione giurisprudenziale, si è formato da noi per gli interventi combinati della Corte di Cassazione (inizialmente con le sentenze molto criticate sulla nullità civilistica per frode alla legge o per difetto di causa) e della Corte di Giustizia (con le note sentenze Halifax e Huddersfield, affermative del principio, per la prima volta, in tema di IVA), e poi per le successive correzioni della stessa

Cassazione (ordinanza n. 21371 del 10/03/2006) che hanno provocato la messa a punto della Corte di Giustizia (la Part Service Spa del 21/02/2008), seguita poi ancora dalla Corte di Cassazione (n. 8772 del 04/04/2008). Il percorso giurisprudenziale dell'istituto sembra ormai completo sotto ogni profilo (anche se non mancano rilevanti perplessità), ma solo un ottimismo inguaribile ne potrebbe affermare l'applicabilità senza ostacoli o inconvenienti nel nostro ordinamento.

Sembra evidente che il compito principale sia ora del legislatore, che dovrà anzitutto definirne lo spirito e soprattutto i confini e le modalità di applicazione. L'abuso, si è detto nelle pagine che precedono, è destinato ad operare per ogni tipo di imposta e per ogni tipologia di operazioni, mettendo a repentaglio proprio quella riserva di legge e quella certezza giuridica che erano state alla base del divieto di introduzione. Da noi si è sempre proceduto per singoli passi, espressamente stabiliti. Le disposizioni antielusive sono state previste solo per le imposte sui redditi, e unicamente con riferimento alle operazioni espressamente indicate. Ora si ha a che fare con un principio generale noto in sede comunitaria ma di derivazione (sostiene la Cassazione) addirittura costituzionale, non ancora però oggetto di una precisa definizione normativa. È certamente il primo passo da compiere. Ma non basta.

Occorrerà anche definire il modo e la relativa procedura per l'accertamento. L'art. 37-bis rappresenta certamente un valido modello, ma, come si è visto, anche volendo, l'applicazione analogica è possibile solo fino ad un certo punto. Inoltre, occorrerà stabilire fino a dove sia possibile il richiamo anche in materia di abuso, e regolandone le modalità, oggi non previste (e alcune, forse, del tutto interdette). E occorrerà stabilire se anche per l'IVA si tratti di un modello altrettanto valido, e fino a che punto fruibile. Resta il problema dell'estensione alle altre imposte, che non dovrebbe rivelarsi però un ostacolo irrisolvibile.

Infine occorrerà chiedersi se l'art. 16 D.Lgs. n. 74/2000 rappresenti un modello valido anche per l'abuso ai fini dell'evasione di rilievo penale. Probabilmente la risposta dovrebbe essere affermativa, ma il percorso esige un preciso intervento legislativo, altrimenti l'applicazione appare decisamente esclusa.

In un certo senso il percorso a cui abbiamo assistito è opposto a quello a cui siamo adusi. Di solito, si comincia con una legge, le relative analisi, le risposte giurisprudenziali e le eventuali proposte di correzione. Qui si è fatto il contrario: si è cominciato con sentenze sorprendenti (che però recavano un evidente segnale di allarme) e si è proseguito con altri interventi di giurisprudenza fino a creare un istituto abbastanza compatto, ma ancora incompiuto, e quindi suscettibile di applicazioni problematiche.

Posso sbagliare, ma la strada è ormai aperta verso una sistemazione normativa coerente e completa della quale non si potrà più fare a meno (e in tempi rapidi) anche se non mancheranno difficoltà.

Dalla Direzione Regionale

Novità fiscali in tema di riallineamento dei maggiori valori da operazioni straordinarie alla luce dei decreti legge n. 185/2008 e n. 5/2009

di Antonio Cologno – settore Audit e Sicurezza

1. Premessa

Le operazioni straordinarie costituiscono eventi di particolare rilievo nella vita delle imprese.

La vera e propria rivoluzione avvenuta, negli ultimi tempi, nel mercato globale, tanto più a seguito della grande crisi finanziaria che stiamo vivendo, ha imposto il modello della grande impresa che - nata dalla aggregazione di forze diverse - consente di meglio competere nello scacchiere internazionale.

Il legislatore tributario ha guardato con interesse e sensibilità questi processi di cambiamento, introducendo delle norme *ad hoc*, finalizzate ad incentivare tali fenomeni.

Nella logica del passaggio dall'Irpeg all'IRES, la legge delega 7 aprile 2003 n. 80, ha operato una vera e propria svolta in materia di trattamento tributario delle operazioni straordinarie societarie, fissando alcuni principi cardine:

a) l'abolizione della possibilità di ottenere il riconoscimento fiscale dei maggiori valori, iscritti per effetto del conferimento o dell'imputazione dei disavanzi da annullamento e da concambio, derivanti da operazioni di fusione e di scissione e dell'imposta sostitutiva, così come introdotti dal D. Lgs. n. 358/1997;

b) il mantenimento e la razionalizzazione del regime della neutralità fiscale.

Tale ultimo regime si fonda sulla cosiddetta "continuità dei valori fiscalmente riconosciuti", in base alla quale - ai fini delle imposte sui redditi - i beni delle società fuse, incorporate, conferenti o scisse, assumono in capo alla società incorporante, risultante dalla fusione, conferitaria o beneficiaria della scissione, l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto che avevano presso la società originaria prima dell'operazione.

Il regime di neutralità rende irrilevante, ai fini fiscali, l'eventuale iscrizione nelle scritture contabili di valori diversi da quelli fiscalmente riconosciuti, con la conseguenza che gli ammortamenti calcolati sui maggiori valori iscritti non sono fiscalmente deducibili e le plusvalenze o minusvalenze realizzate in caso di cessione dei beni sono determinate senza tener conto dei maggiori valori.

2. L'affrancamento «ordinario»

La Finanziaria del 2008 (legge n. 244/2007) ha reintrodotto la possibilità di ottenere il riconoscimento fiscale dei maggiori valori clientistici iscritti in bilancio dalla conferitaria, dalla società incorporante o risultante dalla fusione e dalla società beneficiaria della scissione.

Si tratta di un regime opzionale che, in uno scenario in cui il sistema naturale resta quel-

lo della neutralità, serve a munire di rilevanza fiscale maggiori valori destinati a non concorrere alla formazione del reddito imponibile ordinario della società conferitaria, incorporante o beneficiaria. Esso permette, dunque, alla società che acquista in regime di neutralità di aggiornare i valori fiscalmente riconosciuti e di allinearli a quelli rilevati in contabilità a seguito del conferimento, della fusione o della scissione, attraverso il pagamento di un'imposta sostitutiva la cui disciplina è contemplata nell'art. 176, comma 2-ter, TUIR, introdotto dalla Legge finanziaria sopra citata, relativo ai conferimenti d'azienda, al quale rimandano l'art. 172, comma 10-bis (per le fusioni) e l'art. 173, comma 15-bis (per le scissioni).

Le disposizioni di attuazione sono state introdotte con il D.M. 25 luglio 2008, mentre le indicazioni dell'Agenzia delle Entrate sono contenute nella circolare n. 57 del 25 settembre 2008.

L'ampliamento dell'ambito soggettivo di applicazione dell'art. 176 TUIR, così come previsto dalla Legge Finanziaria per il 2008, fa sì che siano ammesse al regime di neutralità sia le società di persone che le società di capitali.

Si tratta di un regime opzionale: l'opzione deve essere esercitata nella dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio nel quale è stata posta in essere l'operazione o, al più tardi, in quello del periodo d'imposta successivo e si considera perfezionata con il versamento della prima rata dell'imposta sostitutiva.

L'affrancamento dei maggiori valori per le operazioni di conferimento di azienda, di fusione e di scissione, può essere effettuato a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2007. In via transitoria, l'opzione può essere esercitata anche in relazione ad operazioni di riorganizzazione aziendale effettuate entro il periodo di imposta in corso al 31.12.2007.

Tali disposizioni si applicano relativamente a operazioni straordinarie che abbiano ad oggetto l'attribuzione di compensi aziendali, e non quella di singoli beni. Esse prevedono per la società conferitaria, la società incorporante o risultante dalla fusione e per la società beneficiaria della scissione la possibilità di affrancare i maggiori valori attribuiti in bilancio agli elementi dell'attivo costituenti immobilizzazioni materiali e immateriali relativi all'azienda ricevuta.

Per maggiori valori - così come precisato dal D.M. 25 luglio 2008 e dalla circolare 57/E del 2008 - devono intendersi le differenze residue tra il valore d'iscrizione in bilancio dei beni ricevuti in occasione dell'operazione, classificati tra le immobilizza-

zioni materiali e immateriali, incluso l'avviamento e l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto dei beni stessi presso il soggetto conferente o cedente.

Oggetto dell'affrancamento sono, pertanto, i disallineamenti tra il valore civile di bilancio e il valore fiscale dei beni, coincidente con il valore fiscale che gli stessi beni avevano presso il conferente.

I disallineamenti possono essere assoggettati a imposta sostitutiva anche "in misura parziale"; tuttavia l'applicazione dell'imposta deve essere richiesta per categorie omogenee di immobilizzazioni e non può riguardare singoli beni all'interno della medesima categoria.

Sono classificati in categorie omogenee i beni immobili, così come previsto dal D.M. 25 luglio 2008; i beni mobili, invece, sono raggruppati in categorie omogenee per anno di acquisizione e coefficiente di ammortamento. Per le immobilizzazioni immateriali, incluso l'avviamento, l'imposta sostitutiva può essere applicata anche distintamente su ciascuna di esse.

L'affrancamento avviene tramite l'applicazione di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF, dell'IRES e dell'IRAP, secondo differenti aliquote:

- 12% sulla parte dei maggiori valori ricompresi nel limite di 5 milioni di euro;
- 14% sulla parte dei maggiori valori che eccede i 5 milioni e fino a 10 milioni di euro;
- 16% sulla parte dei maggiori valori che eccede i 10 milioni di euro.

Il versamento dell'imposta sostitutiva deve avvenire in tre rate:

- la prima, pari al 30% dell'importo complessivamente dovuto, entro il termine per il versamento a saldo dell'imposta sul reddito e dell'IRAP relative al periodo d'imposta dell'operazione, ovvero nel caso di opzione ritardata, a quello successivo;
- la seconda, pari al 40%, e la terza, pari al 30%, entro il termine per il versamento a saldo dell'imposta sul reddito e dell'IRAP relative rispettivamente al primo e al secondo, ovvero al secondo e al terzo, periodo successivo a quello dell'operazione. Sulla seconda e sulla terza rata sono dovuti gli interessi nella misura del 2,50% annuo.

La decorrenza dei maggiori ammortamenti fiscali si ha a partire dal periodo d'imposta nel corso del quale è effettuata l'opzione (che coincide con quello di versamento dell'imposta).

Il legislatore ha, infine, previsto il venir meno degli effetti del riallineamento - con conseguente *recapture* dei relativi benefici fiscali - qualora il contribuente proceda al realizzo dell'elemento di bilancio oggetto di riallineamento prima dell'inizio del quarto



periodo d'imposta successivo a quello nel corso del quale è esercitata l'opzione per il regime.

3. L'affrancamento «speciale» introdotto dal D.L. n. 185/2008

L'art. 15 del cosiddetto "decreto anticrisi" (D.L. n. 185 del 29 novembre 2008, convertito con modificazioni in L. 28 gennaio 2009, n. 2) ha introdotto regole speciali che consentono di attribuire rilevanza fiscale alle attività di bilancio emerse a seguito di operazioni straordinarie, in alternativa e in deroga a quelle di cui agli artt. 172, 173 e 176 del TUIR.

Dato il tenore letterale della disposizione, si deve ritenere che l'art. 15 non introduca una disciplina autonoma, bensì derogatoria e speciale rispetto al regime ordinario contenuto nelle norme del TUIR, con la conseguenza che troveranno applicazione le disposizioni di cui agli artt. 172, 173 e 176 del TUIR laddove non si pongano in contrasto con le previsioni del comma 10.

L'affrancamento anche in questo caso può essere parziale.

La *ratio* di tali disposizioni va ricercata, oltre che nella possibilità di evitare gli oneri connessi con la gestione contabile dei valori disallineati, anche nella volontà del legislatore di superare la scarsa convenienza di aderire al cosiddetto regime ordinario nelle ipotesi di riallineamento di valori relativi a cespiti con periodo di ammortamento fiscale di lungo periodo (come, per esempio, l'avviamento e i marchi, le cui quote di ammortamento sono deducibili, ai sensi dell'art. 103, TUIR, in misura non superiore a 1/18).

Nel caso dell'avviamento e dei marchi, è proprio la riduzione del periodo di deduzione degli ammortamenti la variabile che l'impresa deve considerare al fine di valutare la convenienza di accedere a tale regime speciale. Quest'ultima valutazione risulta determinante laddove si consideri che, rispetto all'affrancamento ordinario, il legislatore ha previsto, per quello speciale, l'applicazione dell'imposta sostitutiva con aliquota del 16%, da versare in unica soluzione, e la deduzione degli ammortamenti con decorrenza dal periodo d'imposta successivo a quello di versamento dell'imposta stessa.

3. a) Ambito soggettivo

Il perimetro soggettivo del regime speciale coincide con quello delineato per il regime ordinario: pertanto, vi possono accedere la società conferitaria, la società incorporante o risultante dalla fusione e la società beneficiaria della scissione. Come già previsto per il regime ordinario di affrancamento, sono ammesse al regime sia le società di persone sia le società di capitali.

Tale disciplina si applica alle operazioni effettuate a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2007, nonché alle operazioni effettuate entro il periodo d'imposta in corso al 31.12.2007. Al regime speciale possono accedere anche i soggetti che abbiano già optato per il regime ordinario. In tal caso, tuttavia, questi ultimi dovranno integrare l'imposta sostitutiva già liquidata versando la differenza

entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte relative al 2008.

3. b) Ambito oggettivo

L'art. 15, commi 10 e 11, D.L. n. 185/2008, consente di affrancare, anche parzialmente, i maggiori valori emersi a seguito di operazioni straordinarie ed attribuiti in bilancio alle seguenti voci:

- avviamento;
- marchi d'impresa;
- altre attività immateriali;
- altre attività diverse da quelle indicate nell'art. 176 comma 2-ter, TUIR.

Si procede, adesso, ad un esame ripartito delle singole fattispecie.

Avviamento e marchi d'impresa: la deduzione delle quote di ammortamento dei maggiori valori può essere effettuata in misura non superiore a 1/9, a prescindere dall'imputazione al conto economico, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello nel corso del quale è versata l'imposta sostitutiva.

Al riguardo, con la circolare n. 8 del 13 marzo 2009, l'Agenzia ha chiarito che la riduzione alla metà del periodo di ammortamento opera solo con riferimento al maggiore valore affrancato: pertanto, se il bene ricevuto aveva già un precedente valore fiscale, l'ammortamento di detto valore continuerà ad essere effettuato per diciottesimi. Tale indicazione è stata confermata anche dalla recentissima circolare n. 28/E dell'11 giugno 2009.

Altre attività immateriali: sono deducibili le quote di ammortamento del maggiore valore nel limite della quota imputata al conto economico.

In sede di conversione del decreto legge è stata eliminata la previsione in base alla quale le quote di ammortamento per le altre attività immateriali sarebbero state deducibili in misura non superiore a 1/9. Tale previsione avrebbe reso sveniente il nuovo regime in quanto, per la gran parte di dette immobilizzazioni (per esempio brevetti e software), l'art. 103, TUIR, stabilisce che l'ammortamento può essere effettuato in due anni. Per tali attività non è stata prevista alcuna riduzione del periodo d'ammortamento né la possibilità di effettuare deduzioni extracontabili.

Immediatamente dopo l'entrata in vigore della norma era apparsa subito dubbia la possibilità di includere le spese capitalizzate relative a più esercizi nella categoria delle altre attività immateriali; i sostenitori della esclusione prendevano le mosse dalle indicazioni fornite nella circolare n. 57/E del 2008 con riferimento all'affrancamento ordinario, che aveva espressamente espunto gli oneri pluriennali dall'ambito di applicazione del regime di riallineamento, in base a una interpretazione letterale delle disposizioni che facevano riferimento al concetto di "beni". Con riguardo al regime speciale, invece, la circolare n. 28/E dell'11 giugno 2009 - partendo sempre dal tenore letterale delle norme (art. 15, comma 10, D.L. n. 185/2008), in cui si fa riferimento al concetto di "attività" e non di "beni" - chiarisce che la volontà del legislatore è stata quella di ampliare l'ambito oggettivo di applica-

zione del regime di affrancamento, inserendovi anche gli oneri pluriennali, ossia le spese capitalizzate in più esercizi, ammortizzabili fiscalmente ai sensi dell'art. 108 del TUIR (ad esempio spese di ricerca e di sviluppo, spese di impianto e di ampliamento, etc.).

Attività diverse da quelle indicate nell'art. 176, comma 2-ter, TUIR: rientrano in tale categoria i beni dell'attivo circolante, quali le rimanenze, i crediti e le partecipazioni. I maggiori valori affrancati sui predetti beni sono soggetti a tassazione con aliquota ordinaria IRPEF, IRES e IRAP (ed eventuali maggiorazioni), separatamente dall'imponibile complessivo; non è quindi possibile operare compensazioni con perdite dell'esercizio o pregresse. Nelle ipotesi in cui i maggiori valori siano relativi a crediti, si applica un'imposta sostitutiva nella misura del 20%.

L'accesso al regime speciale, così come quello al regime ordinario, è consentito - nei casi di operazioni di fusione e scissione - a condizione che l'insieme degli elementi trasferiti costituisca un complesso aziendale: questa è la posizione dell'Agenzia argomentata in virtù del rinvio operato dal comma 10-bis dell'art. 172 alle condizioni previste dall'art. 176, che si applica solo in caso di trasferimento di un complesso aziendale.

Sulla posizione dell'Agenzia, si vedano le risposte di Telefisco 2009, inserite nella circolare n. 8 del 13 marzo 2009; in quest'ultima, è stato chiarito che tale condizione potrà ritenersi sussistente in tutti i casi in cui il medesimo insieme di beni che si intende incorporare avrebbe dato diritto, nell'alternativa ipotesi di conferimento, al regime della continuità dei valori fiscalmente riconosciuti. La stessa circolare ha precisato, inoltre, che la sussistenza o meno di un complesso aziendale potrà, in ogni caso, formare oggetto di valutazione da parte dell'Amministrazione Finanziaria, esclusivamente nella eventuale fase di controllo.

Tali conclusioni, peraltro, sono ribadite anche nella circolare n. 28/E dell'11 giugno 2009.

3. c) Periodo di sorveglianza e regola del «recapture»

Una questione molto rilevante, assai dibattuta nella letteratura specialistica, è quella dell'applicazione, al regime di affrancamento speciale, della regola del cosiddetto *recapture* nel periodo di sorveglianza.

Al riguardo occorre ricordare che la disciplina dettata nell'art. 176, comma 2-ter del TUIR prevede il venir meno degli effetti del riallineamento, con conseguente *recapture* dei relativi benefici fiscali, qualora il contribuente proceda al realizzo dell'elemento di bilancio oggetto di riallineamento prima dell'inizio del quarto periodo d'imposta successivo a quello nel corso del quale è esercitata l'opzione per il regime. In proposito, la dottrina prevalente propende per l'inapplicabilità dell'istituto in base alla considerazione che il regime speciale di cui al D.L. n. 185/2008 sia completamente autonomo e alternativo a quello ordinario di cui all'art. 176 del TUIR.

Si deve ritenere, invece, che il D.L. n. 185/2008 non abbia introdotto una disciplina autonoma rispetto a quella contenuta nell'art. 176, comma 2-ter. Se tale fosse stata l'intenzione del legislatore, quest'ultimo avrebbe dovuto disciplinare in modo completo la nuova fattispecie e non avrebbe avuto bisogno di specificare che la stessa opera in deroga. A ben vedere, invece, nei commi 10 e 11 dell'art. 15, per citare un esempio, non sono esplicitati i soggetti che possono esercitare l'opzione, per cui è necessario fare riferimento alle disposizioni del TUIR. Inoltre, è precisato che l'imposta sostitutiva da applicare è quella di cui al medesimo comma 2-ter dell'art. 176, TUIR.

La regola del *recapture*, pertanto, deve ritenersi applicabile anche al regime speciale di affrancamento dei maggiori valori introdotto dal "decreto anticrisi"; a tal riguardo, la recente circolare n. 28/E dell'11 giugno 2009 ha precisato che, qualora il contribuente opti per l'affrancamento delle altre attività diverse da quelle indicate nell'art. 176, comma 2-ter del TUIR (partecipazioni, rimanenze, etc.), non troverà applicazione la disciplina del cosiddetto periodo di sorveglianza. In tale ultima evenienza – chiarisce l'Agenzia delle Entrate – atteso che l'affrancamento è operato ad aliquota ordinaria, in caso di realizzo dei beni il contribuente dovrebbe riliquidare, sempre ad aliquota ordinaria, l'imposta dovuta, senza tenere conto dei maggiori valori affrancati, salvo poi vedersi riconosciute a credito le imposte versate in eguale misura per effetto del riallineamento.

4. Il "bonus aggregazioni" 2009

Sulla scia del cosiddetto "bonus aggregazioni" introdotto dalla Legge Finanziaria 2007 e già sperimentato per il biennio 2007-2008, l'art. 4 del decreto legge 10 febbraio 2009, n. 5 (cosiddetto "decreto incentivi") ha riproposto tale misura.

Il legislatore ha perseguito chiaramente l'obiettivo di incentivare e agevolare le aggregazioni aziendali, sia per assicurare una maggiore competitività alle imprese italiane, sia per attenuare in qualche modo gli effetti dell'attuale crisi finanziaria. Rispetto al vecchio regime agevolativo, il bonus 2009 presenta importanti differenze:

- riguarda le operazioni realizzate esclusivamente nel periodo d'imposta 2009;
- il maggior valore è riconosciuto a decorrere dall'esercizio successivo a quello in cui si è realizzata l'operazione straordinaria;
- è stata eliminata la necessità di presentare l'apposita istanza preventiva di interpello, ai sensi dell'art. 11 dello Statuto del contribuente, al fine di dimostrare la sussistenza dei requisiti (è stata quindi introdotta una sorta di «automatismo» nell'accesso al beneficio).

Come avvenuto nel 2008, sono possibili, anche per il nuovo bonus, sovrapposizioni con il regime di affrancamento ordinario previsto dal TUIR: si pensi, ad esempio, al caso in cui per la medesima operazione si richieda sia il bonus aggregazioni che il regime di affrancamento speciale dei maggiori valori. In tal caso, tornano utili le indi-

cazioni fornite dall'Agenzia con la circolare n. 57/E del 25 settembre 2008, dove si precisa che il contribuente potrà optare per l'applicazione dell'imposta sostitutiva sui residui maggiori valori eventualmente presenti in bilancio e non riconosciuti fiscalmente in quanto eccedenti il limite di 5 milioni di euro.

Ai fini dell'individuazione dell'aliquota applicabile (12%-14%-16%) non si deve tenere conto della parte dei maggiori valori che ha ottenuto il riconoscimento fiscale gratuito.

4. a) Ambito oggettivo e soggettivo

I maggiori valori suscettibili di affrancamento gratuito devono emergere da operazioni di fusione, scissione e conferimento realizzate nel 2009.

A seguito di tali operazioni, ai fini fiscali, si considerano riconosciuti:

- i valori attribuiti ai beni strumentali materiali e immateriali, per effetto della imputazione su tali poste di bilancio del disavanzo da concambio;
- i maggiori valori iscritti dal soggetto conferitario su beni strumentali materiali o immateriali.

I maggiori valori non devono essere superiori a 5 milioni di euro: nel caso in cui fosse superato tale limite, il beneficio si applica entro la predetta soglia.

La società risultante dalle operazioni di aggregazione, deve appartenere a una delle forme giuridiche di cui alla lett. a) dell'art. 73 del TUIR: società per azioni, società a responsabilità limitata, società in accomandita per azioni, cooperativa o società di mutua assicurazione residente nel territorio dello Stato, a nulla rilevando la natura giuridica delle imprese che originano l'operazione.

Il nuovo bonus aggregazioni, a differenza di quello precedente, consente di beneficiare dell'agevolazione anche a soggetti legati fra loro da un vincolo di partecipazione, purché inferiore alla soglia del 20%.

Il D.L. n. 5/2009, inoltre, ha attenuato la condizione ostativa del controllo, limitandolo a quello previsto dall'art. 2359, primo comma n. 1) del codice civile, mentre in passato rilevava qualsiasi forma di controllo, anche di natura contrattuale.

4. b) Decadenza dal beneficio

Si decade dal beneficio se la risultante o incorporante, la conferitaria o la beneficiaria pone in essere nei primi quattro periodi d'imposta (considerando anche il periodo nel corso del quale l'operazione è effettuata) ulteriori operazioni straordinarie ovvero cessioni dei beni iscritti o rivalutati a seguito dell'operazione di aggregazione.

Va considerato, tuttavia, che vi potranno essere talune operazioni sicuramente non idonee a causare aggiramento della norma: si pensi, ad esempio, alla conferitaria di un'aggregazione aziendale che debba effettuare una trasformazione omogenea da s.r.l. in s.p.a. nei quattro anni successivi. In tali casi resta salva la possibilità per il contribuente di sfuggire alla decadenza dal beneficio mediante l'attivazione della procedura di cui all'art. 37-bis, comma 8, D.P.R. n. 600/1973, mediante presentazione dell'ap-

posita istanza disapplicativa.

Per quanto riguarda gli effetti legati alla decadenza dal beneficio, l'art. 4, comma 7, del decreto legge n. 4/2009, prevede che nella dichiarazione dei redditi del periodo d'imposta in cui si verifica la decadenza, la società sia tenuta a liquidare e versare l'IRES e l'IRAP dovute sul maggiore reddito, relativo anche ai periodi d'imposta precedenti, determinato senza tenere conto dei maggiori valori riconosciuti; sulle maggiori imposte liquidate non sono dovute sanzioni e interessi. Il comma 5 del predetto art. 4, rinvia alle norme dettate per le imposte sui redditi per quanto riguarda l'accertamento e le sanzioni.

Dalla lettura combinata delle due disposizioni emerge che l'esonero dalle sanzioni è previsto solamente nel caso in cui il contribuente proceda ad una "autonoma" riliquidazione, mentre nel caso la decadenza dal beneficio fosse accertata dagli Uffici nel corso di controlli, le sanzioni diventano nuovamente applicabili.

5. Le operazioni straordinarie, l'affrancamento ordinario e speciale dei disallineamenti e gli effetti sul Modello Unico S.C. 2009

L'esecuzione di operazioni di conferimento di azienda, fusione o scissione, determina conseguenze sulla compilazione della dichiarazione dei redditi; per quanto riguarda gli effetti sul modello Unico SC 2009 è necessario distinguere due ipotesi.

La prima si ha laddove il contribuente opti per il mantenimento del disallineamento tra maggiori valori civili e minori valori fiscali: in tal caso, il contribuente ha l'obbligo di monitorare tali differenze compilando la sezione I del quadro RV del modello Unico SC. Detto obbligo persiste in tutte le dichiarazioni relative a periodi d'imposta in cui perdura il disallineamento dei predetti valori. Nella dichiarazione relativa all'esercizio in cui l'operazione di fusione o scissione è stata eseguita – al fine di dare conto di alcuni dati dell'operazione stessa - si deve compilare anche il quadro RC per la scissione e il quadro RR per la fusione.

La seconda ipotesi si verifica quando il contribuente abbia optato per il riallineamento e per il versamento dell'imposta sostitutiva: in tal caso egli dovrà compilare anche il quadro RQ, sezione VI A o VI B. La sezione VI A è dedicata al riallineamento con versamento dell'imposta sostitutiva da regime ordinario (ex art. 176, comma 2-ter, TUIR); in tale quadro occorre distinguere i beni materiali da quelli immateriali (rigo RQ 26, colonne 1 e 2), ricordando che il versamento dell'imposta deve avvenire per categorie omogenee. Dato che il versamento può avvenire entro il secondo periodo d'imposta successivo a quello in cui è avvenuta l'operazione, il modello di dichiarazione di questo anno presenta due righe per distinguere il riallineamento relativo a operazioni del 2007 (RQ 26) da quelle del 2008 (RQ27). La sezione VI B è dedicata, invece, al riallineamento speciale introdotto dall'art. 15 del D.L. n. 185/2008, limitato a marchi, avviamento e altre attività immateriali (imposta sostitutiva del 16%) nonché ai

crediti (imposta sostitutiva del 20%); tali valori sono da indicare nel rigo RQ30 evidenziando l'imposta a debito in colonna 7. Detta sezione è utilizzabile anche per il riallineamento delle altre attività (attivo circolante e attività finanziarie) per le quali l'im-

posta da versare è quella ordinaria (27,50% IRES, 3,90% IRAP), da indicare rispettivamente nel rigo RQ33, colonne 2 e 7. Come detto precedentemente, il riallineamento speciale può essere eseguito anche per operazioni in riferimento alle quali, cor-

rente lo scorso anno, si sia già optato per il riallineamento ordinario. In tale ipotesi il contribuente dovrà provvedere alla riliquidazione dell'imposta dovuta (16%), scontando quella già versata. Tale calcolo è da esporre nel rigo RQ34, colonne 1 e 2.

Ultime dall'Ordine

Cessione di quote sociali S.R.L.: a dicembre la decisione del T.A.R. del Lazio sulla pubblicità ingannevole dei notai

Molti ricorderanno la campagna pubblicitaria "senza notaio, meno sicurezza" dell'agosto scorso, con la quale il Consiglio Nazionale del Notariato aveva proposto al pubblico un confronto, secondo i commercialisti alquanto scorretto, tra le prestazioni offerte della due categorie ai fini della cessione delle quote sociali di S.R.L.

A seguito della campagna pubblicitaria dei notai, l'Autorità Garante per la Concorrenza ed il Mercato aveva aperto un procedimento per pubblicità ingannevole nei confronti del massimo organo rappresentativo dei notai italiani, nel corso del quale si era espressa anche l'Autorità Garante per le Comunicazioni, con un parere che riteneva ingannevole il messaggio pubblicitario.

Tuttavia, il Consiglio Nazionale del

Notariato ha evitato l'accertamento dell'infrazione e l'irrogazione delle sanzioni, grazie ad una lettera di impegno "riparatoria" che l'Autorità Garante per la Concorrenza, nel marzo scorso, ha ritenuto idonea al fine di chiudere la procedura. Una conclusione troppo morbida, secondo l'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bologna, che, unitamente al Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, ha impugnato la decisione del Garante per la Concorrenza avanti il Tribunale Amministrativo Regionale del Lazio, sostanzialmente per contestare l'insufficienza degli impegni assunti dai notai e per chiedere che il Garante della Concorrenza sia obbligato dal Tribunale a riesaminare la pratica, al fine di accertare

tutti i profili di scorrettezza indicati negli esposti con i quali si era denunciata la pubblicità dei notai.

La sentenza del Tribunale Amministrativo è ora prevista per fine anno: non mancheremo di informare i lettori quanto all'esito.

Consiglio dell'Ordine di Bologna

Presidente
Dott. GIANFRANCO TOMASSOLI
Vice Presidente
Dott. Rag. CLAUDIO SOLFERINI
Segretario
Dott. VINCENZA BELLETTINI
Tesoriere
Dott. ROBERTO BATAACCHI
Consigliere
Dott. GIANFRANCO BARBIERI
Consigliere
Rag. ALESSANDRA BONAZZI
Consigliere
Dott. ROMANO CONTI
Consigliere
Dott. ANTONIO D'ERRICO

Consigliere
Dott. MAURIZIO GOVONI
Consigliere
Dott. AMELIA LUCA
Consigliere
Dott. Rag. ALESSANDRO NANNI
Consigliere
Rag. MARIO SPERA
Consigliere
Dott. LUCA TOMMASINI
Consigliere
Dott. Rag. FILIPPO VITTORI VENENTI
Consigliere
Dott. MARCO ZANZI

Comitato Direttivo della Fondazione di Bologna

Presidente
Dott. GIANFRANCO TOMASSOLI
Vice Presidente
Prof. GIANLUCA FIORENTINI
Vice Presidente
Dott. FRANCESCO CORTESI
Segretario
Dott. VINCENZA BELLETTINI
Tesoriere
Dott. GIOVANNA RANDAZZO
Consigliere
Dott. BRUNO BERLETTANO
Consigliere
Dott. ANNA MARIA BORTOLOTTI
Consigliere
Dott. CARLO CARPANI

Consigliere
Dott. GIOVANNI BATTISTA GRAZIOSI
Consigliere
Rag. MASSIMILIANO MAGAGNOLI
Consigliere
Rag. MONICA MARISALDI
Consigliere
Dott. GUIDO PEDRINI
Consigliere
Dott. MATTEO PIANTEDOSI
Consigliere
Dott. LUCA SIFO
Consigliere
Dott. ALBERTO TATTINI
Consigliere
Dott. ARNALDO TRAGNI

Commissione per l'attuazione del Protocollo d'intesa

DIREZIONE REGIONALE
Matteo Cotroneo
Rita Longo
Silvia Mezzetti
Daniela Miceli
Mario Santoro

DOTTORI COMMERCIALISTI
Giorgio Antonioni
Gianluca Bandini
Guido Pedrini

RAGIONIERI COMMERCIALISTI
Luigia Lumia
Ferdinando Maiese

Hanno collaborato a questo numero e gentilmente ringraziamo:

Dott. Valentina Righi
Dott. Francesco Rossi Ragazzi
Dott. Ennio Fortuna
Dott. Antonio Cologno

il Torressino



ORDINE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI BOLOGNA

Anno XV n. 3 Maggio-Giugno 2009
Aut. Trib. di Bologna n. 6487 del. 29.09.05
Sped. in Abb. Post. L. 662 23/12/96 An. 2 comma 20 lett. b

Associato USPI 

Direttore responsabile
Dott. Francesco Cortesi
Dottore Commercialista

Vice Direttore
Dott. Matteo Rossi
Dottore Commercialista

Comitato di redazione
Dott. Matteo Cotroneo
Direzione Regionale E.R.
Dott. Antonio d'Errico
Dottore Commercialista
Dott. Vittorio Melchionda
Dottore Commercialista
Dott.ssa Silvia Mezzetti
Direzione Regionale E.R.
Dott.ssa Patrizia Monti
Direzione Regionale E.R.
Dott.ssa Giovanna Randazzo
Dottore Commercialista
Rag. Mario Spera
Ragioniere Commercialista
Dott. Alessandro Servadei
Dottore Commercialista

Realizzazione grafica e stampa:
SATE srl
via Goretta, 88 - Ferrara

Fondazione dei Dottori Commercialisti e
degli Esperti Contabili di Bologna
Via Farini, 14 - 40124 Bologna
Tel. 051 220392 / 051 233968 - Fax 051 238204
E mail: info@fondazione dottcomm-bo.it
Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Bologna
Via Farini, 14 - 40124 Bologna
Tel. 051 264612 - Fax 051 230136
N° verde 800017381
E mail: info@dottcomm.bo.it
Sito: www.dottcomm.bo.it



**XXI FESTIVAL
INTERNAZIONALE
DI SANTO STEFANO**

L'ORDINE E LA FONDAZIONE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI BOLOGNA
PER LA SALVAGUARDIA DEL PATRIMONIO MONUMENTALE
DELLA BASILICA DI SANTO STEFANO, INVITANO AL CONCERTO

*Il Filarmonici
del Teatro Comunale
di Bologna*

DIRETTORE
BRUNO POINDEFERT

PIANOFORTE
ANNA KRAVTCHENKO

TROMBA
ANDREA GIUFFREDI

29 GIUGNO 2009

BOLOGNA, CHIOSTRO DELLA
BASILICA DI SANTO STEFANO
ORE 21,15

MUSICHE DI

*Mozart, Bizet
Shostakovich, Britten*

A CURA DI
INEDITA

SUPPLEMENTO AL N. 3
MAGGIO - GIUGNO 2008
de il Torresino
Ordine dei Dottori Commercialisti e
degli Esperti Contabili di Bologna



ALADC





Premio Ornella Geraldini

DONNE PER IL GIORNALISMO

2009
XIV EDIZIONE



Il Vice-Prefetto Vicario di Bologna, Matteo Piantedosi, consegna il premio "Giornalista dell'anno" a Concita De Gregorio.



Il Presidente del Tribunale di Bologna, Francesco Scutellari, consegna il premio "alla Carriera" a Chiara Valentini,

Presso la sede dell'Ordine e della Fondazione dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bologna, lo scorso 26 marzo 2009, si è svolta la XIV edizione dell'assegnazione del Premio "Ornella Geraldini, un Premio per il giornalismo al femminile".

Alla presenza di numerose personalità cittadine, fra le quali anche il Sindaco Sergio Cofferati, il Presidente dell'Ordine e della Fondazione, Gianfranco Tomassoli, ha invitato il Presidente del Tribunale di Bologna, Francesco Scutellari, ed il Vice-Prefetto Vicario, Matteo Piantedosi, a conferire l'ambito riconoscimento, rispettivamente, alle giornaliste Chiara Valentini (Premio "Alla Carriera") e Concita De Gegori (Premio "Giornalista dell'anno").

Entrambe le giornaliste, alle quali certamente non difetta la determinazione e l'abitudine al riconoscimento del proprio valore professionale, hanno tradito una sana e genuina emozione, giustamente tutta femminile, soprattutto quando hanno ricevuto la preziosa statuetta "Regina", realizzata dall'artista Glauco Fiorini in memoria di Ornella Geraldini, e la Medaglia d'Argento del Presidente della Repubblica.

Anche quest'anno la manifestazione si è svolta sotto l'Alto Patronato del Presidente della Repubblica e con i Patrocini della Presidenza del Senato, della Presidenza della Camera, del Ministero per i Beni e le Attività Culturali, della Regione Emilia Romagna, del Comune di Bologna, dell'Alma Mater Studiorum - Università degli Studi di Bologna - e dell'Ordine Nazionale dei Giornalisti.

Chiara Valentini, che ringraziamo anche in questa sede per la gentile disponibilità, si è offerta di raccontare lei stessa le emozioni di quella serata. In particolare, la Signora Valentini, con la fine sensibilità che sempre la contraddistingue, ci ha voluto rappresentare uno spaccato del forte impegno e delle numerose difficoltà che le donne devono affrontare, purtroppo ancora oggi, per potersi affermare nel mondo del giornalismo.

“E’ perfino ovvio dire che, quando qualche mese fa avevo ricevuto una telefonata da Inedita dove mi si annunciava che avevo vinto l’edizione 2009 del Premio Geraldini alla carriera, avevo provato le emozioni che toccano tutti noi quando vediamo rico-

nosciuto il nostro lavoro e i nostri meriti. Ma poi, leggendo meglio la storia e le motivazioni del premio, mi sono accorta che c’era qualcosa di più. Ignoravo, lo confesso, che quello intitolato alla memoria della cronista bolognese Ornella Geraldini





fosse, nell'anche troppo ricca *premiopoli* italiana, l'unico riconoscimento riservato alle giornaliste donne. E ovviamente non sapevo che l'anno scorso Giorgio Napolitano, meravigliandosi della cosa, aveva riservato alle vincitrici del Geraldini le medaglie d'argento della Presidenza della Repubblica, per rafforzarne i contenuti e il prestigio.

In effetti questa scarsa attenzione, che potrebbe sembrare incredibile, al lavoro delle giornaliste non è che lo specchio di quel che succede nel nostro paese. Le giornaliste italiane, che ancora quarant'anni fa erano un'esigua minoranza, negli anni più recenti sono indubbiamente aumentate di numero, arrivando ad essere il 35 per cento dei professionisti (cifra peraltro un po' inferiore alla media europea). Ma hanno un potere molto scarso, visto che nella maggior parte occupano i gradini più bassi della professione e ben poche hanno posti di rilievo. In altre parole, se immaginiamo il lavoro giornalistico come una piramide, troveremo alla sua base un grande numero di donne, che decresce quanto più si sale verso l'alto, per essere praticamente assenti nel vertice. Soprattutto nei quotidiani i direttori continuano ad essere quasi tutti maschi, e lo sono anche la maggior parte dei commentatori politici, degli esperti, degli opinionisti a cui spetta il compito di formare l'opinione pubblica. Questo significa fra l'altro che le giornaliste hanno scarse possibilità di influenzare i contenuti dell'informazione, anche per quel che riguarda le donne.

Dalle ricerche piuttosto accurate che vengono fatte periodicamente dalle commissioni di parità viene fuori che nel nostro paese le donne fanno notizia soprattutto in due casi: quando si tratta di gossip su amori e tradimenti, abbandoni e litigi e quando sono vittime.

Tanto per fare un esempio, solo da poco si è cominciato ad analizzare come si fa da tempo nel resto d'Europa il fenomeno della violenza contro le donne, dagli omicidi agli stupri alle violenze domestiche. Ancora fino a poco tempo fa i casi delle donne uccise da mariti, fidanzati e partner venivano trattati come fatti di cronaca nera e magari etichettati come delitti passionali, a cui si

dava spazio soprattutto d'estate, quando gli argomenti "seri" scarseggiano. Ma nessuno si sognava di analizzarne le radici comuni, di mettere in luce l'aggressività verso il genere femminile che cresce soprattutto nei paesi del Mediterraneo.

La situazione potrebbe sembrare diversa per quello che è il media per eccellenza, la Tv. Lì le donne appaiono come le grandi protagoniste dell'informazione, non solo perché conducono in maggioranza i telegiornali, ma perché a molte di loro è stato affidato il compito di raccontare quelle tragedie dei nostri tempi che sono le guerre. La scelta di dare all'informazione televisiva un taglio più emotivo e *spettacolarizzato* ha portato nel cuore dei conflitti più pericolosi molte giornaliste. Ci si è accorti che le figure femminili, specie se abbastanza giovani e belle, sbattute in mezzo agli orrori e ai pericoli muovono emozioni forti. Bisogna dire che quasi tutte sono state anche bravissime, trovando anche un linguaggio più sobrio e solidale per parlare delle guerre e delle loro vittime. Ma come giornaliste non hanno acquisito nessun particolare potere. Nessuna è stata chiamata a ruoli direttivi, e meno che mai a dirigere i telegiornali di cui sono state spesso le star.

Sono alcune delle osservazioni che avevo fatto nella bella cerimonia di premiazione nella sede dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, ricevendo il premio assieme a Concita De Gregorio. Resta da dire la simpatia e l'interesse che ho provato per la giornalista a cui il premio è intitolato e di cui sapevo abbastanza poco. D'altra parte il nome di Ornella Geraldini non si trova nelle antologie spesso frettolose delle donne del '900, pur essendo una tenace cronista di razza, vera anticipatrice di un giornalismo al femminile che meriterebbe di essere ben più valorizzato. Spero che nelle prossime edizioni chi organizza il premio possa approfondire ancor di più la figura di Ornella, magari raccogliendo i suoi articoli e dedicandole, perché no, una biografia. Sarebbe un regalo per noi tutte."

Chiara Valentini



PRIMI IN ITALIA

I DOTTORI COMMERCIALISTI DI BOLOGNA AVVIANO IL PRATICANTATO IN TRIBUNALE

Il 27 maggio 2009, l'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bologna, l'Alma Mater Studiorum - Università degli Studi di Bologna - ed il Tribunale di Bologna hanno sottoscritto, primi assoluti in tutt'Italia, la convenzione



per la formazione e l'orientamento dei praticanti Dottori Commercialisti, che consentirà agli iscritti al secondo ed al terzo anno dell'omologo Registro di Bologna di svolgere il tirocinio presso le sezioni civili ordinarie del locale Tribunale.



Nell'ordine, il Dott. Scutellari, il Prof. Fiorentini ed il Dott. Tomassoli.

Per coloro che sono ancora studenti universitari tale tirocinio sarà riconosciuto valido anche ai fini *curriculari* del Corso di Laurea Magistrale in Economia e Professione.

I rispettivi firmatari della Convenzione, il Dott.

Gianfranco Tomassoli per l'Ordine di Bologna, il Prof. Gianluca Fiorentini, Preside della Facoltà di Economia, per l'Alma Mater, ed il Dott. Francesco Scutellari, Presidente del Tribunale Ordinario di Bologna, costituiranno la prima Commissione che avrà il compito di predisporre il programma del tirocinio stesso. Per ciascun praticante Dottore Commercialista saranno designati un Magistrato, un Dottore Commercialista e un Docente Universitario, con funzioni di tutori dell'attività didattico-organizzativa, e saranno definiti *ad hoc*, sia il percorso, sia le modalità, sia i tempi di svolgimento del praticantato presso l'ufficio giudiziario assegnato. I praticanti che svolgeranno contemporaneamente il tirocinio presso il Tribunale non potranno essere comunque complessivamente più di dieci, in funzione anche delle disponibilità ed esigenze degli uffici giudiziari.



Per acquisire documentazione ed informazioni consultare il sito dell'Ordine www.dottcomm.bo.it.

(g.r.)

CONVENZIONE DI RECIPROCIÀ FRA DOTTORI COMMERCIALISTI E CONSULENTI DEL LAVORO



Lo scorso 26 maggio 2009, il Dott. Gianfranco Tomassoli, Presidente dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bologna, e la Dott.ssa Antonella Ricci, Presidente dell'Ordine dei Consulenti del Lavoro di Bologna, hanno firmato, presso

il Salone Bolognini del locale Convento di San Domenico, l'accordo di formazione reciproca in favore degli iscritti ai rispettivi Albi professionali. Per effetto di tale convenzione, tutti insieme, i Commercialisti ed i Consulenti del Lavoro bolognesi, potranno partecipare ai convegni che saranno organizzati dai rispettivi Ordini sulle materie del diritto tributario, del diritto del lavoro e della previdenza sociale e su altri argomenti di interesse comune e maturare validamente ciascuno i crediti della formazione obbligatoria richiesta dal proprio Ordine di



appartenenza. Ovviamente, occorrerà che tali convegni siano stati preventivamente accreditati presso entrambi gli Ordini professionali e che prevedano condizioni di assoluta reciprocità in favore dei rispettivi iscritti.

Analogha convenzione è stata, quindi, siglata fra la Fondazione dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Bologna e lo stesso Ordine dei Consulenti del Lavoro, relativamente alle manifestazioni culturali che si andranno ad organizzare in futuro e che, ovviamente, saranno state riconosciute valide ai fini della formazione obbligatoria da entrambi gli Ordini professionali.

Il primo convegno che ha visto la partecipazione comune degli iscritti ai due Ordine è stato quello organizzato dalla Fondazione insieme all'Amministrazione Finanziaria, lo stesso giorno della firma della convenzione, con relatori il Dott. Gianfilippo Giannetto, il Dott. Diego Cigna ed il Dott. Antonio Cologno, tutti funzionari della Direzione Regionale Emilia Romagna, ed il Dott. Christian Attardi, dell'Ufficio di Modena.

(g.r.)



LADC Supplemento de il Torresino
Ordine dei Dottori Commercialisti e
degli Esperti Contabili di Bologna
Anno XV n. 3 - Maggio-Giugno 2009
Aut. Trib. di Bologna n. 6487 del 29.09.95
Sped. in Abb. Post. L. 662 23/12/96 Art. 2 comma 20 lett.b

Direttore Responsabile
Dott. Francesco Cortesi
In Redazione
Dott.ssa Vincenza Belletini
Dott.ssa Isabella Boselli
Dott.ssa Elena Melandri
Dott.ssa Giovanna Randazzo

Proprietario ed Editore:
Fondazione dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Bologna
via Farini, 14
40124 Bologna
tel. 051 220392
fax 051 238204

Realizzazione grafica
e stampa
SATE srl
via C. Goretti, 88
44100 Ferrara
tel. 0532 765646
fax 0532 765759