

**Paradisi e servizi.** Chiarimenti ai dottori commercialisti alla vigilia dei pagamenti di Unico

# Costi black list da ottobre 2006

## Per le Entrate le prestazioni concluse prima sono deducibili

**Riccardo Giorgetti  
Benedetto Santacroce**

Chiarimenti ai fotofinish per la decorrenza delle nuove regole sull'ineducibilità delle spese collegate ai servizi resi da professionisti situati in Paesi black list. L'agenzia delle Entrate, nella diretta Map del 6 giugno, ha chiarito che la novità si applica solo alle prestazioni ultimate dal 3 ottobre 2006. I servizi conclusi prima di questa data sono «ordinariamente» deducibili. La pronuncia ha effetti sulla dichiarazione dei redditi di quest'anno.

### Le nuove spese ineducibili

L'articolo 1, comma 6, del decreto legge 262/06 ha inserito, all'articolo 110 del Tuir, il comma 12-bis. Secondo la nuova norma, le disposizioni inerenti le modalità di deduzione delle spese e degli altri componenti negativi derivanti da operazioni con soggetti domiciliati in Stati a fiscalità privilegiata, si devono applicare anche alle prestazioni di servizi rese dai professionisti residenti nei territori. Così, anche le operazioni realizzate con professionisti rientrano nella regola generale dell'ineducibilità, a meno che non si forni-

sca la prova che il soggetto estero svolge un'attività commerciale effettiva, o che le operazioni rispondono a un effettivo interesse economico e hanno avuto concreta esecuzione.

### I servizi

Secondo la circolare 1/E/2007, il riferimento ai professionisti deve essere inteso in base a un'accezione ampia come categoria residuale rispetto al red-

### GLI EFFETTI SUI CONTROLLI

Per sfuggire alla stretta anche i professionisti devono documentare le operazioni con i Paesi a fiscalità privilegiata

dito d'impresa. Si tratta di tutti i soggetti che svolgono, anche in forma non abituale ed esclusiva, un'attività autonoma per l'esercizio di arti e professioni, compreso l'esercizio in forma associata.

Anche il concetto di «domiciliazione» deve essere interpretato in modo estensivo: assumono rilevanza non solo i professionisti fiscalmente residenti nei «paradisi» fiscali, ma tutti coloro che risultano

comunque localizzati negli Stati, anche tramite una base fissa. Restava da chiarire se le spese relative all'obbligo di dimostrazione erano tutte quelle sostenute nel 2006, in base al principio di «unitarietà» del periodo d'imposta, o solo le spese sorte dal 3 ottobre 2006. Le Entrate sottolineano come il Dl 262/06 non abbia previsto una data da cui far decorrere l'efficacia della nuova disposizione; pertanto, questa deve essere desunta dalla data di entrata in vigore del decreto stesso, vale a dire, il 3 ottobre 2006.

Conseguentemente, saranno ineducibili, secondo l'articolo 110, comma 12-bis, del Tuir, solo i costi relativi a prestazioni di servizi «rese» da professionisti, domiciliati in Stati a fiscalità privilegiata, e «ultimate» a partire dal 3 ottobre 2006.

### La sanatoria

Un'altra modifica introdotta dalla Finanziaria 2007 è l'eliminazione dell'obbligo della separata indicazione in dichiarazione delle spese sostenute con soggetti «black list» quale presupposto necessario per la loro deducibilità. La mancata indicazione è ora punita con una sanzione pari

al 10% delle spese non evidenziate, con un massimo di 50mila euro. Inoltre, la sanzione più «leggera» è stata estesa alle violazioni commesse prima del 1° gennaio 2007. Su questo aspetto, la circolare 11/E/2007 rileva come il nuovo impianto sanzionatorio è applicabile anche nell'ipotesi in cui l'errore è stato contestato tramite accessi, ispezioni e verifiche da parte dell'amministrazione finanziaria.

Tuttavia, il fatto che la circolare non fa riferimento a violazioni manifestate in avvisi di accertamento, eventualmente impugnati dai contribuenti, ha lasciato spazio all'ipotesi che, in questi casi, il soggetto fosse ancora obbligato a versare la maggiore imposta derivante dall'ineducibilità dei costi. L'Agenzia sottolinea che anche di fronte a un atto impositivo impugnato in Commissione tributaria il pagamento della somma pari al 10% dei costi non dichiarati consente al contribuente di ottenere il riconoscimento della loro deducibilità, a condizione che il contribuente fornisca al giudice tributario le prove richieste dall'articolo 110, comma 10, del Tuir.

### Cosa cambia

#### La norma

L'articolo 1, comma 6, del Dl 262/06, in vigore dal 3 ottobre 2006, ha inserito il nuovo comma 12-bis all'articolo 110 del Tuir, secondo cui le disposizioni inerenti le modalità di deduzione delle spese e degli altri componenti negativi derivanti da operazioni con soggetti domiciliati in Stati a fiscalità privilegiata, si devono applicare anche alle prestazioni di servizi rese dai professionisti residenti nei territori

#### Le conseguenze

Le operazioni realizzate con professionisti situati in uno degli Stati individuati dal Dm 23 gennaio 2003 sono ineducibili, a meno che non si fornisca la prova che il soggetto estero svolge un'attività commerciale effettiva, o che le operazioni poste in essere rispondono a un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione

**Cassazione.** Le convenzioni evitano la tassazione

# L'esercizio presunto porta l'eredità in Italia

**Angelo Busani**

Se muore il socio non residente in Italia di una holding straniera (nel caso specifico, con sede in Svizzera) che controlla una società residente in Italia, le partecipazioni del defunto nella società estera non sono di per sé oggetto di imposta di successione in Italia. A meno che non sia provato che la società straniera, per il tramite della partecipata, svolgesse in Italia il proprio oggetto principale. È quanto stabilisce la Cassazione con la sentenza 13579 del 17 aprile - 11 giugno 2007.

Il caso esaminato riguarda la morte di Rodolfo Gucci (noto imprenditore nel settore degli articoli di abbigliamento di lusso), socio della società svizzera P. Sa, a sua volta holding di una società per azioni con sede in Italia.

Sia la Commissione tributaria provinciale di Roma che la Commissione regionale del Lazio avevano ritenuto di comprendere le partecipazioni nella società svizzera tra l'attivo ereditario tassabile in Italia (come presuppone l'ufficio del Registro di Roma presso il quale era stata registrata la dichiarazione di successione). Secondo i giudici, la società straniera, esercitando il controllo della società italiana, avrebbe dovuto considerarsi come

se avesse in Italia l'oggetto principale dell'attività.

Le regole dell'imposta di successione erano quelle previste dal Dpr 637/72, ma anche oggi il problema non cambia, in quanto l'articolo 2, comma 3, lettera b), del Dlgs 346/90 (il Testo unico dell'imposta) sancisce che sono comprese nell'attivo ereditario (in quanto esistenti in Italia), tassabile per morte del non residente in Italia, anche «le azioni o quote di società, nonché le quote di partecipazione in enti diversi dalle società, che hanno nel territorio dello Stato la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale».

Secondo la Cassazione, dunque, va escluso che «la semplice relazione di controllo sia motivo sufficiente a qualificare la controllata italiana di società svizzera come una stabile organizzazione dell'altra». Tra Italia e Svizzera esiste infatti una convenzione bilaterale (del 9 marzo 1976, ratificata in Italia con la legge 943/78), secondo la quale il fatto che una società di uno dei due Stati controlli (o sia controllata da) una società dell'altro Stato non implica di per sé che nei due Stati per ciò solo sorga una stabile organizzazione (articolo 5, comma 6).

Nel caso dei rapporti tra società italiane e società svizzere, il fatto del controllo esercitato da una società su un'altra può essere assunto dal giudice solo come un fatto di valore indiziario, che, per condurre a un pieno convincimento, deve essere suffragato da altre circostanze.

Nel caso invece del rapporto di controllo tra società residenti in Stati tra i quali non sussistono convenzioni, secondo

### IL PRINCIPIO

Non rientra nell'attivo della successione la quota del socio di holding straniera

la Cassazione quel rapporto può rappresentare invece una presunzione di esercizio dell'attività della società controllante nello Stato di residenza della controllata. Se dal fatto del controllo derivi una presunzione di esercizio in Italia dell'oggetto principale da parte di una società straniera, il decesso dei soci di quest'ultima può dunque portare alla tassazione delle loro partecipazioni con l'imposta di successione.

**Benefit.** Dal Dl 262/06 un segnale positivo alle vecchie stock option

# Piani azionari in cerca d'equità

**Paolo Tognolo**

Il chiarimento fornito dal Governo e recepito nella circolare dell'agenzia delle Entrate 33/E del 24 maggio sulla possibilità di soddisfare in via volontaria il requisito del vesting period triennale, con riferimento ai piani stock option deliberati prima dell'entrata in vigore del Dl 262 del 2006, era atteso e costituisce un segnale positivo circa la disponibilità a rivedere alcuni aspetti applicativi della norma qualora vengano evidenziati ostacoli operativi oggettivi e situazioni di non equità.

Con riferimento ai piani di stock option e agli altri piani di incentivazione ai dipendenti che i gruppi realizzano, vi sono alcuni aspetti che meriterebbero un'analisi e una presa di posizione da parte della amministrazione finanziaria.

### Periodo critico

Per quanto riguarda i piani di stock option, assieme al vesting period di tre anni, il dipendente beneficiario è chiamato a soddisfare anche il requisito di un holding period di cinque anni

dall'esercizio date delle azioni il cui controvalore rappresenta la plusvalenza realizzata al momento dell'esercizio.

Questi due requisiti rispondono alla volontà del legislatore di fidelizzare i dipendenti all'azienda da un lato e prevedere anche un periodo di tempo durante il quale il dipendente riveste anche il ruolo di azionista-investitore. In questo modo il legislatore ha reso meno appetibile e indiscriminato il ricorso ai piani di stock option,

### VINCOLO PER OTTO ANNI

È stato previsto un doppio requisito per fidelizzare i dipendenti all'azienda diventando investitori

### LA SVOLTA DEI «SAR»

Nelle multinazionali si fa strada l'assegnazione di opzioni ai lavoratori correlate ad altrettante quote della società emittente

di fatto vincolando la fruizione del regime di tassazione agevolato, previsto per i redditi da capitale, al soddisfacimento di un congruo numero di requisiti e differendo gli effetti del piano di stock option per otto anni dal grant date.

La maggior parte dei piani internazionali prevede che il dipendente può esercitare le opzioni sino al compimento del decimo anno a partire dal grant date, ovvero sette anni dopo il vesting period triennale obbligatorio richiesto dal legislatore. Se il dipendente esercita le opzioni non allo scadere del vesting period ma in un periodo successivo, ad esempio al sesto anno dal grant date, in quanto l'andamento dell'azione in Borsa prima di tale momento non avrebbe consentito il realizzo di una plusvalenza, si trova a dover diffidare gli effetti del piano per un periodo di tempo complessivo (11 anni) superiore rispetto al periodo ritenuto complessivamente congruo dal legislatore (otto anni).

Sembrerebbe equo, senza far venir meno le finalità del legisla-

tore, consentire ai dipendenti di poter soddisfare il requisito dell'holding period in via cumulativa e residuale rispetto al periodo di vesting period effettivo, calcolando l'intero periodo trascorso dal grant date sino alla data di vendita delle azioni vincolate. In questo modo, nell'esempio illustrato, il dipendente dovrebbe attendere solo due anni prima di vendere le azioni vincolate.

### «Stock appreciation rights»

La maggior parte dei gruppi multinazionali stanno sostituendo i tradizionali piani di stock option con piani di Stock appreciation rights (Sar). Con i Sar vengono assegnate opzioni al dipendente, che si correlano ad altrettante azioni della società emittente (come nel caso di stock option), il metodo di determinazione del beneficio per il dipendente viene calcolato con le stesse modalità previste per gli abituali piani di stock option.

Unico aspetto che distingue le Sar dai piani di stock option è il cosiddetto "cashless exerci-

se" (Circolari Entrate 1/E del 19 gennaio 2007 e Assonime 23 del 23 aprile 2007) obbligatorio, nel senso che al momento dell'esercizio il dipendente diviene titolare di un numero di azioni pari al controvalore di mercato dell'incremento di prezzo delle stesse azioni, intervenuto dal grant date all'esercizio date. In questo modo, tra la società emittente e il dipendente beneficiario avviene una compensazione giuridica automatica tra l'importo a debito del dipendente per il costo delle opzioni esercitate e l'importo a credito dello stesso per la vendita del numero delle azioni necessarie a configurare il "cashless exercise". Sembrerebbe ragionevole poter applicare anche a questi piani di incentivazione le disposizioni previste dall'articolo 51, comma 2, lettera g-bis, e comma 2-bis, visto che con il Sar viene individuato e assegnato il numero di azioni per il quale il comma 2-bis richiede il soddisfacimento dell'holding period. Il Sar viene preferito al tradizionale piano di stock option dai gruppi multinazionali in quanto, a parità di risultato per il dipendente, con il Sar il numero delle azioni utilizzate è inferiore e questo consente una minore diluizione del valore delle azioni in circolazione nel mercato rispetto al secondo.

Quando non c'è conflitto di interessi

# Coniugi, la causa non ferma l'avviso

**Sergio Trovato**

Il Fisco può consegnare al marito l'avviso di accertamento notificato alla moglie, anche se fra i due coniugi c'è una causa penale in corso. Neppure l'occasionalità della presenza del marito presso l'abitazione incide sulla regolarità della notifica. Lo ha affermato la Corte di cassazione, con la sentenza 8944 del 13 aprile 2007.

Nel caso in esame, non è stato riscontrato dalla Cassazione alcun contrasto tra i due coniugi in merito alla vertenza tributaria. La moglie, infatti, non aveva pagato l'imposta di registro a seguito della notifica dell'avviso di liquidazione, che aveva contestato per l'irregolarità del precedente atto di accertamento consegnato al marito. Per i giudici di piazza Cavour, però, «una situazione di conflitto di interessi fra consegnatario e destinatario dell'atto è idonea a incidere sulla validità della notificazione solo nel caso di posizioni con-

trapposte di detti soggetti nell'ambito dello stesso processo e, quindi, di conflitto interno al procedimento cui l'atto notificato si riferisce».

Peraltro, quando la notifica è eseguita in base all'articolo 139 del Codice di procedura civile e l'atto è consegnato nell'abitazione del destinatario a persona di famiglia, non è richiesto il requisito della convivenza. È sufficiente, invece, l'esistenza di un vincolo di parentela o di coniugio.

Va ricordato che la disciplina per la notifica degli atti tributari è contenuta nell'articolo 60 del Dpr 600/73. Questa norma prevede che devono essere rispettate le norme del Codice di rito (articolo 137 e seguenti). L'ufficiale giudiziario deve provvedere: al deposito della copia dell'atto nella casa comunale; all'affissione dell'avviso di deposito alla porta dell'abitazione o dell'ufficio o dell'azienda del destinatario; a dare notizia al destina-

rio tramite raccomandata con avviso di ricevimento.

La notifica deve essere eseguita nel luogo di domicilio fiscale del destinatario, salva l'ipotesi di elezione di domicilio. In questo caso, l'elezione deve risultare dalla dichiarazione annuale o da un altro atto comunicato all'ufficio tributario. L'elezione di domicilio, che non risulta dalla dichiarazione annuale, ha effetto dal trentesimo giorno successivo a quello della data di ricevimento delle comunicazioni di variazioni anagrafiche da parte dell'ufficio locale delle Entrate. Prima delle modifiche introdotte all'articolo 60 con la manovra Bersani (articolo 37, comma 27 del decreto legge 223/06), il termine era di 60 giorni.

La notifica può essere eseguita anche dai messi comunali o da messi autorizzati dall'amministrazione finanziaria. Il messo deve fare sottoscrivere dal consegnatario l'atto oppure deve indicare i motivi per i quali il consegnatario non ha sottoscritto. Se il consegnatario non è il destinatario dell'atto o dell'avviso, il messo deve consegnare o depositare la copia in busta sigillata sulla quale va trascritto il numero cronologico della notificazione.

www.formazione.ilssole24ore.com

## VII Programma Quadro per la R&S Industriale: contenuti, priorità dei bandi e modalità di partecipazione

Milano, 4 e 5 luglio 2007

### Programma

- Cooperazione - Le priorità tematiche per assegnazione di budget
- Idee - Ricerca di frontiera
- Persone - Potenziale umano
- Capacità - I programmi sulla Capacità di ricerca
- Dall'idea ai risultati: le fasi critiche di successo del progetto di ricerca
- Il modello di finanziamento dell'investimento
- Nuove regole di finanziamento per le PMI e le istituzioni pubbliche
- Conclusioni dei primi bandi del 7°PQ e work programme dei prossimi bandi

### Docenti

**Mattia Crosetto**  
Consulente  
HAL9000Limited

**Francesco Jovane**  
Direttore ITIA  
CNR

**Alessandra Perrazzelli**  
Head of international affairs  
Intesa Sanpaolo

**Renzo Tomellini**  
DG Ricerca  
Commissione Europea

In collaborazione con:

INTESA SANPAOLO

Servizio clienti  
Tel. 02 4587.020 Fax 02 4587.025  
info@formazione.ilssole24ore.com



Il Sole 24 ORE Formazione  
Milano - via Monte Rosa, 91  
www.formazione.ilssole24ore.com

Organizzazione con sistema di qualità certificato ISO 9001:2000

## CODICE DI PROCEDURA CIVILE COMMENTATO

Novità 2007  
www.ipsoa.it/codicicommentati

A cura di  
C. Consolo  
F. P. Luiso



3 volumi  
più DVD-Rom

Autorevole, completo, sempre aggiornato.

IPSOA  
Gruppo Wolters Kluwer

Per informazioni:  
• Agenzie Ipsosa di zona (www.ipsoa.it/agenzie)  
• Servizio informazioni commerciali  
Tel. 0282476.794 (www.ipsoa.it/servizioclienti)  
• Le migliori librerie professionali

WiMAX E DIGITAL DIVIDE  
LE TECNOLOGIE RADIO PER IL SUPERAMENTO DEL DIVARIO DIGITALE

L'EMILIA-ROMAGNA SI CONFRONTA CON ALTRE REALTÀ NAZIONALI

- ore 10:15 - I Sessione  
Comunicazione wireless: quadro tecnico-normativo.
- ore 14:30 - II Sessione  
Superamento del divario digitale: esperienze nazionali a confronto.
- ore 16:00 - Tavola Rotonda tra operatori e Istituzioni.  
WiMax: quali opportunità per la montagna.
- ore 17:30 - Brindisi di chiusura con prodotti tipici.

Le Istituzioni si confrontano con Enti Locali, Aziende e Operatori della Tlc, per analizzare il complesso scenario dello sviluppo delle comunicazioni in Italia e del superamento del digital divide attraverso le tecnologie wireless. Interverranno il Ministero delle Comunicazioni, l'AGCOM, la Fondazione U. Bordon, la Fondazione G. Marconi. La Città di Sasso Marconi, luogo simbolo della comunicazione senza fili, ospita i lavori del convegno.

14 giugno 2007 - ore 9:30  
Centro Congressi Cà Vecchia  
via Maranina, 9 - Sasso Marconi (BO)  
Info tel. 051.843537 - 051.304590  
www.comune.sassomarconi.bologna.it

Organizzatori e promotori: Città di Sasso Marconi, Regione Emilia Romagna, Provincia di Bologna, Fondazione G. Marconi, UNICEM, C. Montano Cinque Valli Bolognesi. Sponsor: Aemil Banca, Fondazione del Monte di Bologna e Ravenna, Weer, Plastica Marconi, Stab&Stab Meccanica. Sostenitori: Iteas Distretto 108 th, Econtrol Energy Net, Alcatel-Lucent, Nigelli Imballaggio, Cve POMA srl, Globolasso, C.N.A. Associazione di Bologna. Patrocinati: Alma Mater Studiorum - Università di Bologna, Scuola Superiore di Giurisprudenza "L. Alpi", Rai Sede Regionale Emilia Romagna, Millesanelli, Africo e Mediterraneo.