

TLS Newsletter

PwC Tax and Legal Services

19 gennaio 2016

Anno 10

Per maggiori informazioni: info.tls@it.pwc.com

www.pwc-tls.it



Tutela dei dati personali: prepariamoci all'arrivo del Regolamento europeo

European Regulation on data protection – remarkable news are on the way



Trattamento delle perdite fiscali in caso di accertamento

The use of tax losses following a tax inspection



Riforma contabile dal 1° gennaio 2016: prime considerazioni contabili e fiscali

Accounting reform starting from January 1st, 2016: initial accounting and tax considerations

Rinvio pregiudiziale in Corte di Giustizia UE in merito alla compatibilità del c.d. pro rata IVA con la normativa comunitaria

Request for a preliminary ruling to the European Court of Justice for the compliance of the current mathematical pro rata with the EU VAT directive

Il diritto all'oblio nella giurisprudenza italiana: primi approcci

Right to be forgotten in Italian case law: first overtures

La disciplina dei licenziamenti collettivi nel contesto europeo alla luce del Jobs Act

The discipline of the collective dismissal in Europe in the light of the Jobs Act's provisions

Payback ospedaliero: detraibilità dell'IVA corrisposta a titolo di payback dalle aziende farmaceutiche

The hospital payback: deductibility of VAT paid by pharmaceutical companies in respect of the payback

Fondi patrimoniali, trusts e donazioni: una prima pronunzia in tema di revocabilità di atti dispositivi a titolo gratuito

Secure family trusts, trusts and donations: a first decision in terms of revocability settlements for free

Il principio del contraddittorio nelle indagini a tavolino secondo le Sezioni Unite della Corte di Cassazione

The taxpayer's right to be heard during a tax audit according to the Joint Chambers of the Italian Supreme Court

*Mensile di aggiornamento in materia legale e fiscale
Pubblicato e distribuito gratuitamente
Registrazione presso il Tribunale di Milano n. 760 in data 11 dicembre 2006*

*Legal and Tax monthly newsletter
Published and distributed free of charge
Registration before the Court of Milan n. 760 dated December 11, 2006*

*© Copyright 2016 - TLS Associazione Professionale di Avvocati e Commercialisti
La presente newsletter non costituisce parere professionale ed il relativo contenuto ha esclusivamente carattere informativo.
Gli articoli contenuti nella presente newsletter non possono essere riprodotti senza la preventiva espressa autorizzazione di TLS. La citazione o l'extrapolazione di parti del testo degli articoli è consentita a condizione che siano indicati gli autori e i riferimenti di pubblicazione sulla TLS Newsletter.*

*© Copyright 2016 - TLS Associazione Professionale di Avvocati e Commercialisti
This newsletter is not intended as a professional advice and its content is for information purposes only.
The articles contained in this newsletter cannot be reproduced without prior written approval of TLS. Mentions or quotations on parts of the text of are allowed, provided that authors and publication references on TLS Newsletter are indicated.*



Tutela dei dati personali: prepariamoci all'arrivo del Regolamento europeo

(Stefano Cancarini - Filippo Maria Riva)

European Regulation on data protection – remarkable news are on the way

The adoption process of the new EU Regulation on data protection has come to its final stage.

The long-awaited coming into force of such law provision will imply a stunning reform of the matter at European level, introducing new rules binding for both European companies as well as foreign legal entities carrying on their business in Europe.

In a nutshell, the EU Regulation:

- *repeals most of the European rules adopted so far on data protection, with unavoidable effects on local legislations;*
- *widens the application field of data protection rules, involving also non-EU based entities;*
- *strengthens the protection granted to data subjects, through the provision of several new requirements and fulfilments under the information standpoint;*
- *introduces the “data protection officer” role;*
- *increases the fines which may be inflicted in case of violation.*

The EU Regulation will be adopted at the beginning of 2016.

We will keep you duly posted on further developments!

Grandi novità sul fronte *privacy*!

Lo scorso 15 dicembre 2015 la Commissione europea, il Parlamento europeo ed il Consiglio dell'Unione europea hanno, infatti, raggiunto un accordo in merito al contenuto del regolamento europeo in tema di trattamento e libera circolazione dei dati personali, che troverà pubblicazione agli inizi del 2016 (il “**Regolamento**”).

Il Regolamento costituisce una svolta epocale in ambito *data protection*, in quanto introduce significative novità ed obblighi particolarmente stringenti in capo a tutte le imprese europee ed a quelle che svolgono, comunque, il proprio *business* in territorio comunitario.

L'entrata in vigore del Regolamento (prevista decorsi due anni dalla relativa pubblicazione) abrogherà non solo la Direttiva 95/46/CE del Parlamento europeo e del Consiglio del 24 ottobre 1995 - relativa alla tutela delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati personali - ma anche, per quanto concerne l'ordinamento italiano, della maggior parte delle disposizioni contenute nel Codice in materia di protezione dei dati personali (Decreto Legislativo 30 giugno 2003, n. 196).

La *ratio* dell'iniziativa intrapresa dal legislatore comunitario è evidente: tramite il Regolamento – atto normativo obbligatorio in ogni sua parte e direttamente applicabile in tutti gli Stati membri senza che si renda

necessaria l'adozione di normative di recepimento locali – le istituzioni comunitarie intendono garantire un'applicazione coerente ed omogenea, in tutto il territorio dell'Unione, delle norme poste a tutela delle libertà e dei diritti fondamentali delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati personali.

Occorre, quindi, prepararsi per tempo ad accogliere le principali novità, in modo tale da non farsi trovare impreparati.

Il percorso di adozione del Regolamento

L'iter legislativo che sta conducendo all'emissione del Regolamento è stato particolarmente lungo e travagliato.

Occorre risalire sino al 2009 per riscontrare i primi timidi passi intrapresi in ambito europeo, volti ad una riforma della disciplina in tema di tutela dei dati personali. È, infatti, in tale anno che la Commissione europea ha promosso una consultazione pubblica circa la possibilità di procedere ad un aggiornamento della disciplina esistente in materia, motivando tale esigenza sulla base dell'avvento delle nuove tecnologie e della crescente globalizzazione della società dell'informazione (caratterizzata, ad esempio, dalla diffusione di Internet e da un uso massiccio dei *social networks*).

A tale iniziativa ha fatto seguito, nel 2010, l'invio di un'apposita comunicazione al Parlamento europeo ed al Consiglio dell'Unione europea da parte della Commissione europea, in cui quest'ultima istituzione proponeva un possibile approccio per la revisione del *framework* legislativo in tema di *data protection*.

Tuttavia, è solo nel 2012 – precisamente, il 25 gennaio 2012 – che trova pubblicazione la prima bozza del Regolamento, sotto forma della “*Proposta di Regolamento del Parlamento europeo e del Consiglio concernente la tutela delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati personali e la libera circolazione di tali dati (regolamento generale sulla protezione dei dati)*”.

A tale *release* sono seguite consultazioni tra il Parlamento europeo, i vari parlamenti nazionali ed il Consiglio dell'Unione europea, a valle dei quali, nell'autunno del 2013 il Comitato sulle Libertà Civili, Giustizia e Affari Interni ha votato un testo di compromesso del Regolamento.

A sua volta, il 12 marzo 2014 il Parlamento europeo ha adottato una posizione in prima lettura sulle varie proposte di modifica e/o integrazione del testo normativo sino a quel momento ricevute.

Le discussioni sul punto si sono intensificate nel periodo compreso tra i mesi di maggio 2014 e giugno 2015, fino a raggiungere il culmine il 15 giugno 2015, data in cui il Consiglio dell'Unione europea ha pubblicato un orientamento generale sul Regolamento.

Tale pronuncia si è rivelata fondamentale per poter intavolare specifici negoziati con il Parlamento europeo e la Commissione europea - i cosiddetti “triloghi” - finalizzati al raggiungimento di un accordo definitivo circa il contenuto del testo normativo, che si sono concentrati tra i mesi di giugno e dicembre 2015.

A *latere* del sesto Forum annuale europeo in ambito *data protection* tenutosi a Bruxelles lo scorso 10 dicembre 2015, il Commissario europeo alla Giustizia, Věra Jourová, ha dichiarato che il processo di adozione del Regolamento era ormai giunto alla sua fase conclusiva, ritenendo possibile raggiungere un accordo definitivo entro la fine dell'anno.

In data 15 dicembre 2015 le tre principali istituzioni comunitarie (*i.e.* Commissione europea, Parlamento europeo e Consiglio dell'Unione europea) sono, infatti, giunte ad un accordo finale sul testo del Regolamento, che verrà pubblicato agli inizi del nuovo anno.

Le principali novità che verranno introdotte dal Regolamento

Nel presente paragrafo forniamo una sintetica panoramica sulle novità maggiormente rilevanti che verranno introdotte al momento di entrata in vigore del Regolamento.

Ai fini di tale analisi viene fatto riferimento all'ultima versione del testo normativo che ha incontrato l'approvazione della Commissione europea, del Parlamento europeo e del Consiglio dell'Unione europea lo scorso 15 dicembre 2015¹.

(i) Campo di applicazione

Mentre la vigente normativa in tema di *data protection* si applica a soggetti localizzati (a vario titolo) in territorio comunitario, le previsioni contenute nel Regolamento saranno vincolanti per qualsiasi entità *attiva* in Europa, vale a dire sia ad imprese ivi stabilite, sia a società aventi sede in un Paese extra UE ma che svolgono il proprio *business* in Europa anche tramite un sito internet.

.....
¹ Il documento, intitolato “*Proposal for a Regulation of the European Parliament and of the Council on the protection of individuals with regard to the processing of personal data and on the free movement of such data (General Data Protection Regulation) [first reading] – Analysis of the final compromise text with a view to agreement*” è disponibile in lingua inglese al seguente link: <http://www.haerting.de/sites/default/files/pdfs/proposal-eudatap-regulation-final-compromise-151216.pdf>.

(ii) Sanzioni

Le autorità di controllo nazionali avranno il potere di irrogare sanzioni amministrative pecuniarie, che – in caso di infrazioni di particolare gravità – potranno essere comprese tra Euro 10.000.000,00 ed Euro 20.000.000,00 o, se si tratta di un'impresa, tra il 2% ed il 4% del fatturato conseguito a livello globale nell'anno precedente a quello in cui è avvenuta la violazione, a seconda di quale risulterà essere l'importo maggiore.

(iii) “Privacy by design / by default”

Il titolare del trattamento dovrà:

- tenere in considerazione gli obblighi imposti dal Regolamento sin dal momento dell'individuazione dei mezzi con cui verrà effettuato il trattamento dei dati (“*privacy by design*”); e
- porre in essere meccanismi volti a garantire, di *default*, che il trattamento si concentrerà unicamente sui dati strettamente necessari al perseguimento della specifica finalità per cui sono stati raccolti (“*privacy by default*”).

(iv) Il “Data Protection Officer”

Il titolare ed il responsabile del trattamento dovranno obbligatoriamente designare un “*responsabile della protezione dei dati*” (“*Data Protection Officer*”) se:

- il trattamento è effettuato da un'autorità o da un organismo pubblico; o
- l'attività svolta in via principale dal titolare o dal responsabile del trattamento consiste in trattamenti (i) che, per loro natura, scopo o finalità, implicano il regolare e sistematico monitoraggio degli interessati su larga scala, o (ii) hanno ad oggetto un elevato volume di dati sensibili o giudiziari.

Al contempo, il Regolamento prevede la facoltà, per i titolari ed i responsabili del trattamento, di nominare il *Data Protection Officer* in ipotesi ulteriori rispetto a quelle poc'anzi indicate, oppure laddove ciò sia richiesto dalla normativa comunitaria o nazionale, lasciando quindi uno spazio importante all'autonomia legislativa degli stati membri.

Il *Data Protection Officer* dovrà operare in piena indipendenza e senza alcuna istruzione in merito alle proprie funzioni ed attività, riferendo direttamente “*ai superiori gerarchici del titolare o del responsabile del trattamento*”.

(v) Auto valutazione e consultazione preventiva

Quando è probabile che il trattamento, per la sua natura, il suo oggetto o le sue finalità, comporti “*rischi elevati per i diritti e le libertà degli interessati*”, il titolare del trattamento dovrà effettuare una valutazione *ex ante* dell'impatto che il trattamento stesso potrebbe avere sulla protezione dei dati. Il Regolamento rimette l'individuazione delle tipologie di trattamento che comportano la necessità di svolgere tale valutazione alle singole autorità nazionali.

Il titolare dovrà, inoltre, consultarsi in via preventiva con la competente autorità nazionale prima di procedere al trattamento, laddove la valutazione d'impatto di cui sopra riveli che il trattamento stesso comporterebbe un rischio elevato in assenza di adozione, da parte del responsabile, di idonee misure atte a mitigarlo.

(vi) Diritto all'oblio

Il Regolamento riconosce il diritto degli interessati ad ottenere la cancellazione dei dati personali che li riguardano in presenza di specifiche ragioni.

(vii) “Portabilità” dei dati

Gli interessati hanno diritto ad ottenere la restituzione, dal titolare del trattamento, dei rispettivi dati personali e di trasferirli ad un altro titolare. Il trasferimento può essere effettuato anche direttamente dal primo titolare del trattamento, se richiesto dall'interessato.

(viii) Oneri informativi in caso di violazione

In caso di accesso non autorizzato ai dati personali, oppure laddove i dati siano accidentalmente distrutti o persi, ovvero divulgati, modificati, cancellati, copiati o rimossi in assenza di autorizzazione, il titolare del trattamento dovrà notificare l'evento occorso alla competente autorità di controllo senza ritardo e, ove possibile, entro 72 ore dal momento in cui ne è giunto a conoscenza, fornendo gli estremi dell'intervenuta violazione.



Trattamento delle perdite fiscali in caso di accertamento

(Simone Guidi – Valentina Biagini)

The use of tax losses following a tax inspection

Article 25, Legislative Decree no. 158/2015, introduced a significant change to the tax losses regime following inspections by the Italian tax Authorities.

Article 40 bis, Presidential Decree no. 600/1973, already provided that companies adopting the tax consolidation regime could offset the tax losses, whether ongoing and carryforward, to reduce additional income tax. Starting from fiscal year 2016, the aforementioned procedure may be used also by companies that do not adopt the tax consolidation regime.

In particular, the Legislative Decree under discussion states that the ongoing losses will be used automatically by the Italian tax Authority to reduce the additional income tax, while the losses carryforward will be used following a request submitted by the taxpayer.

Hence, the penalties due to an incorrectness of the tax return (i.e. UNICO) are due only to additional income tax due, net of any tax losses.

Premessa

Il Legislatore, con l'art. 25, D.Lgs. 158/2015 (cd. Riforma dei reati societari), ha introdotto delle disposizioni finalizzate a disciplinare le modalità di utilizzo delle perdite fiscali in diminuzione del maggior reddito imponibile determinato dall'Amministrazione finanziaria a seguito di accertamento.

Preliminarmente, appare opportuno fornire un quadro generale in materia di utilizzo delle perdite fiscali ed in materia di termini utili per attivare la fase di accertamento tributario da parte dell'Amministrazione finanziaria, con l'obiettivo di rendere più chiaro il tema di seguito analizzato.

Utilizzo delle perdite fiscali

I soggetti IRES ed i soggetti IRPEF in contabilità ordinaria, possono scomputare dal reddito d'impresa le perdite fiscali pregresse e, l'eventuale eccedenza di queste ultime, può essere portata a riduzione dei redditi imponibili conseguiti negli esercizi successivi.

In particolare, le perdite fiscali conseguite dai soggetti IRES possono essere:

- utilizzate fino a concorrenza dell'80% del reddito imponibile nei successivi periodi d'imposta senza limiti di tempo;
- oppure, se le perdite sono realizzate nei primi tre periodi d'imposta dalla data di costituzione della società, possono essere utilizzate integralmente a copertura dei futuri redditi imponibili senza limiti di tempo.

Le perdite fiscali maturate vengono indicate nel quadro RS del modello UNICO, al fine di comunicare ed attestare all'Amministrazione finanziaria l'ammontare delle perdite fiscali pregresse ed ancora suscettibili di utilizzazione in compensazione con redditi d'impresa futuri.

A tale riguardo, la Risoluzione Ministeriale n. 10/1429 del 1976, ha precisato che la mancata compilazione del prospetto in dichiarazione non fa decadere il diritto al riporto delle perdite fiscali.

Occorre comunque osservare che la compilazione dei prospetti del modello UNICO rappresenta un adempimento richiesto, anche se non necessario al riporto nei successivi esercizi delle perdite fiscali conseguite.

Al riguardo, in caso di omissione o errata compilazione dell'apposito quadro del modello UNICO, dovrebbe essere irrogata dall'Agenzia delle Entrate, la sanzione amministrativa da 258 € a 2.065 € (art. 11, comma 1, lettera a), D.Lgs. 471/1997), ridotta a decorrere dal 1° gennaio 2016, da 250 € a 2.000 € (art. 15, comma 1, lettera m), D.Lgs. 158/2015, come modificato dalla Legge di Stabilità 2016). La nuova sanzione, in base all'art. 3, comma 3, D.Lgs. 472/1997, trova applicazione anche con riferimento alle violazioni commesse anteriormente al 2016 a condizione che il provvedimento di irrogazione delle sanzioni non sia divenuto definitivo. In tal senso, è possibile usufruire del minor onere sanzionatorio, in presenza di processi verbali di constatazione, avvisi di accertamento, avvisi di irrogazione di sanzioni non ancora definitivi per i quali si decide di ricorrere in Commissione Tributaria o tentare l'accertamento con adesione.

Stante quanto indicato, se un soggetto ha conseguito una perdita fiscale nel periodo d'imposta 2013 (UNICO 2014) senza riportarla nell'apposito prospetto della dichiarazione presentata per il periodo d'imposta 2014 (UNICO 2015), tale circostanza non pregiudica la possibilità di utilizzare la perdita fiscale relativa al periodo d'imposta 2013 in compensazione con i redditi di impresa del periodo d'imposta 2015 (UNICO 2016) e dei periodi successivi.

Per i motivi indicati nei paragrafi successivi, appare quanto mai opportuno tenere memoria in dichiarazione dell'ammontare delle perdite fiscali pregresse.

Termini decadenziali per la notifica degli avvisi di accertamento

Le nuove disposizioni di cui all'art. 25, D.Lgs. 158/2015, si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2016 con riferimento ai periodi d'imposta per i quali, alla predetta data, sono ancora pendenti i termini per l'accertamento di cui all'art. 43, DPR 600/1973.

Sul punto ricordiamo che, ai sensi dell'art. 43, DPR 600/1973, gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza:

- entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione;
- in caso di omessa presentazione della dichiarazione, entro il quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.

Con l'inizio dell'anno 2016, quindi, l'Agenzia delle Entrate potrà rettificare i redditi dichiarati relativi ai periodi d'imposta successivi al 2010 (infatti, l'ultimo periodo di imposta per il quale è decaduto il termine per l'azione accertatrice è il 2010, definito il 31 dicembre 2015).

Tuttavia, con l'art. 1, commi 131-132, L. 208/2015 (cd. Legge di Stabilità 2016), i termini per i quali risultano ancora pendenti i termini per l'accertamento, a decorrere dagli avvisi relativi al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2016 e successivi, sono stati ampliati. Nel merito, potranno essere notificati gli avvisi di accertamento, a pena di decadenza:

- entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione;
- in caso di omessa presentazione della dichiarazione, gli avvisi di accertamento dovranno essere notificati entro il 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.

Con riferimento alla rettifica da parte dell'Amministrazione finanziaria delle perdite dichiarate, ricordiamo che la perdita fiscale relativa ad un precedente periodo d'imposta non è un elemento reddituale dell'esercizio nel quale viene utilizzata, ma di quello nel quale si è formata.

In tal senso, l'accertamento deve avvenire prendendo come riferimento, ai fini della decadenza del potere impositivo, l'anno in cui la perdita fiscale si è formata e non quelli successivi nei quali si è verificato il riporto e/o utilizzo (sul punto ricordiamo le sentenze della Commissione Tributaria Regionale del Piemonte n. 1332 del 2014 e della Commissione Tributaria Regionale del Veneto n. 18 del 2007).

In relazione a quanto sopra esposto, ad oggi l'Ufficio accertatore potrà disconoscere o rettificare esclusivamente i redditi dichiarati relativi al periodo d'imposta 2011 (UNICO 2012) e successivi.

Infatti, qualora si fosse accolta un'interpretazione diversa, basata sull'accertamento in relazione all'utilizzo delle perdite fiscali, si eluderebbe il termine perentorio posto dall'art. 43, DPR 600/1973.

In tal senso, qualora la perdita fiscale si fosse formata nel periodo d'imposta 2010 (esercizio per il quale è decaduto il potere di accertamento), e fosse stata utilizzata per ridurre il reddito imponibile, ad esempio, del 2013, la contestazione relativa all'utilizzo di tale perdita fiscale darebbe luogo ad una elusione del termine posto dall'art. 43, DPR 600/1973.

Le novità in tema di utilizzo delle perdite fiscali in caso di accertamento

La disposizione introdotta dall'art. 25, D.Lgs. 158/2015, modificando l'art. 42, DPR 600/1973, ha disciplinato le modalità di utilizzo delle perdite fiscali coeve (ossia conseguite nello stesso periodo di imposta per il quale è stato effettuato l'accertamento) e pregresse, in diminuzione del maggior reddito imponibile accertato.

Nel nostro ordinamento la possibilità di utilizzare le perdite pregresse e quelle di periodo a scomputo delle maggiori imposte liquidate a seguito di accertamento era già prevista per le società aderenti al consolidato fiscale nazionale (art. 40 bis, DPR 600/1973).

In merito, l'Amministrazione finanziaria procedeva a rettificare il reddito imponibile di ciascun soggetto partecipante al consolidato fiscale con un unico atto, notificato sia alla società consolidata che alla società consolidante. Con l'avviso di accertamento, l'Ufficio determinava la maggiore imposta accertata, riferita al reddito complessivo globale del gruppo, ed erogava le relative sanzioni.

La società consolidante, per poter utilizzare le perdite fiscali, coeve e pregresse, a riduzione del maggior reddito accertato dall'Ufficio, doveva necessariamente presentare un'istanza IPEC (Istanza di scomputo delle perdite dai maggiori imponibili derivanti dall'attività di accertamento nei confronti delle società consolidanti).

Infatti, una società consolidata trasferisce le perdite fiscali alla società consolidante e solo quest'ultima può decidere di utilizzarle o meno in diminuzione del maggior reddito imponibile accertato nei confronti della società il cui reddito è stato rettificato.

Il nuovo art. 25, D.Lgs. 158/2015, mutuando in parte i principi indicati nella norma sopra esposta, consente anche ad i soggetti non rientranti nella tassazione di gruppo di beneficiare dell'utilizzo in diminuzione delle perdite fiscali, coeve e pregresse, dai maggiori imponibili accertati.

Un'ulteriore novità è il meccanismo di riconoscimento delle perdite fiscali ad abbattimento del maggior reddito imponibile, che risulta semplificato a vantaggio del contribuente. Nello specifico, si hanno due modalità di utilizzo delle perdite fiscali a seconda del periodo d'imposta in cui si sono formate:

- le perdite fiscali coeve devono essere automaticamente ed in via prioritaria utilizzate in diminuzione del maggior reddito accertato fino a concorrenza del loro importo (fermo restando, come indicato precedentemente, l'eventuale limite di compensazione pari all'80% del reddito imponibile complessivamente determinato);
- le perdite fiscali pregresse possono essere utilizzate in diminuzione del maggior reddito imponibile, presentando apposita richiesta all'Amministrazione finanziaria.

Con riferimento al primo punto, relativo all'utilizzo delle perdite coeve, l'Ufficio accertatore emetterà l'avviso di accertamento già scomputando dal maggior imponibile le perdite fiscali relative al periodo d'imposta accertato. Qualora il maggior imponibile determinato dall'Agenzia delle Entrate sia superiore alle perdite fiscali coeve, il contribuente potrà decidere di utilizzare le perdite fiscali pregresse.

Inoltre, con riferimento al trattamento delle perdite fiscali coeve, l'Amministrazione finanziaria ha l'onere di rettificare, laddove necessario, anche le dichiarazioni successive a quella oggetto di accertamento. Qualora il contribuente avesse già utilizzato le perdite fiscali nelle dichiarazioni successive al periodo d'imposta oggetto di accertamento, l'Ufficio rideterminerà il maggior imponibile relativo alla dichiarazione in cui la perdita fiscale era stata "indebitamente" compensata, irrogando inoltre le relative sanzioni ed interessi.

Ad esempio, si ipotizzi perdite coeve al periodo d'imposta 2012 per un importo pari a 80 e utilizzabili senza osservare il limite di compensazione pari all'80% del reddito imponibile.

L'Ufficio determina un maggior reddito imponibile pari a 20 relativamente al periodo d'imposta 2012. Automaticamente l'Amministrazione finanziaria procederà ad abbattere il maggior reddito rideterminato utilizzando la perdita fiscale del periodo d'imposta oggetto di accertamento, pari a 80. Conseguentemente procederà a riportare la perdita fiscale residua, pari a 60 anziché pari a 80, ad abbattimento parziale del reddito imponibile degli esercizi 2013 e 2014.

Tuttavia, con riferimento all'esercizio 2014, è possibile notare che la perdita fiscale non sarà più in grado di coprire la maggior parte del reddito imponibile IRES perché utilizzata precedentemente in compensazione a seguito dell'accertamento. In particolare, la maggior imposta dovuta, relativa all'esercizio 2014, sarà pari a 5,5 (11-5,5).

	2012	2013	2014
reddito imponibile	-80	50	50
perdita fiscale utilizzata	0	-50	-30
perdita fiscale residua	80	30	0
imposta dovuta (reddito netto * 27,5%)	0	0	5,5
maggior reddito a seguito di accertamento	20	0	0
perdita fiscale rideterminata	-60	0	0
perdita fiscale utilizzata	0	-50	-10
perdita fiscale residua	60	10	0
imposta dovuta (reddito * 27,5%)	0	0	11

Con riferimento al secondo punto, relativo all'utilizzo delle perdite fiscali pregresse, il contribuente dovrà presentare apposita istanza.

In tal senso il contribuente, prima del decorrere del termine di presentazione del ricorso (entro 60 giorni dalla notifica dell'avviso di accertamento) potrà inoltrare all'Agenzia delle Entrate che ha emesso l'atto, istanza di scomputo delle perdite pregresse non utilizzate. Sul punto occorre precisare che, il contenuto di tale istanza e le modalità di presentazione saranno indicati in un apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, oggi non ancora pubblicato.

L'Amministrazione finanziaria, ricevuta l'istanza in parola, provvederà a riscontrare la disponibilità delle perdite fiscali, ed a rideterminare l'eventuale maggiore imposta dovuta, gli interessi e le sanzioni correlate. Il risultato di tale attività dovrà essere comunicata al contribuente entro 60 giorni.

Entro tale ultimo termine, tuttavia, il contribuente potrebbe perdere la facoltà di attivarsi in sede contenziosa, ad esempio, nel caso in cui l'Ufficio disconosca in tutto o in parte l'utilizzo delle perdite fiscali pregresse.

Conseguentemente, nell'attesa che l'Ufficio esamini la richiesta, il predetto termine per l'impugnazione dell'atto impositivo rimarrà sospeso per 60 giorni. Al termine di tale attività istruttoria, l'Ufficio provvederà "a ridurre l'importo delle perdite riportabili nell'ultima dichiarazione dei redditi presentata", come precisato nella Relazione di accompagnamento al D.Lgs.158/2015. Tale disposizione rappresenta una novità rispetto alla precedente disciplina, dettata in materia di consolidato fiscale e, pertanto dovrà considerarsi applicabile anche a tali soggetti.

Occorre rilevare che, con riferimento alle perdite fiscali pregresse, non è possibile effettuare il ricalcolo come nel caso delle perdite coeve: è necessario non solo che le stesse fossero utilizzabili alla data di chiusura del periodo d'imposta oggetto di rettifica, ma anche che esse non fossero già state utilizzate in riduzione di redditi dichiarati o accertati in periodi di imposta successivi a quello oggetto di accertamento.

A differenza dell'utilizzo delle perdite fiscali coeve quindi, non è possibile utilizzare perdite fiscali pregresse se già utilizzate in esercizi successivi a quello accertato.

Mutuando i dati dall'esempio precedente, qualora l'esercizio accertato sia il 2013 (e non il 2012) ed il maggior reddito imponibile rideterminato sia pari a 20 (come nel caso precedente), sarà possibile utilizzare solo le perdite fiscali residue a chiusura del periodo d'imposta 2014, ovvero 10.

In altre parole sarà consentito utilizzare le perdite fiscali solo al netto delle compensazioni già eseguite.

	2012	2013	2014
reddito imponibile	-80	50	20
perdita fiscale utilizzata	0	-50	-20
perdita fiscale residua	80	30	10
imposta dovuta (reddito netto * 27,5%)	0	0	0
maggior reddito a seguito di accertamento	0	20	0
perdita fiscale residua	80	30	10
imposta dovuta (reddito * 27,5%)	0	5,5	0
perdita fiscale non utilizzata			10
utilizzabile in compensazione		10	
imposta dovuta (reddito * 27,5%)		2,75	

Sanzioni per infedele dichiarazione

Un'ultima, ma comunque importante, conseguenza di tali modifiche, attiene al profilo sanzionatorio, che richiamandosi ancora una volta alla disciplina per i soggetti aderenti al consolidato fiscale, offre importanti chiarimenti.

Preliminarmente ricordiamo che la dichiarazione infedele coincide con il mancato riporto di elementi attivi o l'indicazione di elementi passivi fittizi. Si tratta pertanto di un vizio sostanziale della dichiarazione, che incide sulla determinazione o sul pagamento dell'imposta.

In generale, la dichiarazione infedele è sanzionata con un ammontare che dal 1 gennaio 2016 è dal 90% al 180%, in luogo del 100% al 200% (in vigore sino al 31 dicembre 2015), della maggior imposta dovuta.

Come espressamente indicato nella Relazione Illustrativa *“il computo in diminuzione delle perdite implica, pertanto, la correlata rideterminazione delle sanzioni per infedele dichiarazione, le quali sono commisurate (ai sensi dell'art. 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471) alla maggiore imposta che eventualmente residua dopo la rideterminazione dei redditi nell'anno oggetto di accertamento”*.

Secondo la nuova disposizione, a seguito dello scomputo delle perdite fiscali sia coeve che pregresse, dovrà essere rideterminato il correlato trattamento sanzionatorio.

È indubbio che la sanzione correlata alla maggior imposta dovrà tenere conto delle perdite fiscali utilizzate. Conseguentemente non sarà più consentito, come spesso avveniva in passato, applicare le sanzioni inizialmente comminate senza considerare lo scomputo dal maggior reddito imponibile accertato le perdite fiscali pregresse. Viene così superato il contrario orientamento giurisprudenziale della Suprema Corte, che prevedeva il mantenimento della sanzione riferibile al maggiore imponibile rettificato, senza considerare l'utilizzo di perdite fiscali pregresse anche qualora avessero comportato l'azzeramento della pretesa tributaria in termini di maggiori imposte (in tal senso, ricordiamo le sentenze della Cassazione 6663/2014, 12460/2014, 16333/2012).

Per quanto detto, la sanzione per infedele dichiarazione sarà applicabile solo se, a seguito del riconoscimento delle perdite fiscali, emerge una maggiore imposta accertata. In altre parole, la sanzione non è applicabile all'imposta astrattamente evasa ma a quella effettiva: nel caso in cui, a seguito dell'utilizzo delle perdite fiscali, non emerge un debito d'imposta, le sanzioni non sono irrogate in quanto non sussiste né il danno erariale né una maggior imposta dovuta.

Analogamente, in materia di reati tributari, l'art. 1, D.Lgs. 74/2000, come modificato dall'art. 1, comma 1, lettera c), D.Lgs. 158/2015, nel definire il termine di *“imposta evasa”*, stabilisce che *“non si considera imposta evasa quella teorica e non effettivamente dovuta collegata a una rettifica in diminuzione di perdite dell'esercizio o di perdite pregresse spettanti e utilizzabili”*.

Conclusioni

L'art. 25, D.Lgs. 158/2015 ha modificato e chiarito le modalità di riconoscimento, in sede di procedimenti di accertamento e di adesione, delle eventuali perdite fiscali da utilizzare in diminuzione del maggior reddito imponibile accertato.

La finalità della nuova norma, come indicato nella Relazione Illustrativa, è quello *“da una parte, di fornire certezza agli uffici e ai contribuenti in merito all'utilizzabilità delle perdite in accertamento mediante l'introduzione di uno specifico iter procedurale e, dall'altra, di garantire il rispetto della capacità contributiva”*.

In particolare, ricordiamo che con la norma in esame:

- è stata introdotta una disciplina uniforme in merito all'utilizzo delle perdite fiscali sia per i soggetti che partecipano al consolidato fiscale, sia per i soggetti non aderenti al consolidato fiscale;
- è stato espressamente indicato che la sanzione per infedele dichiarazione debba essere commisurata alla sola maggior imposta eventualmente dovuta.

In relazione a quanto finora esposto, riteniamo che le novità introdotte costituiscano un'importante guida applicativa ed interpretativa, contribuendo a rafforzare il principio di certezza del diritto e deflazione del contenzioso tributario.

Tuttavia, non mancano le perplessità in merito ai chiarimenti forniti in materia di sanzioni per infedele dichiarazione.

Infatti, la nuova norma chiarisce che l'Ufficio deve applicare alla sola maggiore imposta eventualmente dovuta le relative sanzioni. Ciò può far venire meno l'effetto di reprimere la presentazione di *“dichiarazioni infedeli”* nei casi in cui si prevede di avere consistenti perdite fiscali riportabili, in grado di azzerare le pretese dell'Amministrazione finanziaria. Potrebbe essere quindi opportuno introdurre una sanzione in misura fissa, come già prevista in relazione ad altre violazioni, in tutti quei casi in cui non si determina una maggiore imposta a favore dell'Erario.

Un ulteriore elemento di perplessità, concerne i termini della nuova disposizione che, indubbiamente, dovranno essere coordinati con quelli contenuti nelle altre disposizioni attinenti al contenzioso tributario.

In dettaglio, è possibile presentare richiesta di utilizzo delle perdite fiscali anche nel procedimento di accertamento con adesione (art. 7, D.Lgs. 218/1997) che, ricordiamo, sospende per 90 giorni, dalla data di presentazione dell'istanza per l'adesione, i termini per ricorrere al giudice tributario (art. 6, comma 3, D.Lgs. 218/1997). Né il dettato normativo né la Relazione Illustrativa al Decreto, affermano se anche in questo caso operi o meno la sospensione di altri 60 giorni a seguito di presentazione dell'istanza per lo scomputo delle perdite fiscali pregresse.

In attesa di chiarimenti ufficiali, sarebbe ragionevole ritenere che la sospensione dei termini di 60 giorni possa andare ad aggiungersi all'ulteriore sospensione di 90 giorni prevista in caso di presentazione dell'atto di adesione.

Infine, sotto il profilo dichiarativo, nel modello UNICO potrebbe essere opportuno introdurre un apposito rigo nel quadro RS, per accogliere eventuali rettifiche alle perdite fiscali a seguito di accertamento.



Riforma contabile dal 1° gennaio 2016: prime considerazioni contabili e fiscali

(Felice De Lillo - Fabio Pirolozzi)

Accounting reform starting from January 1st, 2016: initial accounting and tax considerations

Starting from January 1st, 2016, Legislative Decree no. 139/2015 ("Decree") has introduced relevant accounting changes for the preparation of the separate and consolidated financial statements according to the Italian Accounting Principles ("ITA Gaap"). The accounting reform could have also material impact for tax purposes during and after the transition to the new ITA Gaap. Consequently, it could be advisable to prepare an accounting and tax assessment in order to identify any potential material effects to be managed during the fiscal year 2016.

Premessa

Con la pubblicazione in G.U. il 4 settembre 2015, del D.Lgs. n. 139, del 18 agosto 2015 ("Decreto"), si assiste ad una vera e propria rivoluzione contabile per la redazione dei bilanci di esercizio e consolidato delle imprese, redatti secondo i principi contabili italiani ("ITA Gaap").

Per quanto riguarda la decorrenza, l'art. 12, del Decreto stabilisce che *"Le disposizioni del presente decreto entrano in vigore dal 1° gennaio 2016 e si applicano ai bilanci relativi agli esercizi finanziari aventi inizio a partire da quella data"*.

Tra l'altro, il Decreto provvede ad apportare modifiche anche: i) al codice civile; ii) al D.Lgs. n. 127/1991 (bilanci di esercizio e consolidati); iii) al D.Lgs. n. 38/2005 (c.d. Decreto IAS); iv) ed al D.Lgs. n. 39/2010 (per adeguare il giudizio di coerenza del revisore).

Gli impatti contabili avranno ripercussione per i soggetti che adottano i principi contabili italiani nella redazione del bilancio d'esercizio, anche se sarà l'Organismo Italiano di Contabilità ("OIC") che dovrà aggiornare i suddetti principi, ispirandosi alla migliore prassi operativa per la redazione dei bilanci secondo le disposizioni del codice civile considerando le modifiche apportate dal suddetto Decreto.

Le principali novità contabili riguardano:

- Aggi e disaggi di emissione valutati al costo ammortizzato;;
- Avviamento;
- Azioni Proprie;
- Abolizione componenti straordinari;
- Abolizione conti d'ordine;
- Fair value dei derivati;
- Derivati incorporati;
- Crediti e Debiti al costo ammortizzato;
- Costi di pubblicità e di ricerca applicata non più capitalizzabili;
- Titoli;
- Rendiconto finanziario.

Principali impatti contabili: First Time Adoption per i soggetti ITA Gaap

L'invasività della riforma contabile per i soggetti che utilizzano i principi contabili italiani, potrebbe essere analizzata seguendo il medesimo approccio che normalmente viene utilizzato quando una società decide di adottare i principi contabili internazionali IAS/IFRS (c.d. "First Time Adoption" o "FTA").

In particolare, gli impatti contabili potrebbero essere analizzati nei seguenti momenti tipici:

1) **in sede di FTA ITA Gaap** alle nuove regole civilistiche, con impatti sul:

- sul patrimonio netto di apertura al 1° gennaio 2016 per la contabilizzazione, ad esempio: i) del fair value delle operazioni di copertura del rischio di variazione dei flussi finanziari; o ii) per quella riferite alle azioni proprie con cancellazione della voce dell'attivo ed iscrizione riserva negativa di patrimonio netto;
- conto economico del 2016, in ossequio al principio contabile italiano OIC n. 29 riferito appunto ai cambiamenti di principi contabili. Si pensi ad esempio alla rilevazione integrale al conto economico del periodo 2016 delle spese di pubblicità e di ricerca applicata che erano iscritte nel bilancio 2015 e che non sono più capitalizzabili a seguito della riforma e che l'OIC 24 consentiva di capitalizzare.

2) **a regime**, trattasi di quelle operazioni per le quali il Decreto stabilisce la necessità di applicare le nuove norme a regime già nel bilancio 2016. Trattasi ad esempio:

- dell'applicazione del costo ammortizzato per i debiti e crediti sorti a partire dal 1° gennaio 2016 o titoli immobilizzati comprati sempre dopo tale data;
- dell'impossibilità di capitalizzare le spese di pubblicità e di ricerca applicata sostenute nel 2016;

- abolizione classe E) riferita ai componenti straordinari del conto economico che vengono ora classificati per natura;
- della separazione dal contratto originario e valutazione al fair value dei derivati incorporati (c.d. "embedded" o impliciti).

3) **operazioni non ancora esaurite (c.d. pregresse)**, trattasi di quelle operazioni per le quali il Decreto consente di non applicare le nuove norme a regime nel bilancio 2016, in quanto le componenti delle voci sono riferite a operazioni che non hanno ancora esaurito i loro effetti in bilancio. Trattasi, ad esempio, della facoltà di non applicare nel bilancio 2016 il metodo del costo ammortizzato per i debiti, i crediti e titoli immobilizzati del bilancio 2015.

Pertanto, nel bilancio 2016, potrebbero trovarsi a coesistere debiti e crediti contabilizzati al costo ammortizzato (in quanto sorti a partire dal 1° gennaio 2016) e quelli contabilizzati secondo le vecchie regole in quanto già contabilizzati nel bilancio 2015 o precedenti e per i quali l'impresa si è avvalsa, appunto, della deroga prevista dall'art. 12, comma 2, del Decreto.

Prime considerazioni fiscali derivanti dalla riforma contabile

Delineati preliminarmente i principali effetti della riforma contabile, è necessario effettuare alcune considerazioni di natura fiscale. Infatti, da un punto di vista fiscale non risultano emanate disposizioni specifiche di coordinamento della riforma contabile con quella relativa alla disciplina del reddito d'impresa ai fini IRES ed IRAP.

In linea di principio, per i soggetti ITA Gaap, il reddito d'impresa è determinato applicando il "principio di derivazione" dal bilancio civilistico sia ai fini IRES che IRAP in base all'art. 83, del TUIR ed art. 5, del D.Lgs. n. 446/1997.

Nonostante ciò, rifacendoci alla precedente ripartizione contabile, sono molte le implicazioni fiscali da considerare:

1) **in sede di FTA ITA Gaap** – In proposito è necessario considerare che sulla base del bilancio 2015, la società provvederà alla predisposizione delle relative dichiarazioni dei redditi (Mod. UNICO 2016 ed IRAP 2016) secondo le regole ordinarie.

In sede di riapertura dei saldi al 1° gennaio 2016, occorrerà prestare attenzione agli effetti contabili che saranno rilevati al:

- patrimonio netto di apertura al 1° gennaio 2016. Su tale aspetto, andrebbe compreso se la movimentazione della riserva di patrimonio netto genera effetti fiscali rilevanti (i.e. tassazione o deduzione), oppure è possibile immaginare un regime di neutralità fiscale di tale processo, cercando anche di mutuare i chiarimenti che l'Amministrazione finanziaria ha fornito in sede opzione per i principi contabili internazionali IAS/IFRS;

- conto economico del 2016. In proposito, qualche considerazione, per esempio, andrebbe effettuata con riferimento alla possibilità di poter: i) dedurre l'ammontare imputato al conto economico del periodo d'imposta 2016 delle spese di pubblicità e di ricerca applicata che risultavano capitalizzate nel bilancio 2015 e che non sono più capitalizzabili a seguito della riforma contabile; ii) oppure continuare a dedurre il costo secondo il timing previsto dall'art. 108, del TUIR, prima della riforma contabile, nonostante al conto economico sia rilevato l'intero importo ancora da ammortizzare al 2015.

Come è possibile immaginare, i suddetti ragionamenti possono essere estesi anche per le altre fattispecie rientranti in tale categoria.

2) **a regime** – Al riguardo, tale fattispecie dovrebbe consentire una presa diretta della determinazione del reddito d'impresa (IRES ed IRAP) direttamente dalle risultanze contabili del bilancio 2016 redatto secondo le nuove norme emanate con Decreto in ossequio al suddetto principio di derivazione di cui all'art. 83, del TUIR ed art. 5, del D.Lgs. n. 446/1997.

In particolare, considerando le modifiche contabili apportate, è opportuno segnalare ad esempio che:

- l'applicazione del costo ammortizzato per i debiti e crediti sorti a partire dal 1° gennaio 2016, potrebbe comportare un maggior importo di interessi da rilevare a conto economico rispetto a quelli nominali. Nel caso ad esempio di debiti finanziari contratti dopo il 1° gennaio 2016, per i quali sono stati sostenuti oneri accessori al finanziamento, si assiste alla rilevazione a conto economico di maggiori interessi passivi rispetto a quelli nominali. Infatti, con il precedente approccio contabile si sarebbero rilevate le quote di ammortamento degli oneri accessori al finanziamento nell'ambito dell'ammortamento dei beni immateriali. Con l'applicazione del costo ammortizzato, la suddetta quota di ammortamento verrà rilevata in conto economico come oneri finanziari. In tale circostanza, qualora si ritenesse applicabile il principio di derivazione diretta del reddito d'impresa dalle risultanze contabili, aumenterebbe l'ammontare degli interessi passivi ed oneri assimilati da assoggettare al test di deducibilità di cui all'art. 96, del TUIR, con potenziale aumento della tassazione ai fini IRES. Analogo ragionamento, potrebbe essere ritenuto applicabile ai fini IRAP.
- l'abolizione classe E) riferita ai componenti straordinari del conto economico che vengono ora classificati per natura potrebbe avere sul tutte quelle norme fiscali che fanno espresso rinvio alla struttura del precedente conto economico. Si pensi ad esempio: i) alla determinazione del risultato operativo lordo ("ROL") per il test di deducibilità degli interessi passivi di cui all'art. 96, comma 2, del TUIR; ii) alla determinazione della base imponibile IRAP ex art. 5, del D.Lgs. n. 446/1997.

In questa ottica, è necessario evidenziare che le modifiche contabili apportate dal legislatore, potrebbero essere interpretate anche come una vera e propria riforma anche di tipo fiscale.

3) operazioni non ancora esaurite (i.e. pregresse),

In base a quanto disposto dal Decreto, tali operazioni dovrebbero riguardare quelle operazioni per le quali si consente di non applicare le nuove norme a regime nel bilancio 2016, in quanto le componenti delle voci sono riferite a operazioni che non hanno ancora esaurito i loro effetti in bilancio.

In tale ottica, le operazioni sorte dal 1° gennaio 2016 potrebbero seguire il nuovo regime contabile e quindi si renderebbero applicabili i ragionamenti fiscali illustrati secondo l'impostazione fiscale "a regime" indicata in precedenza.

Mentre, quelle operazioni sorte prima del 1° gennaio 2016 andrebbero quindi considerate secondo il precedente regime contabile anche nel bilancio 2016. Da un punto di vista fiscale, andrebbe verificato – come nel caso di FTA ai principi contabili internazionali IAS/IFRS - l'eventuale manifestarsi di fenomeni di c.d. "tassazione anomala" (ovvero di casi di doppia deduzione/tassazione o nessuna deduzione/tassazione) ai fini del reddito d'impresa. Ovviamente, in tale circostanza, considerando i possibili effetti fiscali che potrebbero emergere dalle novità contabili, si renderebbe necessario avere comunque una conferma della possibilità di poter fare appello al concetto di tassazione anomala già illustrato dall'Amministrazione finanziaria con la Circolare Ministeriale n. 7/E, del 28 febbraio 2011.

Conclusioni

Come si è illustrato poc'anzi, sono molto le incertezze applicative soprattutto in assenza di norme specifiche di coordinamento. Allo stesso modo, invece, tale riforma contabile potrebbe essere letta anche in chiave di una vera e propria scelta legislativa. Con la riforma contabile, infatti, gli impatti fiscali che si potrebbero potenzialmente verificare sono rilevanti.

Sarebbe quindi auspicabile un intervento legislativo chiarificatore o, in assenza dello stesso, potrebbe essere utile anche un intervento da parte dell'Amministrazione Finanziaria. In tali circostanze, l'obiettivo è quello di scongiurare l'instaurazione di futuri contenziosi tra contribuente ed Erario dovuti proprio all'incertezza insita nel nuovo processo di riforma contabile.

In casi specifici, con potenziali effetti fiscali rilevanti, una strada percorribile potrebbe essere quella di attivare una procedura di interpello con l'Amministrazione finanziaria, volta alla necessità di avere conferma degli impatti fiscali del contribuente.

A tal riguardo, alla luce delle considerazioni sopra illustrate, quindi diventa indispensabile comprendere in anticipo quali siano le implicazioni contabili ed i conseguenti effetti fiscali da dover gestire già durante il 2016.

Rinvio pregiudiziale in Corte di Giustizia UE in merito alla compatibilità del c.d. pro rata IVA con la normativa comunitaria

(Alessia Angela Zanatto – Daniela Brenna)

Request for a preliminary ruling to the European Court of Justice for the compliance of the current mathematical pro rata with the EU VAT directive

On 16 July 2015 the Italian Second tier tax judge submitted a request of a preliminary ruling according to article 267 TFUE asking for the compliance of the current mathematical pro rata, as interpreted by the Italian tax authorities, with the EU Directive (case C-378/15).

Premessa

In data 16 luglio 2015, la Commissione Tributaria Regionale di Roma ha sottoposto alla Corte di Giustizia Europea una domanda di pronuncia pregiudiziale relativa alla valutazione della compatibilità del pro rata IVA c.d. matematico o generale regolato dall'ordinamento nazionale (artt. 19, comma 5, e 19bis, d.P.R. n. 633/1972) con le disposizioni della Direttiva n. 2006/112/CE (artt. 168, 173, 174 e 175 della "Direttiva") ed i principi comunitari di proporzionalità, effettività e neutralità (Causa C-378/15).

In particolare, il giudice nazionale ha richiesto alla Corte di Giustizia *"se, ai fini dell'esercizio del diritto di detrazione, ostino all'interpretazione degli artt. 168, 173, 174 e 175 della Direttiva n. 2006/112/CE, orientata secondo i principi di proporzionalità, effettività e neutralità, siccome individuati nel diritto comunitario, la legislazione nazionale (segnatamente, gli artt. 19, 5° comma e 19-bis, del D.P.R. 633/1972) e la prassi dell'Amministrazione fiscale nazionale che impongano il riferimento alla composizione del volume d'affari dell'operatore, anche per l'individuazione delle operazioni cosiddette accessorie, senza prevedere un metodo di calcolo fondato sulla composizione e destinazione effettiva degli acquisti, e che rifletta oggettivamente la quota di imputazione reale delle spese sostenute a ciascuna delle attività – tassate e non tassate - esercitate dal contribuente"*.

Il suddetto rinvio pregiudiziale, sollecitato da Mercedes Benz Italia S.p.A. (di seguito "Società" o "Mercedes Benz"), trova la sua origine da una contestazione mossa nei confronti della stessa dall'Agenzia delle Entrate in merito al conteggio dell'IVA detraibile da parte della Società. In breve, Mercedes Benz aveva escluso dal calcolo del pro rata di detrazione gli interessi da finanziamenti verso società controllate in quanto aveva considerato tali operazioni come accessorie.

Prima di ripercorrere i fatti in causa si ritiene opportuno richiamare brevemente la norma e la prassi nazionale ed il contesto normativo comunitario.

Il contesto normativo e la prassi a livello domestico - cenni

A livello normativo nazionale, il c.d. pro rata IVA è regolato dall'articolo 19, comma 5, primo periodo, d.P.R. n. 633/1972, il quale stabilisce che *“Ai contribuenti che esercitano sia attività che danno luogo ad operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione sia attività che danno luogo ad operazioni esenti ai sensi dell'art. 10, il diritto alla detrazione dell'imposta spetta in misura proporzionale alla prima categoria di operazioni e il relativo ammontare è determinato applicando la percentuale di detrazione di cui all'art. 19bis [...]”*.

Le modalità di determinazione del pro rata sono poi determinate dal successivo articolo 19bis, d.P.R. n. 633/1972, il quale:

- al comma 1, dispone che *“La percentuale di detrazione [...] è determinata in base al rapporto tra l'ammontare delle operazioni che danno diritto alla detrazione, effettuate nell'anno, e lo stesso ammontare aumentato delle operazioni esenti effettuate nell'anno medesimo [...]”*;
- al comma 2, dispone che *“Per il calcolo della percentuale di detrazione [...] non si tiene conto [...] delle operazioni esenti [...] quando non formano oggetto dell'attività propria del soggetto passivo o siano accessorie ad operazioni imponibili, delle altre operazioni esenti indicate dai numeri da 1) a 9) del predetto articolo 10, ferma restando la indetraibilità dell'imposta relativa ai beni e servizi utilizzati esclusivamente per effettuare queste ultime operazioni”*.

Sulla base delle suddette norme, così come interpretate a livello di prassi (si veda, *inter alia*, la Circolare del Ministero delle Finanze n. 328/1997), il legislatore nazionale ha previsto che, ove un soggetto passivo eserciti contemporaneamente attività che danno luogo ad operazioni esenti ai fini IVA ed attività che danno luogo ad operazioni imponibili ai fini IVA:

- la detrazione dell'IVA è determinata in base ad una percentuale forfettaria (c.d. pro rata matematico o generale) senza *“procedere ad alcuna distinzione degli acquisti dei beni e dei servizi, a seconda della loro destinazione in operazioni imponibili o in operazioni esenti, poiché l'imposta detraibile è determinata applicando il pro rata a tutta l'imposta assolta sugli acquisti”*;
- non concorrono al suddetto calcolo alcune operazioni esenti quando non formano oggetto dell'attività propria del soggetto passivo oppure risultano accessorie ad operazioni imponibili.

A livello di interpretazioni ministeriali e sentenze della Corte di Cassazione sono rinvenibili, altresì, alcuni presupposti richiesti per identificare se lo svolgimento di una attività che dà luogo ad operazioni esenti ai fini IVA, ai sensi dell'articolo 10, numeri da 1 a 9 dell'articolo 10, d.P.R. n. 633/972, congiuntamente ad un'attività che dà luogo ad operazioni che conferiscono il diritto alla

detrazione, possa costituire presupposto di applicazione del pro rata di detrazione IVA. In breve:

- deve trattarsi di “attività” e non di “operazioni”;
- non deve avere il carattere “occasionale”;
- deve formare “oggetto” dell'attività propria del contribuente;
- non devono costituire attività accessorie o “strumentali” ad operazioni imponibili: in tal senso, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che *“[...] le operazioni di natura finanziaria, finalizzate al raggiungimento degli scopi sociali, non possono essere considerate come attività propria dell'impresa, ma devono essere piuttosto qualificate come strumentali al migliore svolgimento dell'attività esercitata, in quanto rese a supporto di detta attività e tendenti alla più proficua realizzazione economica della medesima”* (cfr. Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 41/E del 5 aprile 2011);
- deve costituire “attività propria” nel senso che deve essere quella proiettata sul mercato e, quindi, nota a terzi;
- deve essere realizzata con l'ausilio di una idonea struttura.

Il contesto normativo e la giurisprudenza a livello comunitario – cenni

A livello normativo comunitario:

- l'articolo 168 della Direttiva (ex art. 17, par. 1, 2 e 3, della Direttiva n. 77/388) stabilisce che *“Nella misura in cui beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo ha il diritto, nello Stato membro in cui effettua tali operazioni, di detrarre l'Iva addebitata per gli acquisti di tali beni e servizi dall'imposta di cui è debitore [...]”*;
- l'articolo 173 della Direttiva (ex art. 17, par. 5, commi 1, 2, 3 della Direttiva n. 77/388) stabilisce:
 1. al comma 1, che *“Per quanto riguarda i beni ed i servizi utilizzati da un soggetto passivo sia per operazioni che danno diritto alla detrazione [...], sia per operazioni che non danno tale diritto, la detrazione è ammessa soltanto per il prorata dell'IVA relativa alla prima categoria di operazioni. Il prorata di detrazione è determinato [...] per il complesso delle operazioni effettuate dal soggetto passivo”*;
 2. al comma 2, che *“Gli Stati membri possono adottare le misure seguenti: [...] c) autorizzare od obbligare il soggetto passivo ad operare la detrazione in base all'utilizzazione della totalità o di una parte dei beni e servizi; d) autorizzare od obbligare il soggetto passivo ad operare la detrazione secondo la norma di cui al paragrafo 1, primo comma, relativamente a tutti i beni e servizi utilizzati per tutte le operazioni ivi contemplate [...]”*.

- l'articolo 174 della Direttiva (ex art. 19, par. 1 e 2, della Direttiva n. 77/388) stabilisce:
 1. al comma 1, che *“Il pro rata di detrazione risulta da una frazione che presenta i seguenti importi: a) al numeratore, l'importo totale del volume d'affari annuo, al netto dell'IVA, relativo alle operazioni che danno diritto alla detrazione [...]; b) al denominatore, l'importo totale del volume d'affari annuo, al netto dell'IVA relativo alle operazioni che figurano al numeratore e a quelle che non danno diritto alla detrazione [...].”*
 2. al comma 2, che *“In deroga al paragrafo 1, per il calcolo del prorata di detrazione, non si tiene conto dei seguenti importi: [...] c) l'importo del volume d'affari relativo alle operazioni di cui all'articolo 135, paragrafo 1, lettere da b) a g) [i.e. specifiche operazioni esenti], quando si tratta di operazioni accessorie [...].”*

A livello della Corte di Giustizia Europea, tra le altre:

- il regime di detrazione di cui all'articolo 173, comma 1, della Direttiva (ex art. 17, comma 5, della Direttiva n. 77/388) *“riguarda unicamente i casi in cui i beni e servizi siano utilizzati da un soggetto passivo per effettuare nel contempo operazioni economiche che danno diritto alla detrazione e operazioni economiche che non conferiscono diritto alla detrazione, vale a dire beni e servizi il cui uso è misto e, d'altra parte, che gli Stati membri possono utilizzare uno dei metodi di detrazione previsti dall'articolo 17, paragrafo 5, terzo comma [attuale art. 173, comma 2 della Direttiva], solo per detti beni e servizi. Al contrario, i beni e servizi utilizzati dal soggetto passivo unicamente per effettuare operazioni economiche che danno diritto a detrazione non ricadono nella sfera di applicazione dell'articolo 17, paragrafo 5 [attuale art. 173, comma 1 della Direttiva], della sesta direttiva ma sono ricompresi, quanto al regime di deduzione, nell'articolo 17, paragrafo 2 [attuale art. 168, comma 1 della Direttiva], della sesta direttiva”* (cfr., inter alia, par. 40 e 41, Sentenza 6.9.2012, C-496/11);
- la facoltà offerta dall'articolo 173, comma 2, della Direttiva *“è intesa a consentire agli Stati membri di tener conto delle caratteristiche specifiche proprie di talune attività dei soggetti passivi, al fine di prevenire a risultati più precisi nella determinazione della portata del diritto alla detrazione”* (cfr., inter alia, par. 29, Sentenza 10.07.2014, C-183/13);
- nell'esercizio della deroga alla regola di calcolo del pro rata prevista dalla Direttiva *“ogni Stato Membro deve tenere conto della finalità e dell'economia della Direttiva stessa, nonché dei principi su cui si fonda il sistema comune dell'IVA”* (cfr., inter alia, par. 27, Sentenza 10.07.2014, C-183/13).

Inoltre, per quanto riguarda la finalità della esclusione dal pro rata di detrazione di alcune specifiche fattispecie (si veda il comma 2 dell'articolo 174 della Direttiva), si evince dall'esposizione dei motivi che accompagnano la proposta

di sesta direttiva presentata dalla Commissione Europea del 29 giugno 1973 che *“gli elementi esaminati nel presente paragrafo devono essere esclusi dal calcolo del prorata, onde evitare che possano falsarne il significato reale nella misura in cui essi non riflettano l'attività professionale del soggetto passivo. E' il caso delle vendite di beni di investimento e delle operazioni immobiliari o finanziarie effettuate solo a titolo accessorio, cioè di importanza soltanto secondaria o accidentale rispetto alla cifra del volume d'affari globale dell'impresa. Tali operazioni sono d'altronde escluse solo se non rientrano nell'attività professionale abituale del soggetto passivo”*.

I fatti della causa principale

Nel corso del 2004, Mercedes Benz aveva escluso dal calcolo del pro rata matematico, di cui agli articoli 19, comma 5, e 19bis, d.P.R. n. 633/1972, gli interessi maturati sui finanziamenti erogati alle società controllate considerando la natura accessoria delle suddette operazioni di finanziamento rispetto all'attività principale svolta dalla stessa.

Con riguardo al suddetto periodo di imposta, l'Agenzia delle Entrate notificava l'avviso di accertamento nelle cui motivazioni veniva messa in discussione l'esclusione operata dalla Società osservando che la *“gestione finanziaria rappresenta, insieme a tutte le altre, una delle attività principali e strategiche della società e non, invece, una attività meramente accessoria”* ciò anche in considerazione del fatto che il 71,64% del volume d'affari della Società era riconducibile alle suddette operazioni di finanziamento.

La Società proponeva ricorso innanzi alla Commissione tributaria Provinciale di Roma. In tale grado di giudizio:

- Mercedes Benz eccepiva l'effetto distorsivo dell'applicazione del pro rata, a favore dell'Agenzia, sulla base di un criterio esclusivamente formale (ossia, in base alla composizione del volume d'affari e quantificazione delle operazioni esenti rispetto a quest'ultimo) rispetto ad un criterio sostanziale basato sulla composizione degli acquisti, ossia, facendo riferimento alla circostanza che l'imposta sia riferita all'acquisto di beni e di servizi concorrenti alla produzione a valle di operazioni imponibili;
- Mercedes Benz depositava in giudizio due perizie giurate in base alle quali veniva dimostrata l'incidenza marginale (circa pari allo zero) di beni e di servizi acquistati dalla società ed utilizzati per la produzione di operazioni esenti;
- l'Amministrazione ribadiva che l'elevato volume d'affari riconducibile alle operazioni di finanziamento giustificerebbe la qualifica delle stesse quali *“attività propria”* della Società.

In accoglimento alla tesi dell'Amministrazione, il giudice di primo grado respingeva il ricorso della Società richiamando la sentenza n. 22243 del 21 ottobre 2009 della Corte di Cassazione che sostiene l'osservazione del

volume d'affari quale criterio di verifica dell'effettiva attività d'impresa.

Nel secondo grado di giudizio, la Società ricorrente ha eccepito che:

- considerando il sistema comunitario di detrazione, il pro rata IVA previsto dalla normativa nazionale si dovrebbe applicare ai soli beni e servizi utilizzati promiscuamente in operazioni a valle imponibili ed esenti ai fini IVA;
- la scelta del Legislatore nazionale, così come interpretata dall'Amministrazione finanziaria, nell'ammettere la limitazione del diritto alla detrazione, nella misura forfettaria calcolata secondo il metodo del pro rata matematico, senza che sia operata alcuna distinzione tra i beni ed i servizi acquistati, a seconda del loro effettivo utilizzo (esclusivo o promiscuo) in operazioni a valle imponibili o esenti, non sarebbe in linea con gli articoli 173, 174 e 175 della Direttiva.

La questione pregiudiziale

Alla luce di quanto sopra, con il rinvio alla Corte di giustizia Europea, secondo l'articolo 267 TFUE, il Giudice nazionale chiede alla Corte se sia compatibile all'interpretazione degli articoli 173, 174 e 175 della Direttiva orientata ai principi di proporzionalità, effettività e neutralità, la legislazione nazionale (ossia, gli articoli 19, comma 5 e 19bis del d.P.R. n. 633/1972) e la prassi dell'Amministrazione finanziaria che impongono il riferimento alla composizione del volume d'affari dell'operatore, anche per individuare le operazioni cosiddette accessorie, senza prevedere un metodo di calcolo:

- che sia fondato sulla composizione e destinazione effettiva degli acquisti e
- che rifletta oggettivamente la quota di imputazione reale delle spese sostenute a ciascuna delle attività esenti o imponibili ai fini IVA esercitate dal contribuente.

Dal caso in esame, dovrebbero emergere chiarimenti se la normativa italiana, così come interpretata dall'Amministrazione finanziaria:

- sia effettivamente conforme alla normativa comunitaria, laddove si prevede che i soggetti passivi in regime di pro rata applicano tale regime su tutta l'imposta assolta "a monte" su tutti gli acquisti effettuati e non solo sulla parte riferita ai c.d. acquisti "promiscui" (i.e. utilizzati sia per operazioni economiche che danno diritto alla detrazione sia operazioni economiche che non conferiscono diritto alla detrazione);
- sia in linea o meno la normativa comunitaria, la quale autorizza gli Stati membri a prevedere criteri di detrazione derogatori al principio generale (in particolare, con la disposizione derogatoria di cui alla lettera c) dell'articolo 173 della Direttiva per cui gli Stati membri possono "autorizzare o obbligare il soggetto passivo operando la detrazione in base all'utilizzazione della totalità o di una parte di beni e servizi" o con la disposizione di cui alla lettera d) dell'articolo 173 della Direttiva per cui gli Stati membri possono "autorizzare od obbligare il soggetto passivo ad operare la detrazione secondo la norma di cui al paragrafo 1, primo comma, relativamente a tutti i beni e servizi utilizzati per tutte le operazioni ivi contemplate").

Il diritto all'oblio nella giurisprudenza italiana: primi approcci

(Stefano Cancarini - Federico Magi)

Right to be forgotten in Italian case law: first overtures

The Court of Rome issued on November 24, 2015 the first decision in Italian case law pertaining to the “right to be forgotten”.

The Italian Judge, according to an important decision of the European Court of Justice on the matter, the principles of the Italian Data Protection Authority and the criteria issued by the “Article 29 Data Protection Working Party”, confirmed the principle that the right to be forgotten is based on two assumptions: outdated news and information related to individuals not holding roles which have a public relevance.

Il tema del diritto all'oblio è stato recentemente definito anche da un organo giurisdizionale italiano, a seguito della sentenza della Corte di Giustizia UE del 13 maggio 2014 nel noto caso che ha imposto ad un motore di ricerca, su richiesta degli interessati, di eliminare dai risultati i link a pagine web contenenti informazioni ormai obsolete e potenzialmente dannose per gli stessi interessati.

A tale decisione erano seguiti dei provvedimenti del Garante per la Protezione dei Dati Personali (di seguito, il “**Garante**”), che aveva valutato alcune istanze di cancellazione.

Con sentenza del 24 novembre 2015 (depositata il 3 dicembre 2015) il Tribunale di Roma ha giudicato in merito ad una domanda di rimozione dagli indici di un motore di ricerca di alcuni link a notizie relative ad una vicenda giudiziaria, ritenute, da parte attrice, pregiudizievoli per la sua reputazione e riservatezza.

Nella disamina della questione il giudice si è rifatto agli indirizzi forniti dalla Corte di Giustizia, alle decisioni del Garante ed alle linee guida pubblicate dall’“Article 29 Data Protection Working Party”.

Secondo il Tribunale di Roma gli aspetti da valutare per considerare il diritto all'oblio sono:

- l'elemento temporale;
- il ruolo pubblico del soggetto ed il conseguente interesse della collettività verso le informazioni accessibili tramite i link.

In particolare, per ottenere il riconoscimento di un diritto all'oblio e la conseguente cancellazione dei link, è necessario che le informazioni accessibili siano risalenti nel tempo e non riguardino un soggetto che riveste un ruolo di “pubblico rilievo”.

Il Tribunale di Roma, nel caso di specie, non ha ritenuto sussistenti i requisiti del diritto all'oblio, in quanto l'attore era un libero professionista, coinvolto in una vicenda giudiziaria nel periodo 2012/2013, non ancora conclusa.

Non sussisteva, quindi, alcuno dei due requisiti: né l'aspetto temporale, essendo la vicenda recente, né l'assenza di un ruolo pubblico, individuato dalla Corte non solo nello svolgimento di attività politica, d'affari o di alto funzionario pubblico, ma anche nell'appartenenza ad albi professionali.

L'attore aveva anche chiesto al giudice di condannare la controparte al risarcimento del danno derivante dall'illegittimo trattamento dei suoi dati personali.

Il Tribunale di Roma ha rigettato tale doglianza, non essendo configurabile alcuna responsabilità da parte del gestore del motore di ricerca, che opera unicamente quale “caching provider” ai sensi dell'articolo 15 del Decreto Legislativo n. 70/2003. L'attore avrebbe tutt'al più dovuto rivolgersi ai gestori dei siti terzi contenenti tali informazioni.

La disciplina dei licenziamenti collettivi nel contesto europeo alla luce del Jobs Act

(Daniela Bagarella - Silvia Basile)

The discipline of the collective dismissal in Europe in the light of the Jobs Act's provisions

Pursuant to sentence no. C-422/14, dated November 11st, 2015 (the "Sentence"), the European Court of Justice provided some clarification on collective redundancies, according to the provisions of Directive 98/59 EC (the "Directive").

The Sentence stated that:

- *the fixed term employees or the employees hired for specific tasks should be considered employees "routinely" used within the company;*
- *the fixed term employees should not be included in the calculation to determine the existence of a "collective dismissal";*
- *the provision "the dismissals are at least five" doesn't concern the termination of employment contracts similar to a dismissal, but concerns only the "dismissals in the strict sense";*
- *the power of the employer to change unilaterally the elements of the employment contract, for reasons not related to the individual workers, integrates a case of "dismissal".*

Having said the above, the Sentence could have some possible impacts on the Italian Law System, who has recently been innovated by the legislative decrees of the Jobs Act, also with regard to the regulation of the collective dismissal procedure.

Con sentenza n. C-422/14, emessa in data 11 novembre 2015 (la "**Sentenza**"), la Corte di Giustizia Europea è intervenuta a fornire alcuni chiarimenti in materia di licenziamenti collettivi, come disciplinata dalle disposizioni della direttiva 98/59 CE (la "**Direttiva**").

La decisione in commento è stata fornita in relazione alla questione sorta circa la risoluzione di un contratto di lavoro conseguente al rifiuto di un lavoratore di acconsentire alla riduzione della propria retribuzione fissa, trattandosi di fatto, di un'azione di modifica unilaterale degli elementi contrattuali da parte del datore di lavoro, nonché svantaggiosa per il lavoratore.

Con riferimento al caso di specie, pertanto, la Sentenza ha complessivamente statuito quanto segue:

- i lavoratori che beneficiano di un contratto lavorativo concluso a tempo determinato o per un compito determinato devono essere considerati lavoratori "abituamente" impiegati all'interno dello stabilimento di riferimento;
- i lavoratori con contratto a tempo determinato, ovvero quei lavoratori i cui contratti lavorativi sono destinati a cessare per naturale scadenza del termine contrattualmente convenuto, non devono essere inclusi nel computo per determinare l'esistenza di un "licenziamento collettivo";
- al fine di accertare l'esistenza di un licenziamento collettivo in base alle indicazioni della direttiva 98/59/CE, la disposizione "*i licenziamenti (n.d.r. devono essere) siano almeno cinque*" non afferisce alle cessazioni dei contratti di lavoro ritenute simili ad un licenziamento, ma riguarda esclusivamente i "licenziamenti in senso stretto";
- la decisione del datore di lavoro di modificare unilateralmente ed a svantaggio del lavoratore gli elementi essenziali del contratto di lavoro per ragioni non riguardanti la persona del lavoratore integra di fatto i presupposti del "licenziamento" ai sensi della direttiva n. 98/59 CE, in ragione della mancanza del consenso del lavoratore.

In considerazione di quanto sino ad ora illustrato, si ritiene opportuno evidenziare possibili riflessi della Sentenza nel panorama legislativo italiano, che è stato recentemente innovato ad opera dei decreti attuativi del Jobs Act, anche con riferimento alla disciplina dei licenziamenti collettivi.

In primo luogo, il principio affermato dalla Corte di Giustizia secondo il quale i lavoratori che beneficiano di un contratto concluso a tempo determinato o per un

compito determinato devono essere considerati lavoratori «abitualmente» impiegati nello stabilimento interessato, “potrebbe” collegarsi all’articolo 27 del Decreto Legislativo n. 81/2015.

In particolare, la disposizione italiana riguardante i “criteri di computo” del contratto a tempo determinato stabilisce, per tale tipologia contrattuale, il criterio del “*numero medio mensile di lavoratori a tempo determinato (...) impiegati negli ultimi due anni, sulla base dell’effettiva durata dei loro rapporti di lavoro*”.

Si potrebbe, dunque, ritenere che l’ordinamento italiano sia in linea con le recenti previsioni europee.

Inoltre, la norma italiana che include nel novero dei dipendenti di cui all’articolo 24, Legge n. 223/1991, non quelli che sono assunti con contratto di lavoro termine, ma soltanto il “*numero medio mensile di lavoratori a tempo determinato (...) impiegati negli ultimi due anni*”, sembrerebbe, pertanto, non violare le previsioni europee. A tal proposito, si evidenzia che l’Italia è andata oltre i limiti previsti dalla Direttiva: (i) riferendo il numero dei licenziamenti ad un periodo eccedente i n. 90 giorni, e dunque, pari a n. 120 giorni; (ii) stabilendo un numero di licenziamenti inferiore a quello minimo previsto dalla direttiva; ossia, n. 5, anziché n. 20.

Per quanto riguarda, invece, la computabilità delle cessazioni dei rapporti di lavoro “diverse dal licenziamento”, nell’ambito dei licenziamenti effettuati nel periodo rilevante, la Corte di Giustizia ha precisato che la disposizione «*i licenziamenti siano almeno cinque*» non riguarda le cessazioni di contratti di lavoro assimilate ad un licenziamento, ma attiene esclusivamente ai licenziamenti in senso stretto.

Infine, il principio affermato dalla Corte di Giustizia, secondo il quale la decisione del datore di lavoro di modificare in modo unilaterale ed a svantaggio del lavoratore gli elementi essenziali del contratto di lavoro a causa di ragioni non inerenti alla persona del lavoratore stesso integra i presupposti della fattispecie del «licenziamento», come previsto dalla Direttiva, potrebbe riguardare anche l’ordinamento italiano. A tal riguardo, infatti, l’adibizione a mansioni inferiori effettuata in conformità alle condizioni previste dall’articolo 2013 Codice Civile, come modificato dal Decreto Legislativo n. 81/15, potrebbe integrare la fattispecie di licenziamento ai sensi della Direttiva.

In considerazione di tutto quanto sopra, è ragionevole ritenere che la sentenza in commento tenderà a formare giurisprudenza nel tempo.

Payback ospedaliero: detraibilità dell’IVA corrisposta a titolo di *payback* dalle aziende farmaceutiche

(Felice De Lillo – Saverio Mantini)

The hospital payback: deductibility of VAT paid by pharmaceutical companies in respect of the payback

The exceeding of the threshold of the hospital pharmaceutical expenditure, from which follows for the companies the obligation to pay the payback, determines the occurrence of a partial resolutive condition set by law, which implies the sale price review and, at the same time, entitles the pharmaceutical companies to issue a VAT credit note according to art. 26 of Italian Presidential Decree No. 633/72 towards purchasers without time limit, but, at the latest, within the Annual VAT Return related to the second year following the year in which the said condition for making such an adjustment in decrease occurred.

That is, in summary, the important clarification given by the Italian Revenue in response to the legal advice ruling filed by Assobiotech (No. 954-27 / 2015).

Lo sfioramento della soglia della spesa farmaceutica ospedaliera, da cui consegue per le aziende l’obbligo di pagamento del *payback*, determina il verificarsi di una condizione risolutiva parziale stabilita *ex lege*, che implica la revisione del prezzo di vendita e legittima l’emissione di note di credito ai fini IVA, ai sensi dell’art. 26, del DPR n. 633/72, nei confronti degli acquirenti senza limitazioni temporali, ma comunque, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui si è verificato il presupposto per operare la variazione in diminuzione.

È questa, in estrema sintesi, l’importante conclusione cui giunge l’Agenzia delle Entrate in risposta alla richiesta di consulenza giuridica presentata da Assobiotech (prot. 954-27/2015).

Background normativo

Con l’art. 15, Decreto Legge n. 95/2012 (c.d. Decreto *spendig review*), convertito con Legge n. 135/212, il Legislatore ha innovato il sistema della spesa farmaceutica ospedaliera¹ rispetto alla disciplina previgente.

In particolare, il comma 7, dell’art. 15, del Decreto *spendig review* prevede che “a decorrere dall’anno 2013, è posta a carico delle aziende farmaceutiche una quota pari al 50 per cento dell’eventuale superamento del tetto di spesa a livello nazionale di cui all’articolo 5, comma 5, del decreto legge 1° ottobre 2007, n. 159, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 novembre 2007, n. 222, come modificato dal comma 4 del presente articolo. Il restante 50 per cento dell’intero disavanzo a livello nazionale è a carico delle sole Regioni nelle quali è superato il tetto di spesa Regionale, in proporzione ai rispettivi disavanzi ...”.

Il successivo comma 8, lettera g), prevede, inoltre, che “il ripiano è effettuato tramite versamenti a favore delle Regioni e delle Province autonome in proporzione alla quota di riparto delle complessive disponibilità del Servizio Sanitario Nazionale (SSN), al netto delle quote relative alla mobilità interregionale”.

¹ La spesa farmaceutica a carico del SSN si articola in due componenti, dedicate rispettivamente alla 1) spesa farmaceutica territoriale e 2) alla spesa farmaceutica ospedaliera. La spesa farmaceutica territoriale è costituita dalla spesa farmaceutica convenzionata, dovuta alla spesa riferibile ai farmaci rimborsabili di fascia A, al lordo delle quote di partecipazione alla spesa a carico degli assistiti, distribuiti ai cittadini tramite: (i) le farmacie pubbliche e private, (ii) la distribuzione diretta e (iii) la distribuzione per conto. Mentre, la spesa farmaceutica ospedaliera riguarda invece la spesa che si riferisce ai medicinali di fascia H acquistati o resi disponibili all’impiego da parte delle strutture sanitarie direttamente gestite dal SSN.

Le successive lettere h) e i) del comma 8, dell'art. 15, precisano che *“la quota del superamento del tetto imputabile allo sfioramento, da parte dei farmaci innovativi, dello specifico fondo di cui alla lettera b), è ripartita, ai fini del ripiano, al lordo IVA, tra tutte le aziende titolari di AIC in proporzione dei rispettivi fatturati relativi ai medicinali non orfani e a quelli non innovativi coperti da brevetto”*; *“in caso di superamento del budget attribuito all'azienda titolare di farmaci in possesso della qualifica di medicinali orfani ai sensi del Regolamento (CE) n. 141/2000 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 16 dicembre 1999, che non abbiano la caratteristica di farmaci innovativi, la quota di superamento riconducibile a tali farmaci è ripartita, ai fini del ripiano, al lordo IVA, tra tutte le aziende titolari di AIC in proporzione dei rispettivi fatturati relativi ai medicinali non orfani e a quelli non innovativi coperti da brevetto”*.

La questione controversa

Con la normativa sopra citata, quindi, il Legislatore ha previsto, a partire dal 2013, il coinvolgimento delle aziende farmaceutiche nel sistema di ripianamento della spesa farmaceutica ospedaliera in caso di sfioramento del tetto di spesa fissato dalla norma, ponendo a carico delle medesime una quota pari al 50 per cento del relativo disavanzo.

Dalla lettura della norma emerge, però, che il valore dell'IVA applicata sulle vendite dei medicinali deve essere incluso nelle somme che le aziende farmaceutiche devono restituire alle Regioni o Provincie autonome nel caso di sfioramento del tetto di spesa ospedaliera.

Tale “meccanismo” ha indotto l'Associazione Assobiotech (Associazione Nazionale per lo Sviluppo delle Biotecnologie) a richiedere all'Amministrazione finanziaria chiarimenti in ordine al trattamento fiscale da riservare a tale operazione, con particolare riguardo all'IVA, poiché la locuzione *“al lordo dell'IVA”* non chiarisce né la natura di questa somma né il relativo trattamento fiscale.

Individuazione del trattamento IVA delle somme versate a titolo di **payback ospedaliero** – Consulenza giuridica n. 954-27/2015

L'Associazione Assobiotech, nell'istanza rivolta all'Agenzia delle Entrate, chiede di poter assimilare il **payback ospedaliero** ad una riduzione del prezzo collegata alla quantità dei medicinali ospedalieri venduti, ed applicare, di conseguenza, la relativa disciplina fiscale che prevede in particolare il diritto di detrazione dell'IVA in caso di applicazione di uno sconto al prezzo originario (cfr. *Risoluzione n. 36/E del 2008*).

Infatti, secondo l'Associazione Assobiotech, ove nel corso di un annualità si verifichi il superamento della soglia di spesa ospedaliera prefissata, la legge dispone che il prezzo di vendita dei prodotti subisca, di fatto, una decurtazione in ragione della quantità di farmaci acquistata eccedente il predetto limite quantitativo prefissato; in ragione di una tale riduzione del prezzo originario, la fattispecie risulta, secondo l'Associazione, assimilabile ai c.d. “bonus quantitativi”.

L'effetto finale sostanziale che si realizza con l'applicazione della disciplina in commento, sempre secondo l'Assobiotech, sarebbe la riduzione del prezzo unitario del farmaco precedentemente praticato (e in questa riduzione consiste appunto lo “sconto”) e ciò legittimerebbe le aziende ad emettere note di variazioni ai sensi dell'art. 26, del DPR n. 633/72, tramite le quali rettificare l'IVA applicata alle forniture di prodotti farmaceutici alle aziende sanitarie locali, aziende ospedaliere, etc. ovvero alle strutture gestite direttamente dal SSN².

L'Agenzia delle Entrate, nell'analizzare la richiesta di consulenza giuridica ricevuta, ovvero del meccanismo di restituzione delle somme a titolo di ripianamento della spesa sanitaria ospedaliera, ritiene che l'operazione descritta non possa rientrare nella nozione di sconto e, quindi, essere assimilata alla categoria di bonus di tipo quantitativo.

L'Ufficio, infatti, ritiene che mentre i “bonus quantitativi” sono incentivi diretti a premiare un'attività ulteriore rispetto a quella ordinaria (ovvero, incremento del numero delle vendite) e l'erogazione dei quali è subordinata al raggiungimento di un predetto volume di affari, **il payback ospedaliero consiste in una riduzione coatta del prezzo disposto ex lege**. Motivo per cui il payback ospedaliero non può essere assimilato alla fattispecie dello sconto.

Pur tuttavia, l'Agenzia, pur non condividendo l'impostazione rappresentata dall'Associazione, chiarisce che l'art. 26 comma 2 del DPR 633/72 non contiene una elencazione tassativa di ipotesi che possono determinare una variazione dell'imponibile rilevante ai fini IVA.

Ne consegue che lo sfioramento della soglia di spesa prefissata per legge determina, sempre secondo l'Ufficio, il verificarsi di una condizione risolutiva che comporta una revisione del prezzo di vendita e, per l'effetto, il presupposto per l'emissione di note di variazione in diminuzione ai sensi dell'art. 26 menzionata.

² Secondo l'Assobiotech le aziende farmaceutiche sarebbero in grado di collegare in modo univoco le singole note di variazione alle originarie operazioni di vendita dei farmaci per il tramite dei dati ufficiali provenienti dal sistema di tracciabilità del farmaco. Tale metodologia richiede comunque un'analisi dettagliata e puntuale dei dati che potranno essere fornite solamente dalle aziende farmaceutiche.

Va da sé che, essendo la nota di variazione generata da una clausola prevista per legge e non da sopravvenuto accordo tra le parti, potrà essere emessa senza limiti temporali, ma comunque, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui si è verificato il presupposto per operare la variazione in diminuzione.

Potrà essere emessa un'unica nota di variazione nei confronti di ciascun acquirente, con riferimento all'originario fatturato annuale sempre che la quota di *payback* imputabile a ciascuno sia determinata in misura proporzionale all'incidenza della spesa effettivamente sostenuta dai medesimi soggetti rispetto al fatturato del SSN e sia coerente con l'incidenza della medesima allo sfioramento del budget Regionale o Provinciale³.

Esempio esplicativo

Il valore del *payback* è ripartito, ai fini del ripiano, **al lordo dell'IVA**, tra tutte le aziende titolari di AIC in proporzione dei rispettivi fatturati.

Impatto per le aziende farmaceutiche pre-chiarimento dell'Agenzia delle Entrate:

- Spesa ospedaliera sostenuta in un anno $100 + 10\%$ (iva) = 110 spesa lorda
- Tetto di spesa prevista dalla normativa 80 (al lordo dell'iva);
- Payback attribuito alle aziende sul valore lordo delle vendite eccedenti la spesa fissata $(110 - 80) = 30$
 $*50\% = 15$;
- **Rettifica ricavi 15**;
- Ricavi finali 85;

Impatto per le aziende farmaceutiche post-chiarimento dell'Agenzia delle Entrate:

- Spesa ospedaliera sostenuta in un anno $100 + 10\%$ (iva) = 110 spesa lorda;
- Tetto di spesa prevista dalla normativa 80 (al lordo dell'iva);
- Payback attribuito alle aziende sul valore lordo delle vendite eccedenti la spesa fissata $(110 - 80) = 30$
 $*50\% = 15$
- Nota di variazione ex art. 26, DPR 633/72 pari a 1,5;
- **Rettifica ricavi 13,5**;
- Ricavi finali 86,5;

Conclusioni

A seguito del chiarimento dell'Agenzia delle Entrate, quindi, le aziende farmaceutiche in caso di pagamento di *payback* ospedaliero potranno emettere una nota variazione ai sensi dell'art. 26, comma 2, del DPR. n. 633/72, senza limiti temporali, ma comunque, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui si è verificato il presupposto per operare la variazione in diminuzione, al fine di poter detrarre l'IVA che per volontà di legge (cfr. art. 15 della *Spendig review*) deve essere inclusa nelle somme restituite.

³ Tale metodologia richiede un'analisi dettagliata e puntuale dei dati, al fine di emettere la nota di variazione ai sensi dell'art. 26, comma 2, del DPR. n. 633/72, che dovrà essere fornita solamente dalle aziende farmaceutiche.

Fondi patrimoniali, trusts e donazioni: una prima pronunzia in tema di revocabilità di atti dispositivi a titolo gratuito

(Salvatore Cuzzocrea - Francesca Rottino)

Secure family trusts, trusts and donations: a first decision in terms of revocability settlements for free

By Decree-Law 27 June 2015 no. 1 (converted with amendments by Law 06 August 2015 no. 132) has been introduced Article 2929 bis Civile Code, that allows the creditor to expropriate assets previously transferred free of charge, without prior declaration of the ineffectiveness of the deed of transfer, as long as the seizure is recorded within one year from the record of the prejudicial act.

Come noto, con il Decreto Legge 27 giugno 2015 n. 83 (convertito con modificazioni con Legge 06 agosto 2015 n. 132), il Legislatore ha introdotto l'articolo 2929-bis Codice Civile, rubricato "Espropriazione di beni oggetto di vincoli di indisponibilità o di alienazioni a titolo gratuito".

Tale norma prevede la possibilità per il creditore che si ritenga pregiudicato da una cessione a titolo gratuito di un bene (ovvero, ad esempio, mediante donazione, fondo patrimoniale, *trust*, ecc.) di agire esecutivamente sui beni trasferiti, senza la necessità di ottenere preventivamente una sentenza dichiarativa di inefficacia, purché il creditore trascriva il pignoramento entro un anno dalla data di trascrizione dell'atto pregiudizievole.

Dunque, la riforma ha avuto la conseguenza di rendere immediatamente espropriabili beni precedentemente usciti dalla sfera dispositiva del debitore, conferendo, di fatto, al pignoramento l'effetto di rendere inefficace la cessione anteriormente intervenuta.

Una recente ordinanza del Tribunale di Ferrara (29 settembre 2015) ha fornito una prima applicazione pratica di tale novella legislativa, consentendo – per l'appunto - l'esecuzione forzata su un bene immobile oggetto di precedente donazione da parte del proprietario debitore. Prima della riforma il debitore avrebbe dovuto previamente esperire l'azione revocatoria ex articolo 2901 Codice Civile al fine di veder dichiarata l'inefficacia dell'atto dispositivo pregiudizievole e solo successivamente, in caso di esito vittorioso, pignorare i relativi beni, con conseguente inevitabile allungamento delle tempistiche e aggravio di costi.

Invece, a seguito della novella, il Tribunale di Ferrara ha consentito al creditore di pignorare l'immobile anche se intestato a terzi, sebbene non avesse preventivamente ottenuto sentenza di inefficacia dell'atto dispositivo posto in essere dal debitore.

Ciò in piena aderenza con la finalità del Legislatore di contrastare un utilizzo abusivo, da parte dei debitori, di istituti normativi, anche volti alla realizzazione di interessi meritevoli di tutela (come la donazione, il fondo patrimoniale o il *trust*), al fine di sottrarre cespiti all'aggressione dei propri creditori.

Infatti, nel dispositivo del Tribunale di Ferrara, viene espressamente statuito che l'articolo 2929 *bis* Codice Civile “*prevede una forma di azione revocatoria nei confronti di un atto gratuito che comporti pregiudizio della garanzia patrimoniale offerta ai creditori, che viene esercitata in uno con il pignoramento laddove l'inefficacia dell'atto dispositivo è effetto del medesimo pignoramento che implicitamente contiene in sé un'azione revocatoria sommaria, il cui dispiegamento nel merito è lasciato alla fase eventuale della opposizione del debitore*”.

Il principio del contraddittorio nelle indagini a tavolino secondo le Sezioni Unite della Corte di Cassazione

(Carlo Romano – Maurizio Foti)

The taxpayer's right to be heard during a tax audit according to the Joint Chambers of the Italian Supreme Court

The Joint Chambers of the Italian Supreme Court have affirmed the principle of law under which, according to the current Italian tax legislation, the Inland Revenue is not required to hear the remarks of the taxpayer and assess his argument before issuing the notice of the tax assessment except in cases where the taxpayer's right to be heard is expressly provided by the law. On the contrary, as regards VAT, given the harmonization at the EU level and its direct application to EU Member States, the violation of the taxpayer's right to be heard can affect the validity of the final tax assessment.

La garanzia del principio del contraddittorio negli accertamenti fiscali ha da sempre costituito oggetto di analisi nell'ambito della giurisprudenza comunitaria e nazionale.

La Corte di Giustizia europea (nel prosieguo la “Corte”), come è noto, nel corso degli ultimi anni ha riconosciuto e sancito l'assoluta imprescindibilità del contraddittorio endoprocedimentale nei procedimenti tributari in quanto principio fondamentale del diritto UE.

A tale fine basti ricordare la famosa sentenza Sopropè (Causa n. C-349/07) dove è stato affermato che la necessità di garantire il rispetto del diritto della difesa, il quale costituisce un principio generale del diritto comunitario, rende necessario che un soggetto sia messo in condizione di fare valere il proprio punto di vista (*i.e.* difendersi) prima che l'Amministrazione finanziaria possa emettere un atto lesivo dei propri interessi (si vedano punti 36 e 37).

Inoltre, è bene evidenziare che l'obbligo di garantire al contribuente un contraddittorio endoprocedimentale è anche strettamente connesso al dovere per l'Amministrazione finanziaria di motivare il provvedimento finale valutando criticamente le osservazioni formulate dal contribuente: tutto questo non solo per garantire effettività al contraddittorio endoprocedimentale ma, anche, per dare attuazione al diritto del contribuente comunitario di godere di una “buona amministrazione” che è espressamente prevista dall'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (c.d. Carta di Nizza).

I principi sanciti nella sentenza Sopropè sono stati ripresi con maggior vigore, nella sentenza Kamino e Datema della Corte di Giustizia (cause riunite C-129/13 e C-130/13) dove è stato riconosciuto che la tutela del

diritto al contraddittorio è sancita dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea: il riferimento è rivolto, in particolare, agli articoli 47 e 48 i quali garantiscono il rispetto dei diritti della difesa e il diritto ad un processo equo in qualsiasi procedimento giurisdizionale; nonché all'articolo 41, il quale garantisce il diritto ad una buona amministrazione. In ambito comunitario, quindi, il contraddittorio endoprocedimentale costituisce ormai aspetto fondamentale ai fini della legittimità del procedimento.

Tali principi di diritto comunitario si sono affermati e consolidati anche nella giurisprudenza della Corte di Cassazione, la quale ha affrontato il tema de quo nell'ambito di diverse fattispecie.

La Corte di Cassazione, infatti, sotto l'influenza dell'esperienza comunitaria, nel corso degli ultimi anni ha riconosciuto e valorizzato l'assoluta importanza ed imprescindibilità del contraddittorio endoprocedimentale (i.e. il diritto di difesa). In particolare i giudici di legittimità, tutte le volte in cui hanno ritenuto violato detto principio, hanno emesso sentenze favorevoli al contribuente ritenendo illegittimo l'atto emesso dall'Amministrazione finanziaria (si pensi: alla declaratoria di nullità degli avvisi di accertamento emessi con il metodo dei "parametri" o degli studi di settore sancita dalle sentenze delle Sez. Unite nn. 26635-26636-26637-26638 del 2009; alla riconosciuta illegittimità dell'atto impositivo emesso "*ante tempus*" sancito dalla sentenza delle Sez. Unite n. 18184/2013; all'illegittimità dell'iscrizione di ipoteca non preceduta da una apposita comunicazione sancita nella sentenza delle Sez. Unite n. 19667/2014 dove, peraltro, vengono richiamati i principi espressi nelle sentenze Sopropè e Kamino). In sostanza, il diritto al contraddittorio endoprocedimentale sembrava essere stato acquisito definitivamente anche in ambito nazionale.

La questione attinente al rispetto del principio del contraddittorio si è successivamente posta anche nell'ambito delle cc.dd. "indagini a tavolino" atteso che, all'interno della legislazione tributaria nazionale, non sussiste un'apposita norma che garantisca la tutela di tale principio in questa particolare ipotesi di accertamento (a differenza, invece, di quanto previsto per le verifiche che si svolgono *in loco*).

Pertanto si è creata la questione, poi rimessa alle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, se "*le garanzie di carattere procedimentale predisposte dall'art. 12, comma 7, L. 212/2000 (formazione di un verbale di chiusura delle operazioni, rilascio di copia del medesimo al contribuente; facoltà del contribuente di comunicare osservazioni e richieste e corrispondente dovere dell'Ufficio di valutarle;*

divieto dell'Ufficio di emettere avviso di accertamento prima della scadenza del termine dilatorio di sessanta giorni dal rilascio di copia del verbale, salva la ricorrenza di particolare e motivata urgenza) si applichino soltanto agli accertamenti emessi in esito ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuate nei locali dove si esercita l'attività imprenditoriale o professionale del contribuente) ovvero se esse – in quanto espressione di un generalizzato obbligo di contraddittorio nell'ambito del procedimento amministrativo di formazione dell'atto fiscale...- operino pure in relazione agli accertamenti derivanti da verifiche effettuate presso la sede dell'Ufficio, in base a notizie acquisite da altre pubbliche amministrazioni, da terzi o in sede di colloquio (c.d. verifiche a tavolino)".

Ebbene, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione si sono pronunciate recentemente sul tema con una pronuncia che desta qualche perplessità: la sentenza n. 24823, depositata il 9 dicembre 2015.

Infatti, i giudici delle Sezioni Unite - reputando che non sussista una coincidenza tra la disciplina europea e quella nazionale sul tema - hanno ritenuto che il principio del contraddittorio debba essere applicato in modo differente a seconda se ci si trovi nell'ambito dei tributi "non armonizzati" ovvero dei tributi "armonizzati". Più in particolare, secondo le Sezioni Unite, la disciplina europea innalza il contraddittorio endoprocedimentale a principio di carattere generale a differenza della disciplina nazionale che, invece, lo prevede esplicitamente soltanto in relazione all'emissione di determinati atti.

In definitiva, secondo i detti giudici: per i tributi "non armonizzati" (i.e. in ambito nazionale) non esisterebbe un obbligo di contraddittorio generalizzato il quale, quindi, si applicherebbe soltanto alle fattispecie espressamente previste dalla legge (tra le quali non sono comprese le verifiche a tavolino); per i tributi "armonizzati" (i.e. in ambito UE) l'obbligo di contraddittorio endoprocedimentale assume, invece, rilievo generalizzato anche se, secondo i giudici, la nullità dell'atto emesso in violazione del detto obbligo si avrà "*allorché, in sede giurisdizionale, risulti che il contraddittorio procedimentale, se vi fosse stato, non si sarebbe risolto in puro simulacro, ma avrebbe rivestito una sua ragione d'essere, consentendo al contribuente di addurre elementi difensivi non del tutto vacui . quindi, non del tutto fittizi o strumentali*".

Desta scalpore come i giudici delle Sezioni Unite pur riconoscendo l'esistenza in ambito europeo di un principio generale di contraddittorio endoprocedimentale, il quale costituisce espressione del diritto di difesa (quest'ultimo, come detto, riconosciuto come principio fondamentale UE), non ne abbiano generalizzato l'applicazione anche in ambito interno. In realtà, i giudici, provano a giustificare la loro scelta affermando l'impossibilità di assimilare il

trattamento dei tributi “non armonizzati” a quello dei tributi “armonizzati” considerata l’esistenza di un quadro normativo nazionale *“univocamente interpretabile nel senso opposto: nella specie, nel senso dell’inesistenza, in campo tributario, di una clausola generale di contraddittorio endoprocedimentale”*.

Tale “motivazione”, tuttavia, non può essere condivisa anzitutto in quanto, come è noto, il diritto comunitario - in virtù della gerarchia delle fonti - prevale sul diritto nazionale il quale, quindi, non può porsi in contrasto con la norma di fonte superiore. E’ difficile non individuare un contrasto con il principio del contraddittorio comunitario, espressione del diritto di difesa, nell’ipotesi in cui tale principio non sia espressamente previsto da una legge interna che attribuisca allo stesso una valenza generalizzata. Del resto anche gli articoli 47 e 48 della Carta di Nizza non prevedono espressamente il diritto al contraddittorio endoprocedimentale, che invece la Corte ricollega al più generale diritto di difesa. Pur volendo riconoscere l’autonomia degli ordinamenti giuridici, comunitario e nazionale, non si vede come si possa riconoscere un diritto di difesa più ampio laddove si controverta su questioni di diritto comunitario e un diritto di difesa affievolito in presenza di procedimenti aventi ad oggetto questioni puramente nazionali.

In secondo luogo, è opportuno evidenziare come la scelta dei giudici delle Sezioni Unite di garantire il contraddittorio endoprocedimentale soltanto nelle ipotesi espressamente previste dalla legge (i.e. le verifiche “*in loco*”) ha di fatto “legittimato” : da un lato, una grave disparità di trattamento tra il contribuente che subisce in prima persona le verifiche e le ispezioni eseguite presso i propri locali di lavoro (e che, quindi, vedrà rispettati i propri diritti) e il contribuente che, invece, si vede notificare direttamente un avviso di accertamento fondato su ispezioni e verifiche svolte presso terzi (e che, pertanto, non può godere del proprio diritto di difesa e di preventivo contraddittorio per esporre le proprie osservazioni difensive); dall’altro un ingiustificato affidamento (di fatto) all’Amministrazione finanziaria del potere di scegliere, a propria discrezione i contribuenti da far accedere alle tutele ex art. 12, con conseguente esclusione di tutti gli altri.

Editore - Publisher

TLS - Associazione Professionale di Avvocati e Commercialisti
Via Monte Rosa 91 - 20149 Milano

Direttore Responsabile - Editor

Gaetano Arnò

Le nostre sedi/ Our offices

Milano • Via Monte Rosa, 91 • 20149, Italia • Tel. +39 02 916051 • Fax. +39 02 91605000
Bari • Via Abate Gimma, 72 • 70122, Italia • Tel. +39 080 5640221 • Fax. +39 080 5640299
Bologna • Via Angelo Finelli, 8 • 40126, Italia • Tel. +39 051 6167711 • Fax. +39 051 6167799
Brescia • Via Borgo Pietro Wuhrer, 23 • 25123, Italia • Tel. +39 030 3697601 • Fax. +39 030 3697690
Firenze • Viale Antonio Gramsci, 15 • 50121, Italia • Tel. +39 055 2482911 • Fax. +39 055 2482999
Napoli • Via Dei Mille, 16 • 80121, Italia • Tel. +39 081 716141 • Fax. +39 081 7161450
Padova • Via Vicenza, 4 • 35138, Italia • Tel. +39 049 873421 • Fax. +39 049 723651
Palermo • Via Marchese Ugo, 60 • 90141, Italia • Tel. +39 091 6268669 • Fax. +39 091 301321
Parma • Viale Tanara, 20/A • 43100, Italia • Tel. +39 0521 242848 • Fax. +39 0521 781844
Roma • Largo Angelo Fochetti, 29 • 00154, Italia • Tel. +39 06 5717851 • Fax. +39 06 57178557
Torino • Corso Palestro, 10 • 10122, Italia • Tel. +39 011 592271 • Fax. +39 011 5922777
Treviso • Viale Gian Giacomo Felissent, 90 • 31100, Italia • Tel. +39 0422 425611 • Fax. +39 0422 425699
Varese • Via Orrigoni, 8 • 21100, Italia • Tel. +39 0332 285039 • Fax. +39 0332 284474
Verona • Via Francia, 21/C • 37135, Italia • Tel. +39 045 8051411 • Fax. +39 045 8051499

Comitato di Redazione - Editing Committee

Ugo Cannavale, Arturo Cassina, Alessandro Catona, Salvatore Cuzzocrea, Carmen Ettore,
Egidio Filetto, Maida Fiorese, Simone Guidi, Mario Zanin, Paolo Lucarini, Pietro Orzalesi, Pamela Terazzi,
Mia Pasini, Leonardo Penna, Fabio Pirolozzi, Marta Primavesi, Luca Saglione, Alessia Angela Zanatto,
Nancy Saturnino, Claudio Valz, Filippo Zucchinelli, Marco Sebastiano Accorrà, Giulio Zampini

Comitato Scientifico - Scientific Committee

Gaetano Arnò, Barbara Mirta Ferri, Valentino Guarini

Realizzazione grafica - Graphic design

Federica Colombo

Stampatore - Printed by

TLS - Associazione Professionale di Avvocati e Commercialisti,
Via Monte Rosa 91, 20149 Milano