

CONSORZIO
STUDI E
RICERCHE
FISCALI



OSSERVATORIO TRIBUTARIO

Legislazione

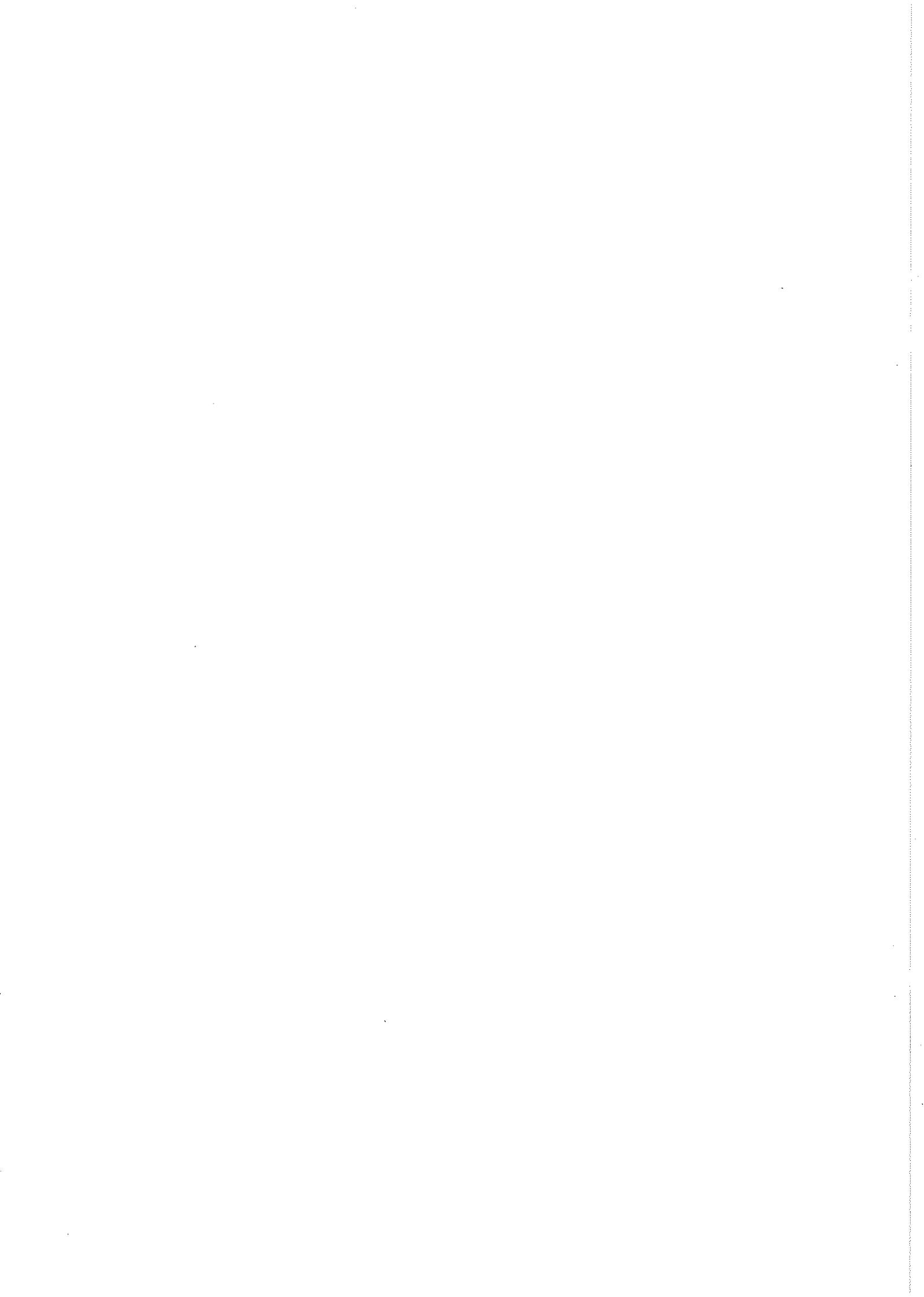
Dottrina

Prassi amministrativa

Giurisprudenza

Numero 1

Gennaio – Aprile 2007



Analitico 1.07

STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE

Statuto del contribuente – Art. 8 – Imposte e tasse – Compensazione – Regolamenti attuativi – Assenza – Irrilevanza – Norme codicistiche – Applicabilità.

Cass., sez. trib. 25 ottobre 2006, n. 22872.

Pag. 1

Statuto del contribuente – Dichiarazione – Consegna ad ufficio incompetente – Errore riscontrabile *ictu oculi* – Tardiva trasmissione ad ufficio competente – Tempestività della dichiarazione – Ammissibilità.

Cass., sez. trib. 30 gennaio 2007, n. 1949.

“ 1

Statuto del contribuente – Art. 12, 7° comma – Avviso di accertamento – Notifica – Termine di sessanta giorni dalla consegna del processo verbale di constatazione – Mancata osservanza – Nullità – Sussistenza.

Comm. trib. prov. di Genova, sez. XI, 23 febbraio 2006, n. 15.

“ 1

ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)

Accertamento – Liquidazione sulla base delle dichiarazioni – Art. 36-bis del DPR 29 settembre 1973, n. 600 – Iscrizione a ruolo – Cartella di pagamento – Notificazione – Termine di decadenza – Art. 25 del DPR 29 settembre 1973, n. 602 – Violazione degli artt. 3, 23, 24 e 53 della Costituzione – Questione di legittimità costituzionale – *Jus superveniens* – Restituzione degli atti al giudice *al quo*.

Corte Cost. 7 novembre 2006, n. 361.

“ 2

Accertamento – Imposte dirette ed IVA – Accessi, ispezioni e verifiche – Omessa esibizione di documenti – Art. 52, comma 5, DPR n. 633/1972 – Inammissibilità in sede amministrativa o giudiziaria – Specifica richiesta dell'amministrazione – necessità – Rifiuto o occultamento del contribuente – Necessità – Mancata esibizione *tout court* – Irrilevanza.

Cass., sez. trib. 19 aprile 2006, n. 9127.

“ 2

Accertamento – Accertamento integrativo – Requisito della novità degli elementi – Nuova valutazione degli stessi elementi da parte di organo diverso – Non sussiste – Controllo incrociato successivo al primo accertamento – Carattere della “novità” – E' escluso.

Cass., sez. trib. 8 maggio 2006, n. 10526.

“ 2

Accertamento – Imposte sui redditi e IVA – Poteri istruttori – Accesso domiciliare in base ad autorizzazione illegittima – Irrilevanza – Utilizzazione, ai fini fiscali, di documentazione (acquisita in sede penale) in mancanza di specifica autorizzazione ex art. 63, comma 1, DPR n. 633/1972 – Irrilevanza – Utilizzazione dei documenti acquisiti ai fini dell'accertamento tributario – Legittimità.

Cass., sez. trib. 16 giugno 2006, n. 14055.

“ 3

Accertamento – Imposte e tasse – Presunzioni di cui all'art. 55 DPR n. 633/1972 – Prova contraria – Limiti – Unitarietà dell'ordinamento giuridico – Applicabilità anche alle imposte sul reddito – Consegue.

Cass., sez. trib. 8 luglio 2006, n. 17210.

“ 3

Accertamento – Imposte e tasse – Elementi di prova – Verbali dell'INPS attestanti l'esistenza dei presupposti – Idoneità.

Cass., sez. trib. 28 luglio 2006, n. 17222.

Pag. 3

Accertamento – Accertamenti bancari - Art. 32 DPR 29 settembre 1973, n. 600 – Movimenti non giustificati – Obbligo di previa contestazione al contribuente – Esclusione.

Cass., sez. trib. 8 settembre 2006, n. 19330.

“ 4

Accertamento – Accertamenti e controlli – In genere – Fattispecie precedenti all'entrata in vigore della L. 18 febbraio 1999, n. 28 – Omessa risposta a questionario o ad invito a esibire documenti – Potere dell'ufficio di procedere con accertamento induttivo in rettifica – Insussistenza.

Cass., sez. trib. 15 settembre 2006, n. 20052.

“ 4

Accertamento – Rettifica del reddito imponibile – Qualificazione ed interpretazione degli atti – *Thema decidendum* – Modificazione – Condizioni – Art. 19, comma 4, del DPR 26 ottobre 1972, n. 636 – Art. 57 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 – Artt. 53 (ora art. 57 e 85) e 74 (ora art. 108) del DPR 22 dicembre 1986, n. 917.

Cass., sez. trib. 12 gennaio 2007, n. 525.

“ 4

Accertamento – Imposte dirette ed IVA – Controlli bancari – Contraddittorio – Necessità – Esclusione – Accertamento – Legittimità.

Cass., sez. trib. 5 febbraio 2007, n. 2437.

“ 4

AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI

Agevolazioni ed esenzioni – Fondazioni bancarie – Possesso di partecipazioni di controllo – Non escluse l'esercizio d'impresa – Esonero dalla ritenuta sui dividendi ex art. 10-*bis* L. n. 1745/1962 – Inapplicabilità.

Cass., SS.UU. 29 dicembre 2006, n. 27619.

“ 5

AMNISTIA E CONDONO

Condono – Esclusione – Società ed enti – Art. 9, comma 10, L. n. 289 del 2002 – Esercizio dell'azione penale – Conoscenza formale del rappresentante legale – Conoscenza formale della società – Coincidenza.

Cass., pen. III, 29 gennaio 2007, n. 2896.

“ 5

Condono – Definizione dei tributi – Domanda di condono – Preclusione – Rimborso IRAP – Improseguibilità della controversia.

Cass., sez. trib. 16 febbraio 2007, n. 3682.

“ 6

VIOLAZIONI E SANZIONI

Violazioni e sanzioni – Reati tributari – Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte – Requisiti di sussistenza normativamente stabiliti – Inderogabilità.

Cass., sez. IV pen. 9 marzo 2005, n. 9251.

“ 6

Violazioni e sanzioni – Reati tributari – Mezzi di prova – Acquisibilità al fascicolo del dibattimento del processo verbale di constatazione – Limiti – Poteri officiosi del giudice nell'ammissione di nuovi mezzi di prova – Condizioni.
Cass., SS.UU. Pen. 18 dicembre 2006, n. 41281.

Pag. 6

Violazioni e sanzioni – Sanzioni pecuniarie – Rilevanza della volontarietà come solo o colpa – Sentenza che riconosce l'assenza di colpa – Mancanza di motivazione – Cassazione della sentenza – Consegue.
Cass., sez. trib. 22 gennaio 2007, n. 1328.

“ 7

CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Contenzioso tributario – Giudizio di ottemperanza – Pronuncia sugli interessi anatocistici – Precedente sentenza passata in giudicato – Mancata pronuncia sulla debenza – Invalidità della sentenza di ottemperanza.
Cass., sez. trib. 24 novembre 2006, n. 24992.

“ 7

Contenzioso tributario – Procedimento – Procedimento di primo grado – Termini per ricorrere – Tempestività del ricorso – Accertamento – Criteri – Ricorso – Spedizione in busta chiusa – Conseguenze – Art. 20 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.
Cass., sez. trib. 18 dicembre 2006, n. 27067.

“ 7

Contenzioso tributario – Legittimazione processuale – Concessionario della riscossione – Notifica dell'avviso di mora non preceduto dalla notifica della cartella di pagamento – Illegittimità imputabile al solo concessionario della riscossione – Contribuente – Impugnazione dell'avviso di mora – Ricorso avverso il solo ufficio finanziario – Inammissibilità – Integrazione del contraddittorio – Inammissibilità.
Cass., sez. trib. 14 febbraio 2007, n. 3242.

“ 8

CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Competenza – TAR SU – Impugnabilità dell'avviso di pagamento – Non sussiste.
Cass., sez. trib. 28 gennaio 2005, n. 1791.

“ 8

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Competenza – TAR SU – Impugnabilità dell'avviso di pagamento – Sussiste.
Cass., sez. trib. 13 aprile 2005, n. 7708.

“ 8

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Sentenza – Motivazione – Mancanza o estrema concisione della motivazione in diritto – Impossibilità di individuare il *thema decidendum* e le ragioni poste a fondamento del dispositivo – Nullità della sentenza – Consegue.
Motivazione *per relationem* ad altra sentenza – Limiti di ammissibilità – Richiamo generico di un'altra pronuncia – Nullità della sentenza – Consegue.
Cass., sez. trib. 2 maggio 2005, n. 9055.

“ 8

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Notificazioni – Trasferimento non comunicato del difensore domiciliatario – Determina l'assoluta incertezza sul domicilio della parte – Notificazione degli atti presso la segreteria della Commissione tributaria – Conseguenze. Discussione in pubblica udienza – Comunicazione dell'udienza al difensore che abbia ommesso di comunicare il trasferimento del proprio studio – Va eseguita presso la segreteria della Commissione tributaria.
Cass., sez. trib. 13 maggio 2005, n. 10089.

Pag. 9

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – oggetto e delimitazione della materia del contendere – Riflessi sull'applicazione del principio della non contestazione dei fatti dedotti dalle parti – Rende pacifici i fatti non contestati – Prova dei fatti posti a fondamento della pretesa impositiva – Applicabilità del principio della non contestazione.
Cass., sez. trib. 23 maggio 2005, n. 10867.

“ 9

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Nuovi documenti in grado di appello – Ammissibilità ex art. 58, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992.
Cass., sez. V, 27 marzo 2006, n. 6949.

“ 9

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Termini per l'impugnazione – Presentazione di istanza di adesione – Sospensione – Mancato raggiungimento dell'accordo – Effetti.
Cass., sez. trib. 30 giugno 2006, n. 15171.

“ 10

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Spese processuali – Assenza di richiesta e di nota spese – Irrilevanza – Potere-dovere del giudice di provvedere alla loro liquidazione – Sussiste.
Cass., sez. trib. 7 luglio 2006, n. 15557.

“ 10

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Sentenza d'appello – Mancata considerazione i motivi di impugnazione – Nullità.
Cass., sez. trib. 11 settembre 2006, n. 19450.

“ 10

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Spese di giudizio – Estinzione del giudizio a seguito dell'annullamento dell'atto di autotutela – Condanna dell'Amministrazione alle spese – Legittimità – Art. 46 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.
Cass., sez. trib. 4 ottobre 2006, n. 21380.

“ 10

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Valutazione del giudice di merito – Qualificazione di un atto – Giudizio di cassazione – Limiti.
Cass., sez. trib. 4 ottobre 2006, n. 21381.

“ 10

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Principio di parità delle parti – Intervento dell'amministrazione in veste di legislatore – ICI – Imposte sui trasferimenti – Aree edificabili – Nozione – Strumento urbanistico “perfetto” – Necessità – Esclusione – Art. 2 del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 – Art. 36, comma 2, del DL 4 luglio 2006, n. 223.
Cass., SS.UU. 30 novembre 2006, n. 25506.

“ 11

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Potere del giudice di invitare la parte a produrre un documento – Mancato esercizio – Conseguenze – Caso di specie.
Cass., sez. trib. 15 gennaio 2007, n. 673.

“ 11

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Prove – Atto notorio – Ammissibilità – Esclusione – Art. 7, comma 4, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.
Cass., sez. trib. 15 gennaio 2007, n. 703.

" 12

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Processo tributario – Litisconsorzio necessario – Applicazione – Criteri – Art. 14 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.
Cass., SS.UU. 18 gennaio 2007, n. 1052.

" 12

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Motivi dedotti per la prima volta nell'atto di appello – Inammissibilità – Art. 57 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.
Cass., sez. trib. 16 febbraio 2007, n. 3681.

" 12

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Annullamento dell'atto in autotutela – Estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere – Art. 46, comma 3, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 – Presupposti – Condanna dell'Amministrazione alle spese processuali – Non sussiste.
Comm. trib. reg. di Roma, sez. XXXVIII, 5 settembre 2006, n. 122.

DIRETTIVE CEE

"Direttiva n. 2003/123/CE e decreto di attuazione a confronto", di **M. MONTUORI**.

" 13

IMPOSTE E TASSE (in genere)

Imposte e tasse – Decreto-legge n. 262 del 2 ottobre 2006, convertito con modificazioni dalla legge 24 novembre 2006, n. 286 – Primi chiarimenti.
Circ. Agenzia delle Entrate 19 gennaio 2007, n. 1/E.

" 13

Imposte e tasse – Profili interpretativi emersi nel corso di incontri con la stampa specializzata nel mese di gennaio 2007 – D.L. 4 luglio 2006, n. 223 – D.L. 3 ottobre 2006, n. 262 – L. 27 dicembre 2006, n. 296.
Circ. Agenzia delle Entrate 16 febbraio 2007, n. 11/E.

" 14

Imposte e tasse – Tributo istituito con legge statale – Modifica della disciplina sanzionatoria e delle modalità di versamento da parte della Regione – Illegittimità costituzionale.
Corte Cost. 14 dicembre 2006, n. 412.

" 14

Imposte e tasse – Termini – Mancato o irregolare funzionamento degli Uffici finanziari – Natura degli eventi che giustificano la proroga dei termini – Straordinarietà degli eventi – Carattere oggettivo dipendente da fatti interni all'Amministrazione – Ammissibilità. Accertamento del periodo di mancato o irregolare funzionamento – Sindacabilità da parte del giudice tributario – Non può riguardare le valutazioni di merito.
Cass., sez. trib. 6 maggio 2005, n. 9441.

" 14

Imposte e tasse – Accertamento con adesione – Forma scritta – Necessità – Sottoscrizione congiunta – Necessità.
Cass., sez. trib. 28 giugno 2006, n. 14945.

" 15

Imposte e tasse – Certezza dei rapporti giuridici – Valenza costituzionale – Riferimento alle vigenti disposizioni – E' a quelle vigenti alla entrata in vigore della norma introdotta.
Cass., sez. trib. 25 settembre 2006, n. 20757. Pag. 15

Imposte e tasse – Sanzioni – Soppressione dell'INVIM – Omesso o incompleto versamento – Principio di legalità ex art. 3, comma 2, del D.Lgs. n. 472/1997 – Ininfluenza – Applicabilità delle sanzioni tributarie previste – *Pro tempore*.
Cass., sez. trib. 24 novembre 2006, n. 24991. “ 15

Imposte e tasse – Nullità della notifica dell'avviso di accertamento – Perdita della rappresentanza da parte del liquidatore – Eccezione in senso proprio – Deduzione nel ricorso – Necessità.
Cass., sez. trib. 22 gennaio 2007, n. 1327. “ 15

Imposte e tasse – Diritto al rimborso – Termine di decadenza per la domanda – Natura sostanziale e non processuale – Conseguenze – Art. 38 del DPR 29 settembre 1973, n. 602.
Cass., sez. trib. 30 gennaio 2007, n. 1918. “ 16

Imposte e tasse – IRPEG – IRAP – IVA – Cessione di immobile – Alienante ed acquirente facenti capo al medesimo soggetto economico – Inconfigurabilità – Irrilevanza del prezzo convenuto – Riferimento al valore normale – Esclusione.
Comm. trib. reg. di Bologna, sez. XVI, 10 aprile 2006, n. 23. “ 16

Imposte e tasse – Fondi pensione – Applicazione dell'imposta sostitutiva – Presupposti – Preventiva autorizzazione e svolgimento dell'attività previdenziale – Necessità – Mancanza – Rimborso d'ufficio dell'imposta versata – Conseguenze.
Comm. trib. prov. di Torino, sez. VII, 24 maggio 2006, n. 34. “ 16

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI. Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC

“Operazioni con soggetti a regime privilegiato (RFP) – Come l'Italia e Francia trattano la problematica”, di **A. CROSTI**. “ 16

Concorrenza – Aiuti di Stato – Fiscalità – Repubblica portoghese – Sistema tributario nazionale – Regione autonoma delle Azzorre – Aiuti regionali – Riduzione delle spese correnti delle imprese – Aiuti al funzionamento – Divieto – Misure fiscali relative alla riduzione dell'ordinaria imposizione sul reddito – Contrarietà al diritto comunitario.
Corte di Giust. CE, grande sez. 6 settembre 2006, n. C- 88/03. “ 17

Competenza e giurisdizione – Debiti tributari formati all'estero e disciplinati dal diritto straniero – Giurisdizione del giudice estero.
Competenza e giurisdizione – Debiti tributari formati all'estero e disciplinati dal diritto straniero – Riscossione – Competenza del giudice italiano – Giudice tributario – Competenza – Limiti.
Cass., SS.UU. 17 gennaio 2006, n. 760. “ 17

Redditi transnazionali – Contratti – Accordi infragruppo fra casa madre estera e controllata italiana – Legge applicabile – Convenzione di Vienna – Conseguenze – Prova per presunzioni – Direttiva della casa madre – Sufficienza – Conseguenze – Oneri aggiuntivi gravanti sulla filiale italiana – Computo nel calcolo dell'imponibile della società italiana.
Cass., sez. trib. 13 ottobre 2006, n. 22023. “ 18

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Agevolazioni ed esenzioni

Imposta sostitutiva credito – Artt. 15 e segg. del DPR n. 601/1973 – Clausole che influiscono sulla durata dell'operazione di finanziamento – Facoltà di recesso anticipato da parte del finanziato – Inapplicabilità.

Circ. Agenzia del Territorio, 5 dicembre 2006, n. 6/T.

“ 18

CATASTO

Catasto – Classamento unità immobiliare *open space* – Calcolo sulla base della superficie massima prevista nella zona censuaria – Legittimità.

Cass., sez. trib. 24 gennaio 2007, n. 1541.

“ 19

Catasto – Attribuzione di rendita – Classamento – Fattispecie – Stabilimento industriale – Criteri – Reddito medio ordinario – Applicazione delle tariffe d'estimo – Determinazione in base al costo di costruzione – Condizioni – Art. 34 (ora art. 37) del DPR 22 dicembre 1986, n. 917.

Comm. trib. prov. di Cagliari, sez. II, 17 luglio 2006, n. 175.

“ 19

IRE/IRPEF

“Sulla scomputabilità in dichiarazione delle ritenute non certificate o non versate”,
di **G. GAVELLI** e **C. SANTINI**.

“ 20

IRES/IRPEG

“Incasso di dividendi e svalutazioni di partecipazioni – Tra principi sistematici dell'IRPEG ed elusione fiscale”, di **M. ANDRIOLA** e **S. DI VAIA**.

“ 20

“Imposte dirette e *trust*”, di **M. LUPOI**.

“ 21

“Tassazione dei redditi delle imprese estere collegate – D.M. n. 268/2006 – Incertezze applicative tra controllo ed estensione alle partecipazioni di collegamento”, di **A. MASTROBERTI**.

“ 22

“L'attuazione della Direttiva n. 2003/123/CE”, di **M. MONTUORI**.

“ 22

“Trattamento fiscale del *trust* alla luce della legge finanziaria per il 2007”,
di **R. PARISOTTO** e **A. CERVONE**.

“ 23

“Fusione per incorporazione con retrodatazione degli effetti contabili”, di **P. PETRANGELI**.

“ 24

“Deduzione delle svalutazioni nel regime transitorio della *participation exemption*”,
di **G.** e **A. VASAPOLLI**.

“ 25

“Prime riflessioni sulla nuova presunzione di residenza delle società <<esterovestite>>
e rapporto con le Convenzioni internazionali”, di **E. VIAL**.

“ 25

IRES/IREPG – Consolidato nazionale – Comunicazione relativa all'esercizio dell'opzione per la tassazione di gruppo – Artt. 117 e segg. del TUIR – Chiarimenti. Ris. Agenzia delle Entrate 13 ottobre 2006, n. 113/E.	Pag. 26
IRES/IRPEG – Fusione per incorporazione – Riporto delle perdite fiscali – Indici di vitalità economica – Art. 112, comma 7, del TUIR. Ris. Agenzia delle Entrate 24 ottobre 2006, n. 116/E.	“ 26
IRES/IRPEG – Consolidato nazionale – Imputazione degli utilizzi agli accantonamenti di fondi rischi interessati dal riallineamento – Art. 128 del TUIR. Ris. Agenzia delle Entrate 9 novembre 2006, n. 127/E.	“ 27
IRES/IRPEG – Tassazione di gruppo di imprese controllate residenti – Operazioni straordinarie infragruppo – Continuazione. Ris. Agenzia delle Entrate 1 febbraio 2007, n. 17/E.	“ 27
IRES/IRPEG – Interessi prodotti da conti correnti bancari e postali – Comuni – Soggetti esclusi ed esenti – Norma interpretativa – Art. 14 della L. 18 febbraio 1999, n. 28 – Violazione degli artt. 3, 23, 76, 77, 101 e 104 della Costituzione – Questione di legittimità costituzionale – Manifesta infondatezza. Corte Cost. 19 dicembre 2006, n. 428.	“ 27
IRES/IREPG – Incorporazione di una società – Iscrizione a titolo di avviamento del maggior costo dell'acquisto delle azioni o quote rispetto al “valore del libro” – Legittimità – Conseguenze – Artt. 68 e 123 (ora, rispettivamente, art. 103 e 172) del DPR 22 dicembre 1986, n. 917. Cass., sez. trib. 24 maggio 2006, n. 12308.	“ 28
IRES/IREPG – Fusione di società – Norme antielusive – Art. 10, L.n. 408 del 1990 – Limiti temporali di applicabilità – Data di delibera della fusione – Rilevanza – Data di decorrenza degli effetti della fusione – Irrilevanza. Cass., sez. trib. 20 novembre 2006, n. 24623.	“ 28
IRES/IRPEG – Disavanzo di fusione – Aumento per effetto della distribuzione di utili – Elusione – Sussiste. Cass., sez. trib. 1 dicembre 2006, n. 25612.	“ 28
IRES/IRPEG – Fusione – Disavanzo – Distribuzione di riserve di utili successivamente alla deliberazione di fusione – Aumento del disavanzo – Alterazione della situazione patrimoniale – Operazione elusiva – Mancata impugnazione della delibera di distribuzione – Irrilevanza – Opponibilità al Fisco – Esclusione. Cass., sez. trib. 10 dicembre 2006, n. 25612.	“ 28
IRES/IRPEG – Trasferimento della sede nel territorio dello Stato – Iscrizione nel registro delle imprese – Distribuzione dei dividendi – Ritenuta d'acconto – Art. 27 del DPR 29 settembre 1973, n. 600 – Non sussiste. Comm. trib. prov. di Vicenza, sez. VII, 12 settembre 2006, n. 193.	“ 29

REDDITI DI CAPITALE

- "Natura finanziaria dei redditi imputati al beneficiario del *trust*", di **N. ARQUILLA**. Pag. 29
- "Il trattamento fiscale applicabile alle prestazioni ricorrenti di una polizza vita alla luce della nota n. 954/148814 del 2006 dell'Agazia delle Entrate", di **D. SETTEMBRE**. " 30
- Imposte sui redditi – Redditi di capitale – Polizze assicurative sulla vita – Tassazione – Modalità – Art. 44 e 45 del 22 dicembre 1986, n. 917.
Nota Agenzia delle Entrate, 3 novembre 2006, n. 954-148814. " 30
- Redditi di capitale – Diritto comunitario – Dividendi – Credito d'imposta – Residenza della società nello Stato-membro – Normativa tedesca – Riconoscimento esclusivo – Violazione degli artt. 56 e 58, Trattato UE – Sussistenza.
Corte di Giust. CE, grande sez. 6 marzo 2007, n. C-292/04. " 31

REDDITI DI IMPRESA

- "Alcune riflessioni sui requisiti soggettivi e oggettivi della disciplina domestica del credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero", di **R. EGORI** e **V. SALVADORI DI WIESENHOFF**. " 31
- "*Interest Rate Swap* – Note sul trattamento contabile e fiscale", di **S. FURIAN** e **C. SOPRANO**. " 32
- "La qualificazione delle operazioni con strumenti finanziari derivati", di **M. MANCA**. " 32
- "Applicazione e interruzione del regime di neutralità delle cessioni infragruppo", di **R. MICHELUTTI** e **P. PICCONE FERRAROTTI**. " 34
- "Finanziaria 2007 – Annotazioni sulle modifiche alla disciplina fiscale degli strumenti finanziari", di **E. MIGNARRI**. " 35
- TFR e passaggio agli IAS/IFRS – L'Agazia delle Entrate dichiara l'irrilevanza fiscale", di **P. PISONI**, **F. BAVA** e **D. BUSO**. " 36
- Redditi di impresa – Diritto comunitario – Libera circolazione dei lavoratori – Prestazioni di servizi – Previdenza complementare – Limitazione della deducibilità dal reddito imponibile dei contributi versati ad una forma pensionistica con sede in altro Stato del UE.
Corte di Giust. CE, Grande sez. 30 gennaio 2007, n. C- 150/04. " 36
- Redditi di impresa – Immobili – Destinazione ad uso alloggio del personale – Canone di locazione – Deducibilità – Condizioni.
Cass., sez. trib. 29 marzo 2006, n. 7299. " 37
- Redditi di impresa – Spese detraibili – Inerenza ai singoli beni concessi in *leasing* – Conseguenze – Art. 75 (ora artt. 64 e 109) del DPR 22 dicembre 1986, n. 917.
Cass., sez. trib. 28 luglio 2006, n. 17195. " 37

<p>Redditi di impresa – Erogazioni liberali – Inerenza – Onere della prova – Spetta al contribuente. Perdite su crediti – Dichiarazione di fallimento del debitore – Deducibilità. Ammortamento di beni materiali – Impianti di condizionamento – Grado di usura del bene – Intensità – Inerenza ad un bene immobile – Contestazione – Onere della prova – Spetta al contribuente. Interessi passivi su mutui – Limiti. Cass., sez. trib. 13 ottobre 2006, n. 22034.</p>	<p>Pag. 37</p>
<p>Redditi di impresa – Cessione dei beni ai creditori – Alienazione dei beni a terzi – Non comporta plusvalenza. Cass., sez. trib. 16 ottobre 2006, n. 22168.</p>	<p>“ 38</p>
<p>Redditi di impresa – Determinazione del reddito – Detrazioni – Accantonamenti rischi su crediti – Crediti ceduti <i>pro solvendo</i> – Deduzione – Ammissibilità. Cass., sez. trib. 16 ottobre 2006, n. 22171.</p>	<p>“ 38</p>
<p>Redditi di impresa – Imprenditore individuale – Cessione di bene immobile a titolo oneroso – Bene strumentale per natura – Appartenenza al patrimonio aziendale – Iscrizione nei libri obbligatori - Irrilevanza Cass., sez. trib. 20 ottobre 2006, n. 22587.</p>	<p>“ 38</p>
<p>Redditi di impresa – Detrazioni – Bene concesso in locazione finanziaria – Mancata esistenza del bene o mancata consegna all'utilizzatore – Detrazione dei canoni – Inammissibilità. Cass., sez. trib. 27 ottobre 2006, n. 23230.</p>	<p>“ 38</p>
<p>Redditi di impresa – Elementi reddituali attivi e passivi – Imputazione temporale – Ex art. 75 del previgente TUIR – Inderogabilità. Cass., sez. trib. 17 novembre 2006, n. 24474.</p>	<p>“ 38</p>
<p>Redditi di impresa – Indennità suppletiva di clientela – Origine contrattuale – Costo eventuale – Conseguenze – Deducibilità – Limiti. Cass., sez. trib. 28 novembre 2006, n. 1910.</p>	<p>“ 39</p>
<p>Redditi di impresa – Inerenza – Elementi documentali e presuntivi – Insufficienza senza comprovati da indagini circa l'effettiva ricorrenza dei presupposti – Cessione di quote – Occultazione dei corrispettivi – Prova positiva – Incombe all'ufficio. Cass., sez. trib. 18 dicembre 2006, n. 27095.</p>	<p>“ 39</p>
<p>Redditi di impresa – Oneri deducibili – Perdita di avviamento commerciale – Compensazione con risarcimento del danno al proprietario – Rilevanza – Deduzione dell'indennità compensata col locatore – Onere probatorio del contribuente. Cass., sez. trib. 15 gennaio 2007, n. 712.</p>	<p>“ 39</p>
<p>Redditi di impresa – Cessione di beni da controllante estera a controllata italiana – Congruità del costo – Onere della prova – Spetta al contribuente – Utilità – Va provata. Cass., sez. trib. 26 gennaio 2007, n. 1709.</p>	<p>“ 40</p>
<p>Redditi di impresa – Accantonamenti – Indennità suppletive di clientela – Concorrenza al fondo – Esclusione – Fondi di accantonamento – <i>Numerus clausus</i> – Ampliamento a discrezione del contribuente - Esclusione. Cass., sez. trib. 30 gennaio 2007, n. 1910.</p>	<p>“ 40</p>

Redditi di impresa – Operazioni intercorse con soggetti non residenti in Stati aventi regime fiscale privilegiato – Prova della effettiva sussistenza – Deducibilità – Sussiste – Errore formale in dichiarazione - Dichiarazione integrativa – Ammissibilità.
Comm. trib. prov. di Treviso, sez. III, 21 giugno 2006, n. 99. Pag. 40

Redditi di impresa – Compensi dovuti agli amministratori – Necessità di preventiva delibera o previsione di statuto – Esclusione – Addebito del compenso a società controllante – Irrilevanza.
Comm. trib. prov. di Lucca, sez. IV 14 luglio 2006, n. 64. “ 40

REDDITI DI LAVORO AUTONOMO

Redditi di lavoro autonomo – Sostituto e sostituto d'imposta – Sostituto – E' debitore principale – Conseguenze – Art. 23, 25 e 29 del DPR 29 settembre 1973, n. 600.
Cass., sez. trib. 16 giugno 2006, n. 14033. “ 41

REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

“Certificazione dei redditi di lavoro dipendente e assimilati erogati nel 2006”, di **M. ANDREOZZI** e **M. PIACENTI**. “ 41

“Auto ad uso promiscuo – Novità legislative introdotte dal Collegato fiscale alla Finanziaria 2007”, di **F. CIANI** e **N. SERNIA**. “ 41

“Fringe benefit e regime fiscale degli autoveicoli”, di **F. DEZZANI** e **L. DEZZANI**. “ 41

“La deducibilità limitata per le auto assegnate ai dipendenti dopo la conversione del D.L. 262/2006”, di **E. ORSI**. “ 42

“Le erogazioni risarcitorie nella determinazione del reddito di lavoro dipendente”, di **G. STANCATI**. “ 42

Redditi di lavoro dipendente – Indennità di trasferta – Somme aggiuntive corrisposte al dipendente per incarichi di trasferta implicanti spese maggiori rispetto a quelle ordinarie – Natura risarcitoria – Esclusione – Tassabilità – Condizioni.
Cass.,sez. trib. 23 marzo 2006, n. 6518. “ 43

Redditi di lavoro dipendente – Amministratore unico di società – Rapporto di lavoro dipendente – Inconfigurabilità – Spesa relativa – Indeducibilità come spese di lavoro dipendente.
Comm. trib. prov. di Verona, sez. IX, 28 aprile 2005, n. 24. “ 43

REDDITI DIVERSI

Redditi diversi – Plusvalenze derivanti da indennità di esproprio o cessione volontaria di terreni ricadenti in zona “F” – Violazione degli artt. 3, 23, 53, 70, 77 e 81 della Costituzione – Questione di legittimità costituzionale – Manifesta inammissibilità.
Corte Cost. 7 novembre 2006, n. 362. “ 44

Redditi diversi – Plusvalenza da alienazione di terreni lottizzati – Calcolo – Prezzo di acquisto – Modalità di individuazione.

Cass., sez. trib. 1 dicembre 2006, n. 25611.

Pag. 44

REDDITI TASSATI SEPARATAMENTE

“Abolizione del regime di incentivo all'esodo” di F. PETRUCCI.

“ 44

“Il TFR tra finanziamento di interventi strutturali e fondi pensione”, di M. PROCOPIO.

“ 44

Incentivi all'esodo – Nuova disciplina – Regime transitorio.

Circ. Agenzia delle Entrate 16 febbraio 2007, n. 10/E.

“ 45

Redditi tassati separatamente – Indennità di fine rapporto – Liquidazione a carico di polizza assicurativa – Tassazione separata – Esclusione – Previsione nel contratto collettivo – Irrilevanza.

Cass., sez. trib. 5 dicembre 2005, n. 26395.

“ 45

Redditi tassati separatamente – Indennità per la risoluzione del rapporto di lavoro dirigenziale – Natura risarcitoria – Onere di fornire la relativa dimostrazione a carico del contribuente – Sussiste.

Cass., sez. trib. 20 settembre 2006, n. 20358.

“ 46

RISCOSSIONE

Riscossione – Versamenti – Acconti d'imposta IRES e IRAP – Determinazione degli acconti – Periodo d'imposta incorso alla data di entrata in vigore dell'art. 36, comma 31, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223 – Modalità – Istruzione.

Circ. Agenzia delle Entrate 21 novembre 2006, n. 34/E.

“ 46

Riscossione – Rapporti fra Amministrazione finanziaria ed esattore – Regolamento del giudizio innanzi alla Corte dei conti – Art. 52, 53 e 56 del RD 13 agosto 1933, n. 1038 – Obblighi di notificazione e comunicazione – Insussistenza – Violazione degli artt. 24 e 111 della Costituzione – Questione di legittimità costituzionale – Fondatezza.

Corte Cost. 19 gennaio 2007, n. 1.

“ 47

Riscossione – Esattoria – Risarcimento di danni – Presuppone l'illegittimità della esecuzione proposta.

Cass., sez. III civ. 9 marzo 2006, n. 5120.

“ 47

Rimborso – Istanza – Termini di decadenza – Operatività anche in caso di un debito rilevante dall'Amministrazione – Sostituto d'imposta – Decadenza.

Cass., sez. trib. 12 luglio 2006, n. 15840.

“ 47

Riscossione – Notifica della cartella – Art. 36-bis del DPR 600/73 – Termine di decadenza.

Cass., sez. trib. 21 luglio 2006, n. 16826.

“ 47

Riscossione – Esecuzione esattoriale – Azione di risarcimento del danno – Termine dilatorio – Chiusura dell'esecuzione – Pignoramento del quinto della pensione – Caso di specie – Art. 54, comma 3 (ora art. 59), del DPR 29 settembre 1973, n. 602.
Applicabilità a carico del coniuge, debitore solidale a seguito di dichiarazione congiunta – Esclusione – Art. 17 della L. 13 aprile 1977, n. 114.
Cass., sez. III, 5 settembre 2006, n. 19056. Pag. 48

Riscossione – Concessionario – Veste giuridica – Conseguenze – Art. 1188 del codice civile – Art. 25 e 30 del DPR 29 settembre 1973, n. 602 – Art. 26 del D.Lgs. 13 aprile 1999, n. 112.
Cass., sez. trib. 29 settembre 2006, n. 21222. “ 48

Riscossione – Rimborsi – Competenze – Direzione regionale delle entrate – Esclusione – Agenzia delle entrate – Legittimità.
Cass., sez. trib. 24 gennaio 2007, n. 1564. “ 49

Riscossione – Competenza sull'impugnazione dell'atto del procedimento di espropriazione forzata tributaria – E' della Commissione tributaria se l'impugnazione riguarda l'inesistenza o nullità degli atti antecedenti e prodromici.
Imposte e tasse – Riscossione coattiva – Espropriazione forzata – Iscrizione di ipoteca – Competenza sulle relative controversie (nel regime antecedente al D.L. n. 223/2006) – E' della Commissione tributaria se l'impugnazione riguarda l'inesistenza o nullità degli atti antecedenti e prodromici.
Riscossione – Contestazione della mancata notificazione delle cartelle di pagamento – Pagamento effettuato per liberare l'immobile dall'ipoteca iscritta dal concessionario – Prova della notifica della cartella – Non sussiste.
Comm. trib. prov. di Bari, sez. XV 4 luglio 2006, n. 225. “ 49

DISPOSIZIONI ANTIELUSIVE

Elusione – Imposte sui redditi – Causa concreta del contratto – Mancanza – Conseguenze.
Cass., sez. trib. 29 aprile 2005, n. 20398. “ 50

Elusione – Imposte sui redditi – Causa concreta del contratto – Mancanza – Conseguenze.
Cass., sez. trib. 25 ottobre 2005, n. 20398. “ 50

Art. 37-bis DPR 29 settembre 1973, n. 600 – Clausola antielusiva – Fattispecie elusiva – Rilevanza penale ai sensi del D.Lgs. n. 74 del 2000 – Esclusione.
Cass., sez. trib. 7 luglio 2006, n. 34780. “ 50

IPOTECARIE E CATASTALI (imposte)

Art. 52 DPR 26 aprile 1986, n. 131 – Terreno destinato “a cava” – Natura – Terreno agricolo – Esclusione – Conseguenze – Criteri automatici di valutazione – Applicazione – Esclusione.
Cass., sez. trib. 30 agosto 2006, n. 18755. “ 50

Ipotecarie e catastali (imposta sulle) – Ipoteca iscritta a garanzia di un debito tributario – Invalidità dell'iscrizione per difetto di *periculum in mora* – Imponibilità – Esclusione.
Cass., sez. trib. 20 dicembre 2006, n. 27226. “ 51

IVA

- "Rapporti tra casa madre estera e propria sede secondaria in Italia – Profili tributari, con specifico riferimento al sistema dell'IVA", di **R. LOCCO**. Pag. 51
- "Il prestito di personale collegato con altre prestazioni", di **P. MERLO**. " 51
- "I nuovi criteri di detraibilità dell'IVA sulle auto assegnate ai dipendenti", di **E. ORSI**. " 52
- IVA – VI Direttiva – Direttiva n. 77/388/CEE del 17 maggio 1977 – Fattispecie – Società non residente – Succursale in altro Stato membro – Rapporti giuridico – economici – Assoggettabilità – Condizioni.
Corte di Giust. EU, sez. II 23 marzo 2006, C- 210/04. " 53
- IVA – Gestione di fondi comuni di investimento – Nozione autonoma di diritto comunitario. Delega delle funzioni di gestione amministrative ad un soggetto terzo – Esenzione – Sussiste.
Funzioni di depositario – Esenzione – Esclusione.
Corte di Giust. CE, sez. III, 4 maggio 2006, n. C- 169/04. " 53
- Art. 17, n. 7 Direttiva CEE 17 maggio 1977, n. 388 – Detrazione dell'imposta – Esclusione o limitazione dal regime di detrazione su alcuni beni da parte di uno Stato senza previa consultazione del comitato consultivo – Illegittimità – Sussistenza.
Corte di Giust. CE, sez. III 14 settembre 2006, n. C- 228/05. " 53
- IVA – Direttiva Comunitaria – Diritto alla detrazione – Operazioni intracomunitarie – Insussistenza.
Corte di Giust. UE, sez. III, 7 dicembre 2006, n. C-240/05. " 54
- IVA – Operazioni – Operazioni esenti – Operazioni di soccorso stradale – Operazioni di assicurazione – Sussistenza – Esenzione – Spetta.
Corte di Giust. CE, sez. IV, 7 dicembre 2006, n. C-16/06. " 54
- IVA – Operazioni escluse o non assoggettate – Controversia con la società acquirente per la
Determinazione della parte variabile del prezzo di cessione dei titoli – Arbitrato – Acquisto di servizi di consulenza tecnico-giuridica – Detrazione – Non spetta.
Corte di Giust., sez. IV, 8 febbraio 2007, n. C-435/05. " 54
- IVA – Accertamento bancario fondato sulle risultanze dei conti correnti – Equiparazione dei prelevamenti non giustificati a ricavi – Dimostrazione della avvenuta contabilizzazione degli assegni cambiati per cassa dallo stesso emittente-prenditore – Superamento della presunzione – Conseguenze.
Giudizio avanti le Commissioni – Prove acquisite nel giudizio penale – Non hanno carattere vincolante – Possono essere considerate dal giudice tributario, ma nei limiti di prova del processo tributario e con autonoma valutazione.
Cass., sez. trib. 8 luglio 2005, n. 14420. " 54

- IVA – Intermediazione fittizia di società nell'acquisto di beni al fine di evasione dell'IVA da parte dell'effettivo acquirente – Reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti – Sussistenza – Abrogazione dell'art. 8 del D.Lgs. n. 74/2000 ad opera dell'art. 1, comma 386, della L. 30 dicembre 2004, n. 311 – Esclusione.
Cass., sez. III pen. 16 gennaio 2006, n. 1427. “ 55
- IVA – Art. 12 DPR 26 ottobre 1972, n. 633 – Prestazioni di mandato e intermediazione relative a operazioni di credito e finanziamento – Accessorietà rispetto all'attività principale della società – Imponibilità – Sussistenza.
Cass., sez. trib. 29 maggio 2006, n. 12772. Pag. 55
- IAV – Detrazione – *Pro rata* – Società cooperative – Attività di locazione a terzi – Non costituisce attività propria dell'impresa – Esclusione del *pro rata*.
Cass., sez. trib. 28 luglio 2006, n. 17226. “ 55
- IVA – Abuso di diritto – Nozione – Portata – Normativa comunitaria – Quesiti alla Corte europea – Art. 11 della Direttiva del Consiglio 23 luglio 1990, n. 90/434/ CEE – Art. 10 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633.
Cass., sez. trib. 4 ottobre 2006, n. 21371. “ 56
- IVA – Accertamento – Esigenza del contraddittorio – Esclusione – Elementi acquisiti presso terzi e non contestati al contribuente – Utilizzabilità – Artt. 51 e 54 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633.
Cass., sez. trib. 10 novembre 2006, n. 24091. “ 56
- IVA – Detrazione e rivalsa – Variazione dell'imponibile e dell'imposta – Nota di credito – Art. 26, commi 2 e 3, DPR n. 633/1972 – Emissione – Condizioni.
Cass., sez. trib. 15 gennaio 2007, n. 715. “ 56
- IVA – Fusione per incorporazione – Credito di imposta vantato dalla incorporata – Esposizione da parte della incorporante – Tempistica – Artt. 2504 e 2504-bis del codice civile – Art. 123 (ora art. 172) del DPR 22 dicembre 1986, n. 917 – Art. 35 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633.
Cass., sez. trib. 15 gennaio 2007, n. 721. “ 56
- IVA – Fatturazione per operazioni inesistenti – Obbligo di versamento dell'IA – Sussiste.
Cass., sez. trib. 19 gennaio 2007, n. 1251. “ 57
- IVA – Caparra confirmatoria – Assoggettamento – Condizioni.
Cass., sez. trib. 22 gennaio 2007, n. 1320. “ 57
- IVA – Dichiarazione annuale – mancata sottoscrizione – Richiesta di rimborso – Successiva sottoscrizione su invito dell'Ufficio – Interessi sul credito rimborsato – Decorrenza – Data della sottoscrizione.
Cass., sez. trib. 5 febbraio 2007, n. 2463. “ 57
- IVA – Rimborsi – Rimborsi infrannuali – Termini – Decorrenza – Art. 38-bis, DPR n. 633 del 1972 – Riferimento alla dichiarazione annuale – Rilevanza – Decorrenza dal ventesimo giorno del secondo trimestre di riferimento – Esclusione – Decorrenza dal termine fissato per il rimborso ordinario – Applicabilità.
Cass., sez. trib. 12 febbraio 2007, n. 3025. “ 57

REGISTRO (imposta di)

registro (imposta di) – Soggetti passivi – Parti in causa del giudizio – Individuazione – Soggetti tra i quali intercorre il rapporto sostanziale accertato dal giudice – Giudizi riuniti – Condanna solo di una parte – Parti non condannate – Obbligazione solidale – Esclusione.
Cass., sez. trib. 15 maggio 2006, n. 11149.

Pag. 58

Registro (imposta di) – Operazioni societarie – Fusione inversa – Divieto di riscossione dell'imposta proporzionale in base alla Direttiva n. 69/335/CEE – Applicabilità – Artt. 4, 7 e 10 della Direttiva 17 luglio 1969, n. 69/355/CEE – Art. 4 della Tariffa, Parte Prima, allegata al DPR 26 aprile 1986, n. 131.

Cass., sez. trib. 30 ottobre 2006, n. 23356.

“ 58

Registro (imposta di) – Imposte sui trasferimenti – Beni immobili – Accertamento di maggior valore – motivazione – Indicazione del criterio astratto – Sufficienza – Artt. 51, comma 3 e 52, comma 2, del DPR 26 aprile 1986, n. 131 – Art. 6, comma 2, del DPR 26 ottobre 1972, n. 643.

Cass., sez. trib. 10 novembre 2006, n. 24086.

“ 58

Registro (imposta di) – Applicazione dell'imposta – Data dell'atto – Rilevanza per l'esatta percezione del tributo – Data in cui l'atto acquista “data certa” – Applicazione – Art. 38 del DPR 26 ottobre 1972, n. 634 – Art. 40 del DPR 26 aprile 1986, n. 131.

Cass., sez. trib. 11 dicembre 2006, n. 26360.

“ 58

Registro (imposta di) – Applicabilità della disciplina comunitaria – Assenza di domanda o sua deduzione per la prima volta in giudizio – Irrilevanza – Fusione per incorporazione – Società controllante – possesso della totalità delle azioni – Esenzione dall'imposta proporzionale – Esclusione.

Cass., SS.UU. 18 dicembre 2006, n. 26948.

“ 59

Registro (imposta di) – Coobbligati solidali – Solidarietà passiva dipendente del notaio per l'imposta di registro – Sussiste – pagamento dell'imposta – Esaurisce il rapporto.

Cass., sez. trib. 21 febbraio 2007, n. 4047.

“ 59

Registro (imposta di) – Trasferimento di immobili – Vincolo ex D.Lgs. 29 ottobre 1999, n. 490 – Base imponibile – Valore catastale – Art. 11, comma 2, della L. 30 dicembre 1991, n. 413 – Esclusione.

Comm. trib. prov. di Treviso, sez. VIII 4 novembre 2005, n. 30.

“ 59

Registro (imposta di) – Avviso di rettifica e liquidazione – Motivazione – Insufficiente ed incompleta – Carenza – Non sussiste.

Registro – Aree edificabili – Determinazione della base imponibile – Compatibilità con la determinazione ai fini ICI – Differenza di presupposto impositivo tra le due imposte – Applicabilità – Non sussiste.

Comm. trib. prov. di Mantova, sez. III, 2 dicembre 2005, n. 116.

“ 59

Registro (imposta di) – Trust – Atto costitutivo – Effetti non definitivi – Tassa fissa – Applicabilità.
Comm. trib. prov. di Brescia, sez. I, 11 gennaio 2006, n. 205.

“ 60

Registro (imposta di) – Accertamento di maggior valore – Motivazione – Indicazione di parametri astratti e rinvio ad una stima dell'UTE – Insufficienza – Produzione di una perizia estimativa di parte – Illegittimità dell'accertamento – Consegue.

Comm. trib. prov. di Treviso, sez. III 27 gennaio 2006, n. 89.

Pag. 60

Registro (imposta di) – Valutazione della volontà dei soggetti – Corrispondenza commerciale – Finanziamento dei soci o versamento di capitale di rischio – Imposta dovuta solo in caso d'uso – Art. 1 della Tariffa, Parte Seconda, del DPR 26 aprile 1986, n. 131.

Comm. trib. reg. di Bologna, sez. I, 8 marzo 2006, n. 34.

“ 60

SUCCESSIONI E DONAZIONI (Imposta sulle)

“Imposta di donazione su vincoli di destinazione e *trust*”, di **A. BUSANI.**

“ 61

“La reintroduzione dell'imposta sulle successioni e donazioni – Vecchi e nuovi problemi”, di **S. DUS.**

“ 61

“Ripristinata (con modifiche) l'imposta sulle successioni e donazioni – Note sul trattamento delle attività finanziarie”, di **E. MIGNARRI.**

“ 62

“Prime osservazioni in tema di tassazione dei *trusts* (liberali) nella <<resuscitata>> imposta sulle successioni e donazioni”, di **F. PORPORA.**

“ 63

FINANZA E TRIBUTI LOCALI

Tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani – Superficie tassabile – Giudicato formatosi per altra annualità rispetto a quella in contestazione – Inapplicabilità in base al principio dell'autonomia annuale dei singoli rapporti tributari.

Tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani – Sanzioni – Omessa od infedele denuncia – Applicazione di sanzioni anche per gli anni successivi – Legittimità – Va valutata tenendo presente il disposto dell'art. 12 del D.Lgs. n. 472/1997.

Cass., sez. trib. 1 aprile 2005, n. 6859.

“ 63

Tributi locali – TARSU – Asporto e gestione.

Cass., sez. trib. 2 febbraio 2006, n. 4895.

“ 63

Imposta comunale sulla pubblicità – Soggetti passivi – Solidarietà ex art. 6 del D.Lgs. n. 507/1993.

Avviso di accertamento – Omessa indicazione dell'ubicazione del mezzo pubblicitario – Violazione dell'art. 10 del D.Lgs. n. 507/1993 – Sussiste.

Cass., sez. trib. 29 maggio 2006, n. 12791.

“ 64

COSAP – Controversie – Giurisdizione del giudice tributario – Esclusione.

Cass. SS. UU. 28 giugno 2006, n. 14864.

“ 64

Imposta sulla pubblicità – Contestazione dell'imposta – Soggetto Solidalmente obbligato – Legittimazione – Al contribuente.

Omessa indicazione delle caratteristiche e dell'ubicazione del mezzo pubblicitario – Nullità.

Cass., sez. trib. 24 novembre 2006, n. 24971.

“ 64

Imposta sulla pubblicità – Soggetto passivo – E' chi possiede a qualunque titolo il mezzo pubblicitario – Commissionario del servizio – Soggettività passiva – Sussistenza.
Cass., sez. trib. 30 gennaio 2007, n. 1916.

Pag. 65

Imposta sulla pubblicità – Banche – Marchi apposti all'ingresso e all'interno dei locali – Esenzione – Spetta.
Comm. trib. prov. di Piacenza, sez. II, 26 luglio 2006, n. 34.

“ 65

ICI

ICI – Esenzioni - Fabbricati posseduti e direttamente utilizzati da enti non commerciali – Art. 59, comma 1, lett. c), del D.Lgs. n. 446 del 1997 – Efficacia interpretativa e innovativa – Esclusione – Legittimità costituzionale.
Corte Cost. 19 dicembre 2006, n. 429.

“ 65

ICI – Controversia sulle rendite catastali – Coeva lite sulla debenza dell'ICI – Sospensione del giudizio sul tributo comunale – Consegue.
Cass., sez. trib. 11 dicembre 2006, n. 26380.

“ 66

ICI – Rimborso – Termine di prescrizione triennale – Decorre dall'anno in cui maturano i presupposti del rimborso – Sentenza modificativa del valore catastale del bene – Passaggio in giudicato – Decorrenza da tale data.
Comm. trib. prov. di Roma, sez. XXV, 18 dicembre 2006, n. 383.

“ 66

IRAP

IRAP – Presupposto – Attività economica autonomamente organizzata – Requisiti – Esempificazione – Promotore finanziario – Artt. 2 e 3 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 – Art. 49 (ora art. 53) del DPR 22 dicembre 1986, n. 917.
Cass., sez. trib. 16 febbraio 2007, n. 3673.

“ 66

VARIE

“Esperienze internazionali a confronto”, di **A. ACIERNO**.

“ 66

“La tassazione dei redditi da risparmio – Novità introdotte nell'ordinamento del Granducato del Lussemburgo”, di **D. FUXA**.

“ 67

Legislazione 1.07

Provvedimenti emanati e pubblicati in G.U. dal 1° gennaio al 30 aprile 2007

Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 14 dicembre 2006: "Determinazione per il triennio 2005/2007 del contributo di solidarietà, di cui all'art. 25 della L. 28 febbraio 1986, n. 41" (in G. U. n. 41 del 19 febbraio 2007).

Il contributo deve essere versato al fondo pensioni lavoratori dipendenti entro 20 giorni dalla fine del mese di pagamento della contribuzione dovuta ai fondi medesimi.

Decreto Legislativo 29 dicembre 2006 n. 303: " Coordinamento con la legge 28 dicembre 2005, n. 262, del testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia (T.U.B.) e del testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria (T.U.I.F.)" (in S.O. n. 5 alla G.U. n. 7 del 10 gennaio 2007).

Le modifiche apportate dal decreto riguardano, tra l'altro, l'organizzazione degli organi sociali, i controlli da parte della Consob e della Banca d'Italia, le funzioni dei revisori.

Viene stabilito che l'incarico per le società di revisione può avere una durata massima di 9 anni e viene esclusa la possibilità di effettuare consulenza legale.

E' reintrodotta il potere della Consob di attribuire l'incarico di revisione in caso di inerzia della società.

Le società quotate, iscritte nel Registro delle imprese alla data de 25 gennaio 2007 devono provvedere ad adeguare entro il 30 giugno 2007 l'atto costitutivo e lo statuto al decreto legislativo.

Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 8 gennaio 2007: "Direttive per l'attuazione delle operazioni finanziarie, ai sensi dell'articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 30 dicembre 2003, n. 398 (testo unico delle disposizioni in materia di debito pubblico" (in G.U. n. 17 del 22 gennaio 2007).

Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 12 gennaio 2007: "Approvazione del modello di comunicazione dei dati relativi alle cessioni immobiliari, indicate nell'articolo 67, comma 1, lettera b), del testo unico delle imposte sui redditi, a seguito dell'applicazione, sulle plusvalenze realizzate, di un'imposta, sostitutiva dell'imposta sul reddito" (in G.U. n. 19 del 24 gennaio 2007).

Provvedimento 15 gennaio 2007: "Integrazione della certificazione dei redditi di lavoro dipendente, equiparati ed assimilati CUD 2007 e delle relative istruzioni, in conformità alla legge 27 dicembre 2006, n. 296" (in S.O. n. 16 alla G.U. n. 19 del 24 gennaio 2007).

Provvedimento 15 gennaio 2007: "Approvazione dei modelli di dichiarazione IVA/2007 concernenti l'anno 2006, con le relative istruzioni, da presentare nell'anno 2007 ai fini dell'imposta sul valore aggiunto nonché del modello IVA 74-bis con le relative istruzioni" (in S.O. n. 24 alla G.U. n. 24 del 30 gennaio 2007).

Provvedimento 15 gennaio 2007: "Approvazione dei modelli 730, 730-1, 730-2 per il sostituto d'imposta, 730-2 per il CAF e per il professionista abilitato, 730-3, 730-4, 730-4 integrativo, con le relative istruzioni, nonché della bolla per la consegna del modello 730-1, concernenti la dichiarazione semplificata agli effetti dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, da presentare nell'anno 2007 da parte dei soggetti che si avvalgono dell'assistenza fiscale" (in S.O. n. 31 alla G.U. n. 32 del 8 febbraio 2007).

Provvedimento 15 gennaio 2007: "Approvazione del modello 770/2007 semplificato, relativo all'anno 2006, con le istruzioni per la compilazione, concernente le comunicazioni da parte dei sostituti d'imposta dei dati delle certificazioni rilasciate, dell'assistenza fiscale prestata, dei versamenti, dei crediti e delle compensazioni effettuati; approvazione del modello 770/2007 ordinario, relativo all'anno 2006, con le istruzioni per la compilazione, concernente la dichiarazione di altri sostituti d'imposta nonché degli intermediari ed altri soggetti tenuti alla comunicazione" (in S.O. n. 43 alla G.U. n. 41 del 19 febbraio 2007).

Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 19 gennaio 2007: "Modalità e termini di comunicazione all'Anagrafe tributaria dei dati relativi alle somme di denaro erogate, a qualsiasi titolo, da imprese, intermediari e ogni altro operatore del settore delle assicurazioni" (in G.U. n. 38 del 15 febbraio 2007).

Per quanto riguarda i dati relativi al settore assicurativo i soggetti obbligati devono trasmetterli, entro il 30 aprile dell'anno successivo a quello in cui si riferiscono i dati utilizzando il servizio telematico *Entratel* e *Fisconline*, secondo le specifiche tecniche descritte nell'allegato del provvedimento.

Deliberazione COVIP 30 gennaio 2007: "Determinazione della misura, dei termini e delle modalità del versamento del contributo delle forme pensionistiche complementari alla COVIP nell'anno 2007, ai sensi dell'articolo 1, comma 65, della legge 23 dicembre 2005, n. 266" (in G.U. n. 39 del 16 febbraio 2007).

Il contributo per il 2007, dovuto nella misura dello 0,5 per mille dell'ammontare complessivo dei contributi incassati nel 2006 a qualsiasi titolo delle forme pensionistiche complementari, va versato entro il 31 maggio 2007.

Decreto Legislativo 2 febbraio 2007, n. 32: "Attuazione della direttiva 2003/51/CE che modifica le direttive 78/660, 83/349, 86/635 e 91/674/CEE relative ai conti annuali e ai conti consolidati di taluni tipi di società, delle banche e altri istituti finanziari e delle imprese di assicurazione" (in G.U. n. 73 del 28 marzo 2007).

Le modifiche che riguardano il contenuto della relazione sulla gestione e della relazione di revisione, si applicano ai bilanci degli esercizi che iniziano dopo il 12 aprile 2007. In particolare la relazione sulla gestione deve contenere gli indicatori di risultato finanziari e non pertinenti all'attività specifica della società, comprese le informazioni relative a personale e ambiente.

Decreto Legislativo 6 febbraio 2007, n. 49: "Attuazione alla Direttiva 2003/123/CE che modifica la direttiva 90/435/CEE sul regime fiscale comune applicabile alle società madri e figli di Stati membri diversi" (in G.U. 13 aprile 2007, n. 86).

Il decreto dà attuazione alla Direttiva 2003/123/CE modificativa della Direttiva 90/435/CEE sul regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi, modificando l'art. 27-bis, DPR 600/73, relativo al rimborso della ritenuta sui dividendi distribuiti a soggetti non residenti.

In particolare, le società che detengono una partecipazione diretta non inferiore al 20% del capitale della società che distribuisce gli utili possono richiedere il rimborso della ritenuta di cui all'art. 27, comma 3, DPR 600/73 operata a titolo d'imposta sugli utili corrisposti a soggetti non residenti.

Tale disposizione si applica anche alla remunerazione dei finanziamenti eccedenti di cui all'art. 44, comma 1, lett. e) TUIR (utili derivanti dalla partecipazione al capitale o al patrimonio di società ed enti IRES), agli utili di cui all'art. 44, comma 1, lett. f) , TUIR (utili derivanti da associazioni in partecipazione e dai contratti indicati nell'art. 2554 c.c.), nonché alle remunerazioni dei titoli e degli strumenti finanziari di cui all'art. 44, comma 2, lett. a), TUIR, sempreché la remunerazione e gli utili siano erogati a società che detengono una partecipazione diretta non inferiore al 20% del capitale della società che, rispettivamente, la corrisponde o li distribuisce.

L. 6 febbraio 2007, n. 13: "Disposizioni per l'adempimento di obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia alle Comunità europee – Legge comunitaria 2006" (in S.O. n. 41 alla G.U. n. 40 del 17 febbraio 2007)

Il Governo è delegato ad adottare entro il 4 marzo 2008 i decreti legislativi di attuazione di 26 direttive comunitarie, tra le quali la Direttiva 2005/81/CE relativa alla trasparenza delle relazioni finanziarie fra Stati membri e le loro imprese pubbliche, le Direttive 2006/48/CE e 2006/49/CE, concernenti l'attività degli enti creditizi e delle imprese di investimento.

Decreto legislativo del Presidente della Repubblica 6 febbraio 2007, n. 28: "Attuazione della direttiva 2003/41/CE in tema di attività e di supervisione degli enti pensionistici aziendali o professionali" (in G.U. n. 70 del 24 marzo 2007).

Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 7 febbraio 2007: "Ripartizione e destinazione delle risorse per la realizzazione di campagne sul TFR, autorizzate dall'articolo 1, comma 765, della legge 27 dicembre 2006, n. 296" (in G.U. n. 80 del 5 aprile 2007).

Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 14 febbraio 2007: "Determinazione per il triennio 2005-2007 del contributo di solidarietà, di cui all'articolo 25 della legge 28 febbraio 1986, n. 41" (in G.U. n. 41 del 19 febbraio 2007).

Decreto-Legge del Presidente della Repubblica 15 febbraio 2007, n. 10: "Disposizioni volte a dare attuazione ad obblighi comunitari ed internazionali" (in G.U. n. 38 del 15 febbraio 2007).

Il decreto contiene una serie di disposizioni finalizzate a dare attuazione ad obblighi comunitarie ed internazionali relativi, in particolare, al recupero di aiuti di Stato.

Provvedimento 15 gennaio 2007: "Approvazione delle specifiche tecniche per la trasmissione telematica dei dati contenuti nelle dichiarazioni modelli 730-4 e 730-4 integrativo nonché nella scheda riguardante le scelte della destinazione dell'otto e del cinque per mille dell'IRPEF. Approvazione delle istruzioni per lo svolgimento degli adempimenti previsti per l'assistenza fiscale da parte dei sostituti d'imposta, dei CAF - dipendenti e dei professionisti abilitati" (in S.O. n. 53 alla G.U. n. 50 del 1 marzo 2007).

Provvedimento 15 febbraio 2007: "Approvazione del modello di dichiarazione <<Unico 2007 - PF>>, con le relative istruzioni, che le persone fisiche devono presentare nell'anno 2007, per il periodo d'imposta 2006, ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto. Approvazione dei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione dei parametri da utilizzare per il periodo d'imposta 2006 e della comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli indicatori di normalità economica da utilizzare per il periodo d'imposta 2006, nonché della scheda da utilizzare ai fini delle scelte della destinazione dell'otto e del cinque per mille dell'IRPEF da parte dei soggetti esonerati dall'obbligo di presentazione della dichiarazione ai sensi dell'articolo 1, quarto comma, lettera c), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600" (in S.O. n. 55 alla G.U. n. 51 del 2 marzo 2007).

Provvedimento 15 febbraio 2007: "Approvazione delle specifiche tecniche per la trasmissione telematica dei dati contenuti nel modello <<Unico 2007 - SC>>, unitamente a quelli contenuti nella comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli indicatori di normalità economica e nel modello <<Consolidato nazionale e mondiale 2007>>" (in S.O. n. 62 alla G.U. n. 55 del 7 marzo 2007).

Provvedimento 15 febbraio 2007: "Approvazione dei modelli di dichiarazione <<Unico 2007 - PF, quadro IQ>>, <<Unico 2007 - SP, quadro IQ>>, <<Unico 2007 - SC, quadro IQ>>, <<Unico 2007 - AP, quadro IQ>>, con le relative istruzioni, da utilizzare per la dichiarazione ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) per l'anno 2006" (in S.O. n. 66 alla G.U. n. 58 del 10 marzo 2007).

Provvedimento 15 febbraio 2007: "Approvazione del modello di dichiarazione <<Unico 2007 - ENC>>, con le relative istruzioni, che gli enti non commerciali residenti nel territorio dello Stato e i soggetti non residenti ed equiparati devono presentare nell'anno 2007, ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto. Approvazione dei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti, ai fini dell'applicazione dei parametri da utilizzare per il periodo d'imposta 2006" (in S.O. n. 67 alla G.U. n. 59 del 12 marzo 2007).

Provvedimento 15 febbraio 2007: "Approvazione delle specifiche tecniche per la trasmissione telematica dei dati contenuti nelle dichiarazioni modello 770/2007 semplificato e modello 770/2007 ordinario, relativi all'anno 2006" (in S.O. n. 69 alla G.U. n. 60 del 13 marzo 2007).

Provvedimento 15 febbraio 2007: "Approvazione del modello di dichiarazione <<Unico 2007 - SC>>, con le relative istruzioni, che le società ed enti commerciali residenti nel territorio dello Stato e i soggetti non residenti equiparati devono presentare nell'anno 2007 ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto. Approvazione dei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione dei parametri da utilizzare per il periodo d'imposta 2006. Approvazione della comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli indicatori di normalità economica da utilizzare per il periodo d'imposta 2006" (in S.O. n. 70 alla G.U. n. 61 del 14 marzo 2007).

Provvedimento 15 febbraio 2007: "Approvazione del modello <<Consolidato nazionale e mondiale 2007>>, con le relative istruzioni, da presentare nell'anno 2007 ai fini della dichiarazione dei soggetti ammessi alla tassazione di gruppo di imprese controllate residenti nonché dei soggetti ammessi alla determinazione dell'unica base imponibile per il gruppo di imprese non residenti" (in S.O. n. 70 alla G.U. n. 61 del 14 marzo 2007).

Provvedimento 15 febbraio 2007: "Approvazione del modello di dichiarazione <<Unico 2007-SP>>, con le relative istruzioni, che le società semplici, in nome collettivo, in accomandita semplice ed equiparate devono presentare nell'anno 2007 ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto. Approvazione dei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione dei parametri da utilizzare per il periodo d'imposta 2006. Approvazione della comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli indicatori di normalità economica da utilizzare per il periodo d'imposta 2006" (in S.O. n. 71 alla G.U. n. 62 del 15 marzo 2007).

Provvedimento 22 febbraio 2007: "Modalità per la richiesta di rimborso dell'IVA pagata sugli acquisti di autoveicoli e sui servizi di cui all'articolo 19-bis, lettere c) e d) del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, presentata ai sensi del decreto-legge 15 settembre 2006, n. 258, convertito con modificazioni dalla legge 10 novembre 2006, n. 278" (in S.O. n. 81 alla G.U. n. 69 del 23 marzo 2007).

Legge 26 febbraio 2006, n. 17: "Conversione in legge, con modificazioni, del DL 28 dicembre 2006, n. 300, recante proroga di termini previsti da disposizioni legislative. Disposizioni di delegazione legislativa" (in S.O. n. 48 alla G.U. 26 febbraio 2007, n. 47)

Il provvedimento dispone una serie di proroghe in diversi ambiti: agricoltura e pesca, costruzioni, opere infrastrutturali e lavori in edilizia, enti e organismi pubblici, ambiente, protezione dei dati personali.

Provvedimento 2 marzo 2007: "Pagamento di servizi telematici erogati dall'Agenzia del territorio tramite utilizzo di somme versate su conto corrente unico a livello nazionale" (in G.U. n. 59 del 12 marzo 2007).

Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 2 marzo 2007, n. 44: "Regolamento recante l'individuazione di nuove categorie di strumenti finanziari, ai sensi dell'art. 18, comma 5, lettera a), del decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58" (in G.U. n. 81 del 6 aprile 2007).

Sono strumenti finanziari derivati i contratti e gli strumenti finanziari derivati per il trasferimento del rischio di credito.

Provvedimento 7 marzo 2007: "Indicatori di coerenza per la individuazione dei requisiti minimi di continuità dell'attività, per i soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera a), del testo unico delle imposte dei redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, con riferimento al primo periodo d'imposta di esercizio dell'attività" (in G.U. n. 60 del 13 marzo 2007).

Provvedimento 20 marzo 2007: "Estensione del servizio di trasmissione telematica del modello unico informatico catastale, relativo alle dichiarazioni per l'accertamento delle unità immobiliari urbane di nuova costruzione e alle dichiarazioni di variazione dello Stato, consistenza e destinazione delle unità immobiliari urbane censite (Docfa) e approvazione di nuove specifiche tecniche" (in G.U. n. 77 del 2 aprile 2007)

Decreto 23 marzo 2007: " Fondazioni bancarie. Misure dell'accantonamento alla riserva obbligatoria e dell'accantonamento patrimoniale facoltativo per l'esercizio 2006" (in G.U. n. 72 del 27 marzo 2007)

L'accantonamento alla riserva obbligatoria è fissato nella misura del 20% dell'avanzo di esercizio, al netto dell'eventuale destinazione del 25% dell'avanzo stesso a copertura dei disavanzi pregressi.

L'accantonamento alla riserva per l'integrità del patrimonio può essere effettuato, con atto motivato, tranne nel caso in cui i disavanzi pregressi non siano stati integralmente coperti, in misura non superiore al 15% dell'avanzo di esercizio, al netto dell'eventuale destinazione del 25% dell'avanzo stesso a copertura dei disavanzi pregressi.

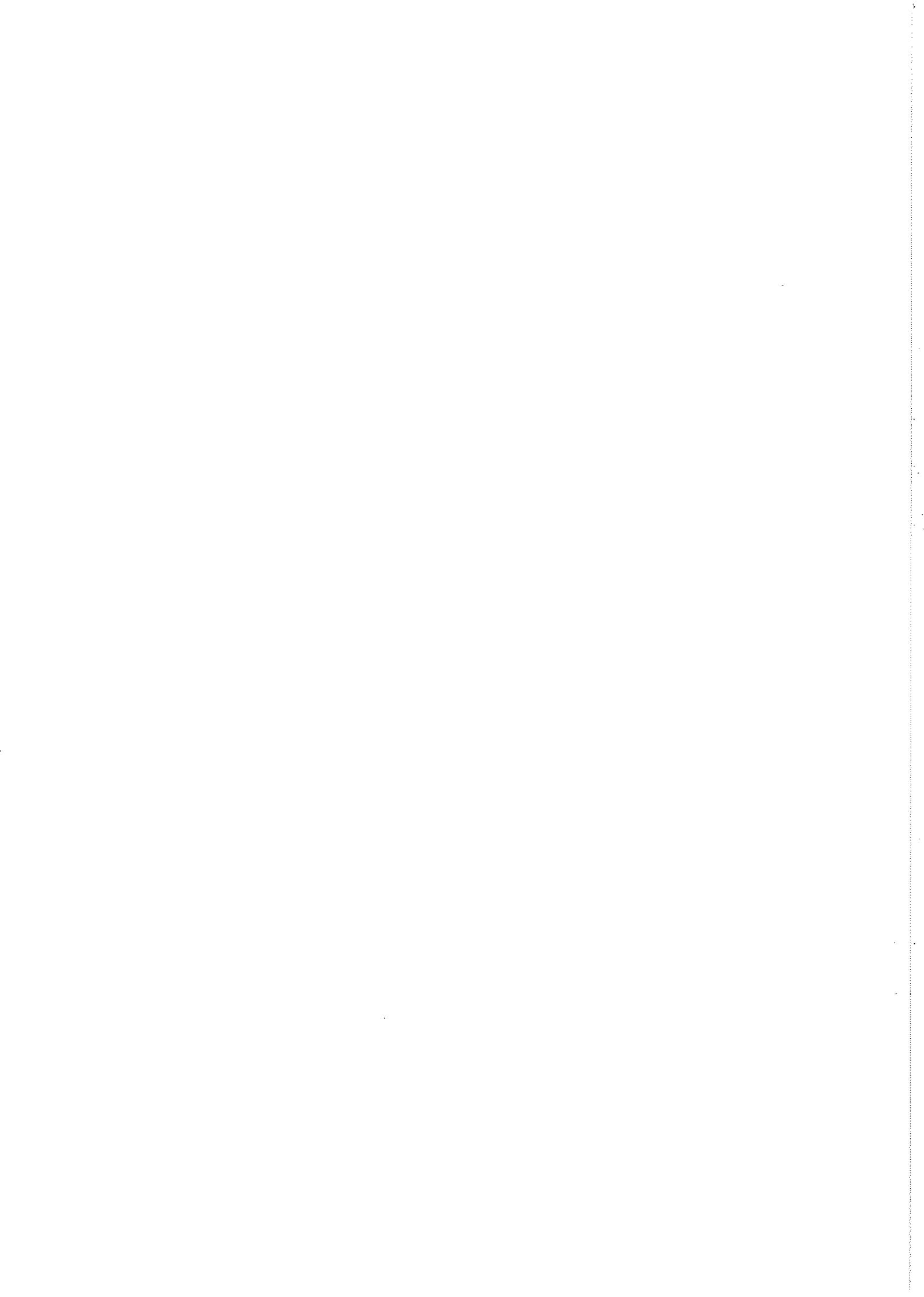
Decreto Legislativo del Presidente della Repubblica 28 marzo 2007, n. 51: "Attuazione della direttiva 203/71/CE relativa al prospetto da pubblicare per l'offerta pubblica o l'ammissione alla negoziazione di strumenti finanziari, che modifica la direttiva 2001/34/CE" (in G.U. n. 94 del 23 aprile 2007).

Provvedimento del Direttore dell'Agenzia 29 marzo 2007: "Disciplina dell'onere di comunicare all'Agenzia delle Entrate i dati e le notizie relative alle minusvalenze e alle differenze negative indicate all'articolo 109, comma 3-bis, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, come previsto dall'articolo 5-quinquies, comma 3, del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248" (in G.U. n. 86 del 13 aprile 2007).

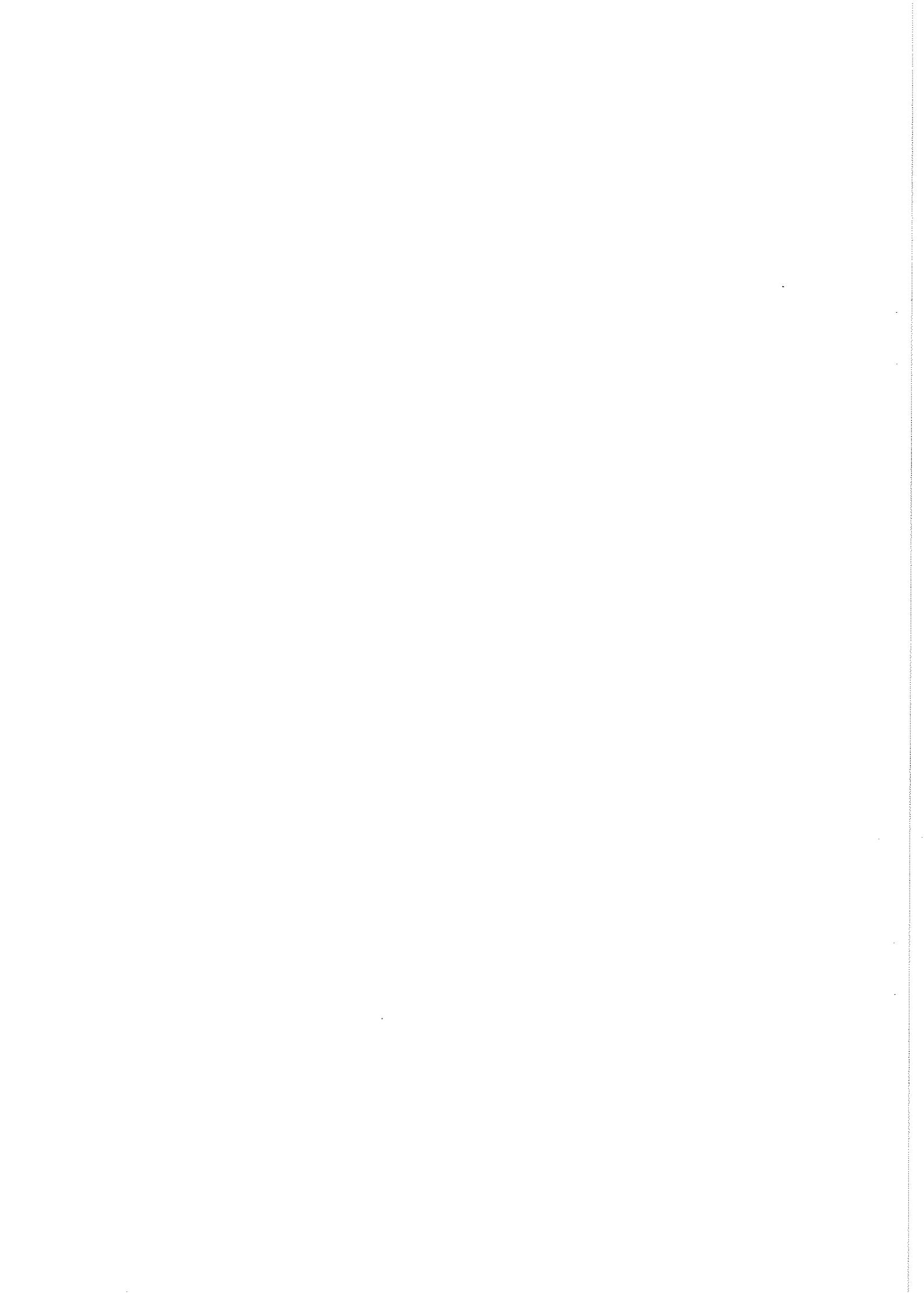
Entro 45 giorni dalla data di presentazione della dichiarazione dei redditi devono essere comunicati all'Agenzia delle Entrate i dati e le notizie relative alle minusvalenze e differenze negative derivanti da operazioni su azioni e altri titoli negoziati in mercati regolamentati italiani o esteri, realizzate dall'1 gennaio 2006 di ammontare superiore a € 50.000,00.

Legge 6 aprile 2007, n. 46: "Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 15 febbraio 2007, n. 10, recante disposizioni volte a dare attuazione ad obblighi comunitari ed internazionali" (in G.U. n. 84 del 11 aprile 2007)

Tra le modifiche apportate in sede di conversione va segnalata quella relativa al rimborso della tassa sulle concessioni governative per l'iscrizione nel Registro delle imprese. In particolare viene stabilito che le società che negli anni 1985-1992 hanno versato questa tassa possono ottenere il rimborso delle somme versate se hanno presentato istanza di rimborso.



RASSEGNA DI DOTTRINA, PRASSI AMMINISTRATIVA, GIURISPRUDENZA



STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Statuto del contribuente – Art. 8 – Imposte e tasse – Compensazione – Regolamenti attuativi – Assenza – Irrilevanza – Norme codicistiche – Applicabilità.

Cass., sez. trib. 25 ottobre 2006, n. 22872, ne Il fisco 45/2006, fasc. n. 1, pag. 15708.

L'esercizio del potere regolamentare in materia di compensazione tributaria, previsto dall'art. 8 dello Statuto del Contribuente (L. 27 luglio 2000, n. 212), non può considerarsi condizione necessaria per l'operatività della compensazione; ne consegue che, in difetto di una specifica normativa, devono trovare applicazione i principi dettati dal codice civile (artt. 1241 e seguenti).

Statuto del contribuente – Dichiarazione – Consegna ad ufficio incompetente – Errore riscontrabile *ictu oculi* – Tardiva trasmissione ad ufficio competente – Tempestività della dichiarazione – Ammissibilità.

Cass. sez. trib. 30 gennaio 2007, n. 1949, in Giur. Imp. 1/2007.

Il principio del legittimo affidamento, sancito nell'art. 10 del Statuto dei diritti del contribuente, esprime un principio generale dell'ordinamento giuridico che si applica sia retroattivamente, sia a rapporti fiscali tra il contribuente ed enti diversi dagli uffici erariali, sia ad elementi da sanzioni ed interessi.

Conseguentemente non è omessa la dichiarazione pervenuta all'Ufficio competente con ritardo superiore a trenta giorni, ma tempestivamente presentata ad un ufficio incompetente il quale l'abbia ricevuta senz'obbiezioni allorché l'errore era riscontrabile sulla base dei soli dati contenuti nella dichiarazione e la dichiarazione sia stata inviata all'ufficio competente oltre i trenta giorni dalla scadenza in base all'obbligo interno di trasmissione.

Commissioni tributarie di merito

Statuto del contribuente – Art. 12, 7° comma – Avviso di accertamento – Notifica – Termine di sessanta giorni dalla consegna del processo verbale di constatazione – Mancata osservanza – Nullità – Sussistenza.

Comm. trib. prov. di Genova, Sez. XI, 23 febbraio 2006, n. 15, in Dir. Prat. Trib. 6/2006, II, pag. 1425.

Ai sensi dell'art. 12, 7° comma dello Statuto del contribuente, in aderenza al principio di cooperazione tra Amministrazione e contribuente, quest'ultimo ha la possibilità di comunicare all'organo accertatore osservazioni e richieste, entro 60 giorni dal rilascio della copia del processo verbale e di chiusura della operazioni di verifica fiscale, poste al successivo vaglio dell'Ufficio impositore prima dell'adozione dell'avviso di accertamento. L'avviso di accertamento non può quindi essere emanato prima della scadenza di tale periodo, salvo casi di particolare e motivata urgenza. E' quindi nullo, per violazione del diritto alla difesa del contribuente, l'avviso di accertamento emesso prima che sia trascorso il suddetto termine di 60 giorni.

ACCERTAMENTO: Principi e norme generali

Giurisprudenza

Corte Costituzionale

Accertamento – Liquidazione sulla base delle dichiarazioni – Art. 36-bis del DPR 29 settembre 1973, n. 600 – Iscrizione a ruolo – Cartella di pagamento – Notificazione – Termine di decadenza – Art. 25 del DPR 29 settembre 1973, n. 602 – Violazione degli artt. 3, 23, 24 e 53 della Costituzione – Questione di legittimità costituzionale – *Jus superveniens* – Restituzione degli atti al giudice *a quo*.

Corte Cost. 7 novembre 2006, n. 361, ne Il fisco 43/2006, fasc. n. 1, pag. 15186.

Deve ordinarsi la restituzione degli atti al giudice *a quo*, per una nuova valutazione del punto, in merito alla questione di legittimità costituzionale dell'art. 25 del DPR 29 settembre 1973, n. 602 ("Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito"), sollevata con riferimento agli artt. 3, 23, 24 e 53 della Costituzione, atteso il pronunciamento di questa Corte con sentenza di accoglimento n. 280 del 2005 e l'emanazione del D.L. 17 giugno 2005, n. 106 (convertito, con modificazioni, nella L. 31 luglio 2005, n. 156).

Corte di Cassazione

Accertamento – Imposte dirette ed IVA – Accessi, ispezioni e verifiche – Omessa esibizione di documenti – Art. 52, comma 5, DPR n. 633/1972 – Inammissibilità in sede amministrativa o giudiziaria – Specifica richiesta dell'amministrazione – Necessità – Rifiuto o occultamento del contribuente – Necessità – Mancata esibizione – Irrilevanza.

Cass., sez. trib. 19 aprile 2006, n. 9127, in Riv. Dir. Trib. 9/2006, II, pag. 649.

L'art. 52, comma 5, DPR n. 633/1972, richiamato in materia di imposte dirette dall'art. 33 DPR n. 600/1973, deve essere interpretato alla luce del diritto di difesa e del principio di capacità contributiva. Detti principi, se non impediscono di porre limitazioni al diritto alla prova, esigono tuttavia una rigorosa interpretazione della suddetta disposizione (a mente della quale non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa, i libri, i registri, le scritture e i documenti che non siano stati acquisiti durante gli accessi perché il contribuente ha rifiutato di esibirli, o perché ha dichiarato di non possederli o perché, comunque, li ha sottratti al controllo). Ne discende che la disposizione deve essere interpretata nel senso che essa trova applicazione solo allorché si sia in presenza di una specifica richiesta o ricerca da parte dell'amministrazione e di un rifiuto, o di un occultamento, da parte del contribuente. Per questa ragione, non è sufficiente che il contribuente non abbia esibito ai verbalizzanti i documenti al fine di escludere il loro successivo deposito in sede giudiziaria.

Con nota di L. GIARETTA, "Le preclusioni derivanti dal rifiuto di esibire libri, registri e documenti: una lettura del dato normativo costituzionalmente orientata"

Accertamento – Accertamento integrativo – Requisito della novità degli elementi – Nuova valutazione degli stessi elementi da parte di organo diverso – Non sussiste – Controllo incrociato successivo al primo accertamento – Carattere della novità – E' escluso.

Cass., sez. trib. 8 maggio 2006, n. 10526, in Riv. Dir. Trib. 9/2006, II, pag. 665.

Nella disciplina dell'accertamento integrativo, il requisito della novità non ricorre quando si tratti di diversa, o più approfondita, valutazione del materiale probatorio già acquisito dall'ufficio. Né la

novità può essere ravvisata nel fatto che le nuove valutazioni provengano da un organo distinto dal ramo dell'amministrazione finanziaria di cui è parte l'ufficio impositore competente all'emissione dell'atto impugnato (nella fattispecie, trattandosi di processi verbali elevati dapprima dall'ufficio finanziario e, in seguito, dalla Guardia di Finanza). Il mero richiamo a controlli incrociati successivi al primo accertamento.

Il mero richiamo a controlli incrociati successivi al primo accertamento, senza l'indicazione degli specifici risultati di tali controlli, non costituisce adeguata rappresentazione di nuovi elementi che giustificano l'esercizio del potere di modifica dell'accertamento.

Con nota di E. ARTUSO, "Il requisito della novità degli elementi posti a base dell'accertamento integrativo a fronte di attività istruttoria svolta da organi diversi".

Accertamento – Imposte sui redditi e IVA – Poteri istruttori – Accesso domiciliare in base ad autorizzazione illegittima – Irrilevanza – Utilizzazione, ai fini fiscali, di documentazione (acquisita in sede penale) in mancanza di specifica autorizzazione ex art. 63, comma 1, DPR n. 633/1972 – Irrilevanza – Utilizzazione dei documenti acquisiti ai fini dell'accertamento tributario – Legittimità.

Cass., sez. trib. 16 giugno 2006, n. 14055, in Riv. Dir. Trib. 11/2006, II, pag. 781.

La violazione delle regole dell'accertamento tributario non comporta l'inutilizzabilità degli elementi acquisiti.

Con nota di R. MICELI, "Riflessioni sul rapporto fra le illegittimità istruttorie e l'accertamento della pretesa impositiva".

Accertamento – Imposte e tasse – Presunzioni di cui all'art. 5 5DPR n. 633/1972 – Prova contraria – Limiti – Unitarietà dell'ordinamento giuridico – Applicabilità anche alle imposte sul reddito – Conseguenze.

Cass., sez. trib. 8 luglio 2006, n. 17210, in Corr. Trib. 2006, pag. 3353.

Le presunzioni di cessione e d'acquisto, poste dall'art 53 del DPR n. 633/1972, sono presunzioni legali relative, annoverabili tra quelle miste, che consentono, cioè, la dimostrazione contraria da parte del contribuente, ma unicamente entro i limiti di oggetto e di mezzi di prova ivi prefigurati e stabiliti ad evidenti fini antielusivi.

In virtù del principio dell'unitarietà dell'ordinamento le presunzioni previste dall'art. 53 del DPR n. 633/72 debbono ritenersi applicabili, ai sensi dell'art. 12, comma 2, delle disposizioni sulla legge in generale, anche in tema di imposte dirette, seppure non immediatamente o indirettamente, ma in virtù di ulteriori necessari riscontri adeguati alla disciplina delle singole imposte.

Non si tratta quindi di presunzioni legali – come ai fini IVA – ma di presunzioni relative, contro la quale è ammessa la prova contraria anche diversa da quella ammessa dall'art. 53, lett. a) e b), del comma 1 ovvero del comma 4.

Accertamento – Imposte e tasse – Elementi di prova – Verbali dell'INPS attestanti l'esistenza dei presupposti – Idoneità.

Cass., sez. trib. 28 luglio 2006, n. 17222, in Corr. Trib. 2006, pag. 3505.

La prova del maggior reddito percepito rispetto a quello dichiarato può essere validamente derivata dalle risultanze di un accertamento INPS i cui contenuti materiali non siano mai stati concretamente contestati dal contribuente.

Accertamento – Accertamenti bancari – Art. 32 DPR 29 settembre 1973, n. 600 – Movimenti non giustificati – Obbligo di previa contestazione al contribuente – Esclusione.
Cass., sez. trib. 8 settembre 2006, n. 19330, in Dir. Prat. Trib. 6/2006, II, pag. 141

L'Amministrazione può utilizzare i dati che emergono dai movimenti di conto corrente bancario del contribuente lavoratore autonomo (incombendo sul contribuente l'onere di dimostrare quali operazioni non siano espressione di attività imponibile), e non è tenuta a contestare preventivamente i dati acquisiti al contribuente per consentirgli di fornire spiegazioni.

Accertamento – Accertamenti e controlli – Fattispecie precedenti all'entrata in vigore della L. 18 febbraio 1999, n. 28 – Omessa risposta a questionario o ad invito a esibire documenti – Potere dell'ufficio di procedere con accertamento induttivo in rettifica – Insussistenza.
Cass., sez. trib. 15 settembre 2006, n. 20052, ne Il fisco 38/2006, fasc. n. 1, pag. 13751.

Costituisce principio consolidato che giustifica il rigetto del ricorso dell'Amministrazione in camera di consiglio ex art. 375 del codice di procedura civile l'affermazione secondo cui solo a seguito dell'entrata in vigore della L. n. 28 del 1999 l'ufficio ha il potere di procedere ad accertamento induttivo in rettifica per il solo fatto che il contribuente non abbia adempiuto ad un invito dell'ufficio stesso a esibire documenti o a rispondere ad un questionario.

Accertamento – Rettifica del reddito imponibile – Qualificazione ed interpretazione degli atti – *Thema decidendum* – Modificazione – Condizioni – Art. 19, comma 4, del DPR 26 ottobre 1972, n. 636 – Art. 57 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 – Artt. 53 (ora artt. 57 e 85) e 74 (ora art. 108) del DPR 22 dicembre 1986, n. 917.
Cass., sez. trib. 12 gennaio 2007, n. 525, ne Il fisco 10/2007, fasc. n. 1, pag. 3476.

L'Amministrazione finanziaria ha facoltà di interpretare e qualificare gli atti posti in essere dai privati nell'esercizio del potere di accertamento avuto riguardo al limite di non modificare la *causa pretendi* della pretesa erariale, ovvero il fatto costitutivo rappresentato dal titolo e dal rapporto dai quali deriva il reddito imponibile oggetto di rettifica.

Accertamento – Imposte dirette ed IVA – Controlli bancari – Contraddittorio – Necessità – Esclusione – Accertamento – Legittimità.
Cass., sez. trib. 5 febbraio 2007, n. 2437, in Giur. Imp. 2/2007.

In tema di accertamento delle imposte sui redditi ai sensi degli artt. 32 e 39 del DPR 600/1973 l'utilizzazione da parte dell'Amministrazione finanziaria dei movimenti dei conti correnti bancari del contribuente è legittima, anche se l'interessato non sia stato preventivamente convocato per giustificare le operazioni bancarie oggetto di verifica.

3) AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Agevolazioni ed esenzioni – Fondazioni bancarie – Possesso di partecipazioni di controllo – Non esclude l'esercizio d'impresa – Esonero dalla ritenuta sui dividendi ex art. 10-bis L. n. 1745/1962 – Inapplicabilità.

Cass., SS. UU. 29 dicembre 2006, n. 27619, in Corr. Trib. 2007, pag. 573.

Ai fini dell'applicazione delle agevolazioni tributarie richieste dalle fondazioni bancarie, e in particolare per il riconoscimento dell'esonero della ritenuta a titolo d'imposta sui dividendi percepiti da azioni di società (art. 10-bis della legge n. 1745/1962), per la verifica in concreto dell'attività esercitata dall'ente, qualunque influenza, anche indiretta, sulla gestione dell'impresa bancaria (o di altre imprese di cui la fondazione abbia acquistato partecipazioni) comporta la qualificazione dell'ente come impresa ai fini del diritto comunitario in materia di concorrenza, salva la dimostrazione, il cui onere incombe al soggetto che invoca l'agevolazione, che tale attività, considerati i fini statutari e gli eventuali accordi parasociali, abbiano un ruolo non prevalente o strumentale rispetto alla provvista di risorse destinate all'esercizio di attività sociali, di beneficenza o culturali.

Anche sul profilo del diritto interno, il possesso di partecipazioni di controllo di un'impresa bancaria da parte delle fondazioni, allorché costituisce un elemento strutturale normativo coesistente alla struttura o all'attività dell'ente, può essere considerato come esercizio d'impresa, anche se al soggetto in questione vengono affidati compiti di natura non economica, oltre quelli istituzionali di non *profit*. Pertanto non ricorre il requisito posto dall'art. 10-bis della legge n. 1745/1962, e cioè l'aver l'ente un esclusivo scopo di beneficenza, educazione, istruzione, studio e ricerca scientifica.

La circostanza che le fondazioni detengano partecipazioni in imprese bancarie e anche di controllo in altre imprese, ai sensi dell'art. 12 del D.Lgs. n. 356/1990, può configurare svolgimento di attività d'impresa, in quanto non si tratta di mera titolarità di partecipazioni ma di gestione (controllo), attraverso una apposita organizzazione anche dopo la riforma del 1998 e 1999.

La dismissione del capitale di controllo dell'impresa bancaria di origine, non impedisce la qualificabilità della fondazione come impresa, ove si verifichi una semplice sostituzione di un settore di mercato (attività nei settori ammessi di rilevanza sociale) a quello originario (attività bancaria).

Ove ritenga che la misura agevolativa costituisca un aiuto di Stato e la Repubblica Italiana non abbia seguito la procedura di cui all'art. 88, comma 3, del Trattato CE, riconosciuta l'illegalità della misura di aiuto, il giudice dovrà disapplicare le norme nazionali e dichiarare non spettante l'agevolazione.

5) AMNISTIA E CONDONO

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Condono – Esclusione – Società ed enti – Art. 9, comma 10, L. n. 289 del 2002 – Esercizio dell'azione penale – Conoscenza formale del rappresentante legale – Conoscenza formale della società – Coincidenza.

Cass. pen. III, 29 gennaio 2007, n. 2896, in Giur. Imp. 2/2007.

Si esclude l'applicabilità del "condono fiscale" ove sia già stata esercitata l'azione penale e il contribuente ne abbia avuto conoscenza.

Conseguentemente la conoscenza formale dell'esercizio dell'azione penale da parte della società, si ritiene integrata dalla formale conoscenza di tale circostanza da parte del legale rappresentante della medesima persona giuridica. Si ritiene, infatti, che vi sia una totale coincidenza nella stessa

persona delle due figure di contribuente ed imputato in ipotesi di incriminazione dei legali rappresentanti di società in relazione a reati tributari ascrivibili alle società medesime.

Condono – Definizione dei tributi – Domanda di condono – Preclusione – Rimborso IRAP – Improseguibilità della controversia.

Cass., sez. trib. 16 febbraio 2007, n. 3682, in Giur. Imp. 2/2007.

Il condono pone il contribuente di fronte ad una libera scelta fra trattamenti distinti e che non si intersecano fra loro: coltivare la controversia nei modi ordinari, conseguendo, ove del caso, i rimborsi di somme indebitamente pagate, oppure corrispondere quanto dovuto per la definizione agevolata, ma senza la possibilità di riflessi o interferenze con quanto eventualmente già corrisposto sulla linea del procedimento ordinario.

Conseguentemente l'adesione al condono di cui all'art. 9 della legge n. 289 del 2002 (cd. condono tombale) preclude la prosecuzione del giudizio concernente il rimborso delle imposte indebitamente versate e che sono state oggetto di condono.

6) VIOLAZIONI E SANZIONI

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Violazioni e sanzioni – Reati tributari – Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte – Requisiti di sussistenza normativamente stabiliti – Inderogabilità.

Cass., sez. IV pen. 9 marzo 2005, n. 9251, Dir. Prat. Trib. 6/2006, II, pag. 1371.

Il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte trova applicazione laddove ricorrano l'esistenza di specifiche procedure di riscossione di imposte dirette sui redditi o sul valore aggiunto, l'individuazione di attività fraudolente miranti a frustrare tali procedure esecutive, nonché l'identificazione dell'ammontare delle somme non corrisposte in misura superiore alla soglia fissata dal legislatore in euro 51.645,69. Ne consegue che non è punibile il soggetto che compia generiche manovre fraudolente finalizzate all'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto in assenza di atti fraudolenti miranti a rendere inefficaci le procedure di riscossione coattiva di tali imposte.

Violazioni e sanzioni – Reati tributari – Mezzi di prova - Acquisibilità al fascicolo del dibattimento del processo verbale di constatazione – Limiti – Poteri officiosi del giudice nell'ammissione di nuovi mezzi di prova – Condizioni.

Cass., SS. UU. Pen. 18 dicembre 2006, n. 41281, ne Il fisco 6/2007, fasc. n. 1, pag. 2020.

Le relazioni di servizio della polizia giudiziaria quando si limitino a descrivere le attività di indagine sono atti ripetibili, mentre sono irripetibili quando contengono la descrizione di un'attività materiale svolta, ulteriore rispetto a quella investigativa e non riproducibile, ovvero la descrizione di luoghi, cose o persone che, parimenti, possono essere ritenuti non ripetibili perché soggetti a modificazione per il decorso del tempo o per opera di persone.

Il processo verbale di constatazione della polizza tributaria non può essere considerato atto irripetibile, salvo che per quelle parti che documentino situazioni modificabili per il decorso del tempo o per opera delle persone (ad esempio, consistenza del magazzino o risultanze di documentazione contabile che non viene sequestrata).

L'inerzia delle parti non osta all'esercizio da parte del giudice dei poteri officiosi di ammissione di nuovi mezzi di prova, dovendosi salvaguardare sia la completezza dell'accertamento probatorio, preconditione di una sentenza equa e di un giudizio aderente ai fatti, sia il rispetto del principio di obbligatorietà dell'azione penale.

L'esercizio di tali poteri si colloca nello spazio temporale successivo all'acquisizione delle prove, ma non è escluso per il fatto che tale acquisizione non vi sia stata o le prove proposte non siano state ritenute ammissibili.

L'iniziativa officiosa del giudice deve però essere "assolutamente necessaria", attingere prove aventi carattere di decisività e non essere diretta a supportare probatoriamente un'ipotesi accusatoria autonoma e alternativa formulata dal giudice in violazione sia delle corrette regole di valutazione della prova che del basilare principio di terzietà della giurisdizione.

Violazioni e sanzioni – Sanzioni pecuniarie – Rilevanza della volontarietà come solo o colpa – Sentenza che riconosce l'assenza di colpa – Mancanza di motivazione – Cassazione della sentenza – Conseguenze.

Cass., sez. trib. 22 gennaio 2007, n. 1328, in Corr. Trib. 2007, pag. 725.

Per le violazioni delle norme tributarie il D.Lgs. n. 472/1997 ha trasformato in sanzioni pecuniarie le soprattasse previste dalla normativa previgente. Tale trasformazione ha comportato l'applicabilità immediata, anche ai rapporti sorti prima della sua entrata in vigore, di una serie di norme, fra cui quella di cui all'art. 5 del predetto decreto legislativo, che per la punibilità delle violazioni non richiede più la semplice volontarietà dell'evento, ma richiede il dolo o, quanto meno, la colpa dell'agente. Il giudice tributario, qualora ritenga incolpevole il mancato versamento dell'imposta (nel caso deciso, dell'IVA), deve indicare nelle sue motivazioni l'insussistenza dei presupposti per l'applicazione della sanzione.

CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Contenzioso tributario – Giudizio di ottemperanza – Pronuncia sugli interessi anatocistici – Precedente sentenza passata in giudicato – Mancata pronuncia sulla debenza – Invalidità della sentenza di ottemperanza.

Cass., sez. trib. 24 novembre 2006, n. 24992, in Corr. Trib. 2007, pag. 798.

Il giudice del giudizio di ottemperanza non può prescindere dalla *regula iuris ex iudicato* che si sia limitato a disporre il rimborso dell'indebitato ma non anche il pagamento degli interessi anatocistici ex art. 1283 c.c..

Contenzioso tributario – Procedimento – Procedimento di primo grado – Termini per ricorrere – Tempestività del ricorso – Accertamento – Criteri – Ricorso – Spedizione in busta chiusa – Conseguenze – Art. 20 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Cass., sez. trib. 18 dicembre 2006, n. 27067, ne Il fisco 4/2007, fasc. n. 1, pag. 1005.

La notifica compiuta dalla parte mediante il sistema postale (art. 20 del D.Lgs. n. 546/1992) deve avvenire mediante spedizione in plico senza busta, raccomandato con avviso di ricevimento è, in tal caso, la notifica si ritiene effettuata nella data di consegna all'ufficio postale. Se invece il ricorso viene spedito in una busta chiusa, la tempestività del ricorso non può rilevarsi dalla data della sua

spedizione, ma solamente dal timbro di ricezione dell'ufficio impositore, con la conseguenza che, se tale data è successiva alla scadenza del termine previsto per proporre ricorso, questo deve essere dichiarato inammissibile.

Contenzioso tributario – Legittimazione processuale – Concessionario della riscossione – Notifica dell'avviso di mora non preceduto dalla notifica della cartella di pagamento – Illegittimità imputabile al solo concessionario della riscossione – Contribuente – Impugnazione dell'avviso di mora – Ricorso avverso il solo ufficio finanziario – Inammissibilità – Integrazione del contraddittorio – Inammissibilità.

Cass., sez. trib. 14 febbraio 2007, n. 3242, in Giur. Imp. 2/2007.

L'illegittimità dell'emissione dell'avviso di mora non preceduto dalla notifica della cartella di pagamento è imputabile esclusivamente al concessionario della riscossione e non all'ente impositore.

Conseguentemente, poiché non è necessario integrare il contraddittorio ex art. 14 del D.Lgs n. 546 del 1992, il ricorso giudiziale proposta soltanto nei confronti dell'ente impositore, è inammissibile.

CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Competenza – TARSU – Impugnabilità dell'avviso di pagamento – Non sussiste.

Cass. sez. trib. 28 gennaio 2005, n. 1791 in Riv. Dir. Trib. 10/2006, II, pag. 683.

L'avviso di pagamento per la riscossione della TARSU non è atto impugnabile dinanzi alle Commissioni tributarie.

Con nota di A. GUIDARA, "Inviti al pagamento bonario e tutela giurisdizionale del contribuente".

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Competenza – TARSU – Impugnabilità dell'avviso di pagamento – Sussiste.

Cass., sez. trib. 13 aprile 2005, n. 7708, in Riv. Dir. Trib. 10/2006, II, pag. 683.

L'avviso di pagamento per la riscossione della TARSU è atto impugnabile innanzi alle Commissioni tributarie.

Con nota di A. GUIDARA, "Inviti al pagamento bonario e tutela giurisdizionale del contribuente".

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Sentenza – Motivazione – Mancanza o estrema concisione della motivazione in diritto – Impossibilità di individuare il *thema decidendum* e le ragioni poste a fondamento del dispositivo – Nullità della sentenza – Consegue.

Motivazione per *relationem* ad altra sentenza – Limiti di ammissibilità – Richiamo generico di un'altra pronuncia – Nullità della sentenza – Consegue.

Cass., sez. trib. 2 maggio 2005, n. 9055, in Boll. Trib. 2006, pag. 1562.

La mancanza o estrema concisione della motivazione in diritto della sentenza ne determinano la nullità allorquando rendano impossibile l'individuazione del *thema decidendum* e delle ragioni

poste a fondamento del dispositivo, secondo un principio che è applicabile anche al nuovo rito tributario, come disciplinato dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in forza del generale rinvio contenuto nel suo art. 1, comma 2.

La motivazione di una sentenza tributaria *per relationem* agli argomenti utilizzati in altra pronuncia è legittima solo quando il giudice, riportando il contenuto della sentenza evocata, non si limiti a richiamarla genericamente, ma la faccia propria con autonoma e critica valutazione.

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Notificazioni – Trasferimento non comunicato del difensore domiciliatario – Determina l'assoluta incertezza sul domicilio della parte – Notificazione degli atti presso la segreteria della Commissione tributaria – Consegue.

Discussione in pubblica udienza – Comunicazione dell'udienza al difensore che abbia ommesso di comunicare il trasferimento del proprio studio – Va eseguita presso la segreteria della Commissione tributaria.

Cass., sez. trib. 13 maggio 2005, n. 10089, in Boll. Trib. 2006, pag. 1653.

Qualora il difensore della parte ricorrente muti la sede del proprio studio senza notificare tale variazione alla segreteria della Commissione tributaria, creando così una situazione di assoluta incertezza sul domicilio eletto dalla ricorrente medesima, si determinano i presupposti per l'applicazione dell'art. 17, terzo comma, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, e perciò è conforme alla legge e non realizza alcuna violazione del contraddittorio la notificazione dell'avviso di trattazione della causa che venga eseguita presso la segreteria della Commissione tributaria dopo l'inutile tentativo esperito presso l'unico domicilio eletto noto.

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Oggetto e delimitazione della materia del contendere – Riflessi sull'applicazione del principio della non contestazione dei fatti dedotti dalle parti – Rende pacifici i fatti non contestati – Prova dei fatti posti a fondamento della pretesa impositiva – Applicabilità del principio della non contestazione.

Cass., sez. trib. 23 maggio 2005, n. 10867, in Boll. Trib. 2007, pag. 197.

L'atto impugnato costituisce l'oggetto del contenzioso tributario nei limiti in cui forma oggetto di contestazione e la materia del contendere deve essere definita in base ai consueti criteri in relazione ai quali non importa chi sia attore e chi convenuto, ma importa quale sia il contenuto della domanda e della costituzione di risposta, che determinano i limiti entro i quali il giudice è chiamato a pronunciarsi ex art. 112 c.p.c., e quelli del tema probatorio; pertanto, i fatti non contestati, quale che sia la parte che li abbia dedotti non appartengono alla lite, se non come fatti pacifici, sulla base dei quali le parti possono prospettare anche argomentazioni contrapposte.

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Nuovi documenti in grado di appello – Ammissibilità ex art. 58, comma 2, D.Lgs. N. 546/1992.

Cass., sez. V 27 marzo 2006, n. 6949, in Riv. Dir. Trib. 9/2006, II, pag. 635.

Le parti nel giudizio tributario avanti alla Commissione tributaria possono produrre nuovi documenti anche in grado d'appello, secondo quanto previsto dall'art. 58, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992, norma speciale del processo tributario (cfr. art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992). In assenza di una specifica disposizione, i giudici tributari non possono fissare termini la cui inosservanza comporti decadenza o l'inammissibilità di un'attività istruttoria.

Con nota di C. DE SIMONI, "Processo tributario. Nuovi mezzi di prova in grado di appello".

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Termini per l'impugnazione – Presentazione di istanza di adesione – Sospensione – Mancato raggiungimento dell'accordo – Effetti.

Cass., sez. trib. 30 giugno 2006, n. 15171, ne Il fisco 2006, pag. 1807.

Costituisce incontestato principio dell'ordinamento tributario che non si possa attribuire al puro e semplice riconoscimento, esplicito o implicito, fatto dal contribuente di essere tenuto al pagamento di un tributo contenuto in una procedura di accertamento – quale l'adesione – l'effetto di precludere ogni contestazione in ordine all'*an debeatur*, salvo che il rapporto tributario debba considerarsi estinto, di talché non può inferirsi dalla chiusura del procedimento di adesione al concordato prima della decorrenza dei novanta giorni di cui all'art. 6 del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, la rinuncia dei contribuenti ad avvalersi della sospensione dei termini concessa a coloro che si avvalgono della citata procedura di adesione.

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Spese processuali – Assenza di richiesta e di nota spese – Irrilevanza – Potere-dovere del giudice di provvedere alla loro liquidazione – Sussiste.

Cass., sez. trib. 7 luglio 2006, n. 15557, in Boll. Trib. 2006, pag. 1654.

Costituisce principio costantemente affermato dalla giurisprudenza di legittimità quello secondo il quale, in caso di omesso deposito della nota spese in violazione dell'art. 75 delle disposizioni di attuazione del c.p.c., il giudice tributario ha comunque il potere-dovere di provvedere alla liquidazione delle spese giudiziali sulla base degli atti di causa.

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Sentenza d'appello – Mancata considerazione dei motivi di imputazione – Nullità.

Cass., sez. trib. 11 settembre 2006, n. 19450, ne Il fisco 37/2006, fasc. n. 1, pag. 13439.

Costituisce principio consolidato che giustifica l'accoglimento del ricorso dell'Amministrazione in camera di consiglio ex art. 375 del codice di procedura civile l'affermazione secondo cui è nulla la sentenza di appello che confermi la pronuncia di primo grado senza prendere in esame i motivi di impugnazione.

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie - Spese di giudizio – Estinzione del giudizio a seguito dell'annullamento dell'atto di autotutela – Condanna dell'Amministrazione alle spese – Legittimità – Art. 46 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Cass., sez. trib. 4 ottobre 2006, n. 21380, ne Il fisco 41/2006, fasc. n. 1, pag. 14577.

A seguito della sentenza della Corte Costituzionale n. 274 del 2005, il principio della responsabilità della parte soccombente per le spese di giudizio trova piena applicazione anche nel processo tributario. E, dunque, il giudice di merito che prenda atto del venir meno della materia del contendere deve procedere ad una valutazione dell'esito virtuale della controversia e ben può accollare le spese alla parte virtualmente soccombente (nella specie Amministrazione che aveva annullato l'atto impositivo in autotutela).

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Valutazione del giudice di merito – Qualificazione di un atto – Giudizio di cassazione – Limiti.

Cass., sez. trib. 4 ottobre 2006, n. 21381, ne Il fisco 41/2006, fasc. n. 1, pag. 14579.

Spetta al giudice di merito, con valutazione – se correttamente motivata – non censurabile in Cassazione, individuare la natura di un atto, stabilendo se esso costituisca un preliminare di vendita (con effetti meramente obbligatori) ovvero un atto traslativo (e conseguentemente se la

sentenza che abbia fatto applicazione dell'atto sia traslativa ex art. 2932 del codice civile ovvero meramente accertativi di una già avvenuta traslazione).

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Principio di parità delle parti – Intervento dell'amministrazione in veste di legislatore – ICI – Imposte sui trasferimenti – Aree edificabili – Nozione – Strumento urbanistico “perfetto” – Necessità – Esclusione – Art. 2 del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 – Art. 36, comma 2, del DL 4 luglio 2006, n. 223.

Cass. SS.UU. 30 novembre 2006, n. 25506, in Riv. Dir. Trib. 12/2006, II, pag. 892.

L'intervento del legislatore (*rectius*: dell'amministrazione in veste di legislatore) con disposizioni di carattere interpretativo (sempre pro Fisco) suscettibili di incidere sulle controversie pendenti fra l'amministrazione finanziaria ed il privato pone un problema di compatibilità con il principio della parità delle parti di cui all'art. 111 Cost.

Ai fini tributari sono edificabili tutti quei terreni che tali sono qualificati da uno strumento urbanistico, purché approvati dal Comune e indipendentemente dalla sussistenza dell'approvazione regionale dello strumento stesso e di strumenti attuativi che rendano possibile in concreto il rilascio della concessione edilizia. L'intervenuta approvazione regionale e gli strumenti attuativi potranno, però, incidere sulla concreta valutazione dell'area edificabile ma non sul criterio valutativo adottabile.

Con nota di G. FALSITTA, “Abuso di interpretazione autentica, *abiter dictum* e rispetto della parità delle parti sancita dai principi del giusto processo”

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Potere del giudice di invitare la parte a produrre un documento – Mancato esercizio – Conseguenze – Caso di specie.

Cass., sez. trib. 15 gennaio 2007, n. 673, ne Il fisco 7/2007, fasc. n. 1, pag. 2608.

Ove una delle parti (nella specie l'Amministrazione) indichi i puntuali estremi di un documento rilevante ai fini del decidere (nel caso di specie una pronuncia della Commissione tributaria) e tali estremi non siano contestati da controparte, il giudice aveva (in epoca anteriore all'abrogazione del comma 3 dell'art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992) il dovere di ordinare alla parte il deposito del documento stesso (quindi ove il giudice immotivatamente non provveda a questo adempimento la sentenza emanata deve essere cassata con rinvio).

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Prove – Atto notorio – Ammissibilità – Esclusione – Art. 7, comma 4, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Cass., sez. trib. 15 gennaio 2007, n. 703, ne Il fisco 8/2007, fasc. n. 1, pag. 2949.

La dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, così come l'autocertificazione in genere, ha attitudine certificativa e probatoria esclusivamente in alcune procedure amministrative essendo, viceversa, priva di qualsiasi efficacia in sede giurisdizionale. Inoltre, nel contenzioso tributario l'attribuzione di efficacia probatoria alle dichiarazioni sostitutive di notorietà trova ostacolo invalicabile nella previsione dell'art. 7, comma 4, del D.Lgs. n. 546/1992 e ciò perché altrimenti si finirebbe per introdurre nel processo tributario – eludendo il divieto di giuramento sancito dalla richiamata disposizione – un mezzo di prova, non solo equipollente a quello vietato ma, anche, costituito al di fuori del processo.

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Litisconsorzio necessario – Applicazione – Criteri – Art. 14 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Cass., SS. UU. 18 gennaio 2007, n. 1052, ne Il fisco 6/2007, fasc. n. 1, pag. 2010.

L'esigenza costituzionale di ancorare l'imposta alla capacità contributiva (senza sperequazioni fra i diversi soggetti) esige l'unicità dell'accertamento giudiziario che investa una pluralità di soggetti e sia impugnato in riferimento alle sue "ragioni unitarie". Perciò ogni volta che per effetto della norma tributaria o per l'azione esercitata dall'Amministrazione finanziaria (oggi Agenzia delle Entrate) l'atto impositivo debba essere o sia unitario, coinvolgendo nell'unicità della fattispecie costitutiva una pluralità di soggetti, e il ricorso proposto da uno o più degli obbligati abbia ad oggetto non la singola posizione debitoria del ricorrente, ma la posizione inscindibilmente comune a tutti i debitori rispetto all'obbligazione dedotta nell'atto autoritativo impugnato, ricorre un'ipotesi di litisconsorzio necessario nel processo tributario ai sensi dell'art. 14, comma 1, del D.Lgs. n. 546 del 1992. Debbono conseguentemente essere cassate le sentenze di merito che non abbiano dato attuazione a simile principio con rinvio se necessario (come nel caso di specie) al giudice di primo grado.

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Motivi dedotti per la prima volta nell'atto di appello – Inammissibilità – Art. 57 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Cass. sez. trib. 16 febbraio 2007, n. 3681, ne Il fisco 9/2007, fasc. n. 1, pag. 3202.

Ove il contribuente abbia proposto ricorso avverso il silenzio-rifiuto dell'istanza di rimborso IRAP deducendo l'illegittimità costituzionale della imposta, costituisce domanda nuova, improponibile nel giudizio di appello ex art. 57 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (norma che ricalca l'art. 345 del codice di procedura civile), la deduzione secondo cui l'imposta non era dovuta per avere il contribuente operato in difetto di autonoma organizzazione.

Commissioni tributarie di merito

Processo tributario – Spese di lite – Annullamento dell'atto in autotutela – Estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere – Art. 46, comma 3, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 – Presupposti – Condanna dell'Amministrazione alle spese processuali – Non sussiste.

Comm. trib. reg. di Roma, sez. XXXVIII 5 settembre 2006, n. 122, ne Il fisco 42/2006, fasc. n. 1, pag. 14849.

La sentenza della Corte Costituzionale n. 274 del 2005 che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 46, comma 3, del D.Lgs. n. 546/1992 nella parte in cui non prevede la statuizione sulle spese nelle ipotesi di estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere, non implica necessariamente la condanna della parte che alla cessazione ha dato luogo, ma impone al giudice di valutare, caso per caso, il comportamento delle parti per farne discendere conseguenze anche in ordine all'onere di sopportare le spese del giudizio. Non può farsi luogo alla condanna alle spese di lite a carico dell'ufficio se la rettifica è stata determinata da un errore del contribuente e non vi è stata in primo grado alcuna esplicita richiesta in tal senso.

Va riformata la sentenza con la quale la Commissione tributaria provinciale ha condannato l'Amministrazione finanziaria alle spese processuali qualora la parte ricorrente non si sia avvalsa di assistenza tecnica e non abbia dato prova di aver sostenuto spese particolari.

DIRETTIVE CEE

Dottrina

“ Direttiva n. 2003/123/CE e decreto di attuazione a confronto” di N. MONTUORI, ne Il fisco 6/2007, fasc. n. 1, pag. 1976.

Il D.lgs. n. 49/2007 ha recepito le modifiche alla Direttiva n. 90/435/CE, cd. “madre/figlia, contenute nella Direttiva n.2003/123/CE.

In particolare, tale ultima direttiva ha abbassato la soglia minima di partecipazione agli utili prevista per accedere ai benefici della esenzione della ritenuta sui dividendi erogati a società residenti nella UE, precedentemente stabilita nella misura del 25 per cento, secondo la seguente modulazione:

- per i dividendi distribuiti dal 1° gennaio 2005, la soglia minima di partecipazione è del 20 per cento;
- per i dividendi distribuiti dal 1° gennaio 2007, la soglia minima di partecipazione è del 15 per cento;
- per i dividendi distribuiti dal 1° gennaio 2009, la soglia minima di partecipazione è del 10 per cento.

Oltre questa modifica di natura “quantitativa”, è stato confermato il ricorso al tradizionale criterio della “partecipazione al capitale” per soppesare il legame con la società madre comunitaria. Occorre quindi rivolgere l’attenzione al proprietario effettivo delle quote, non necessariamente coincidente con il soggetto iscritto nel libro soci della “figlia” residente.

L’articolo, oltre ad evidenziare le norme della Direttiva n. 123/2003/CE non trasfuse nel citato decreto n. 49, richiama la Ris. dell’Agenzia delle entrate n. 37/E del 13 marzo 2006, la quale concorda con la predetta impostazione, ossia quella di guardare all’effettivo proprietario delle quote. In particolare, con tale risoluzione l’Agenzia delle entrate ha accordato l’esenzione in uscita ad una società comunitaria che deteneva la partecipazione nella “figlia” italiana per il tramite di una società fiduciaria, attribuendo rilevanza unicamente al profilo soggettivo del fiduciante, in quanto proprietario effettivo delle quote, e non al mero dato formale consistente nell’intestazione delle azioni alla società fiduciaria .

In senso analogo, si era pronunciata anche la Circ. Assonime n. 63 del 1994 che aveva affermato, nel caso di costituzione di diritti reali di godimento o diritti di garanzia, la non configurabilità di una “partecipazione al capitale” in capo, rispettivamente, all’usufruttuario o al creditore pignoratizio, e il riconoscimento dell’esenzione al nudo proprietario o al debitore.

L’A. osserva, infine, che l’emanazione tardiva del citato D.lgs. n. 49/2007 (che attua l’art. 1, comma 1, della L. n. 29/2006 – Legge comunitaria per il 2005) ha costretto il legislatore ad attribuire efficacia retroattiva (al 1° gennaio 2005) alla nuova soglia del 20 per cento. (PM).

IMPOSTE E TASSE (in genere)

Prassi Amministrativa

Imposte e tasse – Decreto-legge n. 262 del 2 ottobre 2006, convertito con modificazioni dalla legge 24 novembre 2006, n. 286 – Primi chiarimenti.

Circ. Agenzia delle Entrate 19 gennaio 2007, n. 1/E, in Boll. Trib. 2007, pag. 169.

L’Agenzia fornisce i primi chiarimenti in merito alle disposizioni contenute nel cd Collegato alla Finanziaria 2007, dei quali si è tenuto conto nella Ns. Circolare Informativa n. 7/2006.

Imposte e tasse – Profili interpretativi emersi nel corso di incontri con la stampa specializzata nel mese di gennaio 2007 – D.L. 4 luglio 2006, n. 223 – D.L. 3 ottobre 2006, n. 262 – L. 27 dicembre 2006, n. 296.

Circ. Agenzia delle Entrate 16 febbraio 2007, n. 11/E, ne Il fisco 8/2007, fasc. n. 2, pag. 3016.

La Circolare contiene, raggruppate per argomento, le risposte fornite dall'Agenzia in occasione degli incontri con la stampa specializzata, relative a quesiti sulla Legge Finanziaria 2007.

In particolare gli argomenti trattati riguardano: studi di settore, deduzioni e detrazioni IRPEF, regime di franchigia IVA e detrazione IVA in occasione di congressi, il *reverse charge* in edilizia, le società di comodo, reddito di lavoro autonomo, auto aziendali, irrilevanza fiscale dell'ammortamento dei terreni, *stock option*.

Giurisprudenza

Corte Costituzionale

Imposte e tasse – Tributo istituito con legge statale – Modifica della disciplina sanzionatoria e delle modalità di versamento da parte della Regione – Illegittimità costituzionale.

Corte Cost. 14 dicembre 2006, n. 412, in Giur. Imp. 1/2007.

La disciplina del tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi, istituito con legge nazionale n. 549 del 1995, rientra nella competenza esclusiva dello Stato, ai sensi dell'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost., in quanto tributo statale e non già proprio della Regione, nel senso di cui al vigente art. 119 Cost., senza che in contrario rilevino né l'attribuzione del gettito alle Regioni ed alle Province, né le determinazioni espressamente attribuite alla legge regionale. Conseguentemente la disciplina sanzionatoria, anche se agevolativa, e le modalità di versamento fissate dal legislatore nazionale non possono essere modificate dalla Regione in quanto non rientrano nelle competenze proprie della Regione, ma in quella esclusiva statale di cui all'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost.

Corte di Cassazione

Imposte e tasse – Termini – Mancato o irregolare funzionamento degli Uffici finanziari – Natura degli eventi che giustificano la proroga dei termini – Straordinarietà degli eventi – Carattere oggettivo dipendente da fatti interni all'Amministrazione – Ammissibilità.

Accertamento del periodo di mancato o irregolare funzionamento – Sindacabilità da parte del giudice tributario – Non può riguardare le valutazioni di merito.

Cass., sez. trib. 6 maggio 2005, n. 9441, in Boll. Trib. 2006, pag. 1564.

L'art. 1 del D.L. 21 giugno 1961, n. 498 (convertito dalla legge 28 luglio 1961, n. 770), richiede, ai fini della proroga dei termini, che gli Uffici finanziari non siano in grado di funzionare regolarmente a causa di "eventi di carattere eccezionale" senza però pretendere che tali eventi abbiano pure natura oggettiva, per cui l'irregolare funzionamento può dipendere anche da fatti interni all'Amministrazione, purché siano di carattere straordinario, mentre d'altra parte se è vero che anche un decreto ministeriale, come qualsiasi altro provvedimento amministrativo, può essere disapplicato dal giudice ordinario per qualunque vizio (compreso quello di eccesso di potere), è altrettanto vero che il sindacato consentito a tale giudice non può riguardare le valutazioni di merito su cui si fonda il decreto stesso, non potendo il giudice sostituirsi all'Amministrazione negli apprezzamenti di merito di sua esclusiva competenza.

Imposte e tasse – Rassegna di giurisprudenza – Questioni generali – Procedimenti attuativi dei tributi – Accertamento – Riscossione/Rimborsi – Imposte dirette – IVA ed altre imposte indirette – Diritto processuale.

Rassegna della Cassazione tributaria I sem. 2006 a cura di E. MANZON e A. MODOLO. (per segnalazione).

Imposte e tasse – Accertamento con adesione – Forma scritta – Necessità – Sottoscrizione congiunta – Necessità.

Cass., sez. trib. 28 giugno 2006, n. 14945, in Rass. Trib. 6/2006, pag. 2114.

Il D.Lgs. n. 218/1997 prevede chiaramente che l'atto di accertamento concordato sia redatto per iscritto e sottoscritto, oltre che dal contribuente, dal Capo dell'ufficio o da un suo delegato. Non ha perciò rilevanza un atto sottoscritto dal solo rappresentante del contribuente, ancorché seguito dal versamento delle somme indicate.

Che la forma scritta sia richiesta *ad substantiam* è assolutamente ovvio, sia perché ciò è conforme ai principi generali in materia di contratti della Pubblica Amministrazione, sia perché l'atto di accertamento con adesione costituisce il titolo impositivo su cui si basa l'eventuale successivo procedimento di esecuzione.

Imposte e tasse – Certezza dei rapporti giuridici – Valenza costituzionale – Riferimento alle vigenti disposizioni – E' a quelle vigenti alla entrata in vigore della norma introdotta.

Cass., sez. trib. 25 settembre 2006, n. 20757, ne Il fisco 39/2006, fasc. n. 1, pag. 14040.

La certezza nei rapporti giuridici costituisce un bene costituzionalmente tutelato e perciò nell'applicazione della legge si debbono privilegiare le interpretazioni che salvaguardano tale valore. Nel caso di specie la disposizione ai sensi della quale chi chiede una sanatoria fiscale deve comunque versare le somme il cui pagamento è previsto dalle vigenti disposizioni di legge, va interpretata intendendo per "vigenti disposizioni" quelle in vigore alla data dell'atto che ha dato origine alla pretesa tributaria. E deve essere disattesa la tesi dell'Amministrazione secondo cui le disposizioni in questione avrebbero natura processuale e perciò dovrebbero essere applicate le disposizioni (meno favorevoli) vigenti al momento in cui l'Amministrazione determina le somme dovute a seguito della sanatoria.

Imposte e tasse – Sanzioni – Soppressione dell'INVIM – Omesso o incompleto versamento – Principio di legalità ex art. 3, comma 2, del D.Lgs. n. 472/1997 – Ininfluenza – Applicabilità delle sanzioni tributarie previste – Pro tempore.

Cass., sez. trib. 24 novembre 2006, n. 24991, in Boll. Trib. 2007, pag. 213.

L'intervenuta abolizione dell'INVIM non comporta, sotto il profilo del principio di legalità recato dall'art. 3, comma 2, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472., alcuna conseguenza riguardo alla irrogabilità delle sanzioni derivanti da comportamenti posti in essere nel periodo di vigenza (sia pure transitori) del tributo, atteso che l'omesso (o incompleto) versamento dell'imposta, nel periodo in cui questa era dovuta, continua evidentemente ad integrare una ipotesi di violazione punibile.

Imposte e tasse – Nullità della notifica dell'avviso di accertamento – Perdita della rappresentanza da parte del liquidatore – Eccezione in senso proprio – Deduzione nel ricorso – Necessità.

Cass., sez. trib. 22 gennaio 2007, n. 1327, ne Il fisco 7/2007, fasc. n. 1, pag. 2613.

La circostanza secondo cui il liquidatore ha perduto la rappresentanza della società a seguito della cancellazione di quest'ultima dal registro delle imprese (da cui consegue che la notifica

dell'accertamento è nulla), costituisce una eccezione in senso proprio che il giudice può valutare solo se dedotta nel ricorso.

Imposte e tasse – Diritto al rimborso – Termine di decadenza per la domanda – Natura sostanziale e non processuale – Conseguenze – Art. 38 del DPR 289 settembre 1973, n. 602.
Cass., sez. trib. 30 gennaio 2007, n. 1918, ne Il fisco 10/2007, fasc. n. 1, pag. 3480.

L'inutile decorrenza del periodo di decadenza stabilito dalla legge per l'esercizio di un diritto (art. 2964 del codice civile), determina effetti di carattere sostanziale prima che processuale (la correlata improponibilità dell'azione per farlo valere in giudizio). L'art. 38 del DPR . 602/1973 non è una disposizione di carattere meramente procedimentale che il giudice debba applicare nel testo vigente al momento in cui emette la pronuncia; di conseguenza, ove il diritto al rimborso di una imposta sia estinto a seguito di decadenza ed il termine di decadenza sia stato successivamente modificato dal legislatore, il giudice non deve fare applicazione del termine vigente al momento in cui decide la controversia bensì di quello vigente al momento in cui la decadenza è maturata.

Commissioni tributarie di merito

Imposte e tasse – IRPEG – IRAP – IVA – Cessione di immobile – Alienante ed acquirente facenti capo al medesimo soggetto economico – Inconfigurabilità – Irrilevanza del prezzo convenuto – Riferimento al valore normale – Esclusione.
Comm. trib. reg. di Bologna, sez. XVI, 10 aprile 2006, n. 23, ne Il fisco 2/2007, fasc. n. 1, pag. 437.

In assenza di dati certi ed inconfutabili, che rappresentano i necessari presupposti per procedere ad una diversa valutazione del cespite oggetto di compravendita, l'ufficio non può invocare il criterio del valore normale per disattendere la veridicità e fondatezza del corrispettivo determinato e dichiarato contrattualmente dalle parti.

Imposte e tasse – Fondi pensione – Applicazione dell'imposta sostitutiva – Presupposti – Preventiva autorizzazione e svolgimento dell'attività previdenziale – Necessità – Mancanza – Rimborso d'ufficio dell'imposta versata – Conseguenze.
Comm. trib. prov. di Torino, sez. VII, 24 maggio 2006, n. 34, in Boll. Trib. 2007, pag. 201.

Sussiste il diritto di restituzione dell'imposta sostitutiva sui fondi pensione, prevista in misura fissa dall'art. 14 del D.Lgs. 21 aprile 1993, n. 124, applicabile *ratione temporis*, se il Fondo pensione non abbia ricevuto l'apposita autorizzazione di cui all'art. 4 dello stesso decreto legislativo, e non abbia mai operato, di talché l'Agenzia delle entrate deve operare il rimborso "d'ufficio" delle somme indebitamente percepite se gli errori materiali o di calcolo siano desumibili, *ab estrinseco*, dalla dichiarazione dei redditi.

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali – CFC

Dottrina

“Operazioni con soggetti a regime fiscale privilegiato (RFP) – Come l'Italia e Francia trattano la problematica” di A. CROSTI, ne Il fisco 2/2007, fasc. n. 1, pag. 348.

L'articolo descrive, in modo sintetico, le discipline fiscali francese e italiana che regolano i rispettivi rapporti dei due Paesi con i territori a fiscalità privilegiata, effettuando una sommaria comparazione tra gli stessi.

L'A. evidenzia una prima differenza rappresentata dalla non applicabilità della normativa italiana agli Stati o territori facenti parte della UE, condizione questa non presente nella analoga normativa francese.

La normativa italiana, inoltre, elenca in modo tassativo i Paesi o i territori qualificabili a regime fiscale privilegiato (di seguito RFP), mentre quella francese si affida a criteri che privilegiano l'esame della situazione del singolo contribuente, tentando di appurare l'effettivo carico fiscale gravante su di esso.

Infine, con riferimento alle Convenzioni bilaterali, sostanzialmente i due Paesi si trovano in una situazione simile: emergerebbe però una dinamica più veloce da parte della Francia ad intervenire sulle varie Convenzioni al fine di apportare le modifiche necessarie per adeguare le medesime alla lotta all'evasione fiscale da un lato ed al rispetto dei principi di "non discriminazione" dall'altro.(PM).

Giurisprudenza

Corte di Giustizia CE

Concorrenza – Aiuti di Stato – Fiscalità – Repubblica portoghese – Sistema tributario nazionale – Regione autonoma delle Azzorre – Aiuti regionali – Rifusione delle spese correnti delle imprese – Aiuti al funzionamento – Divieto – Misure fiscali relative alla riduzione dell'ordinaria imposizione sul reddito – Contrasto con il diritto comunitario.

Corte di Giust. CE, Grande Sezione, 6 settembre 2006, n. C 88/03, Riv. Dir. Trib. 6/2006, III, pag. 282.

La riduzione delle aliquote di imposta sul reddito delle persone fisiche e giuridiche residenti in regioni del territorio dell'Unione europea, ove il tenore di vita è anormalmente basso, oppure si abbia una grave forma di sottoccupazione – ai sensi dell'art. 87, n. 3, lett. a), CE - , deve ritenersi compatibile con la disciplina del Trattato in tema di libera concorrenza laddove gli strumenti normativi adottati consistano in misure di carattere generale e non selettive e non sussistano pregiudizi agli scambi fra Stati membri od effetti distorsivi sulla concorrenza.

In tema di aiuti di Stato, con orientamento costante della giurisprudenza comunitaria, il carattere della selettività della misura consiste nel favorire talune imprese o produzioni rispetto ad altre poste in analoga situazione di fatto e di diritto, anche qualora l'istituzione del regime sia effettuata da un ente territoriale regionale in grado di legiferare al pari del legislatore nazionale.

E' onere dello Stato membro computare l'entità e l'impatto economico del regime di aiuti fornendo adeguata dimostrazione della giustificazione in funzione del loro contributo allo sviluppo della regione e della proporzionalità ai costi addizionali che intendono compensare. L'adozione di una politica di sviluppo regionale o di coesione sociale non è sufficiente affinché una misura adottata in tale contesto sia da ritenersi di per sé giustificata, ovvero necessaria al funzionamento ed all'efficacia del sistema tributario nazionale.

Corte di Cassazione

Competenza e giurisdizione – Debiti tributari formati all'estero e disciplinati dal diritto straniero – Giurisdizione del giudice estero.

Competenza e giurisdizione – Debiti tributari formati all'estero e disciplinati dal diritto straniero – Riscossione – Competenza del giudizio italiano – Giudice tributario – Competenza – Limiti.

Cass., SS.UU. 17 gennaio 2006, n. 760, in Riv. Dir. Trib. 12/2006, II, pag. 847.

Il RDL 9 settembre 1938, n. 1676 (che ha dato esecuzione al Trattato italo – germanico di collaborazione in materia fiscale, indicando criteri di collaborazione fra Stati, che sono oggi recepiti

negli artt. 5 e 6 del D.Lgs. 9 aprile 2003, 69, di attuazione della Direttiva n. 2001/44/CE, relativa all'assistenza reciproca in materia di recupero di crediti tributari) traccia una precisa ripartizione di giurisdizione, affidando alle Autorità del luogo in cui si è verificato il presupposto impositivo (nel caso di specie, tedesche) il compito di accertare la sussistenza (o meno) del debito tributario disciplinato dalla legge straniera. Spetta pertanto a queste autorità la competenza a pronunciarsi anche sull'eventuale prescrizione del debito, mentre compete all'Autorità giudiziaria del luogo in cui si chiede la riscossione del credito il contenzioso ad essa relativo.

In base al RDL n. 1676/1938, il credito formatosi nello Stato estero è considerato anche in Italia come di natura tributaria. Quindi, appartiene alla giurisdizione del giudice italiano il contenzioso relativo all'atto con cui l'Amministrazione italiana proceda alla riscossione di un debito tributario formato all'estero, mentre rientra nella giurisdizione del giudice ordinario il contenzioso relativo agli "atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento.

Con nota di A. MULA "A proposito di una recente pronuncia in tema di assistenza internazionale nella riscossione dei crediti tributari"

Redditi transnazionali – Contratti – Accordi infragruppo fra casa madre estera e controllata italiana – Legge applicabile – Convenzione di Vienna – Conseguenze – Prova per presunzioni – Direttiva della casa madre – Sufficienza – Conseguenze – Oneri aggiuntivi gravanti sulla filiale italiana – Computo nel calcolo dell'imponibile della società italiana.

Cass., sez. trib. 13 ottobre 2006, n. 22023, ne Il fisco 44/2006, fasc. n. 1, pag. 15485.

Gli accordi infragruppo fra una società estera e la società controllata italiana il cui capitale sia quali integralmente posseduto dalla società italiana non sono regolati dalla legge italiana bensì dalla Convenzione di Vienna dell'art. 11 aprile 1980 (ratificata e resa esecutiva con L. 11 dicembre 1985, n. 765). Di conseguenza, non è necessaria la forma scritta per i contratti di vendita infragruppo e le loro clausole. Perciò il giudice di merito può ritenere che una direttiva emanata dalla casa madre costituisca prova della sussistenza di un accordo secondo cui le spese di riparazione dei veicoli commercializzati dal gruppo fanno carico alla società nazionale venditrice e non alla società statunitense produttrice dei veicoli stessi (determinando così un minor reddito imponibile per la società italiana).

16) TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Agevolazioni ed esenzioni

Prassi Amministrativa

Imposta sostitutiva credito – Artt. 15 e segg. del DPR n. 601/1973 – Clausole che influiscono sulla durata dell'operazione di finanziamento – Facoltà di recesso anticipato da parte del finanziato – Inapplicabilità.

Circ. Agenzia del Territorio, 5 dicembre 2006 n. 6/T, in Boll. Trib. 2006, pag. 1878.

Richiamandosi a precedenti indirizzi interpretativi della Cassazione (sentenza n. 11165 del 26.05.2005) e dell'Avvocatura generale dello Stato (nota 3.11.2006) l'Agenzia del Territorio precisa che la presenza nel contratto di finanziamento a medio e lungo termine di clausole che consentono al soggetto finanziato di estinguere anticipatamente il debito prima che decorra la durata minima dei 18 mesi e 1 giorno prevista dall'art. 15 DPR 601/73 è incompatibile con la fruizione del regime di esenzione da imposta di registro, di bollo, ipotecarie e catastali e da tasse sulle concessioni governative.

Ciò in quanto dette clausole non sembrano assicurare al rapporto contrattuale un grado di stabilità sufficiente a garantirne una durata potenziale conforme a quella minima fissata dalla legge.

Diversamente è compatibile con il regime di esenzione l'eventuale richiesta di estinzione anticipata da parte del soggetto finanziato, a condizione che il contratto non contenga clausole in contrasto

con il requisito della durata minima. Infatti tale richiesta rappresenta un fatto riconducibile allo svolgimento ordinario del rapporto obbligatorio.

Per un più approfondito commento si veda la Ns. Circolare Informativa n. 8/2006.

CATASTO

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Catasto – Classamento unità immobiliare *open space* – Calcolo sulla base della superficie massima prevista nella zona censuaria – Legittimità.

Cass., sez. trib. 24 gennaio 2007, n. 1541, ne Il fisco 10/2007, fasc. n. 1, pag. 3483.

La classificazione catastale di un'unità immobiliare costituente un unico spazio senza pareti divisorie (*open space*) può avvenire facendo ricorso calcolando il numero dei vani (figurativi) sulla base della superficie massima stabilita nella censuaria (mq. 27). E la deduzione dell'ufficio secondo cui si doveva invece fare riferimento, in base alla circolare n. 2 del 9 gennaio 1990, alla superficie media del vano non è – nel caso si specie – ammissibile perché l'Amministrazione non ha provveduto a proporre la relativa questione esibendo la circolare in modo da consentire al giudice di valutarne la natura giuridica e la portata.

Commissioni tributarie di merito

Catasto – Attribuzione di rendita – Classamento – Fattispecie – Stabilimento industriale – Criteri – Reddito medio ordinario – Applicazione delle tariffe d'estimo – Determinazione in base al costo di costruzione – Condizioni – Art. 34 (ora art. 37) del DPR 22 dicembre 1986, n. 917.

Comm. trib. prov. di Cagliari, sez. II, 17 luglio 2006, n. 175, ne Il fisco 46/2006, fasc. n. 1, pag. 16022.

La procedura di attribuzione della rendita catastale (nella specie, ad un fabbricato costituente stabilimento industriale) non comporta automaticamente la coincidenza fra costo di costruzione del manufatto e valore del medesimo in quanto il legislatore ha adottato il criterio del reddito medio ordinario mediante l'applicazione delle tariffe d'estimo stabilite per ciascuna categoria e classe ovvero, per gli edifici a destinazione speciale o particolare, mediante stima diretta [art. 34 (ora art. 37), del DPR 22 dicembre 1986, n. 917].

IRE / IRPEF

Dottrina

Sulla scomputabilità in dichiarazione delle ritenute non certificate o non versate” di G. GAVELLI e C. SANTINI, ne Il fisco 39/2006, fasc. n. 1, pag. 14011.

Gli AA. criticano il principio affermato dalla Corte di Cassazione (sent. n. 14033 del 21.4.2006, dep. il 16.6.2006) secondo cui l'omesso versamento all'Erario, da parte del sostituto di imposta, delle ritenute di acconto sui compensi dovuti ad un professionista, non consente al sostituto di detrarre l'ammontare delle ritenute operate sulla sua remunerazione, in sede di dichiarazione dei redditi. In sostanza, la mancanza di un'apposita certificazione che dimostri l'avvenuto versamento delle ritenute, essendo il sostituto ed il sostituito obbligati solidalmente al pagamento del tributo, legittima l'Ufficio a recuperare a tassazione l'imposta non versata dal sostituto e indebitamente detratta dal sostituto. La pronuncia dei giudici di legittimità rappresenta un'inversione di tendenza rispetto all'attuale orientamento della giurisprudenza e della dottrina che, invece, è rivolto in senso favorevole al contribuente. Il Consiglio Nazionale del Notariato, infatti, ritiene ammissibile la detrazione delle ritenute dall'imposta dovuta in sede di dichiarazione annuale, senza attendere la ricezione delle relative certificazioni; non ritiene pertanto legittimo l'eventuale recupero a tassazione da parte dell'Agenzia delle Entrate, in quanto il diritto a scomputare le ritenute trova, quale unico presupposto, la circostanza che queste siano state effettivamente operate da parte del sostituto, prescindendo totalmente lo scomputo delle stesse, oltre che dall'esibizione all'Erario delle certificazioni attestanti il prelievo tributario, anche dall'effettivo versamento delle somme trattenute. (SG)

IRES/IRPEG

Dottrina

“Incasso di dividendi e svalutazioni di partecipazioni – Tra principi sistematici dell'IRPEG ed elusione fiscale” di M. ANDRIOLA, S. DI VAIA, ne Il fisco 5/2007, fasc. n. 1, pag. 1254.

Gli AA. effettuano alcune considerazioni di carattere sistematico sul funzionamento del metodo del credito di imposta (o *imputation system*), che caratterizzava l'ormai abrogata Irpeg, prendendo spunto dal dibattito apertosi in dottrina a seguito della sentenza n. 41/2006 del 21 marzo 2006 emessa dalla CTP di Reggio Emilia, che ha dichiarato elusiva un'operazione di riorganizzazione aziendale (effettuata prima dell'entrata in vigore del D.L. n. 209/2002) basata sull'incasso di dividendi e la successiva svalutazione della partecipazione. In particolare, si tratta di fusione per incorporazione di una società controllata al 100% preceduta da: *i*) l'emissione di un prestito obbligazionario da parte della incorporanda; *ii*) il rimborso alla incorporanda di un prestito in precedenza erogato alla incorporante/controlante; *iii*) un finanziamento fruttifero alla incorporanda/controlata da parte della incorporante/controlante; *iv*) la distribuzione alla controllante di dividendi; *v*) la chiusura anticipata degli esercizi sociali delle società coinvolte nell'operazione; *vi*) la svalutazione della partecipazione nella controllata/incorporanda.

Gli argomenti addotti dalla CTP a supporto della "artificiosa" costituzione dei presupposti per procedere alla svalutazione sono i seguenti:

- la delibera di distribuzione dei dividendi malgrado l'assenza di liquidità necessaria (la società incorporanda, oltre ad aver emesso un prestito obbligazionario, sarebbe stata finanziata dalla controllante, che avrebbe provveduto anche al rimborso di un precedente finanziamento erogatogli dalla stessa controllata);
- la distribuzione di dividendi che ha determinato sia una evidente riduzione di patrimonio netto sia la contestuale insorgenza di un credito di imposta;
- la chiusura anticipata dell'esercizio sociale delle due società al 30 giugno 2002, esclusivamente finalizzata alla precostituzione del presupposto legale della svalutazione

della partecipazione, a nulla rilevando l'appuramento delle condizioni patrimoniali delle due società in vista della successiva operazione di fusione;

- la tempistica delle operazioni poste in essere, che si sono susseguite in un ristretto arco temporale (10 mesi), tale da determinare una loro preordinazione;
- la perfetta coincidenza tra l'ammontare della svalutazione della partecipazione e la diminuzione del patrimonio netto contabile.

Secondo gli AA., il fenomeno della "monetizzazione" dell'Irpeg per effetto del credito di imposta sui dividendi è assolutamente fisiologico in presenza di costi di investimento in partecipazioni (svalutazioni e interessi passivi) suscettibili di elidersi con i proventi dell'investimento (i dividendi), in quanto frutto della scelta di politica tributaria a suo tempo operata di porre il baricentro dell'imposizione sul reddito delle società di capitali in capo ai soci percettori dei dividendi e non in capo alle società produttrici dei redditi di impresa. Gli AA. evidenziano come la monetizzazione dell'Irpeg potesse essere frutto di comportamenti elusivi, ogniqualvolta i costi di investimento fossero "autogenerati" nell'ambito dello stesso gruppo societario, utilizzando società costituite in Stati che avessero adottato la *participation exemption* o che non avessero ostacolato il deflusso dei proventi derivanti dagli investimenti in partecipazioni di controllo o collegamento verso i paradisi fiscali.

Dalla esame delle motivazioni della sentenza emergono lacune istruttorie riguardanti la posizione fiscale del cedente, non essendo stato accertato se il trasferimento della partecipazione sia stato o meno operato nell'ambito del medesimo gruppo societario. Le conclusioni cui pervengono i giudici sono essenzialmente frutto dell'improprio richiamo della politica di finanziamento seguita dal gruppo per mettere la società partecipata nelle condizioni di distribuire i dividendi alla controllante, risultando quasi del tutto assente l'esame del requisito delle valide ragioni economiche, la cui mancanza, unitamente all'aggiramento degli obblighi o divieti imposti dall'ordinamento tributario e dell'ottenimento di indebiti risparmi di d'imposta legittima l'Amministrazione finanziaria disconoscere le operazioni poste in essere, a condizione che si rientri in una delle fattispecie tassativamente elencate (fusioni, scissioni, conferimenti, ecc.) nel comma 3 dell'art. 37-bis del DPR n. 600/73. (FDA)

"Imposte dirette e trust" di M. LUPOI, in Corr. Trib. 2007, pag. 253.

Le novità apportate dalla legge finanziaria 2007 in materia di *trust* con disponenti e beneficiari residenti in Italia e aventi per oggetto immobili siti in Italia (cd. *trust* interni) hanno sancito definitivamente la loro soggettività passiva (art. 73 TUIR).

Il metodo di calcolo del reddito dei *trust* interni dipenderà dall'applicazione delle norme relative alla tipologia di ente alla quale il *trust* è parificato: commerciale residente, non commerciale residente, non residente.

Il principio generale trova una sola eccezione per i casi in cui i beneficiari del *trust* siano individuati: in questo caso il *trust* è redditualmente trasparente e il reddito è imputato ai beneficiari in proporzione alla quota di partecipazione e, in mancanza di individuazione delle quote di partecipazione, in parti uguali.

L'A. evidenzia la non facile applicabilità della norma dovuta al fatto che spesso gli atti istitutivi di *trust* non si inquadrano facilmente nella previsione legislativa sulla trasparenza reddituale del *trust*. A tal riguardo l'A. fornisce, a titolo esemplificativo, nell'elenco delle varie tipologie di *trust*, ai quali il regime di trasparenza non si applica: *trust* con discrezionalità del *trustee* quanto alla distribuzione e alla ripartizione del reddito; *trust* senza beneficiari titolari di quote del reddito; *trust* con accumulazione.

Due periodi aggiunti dalla Finanziaria all'art. 73 TUIR, con finalità verosimilmente antielusive, considerano residenti in Italia i *trust* istituiti in Paesi diversi da quelli con i quali è attuabile lo scambio di informazioni:

- con possibilità di prova contraria, quando almeno uno dei disponenti ed almeno uno dei beneficiari del *trust* siano fiscalmente residenti in Italia;
- senza possibilità di prova contraria quando successivamente alla loro costituzione un residente effettui in favore del *trust* un'attribuzione che importi il trasferimento di

proprietà di beni immobili o la costituzione o il trasferimento di diritti reali immobiliari, anche per quote.

L'A. sottolinea che il dato comune alle due disposizioni anti-elusive è che l'atto istitutivo del *trust* sia stato stipulato in un Paese con il quale non è operante lo scambio di informazioni o dal disponente residente in Italia o da un suo procuratore. (EM)

“Tassazione dei redditi delle imprese estere collegate – D.M. n. 268/2006 – Incertezze applicative tra controllo ed estensione alle partecipazioni di collegamento”, di A. MASTROBERTI, ne Il fisco 46/2006, fasc. n. 1, pag. 15925.

L'A. prende in esame la disciplina del D.M. 7 agosto 2006, n. 268 (pubblicato in G.U. il 21 ottobre 2006) di attuazione dell'art. 168 del TUIR, che ha esteso la “CFC rule”, originariamente contenuta nell'art. 127-*bis* del TUIR, anche ai casi di partecipazioni di collegamento in imprese, società ed enti localizzati Stati o territori a regime fiscale privilegiato. Viene posto in luce come uno degli aspetti di maggiore criticità della disciplina sia costituita dal caso di eventuali partecipazioni indirette, per le quali non è sempre dato rintracciare un chiaro percorso operativo con riferimento ai vari adempimenti per l'assoggettamento a tassazione separata dei redditi del soggetto estero. Secondo l'A., a tale proposito non aiuta la particolare tecnica legislativa utilizzata dal decreto in esame, che ripropone solo alcune delle disposizioni valide per il caso di controllo, cui si sovrappone un generico rinvio alle disposizioni contenute nel D.M. n. 429 del 2001. In particolare, il riferimento è ai criteri di imputazione e di tassazione del reddito del soggetto estero regolati dall'art. 3, che riprendono sostanzialmente le disposizioni contenute nel corrispondente articolo di cui al D.M. n. 429/2001, senza tuttavia includere le disposizioni contemplate nell'ultimo periodo del comma 1, in relazione alle partecipazioni indirette per il tramite di soggetti residenti. E' questo, ad es., il caso in cui una società residente Alfa detiene una partecipazione del 15% nella società Delta, residente in un paradiso fiscale, nonché partecipazioni del 30% nelle società italiane Beta e Gamma che detengono a loro volta ciascuna una partecipazione del 10% nella stessa società Delta non residente. Ipotizzando che i titoli della società Delta non siano ammessi alla quotazione in un mercato regolamentato, le società italiane Beta e Gamma non realizzano autonomamente i presupposti per applicare la disciplina prevista dall'art. 168 del TUIR; tuttavia, se si intende attribuire rilevanza, anche in assenza di controllo di Alfa, alle due partecipazioni indirette, tali requisiti potrebbero invece essere realizzati dal soggetto Alfa che, una volta considerata la demoltiplicazione derivante dalla catena societaria, raggiungerebbe una percentuale di partecipazione agli utili del 21 per cento. L'A. ritiene tuttavia che il riferimento alla eventuale demoltiplicazione derivante dalla catena partecipativa sia finalizzato più a restringere che ad ampliare il raggio applicativo delle disposizioni contenute nell'art. 168 del TUIR, posto che non è richiamato, in caso di collegamento, un criterio analogo a quello previsto per il controllo dal comma 2 dell'art. 2359 c.c.. (FDA)

“L'attuazione della Direttiva n. 2003/123/CE”, di M. MONTUORI, ne Il fisco 47/2006, fasc. n. 1, pag. 7825.

Con l'approvazione del decreto n. 49 del 6 febbraio 2007 (anche se, l'articolo prende in esame lo schema di decreto legislativo, i cui contenuti, tuttavia, non hanno subito sostanziali modifiche durante l'*iter* di approvazione, *ndr.*), di recepimento della Direttiva n. 2003/123/CE, recante modifiche alla più risalente n. 90/435/CEE (Direttiva madri-figlie), il legislatore nazionale ha colto l'occasione per una revisione ad ampio raggio dell'art. 27-*bis* del DPR n. 600/1973 con riferimento a:

- i requisiti da rispettare affinché la società estera possa essere qualificata come società “madre”, e quindi esentata da ritenuta sui dividendi di fonte italiana. La condizione di residenza in uno Stato dell'Unione Europea è stata rafforzata con l'ulteriore richiesta che lo *status* di soggetto UE, una volta acquisito sulla scorta della normativa interna dello Stato membro, possa essere fatto valere anche in ciascuna delle convenzioni bilaterali stipulate con Stati extracomunitari. La *ratio* della clausola consiste nel precludere l'accesso alla

Direttiva a società che facciano valere la loro costituzione all'interno dell'Unione allo scopo di fruire dei vantaggi della Direttiva (*directive shopping*), opponendo, nello stesso tempo, il loro radicamento in un ordinamento extracomunitario per eludere il prelievo pieno gravante sulle società residenti;

- la clausola c.d. di assoggettamento ad imposizione (art. 27-*bis*, comma 1, lett. c). La sostituzione della espressione "senza possibilità di fruire" con "senza fruire" di regimi di opzione o di esonero limita ora inequivocabilmente i benefici previsti dalla Direttiva ai soli soggetti che fruiscono in concreto di regimi alternativi o di esonero dalle imposte societarie "tipiche" (e non anche a quelli che abbiano anche solo la facoltà di sottrarsi);
- la equiparazione ai dividendi, ai fini dell'esenzione in uscita, dei seguenti redditi di capitale: 1) interessi riqualficati in dividendi per effetto dell'istituto della capitalizzazione sottile (art. 98 del TUIR); 2) utili derivanti da contratti di associazione in partecipazione e di cointeressenza purché l'apporto non sia costituito esclusivamente da lavoro (art. 44, comma 1, lettera f), del TUIR); 3) remunerazioni degli strumenti finanziari emessi da soggetti residenti ed "assimilati" alle azioni (art. 44, comma 2, lettera a), del TUIR);
- gli adempimenti documentati da porre in essere per fruire del beneficio, relativamente ai quali viene rimessa alla autocertificazione della società "madre" (anziché all'autorità fiscale dello Stato di residenza, come nel passato) la attestazione dei requisiti temporali di possesso della partecipazione;
- la clausola antielusiva specifica di cui all'ultimo comma dell'art. 27-*bis*, che preclude in linea generale i benefici della Direttiva alle società "madri" non residenti che risultino controllate da soggetti residenti al di fuori dell'Unione europea, salvo che la società provi di "non detenere la partecipazione allo scopo esclusivo o principale di beneficiare del regime fiscale" (nella precedente formulazione la norma richiedeva la dimostrazione da parte della società "madre" di non essere stata costituita allo scopo esclusivo o principale dei beneficiare del regime *de quo*). (PT)

"Trattamento fiscale del trust alla luce della legge finanziaria per il 2007" di R. PARISOTTO e A. CERVONE, ne Il fisco 7/2007, fasc. n. 1, pag. 2538.

Premessi brevi cenni sulla disciplina civilistica del *trust* e su quella fiscale applicabile prima delle modifiche apportate dalla legge finanziaria per il 2007, gli AA si soffermano in particolare su quest'ultima evidenziandone in maniera critica le novità.

Gli AA. rilevano come le novità – contenute nella finanziaria – in tema di *trust* abbiano finalmente posto fine ai dibattiti dottrinali relativi alla soggettività IRES del trust giacché il nuovo art. 73 TUIR configura espressamente il *trust* tra i soggetti passivi IRES e, in particolare, tra gli enti pubblici e privati diversi dalle società residenti, con oggetto commerciale o non commerciale, e le società ed enti di ogni tipo non residenti.

La Legge finanziaria non detta alcun criterio per l'individuazione della residenza fiscale del *trust*, e quindi si ritiene che continueranno ad applicarsi i criteri generali dell'art. 73 TUIR, a cui sono state aggiunte due nuove presunzioni di residenza in Italia del *trust*.

Una – assoluta – che considera residenti in Italia, fino a prova contraria, i *trust* istituiti in Paesi diversi dai Paesi *white list* in cui almeno uno dei disponenti ed almeno uno dei beneficiari siano fiscalmente residenti nel territorio dello Stato.

L'altra – relativa – che considera in ogni caso residenti in Italia i *trust* istituiti in Paesi diversi da quelli *white list* quando "successivamente alla loro costituzione, un soggetto residente nel territorio dello Stato effettui in favore del *trust* un'attribuzione che importi il trasferimento di proprietà di beni immobili o la costituzione o il trasferimento di proprietà di beni immobili o la costituzione o il trasferimento di diritti reali immobiliari, anche per quote".

Con riguardo a quest'ultima presunzione gli AA. rilevano che la legge non chiarisce in quale sede possa essere fornita la prova contraria se in sede contenziosa ovvero in sede di accertamento fiscale.

L'elemento discriminante ai fini del trattamento fiscale è la discrezionalità o meno del *trust* ovvero la individuazione o meno dei beneficiari.

Il legislatore prevede infatti che laddove i beneficiari siano individuati (trust non discrezionale) i redditi conseguiti dal trust sono imputati in ogni caso a questi ultimi in proporzione della quota di partecipazione individuata nell'atto di costituzione del *trust* o in altri documenti successivi ovvero, in mancanza, in parti uguali.

Viene evidenziato come in questo caso non si comprenda se la tassazione dei beneficiari esaurisca il prelievo fiscale o se, diversamente, il *trust* non discrezionale continui ad essere soggetto passivo d'imposta con possibilità di dedurre dal reddito i redditi distribuiti ai beneficiari ed inoltre, attesa la espressione "redditi conseguiti", se l'imputazione diretta ai beneficiari debba trovare applicazione anche per i redditi maturati in capo al *trust*, indipendentemente dalla circostanza che detti redditi siano stati realizzati e distribuiti.

Le nuove norme non prendono in considerazione la circostanza che il *trust* possa essere revocabile, requisito questo ritenuto fondamentale dalla dottrina, perché in caso di *trust* revocabile mancherebbe l'elemento della segregazione del patrimonio.

Gli AA hanno ipotizzato che l'omissione non sarebbe casuale ma dipenderebbe dal fatto che il legislatore ha considerato il *trust* revocabile alla stregua dei *trust* non discrezionali sul presupposto che nel *trust* revocabile la figura del *settlor* coinciderebbe con quello del beneficiario individuato. Quindi, dal punto di vista tributario, il *trust* revocabile sarebbe trasparente con conseguente imputazione dei redditi al *settlor*, cui (in quanto figura coincidente con quella del beneficiario) andrebbe applicata la previsione relativa ai beneficiari individuati.

In ragione dell'inserzione del *trust* tra i soggetti passivi d'imposta è stato modificato il DPR n. 600/1973 prevedendo anche per i *trust* residenti l'obbligo di tenuta delle scritture contabili. (EM)

"Fusione per incorporazione con retrodatazione degli effetti contabili", di P. PETRANGELI, in Corr. Trib. 2007, pag. 308.

L'articolo prende spunto dalla pubblicazione da parte dell'OIC della bozza definitiva del principio contabile n. 4 sulle fusioni e scissioni (successivamente alla stesura dell'articolo il principio è stato pubblicato in versione definitiva, senza tuttavia rilevanti cambiamenti ai fini di che trattasi, *ndr.*).

Secondo tale principio, in presenza di retroattività contabile – ipotesi applicabile, secondo l'interpretazione ritenuta preferibile dall'OIC, alle sole fusioni per incorporazione – occorre procedere alla eliminazione non solo dei crediti e debiti reciproci e delle poste reciproche dei conti d'ordine, ma anche dei costi e ricavi e degli utili e perdite interni scaturenti dalle operazioni compiute tra incorporante e incorporata nella frazione di esercizio cui si estende la retroattività. Ciò sul presupposto che manchi in questa ipotesi, da un punto di vista sostanziale, l'alterità dei soggetti.

L'autore ritiene, nel silenzio dell'OIC 4 sul punto, che da un punto di vista tributario non si possa giungere alle medesime conclusioni. Secondo la prevalente interpretazione, avallata anche dalla prassi ministeriale (per tutte, Relazione SECIT sull'attività svolta nel 1992), infatti, l'efficacia retroattiva della fusione prevista dalla norma fiscale (art. 172, comma 9, del TUIR) non modifica gli effetti giuridici degli atti posti in essere da incorporante e incorporata prima dell'operazione, comportando unicamente la confluenza delle rispettive posizioni in un unico periodo di imposta in un'unica dichiarazione. Conseguentemente, reputa che i componenti positivi e negativi derivanti dalle operazioni commerciali realizzate mantengano la loro rilevanza ai fini della determinazione del reddito imponibile, anche se elisi in sede di redazione del bilancio civilistico.

Al riguardo, fa rilevare altresì che:

- relativamente alle transazioni aventi ad oggetto beni di magazzino e prestazioni servizi, l'eliminazione contabile dei componenti positivi e negativi reciproci pone in via di principio il problema della deducibilità dei costi non transitati a conto economico (i ricavi, infatti, sarebbero comunque tassati). Tuttavia, le disposizioni normative vigenti (art. 2, comma 6-bis, D.L. n. 90/1990) e le prese di posizione dell'Amministrazione, consentono di considerare i costi come imputati a conto economico se e nella misura in cui: i) siano stati annotati nelle scritture contabili; ii) abbiano concorso alla determinazione del risultato netto (attraverso la elisione con i corrispondenti ricavi); e iii) la nota integrativa contenga l'indicazione e l'importo delle componenti di cui trattasi e i motivi della loro elisione;

- tali considerazioni si applicano anche alle ipotesi in cui le operazioni reciproche abbiano avuto ad oggetto di beni plusvalenti (es. beni strumentali). In tali casi, tuttavia, l'elisione degli effetti contabili della cessione modifica anche il risultato del conto economico (modifica che, incede non si determina nella fattispecie di cui al punto precedente, data la corrispondenza tra costi e ricavi oggetto di elisione) e, conseguentemente, rende necessario procedere alla rilevazione di apposite variazioni fiscali in aumento e in diminuzione;
- per i beni minusvalenti sussiste il dubbio che la elisione possa essere effettuata sotto il profilo contabile. In tale ipotesi, infatti, il realizzo di una minusvalenza nella cessione intervenuta tra incorporante e incorporata potrebbe essere sintomatica di una perdita durevole di valore del bene che, quindi, andrebbe comunque svalutato. (PT)

“Deduzione delle svalutazioni nel regime transitorio della *participation exemption*”, di G. e A. VASAPOLLI, in Corr. Trib. 2007, pag. 159.

Gli AA. commentano la Risoluzione dell’Agenzia delle entrate 9 novembre 2006, n. 128/E, che ha interpretato la norma transitoria dell’art. 4, comma 1, lett. d), del D.Lgs. n. 344/2003 in tema di deduzione delle svalutazioni delle partecipazioni riprese a tassazione nei periodi d’imposta 2002 e 2003, se realizzate entro il periodo d’imposta 2005.

Il caso preso in esame dall’Amministrazione finanziaria è quello di una società italiana che deteneva una partecipazione in una società francese. Nel bilancio 2002 la società italiana aveva proceduto a svalutare la partecipazione essendosi verificata una riduzione del patrimonio netto contabile della società francese partecipata in conseguenza della distribuzione di utili da parte di questa.

La società italiana ha dato rilevanza fiscale non a tutta la svalutazione operata ma limitatamente alla parte di essa conseguente alla riduzione di patrimonio netto contabile della società francese. A seguito della cessione della partecipazione, avvenuta nel 2005 al valore “di libro”, inferiore a quello fiscale, la società italiana riteneva deducibile la svalutazione civilistica a suo tempo operata e non dedotta.

Nella risoluzione citata, è stato affermato che la minusvalenza derivante dalla cessione della partecipazione non può essere fiscalmente riconosciuta in quanto consegue ad una svalutazione non dedotta esclusivamente su base volontaria e non nel rispetto dei limiti imposti dalle disposizioni fiscali allora vigenti.

Secondo gli AA. tale interpretazione risulta opinabile posto che l’Amministrazione finanziaria ha più volte riconosciuto che, in presenza delle condizioni previste, il ricorso alla svalutazione non è vincolante per l’imprenditore, essendo essa rimessa alla sua discrezionalità. Ciò significa che il mancato esercizio di detta facoltà da parte dell’imprenditore non pregiudica l’esercizio in un momento successivo, ove ne perdurino i presupposti.

E siccome il richiamato art. 4 prende in considerazione soltanto le svalutazioni riprese a tassazione nel periodo d’imposta in corso al 31 dicembre 2003 e nel precedente senza porre limitazioni alle ragioni della ripresa a tassazione, si deve ritenere che l’applicazione di tale disposizione riguardi qualunque svalutazione tassata, incluse quelle assoggettate ad imposizione su base volontaria. (AF)

“Prime riflessioni sulla nuova presunzione di residenza delle società <<esterovestite>> e rapporto con le Convenzioni internazionali” di E. VIAL ne Il fisco 35/2006, fasc. n. 1, pag. 12652.

L’A., dopo aver illustrato i tratti essenziali della nuova disciplina di cui all’art. 35, comma 13, del D.L. n. 223/2006, che ha integrato l’art. 73 del TUIR, introducendo una disciplina antielusiva volta a contrastare l’utilizzo di *holding* estere da parte di soggetti italiani finalizzate al controllo di società italiane, ne esamina le conseguenze pratiche, valutando anche il rapporto della nuova normativa interna con le Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall’Italia. Secondo l’art. 4 del Modello di Convenzione OCSE, cui si ispirano generalmente le convenzioni stipulate dall’Italia, se

entrambi gli Stati considerano residente una società in base alle proprie disposizioni interne, deve prevalere il criterio della sede dell'amministrazione. Ne deriva, ad esempio, che in caso di *Soparfi* lussemburghese effettivamente amministrata in Lussemburgo, la stessa non potrà essere ritenuta residente in Italia. La portata della nuova disciplina risulta – secondo l'A. – notevolmente ridimensionata in quanto troverà applicazione nei casi in cui la società intermedia risiede in un Paese non convenzionato. Di fatto, si realizza un'inversione dell'onere della prova che sicuramente non agevola il contribuente, ma dal quale, tuttavia, non scaturiscono particolari effetti per gli operatori che correttamente amministrano le società estere all'estero. Sotto tale profilo, l'A. suggerisce l'adozione di taluni comportamenti quali, ad esempio: nominare prevalentemente amministratori locali di propria fiducia; tenere le riunioni dei CdA nello Stato estero e far risultare dai verbali le decisioni chiave sul piano gestorio e commerciale; prevedere specifiche deleghe di poteri agli amministratori per le suddette decisioni; evitare un flusso di fax o e-mail dall'Italia che possano far supporre che le decisioni siano prese in Italia; evitare – se possibile – l'attribuzione di poteri elevati agli amministratori italiani; tenere le assemblee dei soci nello stato estero; evitare di svolgere una attività immobiliare solamente in Italia; se la società estera è priva di dipendenti e locali in cui svolgere l'attività, prevedere contratti di *outsourcing* per le attività amministrative e per l'utilizzazione di locali in occasione delle riunioni degli organi sociali (FDA).

Prassi Amministrativa

IRES/IRPEG – Consolidato nazionale – Comunicazione relativa all'esercizio dell'opzione per la tassazione di gruppo – Artt. 117 e segg. del TUIR – Chiarimenti.

Ris. Agenzia delle Entrate 13 ottobre 2006, n. 113/E, in Boll. Trib. 2006, pag. 1720.

La comunicazione relativa all'esercizio congiunto dell'opzione per il consolidato nazionale deve contenere, tra l'altro, l'indicazione relativa al criterio utilizzato per l'eventuale attribuzione delle perdite fiscali residue nell'ipotesi di interruzione anticipata della tassazione di gruppo o di mancato rinnovo dell'opzione alla scadenza del triennio.

La scelta operata nella comunicazione di avvio al regime del consolidato fiscale, in ordine al criterio di attribuzione delle perdite residue nelle ipotesi di interruzione anticipata della tassazione di gruppo, è vincolante; non è pertanto possibile rettificare tale criterio in occasione della successiva comunicazione relativa alla interruzione anticipata del consolidato.

Il criterio di ripartizione delle perdite residue può essere modificato esclusivamente in occasione del rinnovo dell'opzione allo scadere del periodo triennale di efficacia.

L'indicazione di uno dei codici a tal fine previsti dalle istruzioni al modello di comunicazione, rappresenta di per se una valida e definitiva manifestazione di volontà in relazione alla quale non è ipotizzabile la riconoscibilità di un eventuale errore mediante la successiva esibizione di elementi probatori ad opera dello stesso contribuente.

IRES/IRPEG – Fusione per incorporazione – Riporto delle perdite fiscali – Indici di vitalità economica – Art. 172, comma 7, del TUIR.

Ris. Agenzia delle Entrate 24 ottobre 2006, n. 116/E, in Corr. Trib. 2006, pag. 3685.

La risoluzione esamina un'operazione straordinaria costituita da un conferimento d'azienda seguito dalla fusione per incorporazione della società conferente nella capogruppo. La concatenazione di tali operazioni porta l'Agenzia delle Entrate ad affermare l'elusività della riorganizzazione aziendale, sul presupposto che la società incorporata porterebbe in dote alla incorporante perdite fiscali e che l'operazione non sarebbe supportata da valide ragioni economiche, potendosi effettuare la fusione direttamente fra le due società operative fra le quali sussistono sinergie, anziché procedere al preventivo scorporo del ramo d'azienda. In particolare, l'Agenzia delle Entrate ha considerato una "bara fiscale" la società oggetto della fusione per incorporazione che non presenti, nel momento in cui si procede a tale operazione, i requisiti di vitalità economica richiesti dal comma 7 dell'art. 172 del TUIR per il riporto delle perdite fiscali. Secondo l'Agenzia, tali

requisiti devono sussistere non solo nel periodo precedente alla fusione, come si ricava dalla lettera della norma, ma devono continuare a permanere fino al momento in cui la fusione viene deliberata. (FDA)

IRES/IRPEG – Consolidato nazionale – Imputazione degli utilizzi agli accantonamenti di fondi rischi interessati dal riallineamento – Art. 128 del TUIR.

Ris. Agenzia delle Entrate 9 novembre 2006, n. 127/E, in Corr. Trib. 2007 pag. 67.

La risoluzione esamina il trattamento tributario da riservare agli utilizzi e agli accantonamenti relativi ai fondi interessati dalla disciplina del riallineamento di cui all'art. 128 del TUIR nell'ambito del consolidato nazionale. In particolare, con riferimento al criterio di imputazione degli utilizzi dei fondi agli accantonamenti stanziati nei periodi di vigenza dell'opzione per il consolidato, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che, ad eccezione del fondo rischi su crediti, per il quale è previsto uno specifico criterio di utilizzo, non è possibile adottare un criterio di utilizzo "per masse" che riferisca prioritariamente gli utilizzi alla parte tassata. Al contrario, è necessario individuare, di volta in volta, il collegamento tra i singoli utilizzi dei fondi con gli accantonamenti già effettuati. Ove risultasse impossibile instaurare un preciso collegamento tra gli utilizzi del fondo e gli accantonamenti stanziati, si dovrà adottare il criterio di imputazione proporzionale, già affermato nella risoluzione n. 232/E del 29 dicembre 2003 in relazione ad un fondo di previdenza interno a composizione non omogenea, facendo riferimento alla consistenza del fondo nell'esercizio precedente l'utilizzo stesso. (FDA)

IRES/IRPEG – Tassazione di gruppo di imprese controllate residenti – Operazioni straordinarie infragruppo – Continuazione.

Ris. Agenzia delle Entrate 1 febbraio 2007, n. 17/E, ne Il fisco 7/2007, fasc. n. 2, pag. 2798.

Con riguardo ad un interpello tendente a far riconoscere la continuazione del regime di tassazione del consolidato nazionale nel caso in cui vengano effettuate operazioni straordinarie che coinvolgono società comprese nel cd "perimetro di consolidamento", l'Agenzia ha precisato che la scissione formale della società consolidante non determina il venir meno della tassazione di gruppo con la consolidata qualora, in relazione all'opzione esercitata congiuntamente con quest'ultima, permangano i requisiti relativi al controllo di cui all'art. 117, comma 1, TUIR.

Giurisprudenza

Corte Costituzionale

IRES/IRPEG – Interessi prodotti da conti correnti bancari e postali – Comuni – Soggetti esclusi ed esenti – Norma interpretativa – Art. 14 della L. 18 febbraio 1999, n. 28 – Violazione degli artt. 3, 23, 76, 77, 101 e 104 della Costituzione – Questione di legittimità costituzionale – Manifesta infondatezza.

Corte Cost. 19 dicembre 2006, n. 428, ne Il fisco 1/2007, fasc. n. 1, pag. 127.

E' manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 14 della L. 18 febbraio 1999, n. 28 (Disposizioni in materia tributaria, di funzionamento dell'Amministrazione finanziaria e di revisione generale del catasto), sollevata in riferimento agli artt. 3, 23, 76, 77, comma 1, 1001, comma 2, 104, comma 1, della Costituzione. Il giudice rimettente ha omesso di valutare, carenza comune a tutte le censure, che i Comuni possedevano la soggettività passiva ai fini dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche sino alla modifica dell'art. 88 del DPR n. 917 del 1986 e, pertanto, ha omesso di valutare la distinzione fra esclusione ed esenzione dal prelievo tributario inficiando la censura sollevata in ordine alla disposizione oggetto di scrutinio.

IRES/IRPEG – Incorporazione di una società – Iscrizione a titolo di avviamento del maggior costo dell'acquisto delle azioni o quote rispetto al "valore di libro" – Legittimità – Conseguenze – Artt. 68 e 123 (ora, rispettivamente, artt. 103 e 172) del DPR 22 dicembre 1986, n. 917.

Cass., sez. trib. 24 maggio 2006, n. 12308, ne Il fisco 39/2006, fasc. n. 1, pag. 14042.

In caso di incorporazione di una società di capitali in un'altra, che detenga le quote od azioni dell'incorporata, con annullamento delle quote od azioni medesime, l'incorporante può recuperare contabilmente il maggior costo di esse rispetto al minor valore "di libro" del patrimonio netto dell'incorporata (rendendo così neutra l'operazione), ove la relativa divergenza dipenda dall'avviamento dell'azienda dell'incorporata, iscrivendo nell'attivo del bilancio (o del conto economico) una posta a titolo di avviamento, senza con ciò dar luogo ad una plusvalenza tassabile, ai sensi dell'art. 123, comma 2, del DPR n. 917 del 1986; può inoltre detrarre dall'imponibile quote annuali di ammortamento del valore dell'avviamento, a norma dell'art. 68, comma 3, del medesimo DPR n. 917 del 1986, sempre che venga fornita adeguata prova dell'onerosità dell'acquisizione di tale avviamento. Ciò in deroga al principio secondo cui l'iscrizione a bilancio del maggior valore di un bene rispetto a quanto in precedenza conteggiato determina una plusvalenza tassabile, deroga dovuta alla circostanza che in caso contrario l'incorporante si vedrebbe addebitare come reddito imponibile il prezzo versato per un acquisto.

IRES/IRPEG – Fusione di società – Norme antielusive . Art. 10, L. n. 408 del 1990 – Limiti temporali di applicabilità – Data di delibera della fusione – Rilevanza – Data di decorrenza degli effetti della fusione – Irrilevanza.

Cass., sez. trib. 20 novembre 2006, n. 24623, in Giur.imp. 1/2007.

Il campo applicativo della norma antielusiva (articolo 10, legge 29 dicembre 1990, n. 408), che consentiva all'Amministrazione finanziaria di disconoscere i vantaggi tributari conseguiti mediante operazioni di fusione poste in essere senza valide ragioni economiche ed allo scopo esclusivo di ottenere fraudolentemente un risparmio di imposta, è stato delimitato mediante l'espressa esclusione delle operazioni deliberate da tutti i soggetti interessati entro il 30 ottobre 1990.

Conseguentemente, ai fini dell'individuazione della linea temporale di confine tra area di applicabilità e quella di inapplicabilità della predetta disciplina antielusiva ciò che rileva è la delibera della fusione, mentre risulta del tutto irrilevante la data di decorrenza degli effetti della fusione.

IRES/IRPEG – Disavanzo di fusione – Aumento per effetto della distribuzione di utili – Elusione – Sussiste.

Cass., sez. trib. 1 dicembre 2006, n. 25612, ne Il fisco 1/2007, fasc. n. 1, pag. 141.

L'Amministrazione finanziaria può disattendere la delibera assunta da una società incorporata che determini la distribuzione ai soci di utili in violazione del comma 2 dell'art. 2502 del codice civile (nel testo vigente nel 1989), ancorché tale delibera non sia stata impugnata da alcuno e dunque sia, sotto il profilo civilistico, efficace.

IRES/IRPEG – Fusione – Disavanzo – Distribuzione di riserve di utili successivamente alla deliberazione di fusione – Aumento del disavanzo – Alterazione della situazione patrimoniale – Operazione elusiva – Mancata impugnazione della delibera di distribuzione – Irrilevanza – Opponibilità al Fisco – Esclusione.

Cass., sez. trib. 10 dicembre 2006, n. 25612, in Giur. Imp. 1/2007.

In un'operazione di fusione per incorporazione, la delibera di distribuzione degli utili nel periodo che va dalla deliberazione assembleare del progetto di fusione al momento di inizio dell'efficacia dell'atto di fusione, determinando un aumento del disavanzo di fusione, altera la situazione patrimoniale, in violazione di quanto disposto dall'art. 2502, comma 2, c.c. e dall'art. 123 TUIR. Poiché detta operazione è palesemente elusiva, non risulta opponibile all'Amministrazione finanziaria, anche se la delibera non è stata impugnata da nessuno per carenza di interesse.

Commissioni tributarie di merito

IRES/IRPEG – Trasferimento della sede nel territorio dello Stato – Iscrizione nel registro delle imprese – Distribuzione di dividendi – Ritenuta d'acconto – Art. 27 del DPR 29 settembre 1973, n. 600 – Non sussiste.

Comm. trib. prov. di Vicenza, sez. VII, 12 settembre 2006, n. 193, ne Il fisco 48/2006, fasc. n. 1, pag. 16943.

E' illegittima la pretesa tributaria relativa alla mancata applicazione della ritenuta di cui all'art. 27 del DPR n. 600/1973 ed all'art. 10 della Convenzione bilaterale Italia-Lussemburgo contro le doppie imposizioni all'operazione di distribuzione di dividendi da parte di una società la cui sede legale e domicilio fiscale siano stati trasferiti sul territorio nazionale con effetto dall'iscrizione presso il registro delle imprese ed il cui periodo d'imposta (ed esercizio sociale), anche non coincidente con l'anno solare, debba ritenersi regolarmente concluso al 31 dicembre dell'anno in cui la modificazione statutaria ha avuto luogo.

REDDITI DI CAPITALE

Dottrina

“Natura finanziaria dei redditi imputati al beneficiario del *trust*” di N. ARQUILLA, in Corr. Trib. 2007, pag. 535.

La legge finanziaria 2007 contiene alcune modifiche alla disciplina dei redditi di natura finanziaria. L'A. si sofferma in particolare sulla norma che introduce nell'art. 44 del TUIR una nuova fattispecie di reddito di capitale nel caso in cui, in un trust, sia individuato il beneficiario.

Ai fini della nozione di reddito conseguito dal trust introdotto nel nuovo art. 73, comma 2, TUIR non è chiaro che occorra far riferimento al reddito incassato oppure si debba far riferimento ai redditi o proventi comunque spettanti ancorché non percepiti.

Trattandosi di una norma finalizzata a trasformare un reddito imputato al trust in un reddito di capitale imputato al beneficiario, l'A. ritiene che si debba far riferimento al principio di cassa che caratterizza i redditi di capitale.

In base al nuovo art. 73, comma 1, TUIR è possibile che un trust che non svolge attività di impresa commerciale sia ricompreso tra gli enti non commerciali residenti in Italia.

In tal caso molti redditi di capitale e redditi diversi di natura finanziaria sono tassati in capo al trust stesso man mano che sono percepiti e con applicazione di una ritenuta o di una imposta sostitutiva.

L'A. osserva che in tutti i casi in cui un reddito è stato già assoggettato a ritenuta e ad imposta sostitutiva in capo al soggetto che lo ha realizzato (e quindi anche in capo al *trust*) lo stesso reddito non può essere nuovamente assoggettato ad imposizione in capo al beneficiario finale.

Ciò premesso l'A. giunge alle seguenti conclusioni.

Nel caso in cui non sia stato individuato il beneficiario, il reddito deve essere imputato e tassato soltanto in capo al *trust*, secondo le regole applicabili ai soggetti IRES residenti o meno nel territorio dello Stato.

Qualora, invece, il beneficiario sia stato individuato, il principio di imputazione del reddito conseguito dal *trust* in capo al beneficiario riguarda soltanto i redditi che non sono stati tassati con imposta sostitutiva o ritenuta d'imposta in capo al *trust* al momento della percezione.

Al verificarsi di questa fattispecie il reddito conseguito dal beneficiario del *trust* è considerato reddito di capitale. (EM)

“Il trattamento fiscale applicabile alle prestazioni ricorrenti di una polizza vita alla luce della nota n. 954/148814 del 2006 dell’Agenzia delle Entrate” di D. SETTEMBRE, ne Il fisco 9/2007, fasc. n. 1, pag. 3158.

L'Autore commenta la nota n. 954/148814 del 2006 con la quale l'Agenzia, in risposta ad un quesito ANIA, ritorna sul tema della tassazione delle prestazioni ricorrenti (cd. cedole) erogate dalla compagnia durante la durata del contratto assicurativo.

L'Agenzia con la Risoluzione n. 138/04 era già intervenuta sull'argomento affermando il principio in base al quale l'esistenza di un reddito imponibile doveva essere rilevata al momento dell'erogazione della cedola soltanto se tale rendimento fosse determinabile con certezza.

Con la citata nota, l'Agenzia delle Entrate, confermando nella sostanza l'impostazione della Ris. n. 138/E del 2004, ha precisato che ai fini della verifica del requisito di certezza del rendimento incluso nella cedola, l'importo in cui tener conto è il capitale minimo, se di ammontare prestabilito, garantito non solo alla scadenza del contratto ma anche nel caso di riscatto anticipato.

In definitiva, secondo l'Agenzia, le prestazioni ricorrenti diventano imponibili se il loro importo, aumentato di detto capitale minimo garantito in caso di riscatto anticipato, ecceda i premi versati per il caso vita.

Qualora la polizza non garantisca la corresponsione di alcuna prestazione né a scadenza né, tanto meno, in caso di riscatto anticipato l'eventuale reddito differenziale potrà essere determinato con certezza soltanto alla data di scadenza del contratto o del riscatto. (CLP)

Prassi Amministrativa

Imposte sui redditi – Redditi di capitale – Polizze assicurative sulla vita – Tassazione – Modalità – Art. 44 e 45 del DPR 22 dicembre 1986, n. 917.

Nota Agenzia delle Entrate 3 novembre 2006, n. 954-148814, ne Il fisco 9/2007, fasc. n. 2, pag. 3346.

Con la nota n. 954-148814 l'Agenzia delle Entrate è nuovamente intervenuta in ordine al regime fiscale delle polizze assicurative che attribuiscono prestazioni ricorrenti (cd. cedole), generalmente collegate ad un titolo strutturato costituito da una componente obbligazionaria e da una componente derivata.

L'Agenzia era già intervenuta in materia con la risoluzione n. 138/E del 17 novembre 2004 (Ns. osservatorio n. 1/2005) per chiarire che ai fini della tassazione del provento riveniente dalla polizza il momento qualificante è la scadenza del contratto o di esercizio del riscatto anticipato, a meno che al momento dell'erogazione della “cedola” non sia già determinabile con certezza l'effettivo rendimento finanziario della polizza.

Inoltre ha confermato l'impostazione della risoluzione n. 138/E del 2004 secondo cui, ai fini della tassazione, è rilevante la prestazione garantita a scadenza, pur con la precisazione che l'importo

di cui tener conto è il capitale minimo, se di ammontare prestabilito, garantito non solo alla scadenza del contratto ma anche nel caso di riscatto anticipato.

Pertanto le prestazioni ricorrenti diventano imponibili se il loro importo, aumentato di detto capitale minimo garantito in caso di riscatto anticipato, ecceda i premi versati per il caso vita.

Qualora la polizza non garantisca la corresponsione di alcuna prestazione né a scadenza né tanto meno in caso di riscatto anticipato, l'eventuale reddito differenziale potrà essere determinato con certezza soltanto alla data di scadenza del contratto o a quella del riscatto.

Giurisprudenza

Corte di Giustizia CE

Redditi di capitale – Diritto comunitario – Dividendi – Credito d'imposta – Residenza della società nello Stato-membro – Normativa tedesca – Riconoscimento esclusivo – Violazione degli artt. 56 e 58, Trattato UE – Sussistenza.

Corte di Giust. CE, grande Sez. 6 marzo 2007, n. C- 292/04, in Giur. Imp. 2/2007.

E' contraria al diritto comunitario una disposizione che subordina la concessione di un'esenzione dall'imposta sul reddito, a cui sono soggetti i dividendi versati a persone fisiche in possesso di azioni, alla condizione che siano erogati da società con sede nello Stato membro.

Conseguentemente la normativa tedesca che riconosce tale credito d'imposta ai percettori di dividendi distribuiti da società a condizione che esse abbiano sede in Germania costituisce violazione del principio di libera circolazione dei capitali di cui agli artt. 56 e 58 del Trattato CE.

REDDITI DI IMPRESA

Dottrina

“Alcune riflessioni sui requisiti soggettivi e oggettivi della disciplina domestica del credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero” di R. EGORI e V. SALVADORI DI WIESENHOFF in Riv. Dott. Comm. 5/2006, pag. 1007.

Gli AA. esaminano taluni dei numerosi profili problematici della disciplina del credito d'imposta per i redditi esteri.

Dopo aver evidenziato come la disciplina domestica (art. 165 del TUIR) completi le corrispondenti disposizioni contenute nelle convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni, e che la stessa si rende applicabile ove più favorevole rispetto alla disciplina convenzionale (ma è, invece, da disapplicare ove meno favorevole), viene in primo luogo puntualizzato come l'istituto del credito d'imposta, seppure preordinato ad attenuare la doppia imposizione giuridica internazionale, è fruibile solo se sono integrati i requisiti soggettivi ed oggettivi di cui all'art. 165 citato.

Circa i requisiti soggettivi, un aspetto tuttora problematico riguarda i non residenti, quali le stabili organizzazioni in Italia di soggetti esteri o i soci esteri di società domestiche “trasparenti”, anche se, secondo gli AA., la spettanza del credito a detti soggetti “non residenti in Italia” dovrebbe quanto meno competere nei casi di residenza in Stati UE o legati da convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni (altrimenti si violerebbe il principio di non discriminazione).

Inoltre, sempre sotto il profilo soggettivo, particolari implicazioni si verificano per i soci residenti di società estere “trasparenti” in base alla disciplina locale. Per quanto riguarda i fondi pensione ed i fondi d'investimento mobiliare la doppia imposizione giuridica internazionale è solo attenuata, attraverso l'imponibilità del reddito estero al netto della imposta estera

Sotto il profilo oggettivo, l'individuazione dei redditi esteri va fatta classificandoli secondo le categorie domestiche, anche attraverso una lettura "a specchio" dell'art. 23 TUIR; secondo gli AA., le conseguenti problematiche – in particolare quella connessa alla dubbia qualificazione, come redditi esteri "d'impresa", dei ricavi conseguiti senza stabile organizzazione – sono comunque superabili invocando la spettanza della disciplina convenzionale in materia di credito per imposte estere. Peraltro, il credito spetta, come noto, a condizione che il reddito estero concorra alla formazione di quello complessivo del contribuente residente; gli AA., al riguardo, sono dell'avviso che l'attribuzione del credito in parola non sia negabile quando lo stesso reddito sia imponibile, nello Stato della fonte, nei riguardi di un diverso contribuente, in ipotesi ivi residente.

Sempre sotto il profilo oggettivo, per quanto riguarda l'imposta, essa deve essere di natura analoga o simile alle imposte domestiche sui redditi, nel senso cioè di essere una "imposta diretta" (il credito non spetta per le imposte indirette o le tasse). L'imposta estera deve essere inoltre "irripetibile", cioè non suscettibile di modificazioni a favore del contribuente o di rimborsi, anche in base alla disciplina convenzionale.

Salvo che nel caso di applicazione della disciplina CFC, non rilevano ai fini in esame le imposte che siano state assolte, senza rivalsa, dallo stesso soggetto estero che eroga il reddito (ad esempio, non è accreditabile l'imposta assolta sui propri utili dalla società estera che distribuisce il dividendo). Nel caso in cui la società estera sia fiscalmente trasparente, e quindi l'imponibile, all'estero, sia costituito da un reddito d'impresa imputabile al socio e, in Italia, da un reddito da partecipazione, gli AA. sono dell'avviso che il credito spetti sempreché l'imposta estera sia pur sempre una imposta di cui il socio è soggetto passivo (in tal senso sembra comunque esprimersi la recente Ris. n. 80 del 2007 – n.d.r.). Peraltro, soggiungono gli AA., l'imposta estera, per essere accreditabile, potrebbe non essere necessariamente dovuta nello stesso Stato della fonte del reddito, sebbene altra dottrina e le istruzioni al modello UNICO sembrano presupporre una coincidenza. Pertanto, secondo gli AA., nel caso in cui una stabile organizzazione all'estero (Stato A) di impresa italiana subisca un'imposta in altro stato (Stato B), ad esempio una ritenuta su interessi, dovrebbe spettare il credito per l'imposta assolta sia nello Stato A che nello Stato B. (NM)

Interest Rate Swap – Note sul trattamento contabile e fiscale, di S. FURIAN e C. SOPRANO, ne Il fisco 4/2007, fasc. n. 1, pag. 966.

L'articolo descrive, in linea generale, il trattamento contabile, per le imprese che redigono il bilancio in base ai principi contabili nazionali, e quello fiscale, limitatamente all'imposizione diretta, previsto per i contratti di *Interest Rate Swap* (di seguito "IRS") conclusi *over the counter*.

Dopo una approfondita descrizione della disciplina contabile contenuta nello IAS 39, gli AA. si occupano della rilevanza fiscale della valutazione dei derivati e segnatamente dell'IRS, disciplinata dall'art. 112 del TUIR, sostituito, com'è noto, dall'art. 11, comma 1, lett. f) del D.lgs. n. 38/2005.

In particolare, il comma 2 del citato art. 112 prevede che, ai fini della valutazione delle operazioni fuori bilancio, concorrano alla formazione del reddito "... i componenti positivi e negativi che risultano dalla valutazione delle operazioni "fuori bilancio" in corso alla data di chiusura dell'esercizio". Ciò comporta che i risultati derivanti dalla valutazione dei derivati costituiscono elementi da considerare ai fini della determinazione del reddito, a prescindere dalla modalità valutativa adottata nel bilancio.

Secondo gli AA. la *ratio* di tale disposizione non è quella di imporre alle imprese industriali e commerciali (diversamente da quanto accade per gli enti creditizi e finanziari) un autonomo obbligo fiscale di procedere alla valutazione di operazioni fuori bilancio che non siano state valutate nei conti annuali, bensì quella di attribuire alla valutazione effettuata sul piano civilistico anche valenza fiscale. In tal senso peraltro si erano già pronunciate l'Assonime con la circolare n. 5/2001 e l'Agenzia delle entrate con la circolare n. 207/E del 16 novembre 2000, par. 1.1.2. (PM).

“La qualificazione delle operazioni con strumenti finanziari derivati”, di M. MANCA, ne Il fisco 42/2006, fasc. n. 1, pag. 14773.

L'A. si prefigge di evidenziare i problemi fiscali connessi all'uso di strumenti finanziari derivati sempre più sofisticati ed in grado di replicare gli effetti economici e finanziari degli strumenti tradizionali, fornendo, ove possibile, soluzioni.

Un profilo preliminare riguarda i rapporti tra la norma fiscale e la fattispecie civilistica. Quando la prima non consente di individuare univocamente la seconda, dovrebbe valere il principio che ai fini fiscali assuma rilievo il risultato economico. Nel caso in cui la pluralità formale di atti non possa essere ricondotta ad un unico regolamento di interessi, assume rilevanza il concetto di operazione economica, intesa come categoria giuridico-concettuale unificante una serie di atti (giuridici ed economici).

Altro profilo attiene ai metodi di contabilizzazione delle operazioni in derivati. Come evidenziato dall'Autorità di Vigilanza (CONSOB), all'evoluzione del mercato ed alla maggiore sofisticazione nella gestione finanziaria delle imprese si contrappone un sistema di contabilizzazione e di *disclosure* dell'operatività in derivati che risulta per molti versi lacunoso ed insoddisfacente. Gli attuali principi generali dettati dal legislatore per la redazione del bilancio richiedono, infatti, di rappresentare le operazioni sulla base della natura giuridica delle stesse. Natura giuridica che, soprattutto con riferimento agli strumenti finanziari derivati, non sempre riflette pienamente la sostanza economica dell'operazione.

Due sono le caratteristiche salienti degli strumenti finanziari che rendono insufficienti le tradizionali categorie giuridiche: la capacità dei derivati di replicare la struttura di qualsiasi portafoglio di attività; e, seconda, la possibilità di separare i rendimenti finanziari al titolo di proprietà.

Tali caratteristiche consentono di superare, attraverso la titolarità dei derivati, le categorie civilistiche che presupposte dall'ordinamento tributario, quali la distinzione tra tipologie di redditi; la distinzione tra differenti soggetti passivi; la distinzione tra diverse modalità di attribuzione dei redditi ai vari esercizi.

Ne conseguirebbe per il sottoscrittore la possibilità di aggirare trattamenti fiscali “sfavorevoli” o di ottenere i “vantaggi” fiscali attribuiti a certe operazioni economiche piuttosto che ad altre.

La consapevolezza di tali effetti ha portato l'Agenzia delle Entrate ad affermare nella risoluzione n. 58/E del 6 marzo 2003, il principio di valutazione delle operazioni finanziarie (con derivati ma non solo) per cui le diverse articolazioni di un'operazione devono essere ricondotte alla “effettiva” operazione economica sottostante, il cui trattamento fiscale sarà poi da vagliare alla luce dei principi generali e delle norme particolari dell'ordinamento.

Si tratterebbe in sostanza di ricorrere allo schema ermeneutico del “contratto complesso atipico”, mediante il quale dalla combinazione di più schemi contrattuali (tipici o atipici) si giunge a costruire una transazione economicamente lecita e legittima.

In tal senso si è pronunciata anche la giurisprudenza di legittimità, quando ha affermato che la qualificazione giuridica deve essere effettuata sulla base di quanto disposto dalla legge, anche se detta qualificazione trova il suo ineliminabile presupposto nell'accertamento della comune intenzione delle parti (Cass. sent. n. 9944 del 28 luglio 2000 e Cass. sent. n. 12794 del 19 ottobre 2001).

Con riguardo ai contratti derivati emerge evidente che tali strumenti rappresentano una frazione di uno schema contrattuale più ampio la cui effettiva portata deve essere apprezzata in seguito ad una valutazione globale di tutte le frazioni dell'operazione che realizzano l'intero atto della volontà privata. Se plurimi sono i negozi e le cause che li giustificano, unico è l'affare, cioè l'operazione economica divisata dalle parti cui i negozi stessi sono in qualche modo subordinati.

Il riflesso fiscale di tale approccio sostanzialistico di prassi e dottrina civilistica consente una interpretazione delle operazioni con strumenti finanziari che privilegia i fatti economici rispetto alle operazioni poste in essere, che vanno quindi considerate nella loro sostanziale unitarietà economica, da misurarsi attraverso indici quantitativi e sostanziali (*cash flow*, acquisizione di diritti, trasferimento di benefici economici, individuazione dei beneficiari effettivi dei flussi reddituali e dei diritti connessi alle attività trasferite, profili di responsabilità per la gestione delle stesse e imputazione dei relativi costi).

Del resto se la ricostruzione civilistica di un contratto in derivati non può prescindere dall'esame dei suoi contenuti finanziari, che riflettono la “causa” dello stesso (la sua funzione economico-sociale),

anche la qualificazione tributaria di un'operazione in derivati deve essere condotta con criteri diversi da quelli civilistici. Lo strumento operativo giuridicamente utilizzabile è quindi quello della "causa" intesa come funzione economico-sociale di un contratto, che consente di dare senso alla pluralità di atti nel contesto di un medesimo regolamento di interessi posti in essere dalle parti.

Il riscontro della funzione economica dell'atto negoziale voluto dalle parti, che si sostanzia in flussi finanziari, od anche in trasferimenti patrimoniali, non può che condurre, anche in ambito tributario, a riconoscerne la valenza ermeneutica in chiave formale.

La conseguenza è che proprio gli effetti finanziari dell'operazione, una volta che questa si è realizzata, dovrebbero essere i canoni ermeneutici da adottare per qualificare i componenti economici connessi a tali contratti, avendo come parametro di riferimento le categorie tipizzate dall'art. 6 del TUIR. In base a tale posizione, non si verserebbe in un'ipotesi di "sostituzione" di componenti reddituali diversi, ma di una qualificazione "a titolo originario" condotta con i criteri civilistici consueti ed applicati attraverso l'impiego del canone ermeneutica-formale dell'operazione economica. (AF)

"Applicazione e interruzione del regime di neutralità delle cessioni infragruppo", di R. MICHELUTTI e P. PICCONE FERRAROTTI, in Corr. Trib. 2006, pag. 3255.

Gli AA. analizzano lo speciale regime previsto dall'art. 123 TUIR riguardante la cessione "in neutralità fiscale" di beni tra società partecipanti alla medesima tassazione di gruppo (consolidato fiscale nazionale).

Si tratta di un regime opzionale, il cui esercizio volontario deve, in via di principio, necessariamente essere effettuato dalle parti per iscritto in sede di contratto di cessione. Secondo gli AA., se, dopo la stipulazione del contratto e, quindi, l'esercizio dell'opzione, il consolidato viene meno nello stesso periodo d'imposta, il regime non trova applicazione in radice.

E' dubbio se la manifestazione di volontà possa esprimersi mediante comportamenti concludenti e atti integrativi del contratto di cessione. La possibilità potrebbe ritenersi ammessa sulla base di una risoluzione della Agenzia delle Entrate – D. R. del Lazio del 22 agosto 2004, in tema di art. 176 del TUIR (conferimenti d'azienda in neutralità fiscale); tuttavia, il comportamento concludente, nel caso dell'art. 123, potrebbe dover essere seguito anche da un soggetto terzo all'atto – la società consolidante, in sede di rettifiche di consolidamento – e dovrebbe essere supportato da un atto integrativo del contratto di cessione. Analogamente, secondo gli AA., potrebbe modificarsi/revocarsi – col comportamento concludente e con l'atto integrativo – l'opzione per la neutralità già espressa in contratto di cessione. Infatti, si tratta di manifestazione di volontà che non deve, di per sé, essere formalmente comunicata all'Amministrazione finanziaria (a differenza della opzione in merito alla attribuzione delle perdite in caso di interruzione/cessazione del consolidato fiscale), ma che assume rilevanza solo in sede di dichiarazione dei redditi.

Gli effetti del regime di neutralità sono, come noto, la non imponibilità della plusvalenza generata dalla cessione per il cedente e l'assunzione dello stesso valore fiscale originario (costo) per il cessionario (per il quale non rileva, quindi, il valore di libro del cespite acquistato; per effetto della indeducibilità degli ammortamenti civilistici, il valore fiscale tenderà a coincidere con quello di libro, salvo che il cespite non sia precedentemente alienato). In sostanza, l'onere fiscale sulla plusvalenza realizzata dal cedente è sopportato dal cessionario, per effetto della indeducibilità degli ammortamenti o della imponibilità di una plusvalenza solo fiscale in caso di successiva cessione (o della residua differenza tra valore di libro e fiscale in caso di interruzione/cessazione del consolidato, con conseguente "riallineamento"). In particolare, l'A.F. (circ. 18/E del 13 giugno 2006, in tema di rivalutazione dei beni d'impresa) ha indirettamente affermato che il recepimento del bene presso il cessionario sulla base del costo fiscale del cedente avviene a "saldi chiusi", non essendo riconosciuto al cessionario il periodo di possesso del bene presso il cedente se non nel caso delle partecipazioni potenzialmente assoggettabili al regime di *pex ex art. 87 TUIR*. L'assenza di "continuità" ha peraltro riflessi importanti, escludendo la conservazione, presso il cessionario, delle stratificazioni di magazzino e delle posizioni soggettive relative a variazioni fiscali di pertinenza del cedente. In altri termini, l'art. 123 genera effetti diversi rispetto alle operazioni straordinarie, anch'esse neutrali (fusioni, scissioni e conferimenti di azienda ex 176 TUIR), in quanto, pur non comportando la tassazione della plusvalenza, non determina un pieno

subingresso del cessionario nella posizione fiscale del cedente in relazione ai beni, compresa l'azienda, trasferiti.

Passando poi ad esaminare le conseguenze della cessazione del regime di neutralità, quando si verifica la successiva ulteriore cessione del bene, da parte del cessionario, in regime ordinario è, in realtà, un naturale riallineamento tra valore civile e fiscale del bene presso il cessionario stesso. Quando, invece, la neutralità cessa perché si interrompe o non si rinnova il consolidato fiscale, occorre apportare una variazione in aumento del reddito complessivo globale ovvero di quello della ex-consolidante. Nel primo caso (cessione), quindi, si applicano le regole fiscali ordinarie – compresa eventualmente la *pex* e la rilevanza degli ammortamenti *pro rata temporis* fino al momento della cessione del bene -, nel secondo caso, invece, ove si tratti di un bene ammortizzabile, la variazione in aumento va fatta con riferimento ai dati contabili e fiscali esistenti alla fine dell'esercizio precedente. Ove si verificano nello stesso periodo d'imposta tutte e due le cause di cessazione del regime di neutralità, dovrebbe prevalere l'interruzione del consolidato, perché i relativi effetti "retroagiscono" all'inizio del periodo d'imposta e, quindi, anteriormente alla cessione del bene. (NM)

“Finanziaria 2007 – Annotazioni sulle modifiche alla disciplina fiscale degli strumenti finanziari” di E. MIGNARRI, ne Il fisco 2/2007, fasc. n. 1, pag. 342.

Nell'ambito della Manovra Finanziaria per il 2007 sono state introdotte alcune disposizioni sulla disciplina fiscale degli strumenti finanziari.

Con l'art. 2, comma 18, del D.L. n. 262 del 2006 viene riaffermato che, ai fini del calcolo delle quote di ammortamento deducibili, il costo complessivo dei fabbricati strumentali è assunto al netto del costo delle aree occupate dalla costruzione e di quelle che ne costituiscono pertinenza. Tuttavia, vengono introdotte modifiche con riguardo alle modalità di determinazione del costo che interessano anche le operazioni di leasing immobiliare.

A decorrere dal periodo d'imposta 2006 (per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare), viene stabilito che il costo delle aree di fabbricati strumentali deve essere quantificato in misura pari al maggior valore tra quello esposto in bilancio nell'anno di acquisto e quello corrispondente al 20 per cento e, per i fabbricati industriali, al 30 per cento del costo complessivo. Tali disposizioni si applicano anche ai fabbricati strumentali acquisiti mediante contratti di locazione finanziaria, limitatamente alla quota capitale del canone di locazione che, pertanto, viene considerata indeducibile dal reddito imponibile. La nuova disciplina si applica anche per le quote di ammortamento e i canoni di leasing relativi ai fabbricati costruiti o acquistati nel corso dei precedenti periodi d'imposta.

La quota capitale di canone riferibile al terreno, considerata indeducibile per l'utilizzatore incrementa il costo fiscalmente riconosciuto in sede di riscatto del bene, pena la doppia imposizione del bene stesso.

Con riguardo, poi, alle operazioni di pronti contro termine, la soppressione del credito d'imposta sugli utili societari ha privato di valenza pratica la norma che aveva in precedenza eliminato la possibilità per il cessionario a pronti di ottenere il credito d'imposta su tali dividendi anche nel caso in cui cedente a pronti non avesse avuto diritto a tale credito, neppure in via opzionale. Inoltre, la mancanza di una disposizione diretta a disciplinare il trasferimento da un soggetto all'altro del regime di detassazione parziale dei dividendi introdotto con l'art. 89, comma 2, del Tuir rendeva possibile anche all'acquirente a pronti dei titoli azionari di usufruire della detassazione dei dividendi incassati nel periodo di durata del contratto, indipendentemente dal regime fiscale applicabile al cedente.

Allo scopo di evitare possibili manovre elusive, la normativa sui pronti contro termine (e sui riporti e sulle operazioni di prestito titoli) viene aggiornata stabilendo che al cessionario a pronti il regime di detassazione dei dividendi nella misura del 95 per cento si applica soltanto se tale regime sarebbe stato applicabile al cedente a pronti.

Con riguardo al soggetto acquirente a pronti, la disposizione dovrebbe applicarsi solo a società ed enti commerciali residenti; tra i cedenti a pronti dovrebbero rientrare i soggetti residenti in Italia, anche diversi dalle società ed enti commerciali, e quelli non residenti.

In tema di *stock option*, la disciplina è stata modificata con il D.L. n. 262 del 2006, che ha previsto la non concorrenza alla formazione del reddito della differenza tra il valore delle azioni al momento dell'assegnazione e l'ammontare corrisposto dal dipendente – purché tale ammontare sia almeno pari al valore delle azioni al momento dell'offerta – sempre che si verifichino congiuntamente le seguenti condizioni:

- l'opzione sia esercitabile non prima che sia scaduti tre anni dalla sua attribuzione;
- al momento in cui l'opzione è esercitabile, la società risulti quotata in mercati regolamentati;
- il beneficiario mantenga per almeno cinque anni successivi all'esercizio dell'opzione un investimento nei titoli oggetto dell'opzione non inferiore alla differenza tra il valore delle azioni al momento dell'assegnazione e l'ammontare corrisposto dal dipendente.

Le nuove disposizioni si applicano per le opzioni maturate a decorrere dal 3 ottobre 2006.

Con risposta all'interrogazione parlamentare a risposta immediata in Commissione Finanze n. 5-00420 del 29 novembre 2006, il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha fornito chiarimenti in merito al recupero dell'imposta sostitutiva del 12,5 per cento pagata dal dipendente su plusvalenze realizzate a seguito di cessioni parziali di azioni nel quinquennio successivo all'esercizio dell'opzione in caso di riqualificazione come reddito di lavoro dipendente della differenza tra il valore delle azioni al momento dell'assegnazione e l'ammontare corrisposto dal lavoratore.

Secondo il Ministero l'imposta sul capital gain può essere chiesta a rimborso.

La Finanziaria per il 2007 contiene anche disposizioni in tema di OICVM di diritto estero, cui viene estesa la disciplina fiscale prevista per gli organismi di investimento situati negli Stati membri a quelli, conformi alle direttive comunitarie, situati negli Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo che risultano inclusi nella *white list* e cioè Islanda e Norvegia.

Altra modifica interessa le obbligazioni non emesse dai "grandi emittenti", per le quali il riferimento ai mercati regolamentati italiani e dell'Unione europea è stato sostituito con quello ai mercati degli Stati membri dell'Unione Europea e di quelli aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo. Analoga modifica è stata introdotta all'art. 1, comma 1, del D.Lgs. n. 239 del 1996 in tema di ritenuta sugli interessi ed altri proventi delle obbligazioni e titoli similari emessi da banche, da società per azioni quotate e da enti pubblici economici trasformati in s.p.a. in base a disposizioni di legge, con esclusione delle cambiali finanziarie.

E' stata infine estesa ai versamenti ai fondi pensione istituiti negli Stati membri dell'Unione europea e negli Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo inclusi nella *white list* e cioè Islanda e Norvegia, la deducibilità fiscale dei contributi e Fondi di previdenza complementare. (AF)

“TFR e passaggio agli IAS/IFRS – L’Agenzia delle Entrate dichiara l’irrelevanza fiscale” di P. PISONI, F. BAVA e D. BUSSO, ne Il fisco 2007, fasc. n. 1, pag. 319.

L'articolo illustra la Ris. n. 133/E del 16.11.2006, con la quale l’Agenzia delle Entrate ha fornito dei chiarimenti in merito ad alcune rilevanti implicazioni fiscali connesse al passaggio ed alla successiva applicazione dei principi contabili internazionali IAS/IFRS nella redazione del bilancio, in relazione al trattamento di fine rapporto. In particolare, la risoluzione ha sottolineato che le logiche valutative introdotte dai principi contabili internazionali fanno emergere una diversa natura del fondo TFR, *“non più univocamente individuabile nell’esistenza di un debito con connotati di certezza tanto nell’an quanto nel quantum. In tal senso, sembra opportuno riservare agli accantonamenti annuali al fondo TFR il medesimo regime fiscale previsto per gli accantonamenti fiscali ai fondi rischi ed oneri, per i quali, come è noto, è consentita la deduzione extracontabile mediante l’utilizzo del Prospetto EC della dichiarazione dei redditi”*. (SG)

Giurisprudenza

Corte di Giustizia CE

Redditi di impresa – Diritto comunitario – Libera circolazione dei lavoratori – Prestazioni di servizi – Previdenza complementare – Limitazione della deducibilità dal reddito imponibile dei contributi versati ad una forma pensionistica con sede in altro Stato della UE.

Corte di Giust. CE, Grande sez. 30 gennaio 2007, n. C- 150/04, in Giur. Imp. 1/2007.

Le disposizioni del trattato CE relative alla libera prestazione di servizi, alla libera circolazione dei lavoratori e alla libertà di stabilimento ostano ad una normativa nazionale che subordini il diritto di portare in deduzione, e escludere, dal reddito imponibile i contributi versati ad una forma pensionistica, alla condizione che l'ente previdenziale sia residente nel territorio dello Stato.

Corte di Cassazione

Redditi di impresa – Immobili – Destinazione ad uso alloggio del personale – Canone di locazione – Deducibilità – Condizioni.

Cass., sez. trib. 29 marzo 2006, n. 7299, ne Il fisco 47/2006, fasc. n. 1, pag. 16644.

L'indeducibilità dell'onere costituito dalla differenza fra il canone di locazione di immobili adibiti ad uso alloggio del personale ed il valore dell'equo canone corrisposto dai dipendenti derivante dall'omissione dell'imputazione al reddito di lavoro dipendente percepito dai soggetti beneficiari non è suscettibile di emenda giusta la dichiarazione integrativa, presentata ai sensi dell'art. 63, comma 7, della L. n. 413 del 1991, la cui efficacia è limitata al mancato versamento da parte del contribuente - sostituto d'imposta delle ritenute applicabili sulle somme a titolo di *fringe benefit*.

Redditi di impresa – Spese detraibili – Inerenza ai singoli beni concessi in leasing – Conseguenze – Art. 75 (ora artt. 64 e 109) del DPR 22 dicembre 1986, n. 917.

Cass., sez. trib. 28 luglio 2006, n. 17195, in Rass. Trib. 1/2007, pag. 175.

Il regime della detrazione delle spese, ai fini del calcolo del reddito imponibile, è rigidamente stabilito dalla legge, in particolare per quanto attiene all'esercizio in cui le spese stesse sono imputabili, ed all'inerenza (o meno) delle spese ai singoli beni utilizzati per la produzione. Quindi, in caso di spese per beni concessi in leasing a terzi, il contribuente deve individuare a quale specifico bene ciascuna spesa faccia riferimento, consentendo così all'Amministrazione ed al giudice di verificare se tale spesa non sia stata trasferita sul concessionario.

Redditi di impresa – Erogazioni liberali – Inerenza – Onere della prova – Spetta al contribuente.

Perdite su crediti – Dichiarazione di fallimento del debitore – Deducibilità.

Ammortamento di beni materiali – Impianti di condizionamento – Grado di usura del bene – Intensità – Inerenza ad un bene immobile – Contestazione – Onere della prova – Spetta al contribuente.

Interessi passivi su mutui – Deducibilità – Limiti.

Cass., sez. trib. 13 ottobre 2006, n. 22034, ne Il fisco 43/2006, fasc. n. 1, pag. 15199.

Ai fini della deducibilità dei componenti negativi, il contribuente è tenuto a fornire adeguata dimostrazione in ordine all'inerenza alla produzione del reddito d'impresa delle erogazioni liberali effettuate.

Nell'ipotesi in cui il debitore sia assoggettato a procedure concorsuali, la deducibilità delle perdite su crediti è ammessa in ogni caso, non dovendo il contribuente assolvere alcuno specifico onere probatorio se non la mera sussistenza della perdita dipesa dall'insolvenza del debitore.

In sede di determinazione della quota di ammortamento deducibile afferente un impianto (nella specie, di condizionamento), spetta al contribuente assolvere l'onere della prova circa

l'applicabilità di un coefficiente tabellare (ex D.M. 31 dicembre 1988) più elevato rispetto a quello riferibile all'immobile cui l'impianto inerisce.

L'imputazione (e deduzione) di una quota di ammortamento più elevata di quella ordinariamente applicabile è ammessa laddove il contribuente assolva la prova riguardo la maggiore intensità di utilizzazione del bene e la conseguente superiore usura materiale e/o economica del bene non essendo allo scopo sufficiente l'attestazione circa la pratica della doppia turnazione di lavoro né idonea alla dimostrazione di una utilizzazione delle strutture al di fuori del normale orario.

Il giudizio di inerenza alla determinazione del reddito d'impresa, ex art. 75 del TUIR, non opera in ordine alla deducibilità degli interessi passivi – ammessa, comunque nei limiti di cui all'art. 63 del TUIR.

Redditi di impresa – Cessione dei beni ai creditori – Alienazione dei beni a terzi – Non comporta plusvalenza.

Cass., sez. trib. 16 ottobre 2006, n. 22168, ne Il fisco 43/2006, fasc. n. 1, pag. 15194.

L'art. 54 (ora art. 86) del DPR 22 dicembre 1986, n. 917, il quale dispone che la cessione dei beni ai creditori in sede di concordato preventivo costituisce realizzo di plusvalenza tassabile ai fini delle imposte sui redditi, deve essere interpretato nel senso che la plusvalenza non si realizza neppure con il trasferimento a terzi dei beni ceduti.

Redditi di impresa – Determinazione del reddito – Detrazioni – Accantonamenti rischi su crediti – Crediti ceduti *pro solvendo* – Deduzione – Ammissibilità.

Cass., sez. trib. 16 ottobre 2006, n. 22171, ne Il fisco 41/2006, fasc. n. 1, pag. 14591.

In tema di determinazione del reddito d'impresa, è consentita la deduzione degli accantonamenti iscritti nel fondo rischi su crediti, prevista dall'art. 71 del DPR 22 dicembre 1986, n. 917, in relazione ai crediti ceduti ove essi, nonostante la cessione, determinino una situazione di rischio per il cedente (circostanza che si verifica in caso di crediti ceduti *pro solvendo*).

Redditi di impresa – Imprenditore individuale – Cessione di bene immobile a titolo oneroso – Bene strumentale per natura – Appartenenza al patrimonio aziendale – Iscrizione nei libri obbligatori – irrilevanza.

Cass., sez. trib. 20 ottobre 2006, n. 22587, ne Il fisco 44/2006, fasc. n. 1, pag. 15475.

Gli immobili relativi ad imprese commerciali individuali, aventi carattere strumentale ed utilizzati dal possessore/imprenditore esclusivamente per l'esercizio dell'impresa, sono "relativi all'impresa" – in quanto ineriscono all'esercizio dell'attività d'impresa – in base al combinato disposto degli artt. 40, comma 2 e 77, comma 1, del TUIR, a nulla rilevando l'iscrizione dei medesimi nel libro degli inventari ovvero dei beni ammortizzabili. Ne consegue che le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di detti beni concorrono alla formazione del reddito d'impresa soggetto ad imposizione diretta, ai sensi dell'art. 54, comma 1, lett. a), del TUIR.

Redditi di impresa – Detrazioni – Bene concesso in locazione finanziaria – Mancata esistenza del bene o mancata consegna all'utilizzatore – Detrazione dei canoni – Inammissibilità.

Cass., sez. trib. 27 ottobre 2006, n. 23230, ne Il fisco 47/2006, fasc. n. 1, pag. 16647.

Ove manchino l'esistenza o la consegna del bene, l'operazione di leasing non assolve alla sua funzione fondamentale (che è quella di prestito finalizzato all'acquisizione in godimento del bene medesimo da parte dell'utilizzatore) cosicché non può considerarsi realizzata, con la conseguenza che i relativi canoni non sono detraibili dal reddito lordo dell'impresa.

Redditi di impresa – Elementi reddituali attivi e passivi – Imputazione temporale – Ex art. 75 previgente TUIR – Inderogabilità.

Cass., sez. trib. 17 novembre 2006, n. 24474, ne Il fisco 47/2006, fasc. n. 1, pag. 16649.

In tema di determinazione del reddito d'impresa, le regole – inderogabili sia per il contribuente che per l'ufficio finanziario – sull'imputazione temporale delle componenti del reddito, stabilite dall'art. 75 del DPR n. 917/1986, seguono il principio di competenza secondo cui gli elementi reddituali (attivi e passivi) derivanti da una determinata operazione debbono essere iscritti in bilancio non già alla data della fatturazione o del pagamento, ma nel momento in cui essi vengono a completa maturazione, con l'ultimazione della prestazione.

Redditi di impresa – Indennità suppletiva di clientela – Origine contrattuale – Costo eventuale – Conseguenze – Deducibilità – Limiti.

Cass., sez. trib. 28 novembre 2006, n. 1910, ne Il fisco 10/2007, fasc. n. 1, pag. 3478.

Non sono deducibili ai sensi dell'art. 70 del DPR 22 dicembre 1986, n. 917 (nel testo vigente nel 1989, applicabile *ratione temporis*) dal reddito di impresa della casa mandante gli accantonamenti da essa effettuati, in adempimento degli obblighi imposti dagli accordi economici collettivi, in vista della possibile corresponsione agli agenti e rappresentanti di commercio, al venir meno del rapporto, della cosiddetta "indennità suppletiva di clientela", in quanto la corresponsione di tale indennità costituisce – a differenza dell'indennità di fine rapporto – un onere soltanto eventuale (l'indennità non è dovuta solo se il rapporto a tempo indeterminato si scioglie su iniziativa della casa mandante per fatto non imputabile all'agente). Conseguentemente, l'onere in questione è deducibile solo nell'esercizio in cui venga concretamente corrisposta, secondo il generale principio sancito dall'art. 75, comma 1, secondo periodo, del citato DPR n. 917 del 1986.

Redditi di impresa – Inerenza – Elementi documentali e presuntivi – Insufficienza senza comprovati da indagini circa l'effettiva ricorrenza dei presupposti – Cessione di quote – Occultazione dei corrispettivi – Prova positiva – Incombe all'ufficio.

Cass., sez. trib. 18 dicembre 2006, n. 27095, in Corr. Trib. 2007, pag. 717.

La deducibilità delle spese di viaggio sostenute da una società per dipendenti e per persone estranee alla struttura societaria non può essere affermata o negata sulla base di una specifica lettera d'incarico: l'inerenza va accertata, piuttosto, attraverso l'esame globale della contabilità, e, in particolare, mediante indagini volte a verificare la partecipazione ad incontri commerciali o l'avvio da parte della società di rapporti economici con società dello Stato in cui i viaggi sono stati compiuti.

La mancata trascrizione nel riepilogo finale del verbale dell'assemblea del passo (della delibera) concernente i compensi per amministratori non determina l'indeducibilità dei compensi stessi.

Al fine di stabilire la deducibilità delle spese relative alle autovetture aziendali, non è sufficiente confrontare il numero delle stesso (auto) e il numero dei soci. L'inerenza all'impresa dei costi per le autovetture va valutata in concreto, con riferimento alla natura ed all'uso dei mezzi nell'ambito dell'impresa stessa; sicché un'esclusione collegata in astratto al numero dei soci si appalesa illegittima, anche in ragione dell'assenza di un riscontro normativo in tal senso.

Il fatto che il contribuente non abbia fornito la prova negativa circa la presunta cessione a nero di quote partecipative non è sufficiente a fondare la decisione del giudice, dato che, trattandosi di aggiunta di una posta positiva, la prova incombe all'Ufficio.

Redditi di impresa – Oneri deducibili – Perdita di avviamento commerciale – Compensazione con risarcimento del danno al proprietario – Rilevanza – Deduzione dell'indennità compensata col locatore – Onere probatorio del contribuente.

Cass., sez. trib. 15 gennaio 2007, n. 712, in Giur. Imp. 1/2007.

L'articolo 10 del TUIR del DPR n. 917 del 1986, consente al contribuente di dedurre dal reddito determinati "oneri sostenuti" fra i quali è compreso, alla lett. h) del primo comma, l'onere sostenuto per indennizzare, nei casi previsti dalla legge, la perdita di avviamento subita dal conduttore a causa di cessazione della locazione d'immobili urbani ad usi diversi dall'abitazione.

Conseguentemente poiché la deducibilità dal reddito di una prestazione non consistente in un esborso pecuniario, è deducibile, tale indennità pur quando essa sia stata compensata con il risarcimento del danno riconosciuto dal locatore al proprietario medesimo, con onere a carico del contribuente.

Redditi di impresa – Cessione di beni da controllante estera a controllata italiana – Congruità del costo – Onere della prova – Spetta al contribuente – Utilità – Va provata.

Cass., sez. trib. 26 gennaio 2007, n. 1709, in Giur. Imp. 1/2007.

L'onere della prova dell'esistenza e dell'inerenza di un costo incombe al contribuente e, per quanto riguarda i costi derivanti da servizi prestati da società controllante estera ad una controllata italiana, tale onere comprende ogni elemento che consenta all'Amministrazione finanziaria di verificare il normale valore degli stessi servizi.

Conseguentemente, pur in presenza di spese documentate per il distacco di personale della società controllante estera a quella controllata italiana, è necessario dimostrare l'utilità del servizio reso.

Reddito d'impresa – Accantonamenti – Indennità suppletive di clientela – Concorrenza al fondo – Esclusione – Fondi di accantonamento – Numerus clausus – Ampliamento a discrezione del contribuente – Esclusione.

Cass., sez. trib. 30 gennaio 2007, n. 1910, in Giur. Imp. 1/2007.

I fondi di accantonamento fiscalmente deducibili costituiscono un *numerus clausus* in suscettibile di ampliamento a discrezione del contribuente tramite equiparazioni di diverse tipologie di costi.

Conseguentemente le indennità suppletive di clientela non possono concorrere a formare il fondo di trattamento di fine rapporto di cui all'art. 70, comma 3 del TUIR.

Commissioni tributarie di merito

Redditi di impresa – Operazioni intercorse con soggetti residenti in Stati aventi regime fiscale privilegiato – Prova della effettiva sussistenza – Deducibilità – Sussiste – Errore formale in dichiarazione – Dichiarazione integrativa – Ammissibilità.

Comm. trib. prov. di Treviso, sez. III, 21 giugno 2006, n. 99, ne Il fisco 45/2006, fasc. n. 1, pag. 15727.

Ai fini del disconoscimento della deducibilità di costi sostenuti per operazioni intercorse con soggetti residenti in Stati aventi regime fiscale privilegiato – di cui all'art. 110 del TUIR – il contribuente, il quale abbia compiutamente assolto l'onere probatorio circa la veridicità della transazione commerciale e la sussistenza dell'esercizio di una concreta ed effettiva attività economica da parte del soggetto estero, è sempre ammesso a correggere eventuali errori formali nella compilazione della dichiarazione dei redditi, attraverso la presentazione di idonea dichiarazione integrativa, ivi incluso quello relativo all'omessa separata indicazione di tali componenti negativi di reddito.

Redditi di impresa – Compensi dovuti agli amministratori – Deducibilità – Necessità di preventiva delibera o previsione di statuto – Esclusione – Addebito del compenso a società controllante – Irrilevanza.

Comm. trib. prov. di Lucca, sez. IV 14 luglio 2006, n. 64, ne Il fisco 41/2006, fasc. n. 1, pag. 14601.

La quantificazione del compenso da devolversi agli amministratori non necessita di una preventiva delibera assembleare ovvero di apposita previsione statutaria, potendosi determinare unitamente all'approvazione del bilancio. Tale mancanza non osta neppure alla reversibilità del compenso alle società partecipanti ed alla relativa emissione di fattura a favore delle medesime laddove l'Amministrazione finanziaria non abbia contestato lo svolgimento dell'incarico né l'avvenuta corresponsione dell'importo.

Il gruppo di società può essere rappresentato sia in senso verticale che orizzontale tramite un accordo tra società giuridicamente distinte che si sottopongono ad una direzione unitaria senza che necessariamente l'una abbia influenza dominante sulle altre.

REDDITI DI LAVORO AUTONOMO

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Redditi di lavoro autonomo – Sostituto e sostituito d'imposta – Sostituito – E' debitore principale – Conseguenze – Art. 23, 25 e 29 del DPR 29 settembre 1973, n. 600.

Cass., sez. trib. 16 giugno 2006, n. 14033, ne Il fisco 39/2006, fasc. n. 1, pag. 14036.

Il contribuente che abbia percepito un compenso sottoposto a ritenuta d'acconto resta debitore principale dell'obbligazione tributaria, e perciò, ove il sostituto (nel caso di specie un comune) non abbia provveduto a versare all'Erario quanto trattenuto (nel caso di specie su una parcella professionale), il Fisco ben può rivolgersi direttamente al contribuente per ottenere le somme dovute a titolo di imposta; il sostituto, dal canto suo, dovrà rivolgersi al sostituto per ottenere la restituzione di quanto quest'ultimo abbia trattenuto e non abbia versato all'Erario.

REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

Dottrina

“Certificazione dei redditi di lavoro dipendente e assimilati erogati nel 2006” di M. ANDREOZZI e M. PIACENTI, in Corr. Trib. 2007, pag. 461.

La certificazione unica dei redditi di lavoro dipendente e assimilati (CUD) può essere sottoscritta anche mediante sistemi di elaborazione elettronica. A tale riguardo gli AA. si soffermano sulla Ris. n. 145/E del 21.12.2006 con la quale l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto che non vi sia alcun obbligo di consegna cartacea della certificazione e, pertanto, ha riconosciuto al sostituto d'imposta la possibilità di utilizzare il mezzo elettronico per l'effettuazione di tale adempimento, purché sia garantita al dipendente la possibilità di entrare nella disponibilità della stessa e di poterla utilizzare per i successivi adempimenti. (SG)

“Auto ad uso promiscuo – Novità legislative introdotte dal Collegato fiscale alla Finanziaria 2007” F. CIANI e N. SERNIA, ne Il fisco 1/2007, fasc. n. 1, pag. 96.

“Fringe benefit e regime fiscale degli autoveicoli” di F. DEZZANI e L. DEZZANI, ne Il fisco 9/2007, fasc. n. 1, pag. 3094.

“La deducibilità limitata per le auto assegnate ai dipendenti dopo la conversione del D.L. 262/2006” di E. ORSI, ne Il fisco 48/2006, fasc. n. 1, pag. 16829.

Gli articoli illustrano, in linea generale, le modifiche introdotte con l'art. 2, comma 71, lett. a) del D.L. n. 262/2006, conv. dalla L. n. 286/2006, in tema di valutazione della componente in natura (*fringe benefit*), del reddito imponibile di lavoro dipendente derivante dalla messa a disposizione da parte del datore di lavoro di un veicolo impiegato dal dipendente non solo per l'attività di lavoro ma anche per fini personali (cd. uso promiscuo). In particolare, è stato previsto che, nella determinazione del reddito in natura del dipendente, si deve assumere non più il 30%, come previsto dalla previgente formulazione dell'art. 51, comma 4 lett. a) del TUIR, bensì il 50% dell'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15 mila chilometri, calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio indicato dalle tabelle nazionali predisposte periodicamente dall'ACI.

Va precisato che l'art. 2, comma 72, del citato decreto 262 aveva inizialmente previsto che le nuove disposizioni dovessero trovare applicazione a partire dal periodo d'imposta 2006. Gli AA. hanno conseguentemente preso in considerazione il caso di un dipendente che ha utilizzato l'auto aziendale in uso promiscuo tra il 1° gennaio e il 2 ottobre 2006, e che abbia cessato il rapporto di lavoro prima del 3 ottobre 2006 (data di entrata in vigore del decreto) e ne abbia avviato uno nuovo successivamente alla predetta data.

In tal caso, il vecchio datore, al momento del calcolo del conguaglio, non era tenuto a procedere al ricalcolo del reddito in natura considerando la nuova quota del 50%, mentre il nuovo datore si sarebbe trovato in possesso di dati incompleti per effettuare il conguaglio complessivo.

Gli AA. risolvono tale problematica attribuendo al lavoratore l'onere di rimettere al vecchio sostituto le somme a proprio carico che lo stesso ex datore avrebbe dovuto versare per suo conto.

La questione è stata, di fatto, superata dall'art. 1, comma 324, della Legge finanziaria 2007, il quale ha stabilito che, ai soli fini della determinazione del reddito di lavoro dipendente, l'aumento del coefficiente forfettario dal 30 al 50 per cento deve essere applicato a partire dall'anno 2007; con riferimento ai lavoratori cessati in corso d'anno (2007), la Circ. 21/E del 7 aprile 2007 ha chiarito che il vecchio sostituto deve effettuare il conguaglio utilizzando il coefficiente del 30 per cento.

Pertanto, nelle annotazioni al CUD l'ex datore deve riportare distintamente il valore del reddito in natura riferito all'utilizzo promiscuo del veicolo e le relative modalità di valorizzazione. Nell'esempio ipotizzato dagli AA. (cessione del rapporto di lavoro in corso d'anno e immediata riassunzione presso un nuovo datore), spetterà, quindi, al nuovo datore utilizzare i dati contenuti nelle annotazioni al CUD e applicare, nel conguaglio da entro il 28 febbraio dell'anno successivo, la prevista misura del 50% (PM).

“Le erogazioni risarcitorie nella determinazione del reddito di lavoro dipendente” di G. STANCATI, in Boll. Trib. 2006, pag. 1600.

L'articolo affronta la questione relativa al trattamento fiscale delle erogazioni risarcitorie attribuite ai lavoratori dipendenti. L'A. contesta innanzitutto la dottrina minoritaria che propende per la teoria dell'onnicomprendività del reddito di lavoro dipendente, confermando invece quella recepita nel testo unico delle imposte sui redditi, che limita la qualificazione come reddito di lavoro dipendente alle attribuzioni, costituenti “nuova ricchezza”, che trovano causa e titolo nell'ambito del contesto lavorativo. Secondo l'A. l'ambito di rilevanza tributaria delle indennità conseguite a titolo di risarcimento di danni deve essere circoscritto alle sole ipotesi in cui gli stessi afferiscano alla perdita di redditi (lucro cessante). L'A., quindi, compie una ricognizione della giurisprudenza e della

dottrina in materia, condividendo l'orientamento più recente che tende a dare valenza reddituale alla sola reintegrazione del lucro cessante e non al danno emergente, ed individuando le fattispecie che rientrano nell'una o nell'altra categoria di erogazioni risarcitorie (es. danno biologico, erogazioni transattive, danno da demansionamento o "mobbing", ecc.). (SG)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Redditi di lavoro dipendente – Indennità di trasferta – Somme aggiuntive corrisposte al dipendente per incarichi di trasferta implicanti spese maggiori rispetto a quelle ordinarie – Natura risarcitoria – Esclusione – Tassabilità – Condizioni.

Cass., sez. trib. 23 marzo 2006, n. 6518, in Boll. Trib. 2006, pag. 1667.

Le indennità di trasferta corrisposte ad un dipendente per lo svolgimento di mansioni che comportino il sostenimento di spese maggiori rispetto a quelle ordinarie, non rivestono in linea di principio natura di somme a carattere totalmente risarcitorio ma, a norma dell'art. 48, comma 4, del TUIR, devono essere assoggettate ad IRPEF per la parte eccedente lire 90.000 al giorno – al netto delle spese di viaggio – per le trasferte fuori del territorio comunale, e integralmente – al netto delle spese di trasporto risultanti da documenti rilasciati dal vettore – per le trasferte nell'ambito del territorio medesimo.

Redditi di lavoro dipendente – Amministratore unico di società – Rapporto di lavoro dipendente – Inconfigurabilità – Spesa relativa – Indeducibilità come spese di lavoro dipendente.

Cass., sez. trib. 13 novembre 2006, n. 24188, in Corr. Trib. 2007, pag. 480.

La qualifica di amministratore unico di una società non è compatibile con la condizione di lavoratore subordinato alle dipendenze della stessa società, non potendo ricorrere in tal caso l'effettivo assoggettamento al potere direttivo, di controllo e disciplinare di altri, che si configura come requisito tipico della subordinazione. La riconosciuta equiparazione, sotto il profilo giuridico, tra l'attività gestoria svolta dall'amministratore unico di società e quella svolta dall'imprenditore comporta, pertanto, l'indeducibilità per spese di lavoro dipendente.

Commissioni tributarie di merito

Redditi di lavoro dipendente – Contribuente residente in Germania – Prova della residenza estera – Redditi prodotti in Italia – Intassabilità ex art. 15 della Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Germania.

Comm. trib. prov. di Verona, sez. IX, 28 aprile 2005, n. 24, pag. 1743.

La residenza in uno Stato estero, nel caso di specie in Germania, di un contribuente può essere dimostrata con ogni mezzo (ad esempio producendo in giudizio il permesso di soggiorno rilasciato dallo Stato estero, prorogato a tempo indeterminato, l'iscrizione nel Comune estero di residenza, il certificato di residenza estera del figlio e della compagna del contribuente, e, ove protratta per oltre 183 giorni, determina la non imponibilità dei redditi ancorché prodotti in Italia, a norma dell'art. 15 della convenzione Italia-Germania contro le doppie imposizioni.

REDDITI DIVERSI

Giurisprudenza

Corte Costituzionale

Redditi diversi – Plusvalenze derivanti da indennità di esproprio o cessione volontaria di terreni ricadenti in zona “F” – Violazione degli artt. 3,23,53,70,77 e 81 della Costituzione – Questione di legittimità costituzionale – Manifesta inammissibilità.

Corte Cost. 7 novembre 2006, n. 362, ne Il fisco 44/2006, fasc. n. 1, pag. 15467.

E' manifestamente inammissibile, per difetto di rilevanza, la questione di legittimità costituzionale dell'art. 1, comma 2, della L. 24 marzo 1993, n. 75 (Conversione del DL 23 gennaio 1993, n. 16), sollevata con riferimento agli artt. 3,23,53, 70, 77 e 81 della Costituzione. La disposizione scrutinata non è applicabile alla controversia all'esame del giudice a quo stante l'inizio della procedura espropriativa in data anteriore alla modificazione di destinazione urbanistica dei terreni oggetto di cessione.

Corte di Cassazione

Redditi diversi – Plusvalenza da alienazione di terreni lottizzati – Calcolo – Prezzo di acquisto – Modalità di individuazione.

Cass., sez. trib. 1 dicembre 2006, n. 25611, ne Il fisco 1/2007, fasc. n. 1, pag. 139.

L'affermazione contenuta nel comma 2 dell'art. 82 del DPR n. 917 del 22 dicembre 1986 (ora art. 68 del “nuovo TUIR”) secondo cui nel calcolo delle plusvalenze da alienazione di terreni oggetto di lottizzazione [art. 81, lettera a)] si assume, come prezzo di acquisto dei terreni acquistati oltre cinque anni prima dell'inizio della lottizzazione, il valore normale del bene “nel quinto anno anteriore” deve essere interpretata nel senso che si assume come prezzo di acquisto il valore nel quinto anno anteriore alla lottizzazione (e non nel quinto anno anteriore all'alienazione).

REDDITI TASSATI SEPARATAMENTE

Dottrina

“Abolizione del regime di incentivo all'esodo” di F. PETRUCCI, in Corr. Trib. 2007, pag. 16.

L'A. si sofferma sugli effetti e sugli interrogativi conseguenti all'abolizione del regime fiscale di favore per le incentivazioni all'esodo. Secondo l'A. infatti, l'inasprimento derivante dalla soppressione della disciplina sull'incentivo all'esodo operata dal D.L. n. 223/2006 potrà indurre taluni contribuenti che possono vantare le condizioni personali individuate nella sentenza C-207/04 del 2005 dalla Corte di Giustizia UE, ad attivarsi per conseguire il rimborso della maggiore ritenuta subita, anche per attenuare le ricadute della riliquidazione dell'IRPEF sul TFR. (SG)

“Il TFR tra finanziamento di interventi strutturali e fondi pensione” di M. PROCOPIO, in Corr. Trib. 2007, pag. 283.

La destinazione del TFR è stata oggetto di due interventi legislativi: la Legge Finanziaria 2007 e la riforma della previdenza complementare. La prima prevede l'utilizzazione del TFR inoptato per favorire l'accumulazione di capitale pubblico; la seconda, invece, prevedendo il conferimento ai fondi pensione del TFR, comporta un significativo livello di copertura previdenziale per gli aderenti. L'A. individua, tra le novità di maggior rilievo della riforma della previdenza complementare, la convenienza fiscale della destinazione del TFR ai fondi pensione, in quanto è stata ridotta al 15% l'aliquota applicabile alle prestazioni pensionistiche, nonché la libertà nella scelta dei fondi pensione, atteso che un soggetto per il quale operi una forma pensionistica di categoria può aderire ad altra forma ritenuta più congeniale. (SG)

Prassi Amministrativa

Incentivi all'esodo – Nuova disciplina – Regime transitorio.

Circ. Agenzia delle Entrate 16 febbraio 2007, n. 10/E, ne Il fisco 8/2007, fasc. n. 2, pag. 1105

In seguito all'abrogazione del comma 4-*bis* dell'art. 19 del TUIR le somme corrisposte a titolo di incentivo all'esodo sono ora assoggettate alla medesima aliquota applicata al TFR.

La nuova disciplina non si applica ai piani di incentivo all'esodo concordati prima del 4 luglio 2006, per i quali vige un regime transitorio ed ai quali si applica l'aliquota agevolata pari alla metà di quella applicata per la tassazione del TFR.

La disciplina previgente più favorevole può continuare ad essere applicata:

- con riferimento alle somme corrisposte in relazione ai rapporti di lavoro cessati entro il 3 luglio 2006;
- con riferimento alle somme corrisposte in relazione a rapporti di lavoro cessati dal 4 luglio 2006.

Tali atti o accordi devono indicare un termine entro il quale si deve aderire al piano e devono avere data certa ai sensi degli artt. 2702-2704 c.c..

Giurisprudenza

Redditi tassati separatamente – Indennità di fine rapporto – Liquidazione a carico di polizza assicurativa – Tassazione separata – Esclusione – Previsione nel contratto collettivo – Irrilevanza.

Cass., sez. trib. 16 novembre 2005, n. 23092, in Boll. Trib. 2006, pag. 1902.

Quando la somma erogata dal datore di lavoro ad un proprio dipendente derivi da una polizza stipulata durante il periodo in cui lo stesso era alle sue dipendente, in forza di previsione del contratto collettivo di lavoro, la stessa trova la propria causa in un rapporto di assicurazione e non già nel rapporto di lavoro, dal che consegue che la somma non è soggetta a tassazione separata quale trattamento di fine rapporto.

Redditi tassati separatamente – Incentivazioni all'esodo – Delimitazione della previsione agevolata.

Cass., sez. trib. 5 dicembre 2005, n. 26395, in Boll. Trib. 2006, pag. 1745.

Al fine della applicazione della tassazione agevolata IRPEF per gli incentivi all'esodo dei dipendenti, determinata in misura pari alla metà dell'aliquota applicabile al TFR, introdotta con il

D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 314, si deve guardare unicamente alle corrisposizioni intervenute a decorrere dal primo gennaio 1998, senza che rilevi al riguardo l'eventualità che il rapporto sia cessato prima di tale data.

Redditi tassati separatamente – Indennità per la risoluzione del rapporto di lavoro dirigenziale – Natura risarcitoria – Onere di fornire la relativa dimostrazione a carico del contribuente – Sussiste.

Cass., sez. trib. 20 settembre 2006, n. 20358, in Boll. Trib. 2006, pag. 1745.

Il contribuente non può limitarsi ad affermare il carattere penitenziale e risarcitorio di un'indennità per sostenerne l'intassabilità e su di esso grava l'onere di comprovarne la natura, non essendo al riguardo sufficienti generiche affermazioni e richiami al pregiudizio alla carriera, allo status socio-economico o alla sede di lavoro.

RISCOSSIONE

Prassi Amministrativa

Riscossione – Versamenti – Acconti d'imposta IRES e IRAP – Determinazione degli acconti – Periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore dell'art. 36, comma 31, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223 – Modalità – Istruzioni.

Circ. Agenzia delle Entrate 21 novembre 2006, n. 34/E, ne Il fisco 45/2006, fasc. n. 2, pag. 6617.

La circolare contiene i chiarimenti dell'Agenzia sulla determinazione degli acconti d'imposta dovuti per il periodo in corso alla data di entrata in vigore del D.L. n. 223/2006.

Di seguito si riportano i chiarimenti più rilevanti:

utili provenienti da paradisi fiscali

Viene precisato che vanno considerati interamente gli utili incassati nel 2005 e provenienti da partecipate residenti in Paesi a fiscalità privilegiata, a prescindere dal fatto che le partecipazioni siano detenute dalla società residente direttamente o tramite una società non residente in paradisi fiscali;

minusvalenze da assegnazione di beni ai soci:

l'indeducibilità delle minusvalenze derivanti dall'assegnazione ai soci di beni dell'impresa o dalla destinazione di questi beni a finalità estranee all'esercizio dell'impresa rileva ai fini del calcolo dell'acconto;

società di comodo:

qualora dall'applicazione dei nuovi coefficienti di determinazione dei ricavi e del reddito minimi la società dovesse risultare non operativa per il periodo d'imposta anteriore a quello in corso al 4 luglio 2006, l'acconto si ricalca sul maggior reddito;

ammortamento beni immateriali:

le nuove percentuali di deducibilità delle quote di ammortamento per opera dell'ingegno, brevetti, *know how* e marchi rilevano ai fini del calcolo dell'acconto.

Giurisprudenza

Corte Costituzionale

Riscossione – Rapporti fra Amministrazione finanziaria ed esattore – Regolamento del giudizio innanzi alla Corte dei conti – Art. 52, 53 e 54 del R.D. 13 agosto 1933, n. 1038 – Obblighi di notificazione e comunicazione – Insussistenza – Violazione degli artt. 24 e 111 della Costituzione – Questione di legittimità costituzionale – Fondatezza.

Corte Cost. 19 gennaio 2007, n. 1, ne Il fisco 5/2007, fasc. n. 1, pag. 1302.

E' fondata la questione di legittimità costituzionale degli artt. 52, 53 e 54 del R.D. 13 agosto 1933, n. 1038 ("Approvazione del regolamento di procedura per i giudizi innanzi alla Corte dei Conti"), sollevata in riferimento agli artt. 24 e 111, comma 2, della Costituzione. L'oggetto del giudizio avverso il rifiuto di quote di imposta inesigibili non risulta circoscritto al mero accertamento della legittimità del provvedimento impugnato investendo, per converso, integralmente il rapporto contabile tra l'Amministrazione finanziaria e l'esattore. Ne consegue che le disposizioni scrutinate, omettendo di prevedere la notifica del ricorso dell'esattore all'Amministrazione finanziaria – nonché degli ulteriori avvisi o comunicazioni – violano il principio di difesa, del contraddittorio e della parità processuale delle parti.

Corte di Cassazione

Riscossione – Esattoria – Risarcimento di danni – Presuppone l'illegittimità della esecuzione proposta.

Cass., sez. III civ. 9 marzo 2006, n. 5120, in Riv. Dott. Comm. 6/2006, pag. 1329.

In tema di riscossione coattiva delle imposte sui redditi, l'azione di risarcimento del danno proposta dall'esecutato nei confronti dell'ente esecutante postula l'affermazione della illegittimità o della invalidità dell'esecuzione, non essendo sufficiente l'allegazione di comportamenti soltanto inopportuni. (Nella specie, la S.C. ha confermato la sentenza di merito che aveva respinto la richiesta di risarcimento dei danni proposta per avere l'esattore proceduto alla pubblicazione dell'avviso di vendita dopo che il giudice tributario aveva sospeso l'efficacia della cartella esattoriale relativa ad una procedura che, seppure distinta, era oggettivamente connessa con quella degli attori).

Rimborso – Istanza – Termini di decadenza – Operatività anche in caso di un debito rilevabile dall'Amministrazione – Sostituto d'imposta – Decadenza.

Cass., sez. trib. 12 luglio 2006, n. 15840, in Riv. Dir. Trib. 10/2006, II, pag. 754.

All'istituto del rimborso su istanza di parte, da presentare nel termine prescritto a pena di decadenza, deve riconoscersi carattere di regola generale, mentre le norme che contemplano l'istituto del rimborso ufficio, data la loro natura eccezionale, vanno considerate di stretta interpretazione. Il termine di decadenza posto dall'art. 38 del DPR 29 settembre 1973, n. 602 è applicabile anche nel caso di rimborso richiesto dal sostituto d'imposta e di indebito versamento frutto di un errore rilevabile dall'amministrazione in sede di verifica ex art. 36-bis del DPR 29 settembre 1973, n. 600.

Con nota di M. MISCALI, "Riconoscibilità dell'indebito da parte della amministrazione finanziaria e dovere di rimborso".

Riscossione – Notifica della cartella – Art. 36-bis del DPR 600/73 – Termine di decadenza.

Cass., sez. trib. 21 luglio 2006, n. 16826, in Corr. Trib. 2006, pag. 3281.

In tema di accertamento e controlli delle dichiarazioni tributarie ai sensi dell'art. 36-bis del DPR n. 600/73, la legittimità della pretesa erariale è subordinata, alla luce dell'intervento legislativo

realizzato con l'art. I, commi 5-bis e 5-ter, del D.L. n. 106/2005 (convertito, con modificazioni, con legge n. 156/2005), alla notificazione della cartella di pagamento al contribuente entro un termine di decadenza.

Siffatta regola è applicabile anche per i giudizi pendenti alla data di entrata in vigore della legge di conversione n. 156/2005 che concernano le dichiarazioni presentate entro il 31 dicembre 2001 (art. 36, comma 2, lett. b, del D.Lgs. n. 46/1999), salvo che si tratti di dichiarazioni per la cui liquidazione i ruoli siano stati formati e resi esecutivi entro il 30 settembre 1999.

Per i ruoli resi esecutivi entro tale data occorre distinguere:

- a) le ipotesi di "rettifica cartolare" (o formale), per le quali la cartella di pagamento deve essere notificata al contribuente, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione (ai sensi dell'art. 43, primo comma, del DPR n. 600/1973, nel testo vigente "*ratione temporis*");
- b) le ipotesi di "controllo cosiddetto formale" (o, più rettamente, cartolare), per le quali, a pena di decadenza, deve provvedersi sia all'iscrizione a ruolo entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione (secondo il combinato disposto di cui agli artt. 17, primo comma, del DPR n. 602/1973, entrambi nel testo vigente "*ratione temporis*"), sia alla notifica della cartella di pagamento al contribuente entro il giorno cinque del mese successivo a quello nel quale il ruolo sia stato consegnato al concessionario a norma dell'art. 24 del DPR n. 602/1973 (anche in questo caso nel testo vigente "*ratione temporis*").

Riscossione – Esecuzione esattoriale – Azione di risarcimento del danno – Termine dilatorio – Chiusura dell'esecuzione – Pignoramento del quinto della pensione – Caso di specie – Art. 54, comma 3 (ora art. 59), del DPR 29 settembre 1973, n. 602.

Applicabilità a carico del coniuge, debitore solidale a seguito di dichiarazione congiunta – Esclusione – Art. 17 della L. 13 aprile 1977, n. 114.

Cass., sez. III, 5 settembre 2006, n. 19056, ne Il fisco 36/2006, fasc. n. 1, pag. 12988.

L'esecuzione forzata esattoriale con pignoramento presso terzi di crediti del debitore si compie con la pronuncia della ordinanza di assegnazione del credito, che segna il momento di chiusura di tale forma di esecuzione forzata. Pertanto, dopo l'emanazione di tale ordinanza, può essere promossa l'azione di risarcimento del danno nei confronti dell'esattore di cui all'art. 54, comma 3 (ora art. 59) del DPR n. 602/1973 (nel testo anteriore alla novella del D. Lgs. N. 46/1999) senza che occorra attendere che la pretesa tributaria sia soddisfatta attraverso i versamenti da parte del terzo del credito via via maturato nei confronti dell'esattore (nel caso di specie era stato pignorato il quinto di una pensione).

In forza del comma 1 dell'art. 2 del DPR n. 180/1950, le pensioni degli ex dipendenti pubblici sono pignorabili (nel limite del quinto) solo per la riscossione coattiva di tributi riferibili direttamente al pensionato. Non è quindi consentito disporre il pignoramento del quinto della pensione di un dipendente pubblico per soddisfare il debito a titolo di IRPEF del coniuge, debito di cui pure il pensionato debba rispondere in via solidale avendo presentato la dichiarazione congiunta ai sensi dell'art. 17 della L. n. 144/1977.

Riscossione – Concessionario – Veste giuridica – Conseguenze – Art. 1188 del codice civile – Artt. 25 e 30 del DPR 29 settembre 1973, n. 602 – Art. 26 del D.Lgs. 13 aprile 1999, n. 112.

Cass., sez. trib. 29 settembre 2006, n. 21222, ne Il fisco 42/2006, fasc. n. 1, pag. 14836.

Il concessionario alla riscossione è "persona indicata dal creditore" e, perciò, ex art. 1188 del codice civile, "fatto il pagamento", subisce automaticamente gli effetti riflessi del giudicato formatosi nei confronti del creditore medesimo (anche se non intervenuto nel giudizio). Quindi, ove il giudice riduca la pretesa tributaria dell'ente impositore, il concessionario alla riscossione può direttamente procedere alla riduzione della (maggiore) richiesta contenuta nel ruolo e non è tenuto a chiedere all'ente impositore la riduzione del ruolo stesso.

Riscossione – Rimborsi – Competenze – Direzione regionale delle entrate – Esclusione – Agenzia delle entrate – Legittimità.

Cass., sez. trib. 24 gennaio 2007, n. 1564, in Giur. Imp. 2/2007.

La competenza relativa alle domande di rimborso (ex artt. 37, 38 e 42 del DPR n. 600/1973), già appartenuta all'Intendenza di finanza, non è stata trasferita alla Direzione regionale delle entrate, bensì ai Centri di servizio in relazione alla cui attività stavano in giudizio gli Uffici delle entrate, oggi l'Agenzia delle entrate (ex art. 40 del DPR n. 287 del 1992).

Conseguentemente non spetta alla Direzione regionale delle entrate il diritto di opporsi avverso la sentenza con la quale è stata accolta la domanda di rimborso proposta dal contribuente, bensì all'Agenzia delle entrate.

Commissioni tributarie di merito

Riscossione – Competenza sull'impugnazione dell'atto del procedimento di espropriazione forzata tributaria – E' della Commissione tributaria se l'impugnazione riguarda l'inesistenza o nullità degli atti antecedenti e prodromici.

Imposte e tasse – Riscossione coattiva – Espropriazione forzata – Iscrizione di ipoteca – Competenza sulle relative controversie (nel regime antecedente al D.L. n. 223/2006) – E' della Commissione tributaria se l'impugnazione riguarda l'inesistenza o nullità degli atti antecedenti e prodromici.

Riscossione – Contestazione della mancata notificazione delle cartelle di pagamento – Pagamento effettuato per liberare l'immobile dall'ipoteca iscritta dal concessionario – Prova della notifica della cartella – Non sussiste.

Comm. trib. prov. di Bari, sez. XV 4 luglio 2006, n. 225 ne Boll. Trib. 2006, pag. 1730.

Qualora, a seguito di una procedura avviata dal concessionario della riscossione per ottenere il pagamento di somme a garanzia delle quali lo stesso concessionario abbia iscritto ipoteca sui beni del contribuente, emerga che le cartelle esattoriali rappresentative del credito posto in esazione non siano state previamente notificate al debitore, la giurisdizione permane in capo al Giudice tributario, essendo esso chiamato ad esaminare, e quindi giudicare, dell'esistenza o meno del debito erariale, in relazione al rispetto delle norme sia da parte dell'Agenzia delle entrate che del concessionario medesimo.

L'avvenuto pagamento di parte delle somme iscritte a ruolo, eseguito dal contribuente al fine di liberare il proprio immobile dall'ipoteca iscritta dal concessionario della riscossione, non implica l'effettiva notificazione delle relative cartelle di pagamento che lo stesso contribuente contesti di aver ricevuto, cosicché l'onere di produrre in giudizio le cartelle contestate e le loro relate di notificazione grava sul concessionario della riscossione medesimo.

Per l'esecuzione delle notificazioni di atti tributari al contribuente che appaia irreperibile il messo notificatore o l'ufficiale giudiziario deve osservare le modalità prescritte dall'art. 140 c.p.c., ovvero il deposito della copia dell'atto nella casa del comune dove la notificazione deve eseguirsi, l'affissione dell'avviso di deposito alla porta dell'abitazione o dell'ufficio o dell'azienda del destinatario, e la comunicazione di tali formalità al destinatario mediante raccomandata con avviso di ricevimento. Qualora il concessionario della riscossione manchi di provare in giudizio di avere effettivamente adempiuto a tutti i predetti adempimenti, va dichiarata la nullità delle notificazioni delle cartelle di pagamento contestate dal contribuente, non sanabile neanche in presenza di ricorso.

36) DISPOSIZIONI ANTIELUSIVE

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Elusione – Imposte sui redditi – Causa concreta del contratto – Mancanza – Conseguenze.
Cass., sez. trib. 29 aprile 2005, n. 20398, in Riv. Dir. Trib. 10/2006, II, pag. 690.

L'amministrazione finanziaria, terzo interessato e dunque legittimato a far valere la nullità dei contratti del contribuente in accertamento e in contenzioso, può eccepire l'invalidità radicale dei negozi posti in essere con abuso del diritto. E' nullo per mancanza di causa in concreto, e come tale rilevabile anche d'ufficio dal giudice e in ogni grado del processo tributario (purché dai fatti dedotti dalle parti ciò emerga), il contratto posto in essere con l'esclusivo fine di conseguire un vantaggio d'imposta, poiché tale fine deve essere relegato nella sfera dei meri motivi.

Elusione – Imposte sui redditi – Causa concreta del contratto – Mancanza – Conseguenze.
Cass., sez. trib. 25 ottobre 2005, n. 22932, in Riv. Dir. Trib. 10/2006, II, pag. 690.

L'amministrazione finanziaria, terzo interessato e dunque legittimato a far valere la nullità dei contratti del contribuente in accertamento officioso e in contenzioso, può eccepire la invalidità radicale dei negozi posti in essere con abuso del diritto. E' nullo per mancanza di causa in concreto, e come tale rilevabile anche d'ufficio dal giudice in ogni grado del processo tributario (purché dai fatti dedotti dalle parti ciò emerga), il contratto posto in essere con l'esclusivo fine di conseguire un vantaggio d'imposta, poiché tale fine deve essere relegato nella sfera dei meri motivi. Il difetto di causa del contratto *sub specie* di esclusività del fine fiscale, peraltro, è ravvisabile qualora le prestazioni dedotte in contratto manifestino un evidente – e altrimenti ingiustificato – squilibrio economico tra loro.

Ambedue con nota di F. M. GIULIANI, "Su talune categorie privatistiche, evocate da tre pronunce del Supremo Collegio in tema di elusione-evasione".

Art. 37-bis DPR 29 settembre 1973, n. 600 – Clausola antielusiva – Fattispecie elusiva – Rilevanza penale ai sensi del D.Lgs. n. 74 del 2000 – Esclusione.
Cass., sez. trib. 7 luglio 2006, n. 34780, in Dir. Prat. trib. 6/2006, II, pag. 1418.

Il risparmio fiscale non è riconducibile ad alcuna fattispecie incriminatrice del D.Lgs. n. 74 del 2000, ancorché riconosciuto inopponibile allo Stato ex art. 37-bis del DPR n. 600 del 1973 e successive modificazioni.

IPOTECARIE E CATASTALI (Imposte)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Art. 52 DPR 26 aprile 1986, n. 131 – Terreno destinato a cava – Natura – Terreno agricolo – Esclusione – Conseguenze – Criteri automatici di valutazione – Applicazione – Esclusione.
Cass., sez. trib. 30 agosto 2006, n. 18755, in Dir. Prat. Trib. 6/2006, II, pag. 1438.

Il terreno destinato ad attività estrattive (nel caso di specie come cava) non può essere considerato di natura agricola e quindi, al relativo trasferimento, non può essere applicato il criterio automatico di valutazione su base catastale.

Ipotecarie e catastali (imposte) – Ipoteca iscritta a garanzia di un debito tributario – Invalidità dell'iscrizione per difetto di *periculum in mora* – Imponibilità – Esclusione.

Cass., sez. trib. 20 dicembre 2006, n. 27226, ne Il fisco 4/2007, fasc. n. 1, pag. 1013.

Non è dovuta l'imposta ipotecaria ove l'iscrizione di ipoteca legale sugli immobili del contribuente, disposta a garanzia di un debito tributario, sia dichiarata invalida dal giudice competente (nel caso di specie per difetto di *periculum in mora*).

47) IVA

Dottrina

“Rapporti tra casa madre estera e propria sede secondaria in Italia – Profili tributari, con specifico riferimento al sistema dell'IVA”, di R. LOCCO, in Boll. Trib. 2006, pag. 1699.

L'articolo prende spunto dalla sentenza della Corte di giustizia europea del 23 marzo 2006, causa C-210/04, che sancisce l'irrilevanza ai fini IVA delle prestazioni rese dalla casa madre estera nei confronti della propria *branch* italiana e, per le medesime ragioni deve ritenersi parimenti, di quelle effettuate in senso opposto, ossia dalla *branch* verso la casa madre.

L'A. si sofferma su un particolare profilo non trattato dalla citata sentenza, e segnatamente sulla sorte dell'IVA a credito derivante dagli acquisti effettuati dalla *branch* in relazione alle prestazioni di servizio da questa rese alla casa madre estera. In sostanza egli pone il problema se, giusta l'irrilevanza ai fini dell'IVA dei servizi effettuati dalla *branch* nei confronti della casa madre, sia detraibile l'IVA addebitata dai fornitori alla sede secondaria. Tale dubbio, invero, trova fondamento nel disposto dell'art. 19, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972, secondo il quale è indetraibile l'IVA pagata per l'acquisto di beni e servizi relativi ad operazioni non soggette ad imposta.

L'A. risolve, tuttavia, la questione in senso favorevole alla detraibilità dell'IVA assolta sugli acquisti effettuati dalla *branch*, rilevando che le transazioni in questione – essendo svolte dal medesimo soggetto giuridico (*branch* e casa madre) – rappresentano le cd. “non operazioni” e non le operazioni non soggette ad IVA.

Le operazioni non soggette, infatti, sono quelle escluse dall'ambito applicativo dell'imposta per espressa previsione normativa, mentre le prestazioni tra *branch* e casa madre sono tutt'al più operazioni di natura finanziaria che si concretizzano in meri passaggi di denaro tra due organizzazioni rientranti nell'ambito della medesima struttura. (PM).

“Il prestito di personale collegato con altre prestazioni” di P. MERLO, ne Il fisco 46/2006, fasc. n. 1, pag. 15958.

L'A. commenta la Ris. n. 346/E del 5.11.2002 con cui l'Agenzia delle Entrate, in risposta ad un'istanza di interpello presentata da un consorzio di banche, ha fornito un'importante precisazione circa la corretta definizione ai fini IVA, in presenza di particolari circostanze e ipotesi che prevedono anche “prestito o distacco di personale”. E' stato precisato che, qualora il prestito di personale sia strettamente collegato all'affitto di macchinari o di *software*, e l'intera prestazione, che comunemente si definisce anche come di *outsourcing*, costituisca una prestazione unica e inscindibile, si è in presenza di una prestazione complessa da considerare, anche ai fini fiscali, *unitariamente e non in forma disgiunta*. Per questa ragione l'intero corrispettivo relativo a queste prestazioni deve essere assoggettato ad IVA, ai sensi dell'art. 3, comma 1, del DPR. n. 633/1972, non potendo parlare di semplice prestito di personale che, invece, è escluso da IVA. (SG)

“I nuovi criteri di detraibilità dell’IVA sulle auto assegnate ai dipendenti” di E. ORSI, ne Il fisco 45/2006, fasc. n. 1, pag. 15657.

Dopo la sentenza della Corte di Giustizia UE causa C-228/05 ed il chiarimento del Dipartimento per le Politiche fiscali del 14 settembre 2006 è stata riconosciuta la possibilità di detrarre l’Iva sulle spese riferite ad acquisti, noleggi, di impiego delle autovetture destinate a utilizzazioni inerenti a operazioni imponibili, effettuate nell’esercizio di attività d’impresa o arti e professioni. Il limite al diritto allo scomputo dell’Iva assolta sull’acquisto e sull’impiego dei veicoli strumentali si rinviene nella mancata inerenza della spesa all’attività d’impresa, arte o professione e/o di una sua non afferenza ad operazioni attive imponibili (o assimilate ai fini della detrazione).

Con riguardo alle auto aziendali concesse in uso promiscuo ai propri dipendenti, nel comunicato stampa citato è stato precisato che non costituisce utilizzo nell’esercizio dell’attività di impresa l’assegnazione delle autovetture in uso ai dipendenti (cosiddetto *fringe benefit*).

Sul punto si ritiene che il principio affermato dal Dipartimento delle Politiche fiscali non vada esteso alle ipotesi di impiego dell’auto aziendale (o del professionista) esclusivamente per scopi aziendali o professionali ossia a quei casi in cui l’utilizzo da parte del dipendente avvenga solo per fini propri dell’attività del datore di lavoro.

Peraltro, nei casi di riaddebito del *fringe benefit* al lavoratore tramite emissione di fattura da parte del datore di lavoro, la tesi della indetraibilità assoluta dell’Iva assolta dall’azienda o dal libero professionista sulle forniture riferite all’automezzo mostra gravi incongruenze con la disciplina Iva.

Infatti, l’unica limitazione alla detrazione dell’Iva rinvenibile nella vigente normativa a seguito della sentenza della Corte di Giustizia UE è quella riferita all’inerenza all’attività svolta dal soggetto passivo, unitamente all’afferenza della fornitura ad operazioni imponibili al tributo.

Qualora sia emessa fattura nei confronti del lavoratore, il datore di lavoro effettua indubbiamente una prestazione di servizi imponibile Iva che, in quanto tale, pare assolutamente idonea a consentirgli il diritto allo scomputo dell’imposta pagata sugli approvvigionamenti per l’auto in questione.

Nell’ipotesi di conteggio del *fringe benefit* esclusivamente in busta paga, l’indetraibilità dell’Iva appare giustificata solo nel caso in cui l’auto sia utilizzata esclusivamente per fini personali da parte del dipendente. Infatti, nell’ipotesi di utilizzo promiscuo, dovrebbe, in linea di principio, riconoscersi la detrazione parziale dell’Iva assolta dal datore di lavoro per la parte dell’imposta proporzionalmente riferibile all’impiego per scopi aziendali dell’auto, essendo riscontrabili i requisiti di inerenza ed afferenza di cui all’art. 19 del D.P.R. n. 633 del 1972.

Infine, nell’ipotesi di riaddebito misto (in parte tramite fattura ed in parte mediante computo figurativo in cedolino) maggiori sono le difficoltà operative. Nel caso di auto assegnata in uso promiscuo andrebbe individuata dapprima la quota di utilizzo aziendale, utilizzando ad esempio il criterio della ripartizione del chilometraggio rilevato dalle carte carburante. Tale quota conferirebbe comunque il diritto alla detrazione dell’Iva. Sulla residua parte relativa all’uso privato dell’auto andrebbe, quindi operata un’ulteriore distinzione: la quota di essa oggetto di riaddebito con fattura rileverebbe ai fini della detraibilità dell’Iva sugli acquisti sussistendo i requisiti di inerenza ed afferenza; la restante parte (computata in cedolino a titolo di *fringe benefit*) pregiudicherebbe la detraibilità dell’Iva sugli acquisiti per mancanza di afferenza ad una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile effettuata dall’impresa.

Per individuare le due quote in esame un criterio obiettivo potrebbe essere ancora una volta quello della spartizione sulla base del chilometraggio percorso tra il momento dell’assegnazione e quello risultante al termine del periodo d’imposta. (AF)

Giurisprudenza

Corte di Giustizia CE

IVA – VI Direttiva – Direttiva n. 77/388/CEE del 17 maggio 1977 – Fattispecie – Società non residente – Succursale in altro Stato membro – Rapporti giuridico - economici – Assoggettabilità – Condizioni.

Corte di Giust., sez. II, 23 marzo 2006, n. C-210/04, in Rass. Trib. 6/2006, pag. 2183.

Le prestazioni di servizi rese da una società non residente alla propria succursale residente in altro Stato membro che, pur costituendo un centro stabile, non gode di autonomia né rappresenta un soggetto giuridico autonomo, non sono suscettibili di essere ricomprese fra le operazioni imponibili, secondo quanto previsto dagli artt. 2, n. 1, e 9, n. 1, della Direttiva n. 77/388/CEE, del 17 maggio 1977.

IVA – Gestione di fondi comuni di investimento – Nozione autonoma di diritto comunitario. Delega delle funzioni di gestione amministrative ad un soggetto terzo – Esenzione – Sussiste.

Funzioni di depositario – Esenzione – Esclusione.

Corte di Giust. CE, sez. III, 4 maggio 2006, n. C- 169/04, in Riv. Dir.trib. 12/2006, III, pag. 263.

La nozione di gestione di fondi comuni di investimento, menzionata all'art. 13, parte B, lett. d), punto 6, della VI Direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE, in materia di imposta sul valore aggiunto, rappresenta una nozione autonoma del diritto comunitario, di cui gli Stati membri non possono modificare il contenuto.

L'art. 13, parte B, lett. d) punto 6, della VI Direttiva N. 77/388/CEE deve essere interpretato nel senso che rientrano nella nozione di "gestione di fondi comuni di investimento", menzionata da tale disposizione, i servizi di gestione amministrativa e contabile dei fondi forniti da un gestore esterno, qualora essi formino un insieme distinto, valutato globalmente, e siano specifici ed essenziali per la gestione di tali fondi.

Non rientrano nella nozione di "gestione di fondi comuni di investimento" le prestazioni corrispondenti alle funzioni di depositario, così come indicate agli artt. 7, nn. 1 e 3, e 14, nn. 1 e 3, della Direttiva del Consiglio 20 dicembre 1985, n. 85/611/CEE, concernente il coordinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative in materia di taluni organismi d'investimento collettivo in valori mobiliari (OICVM).

Con nota di M. DEL VAGLIO, "Definizione, limiti (ed alcune incertezze) in ordine all'esenzione IVA sulla gestione di fondi comuni di investimento".

Art. 17, n. 7 Dir.CEE 17 maggio 1977, n. 388 – Detrazione dell'imposta – Esclusione o limitazione dal regime di detrazione su alcuni beni da parte di uno Stato senza previa consultazione del comitato consultivo – Illegittimità – Sussistenza.

Corte di Giust. CE, sez. III, 14 settembre 2006, n. C-228/05, in Dir.prat. trib. 6/2006, II, pag. 1431.

L'art. 17, n. 7, primo periodo, della VI Direttiva del Consiglio CEE 17 maggio 1977, n. 77/388, dev'essere interpretato nel senso che esso non autorizza uno Stato membro ad escludere alcuni beni dal regime delle detrazioni dell'imposta sul valore aggiunto, istituito all'art. 29 della detta Direttiva, né autorizza uno Stato membro ad adottare provvedimenti che escludano alcuni beni dal regime delle detrazioni di tale imposta ove siano privi di indicazioni quanto alla loro limitazione temporale e/o facciano parte di un'insieme di provvedimenti di adattamento strutturale miranti a ridurre il disavanzo di bilancio e a consentire il rimborso del debito pubblico.

IVA – Direttiva Comunitaria – Diritto alla detrazione – Operazioni intracomunitarie – Insussistenza.

Corte di Giust. UE, sez. III, 7 dicembre 2006, n. C-240/05, in Corr. Trib. 2007, pag. 389.

Un'operazione esente ai fini IVA all'interno di uno Stato membro per effetto dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. e), della direttiva n. 77/388/CEE (cd. VI Direttiva), nel testo risultante dalle direttive n. 91/680/CEE e n. 92/111/CEE, non consente il diritto alla detrazione IVA versata a monte ai sensi dell'art. 17, n. 3, lett. b), della direttiva medesima, ancorché costituisca un'operazione intracomunitaria, a prescindere dal regime IVA applicabile nello Stato membro di destinazione.

IVA – Operazioni – Operazioni esenti – Operazioni di soccorso stradale – Operazioni di assicurazione – Sussistenza – Esenzione – Spetta.

Corte di Giust. CE, sez. IV, 7 dicembre 2006, n. C-16/06, in Giur. Imp. 1/2007.

In tema di IVA, le prestazioni di soccorso stradale fornite da un ente autorizzato in favore dei soggetti danneggiati a fronte del pagamento di quote di iscrizione annuali, o di corrispettivi specifici, devono considerarsi rientranti tra le "operazioni di assicurazione" esenti da imposta di cui all'art. 13, parte B, lett. a), della sesta direttiva IVA del 1977.

IVA – Operazioni escluse o non assoggettate – Controversia con la società acquirente per la determinazione della parte variabile del prezzo di cessione dei titoli – Arbitrato – Acquisto di servizi di consulenza tecnico-giuridica – Detrazione – Non spetta.

Corte di Giust. CE, sez. IV, 8 febbraio 2007, n. C- 435/05, in Giur. Imp. 1/2007.

In tema di IVA, ai sensi dell'art. 17, par. 2, della sesta direttiva del 1977, non può ritenersi detraibile l'imposta assolta da una società venditrice di azioni (nel caso di specie, emesse da una propria partecipata) sull'acquisto di servizi di consulenza tecnico-giuridica per la quantificazione di una parte del credito derivante dalla cessione dei titoli effettuata antecedentemente all'inizio di una propria attività rilevante agli effetti del tributo.

Corte di Cassazione

IVA – Accertamento bancario fondato sulle risultanze dei conti correnti – Equiparazione dei prelevamenti non giustificati a ricavi – Dimostrazione della avvenuta contabilizzazione degli assegni cambiati per cassa dallo stesso emittente-prenditore – Superamento della presunzione – Consegu.

Giudizio avanti le Commissioni – Prove acquisite nel giudizio penale – Non hanno carattere vincolante – Possono essere considerate dal giudice tributario, ma nei limiti di prova del processo tributario e con autonoma valutazione.

Cass., sez. trib. 8 luglio 2005, n. 14420, Cass., sez. trib. 29 luglio 2005, n. 16035, in Boll. Trib. 2006, pag. 1817.

In materia di IVA, l'art. 51 DPR 26 ottobre 1972, n. 633 (nel testo vigente prima delle modifiche introdotte dalla legge 30 dicembre 2004, n. 311), permette all'Amministrazione finanziaria di rettificare su basi presuntive la dichiarazione del contribuente utilizzando i dati relativi ai movimenti sui conti bancari da esso intrattenuti, quando l'interessato non dimostri che ha tenuto conto di tali dati nelle proprie dichiarazioni ovvero che non si riferiscono ad operazioni imponibili. La presunzione derivante dalla predetta norma in ordine all'omessa fatturazione dei ricavi conseguiti dalla società contribuente, desunti dagli assegni emessi da quest'ultima, deve peraltro ritenersi superata qualora la società dimostri che tutte le movimentazioni finanziarie relative a tali assegni siano state regolarmente registrate, risultando gli assegni contabilmente cambiati per cassa con l'indicazione del beneficiario, ancorché rappresentato dallo stesso emittente e prenditore.

Anche se la norma di cui all'art. 12 del D.L. 10 luglio 1982, n. 429 (convertito dalla legge 7 agosto 1982, n. 516), deve ritenersi abrogata per effetto dell'entrata in vigore del nuovo codice di procedura penale, il giudice tributario può legittimamente fondare il proprio convincimento anche sulle prove acquisite nel giudizio penale, nel rispetto dei limiti di prova previsti nel processo tributario, purché proceda ad una autonoma valutazione dei fatti oggetto dell'accertamento contenuto nella sentenza penale, non potendo limitarsi ad una pedissequa ripetizione degli argomenti esposti nella pronuncia penale.

IVA – Intermediazione fittizia di società nell'acquisto di beni al fine di evasione dell'IVA da parte dell'effettivo acquirente – Reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti – Sussistenza – Abrogazione dell'art. 8 del D.Lgs. n. 74/2000 ad opera dell'art. 1, comma 386, della L. 30 dicembre 2004, n. 311 – Esclusione.

Cass., sez. III, 16 gennaio 2006, n. 1427, in Rass. Trib. 1/2007, pag. 260.

Nell'ipotesi di società fittizia utilizzata come mera "cartiera", interposta quale intermediaria nell'acquisto di beni al fine di favorire l'evasione dell'IVA da parte dell'effettivo acquirente, è sussistente il reato di emissione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti. L'art. 8 del D.Lgs. n. 74/2000 che ha introdotto l'art. 60-bis nel DPR n. 633/1972 il quale stabilisce che, in caso di mancato versamento dell'imposta da parte del cedente relativa a cessione di determinati beni effettuate a prezzi inferiori al valore normale, il cessionario è solidalmente obbligato al pagamento dell'imposta stessa.

Art. 12 DPR 26 ottobre 1972, n. 633 – Prestazioni di mandato e intermediazione relative a operazioni di credito e finanziamento – Accessorietà rispetto all'attività principale della società – Imponibilità – Sussistenza.

Cass., sez. trib. 29 maggio 2006, n. 12772, in Dir. Prat. Trib. 6/2006, II, pag. 1440.

Ai fini IVA, le prestazioni di mandato ed intermediazione relative ad operazioni di credito e finanziamento, con emissione di carte di credito per acquisto di carburante ed altro materiale, svolte da una società in base a contratto e per conto di società di diritto tedesco, sono accessorie all'attività principale della società stessa (assistenza e consulenza agli autotrasportatori): come operazione accessoria ad operazioni imponibili, l'emissione di carte di credito deve considerarsi anch'essa imponibile.

IVA – Detrazione – Pro rata – Società cooperative – Attività di locazione a terzi – Non costituisce attività propria dell'impresa – Esclusione dal pro rata.

Cass., sez. trib. 28 luglio 2006, n. 17226, in Corr. Trib. 2006, pag. 3427.

Ai sensi dell'art. 19, quarto comma, del DPR n. 633/1972, come modificato dall'art. 1 del DPR n. 24/1979, ai fini del calcolo del *pro rata* IVA non può essere considerata come "attività propria dell'impresa" quella svolta da una cooperativa edilizia che percepisca canoni di locazione di immobili da terzi non soci.

Infatti, indipendentemente dai rapporti con altri soggetti, l'attività di locazione di immobili a terzi esula dall'attività di impresa propria di una cooperativa edilizia. Le operazioni esenti devono essere considerate irrilevanti ai fini della detrazione dell'IVA *pro rata* e devono, quindi, essere computate tanto al numeratore quanto al denominatore.

IVA – Abuso di diritto – Nozione – Portata – Normativa comunitaria – Quesiti alla Corte europea – Art. 11 della Direttiva del Consiglio 23 luglio 1990, n. 90/434/CEE – Art. 10 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633.

Cass., sez. trib. 4 ottobre 2006, n. 21371, ne Il fisco 42/2006, fasc. n. 1, pag. 14841.

Devono essere formulati alla Corte europea di Giustizia i seguenti quesiti:

- 1) se la nozione di abuso del diritto, definita dalla sentenza della Corte di Giustizia in causa C- 255/02 come "operazione essenzialmente compiuta al fine di conseguire un vantaggio fiscale" sia coincidente, più ampia o più restrittiva di quella di "operazione non avente ragioni economiche diverse da un vantaggio fiscale";
- 2) se – ai fini dell'applicazione dell'IVA – possa essere considerato abuso del diritto (o di forme giuridiche), con conseguente mancata percezione di entrate comunitarie proprie derivanti dall'imposta sul valore aggiunto, una separata conclusione di contratti di locazione finanziaria (*leasing*), di finanziamento, di assicurazione e di intermediazione, avente come risultato la soggezione ad IVA del solo corrispettivo della concessione in uso del bene, laddove la conclusione di un unico contratto di *leasing* secondo la prassi e l'interpretazione della giurisprudenza nazionale avrebbe come oggetto anche il finanziamento e, quindi, comporterebbe l'imponibilità IVA dell'intero corrispettivo.

IVA – Accertamento – Esigenza del contraddittorio – Esclusione – Elementi acquisiti presso terzi e non contestati al contribuente – Utilizzabilità – Artt. 51 e 54 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633.

Cass., sez. trib. 10 novembre 2006, n. 24091, ne Il fisco 1/2007, fasc. n. 1, pag. 143.

All'attività amministrativa di accertamento tributario (nel caso di specie per IVA) non si applica il principio del contraddittorio e, dunque, legittimamente la Guardia di finanza può utilizzare elementi ricavati da accertamenti a carico di terzi mai portati a conoscenza del contribuente.

IVA – Detrazione e rivalsa – Variazione dell'imponibile e dell'imposta – Nota di credito – Art. 26, commi 2 e 3, DPR n. 633/1972 – Emissione – Condizioni.

Cass., sez. trib. 15 gennaio 2007, n. 715, in Giur. Imp. 1/2007.

In materia di IVA, si è in presenza di una variazione dell'imponibile o dell'imposta ex art. 26 del DPR 633/1972 nei casi in cui, per eventi successivi all'emissione della fattura o per inesattezze, vengano modificati gli estremi di una determinata operazione imponibile – e, cioè, di un rapporto di cessione di beni o prestazione di servizi singolarmente considerato – e non già quando muti per una qualsiasi causa il quadro complessivo dei rapporti tra i soggetti interessati.

IVA – Fusione per incorporazione – Credito di imposta vantato dalla incorporata – Esposizione da parte della incorporante – Tempistica – Artt. 2504 e 2504-bis del codice civile – Art. 123 (ora art. 172) del DPR 22 dicembre 1986, n. 917 – Art. 35 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633.

Cass., sez. trib. 15 gennaio 2007, n. 721, ne Il fisco 7/2007, fasc. n. 1, pag. 2618.

In caso di fusione per incorporazione, la società incorporante può legittimamente esporre nella dichiarazione IVA presentata il 31 dicembre dell'anno dell'incorporazione il credito d'imposta indicato nella dichiarazione IVA presentata dall'incorporata il 31 dicembre dell'anno precedente (non contestato dall'Amministrazione) e non assume rilievo il fatto che non siano state ancora adempiute le formalità di cui all'art. 2504 del codice civile.

IVA – Fatturazione per operazioni inesistenti – Obbligo di versamento dell'IVA – Sussiste.
Cass., sez. trib. 19 gennaio 2007, n. 1251, in Giur. Imp. 1/2007.

In tema di fatturazione delle operazioni agli effetti dell'IVA, il comma 7 dell'art. 21 del DPR n. 633 del 1972 deve interpretarsi nel senso che l'emissione di fatture obbliga l'emittente al versamento della relativa imposta nonostante l'inesistenza delle operazioni cui esse fanno riferimento.

IVA – Caparra confirmatoria – Assoggettamento – Condizioni.

Cass., sez. trib. 22 gennaio 2007, n. 1320, ne Il fisco 7/2007, fasc. n. 1, pag. 2621.

Il pagamento di somme di denaro (o la dazione di cose fungibili), effettuato a titolo di caparra confirmatoria di un contratto di compravendita di bene immobile, è soggetto ad IVA ed all'obbligo di fatturazione solo nella misura in cui tali somme (o cose fungibili) siano destinate ad anticipazione del prezzo per l'acquisto del bene, per volontà delle parti, accertabile dal giudice di merito in base ad elementi intrinseci al contratto.

IVA – Dichiarazione annuale – Mancata sottoscrizione – Richiesta di rimborso – Successiva sottoscrizione su invito dell'Ufficio – Interessi sul credito rimborsato – Decorrenza – Data della sottoscrizione.

Cass., sez. trib. 5 febbraio 2007, n. 2463, in Giur. Imp. 2/2007.

In tema di IVA, ai sensi degli artt. 37, primo comma, e 55, secondo comma, del DPR n. 633 del 1972, nel testo vigente "ratione temporis", in caso di presentazione di una dichiarazione annuale priva di sottoscrizione con richiesta di rimborso del credito d'imposta, la data di decorrenza degli interessi sulle somme successivamente rimborsate va riferita al momento in cui è avvenuta la sottoscrizione della dichiarazione a seguito dello specifico invito dell'Ufficio competente, e non a quello di originaria presentazione della dichiarazione non sottoscritta.

IVA – Rimborsi – Rimborsi infrannuali – Termini – Decorrenza – Art. 38-bis, DPR n. 633 del 1972 – Riferimento alla dichiarazione annuale – Rilevanza – Decorrenza dal ventesimo giorno del secondo trimestre di riferimento – Esclusione – Decorrenza dal termine fissato per il rimborso ordinario – Applicabilità.

Cass., sez. trib. 12 febbraio 2007, n. 3025, in Giur. Imp. 2/2007.

In tema di rimborsi IVA infrannuali di cui all'art. 38-bis del DPR n. 633 del 1972, il riferimento alla dichiarazione annuale dell'eccedenza rimborsabile comporta che la decorrenza del termine decennale di prescrizione del diritto al rimborso di tale eccedenza inizia a decorrere in termini analoghi a quelli previsti per il rimborso ordinario.

Conseguentemente vale il termine iniziale decorrente dal ventisettesimo mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale e non dal ventesimo giorno del secondo mese successivo al trimestre di richiesta del rimborso infrannuale.

REGISTRO (Imposta di)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Registro (imposta di) – Soggetti passivi – Parti in causa del giudizio – Individuazione – Soggetti tra i quali intercorre il rapporto sostanziale accertato dal giudice – Giudizi riuniti – Condanna solo di una parte – Parti non condannate – Obbligazione solidale – Esclusione.
Cass., sez. trib. 15 maggio 2006, n. 11149, in Giur. Imp. 1/2007.

Ai sensi dell'art. 57 del DPR 13/1986, le c.c. d.d. "parti in causa" non possono essere, né letteralmente, né tanto meno razionalmente, individuate nei soggetti che figurano nel processo per il semplice fatto, meramente formale, della loro partecipazione allo stesso e della posizione ivi assunta, bensì nelle persone fra le quali, all'esito dell'accertamento del giudice, risulta essere interceduto il rapporto racchiuso nell'atto.

Conseguentemente, nell'ipotesi di pluralità di parti – determinata nella specie dalla riunione di più giudizi – a fronte di una condanna di una sola delle parti non può ritenersi coobbligato solidale il soggetto non condannato in quanto ritenuto estraneo al rapporto considerato in sentenza.

Registro (imposta di) – Operazioni societarie – Fusione inversa – Divieto di riscossione dell'imposta proporzionale in base alla Direttiva n. 69/335/CEE – Applicabilità – Artt. 4, 7 e 10 della Direttiva 17 luglio 1969, n. 69/335/CEE – Art. 4 della Tariffa, Parte Prima, allegata al DPR 26 aprile 1986, n. 131.

Cass., sez. trib. 30 ottobre 2006, n. 23356, ne Il fisco 45/2006, fasc. n. 1, pag. 15717.

Nel caso di "fusione inversa", e cioè di incorporazione da parte di una società di altra società detentrici della totalità delle azioni o delle quote della incorporante, la Direttiva del Consiglio 17 luglio 1969, n. 69/335/CEE osta alla riscossione dell'imposta proporzionale di registro in quanto simile operazione rientra sia nell'ambito di applicazione dell'art. 4, n. 2, lettera b), di tale Direttiva (perché produce l'effetto di aumentare il capitale sociale dell'incorporante e costituisce "prestazione effettuata da un socio"), sia nell'ambito di applicazione dell'art. 7, n. 1, perché il conferimento dell'intero patrimonio dell'incorporata alla già esistente incorporante viene remunerato "esclusivamente mediante attribuzione di azioni dell'incorporante".

Registro (imposta di) – Imposte sui trasferimenti – Beni immobili – Accertamento di maggior valore – Motivazione – Indicazione del criterio astratto – Sufficienza – Artt. 51, comma 3 e 52, comma 2, del DPR 26 aprile 1986, n. 131 – Art. 6, comma 2, del DPR 26 ottobre 1972, n. 643.

Cass., sez. trib. 10 novembre 2006, n. 24086, ne Il fisco 2/2007, fasc. n. 1, pag. 434.

L'avviso dell'accertamento di maggior valore di un immobile oggetto di imposta sui trasferimenti è congruamente motivato con la mera enunciazione del criterio normativo astratto in base al quale viene determinato il maggior valore.

Registro (imposta di) – Applicazione dell'imposta – Data dell'atto – Rilevanza per l'esatta percezione del tributo – Data in cui l'atto acquista "data certa" – Applicazione – Art. 38 del DPR 26 ottobre 1972, n. 634 – Art. 40 del DPR 26 aprile 1986, n. 131.

Cass., sez. trib. 11 dicembre 2006, n. 26360, ne Il fisco 2/2007, fasc. n. 1, pag. 431.

In tema di imposte sui trasferimenti, la data dell'atto, quando assurge ad elemento determinante per l'esatta percezione del tributo, va ricavata, ove riguardi una scrittura privata non autenticata, attraverso l'applicazione dei criteri di cui all'art. 2704 del codice civile (nel caso di specie il fisco pretendeva di applicare all'atto il regime fiscale vigente alla data risultante dall'atto stesso, mentre il contribuente invocava il principio di cui all'art. 2704 del codice civile).

Registro (imposta di) – Applicabilità della disciplina comunitaria – Assenza di domanda o sua deduzione per la prima volta in giudizio – Irrilevanza – Fusione per incorporazione – Società controllante – Possesso della totalità delle azioni – Esenzione dall'imposta proporzionale – Esclusione.

Cass., SS. UU. 18 dicembre 2006, n. 26948, in Giur. Imp. 1/2007.

I principi di effettività ed equivalenza del diritto comunitario impone che anche nei procedimenti giudiziali cc.dd. chiusi, la disciplina comunitaria debba essere applicata pure in assenza di una specifica domanda o di sua deduzione per la prima volta in tale sede giudiziale.

Conseguentemente risulta legittima la richiesta dell'Amministrazione finanziaria di esclusione dell'esenzione dall'imposta di registro sugli atti di fusione per incorporazione impropria, ossia quando l'incorporante possieda la totalità delle quote dell'incorporata, pur se nei precedenti gradi di giudizio fosse stata contestata soltanto l'inapplicabilità dell'art. 4, della direttiva n. 335 del 1969 e modificata dalle successive direttive n. 80 del 1973 e n. 303 del 1985.

Registro (imposta di) – Coobbligati solidali – Solidarietà passiva dipendente del notaio per l'imposta di registro – Sussiste – Pagamento dell'imposta – Esaurisce il rapporto.

Cass., sez. trib. 21 febbraio 2007, n. 4047, in Giur. Imp. 2/2007.

Ai sensi di quanto disposto dall'art. 57 del DPR n. 131 del 1986, il notaio rogante, in quanto responsabile d'imposta, è coobbligato solidale dipendente insieme alla società per il pagamento del tributo dovuto a seguito della richiesta di registrazione dell'atto societario.

Conseguentemente l'ufficio può notificare il relativo avviso di liquidazione al notaio medesimo ed il pagamento da questo effettuato rende definitivo il rapporto tributario anche nei confronti della società.

Commissioni tributarie di merito

Registro (imposta di) – Trasferimento di immobili – Vincolo ex D.Lgs. 29 ottobre 1999, n. 490 – Base imponibile – Valore catastale – Art. 11, comma 2, della L. 30 dicembre 1991, n. 413 – Esclusione.

Com. trib. prov. di Treviso, sez. VIII 4 novembre 2005, n. 30, ne Il fisco 37/2006 fasc. n. 1, pag. 13447.

L'ambito di applicazione dell'art. 11, comma 2, della L. n. 413 del 1991 è esclusivamente quello dell'imposizione diretta e non è invocabile ai trasferimenti interessati da una imposizione cosiddetta indiretta. Un trasferimento a titolo oneroso comporta il pagamento di un corrispettivo pattuito e dichiarato dalla parte che non può non assumere rilevanza anche in campo fiscale, cioè essere il valore di un riferimento per le imposte collegate.

Registro (imposta di) – Avviso di rettifica e liquidazione – Motivazione – Insufficiente ed incompleta – Carenza – Non sussiste.

Registro – Aree edificabili – Determinazione della base imponibile – Compatibilità con la determinazione ai fini ICI – Differenza di presupposto impositivo tra le due imposte – Applicabilità – Non sussiste.

Comm. trib. prov. di Mantova, sez. III, 2 dicembre 2005, n. 116, ne Il fisco 37/2006, fasc. n. 1, pag. 13449.

Non determina la nullità assoluta di un avviso di accertamento la motivazione qualificabile come insufficiente od incompleta ma non inesistente.

La valutazione di un terreno edificabile ai fini dell'imposta di registro può prendere a base i valori emanati da un comune in materia di ICI, tenendo al contempo presente che, essendo diversi i presupposti impositivi, ai fini dell'imposta sul trasferimento, la valutazione globale di aree soggette a vincoli di destinazioni diverse, non corrisponde alla pura e semplice somma di distinti valori loro attribuiti dall'ente territoriale.

Registro (imposta di) – Trust – Atto costitutivo – Effetti non definitivi – Tassa fissa – Applicabilità.

Comm. trib. prov. di Brescia, sez. I, 11 gennaio 2006, n. 205, in Riv. Dott. Comm. 1/2007, pag. 141.

L'atto dispositivo di costituzione di un *trust*, redatto in forma pubblica, è assoggettato alla sola imposta fissa di registro, ex art. 11 della tariffa, parte prima, del DPR n. 131/1986 (e non all'imposta proporzionale del 3% del valore del conferimento, in applicazione dell'art. 9 del DPR n. 131/1986), poiché dall'atto di conferimento, in quanto tale, non può farsi conseguire una favorevole certezza di positivi risultati gestionali, tanto che lo stesso patrimonio consegnato in gestione potrebbe affievolirsi. Il risultato, in termini di valori, sarà riscontrato con lo spirare del contratto di destinazione patrimoniale a favore del *trustee* e quindi con l'erogazione in retrocessione del capitale o del capitale e del plusvalore o con la liquidazione intermedia di quote economiche. Nel dubbio sul risultato, quindi, e in mancanza di arricchimento attuale di alcuno dei soggetti individuati dal contratto, non appare coerente la provvisoria richiesta anticipata di imposta.

Registro (imposta di) – Accertamento di maggior valore – Motivazione – Indicazione di parametri astratti e rinvio ad una stima dell'UTE – Insufficienza – Produzione di una perizia estimativa di parte – Illegittimità dell'accertamento – Consegu.

Comm. trib. prov. di Treviso, sez. III 27 gennaio 2006, n. 89, in Boll. Trib. 2007, pag. 1570.

Ai fini dell'imposta di registro, per la determinazione del valore di un terreno non sono sufficienti né il riferimento dell'Ufficio finanziario a clausole astratte e standardizzate quali comuni regole estimative, ubicazione del bene, caratteristiche dell'immobile, che non risultino tradotte in elementi concreti attinenti al caso specifico, né il mero rinvio ad una stima dell'UTE, che cede di fronte ad una perizia giurata prodotta dal contribuente e non contestata dall'Ufficio.

Registro (imposta di) – Valutazione della volontà dei soggetti – Corrispondenza commerciale – Finanziamento dei soci o versamento di capitale di rischio – Imposta dovuta solo in caso d'uso – Art. 1 della Tariffa, Parte Seconda, del DPR 26 aprile 1986, n. 131.

Comm. trib. reg. di Bologna, sez. I, 8 marzo 2006, n. 34, ne Il fisco 35/2006, fasc. n. 1, pag. 12701.

E' necessario verificare la reale volontà dei soggetti, socio e società, fra i quali si è instaurato il rapporto ed accertare se si sia trattato di un rapporto di finanziamento, riconducibile allo schema di mutuo, o si sia in presenza di un conferimento atipico di capitale.

Dagli atti risulta che i cosiddetti "versamenti infruttiferi" sono stati deliberati dalle assemblee dei soci e che altro non sono che dei versamenti di capitale di rischio, la cui restituzione era legata all'esito dell'impresa.

SUCCESSIONI E DONAZIONI (Imposta sulle)

Dottrina

“Imposta di donazione su vincoli di destinazione e *trust*” di A. BUSANI, in Corr. Trib. 5/2007, pag. 359.

L'art. 2645-ter c.c. stabilisce che con un atto, in forma pubblica si può istituire un vincolo di destinazione mediante il quale determinati beni immobili o beni mobili iscritti in pubblici registri sono destinati, per un periodo non superiore a novanta anni o per la durata della vita della persona fisica beneficiaria, alla realizzazione di interessi meritevoli di tutela.

Questo vincolo può sorgere o nel patrimonio del disponente (e quindi senza alcun trasferimento di diritti da un soggetto all'altro) o nel patrimonio di un terzo, cui il disponente trasferisce un bene vincolando un nome della realizzazione di un certo interesse.

La legge 286/2006, di conversione del D.L. 262/2006, ha stabilito che la costituzione di vincoli di destinazione deve essere assoggettata a tassazione: il D.L. 286/2006 disponeva l'applicazione dell'imposta di registro, secondo la legge di conversione deve applicarsi l'imposta di donazione.

L'A. osserva che nel caso di vincolo istituito dal disponente nel proprio patrimonio non solo è difficile immaginare una manifestazione di capacità contributiva, ma pure, in mancanza di un trasferimento di diritti, nemmeno è possibile, individuare il soggetto beneficiario dal quale desumere l'aliquota applicabile. Conseguentemente, in tal caso, l'A. ritiene applicabile lo stesso trattamento fiscale previsto per il fondo patrimoniale e cioè l'imposta fissa di registro e l'imposta fissa di trascrizione.

La nuova legge non parla di *trust* ma di “costituzione di vincoli di destinazione”. L'A. ritiene che con questa dizione il legislatore abbia voluto riferirsi genericamente a tutti quegli atti da cui deriva l'effetto della costituzione di vincoli di destinazione e quindi anche al *trust*, attività giuridica che istituisce un vincolo di destinazione o nel patrimonio del disponente o nel patrimonio del *trustee*.

A tal riguardo l'A. osserva che potrà essere tassata con l'imposta di donazione solo l'attribuzione al beneficiario finale, applicando l'aliquota relativa al suo rapporto di parentela o meno con il disponente.

Invece l'atto con cui il disponente autodichiara il *trust* nel proprio patrimonio e pure l'atto con cui il disponente trasferisce al *trustee* i beni del *trust* affinché questi ne faccia l'uso imposto dal disponente stesso, non manifestano alcuna capacità contributiva: nel *trust* autodichiarato i beni sono già del disponente; nell'altro caso i beni divengono di titolarità del *trustee*, ma non incrementano la sua consistenza patrimoniale, in quanto egli consegue una proprietà finalizzata all'espletamento del compito che si è obbligato a svolgere.

In estrema sintesi, per l'applicazione dell'imposta di donazione occorre che si realizzi una manifestazione di capacità contributiva. (EM)

“La reintroduzione dell'imposta sulle successioni e donazioni – Vecchi e nuovi problemi” di S. DUS, ne Il fisco 8/2007, fasc. n. 1, pag. 2839.

L'articolo, dopo aver esaminato la portata degli interventi normativi in materia di imposta sulle successioni e donazioni, introdotti, com'è noto, dall'art. 6, del D. L. n. 262/2006, dalle modifiche apportate al decreto in sede di conversione dall'art. 2, commi da 47 a 54, del medesimo decreto legge nel testo risultante dopo la conversione nella L. n. 286/2006, ed infine dall'art. 1, commi da 77 a 79 della L. n. 296/2006 (legge finanziaria 2007), evidenzia le numerose criticità che derivano dalla (re)introduzione del tributo attraverso la ricezione di un testo inapplicato da sei anni.

In particolare, l'A. pone il problema della compatibilità o meno delle modifiche introdotte con la struttura dell'imposta, evolutasi, a seguito delle cennate modifiche, da imposta che colpiva il patrimonio complessivo del *de cuius* a imposta che assume come suo presupposto, essenzialmente, l'arricchimento *mortis causa* dei beneficiari, considerati nella loro individualità.

Tra i tanti temi evidenziati un esempio di scarsa compatibilità con la struttura dell'imposta è dato dall'art. 8 del D.lgs. n. 346/1990, norma che definisce la base imponibile dell'imposta come il valore globale netto dell'asse ereditario dato dalla differenza tra le attività e le passività come individuate dalla legge. La determinazione di tale valore globale rileva oggi ai soli fini della quantificazione delle singole quote ereditarie e non più come presupposto di un'imposta progressiva ad esso parametrata. In sostanza, come se ciascuna quota fosse costituita dagli attivi e dalle passività attribuite in quota ai singoli eredi.

Si stenta quindi a operare la collocazione sistematica di quanto previsto all'art. 8, comma 4, del D.lgs. n. 346/1990, che prevede la maggiorazione della base imponibile, sia come asse ereditario che come quote ereditarie, mediante l'imputazione delle donazioni anteriori non come valore a suo tempo accertabile ma come valore attuale della piena proprietà alla data di apertura della successione, anche in caso di donazione di nuda proprietà o altro diritto reale di godimento.

Altra criticità che pone gravi problemi di coordinamento attiene la presunzione che considera compresi nell'attivo ereditario denaro, gioielli, mobili per un valore pari al 10 per cento del valore globale netto imponibile dell'asse ereditario, dal quale vanno esclusi i cespiti non soggetti ad imposta per extraterritorialità (ma a quanto sembra non quelli posseduti dal non residente), quelli oggetto di devoluzione allo Stato o ad altri enti, perchè non compresi nell'asse ereditario a norma degli artt. 12 e 13 (beni culturali vincolati) o infine quelli esclusi dall'art. 3, comma 4-ter, del D.lgs. n. 346/1990.

E' evidente, infatti, che tale presunzione non è coerente con il nuovo sistema, dato che sorge il dubbio se la stessa attenga al valore delle singole quote ai fini del calcolo della franchigia, ovvero alla sola quota eccedente.

Se si ritenesse che la predetta presunzione concerne il valore complessivo dell'asse (imponibile o meno), ciò comporterebbe la riduzione della franchigia a poco più di € 900.000, aumentando l'effetto dell'imputazione delle donazioni anteriori. Peraltro, dato che la prova contraria attraverso la redazione dell'inventario ha senso solo per grandi patrimoni, la presunzione *de quo* potrebbe determinare un aumento dell'aliquota in misura pari al 10 per cento e solo per l'imposta sulle successioni.(PM).

“Ripristinata (con modifiche) l'imposta sulle successioni e donazioni – Note sul trattamento delle attività finanziarie” di E. MIGNARRI, ne Il fisco 42/2006, fasc. n. 1, pag. 14786.

L'articolo espone, in linea generale, il trattamento ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni delle attività di natura finanziaria rientranti nell'attivo ereditario.

A tale riguardo si rammenta che l'art. 12 del D.lgs. n. 346/1990 esclude dall'attivo ereditario:

- i titoli del debito pubblico, fra i quali si intendono compresi i Bot e i Cct;
- gli altri titoli di Stato, garantiti dallo Stato o equiparati (quali i titoli emessi dalla World Bank, dalla Bei dalla Birs, ecc.) e i buoni postali fruttiferi, nonché ogni altro diritto dichiarato esente dall'imposta da norme di legge;
- le indennità spettanti agli eredi corrisposte in forza di assicurazioni previdenziali obbligatorie;
- le assicurazioni sulla vita stipulate dal defunto.

L'A. fa presente che nell'ipotesi in cui cadano in successione quote di partecipazione a fondi comuni di investimento che includono titoli del debito pubblico ed equiparati, questi ultimi non devono essere computati dal contribuente nel calcolo della base imponibile. In altri termini, occorre scomputare dal valore delle quote possedute alla data del decesso, il valore dei titoli del debito pubblico ed equiparati compresi in tali quote. Ove il contribuente non vi provveda direttamente in sede di dichiarazione di successione, l'Amministrazione finanziaria lo inviterà a fornire tutti i dati relativi alla composizione del fondo, chiaramente desumibili dai prospetti giornalieri redatti dalla società di gestione.

Con riferimento alle operazioni di pronti contro termine - in cui la banca assume il ruolo di venditore a pronti e il cliente di acquirente a pronti - la proprietà dei titoli resta al cliente fino alla scadenza del termine pattuito. Pertanto, se al momento dell'apertura della successione è in corso un'operazione pronti contro termine sono proprio i titoli oggetto del contratto a cadere in successione. Se poi nel contratto sono compresi titoli di Stato, garantiti dallo Stato o equiparati, detti titoli non concorreranno alla formazione dell'attivo ereditario in quanto esenti dal tributo successorio.

L'A., infine, rammenta che i conti correnti bancari e postali cointestati, i titoli al portatore depositati - ad esempio in cassette di sicurezza - a nome del defunto e di altre persone, le azioni e gli altri titoli cointestati, i crediti di pertinenza del defunto e altre persone si considerano di proprietà comune in parti uguali, salvo prova contraria, in modo da far cadere in successione i soli beni o diritti appartenenti effettivamente al *de cuius*. (PM).

“Prime osservazioni in tema di tassazione dei trusts (liberali) nella <<resuscitata>> imposta sulle successioni e donazioni” di F. PORPORA, ne Il fisco 9/2007, fasc. n. 1, pag. 3134.

L'A. aderisce all'orientamento dottrinale più recente – seguito peraltro anche dall'Amministrazione finanziaria – che considera l'intero fenomeno del *trust* caratterizzato da intento liberale.

Da questa impostazione discende l'applicazione del tributo di registro in misura fissa (nonché in presenza di beni immobili, delle imposte ipotecarie e catastali sempre in misura fissa) sul trasferimento dei beni dal *settlor* al *trustee* e l'applicazione dell'imposta sulle donazioni in capo ai beneficiari al momento del ricevimento dei beni.

Per i *trusts* familiari caratterizzati da uno spirito di liberalità, istituiti sia *mortus causa* che per atto *inter vivos*, il tributo sulle successioni e sulle donazioni trova applicazione se e solo se si verifica un incremento patrimoniale netto nella sfera giuridica dei beneficiari, avendo ovviamente riguardo al vincolo di parentela intercorrente tra il disponente e il beneficiario. (EM)

52) FINANZA E TRIBUTI LOCALI

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani – Superficie tassabile – Giudicato formatosi per altra annualità rispetto a quella in contestazione – Inapplicabilità in base al principio dell'autonomia annuale dei singoli rapporti tributari.

Tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani – Sanzioni – Omessa od infedele denuncia – Applicazione di sanzioni anche per gli anni successivi – Legittimità – Va valutata tenendo presente il disposto dell'art. 12 del D.Lgs. n. 472/1997.

Cass., sez. trib. 1 aprile 2005, n. 6859, in Boll. Trib. 2006, pag. 1671.

Poiché nel nostro sistema tributario (e anche relativamente alla tassa per lo smaltimento di rifiuti solidi urbani) ogni anno fiscale mantiene la propria autonomia rispetto agli altri, la soluzione contenziosa data ad uno di essi non può comportare la formazione della cosa giudicata rispetto ai procedimenti relativi ad altri anni, con specifico riferimento alla determinazione della superficie assoggettabile al tributo comunale in esame.

In materia di tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, l'art. 70 del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, prevede una procedura semplificata per le denunce dei contribuenti, consentendo loro di limitarsi a denunciare – dopo la denuncia originaria – le sole variazioni intervenute successivamente, senza l'obbligo di denunce annuali; l'applicazione di sanzioni per infedele denuncia ovvero per omessa denuncia di variazione dovrà comunque tenere conto della disciplina stabilita dall'art. 12 del D.Lgs. 18 novembre 1997, n. 472, trattandosi di normativa più favorevole al contribuente, da applicare anche ai procedimenti in corso.

Tributi locali – TARSU – Asporto e gestione.

Cass., sez. trib. 2 febbraio 2006, n. 4895, in Dir. Prat. Trib. 6/2006, II, pag. 1337.

Le controversie concernenti l'impugnazione di fatture emesse da società di capitali private per i servizi di prestazioni di gestione dei rifiuti non appartengono alla giurisdizione del giudice ordinario. Sulle stesse va invece dichiarata la giurisdizione del giudice tributario, alla stregua dell'intervenuto ampliamento della competenza giurisdizionale delle Commissioni al canone per lo smaltimento dei rifiuti urbani per effetto del D.L. 30 settembre 2005, n. 203.

L'art. 3-bis, D.L. n. 203 cit. non risulta in contrasto con il combinato disposto degli artt. 102 Costituzione e Vi delle relative disposizioni transitorie, laddove impone la natura tributaria delle materie attribuite alle Commissioni tributarie: i canoni e/o tariffe in questione attengono infatti ad entrate che in precedenza risultavano di indiscussa natura tributaria.

COSAP – Occupazioni del soprasuolo e del sottosuolo: profili generali – Calcolo delle superfici occupate – Criteri di determinazione della tassa: evoluzione normativa e aspetti d'illegittimità costituzionale – Concetto di rete di erogazione di pubblici servizi – Esenzioni – Occupazioni effettuate per finalità previste ex lege – Raccolta rifiuti – Gestione di aree adibite a parcheggio – Denuncia e adempimento dell'obbligazione tributaria – Accertamento e riscossione del tributo – Definizione del rapporto tributario – Rettifiche della dichiarazione e riscossione coattiva – Sanzioni e interessi – Rimborso della tassa – Soggetto concessionario del servizio di accertamento e riscossione della tassa – Disciplina transitoria – Rapporti con gli altri tributi locali – In particolare: Canone per l'occupazione di spazi e aree pubbliche – In particolare: Imposta comunale sulla pubblicità – La competenza giurisdizionale.

Rassegna di Giurisprudenza a cura di E. COMASCHI, in Dir. Prat. Trib. 6/2006, II, pag. 1383.

Imposta comunale sulla pubblicità – Soggetti passivi – Solidarietà ex art. 6 del D.Lgs. n. 507/1993.

Avviso di accertamento – Omessa indicazione dell'ubicazione del mezzo pubblicitario – Violazione dell'art. 10 del D.Lgs. n. 507/1993 – Sussiste.

Cass., sez. trib. 29 maggio 2006, n. 12791, in Boll. Trib. 2006, pag. 1827.

La natura solidale dell'obbligazione tributaria non esclude la disamina, sulla contestazione del condebitore diverso da quello indicato dalla legge come "principale", delle questioni sulla legittimità anche formale dell'imposizione stessa; peraltro, in materia di imposta comunale sulla pubblicità, il soggetto che ha commissionato l'esposizione pubblicitaria è legittimato a sollevare questioni anche sul contenuto dell'avviso di accertamento.

Non può ritenersi legittimo, ai sensi dell'art. 10 del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, e ai fini della determinazione dell'imposta sulla pubblicità, un avviso di accertamento sprovvisto dell'indicazione dell'ubicazione del mezzo pubblicitario che si ritiene essere il presupposto per la nascita del rapporto tributario e per la conseguente imposizione.

COSAP – Controversie – Giurisdizione del giudice tributario – Esclusione – Giudice ordinario.

Cass., SS.UU. civ. 28 giugno 2006, n. 14864, ne Il fisco 35/2006, fasc. n. 1, pag. 12698.

Le controversie relative al canone di concessione per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche appartengono alla giurisdizione del giudice ordinario e non del giudice tributario.

Imposta sulla pubblicità – Contestazione dell'imposta – Soggetto solidamente obbligato – Legittimazione – Al contribuente.

Omessa indicazione delle caratteristiche e dell'ubicazione del mezzo pubblicitario – Nullità.

Cass., sez. trib. 24 novembre 2006, n. 24971, ne Il fisco 3/2007, fasc. n. 1, pag. 748.

Il soggetto beneficiario del servizio pubblicitario, solidalmente obbligato al pagamento dell'imposta sulla pubblicità, dovuta "in via principale" da chi "dispone a qualsiasi titolo del mezzo attraverso il quale il messaggio pubblicitario viene diffuso", è legittimato ad impugnare gli atti con cui gli venga richiesta l'imposta stessa.

E' nullo l'avviso con cui il comune chieda il pagamento dell'imposta sulla pubblicità (nel caso di specie al beneficiario della pubblicità, obbligato solidale) che non contenga "le caratteristiche e l'ubicazione del mezzo pubblicitario".

Imposta sulla pubblicità – Soggetto passivo – E' chi possiede a qualunque titolo il mezzo pubblicitario – Commissionario del servizio – Soggettività passiva – Sussistenza.

Cass., sez. trib. 30 gennaio 2007, n. 1916, in Giur. Imp. 2/2007.

In tema di imposta comunale sulla pubblicità il soggetto passivo d'imposta è individuato dall'art. 6 del D.Lgs. n. 507 del 1993, nella persona o nell'ente titolare del potere di disporre del mezzo pubblicitario "a qualsiasi titolo".

Conseguentemente la disponibilità di un impianto pubblicitario, ottenuta mediante un contratto stipulato col proprietario di esso, pone la società commissionaria, quale intermediaria del servizio, al pari di detto proprietario, nella condizione di soggetto passivo dell'imposta sulla pubblicità.

Commissioni tributarie di merito

Imposta sulla pubblicità – Banche – Marchi apposti all'ingresso e all'interno dei locali – Esenzione – Spetta.

Comm. trib. prov. di Piacenza, sez. II, 26 luglio 2006, n. 34, in Corr. Trib. 2006, pag. 3439.

Il marchio di una banca, posto in corrispondenza dell'ingresso o all'interno del luogo di svolgimento dell'attività dell'istituto bancario, su tende, frange, mantovane e su un cartello, si configura come una insegna di esercizio e, perciò, è esente dall'imposta sulla pubblicità, atteso che il pubblico, per recarsi presso i locali aziendali, deve poter individuare il luogo dove essi hanno la sede.

Nel caso deciso, secondo l'accertamento del giudice di merito, i marchi dell'impresa bancaria erano tutti posti all'interno dei locali della banca, che avevano vari ingressi da più strade di accesso.

ICI

Giurisprudenza

Corte Costituzionale

ICI – Esenzioni – Fabbricati posseduti e direttamente utilizzati da enti non commerciali – Art. 59, comma 1, lett. c), del D.Lgs. n. 446 del 1997 – Efficacia interpretativa e innovativa – Esclusione – Legittimità costituzionale.

Corte Cost. 19 dicembre 2006, n. 429, in Giur. Imp. 1/2007.

L'art. 59, comma 1, lett. c), del D.Lgs. n. 446 del 1997 non innova, sotto il profilo dei requisiti soggettivi, la disciplina dell'esenzione dall'ICI prevista dall'art. 7, comma 1, lett. i), del D. Lgs. N. 504/1992.

Ai fini dell'esenzione è necessaria la duplice condizione dell'utilizzazione diretta dell'immobile da parte dell'ente non commerciale possessore e dell'esclusiva destinazione ad una delle attività indicate dall'art. 7.

ICI – Controversia sulle rendite catastali – Coeva lite sulla debenza dell'ICI – Sospensione del giudizio sul tributo comunale – Conseguenze.

Cass., sez. trib. 11 dicembre 2006, n. 26380, in Giur. Imp. 1/2007.

La sospensione necessaria del giudizio – disciplinata nel contenzioso tributario dall'art. 39 D.Lgs. n. 546 del 1992 – si applica anche quando le due controversie – quella pregiudicante e quella pregiudicata – interessano anche soggetti diversi.

Conseguentemente il giudizio sull'attribuzione della rendita catastale impone la sospensione – ex art. 295 c.p.c. – del giudizio sulla debenza o meno dell'ICI, che su tale rendita rinvia la base imponibile.

Commissioni tributarie di merito

ICI – Rimborso – Termine di prescrizione triennale – Decorre dall'anno in cui maturano i presupposti del rimborso – Sentenza modificativa del valore catastale del bene – Passaggio in giudicato – Decorrenza da tale data.

Comm. trib. prov. di Roma, sez. XXV, 18 dicembre 2006, n. 383, in Corr. Trib. 2007, pag. 567.

Il diritto alla restituzione dell'ICI versata in misura superiore al dovuto si prescrive nei tre anni solari successivi al momento in cui si verifica il presupposto per il rimborso e non nel triennio dal pagamento delle singole rate, calcolato secondo il calendario comune.

IRAP

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

IRAP – Presupposto – Attività economica autonomamente organizzata – Requisiti – Esempificazione – Promotore finanziario – Artt. 2 e 3 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 – Art. 49 (ora art. 53) del DPR 22 dicembre 1986, n. 917.

Cass. sez. trib. 16 febbraio 2007, n. 3673, ne Il fisco 9/2007, fasc. n. 1, pag. 3184.

Il rimborso dell'IRAP non spetta agli esercenti arti o professioni indicati dall'art. 49, comma 1, del DPR 22 dicembre 1986, n. 917 [richiamato dall'art. 3, comma 1, lettera c), del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446], quando essi si avvalgano, in modo non occasionale, di lavoro altrui, o impieghino nell'organizzazione beni strumentali eccedenti, per quantità o valore, il minimo comunemente ritenuto indispensabile per l'esercizio dell'attività: eccedenza di cui è indice, fra l'altro, l'avvenuta deduzione del costo ai fini dell'IRPEF o dell'IVA.

VARIE

“Esperienze internazionali a confronto” di R. ACIERNO, ne Il fisco 1/2007, fasc. n. 1, pag. 107.

L'A. esamina differenze e similitudini del *trust* nei vari Stati in cui ha trovato completa regolamentazione (Cipro, Jersey, Malta, San Marino). (EM)

“La tassazione dei redditi da risparmio – Novità introdotte nell’ordinamento del Granducato del Lussemburgo”, di D. FUXA, ne Il fisco 36/2006, fasc. n. 1, pag. 12908.

Con la Legge del 23 dicembre 2005, con decorrenza 1° gennaio 2006, è stata introdotta in Lussemburgo una ritenuta alla fonte del 10% a titolo definitivo su talune tipologie di interessi percepiti da persone fisiche residenti nel Granducato e contemporaneamente abolita l’imposta sul patrimonio delle persone fisiche, sia residenti che non.

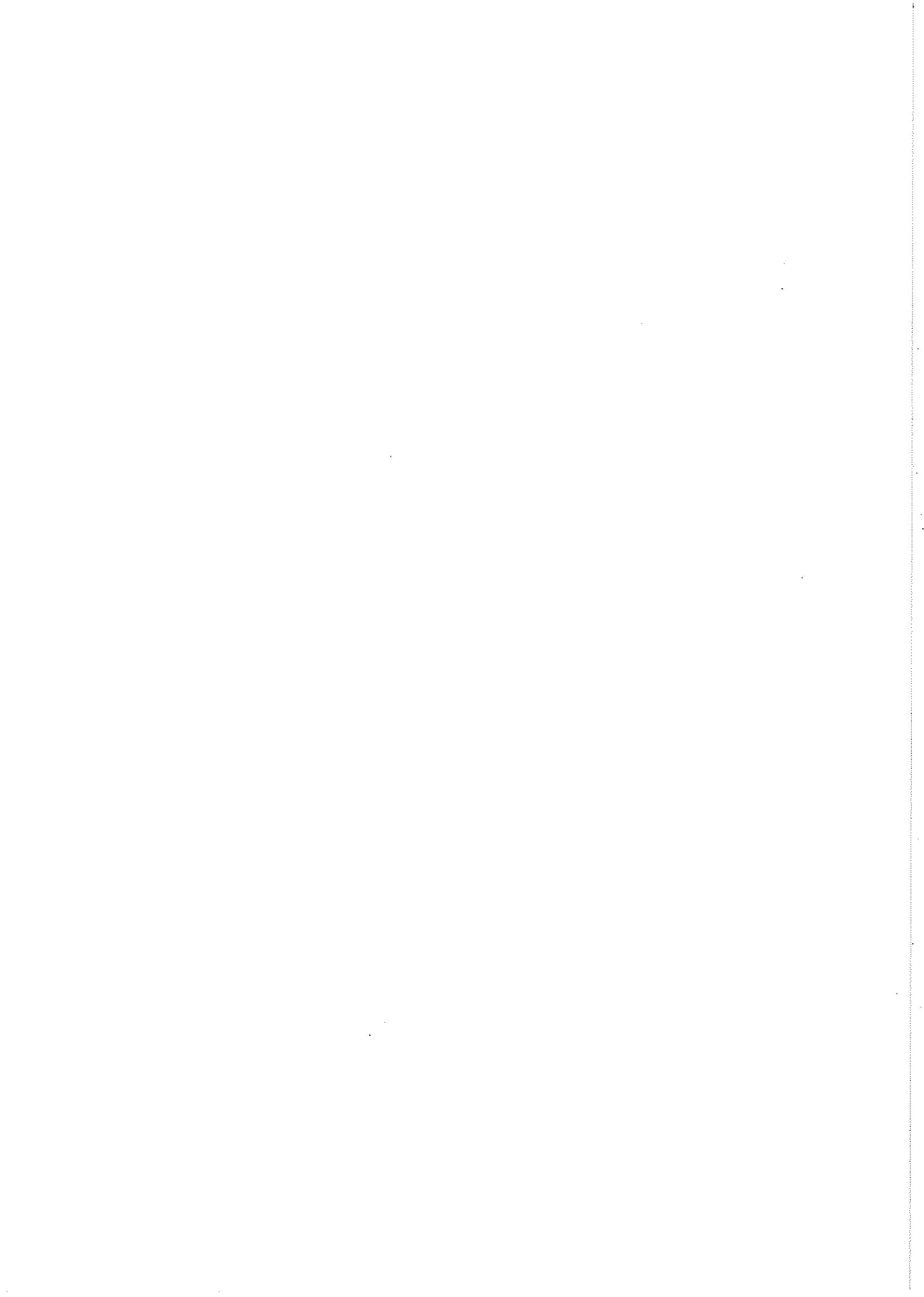
L’articolo si sofferma, in particolare, sulle condizioni di applicazione della ritenuta sugli interessi rilevando che essa si applica:

- solo agli interessi relativi al patrimonio personale del beneficiario effettivo e non anche a quelli riferibili ad assets connessi allo svolgimento di un’attività professionale;
- a condizione che il percettore ne sia l’effetto beneficiario, per tale intendendosi – in base all’art. 2 della legge 21 giugno 2005 – la persona fisica cui sono corrisposti degli interessi o a cui può essere attribuito il pagamento di interessi, a meno che tale soggetto non fornisca prova che il pagamento non è effettuato a suo favore;
- ai soli interessi contemplati all’art. 6 della legge 21 giugno 2005 e segnatamente:
 - gli interessi pagati o gli accrediti su un conto, relativi a crediti di qualsivoglia natura, assistiti o meno da garanzie ipotecarie e corredati o meno di una clausola di partecipazione agli utili del debitore, i redditi derivanti da titoli del debito pubblico e i redditi prodotti dalle obbligazioni, compresi i premi connessi a tali titoli o obbligazioni;
 - gli interessi maturati o capitalizzati alla cessione, al rimborso o al riscatto dei crediti di cui al punto precedente.

Sono peraltro espressamente esclusi dal campo di applicazione della ritenuta, anche in deroga a quanto sopra indicato:

- i redditi derivanti dal pagamento di interessi distribuiti da OICVM autorizzati ai sensi della Direttiva 20 dicembre 1985, n. 85/611/CEE, da soggetti che possono beneficiare dell’opzione per la qualifica di OICVM, da organismi di investimento collettivo situati al di fuori del territorio dell’Unione Europea;
- i redditi realizzati a seguito della vendita, del rimborso o del riscatto di azioni detenute presso gli enti citati nel caso in cui questi investano almeno il 40 per cento del loro attivo in titoli di credito assistiti o meno da ipoteca o da una clausola di partecipazione agli utili del debitore;
- gli interessi, i premi, gli utili e altri benefici maturati sui conti correnti se la remunerazione di tali conti non è superiore allo 0,75%.

Gli interessi e redditi non rientranti nel campo di applicazione della ritenuta continueranno ad essere tassati ordinariamente. (PT)



DOTTRINA

ACIERNO R., "Esperienze internazionali a confronto" (VARIE)	Pag. 66
ANDREOZZI M., PIACENTI M., "Certificazione dei redditi di lavoro dipendente e assimilati erogati nel 2006" (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	" 41
ANDRIOLA M., DI VAIA S., "Incasso di dividendi e svalutazioni di partecipazioni – Tra principi sistematici dell'IRPEG ed elusione fiscale" (IRES/RPEG)	" 20
ARQUILLA N., "Natura finanziaria dei redditi imputati al beneficiario del <i>trust</i> " (REDDITI DI CAPITALE)	" 29
BUSANI A., "Imposta di donazione su vincoli di destinazione e <i>trust</i> " (SUCCESSIONI E DONAZIONI (Imposta sulle))	" 61
CIANI F., SERNIA N., "Auto ad uso promiscuo – Novità legislative introdotte dal Collegato fiscale alla Finanziaria 2007" (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	" 41
CROSTI A., "Operazioni con soggetti a regime fiscale privilegiato (RFP) – Come l'Italia e Francia trattano la problematica" (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali – CFC)	" 16
DEZZANI F., DEZZANI L., " <i>Fringe benefit</i> e regime fiscale degli autoveicoli" (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	" 41
DUS S., "La reintroduzione dell'imposta sulle successioni e donazioni – Vecchi e nuovi problemi" (SUCCESSIONI E DONAZIONI (Imposta di))	" 61
EGORI R., SALVADORI DI WIESENHOFF V., "Alcune riflessioni sui requisiti soggettivi e oggettivi della disciplina domestica del credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero" (REDDITI DI IMPRESA)	" 31
FURIAN S., SOPRANO C., " <i>Interest Rate Swap</i> – Note sul trattamento contabile e fiscale" (REDDITI DI IMPRESA)	" 32

FUXA D., "La tassazione dei redditi da risparmio – Novità introdotte nell'ordinamento del Granducato del Lussemburgo" (VARIE)	Pag. 67
GAVELLI G., SANTINI C., "Sulla scomputabilità di dichiarazione delle ritenute non certificate o non versate" (IRE/IRPEF)	" 20
LOCCO R., "rapporti tra casa madre estera e propria sede secondaria in Italia – Profili tributari, con specifico riferimento al sistema dell'IVA" (IVA)	" 51
LUPOI M., "Imposte dirette e <i>trust</i> " (IRES/IRPEG)	" 21
MANCA M., "La qualificazione delle operazioni con strumenti finanziari derivati" (REDDITI DI IMPRESA)	" 32
MASTROBERTI A., "Tassazione dei redditi delle imprese estere collegate – D.M. n. 268/2006 – Incertezze applicative tra controllo ed estensione alle partecipazioni di collegamento" (IRES/IRPEG)	" 22
MERLO P., "Il prestito di personale collegato con altre prestazioni" (IVA)	" 51
MICHELUTTI R., PICCONE FERRAROTTI P., "Applicazione e interruzione del regime di neutralità delle cessioni infragruppo" (REDDITI DI IMPRESA)	" 34
MIGNARRI E., "Finanziaria 2007 – Annotazioni sulle modifiche alla disciplina fiscale degli strumenti finanziari" (REDDITI DI IMPRESA)	" 35
MIGNARRI E., "Ripristinata (con modifiche) l'imposta sulle successioni e donazioni – Note sul trattamento delle attività finanziarie" (SUCCESSIONI E DONAZIONI (Imposte di)	" 62
MONTUORI M., "L'attuazione della Direttiva n. 2003/123/CE" (IRES/IRPEG)	" 22
MONTUORI M., "Direttiva n. 2003/123/CE e decreto di attuazione a confronto" (DIRETIVE CEE)	" 13

ORSI E., "I nuovi criteri di detraibilità dell'IVA sulle auto assegnate ai dipendenti" (IVA)	Pag. 52
ORSI E., "La deducibilità limitata per le auto assegnate ai dipendenti dopo la conversione del D.L. 262/2006" (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	" 42
PARISOTTO R., CERVONE A., "Trattamento fiscale del <i>trust</i> alla luce della legge finanziaria per il 2007" (IRES/IRPEG)	" 23
PETRANGELI P., "Fusione per incorporazione con retrodatazione degli effetti contabili" (IRES/IPEG)	" 24
PETRUCCI F., "Abolizione del regime di incentivo all'esodo" (REDDITI TASSATI SEPARATAMENTE)	" 44
PISONI P., BAVA F., BUSSO D., "TFR e passaggio agli IAS/IFRS – L'Agenzia delle Entrate dichiara l'irrelevanza fiscale" (REDDITI DI IMPRESA)	" 36
PORPORA F., "Prime osservazioni in tema di tassazione dei <i>trusts</i> (liberali) nella <<resuscitata>> imposta sulle successioni e donazioni" (SUCESSIONI E DONAZIONI (Imposta sulle))	" 63
PROCOPIO M., "Il TFR tra finanziamento di interventi strutturali e fondi pensione" (REDDITI TASSATI SEPARATAMENTE)	" 44
SETTEMBRE D., "Il trattamento fiscale applicabile alle prestazioni ricorrenti di una polizza vita alla luce della nota n. 954/148814 del 2006 dell'Agenzia delle Entrate" (REDDITI DI CAPITALE)	" 30
STANCATI G., "Le erogazioni risarcitorie nella determinazione del reddito di lavoro dipendente" (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	" 42
VASAPOLLI A., VASAPOLLI G., "Deduzione delle svalutazioni nel regime transitorio della <i>participation exemption</i> " (IRES/IRPEG)	" 25
VIAL E., "Prime riflessioni sulla nuova presunzione di residenza delle società <<esterovestite>> e rapporto con le Convenzioni internazionali" (IRES/IRPEG)	" 25

PRASSI AMMINISTRATIVA

Ris. Agenzia delle Entrate 13 ottobre 2006, n. 113/E (IRES/IRPEG)	Pag. 26
Ris. Agenzia delle Entrate 24 ottobre 2006, n. 116/E (IRES/IRPEG)	“ 26
Nota Agenzia delle Entrate 3 novembre 2006, n. 954-148814 (REDDITI DI CAPITALE)	“ 30
Ris. Agenzia delle Entrate 9 novembre 2006, n. 127/E (IRES/IRPEG)	“ 27
Circ. Agenzia delle Entrate 21 novembre 2006, n. 34/E (RISCOSSIONE)	“ 46
Circ. Agenzia del Territorio 5 dicembre 2006, n. 6/T (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Agevolazioni ed esenzioni)	“ 18
Circ. Agenzia delle Entrate 19 gennaio 2007, n. 1/E (IMPOSTE E TASSE)	“ 13
Ris. Agenzia delle Entrate 1 febbraio 2007, n. 17/E (IRES/IRPEG)	“ 27
Circ. Agenzia delle Entrate 16 febbraio 2007, n. 10/E (REDDITI TASSATI SEPARATAMENTE)	“ 45
Circ. Agenzia delle Entrate 16 febbraio 2007, n. 11/E (IMPOSTE E TASSE)	“ 14

GIURISPRUDENZA

Corte di Giustizia CE

23 marzo 2006, n. C – 210/04 (IVA)	“ 53
4 maggio 2006, n. C – 169/04 (IVA)	“ 53

6 settembre 2006, n. C – 88/03
(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali/CFC) Pag. 17

14 settembre 2006, n. C – 228/05
(IVA) “ 53

7 dicembre 2006, n. C – 240/05
(IVA) “ 54

7 dicembre 2006, n. C- 16/06
(IVA) “ 54

30 gennaio 2007, n. C-150/04
(REDDITI DI IMPRESA) “ 36

8 febbraio 2007, n. C- 435/05
(IVA) “ 54

6 marzo 2007, n. C – 292/04
(REDDITI DI CAPITALE) “ 31

Corte Costituzionale

7 novembre 2006, n. 361
(ACCERTAMENTO: Principi e norme generali) “ 2

7 novembre 2006, n. 362
(REDDITI DIVERSI) “ 44

14 dicembre 2006, n. 412
(IMPOSTE E TASSE) “ 14

19 dicembre 2006, n. 428
(IRES/IRPEG) “ 27

19 dicembre 2006, n. 429
(ICI) “ 65

19 gennaio 2007, n. 1
(RISCOSSIONE) “ 47

Corte di Cassazione

28 gennaio 2005, n. 1791 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)	Pag. 8
9 marzo 2005, n. 9251 (VIOLAZIONI E SANZIONI)	“ 6
1 aprile 2005, n. 6859 (FINANZA E TRIBUTI LOCALI)	“ 63
13 aprile 2005, n. 7708 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)	“ 8
29 aprile 2005, n. 20398 (DISPOSIZIONI ANTIELUSIVE)	“ 50
2 maggio 2005, n. 9055 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)	“ 8
6 maggio 2005, n. 9441 (IMPOSTE E TASSE)	“ 14
13 maggio 2005, n. 10089 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)	“ 9
23 maggio 2005, n. 10867 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)	“ 9
8 luglio 2005, n. 14420 (IVA)	“ 54
25 ottobre 2005, n. 20398 (DISPOSIZIONI ANTIELUSIVE)	“ 50
5 dicembre 2005, n. 26395 (REDDITI TASSATI SEPARATAMENTE)	“ 45
16 gennaio 2006, n. 1427 (IVA)	“ 55

17 gennaio 2006, n. 760 (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali/CFC)	Pag. 17
2 febbraio 2006, n. 4895 (FINANZA E TRIBUTI LOCALI)	“ 63
9 marzo 2006, n. 5120 (RISCOSSIONE)	“ 47
23 marzo 2006, n. 6518 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 43
27 marzo 2006, n. 6949 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)	“ 9
29 marzo 2006, n. 7299 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 37
19 aprile 2006, n. 9127 (ACCERTAMENTO: Principi e norme generali)	“ 2
8 maggio 2006, n. 10526 (ACCERTAMENTO: Principi e norme generali)	“ 2
15 maggio 2006, n. 11149 (REGISTRO (Imposta di))	“ 58
24 maggio 2006, n. 12308 (IRES/IRPEG)	“ 28
29 maggio 2006, n. 12772 (IVA)	“ 55
29 maggio 2006, n. 12791 (FINANZA E TRIBUTI LOCALI)	“ 64
16 giugno 2006, n. 14033 (REDDITI DI LAVORO AUTONOMO)	“ 41
16 giugno 2006, n. 14055 (ACCERTAMENTO: Principi e norme generali)	“ 3

28 giugno 2006, n. 14864 (FINANZA E TRIBUTI LOCALI)	Pag. 64
28 giugno 2006, n. 14945 (IMPOSTE E TASSE)	“ 15
30 giugno 2006, n. 15171 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)	“ 10
7 luglio 2006, n. 15557 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)	“ 10
7 luglio 2006, n. 34780 (DISPOSIZIONI ANTIELUSIVE)	“ 50
8 luglio 2006, n. 17210 (ACCERTAMENTO: Principi e norme generali)	“ 3
12 luglio 2006, n. 15840 (RISCOSSIONE)	“ 47
21 luglio 2006, n. 16826 (RISCOSSIONE)	“ 47
21 luglio 2006, n. 17226 (IVA)	“ 55
28 luglio 2006, n. 17195 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 37
28 luglio 2006, n. 17222 (ACCERTAMENTO: Principi e norme generali)	“ 3
30 agosto 2006, n. 18755 (IPOTECARIE E CATASTALI (Imposte))	“ 50
5 settembre 2006, n. 19056 (RISCOSSIONE)	“ 48
8 settembre 2006, n. 19330 (ACCERTAMENTO: Principi e norme generali)	“ 4

11 settembre 2006, n. 19450 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)	Pag. 10
15 settembre 2006, n. 20052 (ACCERTAMENTO: Principi e norme generali)	“ 4
20 settembre 2006, n. 20358 (REDDITI TASSATI SEPARATAMENTE)	“ 46
25 settembre 2006, n. 20757 (IMPOSTE E TASSE)	“ 15
29 settembre 2006, n. 21222 (RISCOSSIONE)	“ 48
4 ottobre 2006, n. 21371 (IVA)	“ 56
4 ottobre 2006, n. 21380 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)	“ 10
4 ottobre 2006, n. 21381 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)	“ 10
13 ottobre 2006, n. 22023 (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali – CFC)	“ 18
13 ottobre 2006, n. 22034 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 37
16 ottobre 2006, n. 22168 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 38
16 ottobre 2006, n. 22171 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 38
20 ottobre 2006, n. 22587 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 38
25 ottobre 2006, n. 22872 (STATUTO DEI DIRITTO DEL CONTRIBUENTE)	“ 1

27 ottobre 2006, n. 23230 (REDDITI DI IMPRESA)	Pag. 38
30 ottobre 2006, n. 23356 (REGISTRO (Imposta di))	“ 58
10 novembre 2006, n. 24086 (REGISTRO (Imposta di))	“ 58
10 novembre 2006, n. 24091 (IVA)	“ 56
17 novembre 2006, n. 24474 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 38
20 novembre 2006, n. 24623 (IRES/IRPEG)	“ 28
24 novembre 2006, n. 24971 (FINANZA E TRIBUTI LOCALI)	“ 64
24 novembre 2006, n. 24991 (IMPOSTE E TASSE)	“15
24 novembre 2006, n. 24992 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO)	“ 7
28 novembre 2006, n. 1910 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 39
30 novembre 2006, n. 25506 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)	“ 11
1 dicembre 2006, n. 25611 (REDDITI DIVERSI)	“ 44
1 dicembre 2006, n. 25612 (IRES/IRPEG)	“ 28
10 dicembre 2006, n. 25612 (IRES/IRPEG)	“ 28

11 dicembre 2006, n. 26380 (ICI)	Pag. 66
11 dicembre 2006, n. 26360 (REGISTRO (Imposta di))	“ 58
18 dicembre 2006, n. 26948 (REGISTRO (Imposta di))	“ 59
18 dicembre 2006, n. 27067 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO)	“ 7
18 dicembre 2006, n. 27095 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 39
18 dicembre 2006, n. 41281 (VIOLAZIONI E SANZIONI)	“ 6
20 dicembre 2006, n. 27226 (IPOTECARIE E CATASTALI (Imposte))	“ 51
29 dicembre 2006, n. 27619 (AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)	“ 5
12 gennaio 2007, n. 525 (ACCERTAMENTO: Principi e norme generali)	“ 4
15 gennaio 2007, n. 673 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)	“ 11
15 gennaio 2007, n. 703 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)	“ 11
15 gennaio 2007, n. 712 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 39
15 gennaio 2007, n. 715 (IVA)	“ 56
15 gennaio 2007, n. 721 (IVA)	“ 56

18 gennaio 2007, n. 1052 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)	Pag. 12
19 gennaio 2007, n. 1251 (IVA)	“ 57
22 gennaio 2007, n. 1320 (IVA)	“ 57
22 gennaio 2007, n. 1327 (IMPOSTE E TASSE)	“ 15
22 gennaio 2007, n. 1918 (IMPOSTE E TASSE)	“ 16
22 gennaio 2007, n. 1328 (VIOLAZIONI E SANZIONI)	“ 7
24 gennaio 2007, n. 1541 (CATASTO)	“ 19
24 gennaio 2007, n. 1564 (RISCOSSIONE)	“ 49
26 gennaio 2007, n. 1709 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 40
29 gennaio 2007, n. 2896 (AMNISTIA E CONDONO)	“ 5
30 gennaio 2007, n. 1910 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 40
30 gennaio 2007, n. 1916 (FINANZA E TRIBUTI LOCALI)	“ 65
30 gennaio 2007, n. 1918 (IMPOSTE E TASSE)	“ 16
30 gennaio 2007, n. 1949 (STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE)	“ 1

5 febbraio 2007, n. 2437 (ACCERTAMENTO: Principi e norme generali)	Pag. 4
5 febbraio 2007, n. 2463 (IVA)	“ 57
12 febbraio 2007, n. 3025 (IVA)	“ 57
14 febbraio 2007, n. 3242 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO)	“ 8
15 febbraio 2007, n. 3673 (IRAP)	“ 66
16 febbraio 2007, n. 3681 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)	“ 12
16 febbraio 2007, n. 3682 (AMNISTIA E CONDONO)	“ 6
21 febbraio 2007, n. 4047 (REGISTRO (Imposta di))	“ 59
<u>Commissioni Tributarie di Merito</u>	
28 aprile 2005, n. 24 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 43
4 novembre 2005, n. 30 (REGISTRO (Imposta di))	“ 59
2 dicembre 2005, n. 116 (REGISTRO (Imposta di))	“ 59
23 febbraio 2006, n. 15 (STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE)	“ 1
11 gennaio 2006, n. 205 (REGISTRO (Imposta di))	“ 60

27 gennaio 2006, n. 89 (REGISTRO (Imposta di))	Pag. 60
8 marzo 2006, n. 34 (REGISTRO (Imposta di))	“ 60
10 aprile 2006, n. 23 (IMPOSTE E TASSE)	“ 16
24 maggio 2006, n. 34 (IMPOSTE E TASSE)	“ 16
21 giugno 2006, n. 99 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 40
4 luglio 2006, n. 225 (RISCOSSIONE)	“ 49
14 luglio 2006, n. 64 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 40
17 luglio 2006, n. 175 (CATASTO)	“ 19
26 luglio 2006, n. 34 (FINANZA E TRIBUTI LOCALI)	“ 65
5 settembre 2006, n. 122 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)	“ 12
12 settembre 2006, n. 193 (IRES/IRPEG)	“ 29
18 dicembre 2006, n. 383 (ICI)	“ 66

