

CONSORZIO
STUDI E
RICERCHE
FISCALI



OSSERVATORIO TRIBUTARIO

Legislazione

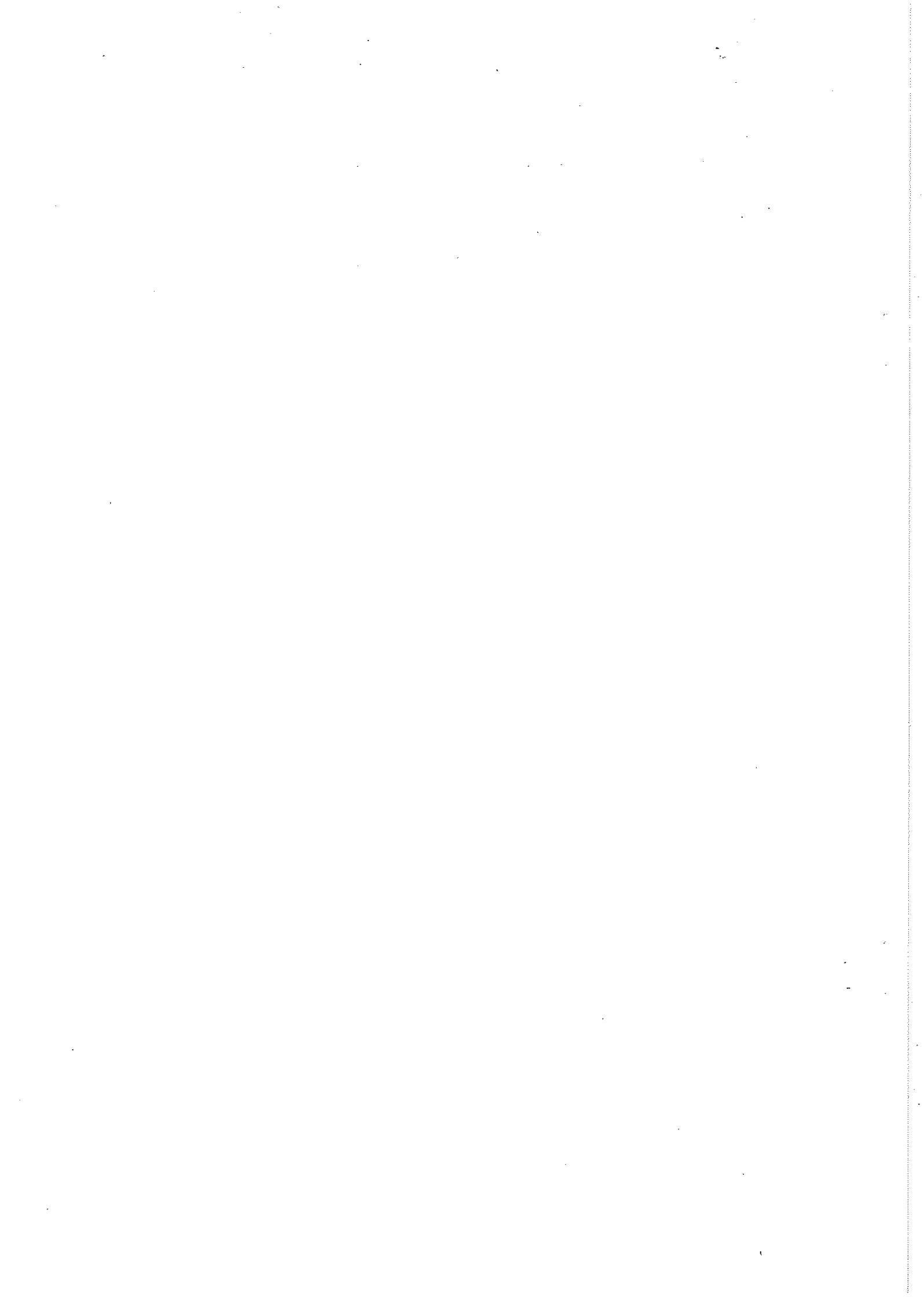
Dottrina

Prassi amministrativa

Giurisprudenza

Numero 2

Maggio – Agosto 2007



Indice analitico

STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE

Statuto del contribuente – Legittimo – Affidamento – Esonero dal pagamento dell'imposta in casi eccezionali – Conseguenze.

Operazioni esenti da IVA – Prestazioni per relazioni, perizie e consulenze medico legali ante 2005 – Mancato assoggettamento all'imposta – legittimo affidamento – Operatività.

Comm. trib. prov. di Udine, sez. I 16 gennaio 2007, n. 82.

Pag. 1

ACCERTAMENTO: Principi e norme generali

Anagrafe tributaria – Comunicazioni dei rapporti finanziari – Soggetti obbligati – Oggetto delle comunicazioni – Termini – Istruzioni – Art. 32, comma 1, n. 7) del DPR 29 settembre 1973, n. 600 – Art. 51, comma 1, n. 7), del DPR 26 ottobre 1972.

Circ. Agenzia delle Entrate 4 aprile 2007, n. 18/E.

“ 1

Accertamento (in genere) – Avviso di accertamento integrativo o modificativo – Nuova valutazione di elementi già in possesso dell'Ufficio ad opera della Guardia di finanza – Sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi – Non sussiste.

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

“ 2

AMNISTIA E CONDONO

Condono – Definizione dei tributi – Liti pendenti – Sanzioni – Determinazione ex D.Lgs. n. 472 del 1997 – Pene irrogate per omesso versamento del tributo dichiarato – Legittimità della definizione agevolata.

Cass., sez. trib. 23 aprile 2007, n. 9607.

“ 2

CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Contenzioso tributario – Regolamento preventivo di giurisdizione – Fattispecie – Tributi – Riscossione tramite ruolo – Contributo per il Servizio sanitario nazionale – Giudice tributario – Competenza.

Cass., SS.UU. Civ. 9 gennaio 2007, n. 123.

“ 3

CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Autorità giudiziaria

Contenzioso tributario – Autorità giudiziaria – Giurisdizione italiana – Atti impugnabili – Atto di classamento immobiliare – Avviso di accertamento – Conclusione di un procedimento o di una fase di accertamento – Individuazione dell'obbligazione tributaria – Sussistenza – Elenco di cui all'art. 16, DPR n. 636 del 1972 o all'art. 19, D.Lgs. n. 546 del 1992 – mancata indicazione – Irrilevanza – Atto di classamento immobiliare – Impugnazione – Ammissibilità.

Cass., sez. trib. 23 marzo 2007, n. 7164.

“ 3

CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Sentenza – Adesione acritica ad un orientamento giurisprudenziale – mancanza o estrema concisione della motivazione in diritto – Determinano la nullità della sentenza.

Cass., sez. trib. 10 giugno 2005, n. 12354.

Pag. 3

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Natura ed oggetto del giudizio – E' di merito quando riguarda vizi sostanziali – Riesame nel merito della pretesa con motivata valutazione sostitutiva – Possibilità.

Cass., sez. trib. 12 luglio 2006, n. 15825.

“ 4

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Natura ed oggetto del giudizio – E' di tipo impugnatorio, delimitato dalle contestazioni mosse nel ricorso introduttivo – Nuovi motivi dedotti con memoria aggiuntiva – Inammissibilità – Eccezioni.

Cass., sez. trib. 10 novembre 2006, n. 24083.

“ 4

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Ricorsi – Notificazione a mezzo posta – Spedizione dell'atto in plico raccomandato in busta chiusa – Prova della tempestività – E' fornita dalla data di ricevimento e non da quella di spedizione.

Cass., sez. trib. 18 dicembre 2006, n. 27067.

“ 4

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Sentenza – Motivazione per relationem rispetto alla sentenza di primo grado – Esplicazione delle ragioni della conferma della pronuncia – Sussiste – Omessa esposizione dei motivi svolti dalla Commissione provinciale e delle ragioni opposte dal gravame di parte – Nullità della sentenza – Consegue.

Discrasia fra il dispositivo e la motivazione della sentenza di primo grado circa il carico delle spese processuali – Omesso esame della relativa doglianza di parte – Cassazione della sentenza d'appello – Consegue.

Cass., sez. trib. 20 dicembre 2006, n. 27203.

“ 5

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Prove – Atto notorio – Ammissibilità – Esclusione.

Cass., sez. trib. 15 gennaio 2007, n. 703.

“ 5

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Presupposti identici per una pluralità di soggetti – Litisconsorzio necessario – Sussistenza.

Cass., SS. UU. Civ. 18 gennaio 2007, n. 1052.

“ 5

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Giudicato con rilevanza esterna – Requisiti – Identità del rapporto giuridico – Necessità – Giudicato in tema di IVA – Estensione alle imposte sui redditi – Esclusione.

Cass., sez. trib. 5 febbraio 2007, n. 2438.

“ 6

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – natura del processo tributario come giudizio di impugnazione – Intervento *ad adiuvandum* di enti rappresentativi di categoria – Inammissibilità.

Cass., sez. trib. 14 marzo 2007, n. 5957.

“ 6

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Documenti in fotocopia – Disconoscimento della loro conformità all'originale – Necessità di contestazione espressa e tempestiva.

Rimborso di tributi indebitamente versati – Pretesa dell'Ufficio al deposito dei documenti originali – Documenti in possesso dell'Amministrazione – Inammissibilità.

Comm. trib. reg. del Lazio, sez. IX 29 luglio 2005, n. 118.

“ 6

DIRETTIVA CEE

Accertamento – Ritenute alla fonte – Ritenuta sui dividendi – Distribuzione dividendi alla società controllante svizzera da controllate italiane – Art. 15 dell'Accordo Comunità europea e Confederazione svizzera – Esenzione dall'imposizione fiscale nello Stato di origine dei dividendi corrisposti dalle società madri – Applicabilità – Casi particolari - Art. 27 del DPR 29 settembre 1973, n. 600 – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.
Ris. Agenzia delle Entrate 10 maggio 2007, n. 93/E. Pag. 7

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI (in genere)

“Riflessioni sui profili tributari dei conferimenti non proporzionali ex art. 2346 c.c.”, di F. PEDROTTI. “ 8

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accertamento

“Accertamento imposte sui redditi – Motivazione *per relationem* al processo verbale di constatazione – Obbligo di indicare tutti gli elementi necessari a consentire la precisa identificazione della pretesa tributaria e l'adeguata tutela del contribuente – Sussiste.
Accertamento fondato sulla pretesa percezione di retribuzioni “in nero” da parte del lavoratore – Necessità che la motivazione dell'accertamento indichi i documenti e le ragioni poste a suo fondamento, e siano portati a conoscenza del lavoratore accertato – Sussiste.
Procedimento – Giudicato – Espansione degli effetti su altri periodi d'imposta – Giudicato esterno – Obbligo della Commissione tributaria di verificare il contenuto della sentenza richiamata dalla parte – Sussiste.
Cass., sez. trib. 10 novembre 2006, n. 24067. “ 10

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC

“Illegittimità delle regole CFC se rivolte a paesi comunitari: Punti fermi e sollecitazioni sulla sentenza *Schweppes*”, di R. LUPI. “ 10

IRPEF/IRE

Legge finanziaria per il 2007 – Modifiche all'IRPEF.
Circ. Agenzia delle Entrate 16 marzo 2007, n. 15/E. “ 11

IRPEF – Contributi previdenziali – Deducibilità limitata a quelli versati a enti residenti nello Stato del partecipante – Violazione degli articoli 39, 43 e 49 del Trattato CE – Sussiste.
Corte di Giust. UE, Grande Sezione 30 gennaio 2007, n. C- 150/04. “ 11

IRES/IRPEG

“Rettifiche di consolidamento e riporto di perdite nella *fiscal unit*”, di M. BEGHIN e D. SCANDIUZZI. “ 11

“Le rettifiche di consolidamento per le società di comodo”, di D. BUONO. “ 13

“Lo scambio di partecipazioni mediante conferimento – La Risoluzione n. 57/E dell'Agenzia delle Entrate”, di E. CECI. “ 13

"Linee guida per una possibile riforma dell'imposizione sul reddito d'impresa", di T. DI TANNO.	" 14
"Doppio binario, accantonamento per rischi su crediti e <i>holding</i> industriali", di A. PIACERI, L. PROCOPIO e R. LUPI.	Pag. 15
"Disorientamenti sull'elusività delle scissioni", di L. PROCOPIO, D. STEVANATO, R. LUPI.	" 16
IRES – Consolidato nazionale – Tassazione di gruppo di imprese controllate residenti – Effettuazione di operazioni straordinarie che coinvolgono società comprese nel cd. perimetro di consolidamento – Opzione – Prosecuzione, regolarità ed efficacia dell'opzione. Ris. Agenzia delle Entrate 1 febbraio 2007, n. 17/E.	" 16
IRES – Enti commerciali residenti – Determinazione della base imponibile – Consolidato nazionale – Rettifiche di consolidamento – Trattamento. Ris. Agenzia delle Entrate 8 marzo 2007, n. 36/E.	" 17
IRES – Consolidato nazionale – Tassazione di gruppo – Interruzione della tassazione di gruppo prima del compimento del triennio – Continuazione della tassazione di gruppo – Chiarimenti. Ris. Agenzia delle Entrate 12 marzo 2007, n. 44/E.	" 17
IRES – Base imponibile – Determinazione – Consolidato nazionale – Scissione di società consolidante – Perdite fiscali pregresse – Trattamento – Art. 117 e seguenti e 173 del DPR 22 dicembre 1986, n. 917 – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212. Ris. Agenzia delle Entrate 13 marzo 2007, n. 48/E.	" 17
IRES – Agevolazioni – Aggregazioni aziendali – Rilevanza fiscale del disavanzo da con cambio – Legge 12 dicembre 2006, n. 296 (Finanziaria 2007) commi da 242 a 249. Circ. Agenzia delle Entrate 21 marzo 2007, n. 16/E	" 18
IRES – Redditi di partecipazione – Imprese estere controllate – Disapplicazione delle disposizioni contenute nell'art. 167, comma 1, del TUIR in relazione ai redditi derivanti dalla società controllata – Fattispecie. Ris. Agenzia delle Entrate 28 marzo 2007, n. 63/E.	" 18
IRES – Società di comodo – Disposizioni in materia di società non operative – Ulteriori precisazioni. Circ. Agenzia delle Entrate 4 maggio 2007, n. 25/E.	" 18
IRES – Operazione di cartolarizzazione – Principio contabile internazionale IAS 19 – Ripristino dei crediti ceduti – Trattamento fiscale – Art. 109, comma 2, del DPR 22 dicembre 1986, n. 917 – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212. Ris. Agenzia delle Entrate 6 maggio 2007, n. 100/E.	" 19
IRES – Consolidato nazionale – Richiesta di continuazione del regime di tassazione del consolidato nazionale in presenza di conferimento di stabile organizzazione di consolidante non residente in conferitaria residente preesistente, ai sensi dell'art. 13, comma 2, del D.M. 9 giugno 2004 – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212. Ris. Agenzia delle Entrate 22 maggio 2007, n. 110/E.	" 19

IRES – Esenzione per i dividendi versati a società residenti – Ritenuta alla fonte effettuata sui dividendi versati a società residenti – Ritenuta alla fonte effettuata sui dividendi versati a società non residenti – Convenzione fiscale diretta a impedire la doppia imposizione – Possibilità di imputare l'importo trattenuto all'imposta da versare in un altro Stato membro.

Corte di Giust. CE, sez. I, 14 dicembre 2006, n. C-170/05.

“ 19

IRES – Finanziamenti fra società controllate residenti in Stati comunitari diversi – Interessi passivi – Limiti alla deducibilità – Ammissibilità in caso di operazioni artificiose salva prove contraria – Qualificazione come dividendi degli interessi – Limitazione alle quote di interessi eccedenti quelli dovuti in regime di concorrenza.

Corte di Giust. CE, Grande Sezione, 13 marzo 2007, n. C- 524/04.

“ 20

IRES – Disavanzo di fusione – Aumento per effetto della distribuzione di utili da parte della incorporata – Inopponibilità al fisco.

Cass., sez. trib. 1 dicembre 2006, n. 25612.

“ 21

IRES/IRPEG – Fondazioni bancarie – Agevolazioni fiscali – Scopi di utilità sociale – Necessità – Aiuti di Stato – Inconfigurabilità.

Cass., sez. trib. 12 marzo 2007, n. 5740.

Pag. 21

IRES/IRPEG – Imprese di assicurazione sulla vita – Accantonamenti per riserve matematiche in parte formati da proventi esenti derivanti da investimenti obbligatori in titoli – Natura e funzione – Deducibilità degli accantonamenti in misura proporzionale – Esclusione – Deduzione integrale – Ammissibilità.

Cass., sez. trib. 23 aprile 2007, n. 9608.

“ 21

IRES – Valutazioni – Operazioni intercorse tra imprese residenti e imprese domiciliate fiscalmente in Stati non appartenenti all'Unione europea con regimi fiscali privilegiati ex art. 110 del TUIR – Omessa indicazione separata dei costi nella dichiarazione – Rettificabilità della dichiarazione ex art. 2 del DPR n. 322/1998 – Ammissibilità – Prova contraria – Presunzione – Ammissibilità.

Comm. trib. prov. di Treviso, sez. II 5 luglio 2006, n. 77.

“ 22

REDDITI DI IMPRESA

“Deducibilità fiscale delle perdite (presunte ed effettive) su crediti”, di **M. S. AVI.**

“ 22

“Provvigioni e indennità di clientela di agenti e case mandanti”, di **G. GAVELLI.**

“ 23

“La cessione di crediti pro solvendo tra minusvalenze e svalutazioni”, di **G. INGRAO.**

“ 24

“Rilevanza fiscale degli interessi impliciti”, di **R. VALACCA.**

“ 25

“Considerazioni di ordine sistematico sulla presunzione di residenza in Italia delle società holding estere”, di **A. VIOTTO.**

“ 26

Redditi di impresa – Fatture per prestazioni di servizi emesse da soggetto che non ha reso la prestazione – Costo deducibile se il contribuente prova che l'esborso è reale.

Cass., sez. trib. 8 settembre 2006, n. 19353.

“ 27

- Redditi di impresa – Rapporti tra impresa italiana e società estera controllante – Prezzi di trasferimento dei beni forniti (*transfer pricing*) – Scostamento dal valore normale – Onere della prova – E' a carico dell'Amministrazione.
Cass., sez. trib. 13 ottobre 2006, n. 22023. “ 27
- Redditi di impresa – Accantonamenti – indennità suppletiva di clientela – origine contrattuale – Passività non certa – Indeducibilità.
Cass., sez. trib. 24 novembre 2006, n. 24973. “ 28
- Redditi di impresa – Spese per trasferta dei dipendenti – Deducibilità – Assenza di lettere di incarico – Irrilevanza – Requisito dell'inerenza – Necessità.
 Spese per la gestione di autovetture – Requisito dell'inerenza parametrato anche al numero dei dipendenti.
Cass., sez. trib. 18 dicembre 2006, n. 27095. “ 28
- Redditi di impresa – Accertamento – Qualificazione ed interpretazione degli atti – *Thema decidendum* – Modificazione – Condizioni.
Cass., sez. trib. 12 gennaio 2007, n. 525. “ 28
- Redditi di impresa – Locazione d'azienda – Beni strumentali – Quota di ammortamento annuale – Deducibilità per il locatore – Esclusione.
Cass., sez. trib. 15 gennaio 2007, n. 675. “ 28
- Redditi di impresa – Accantonamenti – Indennità suppletiva di clientela – Origine contrattuale – Onere meramente eventuale – Indeducibilità.
Cass., sez. trib. 30 gennaio 2007, n. 1910. “ 29
- Redditi di impresa – Costi ed oneri – Disavanzo di fusione – Ammortamento anticipato – Requisiti – Inquinamento fiscale del bilancio civile – Necessità.
Cass., sez. trib. 21 febbraio 2007, n. 4039. Pag. 29
- Redditi di impresa – Cessione di azienda – Plusvalenza – Determinazione in base al valore accertato ai fini della imposta di registro – Inversione dell'onere della prova – Sussiste.
Cass., sez. trib. 21 febbraio 2007, n. 4057. “ 29
- Redditi di impresa – Costi deducibili – Spese di rappresentanza – Spese di pubblicità – Distinzione – Art. 74 (ora 108) DPR n. 917 del 1986.
Cass., sez. trib. 23 aprile 2007, n. 9567. “ 29
- Redditi di impresa – Accantonamenti – Indennità di fine rapporto – Rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di cui al comma 2 dell'art. 49, vecchio TUIR – Art. 70, comma 3, vecchio TUIR – Deducibilità – Condizioni – Art. 16, lett. c) vecchio TUIR – Diritto all'indennità risultante da atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto – Necessità – Sussiste.
Cass., sez. trib. 14 maggio 2007, n. 10959. “ 30
- Redditi di impresa – Costi deducibili – Interessi sul debito d'imposta – Interessi per ritardata iscrizione a ruolo – Art. 20, DPR n. 602 del 1973. – Sanzioni – Esclusione – Accessori di oneri fiscali indeducibili ex art. 64 del TUIR nella versione ante IRES – Esclusione – Deducibilità degli interessi – Ammissibilità.
Cass., sez. trib. 4 giugno 2007, n. 12990. “ 30

REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

- "Contributi ai fondi pensione tra regime previdente e nuova normativa", di **M. ANDREOZZI, R. SICILIANO.** " 30
- "Il regime fiscale del TFR e della previdenza complementare", di **V. FICARI.** " 31
- "Polizze sulla vita con cedole e collegate a titoli strutturati – L'alea del derivato oltrepassa il principio di cassa?", di **F. M. GIULIANI.** " 31
- "Datori di lavoro come sostituti d'imposta", di **P. GHINI, F.LEDDA.** " 31
- "Rimborso delle spese di iscrizione negli albi professionali", di **F. PETRUCCI.** " 31
- "Trattamento dei rimborsi per spese eccedenti la normalità", di **F. PETRUCCI.** " 32
- "Trattamenti previdenziali e sostituzione d'imposta", di **F. PETRUCCI.** " 32
- "Il conferimento del TFR maturato nei fondi pensione", di **M. PROCOPIO.** " 32
- "Il regime tributario dell'azionariato dei dipendenti", di **G. STANCATI.** " 33
- Redditi di lavoro dipendenti – Determinazione – Autoveicoli e motocicli concessi in uso promiscuo – Ritenute effettuate dal sostituto sulla base della disposizione di cui all'art. 51, comma 4, lett. a), del TUIR – Chiarimenti.
Circ. Agenzia delle Entrate 17 aprile 2007, n. 21/E. " 33
- Redditi di lavoro dipendente – Posizione previdenziale individuale – Somme riscattate – Prestazioni in forma di capitale – Tassazione separata – Non sussiste – Art. 17, comma 1, lett. h-bis, del DPR 22 dicembre 1986, n. 917 – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.
Ris. Agenzia delle Entrate 3 maggio 2007, n. 83/E. " 33
- Agevolazioni – Imposte sui redditi – Redditi di lavoro dipendente – Piani di *stock option* deliberati prima del 3 ottobre 2006 – Esenzione dal reddito ex art. 51, comma 2, lettera g-bis), del DPR 22 dicembre 1986, n. 917 – Trattamento fiscale – Chiarimenti.
Circ. Agenzia delle Entrate 24 maggio 2007, n. 33/E. " 34
- Redditi di lavoro dipendente – Transazione – Imponibilità.
Cass., sez. trib. 20 settembre 2006, n. 20359. Pag. 34
- Redditi di lavoro dipendente – Obbligo di accertamento da parte del sostituto d'imposta della sussistenza dei requisiti legali per l'effettuazione della ritenuta – Sussiste.
Incentivo all'esodo – Costituisce reddito imponibile.
Cass., sez. trib. 26 febbraio 2007, n. 4314. " 35

Redditi di lavoro dipendente – Risarcimento per demansionamento – Tassabilità – Risarcimento per danno biologico – Intassabilità – Liquidazione cumulativa – Discriminazione proporzionale – Ammissibilità.

Comm. trib. prov. di Milano, sez. XXI, 31 gennaio 2005, n. 297.

“ 35

REDDITI DIVERSI

“Profili fiscali dei contratti di opzione”, di **M. MANCA.**

“ 35

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

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

“ 36

REDDITI TASSATI SEPARATAMENTE

TFR – Istituzione del “Fondo per l'erogazione ai lavoratori dipendenti del settore privato dei trattamenti di fine rapporto di cui all'art. 2120 del codice civile” – Art. 1, commi 755 e seguenti, della L. 27 dicembre 2006, n. 296 – D. Int. Lavoro ed Economia d Finanze 30 gennaio 2007 – Istruzioni.

Circ. INPS 3 aprile 2007, n. 70.

“ 36

RISCOSSIONE

Riscossione – Ritenute su interessi di c/c bancario – Comuni – Norma interpretativa – Questione di legittimità costituzionale – Manifesta infondatezza.

Corte Cost. 19 dicembre 2006, n. 428.

“ 37

Riscossione – Rapporti fra Amministrazione finanziaria ed esattore – Regolamento del giudizio innanzi alla Corte dei Conti – Art. 52, 53 e 54 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.

“ 37

Riscossione – Cartella di pagamento – Obbligo di indicare in forma comprensibile la qualifica e l'ammontare del tributo richiesto.

Cartella di pagamento emessa a norma dell'art. 36-bis del DPR 600/1973 – Obbligo suddetto – Sussiste.

Cass., sez. trib. 21 dicembre 2005, n. 28318.

“ 37

Riscossione – Rimborsi – Versamento di ritenute eccedenti il dovuto – Istanza di rimborso – Termine decadenziale di cui all'art. 38 del DPR n- 602/1973 – Applicabilità.

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

“37

Riscossione – Notificazione della cartella – Obbligatorietà – Prova della notificazione – Incombe sul concessionario della riscossione – Mancanza – Invalidità della notificazione.

Impugnazione dell'avviso di mora – Mancata prova della notificazione – Nullità dell'avviso di mora – Conseguenze.

Termine di notifica ex art. 25 del DPR n. 602/1973, nel testo vigente nel 1996 – Perentorietà.

Ricorso – Impugnazione dell'atto conseguente a quello presupposto non notificato – L'impugnazione dell'atto conseguente non sana i vizi dell'atto presupposto.

Cass., sez. trib. 24 novembre 2006, n. 24975.

Pag. 38

Riscossione – Diritto al rimborso – Termine di decadenza per la domanda – Natura sostanziale e non processuale – Conseguenze – Art. 38 del DPR 129 settembre 1973, n. 602.
Cass., sez. trib. 30 gennaio 2007, n. 1918. “ 39

Riscossione – Domanda di rimborso – Credito esposto in dichiarazione – Equivalenza – Prescrizione del credito – Termine per la liquidazione ex art. 36-bis del DPR n. 600/1973 – Irrilevanza.
Cass., SS.UU. 7 febbraio 2007, n. 2687. “ 39

DISPOSIZIONI ANTIELUSIVE

“La nuova presunzione di residenza fiscale dei soggetti IRES”, di **G. CORASANITI.** “ 39

“I dividendi indirettamente provenienti da paradisi fiscali”, di **B.E. PIZZONI.** “ 41

“Fusione, riporto delle perdite ed elusione tributaria”, di **D. STEVANATO, R. LUPI.** “ 42

Norme antielusive – Acquisto di partecipazioni – Emersione di plusvalenza – Iscrizione di minusvalenza – Aggiramento del regime fiscale tipico – Elusione – Sussiste – Disconoscimento degli effetti fiscali – Sanzioni – Inapplicabilità.
Comm. trib. prov. di Milano, sez. XIV 13 dicembre 2006, n. 278. “ 42

IPOTECARIE E CATASTALI (Imposte)

Ipotecaria e catastale (imposta) – Tasse di misura ex art. 1, comma 386, della Legge Finanziaria 2007 – Servizio di ricerca continuativa per via telematica programmato dall’Agenzia del Territorio – Interferenza col servizio di monitoraggio fornito a banche e professionisti dalle imprese di informazione – Prospettazione ad un abuso di posizione dominante – *Fumus bonit juris* – Non sussiste.
Corte d’App. di Milano, sez. I civ. 28 marzo 2007. “ 43

IVA

IVA – Agevolazioni ed esenzioni – Gestione di fondo comune di investimento – Esenzione ex art. 10, comma 1, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 – Compete – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.
Ris. Agenzia delle Entrate 20 aprile 2007, n. 75/E. “ 43

IVA – Direttiva – Deroga – Procedura – Consultazione del Comitato IVA – Necessità. Regime della detrazione – Deroga – Illegittimità – Opponibilità al soggetto passivo da parte dell’amministrazione finanziaria – Esclusione. Giurisprudenza della Corte di Giustizia CE – Interpretazione del diritto comunitario – Pronuncia pregiudiziale – Limitazione temporale degli effetti della sentenza – Condizioni.
Corte di Giust. CE, sez. III 14 settembre 2006, n. C- 228/05. “ 44

IVA – Servizi transnazionali – IVA erroneamente addebitata dal prestatore – Rimborso al committente non residente da parte dello Stato di residenza del prestatore – Mancanza di soggettività passiva – Improponibilità della domanda – Azione per ripetizione di indebito – Ammissibilità – Rimborsi di IVA successivamente difficili – Obbligo dello Stato di consentire il rimborso al tributo destinatario dei servizi.
Corte di Giust. CE, sez. II, 15 marzo 2007, n. C-35/05. “ 44

- IVA – Operazioni esenti – Negoziazione di crediti – Subagente intermediario indipendente – Operazione finanziaria – Esenzione – Spettanza.
Corte di Giust. CE, sez. I, 21 giugno 2007, n. C-453/05. “ 45
- IVA – Immobile acquistato da società immobiliare per la rivendita – Strumentalità ai fini del rimborso ex art. 30 DPR n. 633/1972 – Non sussiste.
Cass., sez. trib. 17 febbraio 2006, n. 3518. Pag. 45
- IVA – Locazione di immobile commerciale – Indennità per la perdita dell'avviamento – Natura di controprestazione – Esclusione – Inapplicabilità dell'imposta.
Cass., sez. III 7 giugno 2006, n. 13345. “ 45
- IVA – Operazioni fra sede centrale e filiale – Anche non residente – Esclusione.
Cass., sez. trib. 12 gennaio 2007, n. 526. “ 45
- IVA – Fusione per incorporazione – Credito di imposta della incorporata utilizzato da parte dell'incorporante – Formalità civilistiche – Irrilevanza.
Cass., sez. trib. 15 gennaio 2007, n. 721. “ 46
- IVA – Accertamento – Dati acquisiti mediante questionari indirizzati ai clienti dell'operatore economico – Utilizzabilità.
Cass., sez. trib. 30 gennaio 2007, n. 1942. “ 46
- IVA – Detrazione – IVA addebitata per operazioni soggettivamente inesistenti – Insussistenza.
Cass., sez. trib. 30 gennaio 2007, n. 1950. “ 46
- IVA – Detrazione – Imprenditore che compie solo operazioni esenti – Esclusione – Spese per beni ammortizzabili – Esclusione.
Cass., sez. trib. 30 gennaio 2007, n. 1951. “ 46
- IVA – Liquidazione di Gruppo – Limiti temporali e di partecipazione della legislazione nazionale – Rispondenza ai criteri di proporzionalità stabilita dalla giurisprudenza comunitaria – Quesito alla Corte di Giustizia CE.
Cass., sez. trib. 29 marzo 2007, n. 5503. “ 47
- IVA – Fatture intracomunitarie – Autofatturazione – Omissione – Insussistenza di maggiore imposta – Violazione meramente formale – Sussiste – Sanzioni proporzionali – Inapplicabilità.
Comm. trib. di I grado di Trento, sez. II 31 gennaio 2007, n. 85. “ 47

REGISTRO (imposta di)

- Registro (imposta di) – Cessione di immobili – Presunzione di trasferimento di accessioni e pertinenze – Presunzione di trasferimento del fabbricato costruito sul suolo – prova della costruzione con atto avente data certa anteriore – Necessità.
Cass., sez. trib. 23 ottobre 2006, n. 22725. “ 48

- Registro (imposta di) – Accertamento di maggior valore – Motivazione – Criteri di determinazione del diverso valore accertato – Sufficienza.
Elementi di fatto giustificativi dell'accertamento nel quadro di parametri scelti – Indicazione per il caso concreto – Nel corso del giudizio.
Cass., sez. trib. 6 novembre 2006, n. 23661. “ 48
- Registro (imposta di) – Trasferimento di quote sociali – Imposta fissa – Applicabilità – Esenzione ex art. 1, comma 8, D.Lgs. n. 435/97 – Inapplicabilità.
Cass., sez. trib. 27 novembre 2006, n. 25087. “ 48
- Registro (imposta di) – Scrittura privata non autenticata – Data in cui l'atto acquista “data certa” – Art. 2704 cod. civ. – Applicabilità.
Cass., sez. trib. 11 dicembre 2006, n. 26360. “ 48
- Registro (imposta di) – Cessione di azienda o di complesso immobiliare – Nozione di azienda – Assenza di un coordinamento funzionale di beni presso il cedente – Cessione di immobile strumentale – Sussiste.
Cass., sez. trib. 30 gennaio 2007, n. 1913. “ 49
- Registro (imposta di) – Solidarietà fra notaio e contribuente – pagamento da parte del notaio – Mancata impugnazione dell'avviso di liquidazione – Domanda di rimborso da parte delle società – Improcedibilità.
Cass., sez. trib. 21 febbraio 2007, n. 4047. Pag. 49
- Registro (imposta di) – Enunciazione di atti non registrati in atto registrato – Atti soggetti a registrazione solo in caso d'uso – Sussistenza.
Cass., sez. trib. 14 marzo 2007, n. 5946. “ 49
- Registro (imposta di) – Liquidazione dell'imposta in sede di registrazione – Impugnazione della pretesa tributaria – mancata impugnazione – Effetto recensivo – Non sussiste – Domanda di rimborso – Ammissibilità.
Cass., sez. trib. 20 aprile 2007, n. 9390. “ 50
- Registro (imposta di) – Atti soggetti a registrazione – Confidejussioni – Tassazione con un'unica imposta proporzionale – Garanzie contestuali – imposta in misura fissa – Comune conoscenza dell'esistenza di più garanzie – Esclusione.
Cass., sez. trib. 7 maggio 2007, n. 10347. “ 50
- Registro (imposta di) – Acquisto prima casa – Requisiti soggettivi – mancato possesso di altro fabbricato idoneo a soddisfare le esigenze abitative – necessità – Possesso di altra abitazione in comproprietà – Agevolazione – Spettanza.
Cass., sez. trib. 14 maggio 2007, n. 10984. “ 50
- Registro (imposta di) – Cessione d'azienda – Cessione frazionata – Cessione di fabbricato destinato ad attività alberghiera – Assenza di tale attività nell'oggetto sociale dell'alienante – Irrilevanza – Mancanza di autorizzazione all'esercizio di attività alberghiera – Irrilevanza – Presenza di autorizzazione all'esercizio di attività alberghiera nell'oggetto sociale dell'acquirente – Sufficienza – Assoggettamento ad IVA – Illegittimità – Assoggettamento all'imposta di registro – Legittimità – Detrazione dell'IVA da parte dell'acquirente – Illegittimità.
Cass., sez. trib. 11 giugno 2007, n. 13580. “ 50

Registro (imposta di) – Donazione indiretta – Accollo di debito altrui – E' tale.
Comm. trib. di II grado di Bolzano, sez. I 9 gennaio 2007, n. 36. " 51

SUCCESSIONI E DONAZIONI (Imposta sulle)

"Note riguardanti la novellata imposta sulle successioni e donazioni", di G. GAFFURI. " 51

"Nuove aliquote, franchigie ed esenzioni nell'imposta sulle successioni e donazioni", di F. GUFFANTI. " 53

Successioni e donazioni (imposta sulle) – Attivo ereditario – Debiti deducibili – Condizioni – Fideiussione *omnibus* – Debito potenziale – Indeducibilità.
Cass., sez. trib. 14 marzo 2007, n. 5969. " 54

FINANZA E TRIBUTI LOCALI

Tributi locali – ICI – Aree edificabili – Qualificazione – Strumento urbanistico definitivamente approvato – Non è necessario.
Cass., SS.UU. 30 novembre 2006, n. 25506. " 54

Tributi locali – ICI – Accertamento della rendita catastale – Pregiudizialità – Sospensione del procedimento relativo all'ICI – Necessità.
Cass., sez. trib. 11 dicembre 2006, n. 26380. " 55

Tributi locali – TOSAP – Passo carrabile soggetto a TOSAP – Nozione.
Cass., sez. trib. 26 febbraio 2007, n. 4293. " 55

Tributi locali – ICI – Fabbricato classificato in categoria catastale "D" – Valore imponibile – Attribuzione di rendita catastale – Effetti – Imposta versata negli anni precedenti in base al valore contabile – Conguaglio o rimborso dell'imposta – Spetta.
Cass., sez. trib. 16 marzo 2007, n. 6255. Pag. 55

Tributi locali – ICI – Aree edificabili – Valore venale in comune commercio – Determinazione – Competenza – Devoluzione alla Giunta comunale – Legittimità.
Cass., sez. trib. 18 aprile 2007, n. 9216. " 55

Tributi locali – Imposta comunale sulla pubblicità – Accertamento – Requisiti essenziali – Omessa allegazione all'atto dei provvedimenti adottati dal Comune – Irrilevanza.
Superficie tassabile – Va determinata a norma dell'art. 7 del D.Lgs. n. 507/1993.
Comm. trib. prov. di Savona, sez. I 8 agosto 2006, n. 174. " 56

Tributi locali – Imposta comunale sulla pubblicità – Affissioni – Spazio pubblicitario – Figura geometrica – Nozione.
Comm. trib. reg. di Roma, sez. I 10 gennaio 2007, n. 433. " 56

IRAP

"Plusvalenze <<esenti>> su partecipazioni e base imponibile IRAP dei soggetti finanziari",
di F. GALLIO, D. STEVANATO. " 56

“L’indeducibilità dei <<noni IRAP>> e l’irretroattività della norma tributaria”, di **M. PROCOPIO**. “ 57

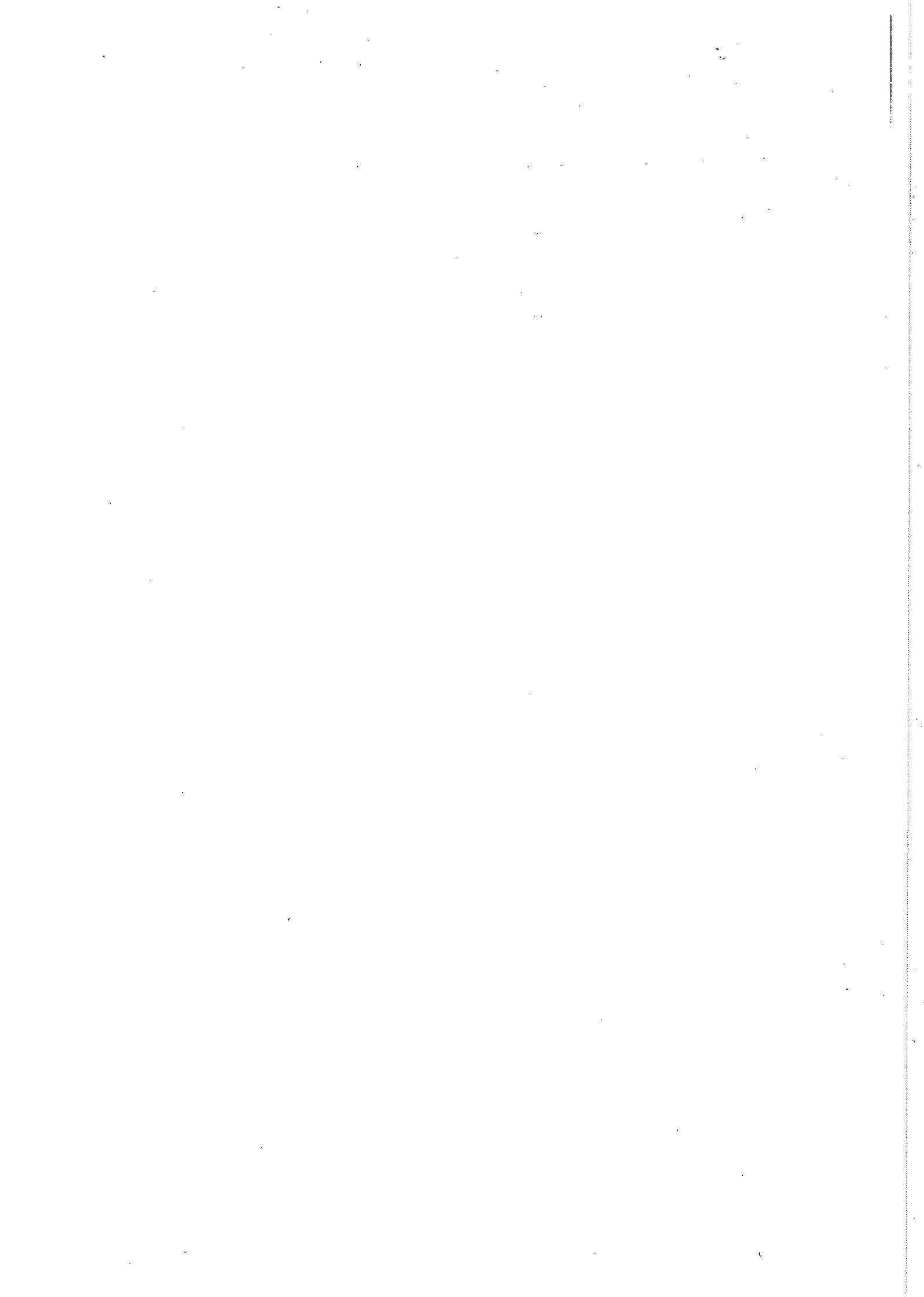
“Le ipotesi in cui il costo del lavoro è ammesso in deduzione dall’IRAP”, di **A. TREVISANI**. “ 58

VIOLAZIONI E SANZIONI

Violazioni e sanzioni – Reati penali – Emissione di fatture per operazioni inesistenti – Ex art. 8 del D.Lgs. n. 74/2000 – Reato comune di truffa ai danni dello Stato – Inconfigurabilità.
Cass., sez. V pen. 26 febbraio 2007, n. 7916. “ 59

VARIE

“La postergazione dei finanziamenti dei soci nella s.p.a.”, di **M. SIMEON**. “ 59



Legislazione

Provvedimenti emanati e pubblicati in G. U. dal 1 maggio 2007 al 31 agosto 2007

Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 7 maggio 2007, n. 63. "Regolamento recante modifiche al decreto ministeriale 31 maggio 1999, n. 164, recante norme per l'assistenza fiscale resa dai Centri di assistenza fiscale per le imprese e per i dipendenti, dei sostituti d'imposta e dai professionisti, ai sensi dell'articolo 40 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241". (in G.U. n. 114 del 18 maggio 2007).

Decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze 10 maggio 2007, n. 62. "Regolamento per l'adeguamento alle disposizioni del decreto legislativo 5 dicembre 2005, n. 252, in materia di forme pensionistiche complementari preesistenti alla data di entrata in vigore della legge 23 ottobre 1992, n. 421". (in G.U. n. 112 del 16 maggio 2007).

Per essere destinatari del conferimento del TFR i fondi pensione preesistenti alla data del 15 novembre 1992 (data di entrata in vigore della L. 421/1992) devono costituire apposite sezioni a contribuzione definita. In particolare, i fondi interni bancari o assicurativi devono costituire anche un patrimonio separato e i fondi che ricorrono a gestioni assicurative devono inserire apposite clausole nei contratti assicurativi per garantire il rispetto della restituzione del capitale e dei rendimenti comparabili al tasso di rivalutazione del TFR.

Deliberazione della Commissione di vigilanza sui fondi pensione 16 maggio 2007:

Proroga dei termini di applicazione del regolamento adottato con deliberazione del 30 novembre 2006, recante le procedure di approvazione degli adeguamenti delle forme pensionistiche complementari al decreto legislativo 5 dicembre 2005, n. 252". (in G.U. n. 122 del 28 maggio 2007).

Deliberazione della Commissione di vigilanza sui fondi pensione 23 maggio 2007: "Direttive in materia di attuazione da parte delle forme pensionistiche preesistenti delle previsioni del decreto ministeriale 10 maggio 2007, n. 62, recante il regolamento per l'adeguamento alle disposizioni del decreto legislativo 5 dicembre 2005, n. 252". (in G.U. n. 124 del 30 maggio 2007).

I fondi pensione preesistenti che intendono essere destinatari del conferimento del TFR devono essere configurati secondo il regime della contribuzione definita, avere soggettività giuridica, o, nel caso di fondi interni bancari o assicurativi, patrimonio separato. Al fine di essere destinatari del conferimento del TFR a decorrere dal 1 luglio 2007 tali fondi devono adeguare i loro statuti e regolamenti entro il 30 giugno 2007, dandone comunicazione, e allegando la connessa documentazione alla COVIP.

Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 25 maggio 2007: "Disposizioni per l'applicazione degli studi di settore ai contribuenti che esercitano due o più attività d'impresa ovvero una o più attività in diverse unità di produzione o di vendita. (in G.U. n. 152 del 3 luglio 2007).

Decreto-legge 28 maggio 2007, n. 67: "Misure urgenti in materia fiscale". (in G.U. n. 122 del 28 maggio 2007).

Il decreto ha modificato l'art. 1, comma 267 della Finanziaria 2007 in materia di concessione delle deduzioni IRAP.

In particolare le deduzioni di cui all'art. 11, comma 1, lett. a) nn. 2 e 4 D.Lgs. 446/1997 spettano da febbraio 2007 nella misura del 50% e da luglio 2007 nella misura del 100% senza necessità dell'autorizzazione delle competenti autorità europee. Si tratta della deduzione a favore di tutti i soggetti IRAP (ad esclusione di Pubbliche Amministrazioni, Banche, enti finanziari, assicurazioni, imprese operanti nei settori dell'energia, acqua, trasporti, infrastrutture, poste e telecomunicazioni) e pari a € 5.000 per ogni lavoratore a tempo indeterminato e di quella sempre a favore degli stessi soggetti dei contribuiti previdenziali e assistenziali relativi a lavoratori a tempo indeterminato.

Deliberazione CONSOB 30 maggio 2007, n. 15960: "Modificazioni e integrazioni al regolamento di attuazione del decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58, concernente la disciplina degli emittenti, adottato con delibera n. 11971 del 14 maggio 1999 e successive modifiche e integrazioni. (in G.U. n. 134 del 12 giugno 2007).

Deliberazione 30 maggio 2007: "Modificazioni e integrazioni al regolamento recante norme di attuazione del decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58, concernente la disciplina degli intermediari, adottato con delibera n. 11522 del 1 luglio 1998, e successive modifiche e integrazioni". (in G.U. n. 134 del 12 giugno 2007).

In particolare, i soggetti abilitati all'intermediazione assicurativa sono tenuti a fornire al contraente, prima della sottoscrizione della proposta o del documento contrattuale, una serie di informazioni, tra le quali, la loro sede legale e i loro recapiti, il riferimento alla loro iscrizione nel registro degli intermediari assicurativi, nonché le procedure che consentono al contraente di presentare reclamo.

Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 30 maggio 2007: "Misura e modalità di versamento all'ISVAP del contributo dovuto per l'anno 2007 dagli intermediari di assicurazione e riassicurazione". (in G.U. n. 145 del 25 giugno 2007).

Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 31 maggio 2007: "Differimento, per l'anno 2007, dei termini di presentazione delle dichiarazioni dei redditi dell'IRAP, dell'IVA e dei redditi modello 730/2007" (in G.U. n. 151 del 2 luglio 2007).

In particolare sono prorogati:

- dal 31 maggio al 15 giugno 2007 il termine per la consegna ai Caf o ai professionisti abilitati del Modello 730;
- dal 31 luglio al 10 settembre 2007 i termini per l'invio telematico del Modello Unico da parte di società di persone, società semplici e soggetti equiparati, per i quali i termini ordinari di presentazione scadono entro il 24 settembre 2007 e da parte di persone fisiche titolari di redditi d'impresa, lavoro autonomo e partecipazione.

Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 14 giugno 2007: "Differimento, per l'anno 2007, dei termini di effettuazione dei versamenti dovuti dai soggetti cui si applicano gli studi di settore in vigore per l'anno 2006". (in G.U. n. 154 del 5 luglio 2007).

Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 14 giugno 2007: "Decentramento delle funzioni catastali ai comuni ai sensi dell'articolo 1, comma 197, della legge 27 dicembre 2006, n. 296". (in G.U. n. 154 del 5 luglio 2007).

Legge 20 giugno 2007, n. 77: "Delega legislativa per il recepimento delle direttive 2002/15/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, dell'11 marzo 2002, 2004/25/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 21 aprile 2004 e 2004/39/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 21 aprile 2004, nonché per l'adozione delle disposizioni integrative e correttive del decreto legislativo 19 agosto 2005, n. 191, di attuazione della direttiva 2002/98/CE". (in G.U. n. 142 del 21 giugno 2007).

Il Governo è delegato ad adottare entro il 30 settembre 2007 i decreti legislativi concernenti:

- l'organizzazione dell'orario di lavoro dipendente delle persone che effettuano operazioni di autotrasporto;
- le offerte pubbliche di acquisto;
- i mercati degli strumenti finanziari.

Decreto del Presidente della Repubblica 22 giugno 2007, n. 116: "Regolamento di attuazione dell'articolo 1, comma 345, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, in materia di depositi dormienti". (in G.U. n. 178 del 2 agosto 2007).

Il decreto contiene il regolamento che disciplina l'utilizzo dei depositi bancari e assicurativi in relazione ai quali non è stata fatta alcuna operazione o movimentazione per il periodo di 10 anni dalla data di libera disponibilità delle somme (cd. depositi dormienti).

Decreto-legge 2 luglio 2007, n. 81: "Disposizioni urgenti in materia finanziaria". (in G.U. n. 151 del 2 luglio 2007).

Il decreto è stato convertito nella legge 3 agosto 2007, n. 127, contiene disposizioni miranti a superare le difficoltà finanziarie e operative dell'Amministrazione centrale e ad intervenire a sostegno di uno specifico settore dell'economia quale l'autotrasporto.

Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 10 luglio 2007: "Ulteriore differimento, per l'anno 2007, dei termini di presentazione delle dichiarazioni dei redditi, dell'IRAP e dell'IVA". (in G.U. n. 209 del 8 settembre 2007).

Il decreto proroga al 1 ottobre 2007 i termini di presentazione in via telematica delle dichiarazioni dei redditi IRAP e IVA relativi al 2006, compresa quella presentata in forma unificata Mod. Unico 2007 che erano già stati differiti dal D.P.C.M. 31 maggio 2007.

Regolamento ISVAP 13 luglio 2007: "Schemi per il bilancio delle imprese di assicurazione e di riassicurazione che sono tenute all'adozione dei principi contabili internazionali, di cui al titolo VIII (bilancio e scritture contabili), capo I (disposizioni generali sul bilancio), capo II (bilancio di esercizio), capo III (bilancio consolidato) e capo V (revisione contabile) del decreto legislativo 7 settembre 2005, n. 209 - Codice delle assicurazioni private. (Regolamento n. 7)". (in S.O. n. 172 alla G.U. n. 175 del 30 luglio 2007).

In particolare le disposizioni del regolamento, che si applicano dal bilancio relativo all'esercizio 2007, riguardano il bilancio di esercizio e la relazione semestrale, il bilancio consolidato e la relazione semestrale consolidata.

Provvedimento del Direttore dell'agenzia 27 luglio 2007: "Disposizioni in materia di individuazione dei criteri utili per la determinazione del valore normale dei fabbricati, di cui all'articolo 1, comma 307, della legge 27 dicembre 2007, n. 296 (legge finanziaria 2007)". (in G.U. n. 182 del 7 agosto 2007).

Il provvedimento fissa i criteri per il calcolo del valore normale degli immobili oggetto di compravendita.

Decreto 2 agosto 2007, n. 149: "Regolamento concernente le detrazioni per i carichi di famiglia ai soggetti non residenti, di cui all'articolo 1, comma 1324, della legge 27 dicembre 2006, n. 296". (in G.U. n. 210 del 10 settembre 2007).

Decreto-Legge 3 agosto 2007, n. 118: "Disposizioni urgenti in materia di ammortamento di immobili strumentali". (in G.U. n. 180 del 4 agosto 2007).

La disposizione contenuta nel terzo periodo del comma 8, dell'art. 36, D.L. 223/2006, conv. con modificazioni con Legge 248/2006 (con riferimento all'obbligo di scorporare dal valore complessivo dei fabbricati strumentali quello attribuibile all'area sottostante, ai fini del calcolo delle quote di ammortamento deducibili fiscalmente) va interpretata nel senso che per ciascun immobile strumentale le quote di ammortamento dedotte nei periodi d'imposta precedenti al periodo d'imposta in corso al 4 luglio 2006 calcolate sul costo complessivo sono riferite proporzionalmente al costo dell'area e al costo del fabbricato.

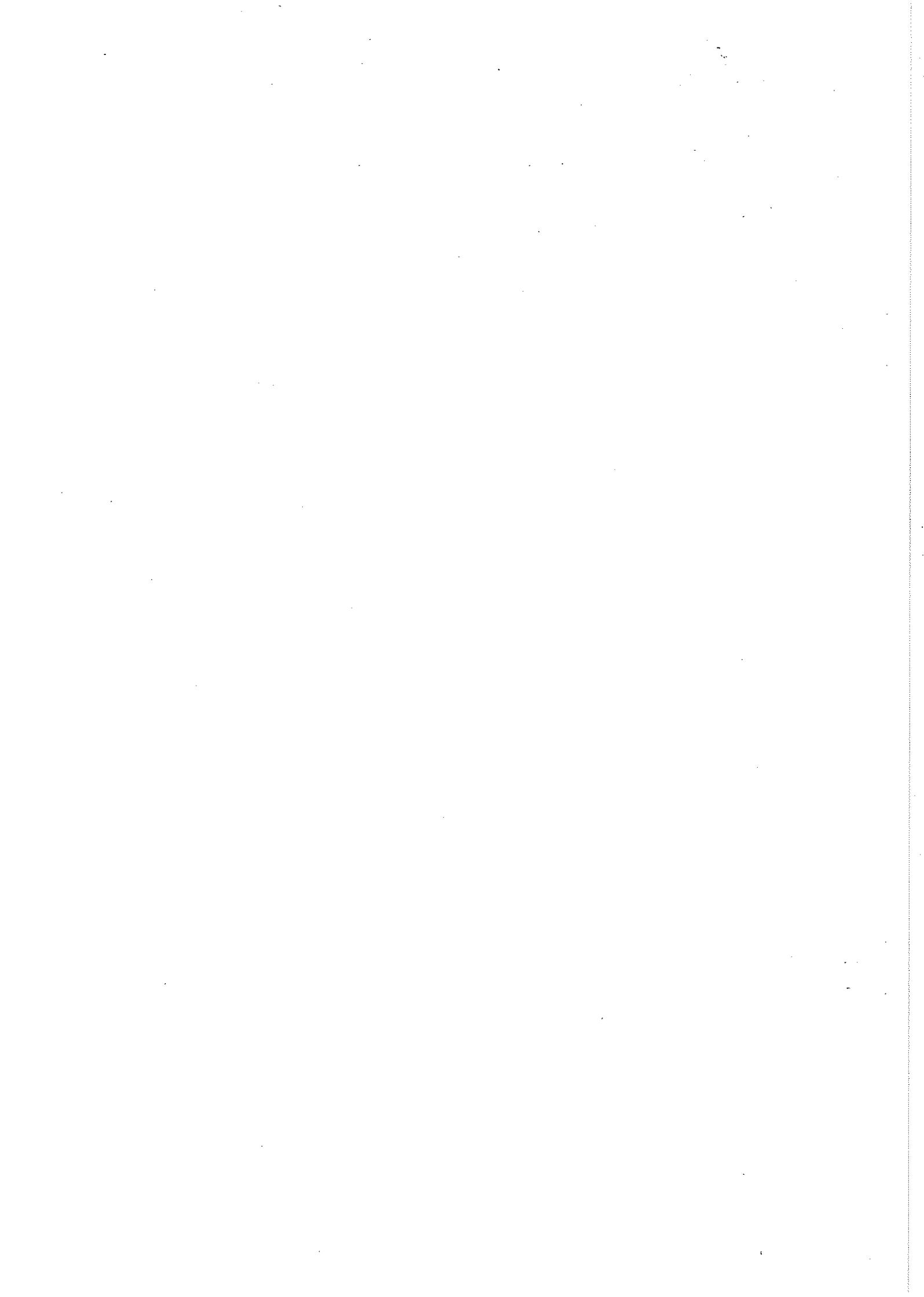
Il DL è decaduto; la norma è stata ripresa nel DDL della L. Finanziaria 2008 art.

Legge 3 agosto 2007, n. 127: "Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 2 luglio 2007, n. 81, recante disposizioni urgenti in materia finanziaria". (in S.O. n. 182 alla G.U. n. 190 del 17 agosto 2007).

Si riportano alcune delle novità più rilevanti introdotte in sede di conversione:

- IRAP – Banche e assicurazioni – Deduzioni dalla base imponibile: a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 2 luglio 2007, ai fini della determinazione della base imponibile IRAP per banche ed enti finanziari gli interessi passivi e gli oneri assimilati sono deducibili per la parte che si ottiene dal rapporto delle voci da 10 a 90 dell'attivo dello Stato patrimoniale (compresa la voce 190 del passivo) e il totale delle voci dell'attivo dello Stato patrimoniale (esclusa la voce 130, compresa la voce 190 del passivo e assumendo le voci 110 e 120 dell'attivo al netto del costo delle attività materiali e non utilizzate in base a contratti di *leasing*). Le deduzioni dalla base imponibile IRAP di cui all'art. 11, comma 1, lett. a) nn. 2 e 4, D.Lgs. 446/1997 sono riconosciute anche a favore di banche, altri enti finanziari e imprese di assicurazione. Tali deduzioni spettano dal mese di febbraio 2007 nella misura del 50% e da luglio 2007 nella misura del 100%, senza necessità dell'autorizzazione delle competenti autorità europee;
- Auto aziendali in uso ai dipendenti – Calcolo del *fringe benefit*: dal periodo d'imposta in corso al 27 giugno 2007, ai fini del calcolo del *fringe benefit* spettante al dipendente per l'utilizzo dell'auto aziendale, si considera il 30% (e non più il 50%) dell'importo corrispondente a una percorrenza media annua di 15.000 Km calcolato sulla base del costo desumibile dalle Tabelle ACI;
- Auto aziendali – Deducibilità dei costi: relativamente agli autoveicoli e ai motoveicoli non utilizzati esclusivamente come beni strumentali, dal periodo d'imposta in corso al 27 giugno 2007, i costi sono deducibili nella misura del 40% sia per imprese che per professionisti (e non più, rispettivamente, nella misura dello 0% e del 25%). Tale percentuale è elevata all'80% per i veicoli utilizzati da agenti e rappresentanti. Per i veicoli dati in uso ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta, la deducibilità dei relativi costi è pari al 90%.
Con riferimento al periodo d'imposta in corso al 3 ottobre 2006 le suddette percentuali di deducibilità sono così ridotte: 20% per le imprese, 30% per i professionisti e 65% in caso di auto in uso ai dipendenti.
Ai fini del calcolo dell'acconto di IRPEF, IRES e IRAP relativo al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 3 ottobre 2006, il contribuente può continuare ad applicare le disposizioni in vigore prima di quella di cui all'art. 2, comma 71, D.L. 262/2006 convertito con modificazioni dalla L. 286/2006.

RASSEGNA DI DOTTRINA, PRASSI AMMINISTRATIVA, GIURISPRUDENZA



STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE

Giurisprudenza⁽¹⁾

Commissioni tributarie di merito

Statuto del contribuente – Legittimo affidamento – Esonero dal pagamento dell'imposta in casi eccezionali – Consegu.

Operazioni esenti da IVA – Prestazioni per relazioni, perizie e consulenze medico legali ante 2005 – Mancato assoggettamento all'imposta – Legittimo affidamento – Operatività.

Comm. trib. prov. di Udine, sez. I 16 gennaio 2007, n. 82, in Boll. Trib. 2007, pag. 903.

Il principio di tutela del legittimo affidamento del cittadino, reso esplicito in materia tributaria dall'art. 10, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente), trovando origine nella Costituzione (e precisamente negli art. 3, 23, 53 e 97, espressamente richiamati dall'art. 1 dello Statuto), è immanente in tutti i rapporti di diritto pubblico e costituisce uno dei fondamenti dello Stato di diritto nelle sue diverse articolazioni, limitandone l'attività legislativa e amministrativa; pertanto, poiché la previsione dell'art. 10 dello Statuto è espressiva di principi generali, anche di rango costituzionale, la tutela espressamente concessa dal suo secondo comma circa l'esonero dal pagamento di sanzioni e interessi è suscettibile di essere estesa, in casi eccezionali, anche all'esonero del pagamento della stessa imposta.

ACCERTAMENTO: Principi e norme generali

Prassi Amministrativa

Anagrafe tributaria – Comunicazioni dei rapporti finanziari – Soggetti obbligati – Oggetto delle comunicazioni – Termini – Istruzioni – Art. 32, comma 1, n. 7) del DPR 29 settembre 1973, n. 600 – Art. 51, comma 1, n. 7), del DPR 26 ottobre 1972.

Circ. Agenzia delle Entrate 4 aprile 2007, n. 18/E, ne Il fisco 15/2007, fasc. n 2, pag. 5770.

L'Agenzia fornisce chiarimenti in merito all'obbligo per gli operatori finanziari di comunicare entro il 30 aprile 2007 all'Anagrafe tributaria l'esistenza e la natura di qualsiasi rapporto da essi intrattenuto con la clientela, con l'indicazione dei dati anagrafici dei titolari compreso il codice fiscale.

In relazione all'obbligo in esame (introdotto dall'art. 37 del DL 223/2006, che ha così modificato i commi 6 e 11 dell'art. 7 del DPR 605/73) la circolare precisa che i rapporti da comunicare entro il 30 aprile 2007 riguardano tutte le attività finanziarie intrattenute con la clientela dal 1 gennaio 2005 al 31 gennaio 2006 e che dette informazioni saranno utilizzate oltre che nell'ambito delle operazioni di accertamento delle imposte dirette, dell'IVA, di registro, ipotecaria e catastale anche ai fini delle attività connesse alla riscossione mediante ruolo.

Invece entro il 31 maggio 2007 dovranno essere comunicati i dati relativi ai rapporti intrattenuti tra l'1 gennaio 2007 e il 30 aprile 2007.

¹ Le sopramassime e le massime sono talvolta modificate, rispetto ai testi pubblicati, per maggiore chiarezza e in ragione della classificazione della materia operata nell'Osservatorio.

In particolare, SGR e SICAV sono tenute a comunicare i dati relativi a rapporti concernenti le quote o azioni di organismi di investimento collettivo del risparmio, inclusi i fondi pensione aperti, anche nel caso in cui si siano avvalse di altri operatori finanziari per il collocamento delle quote e delle azioni.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Accertamento (in genere) – Avviso di accertamento integrativo o modificativo – Nuova valutazione di elementi già in possesso dell’Ufficio ad opera della Guardia di finanza – Sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi – Non sussiste.

Cass., sez. trib. 8 maggio 2006, n. 10526, in Rass. Trib. 2/2007, pag. 497.

In tema di accertamento, il presupposto per l’integrazione o modificazione in aumento dell’avviso di accertamento, mediante notificazione di nuovi avvisi, è costituito dal dato oggettivo che gli elementi posti a base del nuovo atto siano nuovi; ciò non si verifica in presenza di diversa, o più approfondita, valutazione del “materiale probatorio” già acquisito dall’Ufficio, posto che con l’emissione dell’avviso di accertamento l’Amministrazione consuma il proprio potere in relazione agli elementi posti a sua disposizione.

Non sussiste il presupposto della sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi quando il diverso apprezzamento di elementi già conosciuti dall’Ufficio avviene su impulso della Guardia di finanza.

AMNISTIA E CONDONO

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Condono – Definizione dei tributi – Liti pendenti – Sanzioni – Determinazione ex D. Lgs. n. 472 del 1997 – Pene irrogate per omesso versamento del tributo dichiarato – Legittimità della definizione agevolata.

Cass., sez. trib. 23 aprile 2007, n. 9607, in Giur. Imp. 3/2007.

La cartella di pagamento richiedente il pagamento delle sanzioni – determinate ai sensi del D.Lgs. n. 472 del 1997 – per omesso versamento del tributo dichiarato – ma non versato – non è un atto meramente liquidatorio, ma esprime un’autonoma determinazione della pretesa fiscale. Conseguentemente è ammissibile la definizione agevolata delle liti pendenti di cui all’art. 16 della legge n. 289 del 2002.

CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Contenzioso tributario – Regolamento preventivo di giurisdizione – Fattispecie – Tributi – Riscossione tramite ruolo – Contributo per il Servizio sanitario nazionale – Giudice tributario – Competenza.

Cass., SS. UU. Civ., 9 gennaio 2007, n. 123, ne Il fisco 6/2007, fasc. n. 1, pag. 2004.

Appartiene alla giurisdizione del giudice tributario la controversia relativa all'impugnazione della cartella di pagamento recante l'iscrizione a ruolo di somme dovute a titolo di contributi per il Servizio sanitario nazionale sia per l'esplicita menzione di tale contributo nell'art. 2 del D.Lgs. n. 546 del 1992 – relativo all'ambito ed oggetto della giurisdizione – quanto per la natura tributaria della pretesa fatta valere, essendo riconducibile al novero delle prestazioni che non trovano giustificazione in finalità punitive o fonte di un rapporto sinallagmatico tra prestazione e beneficio percepibile dal singolo.

CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Autorità giudiziaria

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Contenzioso tributario – Autorità giudiziaria – Giurisdizione italiana – Atti impugnabili – Atto di classamento catastale – Avviso di accertamento – Conclusione di un procedimento o di una fase di accertamento – Individuazione dell'obbligazione tributaria – Sussistenza – Elenco di cui all'art. 16, DPR n. 636 del 1972 o all'art. 19, D.Lgs. n. 546 del 1992 – Mancata indicazione – Irrilevanza – Atto di classamento catastale – Impugnazione – Ammissibilità.
Cass., sez. trib. 23 marzo 2007, n. 7164, in Giur. Imp. 3/2007.

Nella nozione di avviso di accertamento rientrano tutti quegli atti che, concludendo un procedimento o una fase di accertamento, individuano l'obbligazione tributaria o un elemento di essa, a nulla rilevando la mancata indicazione dello specifico atto nell'elenco degli atti impugnabili di cui, prima, all'art. 16 del DPR n. 636 del 1972.

Conseguentemente è impugnabile l'atto di classamento catastale, col quale l'ufficio tecnico erariale attribuisce la rendita di un immobile in quanto provvedimento di natura valutativa, integrante un tipico atto d'accertamento.

CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Sentenza – Adesione acritica ad un orientamento giurisprudenziale – Mancanza o estrema concisione della motivazione in diritto – Nullità della sentenza – Consegue.

Cass., sez. trib. 10 giugno 2005, n. 12354, in Boll. Trib. 2007, pag. 808.

Per la propria decisione il giudice tributario può anche utilizzare gli argomenti sviluppati da una precedente sentenza di legittimità, ma il contenuto della pronuncia evocata deve essere fatto

proprio con autonoma e critica valutazione, sebbene in integrale condivisione, cosicché la mera adesione acritica all'orientamento giurisprudenziale richiamato rende la motivazione della sentenza solo apparente e, quindi, affetta da nullità assoluta, in base al principio desumibile dagli artt. 132, secondo comma, n. 4), c.p.c., e 118 disp. att. c.p.c., applicabile anche al nuovo rito tributario.

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Natura ed oggetto del giudizio – E' di merito quando riguarda vizi sostanziali – Riesame nel merito della pretesa con motivata valutazione sostitutiva – Possibilità.

Cass., sez. trib. 12 luglio 2006, n. 15825, in Boll. Trib. 2007, pag. 458.

Pur essendo strutturato come giudizio d'impugnazione, il processo tributario consente al Giudice di conoscere il rapporto sostanziale, quand'anche nei limiti della pretesa inizialmente avanzata dall'Amministrazione, in quanto non è diretto alla sola eliminazione giuridica dell'atto impugnato bensì alla pronuncia di una decisione di merito, sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente sia dell'accertamento dell'Ufficio; di talché se il Giudice ritiene invalido l'avviso di accertamento per motivi non formali ma sostanziali, non può limitarsi ad annullare l'atto impositivo, ma deve esaminare nel merito la pretesa tributaria e, operando una motivata valutazione sostitutiva, eventualmente ricondurla alla corretta misura entro i limiti posti dalle domande di parte.

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Natura ed oggetto del giudizio – E' di tipo impugnatorio, delimitato dalle contestazioni mosse nel ricorso introduttivo – Nuovi motivi dedotti con memoria aggiuntiva – Inammissibilità – Eccezioni.

Cass., sez. trib. 10 novembre 2006, n. 24083, in Boll. Trib. 2007, pag. 559.

Il giudizio tributario è caratterizzato da un meccanismo di instaurazione di tipo impugnatorio, circoscritto alla verifica della legittimità della pretesa effettivamente avanzata con l'atto impugnato, alla stregua dei presupposti di fatto e di diritto in esso indicati, con un oggetto rigorosamente delimitato dalle contestazioni del ricorrente dedotte nel ricorso introduttivo; pertanto le nuove censure e i nuovi motivi introdotti con memoria aggiuntiva sono inammissibili, comportando l'esame di una nuova causa pretendi, escluso soltanto il caso di integrazione dei motivi di ricorso resa necessaria dal deposito di nuovi documenti ad opera delle altre parti o per ordine della Commissione.

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Ricorsi – Notificazione a mezzo posta – Spedizione dell'atto in plico raccomandato in busta chiusa – Prova della tempestività – E' fornita dalla data di ricevimento e non da quella di spedizione.

Cass., sez. trib. 18 dicembre 2006, n. 27067, in Boll. Trib. 2007, pag. 984.

E' principio generale del diritto processuale tributario che quando sia consentito servirsi del servizio postale, per la verifica della tempestività dei ricorsi e delle impugnazioni, sia del contribuente che dell'Amministrazione finanziaria, si deve aver riguardo non alla data di arrivo, ma a quella di spedizione, in rigorosa applicazione della fondamentale norma di riferimento costituita dall'art. 20, comma 2, seconda parte, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, secondo la quale "in tal caso il ricorso s'intende proposto al momento della spedizione nelle forme sopra indicate"; tuttavia l'operatività di tale principio è subordinata, necessariamente, al rigoroso adempimento delle tre modalità specificatamente prescritte per la spedizione del ricorso a mezzo posta (assumere come strumento un plico senza busta; scegliere il servizio della raccomandata ma, non semplice, bensì con avviso di ricevimento), di talché l'inosservanza anche di una sola di tali modalità preclude al ricorrente la possibilità di fornire altrimenti la prova della tempestività della proposizione del ricorso riferita alla data della spedizione. Nel caso di cui il contribuente abbia inviato il ricorso in plico con busta raccomandata, per verificarne la tempestività non può farsi conseguentemente riferimento alla data di spedizione, ma solo a quella di ricezione.

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Sentenza – Motivazione *per relationem* rispetto alla sentenza di primo grado – Esplicazione delle ragioni della conferma della pronuncia – Sussiste – Omessa esposizione dei motivi svolti dalla Commissione provinciale e delle ragioni opposte dal gravame di parte – Nullità della sentenza – Consegue.

Discrasia fra il dispositivo e la motivazione della sentenza di primo grado circa il carico delle spese processuali – Omesso esame della relativa doglianza di parte – Cassazione della sentenza d'appello – Consegue.

Cass., sez. trib. 20 dicembre 2006, n. 27203, in Boll. Trib. 2007, pag. 809.

La motivazione *per relationem* della sentenza pronunciata in sede di appello è legittima purché il giudice di secondo grado, facendo proprie le argomentazioni del primo giudice, esprima, quand'anche sinteticamente, le ragioni della conferma della *pronunzia* in relazione ai motivi di impugnazione proposti, in modo che il percorso argomentativo desumibile attraverso la parte motiva delle due sentenze risulti appagante e corretto. ciò presuppone che sia comunque riportato, ancorché sommariamente, il contenuto della sentenza di primo grado in modo da rendere chiaro e trasparente il contenuto del ragionamento al quale il giudice d'appello ha inteso aderire; pertanto va cassata la sentenza tributaria d'appello dotata di motivazione solo apparente, che non abbia esposto né i motivi svolti dalla Commissione tributaria provinciale né le ragioni opposte col gravame del contribuente, limitandosi a rinviare genericamente alla decisione dei primi giudici, così omettendo di dare contezza del ragionamento in base al quale ha deciso di rigettare il gravame di parte.

Va cassata la sentenza pronunciata in sede di appello dalla Commissione tributaria regionale che abbia totalmente omesso di esaminare la doglianza di parte concernente la discrasia esistente tra il dispositivo e la motivazione della sentenza di primo grado in ordine al carico delle spese processuali, posto sul contribuente nel dispositivo in contraddizione con la compensazione dichiarata nella motivazione della stessa pronuncia.

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Prove – Atto notorio – Ammissibilità – Esclusione.

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 – Presupposti identici per una pluralità di soggetti – Litisconsorzio necessario – Sussistenza.

Cass., SS. UU. Civ. 18 gennaio 2007, n. 1052, in Riv. Dir. Trib. 3/2007 II, pag. 167.

Nel "microcosmo normativo tributario" ogni ingiustificata disparità di trattamento contrasta in modo forte con i principi espressi dagli artt. 3 e 53 Cost., che impongono, ad ogni livello, una coerenza del sistema nel rispetto della capacità contributiva. E' soprattutto quest'ultimo – il rispetto della capacità contributiva – il valore primario che lo strumento processuale del litisconsorzio necessario riesce ad assicurare, con l'indispensabile efficacia della prevenzione, tutte le volte che l'atto impositivo contenga elementi comuni ad una pluralità di soggetti obbligati e sia proprio la posizione ad essi comune a costituire l'oggetto del ricorso. Infatti la valutazione attraverso il prisma della capacità contributiva della legittimità di un atto impositivo che unitariamente investa una pluralità di

soggetti e sia impugnato in riferimento alle sue "ragioni unitarie", esige l'unicità dell'accertamento giudiziale: in ipotesi siffatte, invero, separate e discordi pronunce sulla fattispecie costitutiva dell'obbligazione altererebbero significativamente il rapporto tra imposizione e capacità contributiva dell'obbligato, in modo che la seconda non potrebbe più valere come parametro di legittimità – e quindi, di giustizia – dell'atto autoritativo. In linea con tale obiettivo, l'aver "geneticamente" connesso la necessità del litisconsorzio ad un concreto rapporto tra oggetto del ricorso ed inscindibilità della causa tra più soggetti appare una sapiente formula utilizzata dal legislatore per esprimere il carattere ostativo della "parcellizzazione delle controversie tributarie" al perseguimento di una giusta imposizione: questo risultato, invero, potrebbe seriamente essere impedito dal formarsi di giudicati tra loro contrastanti in separati giudizi nei quali pur si dibatta una posizione comune ad una pluralità di soggetti obbligati. Di quest'esito patologico il litisconsorzio necessario è la profilassi.

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Giudicato con rilevanza esterna – Requisiti – Identità del rapporto giuridico – Necessità – Giudicato in tema di IVA – Estensione alle imposte sui redditi – Esclusione.

Cass., sez. trib. 5 febbraio 2007, n. 2438, in Rass. Trib. 2/2007, pag. 554.

Il giudicato tributario può valere all'esterno solo se incide sul medesimo rapporto giuridico, e non invece su un diverso rapporto, quand'anche accertato nel corso delle medesime indagini (in specie, in base alle stesse risultanze dei movimenti bancari fiscalmente non giustificati). Pertanto, il giudicato formatosi su una controversia in tema di IVA non produce effetti vincolanti sulla controversia relativa alle imposte sui redditi.

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Natura del processo tributario come giudizio di impugnazione – Intervento *ad adiuvandum* di enti rappresentativi di categoria – Inammissibilità.

Cass., sez. trib. 14 marzo 2007, n. 5957, in Boll. Trib. 2007, pag. 984.

Il D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, delinea un processo in cui le sole parti possibili (e necessarie) sono l'ente impositore ed il contribuente che propone ricorso, in quanto la legge collega strettamente la qualifica di ricorrente a quella di destinatario di uno specifico atto amministrativo secondo la tipologia ivi elencata all'art. 19 dello stesso D.Lgs. n. 546/1992, e tale atto contiene o l'esplicitazione di una richiesta fiscale nei confronti di uno o più soggetti individuati o il rifiuto della restituzione di somme richieste, o il rifiuto di agevolazioni nei confronti di specifici soggetti, di talchè non vi è spazio per l'intervento in detto processo di enti esponenziali che si ergano a tutela di una generica e indefinita categoria di contribuenti, né vi è spazio per l'impugnazione diretta di atti che coinvolgano un numero indeterminato di soggetti.

Commissioni tributarie di merito

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Documenti in fotocopia – Disconoscimento della loro conformità all'originale – Necessità di contestazione espressa e tempestiva.

Rimborso di tributi indebitamente versati – Pretesa dell'Ufficio al deposito dei documenti originali – Documenti in possesso dell'Amministrazione – Inammissibilità.

Comm. trib. reg. del Lazio, sez. IX 29 luglio 2005, n. 118, in Boll. Trib. 2007, pag. 723.

L'Art. 2719 c.c. riconosce che le fotocopie dei documenti hanno la stessa efficacia probatoria dell'originale, a meno che la loro conformità con l'originale non venga espressamente disconosciuta ingenerando così dubbi sulla fedeltà della copia esibita, e perciò qualora tale espresso disconoscimento non sia stato operato dall'Ufficio finanziario con una formale iniziativa

non sostituibile dalla sua semplice richiesta di produzione dell'originale, va attribuita piena efficacia probatoria ai documenti prodotti dal contribuente nel processo tributario.

L'art. 6, quarto comma, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente), vieta espressamente di richiedere al contribuente documenti ed informazioni già in possesso dell'Amministrazione finanziaria, e perciò l'Ufficio tributario, convenuto in giudizio per il rimborso di un tributo erroneamente versato dal contribuente, non può pretendere il deposito degli esemplari originali dei documenti prodotti in fotocopia dal contribuente stesso, dei quali sia già in possesso.

DIRETTIVE CEE

Prassi Amministrativa

Accertamento – Ritenute alla fonte – Ritenuta sui dividendi – Distribuzione dividendi alla società controllante svizzera da controllate italiane – Art. 15 dell'Accordo Comunità europea e Confederazione svizzera – Esenzione dall'imposizione fiscale nello Stato di origine dei dividendi corrisposti dalle società madri – Applicabilità – Casi particolari – Art. 27 del DPR 29 settembre 1973, n. 600 – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.

Ris. Agenzia delle Entrate 10 maggio 2007, n. 93/E, ne Il fisco 22/2007, fasc. n. 2, pag. 8191.

Secondo l'Agenzia delle Entrate i dividendi distribuiti da una società controllata residente ad una società controllante svizzera è applicabile la norma dell'art. 15 dell'accordo del 2004 tra l'Unione Europea e la Confederazione Svizzera che prevede il non assoggettamento ad imposizione nello Stato di origine dei dividendi corrisposti dalle società figlie alle società madri, se la società svizzera non gode in Svizzera di alcuna esenzione dall'imposta sulle società (a livello federale, cantonale o municipale).

In caso contrario, se la società svizzera già godesse di qualche esenzione, si configurerebbe in aiuto di Stato incompatibile con il buon funzionamento dell'accordo.

IMPOSTE E TASSE (in genere)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Rassegna di Giurisprudenza a cura di I. PUGLISI, in Dir. Prat. Trib. 1/2007, II, pag. 103

Premessa – Le notificazioni in materia tributaria – Il destinatario della notificazione – La notificazione al contribuente fallito – La notificazione nella residenza, nella dimora o nel domicilio (art. 139 c.p.c.) – La notificazione in caso di irreperibilità, incapacità o rifiuto a ricevere la copia (art. 140 c.p.c.) – La notificazione degli atti a chi ha eletto domicilio (art. 141 c.p.c.) . La notificazione a persona non residente, né dimorante, né domiciliata nella Repubblica (art. 142 c.p.c.) – La notificazione a persona di residenza, dimora e domicilio sconosciuti (art. 143 c.p.c.) – La notificazione alle persone giuridiche (art. 145 c.p.c.) – La notificazione alla società in nome collettivo – La notificazione alla società a responsabilità illimitata – La notificazione alla società di fatto – La relazione di notificazione (art. 148 c.p.c.) – La notificazione a mezzo del servizio postale (art. 149 c.p.c.) – I soggetti notificatori – La notificazione a mezzo di messo speciale autorizzato dall'Amministrazione finanziaria – La notificazione eseguita dall'avvocato ex lege n. 53 del 1994 – I vizi della notificazione – La nullità della notificazione – L'inesistenza della notificazione – La sanatoria della nullità.

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI (in genere)

Dottrina

“Riflessioni sui profili tributari dei conferimenti non proporzionali ex art. 2346 c.c.” di F. PEDROTTI in Riv. Dir. Trib. 3/2007, I, pag. 315.

Con la Riforma del diritto societario del 2004 la deroga al principio di proporzionalità tra valore del conferimento effettuato da ciascun socio e numero delle azioni ad esso attribuite ha trovato un riconoscimento legislativo nell'art. 2346, comma 4, cod.civ. in base al quale lo statuto può prevedere un'assegnazione di azioni non proporzionali alla parte di capitale sottoscritta e quindi al valore dei conferimenti effettuati.

La finalità della norma sembrerebbe essere quella di garantire il più possibile l'autonomia contrattuale dei singoli soci. Da ciò discende che i soci possono disporre l'assegnazione di azioni, da essi sottoscritte, a favore di altri soggetti, indipendentemente dalla circostanza che questi ultimi apportino o meno entità utili allo svolgimento dell'attività sociale.

Peraltro, non pare revocabile in dubbio che la disposizione sia applicabile nell'ipotesi in cui il soggetto beneficiario dell'assegnazione apporti nella società elementi suscettibili di valutazione economica quali, ad esempio, prestazioni di fare, non fare, permettere, il consenso all'uso di una ditta commercialmente prestigiosa, conoscenze tecniche. Altra ipotesi potrebbe essere quella dell'assegnazione di azioni agli amministratori della società a titolo di compenso per l'attività svolta nel primo triennio successivo alla costituzione della società. Esistono, poi, ipotesi di assegnazione non proporzionale che trovano giustificazione causale nel regolamento di precedenti ragioni di credito esistenti tra i soci. E ancora la motivazione dell'assegnazione potrebbe essere ricondotta ad atti di liberalità.

Merita, inoltre, segnalare che in capo ai singoli soggetti coinvolti nell'assegnazione non proporzionale si potrebbe creare una divaricazione tra il valore civilistico di carico delle azioni ricevute a seguito del conferimento effettuato e valore convenzionale delle medesime; il primo si determina avendo riguardo al valore del bene conferito iscritto nei libri della società conferitaria e costituisce base di commisurazione dei futuri componenti reddituali, il secondo, invece, è influenzato dal maggior o minor numero di azioni conseguente alla ripartizione non proporzionale e assume la funzione di unità di misura dei diritti sociali.

Sotto il profilo fiscale, l'assegnazione non proporzionale non è disciplinata in maniera compiuta, ma il legislatore si è limitato a fissare il principio secondo cui, in caso di conferimento non proporzionale, il “corrispettivo” coincide con il valore normale dei beni conferiti. La norma si disinteressa delle azioni ricevute in cambio e quindi si ritiene che la determinazione del “corrispettivo” sia svincolata dalla valorizzazione convenzionale dei beni operata dai soci.

L'attribuzione non proporzionale di azioni rappresenta una operazione fiscalmente neutra che non comporta emersione di componenti reddituali fiscalmente rilevanti presso i soggetti interessati, neutralità che si estrinseca nella inidoneità a determinare ex se il concorso di nuove componenti reddituali alla formazione dell'imponibile; pertanto, il plusvalore o minusvalore rimasto allo stato latente in sede di conferimento concorrerà alla formazione del reddito in caso di realizzo delle azioni oggetto di attribuzione non proporzionale. Detta neutralità è stata riconosciuta anche dall'Amministrazione finanziaria con la Risoluzione n. 29/E del 2006.

Il risultato di un conferimento non proporzionale ex art. 2346, comma 4, secondo periodo, cod. civ., può essere realizzato anche attraverso il combinato concorso di due negozi distinti: un conferimento proporzionale ed una successiva attribuzione di azioni non proporzionale tra i soci. In sede di costituzione o di aumento di capitale sociale, la società conferitaria assegnerà ad ogni singolo soggetto sottoscrittore un numero di azioni proporzionale al valore effettivo del conferimento effettuato e subito dopo l'operazione di conferimento, uno o più soci trasferiranno gratuitamente la proprietà di parte delle loro azioni al socio prestatore di opere o servizi.

I due negozi, sebbene collegati, mantengono la propria individualità e sono soggetti alla relativa

disciplina tributaria: il primo, è disciplinato dall'art. 9, comma 2, del TUIR secondo cui il "corrispettivo" del conferimento è pari al valore normale dei beni conferiti.

La successiva cessione a titolo gratuito di azioni per un soggetto Ires potrebbe rientrare, secondo un certo orientamento, nell'ambito della "destinazione a finalità estranee all'esercizio d'impresa" e quindi andrebbe considerata fiscalmente rilevante. Nel caso in cui il cedente sia una persona fisica non titolare di reddito d'impresa, la cessione gratuita non sarebbe fiscalmente rilevante ai sensi dell'art. 67 TUIR che attribuisce rilievo esclusivamente alle plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di partecipazioni societarie.

Per il cessionario, le azioni acquisite gratuitamente dovrebbero rientrare tra le sopravvenienze attive ex art. 88, comma 3, lett. b), TUIR rappresentate dai proventi in denaro o in natura conseguiti a titolo di contributo o di liberalità tra cui si comprendono, oltre alle liberalità in senso stretto, anche tutte le attribuzioni patrimoniali ricevute a titolo gratuito.

Quanto, poi, al caso specifico dell'assegnazione non proporzionale, va osservato che l'art. 9, comma 2, TUIR non opera alcun specifico rimando alla norma codicistica in commento, di modo che sorge il dubbio se i conferimenti non proporzionali cui il Testo Unico fa riferimento, siano quelli disciplinati dall'art. 2346 cod. civ.

Tale dubbio va risolto in senso positivo e quindi dovrebbero rientrare nell'alveo della norma non soltanto le ipotesi in cui detta assegnazione è giustificata dall'apporto di elementi utili allo svolgimento dell'attività sociale, ma anche altre ipotesi nelle quali, ad esempio, l'assegnazione non proporzionale è effettuata agli amministratori di società a titolo di compenso per l'attività svolta.

Resta, tuttavia, da accertare se il principio di neutralità fiscale immanente all'assegnazione non proporzionale di azioni sia applicabile alle ipotesi in cui detta assegnazione sottenda una liberalità indiretta. Si pensi ad un aumento di capitale sottoscritto in misura diseguale da parte di due soggetti con assegnazione del maggior numero di azioni al soggetto che sottoscrive l'aumento in misura inferiore e ciò non perché tale ultimo soggetto apporti elementi utili allo svolgimento della attività sociale, ma solo per un mero atto di liberalità effettuato dal primo soggetto.

In linea di principio, non sussistono ragioni ostative circa l'applicazione dell'art. 9, comma, 2, TUIR a tale ipotesi. Tuttavia ipotizzando che i due sottoscrittori dell'aumento di capitale siano soggetti Ires la detta assegnazione non proporzionale potrebbe essere considerata dall'Amministrazione finanziaria un'operazione posta in essere allo scopo di aggirare sia la norma, contenuta nell'art. 86, comma 1, lett. c), TUIR, tesa a ricondurre a tassazione le plusvalenze implicite nei beni al momento della loro fuoriuscita (anche mediante cessione gratuita) dal ciclo fiscale dell'impresa, sia la norma dell'art. 88, comma 3, lett. b), TUIR in base alla quale costituisce sopravvenienza attiva qualsivoglia attribuzione patrimoniale ricevuta a titolo gratuito.

L'operazione di assegnazione non proporzionale – se finalizzata ad aggirare il regime fiscale tipico derivante dall'applicazione delle cennate previsioni contenute negli artt. 86 e 88 TUIR – potrebbe essere considerata elusiva ai sensi dell'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973 laddove il contribuente non sia in grado di dimostrare l'esistenza di valide ragioni economiche a sostegno della medesima. Nel caso in cui i soggetti sottoscrittori siano persone fisiche non imprenditori, l'operazione non sarebbe sindacabile sotto il profilo dell'elusività, in quanto per tali soggetti la cessione (gratuita) diretta delle azioni non costituisce evento generatore di materia imponibile e, quindi, non sussiste alcuna motivazione da parte loro di utilizzare, a fini elusivi, la disposizione civilistica in materia di conferimenti non proporzionali. (AF)

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accertamento

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Accertamento imposte sui redditi – Motivazione per *relationem* al processo verbale di constatazione – Obbligo di indicare tutti gli elementi necessari a consentire la precisa identificazione della pretesa tributaria e l'adeguata tutela del contribuente – Sussiste.

Accertamento fondato sulla pretesa percezione di retribuzioni "in nero" da parte del lavoratore – Necessità che la motivazione dell'accertamento indichi i documenti e le ragioni poste a suo fondamento, e siano portati a conoscenza del lavoratore accertato – Sussiste.

Procedimento – Giudicato – Espansione degli effetti su altri periodi d'imposta – Giudicato esterno – Obbligo della Commissione tributaria di verificare il contenuto della sentenza richiamata dalla parte – Sussiste.

Cass., sez. trib. 10 novembre 2006, n. 24067, in Boll. Trib. 2007, pag. 644.

L'obbligo di motivazione dell'accertamento tributario può ritenersi assolto anche mediante il mero rinvio ad un processo verbale di constatazione, purché da esso si colgano gli elementi che consentano una precisa identificazione della pretesa tributarie e un'adeguata tutela giurisdizionale del contribuente e il contribuente sia stato portato a conoscenza del contenuto di tale atto, nella parte che lo riguarda.

Qualora l'Ufficio finanziario sostenga che un lavoratore subordinato avrebbe percepito dal datore di lavoro delle retribuzioni "in nero" corrisposte mediante assegni bancari, occorre che il giudice tributario verifichi se nell'avviso di accertamento nei confronti del lavoratore siano indicati i documenti e le ragioni in base ai quali si sostiene l'avvenuta percezione degli emolumenti non dichiarati, e se i documenti stessi siano stati portati a sua conoscenza.

Il giudicato esterno deve essere rilevato d'ufficio e anche per la prima volta nel giudizio di legittimità, purché la parte che lo invoca produca copia autentica della sentenza: la Commissione tributaria ha l'obbligo di verificare il contenuto della sentenza che sia stata richiamata dalla parte interessata, al fine di accertare se esso contenga una statuizione che, secondo i principi sui limiti oggettivi del giudicato, estenda i propri effetti anche alla controversia in esame.

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC

Dottrina

"Illegittimità delle regole CFC se rivolte a paesi comunitari: punti fermi e sollecitazioni sulla sentenza *Schweppes*" di R. LUPI, in Dial. Dir. Trib. 12/2006, pag. 1589.

L'A. prende spunto dalla sentenza *Schweppes* per ricavare conferme e interrogativi dagli schemi interpretativi impiegati dal giudice comunitario in tema di pianificazioni fiscali internazionale e localizzazione delle imprese. La sentenza, come è noto, sancisce la tendenziale incompatibilità della disciplina "antiabuso" del tipo CFC con il principio della libertà di stabilimento nell'Unione. Infatti la sentenza stabilisce che il sistema CFC del tipo inglese (peraltro analogo a quello italiano) costituisce una illegittima restrizione della libertà di stabilimento. Secondo la sentenza ciascuno stato dell'Unione deve rispettare il regime fiscale previsto dagli altri Stati della stessa comunità. Non è dato cioè, alla legislazione dello stato in cui risiede la controllante, vanificare, con misure compensative dirette alla controllante, regimi fiscali di altri stati che sono vantaggiosi per la controllata; la corte di Giustizia va oltre, in quanto estende la protezione del trattato a qualsiasi attività economica effettiva, anche qualora la sua collocazione in un determinato Stato sia avvenuta per ragioni puramente fiscali, salvo ipotesi di evasione fiscale, che però secondo la Corte sono limitate alle ipotesi in cui la struttura è meramente di facciata, e quindi fittizia.

L'interrogativo che si pone l'A. riguarda i limiti che la Corte di Giustizia dovrebbe porre nella pianificazione fiscale internazionale, cioè nella collocazione dei ricavi nel paese col regime più favorevole, in modo da attribuire i costi a società del Gruppo localizzate in Stati a fiscalità più elevate.

Un altro interrogativo riguarda la possibilità di estendere i principi della sentenza quando sia controllata una *sub holding*, residente in un paese comunitario senza regime CFC, che possiede

società CFC in paesi extra comunitari *blacklisted*. Interrogativi che non trovano una risposta ma che avrebbero bisogno di modelli interpretativi stabiliti in ambito comunitario basati sulla coerenza e simmetria. (CLP)

IRPEF/IRE

Prassi Amministrativa

Legge finanziaria per il 2007 – Modifiche all'IRPEF.

Circ. Agenzia delle Entrate 16 marzo 2007, n. 15/E, in Boll. Trib. 2007, pag. 531.

Vengono illustrate le novità in materia di IRPEF e applicabili al periodo d'imposta 2007.

In particolare le precisazioni riguardano:

- la curva delle aliquote in base agli scaglioni di reddito;
- le detrazioni per carichi di famiglia;
- le detrazioni fruibili in base alle tipologie e all'ammontare di reddito;
- le ritenute applicabili dal sostituto d'imposta sui redditi di lavoro dipendente e le relative operazioni di conguaglio;
- l'applicazione da parte del sostituto d'imposta della cd "clausola di salvaguardia" per la tassazione più favorevole del TFR;
- le modalità di calcolo e versamento dell'addizionale IRPEF.

Giurisprudenza

Corte di Giustizia CE

IRPEF – Contributi previdenziali – Deducibilità limitata a quelli versati a enti residenti nello Stato del partecipante – Violazione degli articoli 39, 43 e 49 del Trattato CE – Sussiste.

Corte di Giust. UE, Grande Sezione, 30 gennaio 2007, n. C-150/04.

Avendo adottato e mantenuto in vigore un regime di assicurazioni sulla vita ed un regime pensionistico per effetto dei quali la possibilità di portare in detrazione e di escludere i contributi viene concessa solamente per i contributi versati sulla base di regimi pensionistici stipulati con enti pensionistici stabiliti in Danimarca, laddove nessuna analoga agevolazione fiscale è riconosciuta per i contributi versati sulla base di regimi pensionistici sottoscritti con enti pensionistici stabiliti in altri Stati membri, il Regno di Danimarca è venuto meno agli obblighi ad esso incombenti in forza degli artt. 39 CE, 43 CE e 49 CE.

Con commento di M:R: GHERDO e A: COSATTI, "Deducibili i contributi previdenziali versati a gestori di altri Stati UE".

IRES/IRPEG

Dottrina

"Rettifiche di consolidamento e riporto di perdite nella *fiscal unit*" di M. BEGHIN e D. SCANDIUZZI, in Corr. Trib. 2007, pag. 1485.

Gli AA. commentano due recenti Risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate in materia di consolidato fiscale nazionale – la n. 36/E e la n. 48/E del 2007 -, sulla base delle osservazioni formulate dall'Assonime con la Circolare n. 16 del 19 marzo 2007.

La Ris. n. 36 ha esaminato il caso in cui al consolidato fiscale partecipi, in qualità di consolidata, una società c.d. di comodo (vale a dire una società "non operativa", per la quale si déroga alla disciplina ordinaria in materia di reddito d'impresa, in particolare al principio di derivazione, presumendosi un imponibile minimo, se superiore a quello determinabile secondo le regole ordinarie, da calcolarsi sulla base di criteri di redditività degli attivi presenti in bilancio: cfr. l'art. 30 della L. n. 724/1994) che abbia sostenuto interessi passivi indeducibili in base alla disciplina di cui all'art. 97 del TUIR in quanto riferibili al possesso di una partecipazione in regime di "*participation exemption*" (cd. pro rata patrimoniale).

Secondo la risoluzione, per la parte di interessi passivi riferibili alla partecipazione in altra società aderente allo stesso consolidato, l'applicazione della "rettifica di consolidamento" prevista dall'art. 122 del TUIR (che avrebbe consentito una corrispondente variazione in diminuzione in sede di determinazione del reddito complessivo globale) non è consentita "in automatico" quando chi ha sostenuto gli interessi passivi è una società di comodo.

Ciò in quanto, secondo l'Agenzia, l'art. 122 in questione è una norma "procedurale" – cioè una disposizione la cui applicazione è rimessa alla consolidante ma che fa riferimento alla situazione fiscale delle singole consolidate –, che dunque non consente di determinare, per le società di comodo anche in sede di consolidato fiscale, un reddito inferiore a quello minimo previsto dall'art. 30 cit. Non è quindi consentito dedurre in sede di consolidato ciò che la consolidata non avrebbe potuto dedurre in proprio (dovendo comunque evidenziare un reddito "minimo").

L'Assonime ha ritenuto condivisibile la posizione dell'Amministrazione finanziaria.

Di contrario avviso sono, invece, gli AA., secondo i quali, pur dovendosi ammettere che il legislatore fiscale non abbia incardinato tra i soggetti IRES il gruppo fiscale consolidato (per cui la *fiscal unit* non è dotata di soggettività passiva mentre lo sono e lo restano le società immesse nel perimetro di consolidamento), tuttavia "*è limitativo pensare che la capacità contributiva debba essere misurata solamente attraverso strutture soggettivizzate*". Secondo gli AA., la capacità contributiva deve essere valutata complessivamente, in relazione alla *fiscal unit*, per cui le disposizioni dettate per la misurazione aggregata della capacità contributiva non appartengono affatto al novero delle norme procedurali bensì a quello delle norme sostanziali impositive. In altri termini, non vi sarebbe interferenza tra la disciplina dettata per la singola società (attinente alla determinazione del reddito individuale) e quella dettata per il consolidato (dove si individua una capacità contributiva complessiva).

La Ris. 48/E, tratta il caso della scissione parziale proporzionale della consolidante - operazione che di per se stessa non comporta né l'interruzione del consolidato né l'inclusione della beneficiaria nel perimetro – ai fini della individuazione delle perdite della scissa attribuibili alla società beneficiaria. Secondo la Risoluzione, le perdite che sono trasferite alla beneficiaria (in proporzione alla quota di patrimonio netto espresso dai beni trasferiti) sono sia quelle pregresse all'avvio del consolidato sia quelle prodottesi in costanza di consolidato e non ancora utilizzate in tale ambito, limitatamente alla quota riferibile alla gestione della consolidante/scissa (al netto quindi di quelle originate da rettifiche di consolidamento). In altri termini, la disciplina del consolidato non déroga alla ordinaria disciplina in tema di perdite nelle operazioni di fusione/scissione.

Secondo l'Assonime, solo le perdite pregresse – cioè quelle prodotte extra consolidato fiscale - sarebbero suscettibili di essere attribuite e, più in generale, di essere assoggettate alla predetta disciplina ordinaria, in quanto quelle prodotte in costanza di consolidato sono riferibili al gruppo e dovrebbero permanere nell'ambito dello stesso (salva, eventualmente, l'adozione di correttivi quando il consolidato si interrompa o non venga rinnovato).

Gli AA., nel criticare la posizione ministeriale e quindi aderendo a quella dell'Assonime, sottolineano come l'assenza di disposizioni normative, sia primarie che secondarie, che trattino l'attribuzione delle posizioni soggettive generate in costanza di consolidato comporta la sovrapposizione di istituti diversi. In particolare, nel consolidato vi è il principio della libera "circolazione" (nel senso di utilizzabilità) delle perdite tra le società appartenenti alla *fiscal unit*, che viene però ad essere compromesso dalle limitazioni previste in via generale per le operazioni di aggregazione aziendale, creandosi così situazioni di conflitto e di potenziale svantaggio per le società che vi partecipano. (NM)

“Le rettifiche di consolidamento per le società di comodo” di D. BUONO, in Corr. Trib. 2007, pag. 1413.

L'articolo commenta la Ris. dell'Agenzia delle entrate del 8 marzo 2007, n. 36/E, che fornisce alcuni chiarimenti nella compilazione del Modello CNM, e segnatamente se la società consolidante possa tener conto, ed in che misura, delle rettifiche da consolidamento previste dall'art. 122, comma 1, lett. a), del TUIR, relativamente ad una propria controllata che si qualifichi ai fini fiscali come “società non operativa”, per un importo pari a quello che è stato oggetto di variazione in aumento da parte della predetta controllata nella propria dichiarazione dei redditi.

L'Agenzia delle entrate afferma il principio secondo cui il legittimo e sistematico “vantaggio” dell'opzione per il regime del consolidato, consistente nella possibilità di determinare in capo alla controllante una unica base imponibile per l'intero gruppo d'impresе in misura corrispondente alla somma algebrica degli imponibili di ciascuna società che vi partecipa, non deve erodere la fiscalità comunque prevista per le società di comodo.

In altri termini, se il reddito determinato in modo “analitico” è inferiore a quello calcolato in modo “forfettario” applicando la disciplina sulle società di comodo, la consolidata è tenuta a comunicare alla *fiscal unit* solo quest'ultimo e la consolidante non può effettuare le rettifiche di consolidamento per diminuire tale importo.

Se, invece, il reddito analitico è maggiore di quello forfettario, la consolidante ha diritto ad operare una rettifica in diminuzione per l'importo della variazione in aumento, ma solo fino a concorrenza dell'eccedenza del reddito analitico rispetto a quello computato con l'applicazione dei criteri forfettari.

L'A. osserva, infine, che il principio affermato nella risoluzione, secondo il quale la concreta applicazione delle regole sulle rettifiche non può modificare la fiscalità delle singole partecipanti al consolidato né può intaccare le regole che governano il consolidato stesso, può produrre effetti distorsivi.

Appare chiaro, infatti, che se l'imponibile individuale si riduce per effetto di rettifiche, anche l'ammontare delle predite pregresse (della consolidata) portate in compensazione (del relativo reddito) si dovrebbe ridurre sino alla misura di tale minore imponibile e tali perdite risulterebbero non rilevanti ai fini di un loro possibile “travaso” nell'imponibile complessivo del consolidato.

Ciò potrebbe interessare non solo le rettifiche da trasferimenti dei beni in neutralità e da pro-rata patrimoniale ma anche il “travaso” di perdite che consegna alla distribuzione di dividendi all'interno del gruppo.

E' il caso, ad esempio, di una società consolidata che nel 2005 ha percepito un dividendo di 1000 da un'altra società aderente all'opzione. Supponendo che questo sia l'unico componente positivo di reddito in dichiarazione, la società opera una variazione in diminuzione per 950 (in applicazione dell'art. 89, comma 2, del TUIR, che esclude dal reddito il 95 per cento del loro ammontare); la quota imponibile di 50 viene compensata con perdite pregresse all'opzione, la consolidata trasferisce al consolidato un imponibile pari a 0, ma la consolidante nel CNM opererà la variazione in diminuzione per 50 in modo da realizzare la completa neutralità dei dividendi infragruppo, spostando così in capo al consolidato e rendendo fruibile l'importo (pari a 50) delle perdite pregresse della consolidata stessa in violazione dell'art. 118, comma 2, del TUIR. (PM).

“Lo scambio di partecipazioni mediante conferimento – La Risoluzione n. 57/E dell'Agenzia delle Entrate” di E. CECI, ne Il fisco 14/2007, fasc. n. 1, pag. 4917.

L'articolo sintetizza la Risoluzione n. 57/E dell'Agenzia delle Entrate, che ha ritenuto non applicabile il regime “agevolato” di cui all'art. 177 del TUIR (misurazione del valore di realizzo, in deroga al criterio del valore normale, sulla base dell'incremento patrimoniale della conferitaria) ad un'operazione di conferimento di partecipazioni mediante la quale la società X, interamente partecipata dai conferenti (nella fattispecie, quattro fratelli), conseguiva il controllo della società Y, integrando una preesistente quota di minoranza. Ciò sul presupposto che, già prima del conferimento, il controllo della società Y risultasse riconducibile ai medesimi soci persone fisiche della conferitaria X e che, pertanto, l'operazione fosse stata posta in essere con finalità elusive, al

solo scopo di evitare l'emersione di alcuna plusvalenza imponibile, sfuggendo al criterio di tassazione al valore normale ai sensi dell'art. 9 del TUIR. (PT)

“Linee guida per una possibile riforma dell'imposizione sul reddito d'impresa” di T. DI TANNO, in Dir. Prat. Trib. 1/2007, pag. 81.

L'Autore svolge considerazioni in merito a possibili modifiche normative che – in continuità rispetto alle linee guida della Riforma del 2003 – consentano, da un lato, di conferire (o restituire) al sistema dell'IRES maggiore coerenza e, dall'altro, di favorire l'incremento della competitività del sistema produttivo nazionale.

Gli interventi divisi riguardano, in particolare:

- il regime di **Participation exemption** (“Pex”), per il quale si ipotizza di:
 - limitare l'esenzione alla sola parte di plusvalenze realizzate scaturente da utili già tassati in capo alla società partecipata, mantenendo l'assoggettamento ad IRES della sola quota rappresentativa del *goodwill* o di aspettative (anche irrazionali) degli acquirenti;
 - dissuadere eventuali “esterovestizioni” di *holding* destinate a realizzare *capital gains* trasformando il consolidato nazionale in un consolidato “nazionale e delle altre controllate UE”. L'adesione potrebbe essere prevista in via obbligatoria, al ricorrere delle condizioni che obbligano al consolidato civilistico, ovvero facoltativa, ma con opzione lunga, in entrambi i casi applicando aliquote fiscali ridotte;
 - anche laddove dovessero prevalere le considerazioni a favore del mantenimento integrale della Pex (difficoltà di distinguere le diverse quote di una medesima plusvalenza, familiarità raggiunta con l'istituto dalla comunità imprenditoriale, diffusione di analoghi regimi nella generalità dei Paesi UE), per ragioni di coerenza di sistema, eliminare la quota imponibile del *capital gain* (16% dal 2007) o almeno allinearla al 5% previsto per i dividendi (contestualmente ripristinando la deducibilità delle spese di cessione, da considerare assorbite nella percentuale di plusvalenza imponibile forfetariamente);
 - affinare i meccanismi preposti, sul piano normativo, alla individuazione delle partecipazioni che riflettono effettive operazioni di investimento (segnatamente *holding period* di 18 mesi e classificazione “originaria” in bilancio), tenuto conto che quelli vigenti si sono sovente rivelati inadeguati o eccessivamente vessatori, individuando criteri maggiormente in linea con gli standard europei (ad esempio, introduzione di una soglia minima di partecipazione e riconduzione agli originari 12 mesi del periodo minimo di possesso);
 - ripristinare la deducibilità delle svalutazioni relative a partecipazioni non Pex (a meno che non si tratti di società in regime di consolidato fiscale o le cui diminuzioni patrimoniali derivino da costi fiscalmente indeducibili, nel qual caso la indeducibilità avrebbe differenti ragioni di essere);
 - escludere dalla presunzione di non commercialità le società immobiliari di gestione per le quali si integrino determinati parametri di operatività;
- il **consolidato fiscale** nazionale (quello c.d. mondiale risulterebbe non avere, in concreto, trovato applicazione), rispetto al quale – ferma restando la impalcatura di base che appare ben articolata e definita - dovrebbero realizzarsi interventi di “manutenzione” con riguardo a:
 - la estensione del regime di neutralità dei trasferimenti infragruppo anche alle partecipazioni in Pex, per la parte di plusvalore realizzato da considerarsi imponibile (16% dal 2007; ciò ovviamente, in assenza di ripristino *tout court* dell'esenzione);
 - la limitazione da dieci a cinque anni del periodo di osservazione per l'effettuazione dei “riallineamenti”;
 - un migliore coordinamento della disciplina penale-tributaria, anche alla luce delle nuove norme sulla ripartizione delle responsabilità per l'imposta e per le sanzioni tra consolidante e consolidata;
 - la eliminazione della attuale opzionalità del regime, che mal si concilia con l'obbligatorietà di redazione del consolidato civilistico al verificarsi dei relativi presupposti;
 - la possibilità di estensione alle controllate UE (anche indipendentemente dalla modifica della Pex sopra divisa);

- la **thin capitalization**, alla cui (auspicabile) abolizione dovrebbe accompagnarsi l'introduzione di un sistema premiale, quale potrebbe essere il semplice ripristino della DIT; ovvero, in alternativa o in aggiunta, la previsione di altre misure che, all'incentivo alla capitalizzazione, riescano ad associare una forma di premio alla capacità imprenditoriale (es. aliquota di tassazione agevolata sulla quota di utili imponibili eccedente determinate soglie e reinvestita nell'impresa – i.e. non distribuita – per un periodo minimo predeterminato);
- le **operazioni straordinarie**, rispetto alle quali:
 - si ritiene non coerente l'abolizione, operata dalla Riforma, del riconoscimento ai fini fiscali del disavanzo da annullamento, ove relativo a partecipazioni il cui acquisto non abbia goduto dell'esenzione;
 - viene valutata positivamente l'estensione dei meccanismi opzionali di neutralità fiscale già previsti per i conferimenti di aziende anche alle cessioni di esse;
 - non si ravvisa una preclusione assoluta ad anticipare la rilevanza fiscale dei valori latenti sui beni di impresa verso pagamento di una imposta sostitutiva che rappresenti lo sconto di quella che, idealmente, sarebbe pagata "a termine";
- la **norma generale antielusiva** di cui all'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973, il cui meccanismo di funzionamento andrebbe opportunamente affinato, in una prospettiva di contrasto all'impiego arbitrario di essa da parte degli organi di controllo, prendendo al contempo una posizione rispetto al tema – tuttora controverso – della irrilevanza ai fini penali dei comportamenti imprenditoriali costituenti ipotesi di elusione fiscale;
- l'**ammortamento dei beni d'impresa**, per i quali sarebbe auspicabile la revisione degli ormai risalenti coefficienti di ammortamento, attraverso la riduzione delle aliquote previste per investimenti non innovativi e l'innalzamento di quelle relative a beni tecnologicamente più avanzati (e quindi a più rapida obsolescenza). (PT)

“Doppio binario, accantonamento per rischi su crediti e *holding* industriali” di A. PIACERI, L. PROCOPIO, R. LUPI, in Dial. Dir. Trib. 11/2006, pag. 1473.

L'articolo prende in esame la questione concernente la deducibilità, per le holding industriali, degli accantonamenti per rischi su crediti verso le società partecipate o collegate, ossia se i crediti derivanti dal finanziamento delle predette società rientrano tra quelli da considerare ai sensi dell'art. 106, comma 1, del TUIR.

Si rammenta che tale comma fa riferimento ai crediti non coperti da garanzia assicurativa che derivano da cessioni di beni o prestazioni di servizi alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa; il successivo comma 3, per gli enti creditizi e finanziari di cui al D.lgs. n. 87/1992, si riferisce, invece, ai crediti derivanti da operazioni di erogazione del credito alla clientela.

Secondo gli AA., posto che la holding industriale si colloca nell'ambito del citato comma 1, appare corretto tener conto, ai fini del calcolo del plafond di deducibilità, anche dei crediti finanziari nei confronti delle società controllate e collegate, poiché detti crediti rappresentano una prestazione di servizi tipica dell'attività svolta dalla holding industriale.

Avverso tale interpretazione si potrebbe obiettare che, se così fosse, sarebbe superfluo il disposto di cui al comma 3 per gli enti creditizi e finanziari, essendo l'erogazione del credito alla clientela l'ordinaria attività svolta dai soggetti in questione.

A tale proposito gli AA. osservano che la specificazione del comma 3 non è diretta a delimitare la portata applicativa del comma 1, bensì vuole circoscrivere, per gli enti creditizi e finanziari, la natura dei crediti svalutabili soltanto a quelli derivanti dall'erogazione del credito alla clientela. (PM)

“I costi per autoveicoli deducibili solo per i beni a strumentalità esclusiva” di C. PINO, in Corr. Trib. 2007, pag. 1407 (per segnalazione).

“Disorientamenti sull’elusività delle scissioni” di L. PROCOPIO, D. STEVANATO, R. LUPI, in Dial. Dir. Trib. 12/2006, pag. 1565.

Gli AA. criticano la posizione espressa dal Comitato consultivo per l’applicazione delle norme antielusive (parere n. 27 del 4 ottobre 2006, le cui conclusioni sono ulteriormente suffragate nel parere n. 28 emesso in pari data) che ha ritenuto elusiva la scissione parziale proporzionale di una società di capitali mediante la quale il ramo immobiliare e finanziario venivano separati dall’azienda commerciale attraverso il conferimento in una Newco, seguita dalla vendita a terzi delle azioni della scissa. Ciò presupposto che l’obiettivo di trasferire il controllo della società scissa potesse essere più “congruamente” realizzato attraverso la cessione diretta del ramo d’azienda commerciale, e che, pertanto, lo schema adottato avesse il solo scopo di sfruttare indebitamente il regime di neutralità della scissione, aggirando le disposizioni che regolano la (più onerosa) tassazione delle plusvalenze da cessione di azienda.

Secondo gli Autori, il Parere espresso dal Comitato appare irrazionale, discriminando illogicamente le operazioni di aggregazione aziendale in cui l’acquirente non sia disponibile a rilevare taluni rami di attività della società *target* rispetto a quelle che comportino il trasferimento dell’intero compendio (in caso di cessione *tout court* delle azioni della *target*, infatti, non sarebbe stata revocabile in dubbio l’applicabilità regime di tassazione proprio delle partecipazioni). Inoltre, esso non tiene conto della circostanza che la cessione delle partecipazioni, rispetto al trasferimento a titolo oneroso dell’azienda, determina semplicemente un differimento della tassazione e non un minore gettito fiscale in senso assoluto (infatti, alle minori entrate conseguite nel periodo di imposta in cui avviene il trasferimento della partecipazione corrispondono, nei successivi esercizi, minori ammortamenti in capo al soggetto cessionario, che non potrà utilizzare fiscalmente il costo di acquisto delle azioni come avrebbe invece fatto con quello relativo all’azienda). L’affermazione di elusività della scissione finalizzata allo scorporo di ramo aziendale e della successiva cessione delle quote a terzi (diverso sarebbe il caso in cui singoli *asset* venissero trasferiti in una società-contenitore le cui azioni fossero successivamente cedute) è peraltro contraddetta anche da espliciti argomenti testuali, rinvenibili in disposizioni di legge che regolano fattispecie assimilabili, incentrate sulla circolazione di aziende sotto forma di partecipazioni. E’ il caso, per tutte, della norma sui conferimenti neutrali di aziende (art. 176 del TUIR), per la quale il legislatore espressamente stabilisce la non applicabilità della disposizione generale antielusiva di cui all’art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600/1973.

In conclusione viene fatto rilevare come il disorientamento che la posizione del Comitato inevitabilmente provoca in investitori ed imprese finisca per influenzarne le scelte di allocazione degli investimenti, orientandole verso ordinamenti esteri caratterizzati quanto meno da maggiore sistematicità e certezza nell’applicazione delle disposizioni vigenti, con conseguenze, in termini di danni alle casse dell’Erario nel medio-lungo periodo, non difficili da immaginare. (PT)

Prassi Amministrativa

IRES – Consolidato nazionale – Tassazione di gruppo di imprese controllate residenti – Effettuazione di operazioni straordinarie che coinvolgono società comprese nel c.d. perimetro di consolidamento – Opzione – Prosecuzione, regolarità ed efficacia dell’opzione.
Ris. Agenzia delle Entrate 1 febbraio 2007, n. 17/E, in Boll. Trib. 2007, pag. 446.

L’Agenzia delle Entrate nell’ambito di un interpello attinente alla possibilità del mantenimento del regime di tassazione del consolidato nazionale nel caso in cui vengono effettuate operazioni straordinarie (progetto di ristrutturazione di gruppo) che coinvolgono società comprese nel c.d. “perimetro di consolidamento”, ribadisce che la scissione parziale della società consolidante non determina il venire meno della tassazione di gruppo con la consolidata qualora in relazione all’opzione esercitate congiuntamente con quest’ultima permangano i requisiti relativi al controllo di cui all’art. 117, comma 1, TUIR.

IRES – Enti commerciali residenti – Determinazione della base imponibile – Consolidato nazionale – Rettifiche di consolidamento – Trattamento.

Ris. Agenzia delle Entrate 8 marzo 2007, n. 36/E, ne Il fisco 11/2007, fasc. n. 2, pag. 3904.

L'Agenzia fornisce istruzioni in merito alle rettifiche di consolidamento da effettuare in sede di dichiarazione dei redditi da parte della società consolidante, nel caso in cui nel consolidamento sia compresa una società controllata non operativa.

IRES – Consolidato nazionale – Tassazione di gruppo – Interruzione della tassazione di gruppo prima del compimento del triennio – Continuazione della tassazione di gruppo – Chiarimenti.

Ris. Agenzia delle Entrate 12 marzo 2007, n. 44/E, ne Il fisco 12/2007, fasc. n. 2, pag. 4181.

L'Agenzia fornisce chiarimenti in ordine alla tassazione con specifico riferimento ad una riorganizzazione aziendale di un gruppo societario concretizzatasi in una fusione per incorporazione della società consolidante ammessa alla tassazione di gruppo, nella società capogruppo, non consolidata. Premesso che le operazioni straordinarie possono determinare o meno l'interruzione anticipata della tassazione di gruppo prima del compimento del triennio, in relazione al caso oggetto di interpello, l'Agenzia chiarisce che la società incorporante non consolidata non è automaticamente attratta nel regime della tassazione di gruppo cui aderisce la società incorporata ma è subordinata alla presentazione di una istanza di interpello da parte della stessa incorporante.

In considerazione del fatto che la società incorporante subentra nelle posizioni giuridiche attive e passive della società incorporata, comprese quelle relative al regime della tassazione di gruppo, l'Agenzia ritiene che al verificarsi delle condizioni richieste dalla legge, non sussistono preclusioni alla continuazione del consolidato. L'incorporante dovrà in tal caso comunicare all'Agenzia la conferma della tassazione di gruppo da parte della società incorporata.

Relativamente alle perdite fiscali eventualmente presenti nel consolidato della società incorporata, viene precisato che le stesse devono essere riattribuite alle società che ad esso partecipano, secondo i criteri manifestati in sede di iniziale comunicazione dell'esercizio dell'opzione.

IRES – Base imponibile – Determinazione – Consolidato nazionale – Scissione di società consolidante – Perdite fiscali pregresse – Trattamento – Artt. 117 e seguenti e 173 del DPR 22 dicembre 1986, n. 917 – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.

Ris. Agenzia delle Entrate 13 marzo 2007, n. 48/E, ne Il fisco 12/2007, fasc. n. 2, pag. 4179.

L'agenzia fornisce chiarimenti in merito alla corretta attribuzione delle perdite fiscali pregresse nella scissione nel caso in cui siano state parzialmente prodotte in vigenza del consolidato nazionale.

Premesso che la tassazione di gruppo non viene meno nel caso in cui la società consolidante non abbia trasferito il controllo a seguito della scissione parziale, applicando la norma dell'art. 12, comma 1, lett. a), del DM 9 giugno 2004 risulta che nel plafond di perdite da ripartire sono comprese anche le perdite conseguite dalla società scissa in vigenza del consolidato.

In particolare, possono essere trasferite alla società beneficiaria solo le perdite effettivamente prodotte dalla società scissa e non quelle generate dalle rettifiche di consolidamento.

Le perdite trasferibili alla beneficiaria sono solo quelle effettivamente prodotte dalla società scissa/consolidante e non quelle generate dalle rettifiche di consolidamento.

Le perdite prodotte durante il consolidato devono essere assunte al netto della quota-parte di perdite utilizzate in compensazione del reddito della società controllata.

IRES – Agevolazioni – Aggregazioni aziendali – Rilevanza fiscale del disavanzo da con cambio – Legge 12 dicembre 2006, n. 296 (Finanziaria 2007) commi da 242 a 249.

Circ. Agenzia delle Entrate 21 marzo 2007, n. 16/E, in Corr. Trib. 2007, pag. 1318.

La circolare fornisce chiarimenti in merito alla fruizione degli incentivi fiscali per le operazioni di aggregazione aziendale effettuate nel biennio 2007/2008, consistenti nel riconoscimento fiscale gratuito del disavanzo da con cambio che emerge da fusioni e scissioni, nonché nel maggior valore iscritto dalla società conferitaria in ipotesi di conferimento di azienda.

Il beneficio decade se ulteriori operazioni straordinarie o la cessione dei beni rivalutati avvengano nei primi quattro periodi d'imposta dalla effettuazione dell'operazione, includendo nel computo anche il periodo d'imposta nel corso del quale l'operazione è effettuata, ovvero se nello stesso periodo siano attuate alcune operazioni di cessione di partecipazioni da parte dei soci.

Le operazioni di fusione e scissione si considerano effettuate alla data in cui sono perfezionate, che per le fusioni e scissioni coincide con la data dell'ultima iscrizione, mentre per il conferimento d'azienda con la data di iscrizione della delibera di aumento del capitale sociale.

Ai fini del riconoscimento dell'agevolazione è necessario che le imprese partecipanti all'operazione di aggregazione siano operative da almeno due anni, non facciano parte dello stesso gruppo societario, non siano legate da un rapporto di partecipazione e non siano controllate, anche indirettamente, dallo stesso soggetto ai sensi dell'art. 2359 c.c..

IRES – Redditi di partecipazione – Imprese estere controllate – Disapplicazione delle disposizioni contenute nell'art. 167, comma 1, del TUIR in relazione ai redditi derivanti dalla società controllata – Fattispecie.

Ris. Agenzia delle Entrate 28 marzo 2007, n. 63/E, in Boll. Trib. 2007, pag. 1139.

Con la risoluzione l'Agenzia conferma il principio secondo cui, ai fini della disapplicazione del regime CFC, è irrilevante che il controllo della società partecipata residente in uno Stato a fiscalità privilegiata sia diretto o indiretto, atteso che le cause esimenti operano anche nel secondo caso.

Nel caso di specie l'Agenzia ha chiarito che l'esimente della non localizzazione dei redditi nel paradiso fiscale si considera soddisfatta se il regime complessivamente applicabile di redditi dell'intero gruppo non è inferiore a quello applicabile in Italia ai sensi dell'art. 167 TUIR.

Nel merito (società cipriota detenuta da una holding italiana per il tramite di una società statunitense) l'Agenzia ha ritenuto possibile la disapplicazione in quanto sull'utile della società cipriota si applica prima l'imposta sulle società in Cipro (10%), e, successivamente, la ritenuta del 35% negli USA: il livello complessivo di tassazione sarebbe quindi, superiore alla quota del 27% prevista in caso di imputazione per trasparenza dei redditi in base alla disciplina CFC italiana.

IRES – Società di comodo – Disposizioni in materia di società non operative – Ulteriori precisazioni.

Circ. Agenzia delle Entrate 4 maggio 2007, n. 25/E, in Boll. Trib. 2007, pag. 779.

La circolare analizza le novità recate dal DL 223/2006 e dalla legge finanziaria 2007 in materia di società non operative, con particolare riferimento:

- alle cause soggettive di esclusione automatica dal regime;
- all'incremento delle percentuali applicabili per il test di operatività;
- alla procedura di fuoriuscita agevolata prevista per le ipotesi di scioglimento o di trasformazione in società semplice;
- ad alcune casistiche oggetto di interpello disapplicativo.

IRES – Operazione di cartolarizzazione – Principio contabile internazionale IAS 19 – Ripristino dei crediti ceduti – Trattamento fiscale – Art. 109, comma 2, del DPR 22 dicembre 1986, n. 917 – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.

Ris. Agenzia delle Entrate, 6 maggio 2007, n. 100/E, ne Il fisco 22/2007, fasc. n. 2, pag. 8204.

L'Agenzia fornisce precisazioni in merito alla rilevanza fiscale del ripristino in bilancio di crediti ceduti a seguito di un'operazione di cartolarizzazione, ripristino reso necessario in seguito all'adozione, da parte della società cedente, del principio contabile internazionale IAS 39.

A tal riguardo l'Agenzia sottolinea il mancato coordinamento del principio generale di competenza fiscale di cui all'art. 109, comma 1 e 2, TUIR (per il quale, ai fini dello stralcio di un credito ceduto rileva la circostanza formale del trasferimento della proprietà giuridica, con lo IAS 39, per il quale invece rileva la circostanza sostanziale del trasferimento di tutti i rischi e dei benefici convenuto tra le parti.

Dal momento che nel nostro ordinamento non esiste una previsione che attribuisca rilevanza fiscale al trasferimento di rischi e benefici, il ripristino dei crediti ceduti per effetto dell'applicazione del principio contabile citato risulta fiscalmente irrilevante.

L'irrilevanza delle poste iscritte in bilancio, conseguenti al ripristino dei crediti nello stesso, potrà essere ottenuta mediante l'effettuazione delle opportune variazioni in aumento e diminuzione in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi.

IRES – Consolidato nazionale – Richiesta di continuazione del regime di tassazione del consolidato nazionale in presenza di conferimento di stabile organizzazione di consolidante non residente in conferitaria residente preesistente, ai sensi dell'art. 13, comma 2, del D.M. 9 giugno 2004 – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.

Ris. Agenzia delle Entrate 22 maggio 2007, n. 110/E, ne Il fisco 22/2007, fasc. n. 2, pag. 8202.

L'Agenzia ha chiarito che nell'ipotesi in cui una società consolidante non residente conferisca la sua stabile organizzazione localizzata in Italia ad una società consolidata residente si determina l'interruzione della tassazione di gruppo.

L'opzione per la tassazione di gruppo rappresenta una posizione giuridica soggettiva propria della società consolidante e come tale non è trasmissibile alla società consolidata per effetto del conferimento della stabile organizzazione.

Il conferimento della stabile organizzazione, sebbene usufruisca, a certe condizioni, del regime di neutralità fiscale, non è assimilabile ad un'operazione di fusione o scissione per le quali, al contrario, vige il principio di successione universale delle società risultanti dalle operazioni stesse in tutte le posizioni soggettive delle società fuse, incorporate o scisse.

Giurisprudenza

Corte di Giustizia CE

IRES – Esenzione per i dividendi versati a società residenti – Ritenuta alla fonte effettuata sui dividendi versati a società residenti – Ritenuta alla fonte effettuata sui dividendi versati a società non residenti – Convenzione fiscale diretta a impedire la doppia imposizione – Possibilità di imputare l'importo trattenuto all'imposta da versare in un altro Stato membro.

Corte di giust. CE, sez. I, 14 dicembre 2006, n. C- 170/05, in Rass. Trib. 2/2007, pag. 629.

Gli art. 43 CE e 48 CE ostano ad una normativa nazionale che, in quanto fa gravare l'onere di un'imposizione sui dividendi su una società madre non residente, mentre ne dispensa quasi totalmente le società madri residenti, costituisce una restrizione discriminatoria alla libertà di stabilimento.

Gli art. 43 CE e 48 CE ostano ad una normativa nazionale che prevede, solo per le società madri non residenti, un'imposizione mediante ritenuta alla fonte sui dividendi distribuiti dalle consociate residenti, quand'anche una convenzione fiscale tra lo Stato membro interessato e un altro Stato membro che autorizza tale ritenuta alla fonte preveda la possibilità di imputare all'imposta dovuta in tale altro Stato l'onere sostenuto in base a tale normativa nazionale, quando una società madre versa nell'impossibilità, in quest'ultimo Stato, di procedere all'imputazione prevista dalla detta convenzione.

Con nota di F: BULGARELLI, "Imposizione nazionale di utili infracomunitari e compatibilità dei regimi convenzionali e comunitari".

IRES – Finanziamenti tra società controllate residenti in Stati comunitari diversi – Interessi passivi – Limiti alla deducibilità – Ammissibilità in caso di operazioni artificiali salva prove contraria – Qualificazione come dividendi degli interessi – Limitazione alle quote di interessi eccedenti quelli dovuti in regime di concorrenza.

Corte di Giust. CE, Grande Sezione, 13 marzo 2007, n. C-524/04, in Corr. Trib. 2007, pag. 1641.

Limiti alla deduzione degli interessi solo su prestiti da società residenti

L'art. 43 CE sulla libertà di stabilimento osta ad una normativa di uno Stato membro che limiti la possibilità per una società di dedurre, a fini fiscali, gli interessi versati su prestiti concessi da una società controllante, in via diretta o indiretta, residente in un altro Stato membro o da una società residente in un altro Stato membro controllata da una tale società controllante, senza assoggettare ad una siffatta restrizione una società residente che ha ottenuto un prestito da una società parimenti residente, salvo che, da un lato, tale normativa disponga un esame di elementi oggettivi e verificabili che permettano di individuare l'esistenza di una costruzione di puro artificio attuata a soli fini fiscali, prevedendo la possibilità per il contribuente di produrre, eventualmente e senza eccessivi oneri amministrativi, elementi relativi alle ragioni commerciali soggiacenti alla transazione in questione e, dall'altro, qualora l'esistenza di una tale costruzione venisse accertata, detta normativa qualifichi tali interessi come utili distribuiti solo nella misura in cui questi eccedono quanto sarebbe stato convenuto in condizioni di piena concorrenza.

Controllo di entrambe le società da una comune società collegata residente in uno Stato terzo

Una normativa di uno Stato membro che limiti la possibilità per una società residente di dedurre, a fini fiscali, gli interessi versati su prestiti concessi da una società controllante, in via diretta o indiretta, residente in un altro Stato membro o da una società residente in un altro Stato membro controllata da una tale società controllante, senza assoggettare ad una siffatta restrizione una società residente che ha ottenuto un prestito da una società parimenti residente, non rileva ai fini dell'art. 43 CE allorché la normativa si applica ad una situazione in cui una società residente ottiene un prestito da una società avente sede in un altro Stato membro o in un paese terzo, che, di per sé, non controlla la società mutuataria, e qualora tali due società sono controllate, direttamente o indirettamente, da una comune società collegata stabilita in un paese terzo.

Competenza e procedura nei ricorsi per la tutela del diritto comunitario

In mancanza di una normativa comunitaria, spetta all'ordinamento giuridico interno di ciascun Stato membro designare i giudici competenti e stabilire le modalità procedurali dei ricorsi giurisdizionali intesi a garantire la tutela dei diritti spettanti ai singoli in forza del diritto comunitario, compresa la qualificazione delle domande presentate dalle persone lese dinanzi ai giudici nazionali. Questi devono però garantire che i singoli dispongano di un mezzo di ricorso effettivo che consenta loro di ottenere il rimborso dell'imposta indebitamente riscossa e degli importi pagati a tale Stato membro o trattenuti da quest'ultimo che siano in relazione diretta con tale imposta. Con riferimento ad altri pregiudizi che una persona avrebbe subito a causa di una violazione del diritto comunitario imputabile a uno Stato membro, quest'ultimo è tenuto a risarcire i danni causati ai singoli alle seguenti condizioni:

- 1 che la norma giuridica violata sia preordinata a conferire diritti ai singoli;
- 2 che si tratti di violazione sufficientemente caratterizzata;
- 3 che esista un nesso causale diretto tra la violazione dell'obbligo incombente allo Stato e il danno subito dai soggetti lesi.

Individuazione dei danni risarcibili

Allorché si verifichi che la normativa di uno Stato membro costituisce un ostacolo alla libertà di stabilimento vietato dall'art. 43 CE, il giudice del rinvio può, al fine di individuare i danni risarcibili, verificare se il soggetto leso abbia dato prova di una ragionevole diligenza per evitare il danno o limitarne l'entità e, in particolare, se esso abbia tempestivamente esperito tutti i rimedi giuridici a sua disposizione. Tuttavia, per evitare che l'esercizio dei diritti che l'art. 43 CE conferisce ai singoli sia reso impossibile o eccessivamente difficile, il giudice del rinvio può stabilire se l'applicazione di tale normativa, in combinato disposto, eventualmente, con le disposizioni rilevanti delle Convenzioni contro le doppie imposizioni, avrebbe ad ogni modo portato al rigetto delle richieste avanzate dalle ricorrenti nella causa principale dinanzi all'amministrazione tributaria dello Stato membro interessato.

Corte di Cassazione

IRES – Disavanzo di fusione – Aumento per effetto della distribuzione di utili da parte della incorporata – Inopponibilità al fisco.

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 con l'effetto di non riconoscere rilevanza fiscale alla imputazione ai cespiti di tale maggior importo.

IRES/IRPEG – Fondazioni bancarie – Agevolazioni fiscali – Scopi di utilità sociale – Necessità – Aiuti di Stato – Inconfigurabilità.

Cass., sez. trib. 12 marzo 2007, n. 5740, ne Il fisco 15/2007, fasc. n. 1, pag. 5637.

L'agevolazione di cui all'art. 10-*bis* della L. 29 dicembre 1962, n. 1745, introdotto dall'art. 6 del D.L. 21 febbraio 1967, n. 22, non costituisce "aiuto di Stato" e quindi può essere legittimamente applicata ad una fondazione bancaria solo quando la fondazione abbia esclusivamente scopi di utilità sociale, svolga azioni intese a realizzare tali scopi e non abbia alcuna possibilità di ingerirsi nell'amministrazione della banca conferitaria o di altre imprese partecipate (viene perciò escluso il diritto all'agevolazione della Fondazione Cassa di risparmio di V).

IRES/IRPEG – Imprese di assicurazione sulla vita – Accantonamenti per riserve matematiche in parte formati da proventi esenti derivanti da investimenti obbligatori in titoli – Natura e funzione – Deducibilità degli accantonamenti in misura proporzionale – Esclusione – Deduzione integrale – Ammissibilità.

Cass., sez. trib. 23 aprile 2007, n. 9608, ne Il fisco 20/2007, fasc. n. 1, pag. 7394.

Le somme accantonate *ex lege* dalle società di assicurazione per costituire o integrare le riserve matematiche del ramo vita, utilizzando in parte i premi e in parte gli interessi prodotti dagli investimenti obbligatori in titoli (esenti da imposta sul reddito), costituiscono un accantonamento *sui generis* (più propriamente qualificabile come "fondo rischi"), rispondendo all'esigenza di rinviare agli esercizi successivi, e quindi detrarre via via dal reddito, i proventi conseguiti anticipatamente e vincolati a prestazione da erogare agli assicurati. Perciò tali somme costituiscono componenti negative del reddito deducibili interamente nei singoli esercizi in cui vengono contabilizzate fino al limite massimo ammesso dalla legge, indipendentemente dalla loro composizione. Tali accantonamenti non possono essere equiparati ai costi o agli oneri concorrenti alla formazione del reddito che, in quanto non esclusivamente afferenti i ricavi imponibili, sono deducibili, ai sensi degli artt. 74, comma 2, del DPR 29 settembre 1973, n. 597, e 75, comma 5, del DPR 22 dicembre

1986, n. 917 nelle proporzioni previste dai corrispondenti artt. 58 del DPR n. 597/1973 e 63 del DPR n. 917/1986 (cosiddetto *pro rata*)

Commissioni tributarie di merito

IRES – Valutazioni – Operazioni intercorse tra imprese residenti e imprese domiciliate fiscalmente in Stati non appartenenti all’Unione europea con regimi fiscali privilegiati ex art. 110 del TUIR – Omessa indicazione separata dei costi nella dichiarazione – Rettificabilità della dichiarazione ex art. 2 del DPR n. 322/1998 – Ammissibilità – Prova contraria – Presunzione – Ammissibilità.

Comm. trib. prov. di Treviso, sez. II, 5 luglio 2006, n. 77, in Boll. Trib. 2007, pag. 914.

Gli errori e le omissioni di natura formale della dichiarazione dei redditi che non arrecano danno all'erario possono essere sanati dal contribuente presentando un'apposita dichiarazione integrativa ai sensi dell'art. 2, comma 8-bis, del DPR 22 luglio 1998, n. 322, che può essere presentata anche successivamente all'inizio della verifica poiché la stessa non è ostativa come nel diverso caso del ravvedimento operoso regolato dall'art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

I costi sostenuti in Paesi a regime fiscale agevolato sono deducibili qualora il contribuente, anche in fase contenziosa, provi attraverso documenti che la società estera svolga effettivamente attività economica e/o che le operazioni abbiano avuto concreta esecuzione.

REDDITI DI IMPRESA

Dottrina

“Deducibilità fiscale delle perdite (presunte ed effettive) su crediti” di M. S. AVI, ne Il fisco 22/2007, fasc. n. 1, pag. 7933.

Tenendo conto della prassi e della giurisprudenza, l'A. illustra la situazione che attualmente caratterizza la deducibilità fiscale delle perdite su crediti, identificando le seguenti tre fattispecie:

- perdite su crediti realizzate a seguito di una cessione a titolo oneroso;
- perdite su crediti derivanti da inesigibilità;
- perdite su crediti non derivanti da cessioni a titolo oneroso per le quali non è possibile fare riferimento a “stralcio per inesigibilità”.

In relazione alla prima fattispecie (cessione del credito), la perdita si identifica nella differenza fra il corrispettivo della cessione e il valore fiscalmente riconosciuto. Alla posizione dell'Amministrazione finanziaria (cfr. C.M. n. 137/E del 1996) a favore della “libera” deducibilità della perdita da realizzo, si contrappone un consolidato filone giurisprudenziale (cfr. per tutte Cassazione, n. 13181 del 4.10.2000 e n. 5337 del 10.3.2006) che richiede la dimostrazione dei requisiti di certezza e di precisione individuati *ex lege* dalla normativa fiscale (art. 66, ora 101 del TUIR) per la deducibilità della perdite su crediti. Secondo tale indirizzo giurisprudenziale, la cessione dei crediti ritenuti inesigibili non esonera il contribuente dal documentare, mediante elementi certi e precisi, che la perdita derivante dalla cessione era da intendersi oggettivamente definitiva né esime il giudice di esercitare il suo potere di libero apprezzamento sulla sufficienza delle risultanze probatorie. Ne deriva che, come affermato dalla Cassazione nella sentenza n. 7555 del 2002, la cessione dei crediti ad un prezzo simbolico e l'assenza di prova dell'esercizio, nei confronti del debitore, di un qualsiasi tentativo di esazione prima della cessione non soddisfa l'onere di fornire la specifica e concreta dimostrazione della deducibilità fiscale della perdita. Tali sentenze hanno sollevato critiche da parte della dottrina sia economica che giuridica, in quanto è concettualmente corretto distinguere tra la perdita su crediti derivante da inesigibilità e il componente negativo derivante da minusvalenza connessa a condizioni di negoziazione della cessione del credito. L'A. auspica

quindi un mutamento di tale indirizzo giurisprudenziale che consideri la cessione, quale atto definitivo di disponibilità da parte del creditore, alternativa ai requisiti di certezza e precisione richiesti dalla norma fiscale per la deducibilità della perdita. A tale riguardo ricorda che il Comando Generale della Guardia di Finanza (cfr. circolare guida per le verifiche n. 1/360000 del 20.10.1998) ha ritenuto che la differenza tra il valore del credito iscritto in bilancio e il prezzo conseguito per la cessione *pro-soluto* rappresenta una perdita deducibile, in quanto risulta dai elementi certi (la vendita) e precisi (la differenza tra prezzo e valore del credito). In assenza di un chiarimento legislativo volto a dissipare tale dubbio, al fine di assicurare la deducibilità della perdita è, comunque, opportuno che la cessione sia preceduta o accompagnata da azioni di tentativo di recupero.

Per le perdite su crediti derivanti da inesigibilità, l'individuazione di elementi certi e precisi che provino la sopravvenuta impossibilità di riscossione del credito rappresenta la condizione *sine qua non* affinché sia riconosciuta la deducibilità fiscale della perdita. Tale deducibilità non può che essere connessa a valutazioni le quali, più o meno attendibili, risultano pur sempre probabilistiche. Non si tratta, tuttavia, di vedere quando la perdita su crediti sia certa, ma quando la probabilità della perdita sia sufficientemente elevata da essere privilegiata ai fini della rappresentazione contabile e fiscale, rispetto alla titolarità del diritto di credito, pur sempre esistente sul piano giuridico. Affinché la perdita possa essere dedotta, il contribuente deve quindi provare di aver espletato tutti i tentativi utili al fine della riscossione del credito, prova che, in genere, coincide con la conclusione di una procedura giudiziale attivata allo scopo di recupero del credito, ma che può essere costituita anche dalla prova della irreperibilità del debitore ovvero dall'essere quest'ultimo privo di mezzi atti a soddisfare qualsivoglia debito. Nel caso di crediti vantati verso debitori non residenti, si dovrà dare prova della certezza della perdita, conformemente agli strumenti giuridici previsti nello stato del debitore, nel caso in cui non si possa ricorrere alle dichiarazioni di insolvenza dei debitori stranieri emesse dalla SACE (cfr. circolare n. 39/E del 10.5.2002).

Relativamente ai debitori assoggettati a procedure concorsuali, la data della sentenza dichiarativa dello stato di insolvenza individua l'esercizio a partire dal quale il contribuente può richiedere la deducibilità fiscale della perdita e non l'anno in cui, necessariamente, deve chiedere tale deduzione. Tuttavia, secondo l'A., la possibilità di dedurre perdite anche in esercizi successivi alla sentenza dichiarativa dello stato di insolvenza non deve essere interpretata come mera facoltà del contribuente, posto che tale possibilità deve comunque essere inserita nell'ambito del principio di competenza. L'art. 101, comma 5, del TUIR non avrebbe il significato di attribuire i connotati della certezza e della integrità della perdita sul credito in dipendenza dell'apertura di una qualsiasi procedura concorsuale, ma avrebbe il più limitato effetto di introdurre una presunzione semplice, da valutare caso per caso, senza trascurare il valore di presumibile realizzazione del credito. Non costituirebbe, pertanto, violazione dell'art. 101 del TUIR la circostanza che le perdite su crediti non vengano contabilizzate necessariamente e per intero nell'esercizio in cui la procedura concorsuale si è aperta.

Per quanto riguarda, infine, le perdite su crediti non derivanti da cessioni a titolo oneroso per le quali non si può fare riferimento a "stralcio per inesigibilità", quali ad esempio ad es. la rinuncia/remissione volontaria del credito, in assenza di specifiche disposizioni, la deducibilità fiscale richiede, come nel caso di inesigibilità, la presenza degli elementi certi e precisi indicati nel comma 5 dell'art. 101 del TUIR. In particolare, secondo l'orientamento ministeriale (cfr. note n. 9/124 del 9.8.1976, n. 9/557 del 9.4.1980 e n. 9/517 del 6.9.1980) la deducibilità decorre dall'esercizio in cui si verifica la rinuncia al credito a condizione che la riscossione sia antieconomica (costo da sostenere per la riscossione superiore all'importo del credito riscuotibile). (FDA)

"Provvisori e indennità di clientela di agenti e case mandanti" di G. GAVELLI, in Corr. Trib. 2007, pag. 1684.

L'articolo si occupa dei problemi che potrebbero sorgere al momento della compilazione del Modello UNICO 2007 per quanto concerne la competenza delle indennità di clientela, delle provvisoriative attive e degli oneri per la casa mandante.

Con riferimento alle indennità di clientela², l'A. fa presente che le imprese preponenti possono scegliere tra due alternative:

- la prima consiste nel ritenere l'indennità in parola deducibile al momento dell'accantonamento, non rettificando in sede di dichiarazione il comportamento contabile;
- la seconda, invece, si realizza quando si ritiene opportuno rendere indeducibile detta indennità, operando una variazione in aumento al rigo RF 29 del Modello UNICO SC. Si crea in tal modo un riallineamento tra imposte correnti e di competenza che, in presenza degli altri requisiti richiesti dai principi contabili (OIC 25), origina la rilevazione di imposte anticipate. Quando poi al termine del rapporto l'indennità viene corrisposta, l'intero importo diviene deducibile e si effettua una variazione in diminuzione di tale importo.

Per quanto concerne le provvigioni attive relative ad affari conclusi nel 2006 il cui diritto alla percezione maturerà contrattualmente solo nel corso del 2007, qualora l'agente non abbia contabilizzato in bilancio la provvigione, occorrerà effettuare una variazione in aumento nel Quadro RF, salvo poi all'atto della riscossione del provento operare una variazione in diminuzione stornando il ricavo a conto economico. L'operazione generalmente determina l'iscrizione ed il successivo storno delle imposte anticipate.

Infine, per le provvigioni passive (oneri per la casa madre), l'A. è dell'avviso che il momento di ultimazione della prestazione da parte dell'agente è quello che rileva anche per la deduzione dell'impresa mandante, ciò a condizione che tale momento coincida con lo stesso periodo d'imposta in cui il preponente adempie alla propria prestazione.

In caso contrario, il corretto periodo di competenza dei componenti negativi va individuato in quello che vede i relativi componenti positivi concorrere alla determinazione del reddito. Solo quando saranno tassabili i ricavi ottenuti attraverso la prestazione dell'agente le relative provvigioni risulteranno deducibili secondo una correlazione che è, prima di tutto, civilistica e successivamente anche fiscale, con l'ulteriore necessità, sotto questo profilo, che si presentino anche i requisiti della certezza del costo e della sua oggettiva determinabilità. (PM).

"La cessione di crediti *pro solvendo* tra minusvalenze e svalutazioni", di G. INGRAO, in Riv. Dir. Trib., 2007, pag. 129.

L'A., dopo aver sinteticamente esaminato le interferenze tra gli aspetti civilistici e quelli fiscali in tema di valutazione dei crediti, affronta la questione della deducibilità dei differenziali negativi che si generano in caso di cessione *pro solvendo*, pervenendo alla conclusione che essi devono ascrivere tra le minusvalenze deducibili ai sensi dell'art. 101, comma 1, del TUIR per la parte che non trova copertura nel fondo rischi costituito con accantonamenti dedotti. L'esistenza dell'atto dispositivo del credito (e del relativo corrispettivo contrattuale) preclude, secondo l'A., ogni indagine sulla certezza e precisione del componente reddituale. Gli elementi certi e precisi sulla base dei quali provare l'esistenza della perdita devono, invece, sussistere nell'ipotesi di perdite (civilisticamente svalutazioni) da inesigibilità, svincolate da un atto di disposizione. In ogni caso, alla conclusione sulla deducibilità fiscale del differenziale negativo, sulla base della mera cessione, si giungerebbe anche ove si ritenga applicabile il comma 5 dell'art. 101 del TUIR. Infatti, tutti gli elementi che vengono indicati dalla stessa norma e dalla prassi amministrativa come "certi" (esistenza di una procedura concorsuale, di un pignoramento infruttuoso, ecc.) in realtà non denotano certezza, ma l'alta probabilità che la perdita si manifesti (dopo la chiusura del fallimento possono emergere nuove attività, successivamente al pignoramento possono rinvenirsi beni sui cui

² Al riguardo si segnala la Circ. dell'Agenzia delle Entrate del 6 luglio 2007 n. 42, la quale con riferimento all'indennità suppletiva di clientela degli agenti e rappresentanti è deducibile in capo alle imprese preponenti solo all'atto dell'erogazione all'agente cessato, e non in ciascuno degli esercizi in cui essa viene accantonata. In base al più recente orientamento della giurisprudenza di legittimità, infatti, l'indennità costituirebbe un onere solamente eventuale, il cui effettivo sostenimento dipende dalle concrete modalità con le quali il rapporto di agenzia si scioglie.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, le imprese che hanno dedotto le indennità per competenza dovrebbero presentare apposite dichiarazioni integrative entro i termini di presentazione del modello UNICO 2007 evidenziando la maggiore imposta dovuta, anche se, in tali casi, non verrebbero irrogate sanzioni nè richiesti interessi moratori. Tale soluzione, che contrasta con la *ratio* delle dichiarazioni integrative e con le disposizioni dello Statuto dei diritti del contribuente, è stata criticata dalla circolare Assonime del 18 luglio 2007, n. 41, la quale ha comunque rilevato che i principi contenuti nella circolare devono essere applicati per l'esercizio 2006.

soddisfarsi, ecc.). In altri termini, non è la perdita che deve essere certa e precisa, ma il fatto da cui essa si desume che deve essere certo e preciso.

Il giudizio di inerenza del componente negativo risultante dalla cessione *pro solvendo* riguarda esclusivamente la natura del credito, vale a dire che il credito sia relativo all'impresa in quanto abbia origine dall'attività svolta, e non invece la minusvalenza in sé considerata, non essendo consentito il sindacato da parte dell'Amministrazione finanziaria sulle scelte imprenditoriali. Solo la dimostrazione di un intento elusivo, e cioè che l'operazione è posta in essere con l'esclusivo scopo di ottenere un risparmio d'imposta, può condurre al disconoscimento della deducibilità fiscale della minusvalenza ai sensi dell'art. 37-bis del DPR n. 600/73.

I crediti ceduti *pro solvendo* possono essere computati nel *plafond* che consente di determinare le svalutazioni e gli accantonamenti al fondo rischi deducibili ai sensi dell'art. 106 del TUIR qualora il credito risulti iscritto in bilancio, tra le attività o quanto meno nei conti d'ordine, e comunque al netto della eventuale minusvalenza da cessione già dedotta. L'A. sottolinea il favorevole orientamento della giurisprudenza (contrapposto a quello negativo dell'Amministrazione finanziaria) in tema di deducibilità fiscale degli accantonamenti per rischi in relazione a crediti ceduti *pro solvendo*, orientamento basato sulla circostanza che, nonostante la cessione, il rischio di insolvenza permane sul soggetto cedente, superando così la previsione normativa secondo cui il credito deve essere iscritto in bilancio. L'A. non condivide il richiamo effettuato dalla Cassazione all'esistenza del rischio di insolvenza, in virtù dell'eventuale retrocessione del credito, ritenendo che l'unica argomentazione che conduce alla inclusione del credito ceduto *pro solvendo* nel *plafond* sia quella di considerare soddisfatto il requisito dell'iscrizione in bilancio, in virtù di un'interpretazione estensiva dell'espressione "risultanti in bilancio", con la esposizione del credito nei conti d'ordine. Al contrario, nel caso l'impresa non abbia incluso il credito nei conti d'ordine, perde la possibilità di includerlo nel *plafond* su cui calcolare l'accantonamento o la svalutazione fiscalmente deducibile. (FDA)

Le conclusioni cui perviene l'A. in merito alla inclusione dei crediti ceduti *pro solvendo* nel *plafond* per la determinazione delle svalutazioni e degli accantonamenti fiscalmente deducibili dovrebbero valere, a maggior ragione, per le imprese che adottano gli IAS/IFRS relativamente ai crediti ceduti per i quali l'impresa non abbia sostanzialmente trasferito tutti i rischi e i benefici connessi all'attività trasferita, ma abbia mantenuto il suo controllo, continuando a rilevare in bilancio il credito trasferito limitatamente alla misura in cui mantiene l'esposizione del rischio ("*continuing involvement*"). Infatti, se il presupposto per l'inclusione nel *plafond* è che il credito "risulti" dal bilancio, come richiesto dall'art. 106 del TUIR, nel caso di specie tale requisito risulterebbe formalmente soddisfatto in quanto, non operando la cd. *derecognition* del credito, non sarebbe neppure necessaria un'interpretazione estensiva volta a considerare come "risultanti dal bilancio" i crediti espunti dall'attivo dello stato patrimoniale e iscritti nei conti d'ordine. In ogni caso, il tema risulta delicato alla luce della recente pronuncia dell'Agenzia delle Entrate (cfr. risoluzione n. 100/E del 16 maggio 2007) con la quale è stato affermato il principio secondo cui, ai fini fiscali, assume rilievo la titolarità giuridica dell'esercizio del diritto di credito.

"Rilevanza fiscale degli interessi impliciti" di R. VALACCA, in Corr. Trib. 23/2007, pag. 1873.

Nell'ambito del reddito d'impresa, l'A. affronta il tema dello scorporo della componente finanziaria insita nei crediti o debiti di lungo termine per i quali non è prevista la corresponsione di interessi.

I principi contabili nazionali nel documento n. 15, come modificato dall'OIC, impone, in caso di vendita di beni con termini di pagamento lunghi, lo scorporo dal prezzo del corrispettivo finanziario determinato facendo riferimento al tasso d'interesse di mercato prevalente per il finanziamento di crediti con dilazione ovvero con termini e caratteristiche similari. Anche per i debiti, quando la scadenza eccede in misura significativa l'esercizio, deve essere scorporata la componente finanziaria, ossia l'interesse passivo, se il valore nominale del debito eccede significativamente il prezzo di mercato del bene con pagamento a breve.

Analogo è l'indirizzo seguito dai principi contabili internazionali ed, in particolare, dallo IAS 16, par.23 in tema di immobili, impianti e macchinari, dallo IAS 38, par. 32 (attività immateriali) e dallo IAS 18.

Dal punto di vista tributario i problemi sono sostanzialmente due.

Il primo attiene alla possibilità di rilevazione separata degli interessi impliciti in merito al quale non esiste una disposizione specifica. Peraltro si ritiene che la nozione contabile di interessi che include sia quelli espliciti che quelli impliciti possa essere accolta nell'ambito della disciplina sul reddito d'impresa.

Più delicata è la seconda questione dell'individuazione del tasso di interesse di riferimento da utilizzare ai fini fiscali. Sul punto i principi contabili impongono una valutazione economica basata sulla ricostruzione dei prezzi di mercato a breve, difficilmente adottabile in ambito fiscale dove il riconoscimento dei componenti di reddito presuppone l'oggettiva determinabilità degli stessi. Parrebbe, quindi, legittimo rinviare al disposto dell'art. 89, comma 5, TUIR ove si prevede che se la misura non è determinata per iscritto gli interessi si computano al saggio legale.

Gli interessi impliciti debbono essere, comunque, imputati al periodo d'imposta sulla base del principio di competenza economica (come per i contratti di mutuo) e risulta inapplicabile la disciplina fiscale dei crediti ex art. 106 TUIR, in quanto i crediti impliciti sono riconducibili ad un'operazione di finanziamento. (AF)

“Considerazioni di ordine sistematico sulla presunzione di residenza in Italia delle società holding estere” di A. VIOTTO, in Riv. Dir. Trib. 3/2007, I, pag. 269.

Con la disposizione contenuta nell'art. 35, comma 13, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223 conv. in legge n. 248 del 4 agosto 2006, il legislatore ha introdotto due nuovi commi all'art. 73 TUIR intervenendo in tema di residenza fiscale di società ed enti ai fini Ires. In particolare, la novella va ad incidere sul criterio della “sede effettiva” introducendo una presunzione legale relativa in ordine alla localizzazione in Italia della sede dell'amministrazione, al verificarsi di particolari circostanze: la prima rappresentata dall'esistenza di un rapporto di controllo, anche indiretto, tra soggetti residenti in Italia e la *holding* estera che a sua volta controlla ex art. 2359, primo comma, cod.civ. la società o l'ente commerciale fiscalmente residente in Italia; la seconda, consistente nell'esistenza di un organo di amministrazione della holding estera composto in prevalenza di consiglieri residenti in Italia.

L'obiettivo perseguito dalla norma è quello di ridurre la possibilità per i contribuenti italiani di utilizzare *holding* estere con lo scopo di azzerare il carico fiscale sulle plusvalenze da partecipazioni conseguite in Italia.

Un profilo da esplorare è quello del rapporto della norma con la direttiva sui conferimenti intracomunitari n. 434/90 del 23 luglio 1990, le cui disposizioni sono state trasfuse negli artt. 178 e segg. TUIR. Affinché si applichi il regime di neutralità ai conferimenti di partecipazioni da parte di un soggetto residente in uno Stato membro a favore di una società residente in altro Stato membro, deve essere rispettata la condizione che la società conferitaria acquisisca o integri una partecipazione di controllo in una società in altro Stato membro della UE. Pertanto è fisiologico che per effetto dell'operazione di conferimento si crei all'estero una società holding che si interpone tra la controllata residente in Italia e i precedenti soci della stessa che ora la detengono indirettamente per il tramite della holding estera. La penalizzazione introdotta dal legislatore italiano non risulta ragionevole proprio nei casi in cui si realizzano i presupposti per l'applicazione della Direttiva.

Peraltro, la disposizione suscita anche ulteriori perplessità di ordine sistematico, ad esempio laddove introduce una disparità tra holding “esterovestite” che detengono partecipazioni in Italia e holding “esterovestite” che detengono partecipazioni in altri Paesi, sebbene anche queste ultime possano essere state costituite allo scopo di sottrarre base imponibile all'Italia.

Il presupposto della norma, inoltre, è formulato in termini talmente generici da comprendere situazioni che non denotano l'esistenza di un collegamento significativo tra la società estera ed il territorio italiano e che non sottendono in modo così netto l'intento di strumentalizzare la localizzazione della sede all'estero per ottenere il beneficio fiscale che il legislatore ha voluto contrastare. Si pensi al caso di società estere che esercitano all'estero attività commerciali, industriali e immobiliari e detengono partecipazioni in società italiane oppure società estere che detengono partecipazioni in più Paesi, tra cui l'Italia.

Ed ancora. La novella non distingue i casi in cui con lo Stato dove si trova localizzata la sede della holding sia stato concluso un trattato contro le doppie imposizioni dai casi in cui detto accordo non vi sia e la distinzione è di assoluto rilievo atteso che in base ai trattati generalmente le plusvalenze da cessione di partecipazioni sono attratte al regime di tassazione dello Stato della holding.

Quanto, poi, alle condizioni enucleate nel comma 5-bis, lett. a) e b), ed espressamente qualificate come alternative, la formulazione testuale lascia alcune zone d'ombra.

Tra queste, il problema più rilevante è legato all'elemento temporale e cioè se il verificarsi di una

delle due condizioni alla fine del periodo d'imposta sia sufficiente per presumere che la sede dell'amministrazione sia stata in Italia per la maggior parte del periodo d'imposta ovvero sia possibile presumere solo che la sede dell'amministrazione sia stata in Italia in quel preciso momento.

La conclusione che sia sufficiente che una delle due condizioni sussista a fine anno affinché si possa presumere che la holding abbia avuto, per quell'anno, la sede dell'amministrazione e dunque la residenza in Italia, non appare ragionevole essendo frequente che la situazione che si verifica alla fine di un anno non corrisponda a quanto accaduto nel corso del periodo d'imposta (si pensi, ad esempio, all'acquisto della partecipazione nella seconda metà dell'esercizio).

Si dovrebbe quindi ritenere che l'obiettivo posto dalla norma sia raggiunto quando almeno una delle due condizioni che costituiscono indici della presenza in Italia della sede dell'Amministrazione della società estera sia riscontrata per la maggior parte del periodo d'imposta.

Altra questione è stabilire chi debba fornire la dimostrazione della permanenza di una delle condizioni. Logica vorrebbe che l'onere incombesse sull'amministrazione finanziaria, quale parte che dovrebbe beneficiare della presunzione legale di residenza fiscale in Italia.

In alternativa, potrebbe considerarsi sufficiente riconoscere al contribuente la possibilità di vincere detta presunzione dimostrando che per la maggior parte del periodo d'imposta non si sono verificati i presupposti di collegamento con l'Italia.

E comunque, pur in presenza di detti elementi di collegamento, il contribuente dovrà essere in ogni caso ammesso a dare la prova che, nel caso concreto, la sede della direzione effettiva della società non è stata in Italia per la maggior parte del periodo d'imposta. A tali fini si dovrà tenere conto delle disposizioni convenzionali esistenti tra Italia e Stato in cui ha sede la holding, delle indicazioni contenute nel commentario Ocse in tema di sede di direzione effettiva, nonché della giurisprudenza formatasi sull'argomento. (AF)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Redditi di impresa – Fatture per prestazioni di servizi emesse da soggetto che non ha reso la prestazione – Costo deducibile se il contribuente prova che l'esborso è reale.

Cass., sez. trib. 8 settembre 2006, n. 19353, in Riv. Dir. Trib. 3/2007, II, pag. 144.

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, e in particolare del reddito di impresa, se alcuni costi contabilizzati e portati in deduzione dal reddito siano rappresentati da fatture emesse da soggetto diverso da quello che ha reso la prestazione o effettuato la cessione, il contribuente è ammesso a provare che l'operazione ed il corrispondente esborso sono reali, a prescindere dalla falsità della fattura; dovendosi in caso di esito positivo della prova, riconoscere la deducibilità del costo inerente alla produzione del reddito, nella misura in cui risulta contabilizzato ed imputato al conto dei profitti e delle perdite relativo all'esercizio di competenza.

Redditi di impresa – Rapporti tra impresa italiana e società estera controllante – Prezzi di trasferimento dei beni forniti (*transfer pricing*) – Scostamento dal valore normale – Onere della prova – E' a carico dell'Amministrazione.

Cass., sez. trib. 13 ottobre 2006, n. 22023, in Boll. Trib. 2007, pag. 575.

L'onere della prova sulla ricorrenza dei presupposti dell'elusione grava sempre sull'Amministrazione finanziaria che intenda operare le relative rettifiche, di talché nei rapporti tra una casa estera produttrice di autovetture e una società italiana, da essa controllata, a cui carico, per accordi fra le parti, è posto l'onere economico e finanziario di provvedere a riparazioni e sostituzioni dei veicoli eventualmente viziati da difetti di fabbricazione, non può presumersi un intento elusivo consistente per l'impresa italiana nell'accollo di tali spese a vantaggio di maggiori

profitti della controllante situata in Paesi a più bassa fiscalità, dovendo invece l'Amministrazione finanziaria dimostrare, in concreto, se il corrispettivo pagato all'impresa estera sia effettivamente superiore al valore normale dei beni importati, con indagine estesa alla sufficienza del margine di utile ricavato per coprire le spese di riparazione in garanzia.

Redditi di impresa – Accantonamenti – Indennità suppletiva di clientela – Origine contrattuale – Passività non certa – Indeducibilità.

Cass., sez. trib. 24 novembre 2006, n. 24973, ne Il fisco 2/2007, fasc. n. 1, pag. 428.

Non sono deducibili ai sensi dell'art. 70 del DPR 22 dicembre 1986, n. 917 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". Ciò in quanto la corresponsione di tale indennità costituisce – a differenza dell'indennità di fine rapporto – un onere soltanto eventuale (l'indennità è dovuta solo se il rapporto a tempo indeterminato si scioglie su iniziativa della casa mandante per fatto non imputabile all'agente). Quindi, l'indennità 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 – Spese per trasferta dei dipendenti – Deducibilità – Assenza di lettere di incarico – Irrilevanza – Requisito dell'inerenza – Necessità.

Spese per la gestione di autovetture – Requisito dell'inerenza parametrato anche al numero dei dipendenti.

Cass., sez. trib. 18 dicembre 2006, n. 27095, in Boll. Trib. 2007, pag. 472.

Sono deducibili le spese sostenute per trasferte effettuate da dipendenti della società anche in assenza di lettere d'incarico, non essendo tale documentazione prevista da alcuna disposizione di legge, nonché quelle sostenute per trasferte effettuate da personale esterno alla società, a condizione che dall'esame della contabilità e della documentazione commerciale risulti l'inerenza di tali costi all'attività d'impresa.

Sono deducibili i costi di gestione delle autovetture della società, anche se in numero superiore a quello degli amministratori, dovendosi tener conto, nel giudizio di inerenza, anche del numero dei dipendenti della società stessa.

Redditi di impresa – Accertamento – Qualificazione ed interpretazione degli atti – *Thema decidendum* – Modificazione – Condizioni.

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 anche se nei limiti della *causa pretendi* della pretesa erariale ovvero il fatto costitutivo rappresentato dal titolo e dal rapporto dai quali deriva il reddito imponibile oggetto di rettifica.

Redditi di impresa – Locazione d'azienda – Beni strumentali – Quota di ammortamento annuale – Deducibilità per il locatore – Esclusione.

Cass., sez. trib. 15 gennaio 2007, n. 675, ne Il fisco 11/2007, fasc. n. 1, pag. 3780.

Il permanere della destinazione produttiva dei beni strumentali con una diversa imputazione soggettiva, realizzata dalla locazione dell'azienda alla quale sono afferenti, costituisce – ai sensi della disciplina dell'art. 69, commi 5 e 9, del TUIR – circostanza atta ad escludere la deduzione dei

costi rappresentati dalla quota di ammortamento annuale in favore del locatore laddove detti beni siano ancora nella disponibilità dell'affittuario.

Redditi di impresa – Accantonamenti – Indennità suppletiva di clientela – Origine contrattuale – Onere meramente eventuale – Indeducibilità.

Cass., sez. trib. 30 gennaio 2007, 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 – Costi ed oneri – Disavanzo di fusione – Ammortamento anticipato – Requisiti – Inquinamento fiscale del bilancio civile – Necessità.

Cass., sez. trib. 21 febbraio 2007, n. 4039, ne Il fisco 14/2007, fasc. n. 1, pag. 4966.

Le esigenze fiscali di ammortamento anticipato di un disavanzo di fusione determinato (almeno nella situazione di diritto vigente nell'anno di imposta 1990) un'ipotesi di "inquinamento fiscale del bilancio civile" nel senso che si determina una "dipendenza rovesciata" del bilancio civile da esigenze fiscali che rendono vincolanti ed inderogabili prescrizioni semplicemente opzionali dal punto di vista civilistico. In particolare, l'ammortamento anticipato ai fini fiscali è possibile solo quando nel bilancio civilistico la quota di ammortamento eccedente i normali parametri (e che si intende dedurre) sia stata "accantonata in apposito fondo del passivo" costituente "parte integrante del fondo ammortamenti". Se il bilancio civilistico non rispetta simili esigenze l'ammortamento anticipato non è consentito.

Redditi di impresa – Cessione di azienda – Plusvalenza – Determinazione in base al valore accertato ai fini della imposta di registro – Inversione dell'onere della prova – Sussiste.

Cass., sez. trib. 21 febbraio 2007, n. 4057, in Corr. Trib. 2007, pag. 1803.

Nell'accertamento della plusvalenza patrimoniale derivante dalla cessione di un'azienda e rilevante ai fini delle imposte sul reddito, l'amministrazione finanziaria è legittimata a procedere in via presuntiva, sulla base del valore di mercato accertato in sede di applicazione dell'imposta di registro; rimane a carico del contribuente l'onere di superare la presunzione di corrispondenza a tale valore del prezzo incassato. In particolare, il contribuente può dimostrare di avere in concreto venduto ad un prezzo inferiore, sia facendo leva sulle risultanze contabili, sia attraverso altri elementi.

Reddito di impresa – Costi deducibili – Spese di rappresentanza – Spese di pubblicità – Distinzione – Art. 74 (ora 108) DPR n. 917 del 1986.

Cass., sez. trib. 23 aprile 2007, n. 9567, in Giur. Imp. 3/2007.

Costituisce spesa di rappresentanza quella affrontata per iniziative volte ad accrescere, generalmente, il prestigio, l'immagine e le possibilità di sviluppo della società, mentre costituisce spesa pubblicitaria o di propaganda quella erogata per la realizzazione di iniziative tendenti,

prevalentemente anche se non esclusivamente, alla pubblicizzazione di prodotti, marchi, servizi o, comunque dell'attività svolta.

Conseguentemente vanno considerate spese di rappresentanza quelle effettuate senza che vi sia una diretta aspettativa di ritorno commerciale e spese di pubblicità quelle sostenute per ottenere un incremento più o meno immediato della vendita di quanto realizzato nei vari cicli produttivi ed in certi contesti anche temporali.

Reddito di impresa – Accantonamenti – Indennità di fine rapporto – Rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di cui al comma 2 dell'art. 49, vecchio TUIR – Art. 70, comma 3, vecchio TUIR – Deducibilità – Condizioni – Art. 16, lett. c), vecchio TUIR – Diritto all'indennità risultante da atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto – Necessità – Sussiste.

Cass., sez. trib. 14 maggio 2007, n. 10959, in Giur. Imp. 3/2007.

L'art. 70, comma 3 del vecchio TUIR, nell'estendere l'applicabilità delle disposizioni relative alla deducibilità degli accantonamenti di quiescenza e previdenza di cui ai precedenti commi 1 e 2 anche agli accantonamenti relativi alle indennità di fine rapporto di cui alle lettere c), d) e f) dell'art. 16 dello stesso TUIR – ed in particolare alle indennità percepite per la cessazione dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa – opera un rinvio, non ai soli fini della identificazione della categoria del rapporto sottostante cui si riferisce l'indennità, alla regolamentazione esistente all'inizio del rapporto.

Conseguentemente non è deducibile la quota di accantonamento del TFR spettante all'amministratore di una società, nel caso in cui la delibera di accantonamento risulti successiva al conferimento dell'incarico.

Redditi di impresa – Costi deducibili – Interessi sul debito d'imposta – Interessi per ritardata iscrizione a ruolo – Art. 20, DPR n. 602 del 1973 – Sanzioni – Esclusione – Accessori di oneri fiscali indeducibili ex art. 64 del TUIR nella versione ante IRES – Esclusione – Deducibilità degli interessi – Ammissibilità.

Cass., sez. trib. 4 giugno 2007, n. 12990, in Giur. Imp. 4/2007.

Gli interessi per ritardata iscrizione a ruolo dovuti dal contribuente a seguito di liquidazione operata dall'ufficio finanziario ex art. 20, DPR n. 602 del 1973 non sono sanzioni amministrative.

Conseguentemente gli interessi per ritardata iscrizione a ruolo sono deducibili dal reddito d'impresa in quanto non rilevabili quali accessori di oneri fiscali indeducibili ai sensi dell'art. 64 del TUIR nella versione ante IRES.

REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

Dottrina

“Contributi ai fondi pensione tra regime previgente e nuova normativa” di M. ANDREOZZI e R. SICILIANO, in Corr. Trib. 2007, pag. 1271.

L'articolo sintetizza le modifiche conseguenti all'entrata in vigore della riforma della previdenza complementare. Dal 1° gennaio 2007 i contributi e i premi versati alle forme pensionistiche integrative sono deducibili dal reddito complessivo nell'unico limite di euro 5.164,57. Condizioni di maggior favore sono previste per i lavoratori di prima occupazione i quali possono fruire, nei venti anni successivi al quinto anno di partecipazione al fondo, della deduzione dei contributi eccedenti il sopra indicato limite, in misura pari alla differenza positiva tra 25.822,85 euro e i contributi effettivamente versati nei primi cinque anni di partecipazione al fondo e, comunque, per un importo

annuo non superiore ad euro 2.582,29. Gli iscritti (sia vecchi che nuovi) ai fondi in squilibrio finanziario che hanno ottenuto un piano di risanamento possono continuare a dedurre (fino a capienza del reddito complessivo) l'intero ammontare dei contributi effettivamente versati ai predetti fondi. I contributi non dedotti continuano a formare il reddito dell'iscritto, ma saranno esclusi dalla tassazione all'atto dell'erogazione della prestazione, a condizione che l'iscritto abbia comunicato al Fondo, entro il 31 dicembre di ciascun anno successivo a quello di versamento dei contributi, la quota di contributi non dedotti. (SG)

“Il regime fiscale del TFR e della previdenza complementare” di V. FICARI, in Boll. Trib. 2007, pag. 841.

L'A. descrive, a grandi linee, il regime tributario della previdenza complementare, ed esprime le sue osservazioni sulla convenienza fiscale di tale forma di risparmio. (SG)

“Polizze sulla vita con cedole e collegate a titoli strutturati – L'alea del derivato oltrepassa il principio di cassa?” di F. M. GIULIANI, ne Il fisco 14/2007, fasc. n. 1, pag. 4899.

L'A. commenta la nota n. 954-148814 del 3 novembre 2006, argomentando i motivi della sua non condivisione delle tesi dell'Ania e dell'Agenzia delle Entrate.

Con citata nota, l'Agenzia è tornata ad occuparsi di polizze sulla vita, con cedole, collegate ai cd. “titoli strutturati”. In detta nota, l'Agenzia delle Entrate conclude essenzialmente nel senso della necessità di postergare alla scadenza del contratto la eventuale tassazione delle cedole, sommando le medesime al capitale erogato ed effettuando il raffronto con l'importo dei premi pagati. L'argomento utilizzato a sostegno della postergazione è quello per cui nelle suddette polizze con cedola, soltanto alla scadenza sussiste certezza in ordine all'eventuale differenziale positivo del capitale, (inclusivo delle cedole) rispetto ai premi.

L'obiezione sollevata dall'A. riguarda il principio di postergazione, ritenendo tale principio una contraddizione con la regola base della tassazione per cassa dei redditi di capitale in capo alle persone fisiche. Peraltro, secondo l'A., la motivazione usata dall'Agenzia per giustificare la postergazione della tassazione e cioè, evitare la tassazione di redditi non realizzati, è una anomalia che dipende dall'elemento di aleatorietà non contemplato nella categoria dei redditi di capitali (art. 45, comma 4 del TUIR) e che dipende solo ed esclusivamente dalla natura “ibrida” dei contratti assicurativi con cedola, disciplinato attualmente in modo non idoneo. Secondo l'A., la fattispecie dovrebbe essere disciplinata con gli stessi criteri del riscatto parziale e quindi tassando la cedola come differenza del valore della polizza alla data di erogazione della cedola e i premi proporzionalmente riferibili. (CLP)

“Datori di lavoro come sostituti d'imposta” di P. GHINI e F. LEDDA, ne Il fisco 11/2007, fasc. n. 1, pag. 3752.

Gli AA. passano in rassegna le modifiche introdotte dalla Finanziaria 2007 in relazione alla tassazione del reddito di lavoro dipendente, soffermandosi sugli adempimenti cui sono tenuti gli stessi sostituti. Sottolineano, in particolare, le novità fiscali che hanno un'incidenza anche sulla dichiarazione del sostituti di imposta – Mod. 770. (SG)

“Rimborso delle spese di iscrizione negli albi professionali” di F. PETRUCCI, in Corr. Trib. 2007, pag. 1287.

L'A. affronta la questione dell'imponibilità in capo al dipendente dei rimborsi spese relativi all'iscrizione negli albi professionali. In linea generale, non concorrono a formare l'imponibile fiscale di un dipendente quelle prestazioni in natura delle quali egli fruisce, ma per le quali sia

individuabile l'esclusivo interesse del datore di lavoro. Il rimborso al dipendente delle spese dallo stesso sostenute per l'iscrizione in un albo professionale, pur riconducibili di per sé nell'ambito dell'interesse datoriale, presenta aspetti peculiari che sembrano poter indurre l'interprete a propendere per il riconoscimento nella spesa di iscrizione di un costo per la produzione del reddito gravante direttamente sul lavoratore, di talché potrebbe derivare che il rimborso concretizzi una componente reddituale. Per alcune figure professionali l'iscrizione ad un albo si risolve in un requisito imprescindibile, in mancanza del quale non è consentito l'esercizio dell'attività di lavoro. In tal caso, si ritiene che il costo di iscrizione costituirebbe un costo di produzione del reddito di lavoro coperto sul piano "teorico" dall'eventuale spettanza della relativa detrazione di imposta, di modo che l'eventuale rimborso del costo da parte del datore di lavoro verrebbe a concretizzare materia imponibile ai fini IRPEF. (SG)

"Trattamento dei rimborsi per spese eccedenti la normalità" di F. PETRUCCI, in Corr. Trib. 2007, pag. 1877.

L'A. richiama alcune recenti sentenze della Corte di Cassazione (*) che hanno ribadito il principio in base al quale non tutte le spese rimborsate ad un lavoratore hanno natura retributiva imponibile ai fini IRPEF. Hanno, infatti, natura risarcitoria intassabile, e non retributiva, le somme corrisposte al dipendente in relazione all'attribuzione di incarichi che comportino spese superiori a quelle rientranti nella normalità della prestazione lavorativa, e quindi tali da rendere l'incarico in questione depauperativo rispetto alla posizione dei dipendenti che percepiscano pari retribuzione in relazione ad incombenze diverse. Secondo i giudici di legittimità, quindi, le somme ed erogazioni in natura che assolvono una comprovabile funzione restitutoria o correttiva del depauperamento che un lavoratore subisce nello svolgimento di incarichi onerosi, non possono concretizzare un reddito imponibile. (SG)

(*)Da ultimo si veda la sentenza n. 21517/2006 del 7.7.2006, dep. il 6.10.2006, in materia di indennità di trasferta o di missione. Di contrario avviso l'Agenzia delle Entrate che, con la recente Ris. n. 207 del 6.8.2007, ha ribadito la natura retributiva, e quindi l'imponibilità ai fini IRPEF, dell'indennità di trasferta o di missione. Secondo l'Amministrazione finanziaria, in virtù del principio della omnicomprensività dei redditi di lavoro dipendente, di cui all'art. 51, comma 1, del TUIR, nessun compenso erogato nell'ambito del rapporto di lavoro può essere escluso da IRPEF in assenza di espressa previsione normativa.

"Trattamenti previdenziali e sostituzione d'imposta" di F. PETRUCCI, in Corr. Trib. 2007, pag. 1378.

L'articolo contiene l'esame delle interpretazioni dell'INPS in materia di tassazione di alcune fattispecie nelle quali l'Ente assume la qualità di sostituto d'imposta (emolumenti arretrati, corresponsione anticipata dell'indennità di mobilità). (CLP)

"Il conferimento del TFR maturato nei fondi pensione" di M. PROCOPIO, in Corr. Trib. 2007, pag. 1445.

L'A. si sofferma sulla convenienza fiscale, per i lavoratori, del conferimento del TFR ai fondi pensione, alla luce delle modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 252/2005 che ha riformato il sistema della previdenza complementare. In particolare, la previsione di un'aliquota definitiva del 15% sulle prestazioni rende conveniente conferire anche il TFR maturato. L'A. esamina, inoltre, le norme sovvenzionali contenute nell'art. 10 del D.Lgs. n. 252 citato, che prevede la deducibilità dal reddito di impresa di un importo pari al 4% dell'ammontare del TFR annualmente destinato alle forme pensionistiche complementari, con un aumento al 6% per le imprese che hanno un numero di addetti inferiore a 50, e nell'art. 19 del TUIR, che stabilisce la neutralità del trasferimento del TFR al Fondo pensione, ritenendo che esse siano riferibili solo al conferimento del TFR maturando e non di quello maturato. (SG)

“Il regime tributario dell’azionariato dei dipendenti” di G. STANCATI, in Boll. Trib. 2007, pag. 845.

L’A. opera un *excursus* degli interventi normativi che nella seconda parte del 2006 hanno interessato la disciplina fiscale delle cd. “*stock option*”, soffermandosi sulle criticità della disciplina attualmente in vigore, così come modificata dall’art. 2, comma 29, del DL 3 ottobre 2006, n. 262. La prima novità è rappresentata dal “*vesting period* triennale”. La critica, del tutto condivisibile, operata dall’A. in relazione all’introduzione di un *vesting period* trae origine dall’interpretazione “regressiva” fornita dall’Amministrazione finanziaria, in relazione alla verifica di detta nuova condizione nei piani in essere che non prevedevano un *vesting period* triennale.

Ricorda a tale proposito l’A. che l’Agenzia, nella circolare n. 11/2007, ha consentito la modifica dei piani solo nei casi in cui le azioni non fossero ancora assegnate (neanche in parte).

Anziché fare dei passi indietro, dunque, si poteva, e doveva, proseguire sui binari della ragionevolezza ed ammettere alla disciplina di favore, ad esempio, le opzioni esercitabili alla data di entrata in vigore della normativa in rassegna, laddove fossero già trascorsi tre anni dall’offerta dei diritti medesimi, ovvero, in genere, le assegnazioni avvenute in concreto nel rispetto del termine in discorso.

Un’ulteriore critica riguarda la riedizione, seppure mitigata rispetto alla disposizione in origine introdotta, del vincolo di incedibilità su un numero di titoli corrispondenti ad un “investimento non inferiore alla differenza tra il valore delle azioni al momento dell’assegnazione e l’ammontare corrisposto dal dipendente”.

La violazione, anche parziale, del vincolo di incedibilità dà luogo all’applicazione della cd. *recapture*, in base alla quale riemerge, nel periodo d’imposta in cui avviene la cessione, la materia imponibile retributiva esclusa da imposizione all’atto della sua originaria manifestazione. Previsione che determina una doppia imposizione: una prima volta, come reddito finanziario nel momento della (simultanea) cessione delle azioni all’atto della loro sottoscrizione; in seconda battuta come reddito di lavoro dipendente. Doppia imposizione da eliminare, secondo la circolare dell’Agenzia attraverso il rimborso dell’imposta sostitutiva assolta all’atto della prima cessione.

In conclusione, secondo l’A. l’*appeal* del benefit azionario esce piuttosto ridimensionato dall’evoluzione normativa lasciando un dubbio circa l’effettiva necessità, in chiave “antiabuso”, di vincoli (fiscali) restrittivi del diritto di trasferimento dei titoli. (CLP)

Prassi Amministrativa

Redditi di lavoro dipendente – Determinazione – Autoveicoli e motocicli concessi in uso promiscuo – Ritenute effettuate dal sostituto sulla base della disposizione di cui all’art. 51, comma 4, lett. a), del TUIR – Chiarimenti.

Circ. Agenzia delle Entrate 17 aprile 2007, n. 21/E, in Boll. Trib. 2007, pag. 716.

Relativamente alla tassazione delle auto aziendali in uso promiscuo, per l’anno 2007 i sostituti d’imposta, ai fini del calcolo del *fringe benefit* possono continuare ad applicare il precedente coefficiente più favorevole del 30% anziché quello del 50% stabilito dall’art. 2, comma 71 del DL 262/2006.

La misura del 30% vale anche per la base imponibile delle trattenute previdenziali. Le maggiori ritenute eventualmente effettuate nei primi mesi del 2007 (calcolate applicando il coefficiente del 50%) possono essere recuperate nel corso del 2007 ovvero in sede di conguaglio di fine anno.

Il 30% deve essere adottato anche per le operazioni di conguaglio in caso di cessazione del rapporto nel 2007.

Redditi di lavoro dipendente – Posizione previdenziale individuale – Somme riscattate – Prestazioni in forma di capitale – Tassazione separata – Non sussiste – Art. 17, comma 1,

lett. *h-bis*), del DPR 22 dicembre 1986, n. 917 – **Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.**

Ris. Agenzia delle Entrate 3 maggio 2007, n. 83/E, ne Il fisco 19/2007, fasc. n. 2, pag. 7222.

L'Agenzia ha precisato che le prestazioni in forma di capitale percepite a seguito del riscatto della posizione individuale maturata presso il fondo pensione interno di un istituto di credito possono essere assoggettate a tassazione separata qualora configurino una delle ipotesi di riscatto previsto dall'art. 17, comma 1, lett. *a-bis* (peraltro abrogata, con effetto dall'1 gennaio 2007) e cioè: pensionamento, cessazione del rapporto per mobilità o per altre cause non dipendenti dalla volontà delle parti.

Se invece, il riscatto è eseguito per motivi diversi da quelle di cui sopra, va considerato volontario e le relative prestazioni sono soggette a tassazione ordinaria.

La tassazione è operata sull'importo delle prestazioni medesime al netto dei redditi già assoggettati ad imposta e dei contributi non dedotti.

Agevolazioni – Imposte sui redditi – Redditi di lavoro dipendente – Piani di *stock option* deliberati prima del 3 ottobre 2006 – Esenzione dal reddito ex art. 51, comma 2, lettera *g-bis*), del DPR 22 dicembre 1986, n. 917 – Trattamento fiscale – Chiarimenti.

Circ. Agenzia delle Entrate 24 maggio 2007, n. 33/E, ne Il fisco 22/2007, fasc. n. 2, pag. 8196.

L'Agenzia fornisce chiarimenti in merito all'applicazione della nuova disciplina sulle *stock option*, così come modificate al Collegato alla Finanziaria 2007, applicabile alle assegnazioni di azioni effettuate a decorrere dal 3 ottobre 2006 (data di entrata in vigore del DL 262/2006).

In particolare, una delle nuove condizioni previste è che l'opzione sia esercitabile non prima che siano scaduti tre anni dalla sua attribuzione.

Superando il precedente orientamento espresso nelle CC.MM. 19 gennaio 2007, n. 1/E e 16 febbraio 2007, n. 11/E, l'Agenzia ha chiarito che in relazione ai piani di *stock option* deliberati prima del 3 ottobre 2006 il regime agevolato compete a condizione che il dipendente eserciti l'opzione una volta che siano trascorsi almeno tre anni dalla sua assegnazione, a prescindere dalla circostanza che il piano prescriva o meno un possesso minimo triennale dell'opzione prima del suo esercizio (cd *vesting period*).

Per i piani deliberati dopo tale data resta vincolante la condizione ordinaria contenuta nell'art. 51, comma 2-*bis*, TUIR relativa al fatto che l'opzione è esercitabile non prima che siano scaduti tre anni dalla sua attribuzione.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Redditi di lavoro dipendente – Transazione – Imponibilità – Condizioni.

Cass., sez. trib. 20 settembre 2006, n. 20359, in Boll. Trib. 2007, pag. 575.

L'imponibilità di una somma erogata dal datore di lavoro al lavoratore a titolo transattivo è condizionata dall'accertamento della sua natura, non essendo sufficiente la mera sua qualificazione quale risarcitoria.

Redditi di lavoro dipendente – Obbligo di accertamento da parte del sostituto d'imposta della sussistenza dei requisiti legali per l'effettuazione della ritenuta – Sussiste.

Incentivo all'esodo – Costituisce reddito imponibile.

Cass., sez. trib. 26 febbraio 2007, n. 4314, ne Boll. Trib. 2007, pag. 910.

A norma dell'art. 23, primo comma, del DPR 29 settembre 1973, n. 600, il datore di lavoro è tenuto ad operare la "ritenuta a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta dal percipiente" negli specifici casi, previsti dal TUIR, indicati in detto articolo; in tale peculiare veste il datore di lavoro, oltre che sostituire il contribuente nell'adempimento dell'obbligo tributario di versamento dell'imposta (obbligo che resta in tal modo agevolato), svolge comunque anche un'attività di "accertamento" dell'obbligo del percettore del reddito perché il sorgere del suo obbligo di operare la ritenuta suppone l'accertamento, da parte dello stesso sostituto, della sussistenza dei presupposti di legge per effettuarla.

L'indennità di incentivazione all'esodo è un compenso correlato al rapporto di lavoro, che è corrisposto in occasione della sua cessazione, cosicché essa rientra nella categoria di reddito imponibile prevista dall'art. 48, primo comma, del DPR 22 dicembre 1986 n. 917 e, non possedendo i caratteri dell'erogazione liberale ex art. 48, secondo comma, lett. f), del medesimo decreto n. 917/1986, non ne costituisce una specie che possa essere sottratta ad imposizione.

Commissioni tributarie di merito

Redditi di lavoro dipendente – Risarcimento per demansionamento – Tassabilità – Risarcimento per danno biologico – Intassabilità – Liquidazione cumulativa – Discriminazione proporzionale – Ammissibilità.

Comm. trib. prov. di Milano, sez. XXI, 31 gennaio 2005, n. 297, in Dir. Prat. Trib. 1/2007, II, pag. 3

E' assoggettabile ad IRPEF, quale lucro cessante, il risarcimento danni da demansionamento, nel caso di lesione di sviluppo di carriera mentre non è tassabile il risarcimento del danno biologico. Nell'ipotesi di due titoli risarcitori, uno tassabile e l'altro non tassabile, in assenza di qualsiasi indicazione e distinzione nel verbale di conciliazione, è possibile fare riferimento alle percentuali delle due distinte richieste risarcitorie rispetto al loro totale.

REDDITI DIVERSI

Dottrina

"Profili fiscali dei contratti di opzione", di M. MANCA, ne Il fisco 17/2007, fasc. n. 1, pag. 6166.

L'articolo descrive le modalità di funzionamento dei contratti di opzione e si sofferma, in linea generale, sul relativo regime fiscale.

L'A. osserva come gli effetti reddituali conseguenti alle transazioni sulle opzioni risultino differenziati a seconda delle caratteristiche del soggetto che ha posto in essere tali operazioni. Ciò comporta che al fine d'individuare il relativo regime fiscale, occorre distinguere se il reddito è conseguito nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da s.n.c. e s.a.s., e, in tal caso, detto reddito seguirà le regole proprie della categoria del reddito d'impresa o del lavoro autonomo; in ogni altro caso, invece, salva l'ipotesi che i redditi in esame derivino dalla qualità di lavoratore dipendente, troveranno applicazione le norme impositive proprie dei redditi diversi.

Ulteriore distinzione dovrà, poi, farsi con riguardo alla residenza nel territorio dello Stato o meno del percettore di tali redditi, nonché alla circostanza se il titolo sia quotato in un mercato regolamentato o meno, essendo diversi gli effetti sul regime impositivo. (PM)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Redditi diversi – Plusvalenza da alienazione di terreni lottizzati – Determinazione – 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, lett. 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

Prassi Amministrativa

TFR – Istituzione del "Fondo per l'erogazione ai lavoratori dipendenti del settore privato dei trattamenti di fine rapporto di cui all'art. 2120 del codice civile" – Art. 1, commi 755 e seguenti, della L. 27 dicembre 2006, n. 296 – D. Int. Lavoro ed Economia e Finanze 30 gennaio 2007 – Istruzioni.

Circ. INPS 3 aprile 2007, n. 70, ne Il fisco 21/2007, fasc. n. 2, pag. 7879.

L'Inps fornisce istruzioni sul versamento del TFR al fondo di Tesoreria, cui sono tenuti, in caso di manifestazione da parte del lavoratore della volontà di mantenere il TFR in azienda, i datori di lavoro privati con almeno 50 dipendenti.

Il limite dimensionale si calcola: per le aziende in attività al 31 dicembre 2006 prendendo a riferimento la media dei lavoratori nel 2006, per le aziende che iniziano l'attività dopo il 31 dicembre 2006, prendendo a riferimento la media annuale dei lavoratori in forza dell'anno di inizio di attività.

In entrambi i casi vanno considerati tutti i lavoratori con contratto di lavoro subordinato, indipendentemente dalla tipologia del rapporto di lavoro.

Sono esclusi i collaboratori coordinati e continuativi e i lavoratori part time si computano in proporzione all'orario svolto.

Una volta accertata la sussistenza del limite dimensionale, eventuali modifiche che dovessero successivamente intervenire nel numero degli addetti risulteranno irrilevanti al fine di individuare l'esistenza o meno, dell'obbligo di versamento al Fondo di Tesoreria.

RISCOSSIONE

Giurisprudenza

Corte Costituzionale

Riscossione – Ritenute su interessi di c/c bancario – Comuni – Norma interpretativa – 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, 101, 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.

Riscossione – Rapporti fra Amministrazione finanziaria ed esattore – Regolamento del giudizio innanzi alla Corte dei Conti – Art. 52, 53 e 54 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, 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 – Cartella di pagamento – Obbligo di indicare in forma comprensibile la qualifica e l'ammontare del tributo richiesto.

Cartella di pagamento emessa a norma dell'art. 36-bis del DPR 600/1973 – Obbligo suddetto – Sussiste.

Cass., sez. trib. 21 dicembre 2005, n. 28318, in Boll. Trib. 2007, pag. 909.

Non compete al cittadino la ricostruzione dell'operato dell'Ufficio tributario attraverso difficili operazioni interpretative di codici e numerazioni, e perciò la cartella di pagamento emessa deve contenere, in forma comprensibile e non criptica, l'indicazione della qualifica e dell'ammontare del tributo richiesto, in modo da permettere la piena conoscenza delle ragioni dell'iscrizione a ruolo.

Riscossione – Rimborsi – Versamento di ritenute eccedenti il dovuto – Istanza di rimborso – Termine decadenziale di cui all'art. 38 del DPR n. 602/1973 – Applicabilità.

Cass., sez. trib. 12 luglio 2006, n. 15840, in Boll. Trib. 2007, pag. 461.

Qualora il sostituto di imposta intenda ottenere il rimborso delle ritenute erroneamente versate in misura eccedente al dovuto, sebbene abbia esposto nella relativa dichiarazione le ritenute effettivamente dovute, deve presentare tempestiva istanza di rimborso ex art. 38 del DPR 29 settembre 1973, n. 602, il quale si applica anche alle dichiarazioni ed ai versamenti dei sostituti d'imposta (dichiarazioni che sono sostanzialmente equiparate a quelle dei contribuenti) ed opera in maniera indifferenziata in tutti i casi di ripetibilità di pagamenti indebiti (a partire dall'errore

materiale fino all'ipotesi di inesistenza dell'obbligazione tributaria, in ciò derogando alla disciplina prevista per l'indebito di diritto comune), atteso che non è applicabile il diverso e residuale istituto del rimborso d'ufficio previsto dall'art. 41 del citato DPR n. 602/1973, né quello di cui all'art. 38, quinto comma, dello stesso decreto, previsto per i versamenti diretti, né quello di cui all'art. 36-bis del DPR 29 settembre 1973, n. 600, che costituisce uno strumento di natura eccezionale e comunque presuppone la rilevazione di errori evidenti *ictu oculi* dalla sola dichiarazione e commessi dal sostituto d'imposta nella determinazione delle ritenute (prescindendo, quindi, da una non prevista comparazione con le liquidazioni e i versamenti effettuati).

Riscossione – Notificazione della cartella – Obbligatorietà – Prova della notificazione – Incombe sul concessionario della riscossione – Mancanza – Invalidità della notificazione. Impugnazione dell'avviso di mora – Mancata prova della notificazione – Nullità dell'avviso di mora – Conseguenze.

Termine di notifica ex art. 25 del DPR n. 602/1973, nel testo vigente nel 1996 – Perentorietà.

Ricorso – Impugnazione dell'atto conseguente a quello presupposto non notificato – L'impugnazione dell'atto conseguente non sana i vizi dell'atto presupposto.

Cass., sez. trib. 24 novembre 2006, n. 24975, in Boll. Trib. 2007, pag. 989.

Dall'art. 26, primo comma, del DPR 29 settembre 1973, n. 602, nel testo vigente nel 1996, si desume che l'operazione di conoscenza cui doveva essere sottoposta la cartella di pagamento era la notificazione, perché se ne disponeva la trasmissione, a cura del concessionario della riscossione, col vincolo di procurarsi la prova della ricezione da parte del contribuente o attraverso la relazione di notificazione del messo notificatore dell'esattoria o dell'ufficio esattoriale o dell'ufficiale giudiziario o, se si incaricava della notificazione l'ufficiale postale, attraverso lo strumento della raccomandata con avviso di ricevimento; pertanto, era onere del concessionario di procurarsi la prova che il contribuente fosse stato messo nella situazione giuridica oggettiva di conoscibilità della cartella di pagamento, con la conseguenza, sotto il profilo negativo, che la mancata notificazione era da equiparare all'irrituale notificazione, perché tanto l'una quanto l'altra erano improduttive di conoscibilità.

Al riconoscimento della natura perentoria del termine previsto dall'art. 25, primo comma, del DPR 29 settembre 1973, n. 602, nel testo vigente nel 1996, conducono la formulazione letterale e il tenore logico delle espressioni usate dal legislatore, da cui è dato evincere in modo non equivoco l'obbligo per il concessionario della riscossione di notificare la cartella di pagamento entro il termine fissato, anche perché la necessità che la notificazione della cartella di pagamento preceda l'avviso di mora si giustifica pure con l'esigenza di tutelare l'interesse del contribuente ad avere a disposizione tutto il tempo consentito dalla legge per effettuare il pagamento, che non può essere ridotto dall'esattore a proprio piacimento.

La norma processuale sull'impugnabilità degli atti presupposti non notificati di cui all'art. 19, terzo comma, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, non sana i vizi derivanti dalla mancata notificazione degli atti autonomamente impugnabili adottati prima dell'impugnazione proposta dal contribuente contro l'atto loro conseguente, perché l'impugnazione congiunta di atti presupposti di imposizione tributaria e di atti ad essi conseguenti è un potere del contribuente attinente a una situazione giuridica soggettiva statica di vantaggio della specie della facoltà o del diritto potestativo, considerato che sulla base della predetta disposizione è il contribuente stesso che, esercitando pienamente la sua autonomia, può valutare se abbia interesse ad aprire la discussione giurisdizionale anche sul merito della pretesa tributaria.

La disposizione dell'art. 19, terzo comma, ultimo periodo, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, è una norma stabilita a favore del contribuente, che gli consente di impugnare, solo se lo vuole, tutti gli atti presupposti non notificati o tutti quegli atti che sarebbero dovuti essergli notificati perché autonomamente impugnabili (è la stessa disposizione di legge a usare il verbo "consentire").

La mancata o irrituale notificazione della cartella di pagamento determina l'invalidità derivata dall'avviso di mora, in occasione della cui impugnazione è, tuttavia, facoltà del contribuente impugnare anche la cartella di pagamento non notificata o irritualmente notificata, a norma dell'art. 19, terzo comma, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Riscossione – 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, 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. L'art. 38 del DPR n. 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.

Riscossione – Domanda di rimborso – Credito esposto in dichiarazione – Equivalenza – Prescrizione del credito – Termine per la liquidazione ex art. 36-bis del DPR n. 600/1973 – Irrilevanza.

Cass., SS. UU. 7 febbraio 2007, n. 2687, in Corr. Trib. 2007, pag. 1131.

L'esposizione di un credito d'imposta nella denuncia dei redditi costituisce istanza di rimborso, che soddisfa la condizione posta dall'art. 38 del DPR n. 602/1973 per evitare la decadenza del credito. Le norme susseguitesi nel tempo che hanno disciplinato e ancora disciplinano il potere di liquidazione dell'imposta dovuta in base al dichiarato hanno inteso porre un limite temporale, sia pure sollecitatorio più che decadenziale, all'esercizio da parte dell'amministrazione dei suoi poteri, senza istituire un limite all'esercizio dei diritti del contribuente, per il quale dunque la decorrenza del termine prescrizione inizia con la presentazione della dichiarazione stessa, senza che l'esercizio del diritto possa considerarsi impedito o sospeso nell'arco di tempo in cui può essere esercitato il potere di cui all'art. 36-bis del DPR n. 600/1973.

DISPOSIZIONI ANTIELUSIVE

Dottrina

“La nuova presunzione di residenza fiscale dei soggetti IRES” di G. CORASANITI e P. DE' CAPITANI, in Dir. Prat. Trib. 1/2007, I, pag. 97.

Le nuove disposizioni antielusive in tema di residenza fiscale delle società – introdotte nell'art. 73, comma 5-bis, del TUIR con il D.L. n. 223 del 2006 – invertono, in taluni casi, l'onere della prova della residenza estera in capo alla stessa società di diritto estero, se la stessa detiene una partecipazione di controllo in una società residente ai fini fiscali in Italia. Ciò si verifica quando, al termine del proprio esercizio sociale, la società di diritto estero:

- è a sua volta controllata, direttamente o indirettamente, da soggetti residenti in Italia; oppure
- ha il proprio consiglio di amministrazione o organo equivalente di gestione composto prevalentemente da consiglieri residenti nel territorio dello Stato italiano.

Gli AA. evidenziano come la presunzione in esame, che opera dal periodo d'imposta 2006, consente all'Amministrazione un più agevole svolgimento dell'attività di accertamento per i casi di esteroinvestizione, obbligando il contribuente a contrastare la pretesa attraverso la (non facile) dimostrazione dei presupposti di residenza all'estero. Al riguardo, rilevano le indicazioni sia del Commentario OCSE alle convenzioni contro le doppie imposizioni sia della giurisprudenza, italiana e comunitaria, pur evidenziandosi come, nella individuazione della sede dell'amministrazione di una società – da intendersi come il luogo da cui promanano gli impulsi volitivi e, quindi, si formano

le decisioni più importanti –, non solo assumano rilievo le circostanze di fatto ma anche insorgano delicate problematiche in presenza di amministratori “prestanome” o che siano, a loro volta, delle società, di consigli di amministrazione “itineranti” o svolti mediante videoconferenze, sicché il problema è da risolvere caso per caso.

Secondo gli AA., ai fini della presunzione di residenza, rileva il solo controllo diretto – che tuttavia può essere anche di fatto o “esterno”, oltre che di diritto – nella società italiana, dovendosi avere riguardo alle reali posizioni di potere nella società “target”.

Ove la presunzione non sia vinta, la società di diritto estero, che divenga fiscalmente considerata come residente (anche) in Italia a partire dal 2006, sarà tenuta agli obblighi di dichiarazione e di sostituzione tributaria (ed alle connesse conseguenze sanzionatorie amministrative; per quelle di carattere penale la presunzione non dovrebbe esplicare efficacia). Un delicato problema riguarda il valore da attribuire, ai fini fiscali, ai beni della società in entrata. Secondo gli AA., il valore dei beni dovrebbe essere quello “corrente”, cioè di mercato, anche se nello Stato estero detti beni non sono stati assoggettati ad una “exit tax”.

Secondo gli AA., nei rapporti con società aventi la sede in altri paesi della Unione Europea, la presunzione non appare, in astratto, contrastare con i principi di diritto comunitario, fermo restando che la questione andrà verificata caso per caso, in funzione delle modalità attraverso le quali l'Amministrazione finanziaria italiana se ne avvarrà. Infatti, la giurisprudenza comunitaria riconosce la legittimità delle norme antielusive disposte dagli Stati membri, non ritenendole in contrasto con le libertà fondamentali, in particolare quella di stabilimento, anzi la stessa Corte ha fissato dei principi in materia, fermo restando che, in sede di applicazione, non si potrà prescindere dal considerare la sostanza della struttura estera, essendo sicuramente censurabili le strutture che siano meramente artificiali ma non anche quelle “effettive”, anche se costituite per ragioni di opportunità fiscale e di *tax planning*.

Anche nei rapporti con le disposizioni delle convenzioni contro le doppie imposizioni, la presunzione è coerente col criterio del “*place of effective management*”. Tuttavia, le problematiche possono sorgere quando la società continui ad essere considerata residente in ambedue gli Stati contraenti. Dette problematiche, che comportano una integrale doppia imposizione, sono sì risolvibili attraverso la cd. procedura amichevole cui sono tenuti gli stessi Stati ex art. 25 del modello di convenzione, ma non necessariamente, trattandosi solo di un'obbligazione di mezzi e non di risultato.

Passando ad esaminare le ipotesi di regolarizzazione delle strutture estere colpite dalla presunzione, una prima è data dal trasferimento della sede, legale e/o amministrativa, della società estera in Italia. Al riguardo, gli AA. ritengono che eventuali perdite fiscali pregresse potrebbero trovare riconoscimento in Italia limitatamente a quelle eventualmente afferenti ad una preesistente stabile organizzazione in Italia.

Una seconda ipotesi è la distribuzione, in natura, delle partecipazioni nella società italiana ai propri soci, con conseguente tassazione del dividendo o riduzione del costo fiscale della partecipazione. Ancora, è possibile procedere alla regolarizzazione sfruttando la “neutralità fiscale” prevista per le operazioni di fusione o scissione, avendo a mente che dette operazioni possono rivelarsi problematiche per le implicazioni fiscali sia nello Stato estero “di partenza” sia nello Stato italiano, in ragione della normativa antielusiva di cui all'art. 37-*bis* del DPR n. 600 del 1973 (riqualificazione dell'operazione come distribuzione o liquidazione con conseguente negazione del regime di neutralità fiscale).

Infine, l'ipotesi più semplice – e, forse, più conveniente – potrebbe essere quella di cedere la partecipazione di controllo nella società italiana, anche ai propri soci, prima del termine dell'esercizio sociale.

Sotto il profilo contenzioso, gli AA. ritengono difficilmente praticabile la strada dell'interpello, sia “disapplicativo” (o “speciale”) che ordinario per conoscere la posizione dell'amministrazione finanziaria italiana, ad esempio per sostenere la tesi (peraltro non condivisa dagli stessi AA.) che la disciplina torni applicabile alle sole società (sub)holding e non anche a quelle che svolgono attività industriale o commerciale (secondo gli AA., tale attività può tuttavia essere rilevante ai fini della localizzazione all'estero della sede dell'amministrazione effettiva). Pertanto, la rilevanza della nuova presunzione deve circoscriversi all'ambito processuale, cioè nella fase successiva all'impugnazione dell'avviso di accertamento. (NM)

“I dividendi indirettamente provenienti da paradisi fiscali” di B. E. PIZZONI, in Riv. Dir. Trib. 2/2007, V, pag. 28.

L'articolo esamina le modifiche apportate alla disciplina in materia di imposizione diretta dei dividendi esteri (artt. 47 e 89 del TUIR) con il D.L. 223 del 2006, con le quali sono stati resi imponibile per il loro intero importo *“gli utili provenienti da società residenti in paesi o territori a regime fiscale privilegiato”*. Secondo la Relazione al D.L. 223 cit. la modifica è volta a rendere pienamente imponibili i dividendi distribuiti da un soggetto estero, residente in un paese a regime fiscale non privilegiato, interposto nella catena societaria tra i cui anelli inferiori vi siano società residenti in *“paradisi fiscali”*.

Dopo aver ricordato che l'art. 47 conteneva, in origine, analoga previsione e che, tuttavia, col decreto *“correttivo”* IRES (n. 247 del 2005) era stato chiarito che il termine *“provenienti”* non poteva implicare la tassazione integrale dei dividendi che avessero indirettamente origine in paradisi fiscali – per cui il comportamento del legislatore appare contraddittorio –, l'A. esamina le ipotesi applicative della nuova disciplina per i dividendi (e per le remunerazioni degli strumenti finanziari partecipativi) *“indiretti”*, alla luce scarse delle indicazioni contenute nella Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 28/E del 2006, par. 24.

L'A. si chiede se la disposizione sia una norma antielusiva o una norma di sistema, propendendo per la prima interpretazione, traendo spunto dalla citata Relazione e dalla citata Circolare, dove si fa riferimento al concetto di interposizione; ne consegue che di detta norma può essere chiesta, mediante interpello, la disapplicazione ai sensi del comma 8 dell'art. 37-*bis* del DPR n. 600/1973.

In ordine al concetto di provenienza, la norma prescinde dal numero dei soggetti interposti lungo la catena che conduce alla società *black listed*. Tuttavia, i soggetti intermedi devono essere controllati, in diritto o in fatto, dal socio italiano, devono cioè essere *“strumenti”* per ottenere il risultato disapprovato dall'ordinamento. In caso contrario, la norma sarebbe censurabile come anticostituzionale e, comunque, di fatto inapplicabile. Non è, invece, richiesto che il soggetto o i soggetti intermedi siano delle società subholding e, in particolare, per le subholding non è rilevante il fatto che le stesse soddisfino i requisiti per la *participation exemption* di cui all'art. 87, comma 5, TUIR.

Particolarmente problematica è, nelle ipotesi di applicazione della norma, la determinazione degli utili tassabili integralmente nell'ambito di quelli distribuiti dal soggetto intermedio. Secondo l'A., in difetto di indicazioni normative, appare preferibile l'adozione di un criterio proporzionale; dovrebbe essere invece respinto il criterio *“prioritario”* previsto ai fini dell'applicazione della disciplina CFC, che, nel caso, comporterebbe un effetto particolarmente sfavorevole per il contribuente.

L'interpello disapplicativo, oltre che in base alla norma antielusiva di cui all'art. 37-*bis* citato, potrebbe essere presentato anche nei casi in cui dalla partecipazione non derivi, sin dall'inizio del periodo di possesso, l'effetto di localizzare i redditi in stati o territori sottoposti a regimi fiscali privilegiati, secondo le modalità previste per la disciplina CFC, ad esempio perché il dividendo è stato comunque assoggettato a tassazione in capo alla società *“interposta”*.

Infine, il contribuente italiano potrebbe, in difetto di interpello, assoggettare a tassazione i dividendi in parola e presentare istanza di rimborso della relativa imposta.

L'A. pone in evidenza che la nuova disciplina non è suscettibile di applicazione ai dividendi provenienti da una società che, pur non risiedendo in un paradiso fiscale, abbia tuttavia ivi una propria stabile organizzazione, ricavando peraltro come l'Amministrazione finanziaria abbia più volte tentato di forzare il dato normativo per estenderlo anche alle società semplicemente *localizzate* in paradisi fiscali.

L'A. esprime infine i propri dubbi circa la compatibilità della disciplina interna con quella comunitaria contenuta nella direttiva *“società madri e figlie”* e, in generale, con il principio comunitario della libertà di stabilimento, ricordando che la giurisprudenza della Corte di Giustizia ha censurato le norme antielusive che non si limitino a colpire costruzioni di puro artificio i fini fiscali. (NM)

“Fusione, riporto delle perdite ed elusione tributaria” di D. STEVANATO, R. LUPI, in Dial. Dir. Trib. 1/2007, pag. 109.

Il primo A. critica vivacemente la risoluzione n. 116 del 2006, di risposta ad un interpello “antielusivo” proposto da una società che intendeva incorporare un’altra società con perdite fiscali “pregresse”, avendo a mente che ambedue le società aderivano al medesimo consolidato fiscale nazionale (come consolidante la incorporante e come consolidata la incorporanda). La risoluzione afferma infatti che siccome la incorporanda, prima della fusione, aveva ceduto il proprio ramo aziendale principale ad altra società “sorella” - peraltro svolgente analoga attività, controllata dalla incorporante, aderente anch’essa al consolidato ed anch’essa con perdite fiscali pregresse- detta incorporanda era divenuta una “bara fiscale” le cui perdite, anche laddove fossero stati rispettati i test di vitalità e di patrimonio netto (all’epoca) previsti con riferimento ai periodi d’imposta precedenti all’operazione, non avrebbero meritato di essere trasferite alla incorporante. In particolare, secondo la risoluzione, l’operazione che *naturaliter* sarebbe stata la soluzione più logica era quella di addivenire ad una fusione tra le due società sorelle, senza effettuare la previa cessione del ramo (in tal modo, le perdite della incorporanda sarebbero confluite nella società sorella, sommandosi alle perdite di quest’ultima).

Secondo l’A., la risoluzione esprime la tendenza interpretativa – diffusa quanto fuorviante – secondo la quale il contribuente, tra i vari percorsi negoziali ipotizzabili, deve scegliere quello fiscalmente meno vantaggioso. Perdi più, nel caso di specie esaminato, la soluzione negoziale indicata dall’Amministrazione finanziaria è quella meno opportuna sotto il profilo civilistico e commerciale.

Secondo l’A., in tema di perdite pregresse sono del tutto inconferenti i richiami alla disciplina del consolidato fiscale; inoltre, una volta superati i test previsti dagli artt. 84 e 172 del TUIR per il riporto delle perdite, non vi sono limitazioni per farle confluire in altra società. Peraltro, nell’operazione prospettata non sussiste alcun elemento patologico e, in particolare, la società incorporanda non avrebbe dovuto essere qualificata come “bara fiscale” solo perché aveva in precedenza ceduto il proprio ramo aziendale principale, trattandosi di cessione finalizzata ad una riorganizzazione delle strutture operative in seno al gruppo di appartenenza che, peraltro, avrebbe potuto anche essere effettuata dalla incorporante dopo la fusione.

L’A. conclude affermando che l’Agenzia ha preso un colossale abbaglio, travisando lo spirito e forzando la lettera della norma sul riporto delle perdite nella fusione. (NM)

Giurisprudenza

Commissioni tributarie di merito

Norme antielusive – Acquisto di partecipazioni – Emersione di plusvalenza – Iscrizione di minusvalenza – Aggiramento del regime fiscale tipico – Elusione – Sussiste – Disconoscimento degli effetti fiscali – Sanzioni – Inapplicabilità.

Comm. trib. prov. di Milano, sez. XIV 13 dicembre 2006, n. 278, ne Il fisco 17/2007, fasc. n. 1, pag. 6262.

Non sussiste alcun onere per l’Amministrazione finanziaria, in sede di richiesta di chiarimenti al contribuente al fine di verificare i presupposti di applicazione della disciplina di contrasto all’elusione, di indicare e formulare contestazioni di specifiche disposizioni che si intendono asseritamente eluse od aggirate potendosi limitare alla cognizione delle “validi ragioni economiche” delle operazioni interessate.

Non si richiede, a mente dell’art. 37-*bis* del DPR n. 600/1973, il concorso di tutte le operazioni contemplate nel comma 3 della disposizione, essendo sufficiente il ricorrere anche di una sola operazione.

La disciplina antielusiva mira a contrastare risparmi di imposta originati nel contesto di una serie di atti in sé leciti e tutelati dall'ordinamento giuridico il cui risultato fiscale sia "occasionato" e "forzato" dalla preordinazione degli effetti e degli atti, volti appunto all'ottenimento del risparmio tributario. Il contribuente non è tenuto ad "autodisconoscere" gli effetti fiscali di operazioni dichiarate "elusive"; e neppure è passibile di sanzioni atteso che la disciplina di cui all'art. 37-bis del DPR n. 600/1973, non ne contempla, né potrebbe, in considerazione del fatto che l'elusione costituisce aggiramento e non violazione di disposizioni.

Salvo che per l'inapplicabilità delle sanzioni, la sentenza non è condivisibile. In particolare non lo è per la ritenuta inopponibilità di un acquisto di azioni che abbia aumentato il costo medio rilevante ai fini della tassazione della plusvalenza senza tener conto del fatto che, in sede di successiva cessione della seconda *tranche* di azioni, sarebbe emersa una maggiore plusvalenza.

IPOTECARIE E CATASTALI (Imposte)

Giurisprudenza

Corte d'Appello

Ipotecaria e catastale (imposte) – Tasse di visura ex art. 1, comma 386, della legge Finanziaria 2007 – Servizio di ricerca continuativa per via telematica programmato dall'Agenzia del Territorio – Interferenza col servizio di monitoraggio fornito a banche e professionisti dalle imprese di informazione – Prospettazione ad un abuso di posizione dominante – *Fumus bonit juris* – Non sussiste.

Corte d'App. di Milano, sez. I civ. 28 marzo 2007, ne Il fisco 14/2007, fasc. n. 1, pag. 4986.

L'attuale assenza del servizio di ricerca continuativa per via telematica programmato dall'Agenzia del Territorio per adempiere al precetto di cui all'art. 2673 del codice civile, e la non sicura evidenza di un carattere ingiustificatamente gravoso della tabella delle tasse ipotecarie, così come riformulata dall'art. 1, comma 386, della legge Finanziaria 2007, inducono ad escludere la sussistenza di fenomeni distorsivi della concorrenza quali prospettati in alcune segnalazioni dell'Autorità antitrust, tenuto anche conto che l'aumento della tariffa ad euro 4 per ciascun nominativo consultato deve essere valutato rispetto ad una misura rimasta per anni invariata, e quindi la domanda di inibitoria proposta da una di tali imprese deve essere respinta per mancanza di *fumus boni juris*.

IVA

Prassi Amministrativa

IVA – Agevolazioni ed esenzioni – Gestione di fondo comune di investimento – Esenzione ex art. 10, comma 1, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 – Compete – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.

Ris. Agenzia delle Entrate, 20 aprile 2007, n. 75/E, ne Il fisco 17/2007, fasc. n. 1, pag. 6411.

L'Agenzia delle Entrate, sulla scorta dell'orientamento espresso dalla Corte di Giustizia CE, ha chiarito che i servizi di gestione dei fondi comuni di investimento, anche se forniti in *outsourcing* da un gestore esterno rientrano nel regime di esenzione di cui all'art. 10, n. 1 DPR 633/72, a condizione che tali prestazioni formino un'insieme distinto, valutato globalmente e che assolvano a

funzioni essenziali e specifiche della gestione del fondo nell'eccezione individuate dalla Direttiva del Consiglio delle Comunità Europee 20 dicembre 1985, n. 85/611/CEE.

Giurisprudenza

Corte di Giustizia CEE

IVA – Direttiva – Deroga – Procedura – Consultazione del Comitato IVA – Necessità. Regime della detrazione – Deroga – Illegittimità – Opponibilità al soggetto passivo da parte dell'amministrazione finanziaria – Esclusione.

Giurisprudenza della Corte di Giustizia CE – Interpretazione del diritto comunitario – Pronuncia pregiudiziale – Limitazione temporale degli effetti della sentenza – Condizioni.

Corte di Giust. CE, sez. III 14 settembre 2006, causa C-228/05, in Riv. Dir. Trib. 2/2007, IV, pag. 27.

L'art. 17 della sesta direttiva prevede l'obbligo procedurale non eludibile della previa consultazione del Comitato IVA, costituito a mente dell'art. 29, qualora uno Stato membro intenda introdurre nella propria legislazione nazionale una deroga al regime generale delle detrazioni dell'IVA. Tale imposizione non può ritenersi soddisfatta dalla mera notifica della misura derogatoria atteso che il Comitato IVA deve essere informato in modo adeguato al fine di consentire un esame con piena cognizione di causa.

La consultazione del Comitato IVA è *condicio sine qua non* per l'adozione di qualsiasi misura ondata sull'art. 17 della Sesta direttiva e degli Stati membri non sono autorizzati all'introduzione di deroghe volte ad escludere il diritto alla detrazione dell'IVA assoluta su taluni beni prive di indicazione circa il limite temporale ovvero inserite nel corpo di provvedimenti di adattamento strutturale per la riduzione del disavanzo di bilancio e del debito pubblico.

Il diritto alla detrazione costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, attribuisce al contribuente un diritto che può essere soggetto alle sole limitazioni stabilite dalla sesta direttiva. Ne consegue che l'adozione di misure derogatorie in violazione del diritto comunitario non è opponibile da parte dell'amministrazione finanziaria dello Stato membro nei confronti del soggetto passivo, al quale è riconosciuto il diritto di computare il proprio debito IVA verso l'Erario conformemente al disposto dell'art. 17 della sesta direttiva.

Con nota di G. L. LIGUORI, "L'indetraibilità dell'IVA assoluta sull'acquisto di autovetture".

IVA – Servizi transnazionali – IVA erroneamente addebitata dal prestatore – Rimborso al committente non residente da parte dello Stato di residenza del prestatore – Mancanza di soggettività passiva – Improponibilità della domanda – Azione per ripetizione di indebito – Ammissibilità – Rimborsi di IVA successivamente difficili – Obbligo dello Stato di consentire il rimborso al tributo destinatario dei servizi.

Corte di Giust. CE, sez. II, 15 marzo 2007, n. C- 35/05, in Corr. Trib. 2007, pag. 1289.

Ai sensi degli artt. 2 e 5 dell'VIII direttiva IVA (direttiva del Consiglio 6 dicembre 1979, n. 79/1072/CEE), l'IVA non dovuta ed erroneamente fatturata al destinatario delle prestazioni, poi versata all'Erario dello Stato membro UE del luogo di tali prestazioni (nel caso deciso, l'Italia), non può formare oggetto di rimborso.

Ad eccezione dei casi espressamente previsti dall'art. 21, punto I, della VI Direttiva CEE (rifusa poi dalla direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, n. 112/2006/CE), solo il prestatore dev'essere considerato debitore dell'IVA nei confronti delle Autorità tributarie. Conseguentemente, i principi di neutralità, effettività e non discriminazione non ostano ad una legislazione nazionale secondo cui soltanto il prestatore di servizi è legittimato a chiedere il rimborso delle somme indebitamente

versate alle Autorità tributarie a titolo di IVA, mentre il destinatario dei servizi può esercitarne un'azione civilistica di ripetizione dell'indebitato nei confronti del prestatore.

Tuttavia, nel caso in cui il rimborso IVA divenga impossibile o eccessivamente difficile, gli Stati membri devono prevedere, in ossequio al principio di effettività, gli strumenti necessari per consentire a tale destinatario di recuperare l'imposta indebitamente fatturata.

La sentenza è stata pronunciata in seguito all'ordinanza della Corte di Cassazione n. 1015/2005, che, ritenendo dipendere la soluzione della causa dall'interpretazione di norme e principi comunitari, aveva sospeso il giudizio e sottoposto la questione alla Corte di giustizia.

Con nota di P. CENTORE, "Recupero dell'IVA non dovuta secondo la Corte di giustizia UE".

IVA – Operazioni esenti – Negoziazione di crediti – Subagente intermediario indipendente – Operazione finanziaria – Esenzione – Spettanza.

Corte di Giust. CEE, sez. I, 21 giugno 2007, n. C- 453/05, in Giur. Imp. 4/2007.

In tema di IVA, l'esenzione prevista dall'art. 13, p. B, lett. d), p. 1, della sesta direttiva del 1977 (v., attualmente, l'art. 135, pag. 1, lett. b, della direttiva di rifusione 2006/112/CE del 28 novembre 2006) per le operazioni aventi ad oggetto la "concessione e negoziazione di crediti nonché la gestione di crediti da parte di chi li ha concessi" deve intendersi comprensiva anche delle attività di intermediazione per la conclusione di contratti di finanziamento poste in essere da un subagente indipendente su incarico di una società di distribuzione di crediti finanziari, nell'ambito delle quali la consulenza finanziaria svolta in via preliminare in favore dei soggetti richiedenti detti finanziamenti costituisce attività accessoria a quella principale (esente) di "negoziare di crediti".

Corte di Cassazione

IVA – Immobile acquistato da società immobiliare per la rivendita – Strumentalità ai fini del rimborso ex art. 30 DPR n. 633/1972 – Non sussiste.

Cass., sez. trib. 17 febbraio 2006, n. 3518, in Riv. Dir. Trib. 2/2007, II, pag. 55.

L'immobile di una società di costruzione e gestione immobiliare non può considerarsi, ai fini delle possibilità di ottenere il rimborso dei crediti IVA, ai sensi dell'art. 30 DPR n. 633/1972, un bene strumentale, facendo invece parte dei beni cd. "di magazzino", oggetto dell'attività dell'impresa.

Con nota di M. PAPPAPICCO, "La detrazione IVA da parte delle società immobiliari: una sentenza da chiarire", e di G. FRANSONI, "Il concetto di strumentalità IVA è lo stesso delle imposte sui redditi?"

IVA – Locazione di immobile commerciale – Indennità per la perdita dell'avviamento – Natura di controprestazione – Esclusione – Inapplicabilità dell'imposta.

Cass., sez. III civ. 7 giugno 2006, n. 13345, ne il fisco 13/2007, fasc. n. 1, pag. 4692.

L'indennità per la perdita dell'avviamento che il locatore è tenuto a corrispondere al conduttore al termine della locazione ex art. 34 della L. n. 392 del 1978, ha natura di indennizzo per la cessazione del vincolo giuridico e non è riconducibile ad una "controprestazione" correlata alla cessione di un bene o prestazione di un servizio. Conseguentemente, tale indennità deve ritenersi esclusa dalla determinazione della base imponibile agli effetti dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto.

IVA – Operazioni fra sede centrale e filiale – Anche non residente – Esclusione.

Cass., sez. trib. 12 gennaio 2007, n. 526, in Corr. Trib. 2007, pag. 896.

Le prestazioni di servizi eseguite da una società a favore di una propria struttura secondaria priva di personalità giuridica, quale una filiale, anche se situata in altro Paese membro dell'Unione europea, non possono ritenersi soggette ad IVA anche se alla struttura secondaria viene addebitato un costo dalla casa madre (come nella specie è avvenuto).

IVA – Fusione per incorporazione – Credito di imposta della incorporata utilizzato da parte dell'incorporante – Formalità civilistiche – Irrilevanza.

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 – Accertamento – Dati acquisiti mediante questionari indirizzati ai clienti dell'operatore economico – Utilizzabilità.

Cass., sez. trib. 30 gennaio 2007, n. 1942, ne Il fisco 11/2007, fasc. n. 1, pag. 3784.

L'Amministrazione può legittimamente inviare ai clienti di un operatore (nel caso di specie istituto di istruzione) questionari sollecitando informazioni circa i rapporti economici intrattenuti con l'operatore stesso ed utilizzarne le risposte (anche scritte) per un accertamento induttivo in materia di IVA.

IVA – Detrazione – Iva addebitata per operazioni soggettivamente inesistenti – Insussistenza.

Cass., sez. trib. 30 gennaio 2007, n. 1950, in Corr. Trib. 2007, pag. 1047.

In tema di IVA e in ipotesi di operazioni soggettivamente inesistenti, il diritto alla detrazione dell'imposta versata in rivalsa al soggetto, diverso dal cedente/prestatore, che ha, tuttavia, emesso la fattura, non sorge immancabilmente, per il solo fatto dell'avvenuta corresponsione di imposta formalmente indicata in fattura, ma richiede altresì, a dimostrazione dell'effettiva inerenza dell'operazione all'attività istituzionale dell'impresa, che il committente/cessionario, che invochi la detrazione, fornisca, sul suo stato soggettivo in merito all'altruità della fatturazione, riscontri precisi, che non si esauriscano nella prova dell'avvenuta consegna della merce e di quella del pagamento della merce medesima e dell'IVA riportata sulla fattura emessa dal terzo, trattandosi di circostanze non decisive, rispetto al "*thema probandum*", in rapporto alle peculiarità del meccanismo dell'IVA e dei relativi abusi.

Con nota di P. CENTORE.

IVA – Detrazione – Imprenditore che compie solo operazioni esenti – Esclusione – Spese per beni ammortizzabili – Esclusione.

Cass., sez. trib. 30 gennaio 2007, n. 1951, ne Il fisco 11/2007, fasc. n. 1, pag. 3786.

L'imprenditore che svolga soltanto operazioni esenti non può, in forza dell'art. 19 del DPR n. 633/1972, procedere al recupero dell'IVA (consentito dall'art. 30, comma 3, del DPR n. 633/1972) agli operatori che "non effettuano operazioni imponibili" che sia stata assolta sugli acquisti, neppure in ordine alle spese per beni ammortizzabili. Ciò in quanto la norma dell'art. 30 costituisce attuazione e non deroga dei principi contenuti nell'art. 19.

IVA – Liquidazione di Gruppo – Limiti temporali e di partecipazione della legislazione nazionale – Rispondenza ai criteri di proporzionalità stabilita dalla giurisprudenza comunitaria – Quesito alla Corte di Giustizia CE.

Cass., sez. trib. 29 marzo 2007, n. 5503, in Corr. Trib. 2007, pag. 1795.

Dovendo stabilire se la disciplina nazionale sulla liquidazione IVA di gruppo costituisca una diversa trasposizione della VI direttiva, e, in particolare, se la previsione di limiti temporali costituisca un mezzo sproporzionato rispetto ai fini perseguiti dalla direttiva e al principio del divieto dell'abuso del diritto, non ricavando sufficienti indicazioni dalla giurisprudenza comunitaria, devono essere sottoposte alla Corte di giustizia le seguenti questioni pregiudiziali:

- 1) se l'art. 4, par. 4, ultima parte, della VI direttiva debba essere interpretato come norma non sufficientemente precisa, che consente agli Stati membri di applicare il regime ivi previsto in ipotesi particolari di vincoli economici, finanziari o giuridici tra diversi soggetti, o come norma sufficientemente precisa, che quindi impone, una volta che lo Stato membro abbia deciso di adottare tale regime, di prevederne l'applicabilità in tutti i casi di vincoli ivi descritti;
- 2) se la previsione di limiti temporali, nel senso che il vincolo deve esistere da un rilevante periodo di tempo, quale presupposto per l'applicazione del regime, senza che ai soggetti interessati sia consentito di dare la dimostrazione dell'esistenza di una valida ragione economica della costituzione del vincolo, costituisca un mezzo sproporzionato rispetto ai fini della direttiva e all'osservanza del principio del divieto dell'abuso del diritto: se, comunque, tale regolamentazione deve ritenersi contraria al principio di neutralità dell'IVA.

Con nota di A. SANTI.

Commissioni tributarie di merito

IVA – Fatture intracomunitarie – Autofatturazione – Omissione – Insussistenza di maggiore imposta – Violazione meramente formale – Sussiste – Sanzioni proporzionali – Inapplicabilità.

Comm. trib. I grado di Trento, sez. II, 31 gennaio 2007, n. 85, in Corr. Trib. 2007, pag. 1225.

Le violazioni consistenti nella omessa integrazione di fatture intracomunitarie, nella mancata emissione di autofatture ex art. 17, terzo comma, del DPR 633/1972 e nella conseguente omissione delle relative registrazioni non possono dar luogo al recupero di alcuna maggiore IVA in quanto devono ritenersi riferite a meri adempimenti formali privi di rilievo nella determinazione del tributo. Non v'è, infatti, incidenza sulle risultanze delle liquidazioni periodiche IVA, posto che il contribuente avrebbe dovuto eseguire formalità che, complessivamente considerate, avrebbero portato comunque ad azzerare l'imposta dovuta: ciò in quanto il debito derivante dall'annotazione nel registro degli acquisti. Di conseguenza, in tali ipotesi, non possono essere applicate le sanzioni proporzionali per omessa documentazione di operazioni imponibili e per infedele dichiarazione, le quali presuppongono l'esistenza di una maggiore IVA recuperata.

REGISTRO (Imposta di)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Registro (imposta di) – Cessione di immobili – Presunzione di trasferimento di accessioni e pertinenze – Presunzione di trasferimento del fabbricato costruito sul suolo – Prova della costruzione con atto avente data certa anteriore – Necessità.

Cass., sez. trib. 23 ottobre 2006, n. 22725, ne Il fisco 1/2007, fasc. n. 1, pag. 145.

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 ai fini dell'imposta di registro, nel caso di trasferimento di un suolo, la presunzione prevista dall'art. 24 del DPR n. 131/1986 di trasferimento delle accessioni all'acquirente dell'immobile, salvo che siano state escluse espressamente, comporta il trasferimento anche del fabbricato costruito sul suolo, e non può ritenersi vinta quando si dimostri che il fabbricato è stato costruito dall'acquirente, atteso che il fabbricato costruito sul suolo appartiene, per il principio di accessione di cui all'art. 934 del codice civile, al soggetto che risulta formalmente proprietario di quest'ultimo, a meno che non si dimostri con atto scritto avente prova certa che è stato tempestivamente costituito un diritto di superficie a vantaggio del (futuro) acquirente della proprietà.

Registro (imposta di) – Accertamento di maggior valore – Motivazione – Criteri di determinazione del diverso valore accertato – Sufficienza.

Elementi di fatto giustificativi dell'accertamento nel quadro di parametri scelti – Indicazione per il caso concreto – Nel corso del giudizio – Necessità.

Cass., sez. trib. 6 novembre 2006, n. 23661, in Boll. Trib. 2007, pag. 825.

In tema di imposta di registro, l'obbligo della motivazione dell'avviso di accertamento in rettifica del valore dichiarato mira delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'Ufficio nell'eventuale fase contenziosa ed, altresì, a consentire al contribuente l'esercizio del diritto di difesa: pertanto, è sufficiente che l'avviso enunci i criteri astratti in base ai quali è stato determinato il diverso valore, con le specificazioni che si rendano in concreto necessarie per il raggiungimento di detto obiettivo, salvo poi, in sede contenziosa, l'onere dell'Ufficio di provare gli elementi di fatto giustificativi del *quantum* accertato nel quadro dei parametri prescelti, non sussistendo in materia tributaria alcuna presunzione di legittimità dell'avviso di accertamento.

Registro (imposta di) – Trasferimento di quote sociali – Imposta fissa – Applicabilità – Esenzione ex art. 1, comma 8, D.Lgs. n. 435/97 – Inapplicabilità.

Cass., sez. trib. 27 novembre 2006, n. 25087, ne Il fisco 10/2007, fasc. n. 1, pag. 3485.

L'atto di autentica di una scrittura privata avente ad oggetto cessioni di quote di società (nel caso di specie in nome collettivo) è soggetto ad imposta fissa di registro e di bollo (anche quando il valore delle quote sia inferiore alle 400.000 lire) in base all'art. 11 della Parte Prima della Tariffa allegata al DPR n. 131/1986 (e se non autenticata, solo in caso d'uso, all'art. 2 della Parte Seconda della stessa Tariffa). Non è applicabile l'esenzione di cui all'art. 1, comma 8, del D.Lgs. n. 435/1997 (che sancisce l'esenzione dall'imposta di bollo e di registro degli atti e documenti esenti da tassa di borsa) in quanto tale agevolazione riguarda solo le lettere, i telegrammi e gli altri documenti di cui all'art. 7, comma 3, del RD n. 3278/1923.

Registro (imposta di) – Scrittura privata non autenticata – Data in cui l'atto acquista "data certa" – Art. 2704 cod. civ. – Applicabilità.

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 d'atto stesso, mentre il contribuente invocava il principio di cui all'art. 2704 del codice civile).

Registro (imposta di) – Cessione di azienda o di complesso immobiliare – Nozione di azienda – Assenza di un coordinamento funzionale di beni presso il cedente – Cessione di immobile strumentale – Sussiste.

Cass., sez. trib. 30 gennaio 2007, n. 1913, in Corr. Trib. 2007, pag. 1061.

Si ha cessione d'azienda quando l'alienazione ha per oggetto il passaggio non di uno o più beni considerati nella loro individualità giuridica ma di un insieme organicamente finalizzato "ex ante" all'esercizio di una attività d'impresa, ancorché non necessariamente dinamica ma solo statica. Infatti, se è vero che non si richiede che l'esercizio di impresa sia attuale bastando la preordinazione dei beni strumentali tra loro interdipendenti ad integrare la potenzialità produttiva dell'azienda, che permane ancorché non risultino cedute le pregresse relazioni finanziarie, commerciali e personali, è altresì vero che deve comunque preesistere tale collegamento funzionale per farne oggetto di cessione nella sua interezza da parte della venditrice. In difetto di tale momento organizzativo, la cessione ha ad oggetto solo un bene strumentale.

Registro (imposta di) – Solidarietà fra notaio e contribuente – Pagamento da parte del notaio – Mancata impugnazione dell'avviso di liquidazione – Domanda di rimborso da parte delle società – Improcedibilità.

Cass., sez. trib. 21 febbraio 2007, n. 4047, ne Il fisco 14/2007, fasc. n. 1, pag. 4971.

In forza dall'art. 57 del DPR n. 131/1986, sussiste un vincolo di solidarietà tra il notaio (responsabile di imposta) che ha rogato l'atto societario ed ha richiesto la registrazione e la società (obbligato principale). Di conseguenza, l'ufficio ben può notificare l'avviso di liquidazione al notaio responsabile d'imposta, con la ulteriore conseguenza che il pagamento seguito a tale notifica senza interporre tempestivo ricorso definisce il rapporto tributario anche con la società e ciò in forza di quanto dispone l'art. 1292 del codice civile, in caso di obbligazione solidale: "ciascuno può essere costretto all'adempimento per la totalità e l'adempimento da parte di uno libera gli altri". E la società, dopo il pagamento effettuato da parte del notaio (tanto più se avvenuto con denaro depositato dalla contribuente presso il notaio) non può richiedere il rimborso all'Amministrazione finanziaria in quanto, salva prova contraria, nei rapporti con il creditore si presume che l'obbligato intimato intanto abbia provveduto al pagamento, in quanto abbia avuto l'assenso da parte di tutti gli altri coobbligati, nei cui confronti, altrimenti, non potrebbe esercitare il diritto di regresso ex art. 1299 del codice civile.

Non si può sottacere che il senso della sentenza dovrebbe essere quello che la mancata impugnazione da parte del notaio dell'avviso di liquidazione (se relativo a imposta suppletiva) ha effetto preclusivo della domanda di rimborso. Si veda la successiva sentenza n. 9390/2007.

Registro (imposta di) – Enunciazione di atti non registrati in atto registrato – Atti soggetti a registrazione solo in caso d'uso – Sussistenza.

Cass., sez. trib. 14 marzo 2007, n. 5946, ne Il fisco 16/2007, fasc. n. 1, pag. 5946.

La disposizione dell'art. 22 del DPR 26 aprile 1986, n. 131, secondo cui "se in un atto sono enunciate disposizioni contenute in atti scritti o contratti verbali non registrati e posti in essere fra le stesse parti intervenute nell'atto che contiene la enunciazione l'imposta si applica anche alle disposizioni enunciate...", trova applicazione anche quando l'atto enunciato rientri fra quelli la cui registrazione è obbligatoria solo in caso d'uso, ancorché l'enunciazione non equivalga ad uso ai sensi dell'art. 6.

Registro (imposta di) – Liquidazione dell'imposta in sede di registrazione – Impugnazione della pretesa tributaria – Mancata impugnazione – Effetto precensivo – Non sussiste – Domanda di rimborso – Ammissibilità.

Cass., sez. trib. 20 aprile 2007, n. 9390, ne Il fisco 21/2007, fasc. n. 1, pag. 7713.

Ove il contribuente provveda a versare l'imposta di registro sulla base della liquidazione operata dall'ufficio contestualmente alla registrazione dell'atto, non vi è emanazione di un autonomo provvedimento impositivo da impugnare nel termine di 60 giorni. Ma il contribuente che ritenga di aver versato più del dovuto può (e deve) fare ricorso alla procedura di rimborso presentando la relativa istanza e impugnando l'eventuale silenzio-rigetto dell'Amministrazione.

Registro (imposta di) – Atti soggetti a registrazione – Confidejussioni – Tassazione con un'unica imposta proporzionale – Garanzie contestuali – Imposta in misura fissa – Comune conoscenza dell'esistenza di più garanzie – Esclusione.

Cass., sez. trib. 7 maggio 2007, n. 10347, in Griu. Imp. 3/2007.

L'art. 6 della Tariffa allegata al DPR 26 aprile 1986, n. 131, prevede l'applicazione di un'unica imposta proporzionale di registro nella misura dello 0,5% alle confidejussioni prestate anche con atti diversi e l'imposta in misura fissa per quelle contestuali.

Conseguentemente non è necessaria la comune conoscenza dei confidejussori dell'esistenza di più garanzie al fine di applicare l'imposta in misura fissa.

Registro (imposta di) – Acquisto prima casa – Requisiti soggettivi – Mancato possesso di altro fabbricato idoneo a soddisfare le esigenze abitative – Necessità – Possesso di altra abitazione in comproprietà – Agevolazione – Spettanza.

Cass., sez. trib. 14 maggio 2007, n. 10984, in Giur. Imp. 3/2007.

Ai fini della fruizione delle agevolazioni previste per l'imposta di registro, il requisito dell'idoneità del fabbricato a soddisfare l'esigenza abitativa deve essere inteso in senso soggettivo e non oggettivo. Conseguentemente il beneficio deve essere riconosciuto anche se il richiedente possiede una quota di comproprietà (non in comunione legale con il coniuge) di un altro immobile, non idoneo, proprio per questo motivo, a soddisfare le esigenze abitative familiari.

Registro (imposta di) – Cessione d'azienda – Cessione frazionata – Cessione di fabbricato destinato ad attività alberghiera – Assenza di tale attività nell'oggetto sociale dell'alienante – Irrilevanza – Mancanza di autorizzazione all'esercizio di attività alberghiera – Irrilevanza – Presenza di autorizzazione all'esercizio di attività alberghiera nell'oggetto sociale dell'acquirente – Sufficienza – Assoggettamento ad IVA – Illegittimità – Assoggettamento all'imposta di registro – Legittimità – Detrazione dell'IVA da parte dell'acquirente – Illegittimità.

Cass., sez. trib. 11 giugno 2007, n. 13580, in Giur. Imp. 4/2007.

La circostanza che l'alienazione frazionata del complesso di beni immobili e mobili sia effettuata da una società non munita di autorizzazione all'esercizio alberghiero (al punto che lo aveva dato in locazione a terzi) o non contempli nell'oggetto sociale proprio tale attività è irrilevante per escludere la cessione d'azienda soggetta all'imposta di registro a favore della cessione di beni soggetta ad IVA.

Conseguentemente, poiché non può escludersi che l'acquirente – nel cui oggetto sociale è contemplata proprio l'esercizio dell'attività alberghiera – intende procedere alla gestione diretta dell'azienda o alla sua locazione a terzi, è illegittima la detrazione dell'IVA corrisposta all'alienante.

Commissioni tributarie di merito

Registro (imposta di) – Donazione indiretta – Accollo di debito altrui – E' tale.

Comm. trib. di Bolzano, sez. I, 9 gennaio 2007, n. 36, ne Il fisco 14/2007, fasc. n. 1, pag. 4983.

Costituiscono atti di donazione soggetti ad imposta di registro in misura fissa anche le donazioni indirette; vi rientra conseguentemente l'atto con cui un soggetto si accollì a titolo gratuito un debito altrui (nel caso di specie un marito si era accollato un debito della moglie con un atto espressamente denominato di donazione, cui l'Amministrazione voleva venisse applicata l'imposta di registro in misura proporzionale ritenendolo atto di assunzione di un'obbligazione).

SUCCESSIONI E DONAZIONI (Imposta sulle)

Dottrina

“Note riguardanti la novellata imposta sulle successioni e donazioni” di G. GAFFURI, in Rass. Trib. 2/2007, pag. 441.

La reintroduzione dell'imposta di successione e donazione lascia impregiudicate alcune problematiche già insorte in sede di riforma del tributo attuata con la L. n. 342 del 2000, delle quali è opportuno dare conto ai fini del raffronto con le norme sopraggiunte nel 2006.

Un tema rilevante è quello delle liberalità indirette che, ai sensi del comma 4-*bis* dell'art. 1 del D.Lgs. n. 346, sono soggette all'imposta in argomento se risultanti da atti soggetti a registrazione. Sono viceversa sottratte alla tassazione le liberalità palesate da atti non registrabili obbligatoriamente, ancorché possano essere registrati per scelta volontaria, come la legge consente.

Restano, tuttavia, esclusi da imposizione i casi di donazioni e di altre liberalità collegate ad atti concernenti il trasferimento o la costituzione di diritti immobiliari ovvero il trasferimento di aziende, qualora per l'atto sia prevista l'applicazione dell'imposta di registro, in misura proporzionale, o dell'imposta sul valore aggiunto.

Il successivo art. 55, comma 1-*bis* stabilisce che sono soggetti a registrazione, divenendo quindi imponibili secondo la regola generale di cui sopra citata dell'art. 1, comma 4-*bis*, anche gli atti aventi ad oggetto donazioni, dirette o indirette, formati all'estero nei confronti di beneficiari residenti nello Stato. Posto che non esistono in natura donazioni indirette, il riferimento dovrebbe necessariamente riguardare le liberalità che emergono da un atto formato all'estero, qualora il beneficiario sia residente.

L'art. 56-*bis* esclude dall'area del tributo le elargizioni previste dagli artt. 742 e 783 del codice civile (ossia le spese sostenute per spirito altruistico, e non soggette a collazione, nonché le donazioni di modico valore), e limita l'accertabilità da parte dell'Amministrazione Finanziaria degli atti liberali genericamente intesi, diversi sia dalle donazioni, anche se stipulate all'estero, sia dalle gratificazioni altruistiche, di carattere informale, contenute in atti compiuti all'estero in favore di soggetti residenti. Nonostante il linguaggio non perspicuo del legislatore, si ritiene che la norma interessi qualunque atto compiuto all'estero – da registrare anche in forza, proprio, della detta liberalità che esso esprime o riveli - e non necessariamente un atto tipicamente donativo, comunque e di per sé soggetto a registrazione.

Al di fuori dei casi predetti, la norma vincola il potere di accertamento dell'Amministrazione all'esistenza di due condizioni che debbono sussistere congiuntamente ossia che: l'esistenza delle liberalità, dirette ed indirette, risulti da dichiarazioni rese dall'interessato nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento di tributi (diversi da quello di successione e donazione); le liberalità abbiano determinato, da sole o unitamente a quelle già effettuate nei confronti del medesimo beneficiario,

un incremento patrimoniale superiore a 350 milioni di lire.

Una lettura attenta della norma porta a ritenere che la prima condizione sia stata posta dal legislatore al fine di disciplinare l'autodichiarazione del contribuente, quale mezzo di difesa per evitare altre, e diverse pretese fiscali, più pregiudizievoli (ad esempio il reddito imputato in base ad accertamento sintetico fondato sulla disponibilità di entrate incompatibili con i redditi dichiarati).

In effetti, la norma in rassegna delinea una radicale alternatività tra l'imposta reddituale e l'imposta sugli atti liberali, lasciando al contribuente la scelta di lasciar avanzare la procedura di accertamento già iniziata e riguardante le imposte sul reddito, oppure dichiarare la gratificazione ricevuta, impedendo la continuazione di quella procedura ed affrontando il peso dell'imposta sugli atti liberali.

Infatti, i due tributi non possono essere contestualmente pretesi con riferimento allo stesso evento ed in tal senso depone anche l'art. 16, comma 1, della Legge n. 383 del 2001 che consente lo scomputo dell'imposta sostitutiva sui trasferimenti di valori mobiliari, dall'imposta indiretta applicata sugli atti liberali. Peraltro, resta fermo che se la liberalità fosse rilevante per l'imposta sul reddito e per quella sul valore aggiunto, la disciplina sugli atti liberali non troverebbe comunque ingresso, in ragione della specialità di queste ultime norme.

La reintroduzione dell'imposta di successione e donazione è avvenuta con l'art. 2, commi da 47 a 54, del D.L. n. 262 del 2006, che rinvia, per la disciplina, al Testo Unico del 1990, nella versione vigente al 24 ottobre 2001, come modificata dal citato art. 69 della L. n. 342 del 2000. Alcune integrazioni sono state, inoltre, disposte con la Legge Finanziaria 2007.

La novella, ampliando l'ambito applicativo del tributo, ha previsto che l'imposta si applica "sui trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione".

Rispetto a tale formulazione, la sostituzione del termine "liberalità" di cui all'art. 1 del D.Lgs. n. 346/1990, con la locuzione "atti a titolo gratuito", pone un primo problema interpretativo in relazione a quegli eventi giuridici che, pur essendo estranei a qualunque rapporto sinallagmatico, ciò nondimeno non manifestano specificamente un animo liberale e soprattutto non generano l'arricchimento del destinatario. Si pone, in altri termini, il dubbio se il legislatore abbia voluto allargare l'ambito applicativo del prelievo estendendolo a tutti i casi in cui sia accertabile l'assenza di un sinallagma.

Si ritiene che il mutamento lessicale non espunga dall'area del prelievo le liberalità, qualunque possa essere la loro veste formale, non potendosi condividere la considerazione che il riferimento all'atto gratuito traslativo comporti l'estraneità alla materia imponibile di tutti gli eventi giuridici nei quali non sia rintracciabile quella stessa causa (quali, in ipotesi, l'adempimento di una obbligazione naturale o la rinuncia ad un diritto o all'esercizio di un potere virtualmente benefico per l'esercente).

Infatti, la causa gratuita non è inconciliabile con la causa liberale e non è neppure diversa da questa; entrambe sono accomunate dall'assenza di un corrispettivo, dall'assenza di onerosità. Le liberalità continuano ad essere interessate dal prelievo, incluse quelle indirette, rivelate mediatamente da un evento giuridico con proprio regime fiscale, ma autonome rispetto a questo.

Certamente la nuova locuzione non modifica la sorte fiscale degli atti nei quali non è riconoscibile né una causa onerosa né una causa propriamente gratuita. La loro tassabilità appare indubbia nel caso in cui rivelino un incontrovertibile intento liberale. Di contro, resta incerto il regime fiscale applicabile agli atti che, pur rientrando negli schemi di un negozio oneroso, tuttavia, per lo squilibrio delle prestazioni reciproche, mostrano un intento liberale della parte che ne riceve un nocumento, con vantaggio dell'altro contraente. In questo caso il riferimento della norma agli atti a titolo gratuito non può implicare l'estraneità tassativa al prelievo per il fatto che l'intento liberale si manifesta nell'ambito di un atto con tipica causa onerosa, ma appare accettabile l'applicazione del regime fiscale suo proprio a ciascun elemento del negozio, individuato attraverso un processo di scomposizione del medesimo.

Anche a seguito della novella, resta in ogni caso imprescindibile che vi sia un accrescimento patrimoniale del destinatario o comunque un suo vantaggio apprezzabile di identica natura perché l'atto gratuito è tassabile a condizione che determini un trasferimento di ricchezza, almeno nella forma di un'utilità percepibile ed economicamente significativa. Il fatto traslativo assolve solo la funzione strumentale rispetto all'effettivo presupposto del tributo; è il mezzo per conseguire il vantaggio patrimoniale sul quale grava l'imposta e rappresenta il criterio per attribuire l'obbligo

fiscale al soggetto che ne beneficia.

La subordinazione del prelievo ad un reale arricchimento del soggetto obbligato all'assolvimento del tributo conduce ad escludere dai presupposti imponibili i contratti di comodato e di deposito gratuito perché, ancorché si tratti di atti gratuiti ed idonei a consentire un qualche vantaggio, teoricamente misurabile in termini economici, tuttavia non arricchiscono colui al quale è concesso l'uso del bene senza compenso reciproco o è prestato il servizio disinteressatamente.

L'art. 2, comma 47, del D.L. n. 262 del 2006 estende il tributo alla costituzione di vincoli di destinazione ex art. 2645-ter codice civile, in forza del quale possono essere trascritti gli atti, in forma pubblica, coi quali si destinano al soddisfacimento di interessi meritevoli di tutela beni immobili o beni mobili iscritti in pubblici registri.

Il tenore letterale della norma legittimerebbe l'inclusione nell'oggetto imponibile qualunque vincolo, volontariamente assunto, in forza del quale un individuo distrae parte del suo patrimonio isolandolo dal resto ed assegnandolo alla soddisfazione di specifiche esigenze.

Tuttavia, siccome i trasferimenti a titolo gratuito sono tassabili per effetto e nei limiti in cui generano l'arricchimento dell'avente causa, il vincolo di destinazione assume rilievo nell'ambito dell'imposta solo se determina una prospettiva di un vantaggio patrimoniale tangibile in favore del soggetto beneficiario, diverso dall'autore del vincolo funzionale.

Sulla base di questi principi desumibili dal sistema, la sorte fiscale dei casi di costituzione del fondo patrimoniale e di istituzione del trust è diversa.

Con riguardo al fondo patrimoniale, la costituzione è intassabile perché manca la necessaria pluralità di soggetti e precisamente l'individuo, diverso dal disponente, che matura il diritto a conseguire il bene o il vantaggio per effetto del vincolo. La convenzione che dà origine al fondo patrimoniale è verosimilmente soggetta alla sola imposta di registro in misura fissa.

Nella vicenda istitutiva del trust l'applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni è incontrovertibile. Nella dinamica negoziale che dà origine al trust, l'atto fondativo sfugge al tributo in quanto privo di contenuto economico. Invece i successivi negozi, coi quali il trust è fornito delle dotazioni patrimoniali, sono eventi imponibili posto che attuano la destinazione, giuridicamente vincolante del bene al soddisfacimento del fine, tipicamente altruistico, per il quale l'entità è stata costituita.

Qualora siano già fissati o siano identificabili i beneficiari l'imposta sarà ragguagliata al loro status in riferimento alla persona del disponente. Qualora sia il *trustee* a dover individuare il destinatario della gratificazione, l'imposta sarà prelevata con l'aliquota maggiore tra quelle previste dalla legge. (AF)

“Nuove aliquote, franchigie ed esenzioni nell'imposta sulle successioni e donazioni” di F. GUFFANTI, in Corr. Trib. 2007, pag. 1401.

L'articolo prende spunto dalla Circ. Assonime n. 13 del 12 marzo 2007, che fornisce chiarimenti e pone dubbi interpretativi in relazione alla reintroduzione dell'imposta sulle successioni e donazioni, disposta, com'è noto, dalla L. n. 286/2006, di conversione del D.L. n. 262/2006, e successivamente modificata dalla L. n. 296/2006 (a tale riguardo cfr. la ns. circ. inf. n. 1/2007).

L'A. oltre a richiamare, in linea generale, la disciplina del tributo ed il suo presupposto impositivo, si occupa dell'esenzione sul trasferimento di azienda o di quote o azioni effettuato tramite "patti di famiglia", mediante i quali l'imprenditore sceglie l'erede destinato a succedergli nella titolarità dell'impresa.

A tale riguardo potrebbero presentarsi due distinte ipotesi:

a) lo stesso disponente liquida con propri beni i legittimari non assegnatari dell'azienda: in questo caso, il beneficio dell'esenzione opera solo per il trasferimento d'azienda (o delle quote o azioni), escludendo i trasferimenti di beni di diversa natura, sui quali è dovuta l'imposta con aliquota del 4 per cento sulla parte eccedente la franchigia di 1 milione di euro;

b) l'assegnatario dell'azienda liquida gli altri assegnatari: in questo caso, ferma restando l'esenzione per il trasferimento d'azienda (o delle quote o azioni) e l'assoggettamento ad imposta per le attribuzioni di beni aventi altra natura, le attribuzioni a favore dei legittimari sono da assoggettare ad imposta secondo l'aliquota e con la franchigia prevista per i trasferimenti a favore del coniuge o parenti in linea retta.

Tali liquidazioni rappresentano, infatti, la quota parte loro spettante dell'azienda trasferita dal disponente (coniuge o ascendente dei legittimari) ad uno solo di essi, analogamente a quanto avviene nel caso in cui in sede di successione l'erede o il legatario sia gravato da onere a favore di terzo, come disposto dall'art. 46, comma 3, del D.lgs. n. 346/1990.

Pertanto, secondo l'A., dato che il "patto di famiglia" regola i rapporti tra i legittimari come se venisse aperta la successione del disponente, dovrebbe applicarsi l'imposta secondo gli stessi criteri di cui al citato art. 46, comma 3. Aderendo a questa impostazione, che considera quindi tutte le attribuzioni che derivano dal "patto di famiglia" come trasferimenti a titolo gratuito, dovrebbe escludersi che le attribuzioni in parola possano ricevere il trattamento fiscale proprio degli atti a titolo oneroso. (PM).

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Successioni e donazioni (imposta sulle) – Attivo ereditario – Debiti deducibili – Condizioni – Fideiussione *omnibus* – Debito potenziale – Indeducibilità.

Cass., sez. trib. 14 marzo 2007, n. 5969, ne Il fisco 16/2007, fasc. n. 1, pag. 5948.

Sia in base all'art. 12, comma 1, del DPR 26 ottobre 1972, n. 637, sia in base all'art. 20 del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, è necessario, perché una passività sia deducibile ai fini dell'imposta di successione, che il debito sia "esistente" alla data dell'apertura della successione stessa, e cioè che abbia, nel momento indicato, i caratteri dell'attualità e della determinatezza dell'ammontare. Non sono perciò deducibili le fideiussioni (anche *omnibus*) prestate dal defunto a società investita da esecuzioni e istanze di fallimento ma non ancora fallita al momento della di lui morte.

FINANZA E TRIBUTI LOCALI

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Tributi locali – ICI – Aree edificabili – Qualificazione – Strumento urbanistico definitivamente approvato – Non è necessario.

Cass., SS.UU. 30 novembre 2006, n. 25506, in Riv. Dir. Trib. 2/2007, pag. 80.

Ai fini dell'applicazione della disciplina IVA un'area è da considerarsi fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall'approvazione della regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo: in tal caso, l'ICI deve essere dichiarata e liquidata sulla base del valore venale in comune commercio, tenendo conto anche di quanto sia effettiva e prossima la utilizzabilità a scopo edificatorio del suolo, e di quanto possano incidere gli ulteriori eventuali oneri di urbanizzazione. Tale interpretazione coincide con quella contenuta nell'art. 36, comma 2 del DL n. 223/2006, convertito in legge n. 248/2006 e ciò consente di considerare non rilevante un intervento del legislatore (*rectius* dell'amministrazione in veste di legislatore) che con disposizioni di carattere interpretativo (sempre pro fisco) incide sulle controversie in corso fra la stessa amministrazione finanziaria ed il privato ponendo così un problema di compatibilità con il principio della parità delle parti di cui all'art. 111 Cost.

Sul punto vedasi la Ns. Circolare Informativa n. 4/2007, par. 10.

Tributi locali – ICI – Accertamento della rendita catastale – Pregiudizialità – Sospensione del procedimento relativo all'ICI – Necessità.

Cass., sez. trib. 11 dicembre 2006, n. 26380, ne Il fisco 6/2007, fasc. n. 1, pag. 2006.

Tra la controversia che oppone il contribuente all'Agenzia del Territorio in ordine alla impugnazione della rendita catastale attribuita ad un immobile, e la controversia che oppone lo stesso contribuente al comune avente ad oggetto l'impugnazione della liquidazione dell'ICI gravante sull'immobile cui sia stata attribuita la rendita contestata, sussiste un rapporto di pregiudizialità che impone la sospensione del secondo giudizio, ai sensi dell'art. 295 del codice di procedura civile, fino alla definizione del primo con autorità di giudicato, in quanto la decisione sulla determinazione della rendita si riflette necessariamente, condizionandola, sulla decisione sulla liquidazione dell'imposta.

Tributi locali – TOSAP – Passo carrabile soggetto a TOSAP – Nozione.

Cass., sez. trib. 26 febbraio 2007, n. 4293, ne Il fisco 12/2007, fasc. n. 1, pag. 4066.

Ai sensi dell'artt. 38 e 44, comma 4, del D.Lgs. n. 507/1993, determinano l'applicazione della Tosap non solo le modifiche del piano stradale, ma anche "gli appositi intervalli lasciati nei marciapiedi onde facilitare l'accesso dei veicoli alla proprietà privata" perché il dislivello – o comunque l'interruzione – del marciapiede in corrispondenza del passo carrabile, identifica, in modo visibile e permanente, la porzione di area pubblica sottratta alla destinazione pedonale.

Tributi locali – ICI – Fabbricato classificato in categoria catastale "D" – Valore imponibile – Attribuzione di rendita catastale – Effetti – Imposta versata negli anni precedenti in base al valore contabile – Conguaglio o rimborso dell'imposta – Spetta.

Cass., sez. trib. 16 marzo 2007, n. 6255, in Boll. Trib. 2007, pag. 739.

In tema di ICI e con riferimento alla base imponibile dei fabbricati non iscritti in catasto, posseduti da imprese e distintamente contabilizzati, la base imponibile è collegata, fino all'attribuzione della rendita catastale, alle iscrizioni contabili, ai sensi dell'art. 5, comma terzo, del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504; dal momento, però, della richiesta di attribuzione della rendita catastale, il possessore dell'immobile, pur seguitando ad applicare in via precaria il metodo contabile, diventa titolare di una situazione giuridica nuova derivante dall'adesione al sistema generale della rendita catastale, sicché l'attribuzione della rendita può dare titolo a versare la differenza di tributo rispetto a quanto versato in via precaria, ma anche ad ottenere il rimborso delle somme in più versate per lo stesso periodo d'imposta.

Tributi locali – ICI – Aree fabbricabili – Valore venale in comune commercio – Determinazione – Competenza – Devoluzione alla Giunta comunale – Legittimità.

Cass., sez. trib. 18 aprile 2007, n. 9216, in Giur. Imp. 3/2007.

In tema di imposta comunale sugli immobili, i regolamenti che determinano periodicamente e per zone omogenee i valori venali in comune commercio delle aree fabbricabili costituiscono una mera fonte di presunzioni e non rientrano quindi nella determinazione del tributo, riservata dall'art. 32 della legge n. 142 del 1990 al consiglio comunale.

Conseguentemente il potere di emanare tali regolamenti può essere attribuito alla Giunta comunale.

Commissioni tributarie di merito

Tributi locali – Imposta comunale sulla pubblicità – Accertamento – Requisiti essenziali – Omessa allegazione all’atto dei provvedimenti adottati dal Comune – Irrilevanza. Superficie tassabile – Va determinata a norma dell’art. 7 del D.Lgs. n. 507/1993.
Comm. trib. prov. di Savona, sez. I, 8 agosto 2006, n. 174, in Boll. Trib. 2007, pag. 494.

In materia di imposta comunale sulla pubblicità, gli avvisi di accertamento emessi dall’ente impositore sono validi e sufficientemente motivati se contengono gli elementi previsti dall’art. 10, secondo comma, del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, senza l’obbligo di allegare ad essi i provvedimenti generali adottati dall’ente per l’applicazione del tributo (delibere relative alle tariffe o altri atti a contenuto regolamentare).

La quantificazione della base imponibile relativa all’imposta comunale sulla pubblicità è individuabile, in base al disposto dell’art. 7 del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, dalla superficie della minima figura geometrica piana in cui è circoscritto il mezzo pubblicitario, indipendentemente dal numero dei messaggi in esso contenuti e dalla effettiva utilizzazione di tali messaggi.

In materia di sanzioni pecuniarie per tributi locali (nella specie: imposta comunale sulla pubblicità) sono applicabili, in base al combinato disposto degli artt. 12 e 16 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, i principi relativi al “cumulo giuridico” delle sanzioni e della continuazione delle violazioni, con la conseguente applicazione del particolare meccanismo previsto dall’art. 12 del D.Lgs. n. 472/1997 per la determinazione della sanzione massima applicabile in caso di continuazione.

Tributi locali – Imposta comunale sulla pubblicità – Affissioni – Spazio pubblicitario – Figura geometrica – Nozione.
Comm. trib. reg. di Roma, sez. I, 10 gennaio 2007, n. 433, ne Il fisco 7/2007, fasc. n. 1, pag. 2632.

Il giudicato esterno formatosi fra le stesse parti ed avente ad oggetto il medesimo rapporto tributario in contestazione in diverso giudizio preclude al giudice l’esame del punto accertato e risolto anche nel caso in cui il giudizio successivo abbia finalità differenti da quelle che costituiscono lo scopo ed il *petitum* del primo. L’efficacia preclusiva non trova deroga in caso di situazioni giuridiche di durata giacchè anche in tal caso l’oggetto del giudicato è un unico rapporto e non gli effetti verificatisi nel corso del suo svolgimento. Neppure il riferimento al principio di autonomia dei periodi d’imposta può consentire un’ulteriore disamina tra le medesime parti della qualificazione giuridica del rapporto stesso ormai sancita processualmente con sentenza passata in giudicato.

Il prelievo tributario a titolo d’imposta sulla pubblicità deve determinarsi avuto riguardo alla superficie della “minima figura geometrica” in cui è circoscritto il mezzo pubblicitario e deve pertanto essere corrisposta con esclusivo riferimento alla superficie utilizzabile per i messaggi.

IRAP

Dottrina

“Plusvalenze <<esenti>> su partecipazioni e base imponibile IRAP dei soggetti finanziari” di F. GALLIO e D. STEVANATO, in Dial. Dir. Trib. 11/2006, pag. 1441.

L’articolo di Gallio evidenzia che, anche a seguito dell’emanazione del decreto correttivo Ires, permangono dubbi in ordine alla rilevanza fiscale in ambito Irap delle plusvalenze realizzate in regime di “participation exemption”.

In base al combinato disposto degli artt. 6 e 11-bis del D.Lgs. n. 446 del 1997, nel caso di vendita di partecipazioni nell’ambito dell’attività di “*merchant banking*” effettuata da un intermediario finanziario, le plusvalenze sarebbero rilevanti ai fini Ires in quanto non rientranti nel regime “*p.ex.*” e, quindi, anche ai fini Irap poiché nel valore della produzione di tali soggetti concorrono anche i

proventi positivi in argomento.

Più incerto, invece, è il caso in cui ai fini Ires le plusvalenze beneficiano del regime di esenzione mentre la norma Irap ne prevede la rilevanza. Si potrebbe sostenere che il soggetto finanziario debba far concorrere alla formazione del valore della produzione le plusvalenze esenti in base agli artt. 6 e 11-bis, mantenendo però la possibilità di effettuare una variazione in diminuzione dei componenti positivi in quanto ciò è stato effettuato ai fini Ires.

Tale comportamento potrebbe essere oggetto di contestazioni poiché il secondo periodo, comma 1, dello stesso art. 11-bis prevede che non si applicano le disposizioni di cui all'art. 91 TUIR che, alla lett. a), del primo comma, a sua volta si riferisce ai cespiti che fruiscono di esenzione, cespiti nella cui nozione potrebbero essere inserite anche le partecipazioni.

Alla tesi della rilevanza Irap delle plusvalenze esenti si potrebbe obiettare che l'art. 11-bis non richiama espressamente l'esenzione di cui all'art. 87 Tuir diversamente dal caso degli interessi passivi indeducibili in base al pro-rata patrimoniale ed alla capitalizzazione sottile, con ciò lasciando intendere che si è volutamente esclusa dall'ambito applicativo dell'art. 11-bis, comma 1, secondo periodo, l'esenzione "p.ex."

Stevanato evidenzia altresì che l'art. 91 Tuir non assume rilevanza, in quanto l'esenzione delle plusvalenze in regime di "p.ex." è sancita da altra norma del Tuir, l'art. 87, ed inoltre i proventi cui l'art. 91 si riferisce sono solo quelli il cui regime di esenzione è stabilito da leggi speciali o comunque da norme non contenute nel Tuir. (AF)

"L'ineducibilità dei <<noni IRAP>> e l'irretroattività della norma tributaria", di M. PROCOPIO, in Corr. Trib. 2007, pag. 1280.

L'A. esamina il problema, di rilevante interesse per il settore bancario e assicurativo, della deducibilità dalla base imponibile IRAP dei cd. "noni" pregressi, vale a dire delle quote di rettifiche di valore su crediti verso clientela contabilizzate in esercizi precedenti a quello di entrata in vigore della normativa (art. 2 del D.L. n. 168/2004 e art. 6 del D.L. n. 203/2006) che ha escluso le rettifiche e le riprese di valore dalla base imponibile IRAP, la cui deduzione è stata rinviata ai fini IRES/IRPEG e IRAP. In particolare, l'A. non condivide il restrittivo orientamento dell'Amministrazione finanziaria (cfr. comunicato stampa del 19 giugno 2006) secondo cui le modifiche ai modelli di dichiarazione e alle relative istruzioni riguardano, per quanto concerne i componenti negativi, le svalutazioni dei crediti verso clientela e i cd. "noni" pregressi. Considerata l'immediata rilevanza della svalutazione dei crediti ai fini tributari, il differimento della deduzione delle eccedenze in un arco di tempo pluriennale avrebbe una valenza esclusivamente finanziaria, essendo la competenza fiscale fissata nell'esercizio in cui la svalutazione del credito è stata effettuata. Gli importi relativi ai "settimi" e ai "noni" rivenienti dagli esercizi anteriori a quello di entrata in vigore delle nuove disposizioni costituiscono un vero e proprio diritto alla deduzione, sorto al momento della svalutazione, come tale non soggetto alla nuova normativa. Tale impostazione risulterebbe confermata anche dalla prassi seguita dalle imprese bancarie e assicurative, i cui bilanci sono certificati *ex lege*, di stanziare imposte anticipate a decorrere dall'anno di rinvio dei "settimi" o dei "noni" di eccedenza rispetto al limite posto dal comma 3 dell'art. 106 del TUIR.

L'ineducibilità *ex post* dei noni rinviati a nuovo determinerebbe un fenomeno di doppia imposizione, vietata dall'art. 163 del TUIR, nel caso di crediti svalutati ed incassati prima dell'entrata in vigore del nuovo regime e dell'esaurimento della deduzione dei relativi "settimi" o "noni".

L'interpretazione fornita dall'Amministrazione finanziaria si porrebbe inoltre in contrasto con il principio della irretroattività della legge e della sua validità solo per l'avvenire, principio fondato sia sull'art. 3 della L. n. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente), sia sull'art. 11 delle preleggi, sia sui dettami degli artt. 3, 53 e 97 della Costituzione e in particolare sul principio dell'affidamento, sulla certezza del diritto e sulla sua ragionevolezza. L'ineducibilità ai fini IRAP non può riguardare le svalutazioni di competenza di esercizi precedenti a quello di entrata in vigore delle nuove disposizioni e la cui deduzione è stata rinviata agli esercizi successivi soltanto sotto un profilo finanziario.

Pur non essendo agevolmente prevedibile l'esito di un eventuale contenzioso, l'A. ritiene che, nella denegata ipotesi dovesse prevalere un orientamento giurisprudenziale favorevole alla tesi dell'Agenzia delle Entrate, la presenza di interpretazioni oscillanti della stessa Amministrazione finanziaria (comunicato stampa del 19.6.2006 e circolari n. 10/E del 16.3.2005 e n. 10/E del 13.3.2006 che con riferimento alle riprese di valore corrispondenti alle svalutazioni dedotte in precedenti esercizi ne ha dichiarato il concorso alla formazione della base imponibile IRAP, salvo, poi, indicare come superate le proprie conclusioni nel comunicato del 19 giugno 2006), potrebbe deporre per la inapplicabilità delle sanzioni amministrative in caso di adozione di un comportamento diverso da quello indicato dall'Amministrazione finanziaria. In ogni caso, l'A. ritiene inapplicabili le sanzioni penali in quanto la riforma avviata dal D.Lgs. n. 74/2000 non ha preso in considerazione tutti i tributi esistenti, ma soltanto le imposte sui redditi e l'IVA, di modo che una dichiarazione infedele ai fini IRAP non produce effetti a livello penale. (FDA)

Le considerazioni svolte dall'A., senz'altro condivisibili, sono state svolte anche nella ns. circolare informativa n. 3/2006 (richiamata in nota nell'articolo), nella quale è stato sottolineato l'irrazionale effetto retroattivo cui conduce l'interpretazione della norma sulla indeducibilità delle rettifiche di valore su crediti verso clientela fornita dall'Agenzia delle Entrate.

“Le ipotesi in cui il costo del lavoro è ammesso in deduzione dall'IRAP” di A. TREVISANI, in Corr. Trib. 2007, pag. 1567.

L'A. esamina le ipotesi in cui, in deroga al principio generale di concorrenza alla base imponibile Irap, il costo del lavoro è ammesso in deduzione. Si tratta di fattispecie, introdotte dal legislatore al fine di rendere meno disincentivante l'assunzione di personale, collegabili alla tipologia del rapporto di lavoro ovvero all'impiego del lavoratore in determinate mansioni o zone. In particolare, l'A. esamina le nuove deduzioni dalla base imponibile IRAP per i lavoratori dipendenti a tempo indeterminato, introdotte dai commi 266-269 della L. n. 296/2006, finalizzate alla riduzione del cd. “cuneo fiscale”. L'agevolazione consiste nella deduzione dalla base imponibile IRAP, per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato impiegato nel periodo di imposta:

- di un importo forfetario pari a 5.000 euro, su base annua, elevato a 10.000 euro nel caso di lavoratori occupati nelle seguenti regioni: Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia;
- dell'importo complessivo dei relativi contributi assistenziali e previdenziali.

La decorrenza delle due deduzioni è stabilita dal mese di febbraio 2007, nella misura del 50%, e per l'intero ammontare dal 1° luglio 2007. Le nuove deduzioni sono alternative con altre disposizioni dell'art. 11 del D.Lgs. n. 446/97 volte a ridurre l'impatto del costo del lavoro nel calcolo della base imponibile Irap. In particolare, le nuove deduzioni non possono cumularsi con:

- la deduzione delle spese relative agli apprendisti, ai disabili e al personale addetto alla ricerca e sviluppo;
- la deduzione per i soggetti passivi con componenti positivi che concorrono alla formazione del valore della produzione non superiore a 400.000 euro di un importo pari a 2.000 euro per ogni lavoratore dipendente impiegato nel periodo di imposta fino a un massimo di cinque dipendenti;
- la deduzione per gli incrementi occupazionali, rispetto al 2004, intervenuti nei periodi di imposta 2005, 2006 e 2007 di un importo pari al costo del lavoro del neo assunto con contratto a tempo indeterminato con un limite massimo di 20.000 euro e dell'incremento complessivo del costo del lavoro;
- l'aumento della deduzione prevista per i neo assunti nella aree svantaggiare del Centro-Nord e del Sud;
- la deduzione per l'assunzione delle donne lavoratrici rientranti nella definizione di lavoratore svantaggiato. (FDA)

Com'è noto, l'art. 15-bis del D.L. 2 luglio 2007, n. 81, convertito con modificazioni dalla L. 3 agosto 2007, n. 127, ha modificato all'art. 11, comma 1, lett. a), numeri 2) e 4), dell'art. 11 del D.Lgs. n. 446/97 estendendo le nuove deduzioni ai fini IRAP anche alle banche, agli altri enti finanziari e alle imprese di assicurazione, eliminando in tal modo la necessità della preventiva autorizzazione delle competenti autorità europee prevista per gli aiuti di Stato. Considerato il

riferimento ai numeri 2) e 4) della citata lett. a) del comma 1 dell'art. 11, non risulta invece applicabile alle banche e alle assicurazioni l'agevolazione prevista dal n. 3) relativa all'incremento della deduzione da 5.000 a 10.000 per i lavoratori occupati nelle regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia. Per finanziare l'onere derivante dall'estensione del cd. "cuneo fiscale", il citato art. 15-bis del D.L. n. 81 ha previsto la parziale indeducibilità, dalla base imponibile IRAP delle banche e degli altri enti finanziari, degli interessi passivi. Le nuove disposizioni si applicano dal periodo di imposta in corso al 2 luglio 2007, data di entrata in vigore del decreto.

VIOLAZIONI E SANZIONI

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Violazioni e sanzioni – Reati penali – Emissione di fatture per operazioni inesistenti – Ex art. 8 del D.Lgs. 74/2000 – Reato comune di truffa ai danni dello Stato – Inconfigurabilità.
Cass., sez. V pen. 26 febbraio 2007, n. 7916, in Corr. Trib. 22/2007, pag. 1811.

Le condotte di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti sanzionate con l'art. 8 del D.Lgs. n. 74/2000 non possono configurare anche il reato di truffa aggravata ai danni dell'Erario. Lo speciale sistema sanzionatorio istituito con il D.Lgs. n. 74/2000 impone dunque che dal lato dell'emittente la punibilità rimanga circoscritta alla produzione della falsa fattura, mentre dal lato dell'utilizzatore resti ancorata alla falsa dichiarazione. Con riferimento al reato di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, l'evidente e assoluta specialità connotante i meccanismi della repressione penaltributaria non consentono di ascrivere al concorrente delitto di truffa ai danni dello Stato quelle condotte che, previste e sanzionate nel D.Lgs. n. 74/2000, non hanno altra diretta finalità che l'evasione o l'elusione dell'imposta.

VARIE

Dottrina

“La postergazione dei finanziamenti dei soci nella s.p.a.”, di M. SIMEON in Giur. Comm. 34.1/2007, I, pag. 69.

L'art. 2467 cod. civ. stabilisce, con riguardo alle s.r.l., che il rimborso dei finanziamenti dei soci a favore della società è postergato rispetto alla soddisfazione degli altri creditori e se avvenuto nell'anno precedente la dichiarazione di fallimento della società, deve essere restituito. La postergazione opera quando i finanziamenti dei soci sono stati concessi in un momento in cui risulta un eccessivo squilibrio dell'indebitamento rispetto al patrimonio netto oppure in una situazione finanziaria della società nella quale sarebbe stato ragionevole un conferimento.

Fra i principali problemi applicativi sollevati dalla disposizione vi è quello della possibile applicazione analogica dell'art. 2467 cod. civ. alle s.p.a..

Per l'A., la postergazione del credito del socio finanziatore non può essere considerata manifestazione di un principio generale sia esso inteso come principio che impone, in positivo, un'adeguata capitalizzazione della società, che come regola generale idonea a stabilire un congruo rapporto fra mezzi propri e capitale di credito. Al contrario, la disposizione ha un carattere eccezionale e risulta insuscettibile di applicazione analogica a tipi societari diversi dalle s.r.l..

Inoltre, l'art. 2467 cod. civ. non sembra operare alcuna riqualificazione *ex lege* della fattispecie in apporti di patrimonio, innanzitutto perché la norma si limita ad incidere sulla disciplina dei finanziamenti senza mettere in discussione la causa dell'attribuzione patrimoniale. Infatti,

l'esigenza di tutela dei creditori sociali non si pone rispetto ad attribuzioni assistite dalla cd. *causa societatis* siano esse conferimenti veri e propri o apporti di patrimonio, posto che la regola della postergazione era pacifica anche prima dell'introduzione dell'art. 2467 cod. civ.. L'esigenza di tutela si pone, al contrario, rispetto a fattispecie già qualificate come prestiti, posto che solo in questi casi il socio finanziatore ha diritto di concorrere con gli altri creditori sociali in caso di liquidazione o apertura di una procedura esecutiva, concorsuale o individuale. La norma non riqualifica, ma disciplina il fenomeno dei finanziamenti soci, regolandone diversamente soltanto le modalità di rimborso in caso di liquidazione della società o di apertura di una procedura concorsuale.

La postergazione viene a collocarsi accanto alle azioni revocatorie ed alle altre ipotesi d'inefficacia relativa, che servono a modificare la consistenza del patrimonio responsabile (e dei debiti ad esso correlati) ai fini del concorso esecutivo, rappresentando in tal modo uno dei diversi strumenti di integrazione straordinaria della responsabilità patrimoniale. Si tratta pertanto di norma che, in quanto destinata a regolare il concorso dei creditori, riveste natura essenzialmente processuale e non sostanziale.

Peraltro, non appare condivisibile la tesi che propugna un'interpretazione restrittiva dell'ambito di applicazione dell'art. 2467 cod. civ., assumendo l'incompatibilità della norma in esso contenuta con "tipi" societari diversi dalle s.r.l..

Infatti, l'art. 2497-*quinquies* cod. civ., nell'estendere la regola della postergazione ai finanziamenti infragruppo, non distingue a seconda del tipo di società, ma solo in relazione alla sussistenza di un rapporto di direzione e coordinamento fra la società che concede il finanziamento e quella che lo riceve. Semmai, la portata generale dell'art. 2497-*quinquies* citato induce a ritenere che il legislatore abbia inteso circoscrivere l'ambito applicativo della regola sulla postergazione non già in ragione del tipo societario, ma in ragione delle caratteristiche del socio autore del finanziamento.

La scelta del legislatore di limitare *ratione personae* (soci di s.r.l. e società che esercitano attività di direzione e coordinamento e quelle ad essa sottoposte) la tutela dei creditori sociali nel concorso con i soci finanziatori sembra sorretta da ragioni precise.

Per quanto riguarda i soci di s.r.l., la Riforma del diritto societario ha fortemente accentuato la posizione del socio in termini di rafforzamento dei poteri gestori e di controllo sugli atti di amministrazione. Sembra quindi corretto affermare che la norma dell'art. 2467 cod. civ. abbia voluto sanzionare la condotta di chi, pur avendo a disposizione informazioni complete sulla situazione finanziaria della società, abbia preferito dotarla di mezzi necessari al suo funzionamento attraverso forme surrettizie di capitalizzazione, potenzialmente idonee a compromettere la posizione dei creditori sociali.

A conclusioni analoghe è possibile giungere con riguardo alle società che esercitano attività di direzione e coordinamento. La riforma ha introdotto una disciplina del gruppo di imprese concependo il "gruppo" come "fatto", sostanzialmente coincidente con l'attività di direzione e coordinamento e tale da richiedere una disciplina di tutela dei soci di minoranza e dei creditori delle società subordinate. Le nuove disposizioni risultano, infatti, ispirate ad un principio di effettività e l'art. 2497-*quinquies* cod. civ. si colloca proprio nella prospettiva di una disciplina sostanzialmente preordinata alla protezione dei terzi.

L'attività di direzione e coordinamento della capogruppo si accompagna ad una perfetta rappresentazione della situazione economica e finanziaria della società controllata: il finanziamento concesso in situazione di grave sottocapitalizzazione di quest'ultima, pertanto, presenta il medesimo disvalore del finanziamento concesso dal socio di s.r.l..

Tale conclusione appare valida anche con riguardo alle società sottoposte alla direzione e coordinamento della capogruppo posto che il fenomeno dei finanziamenti opera di sovente anche tra società sorelle e la capogruppo per trarre vantaggio dall'esercizio dell'attività svolta da una controllata, non ha bisogno di erogare direttamente il finanziamento, ma può avvalersi delle società ad essa sottoposte. Pertanto, la soggezione delle società sorelle alla regola della postergazione trova anch'essa la propria giustificazione nel fatto che esse agiscono quali soggetti "interposti" o "mandatari" della società capogruppo.

L'incompatibilità dell'art. 2467 cod. civ. col "tipo" della s.p.a. non sembra sostenibile in presenza di fenomeni societari che, pur rivestendo la forma di una s.p.a., in concreto riproducano nei rapporti interni le medesime dinamiche che caratterizzano modelli di natura più personalistica, quali sono le cosiddette s.p.a. "chiuse", caratterizzate da una ristretta base azionaria, dall'esistenza di vincoli

alla circolazione delle azioni, da una compagine sociale compatta e coesa, direttamente coinvolta nell'esercizio dell'attività d'impresa.

Rispetto ai soci delle s.p.a. chiuse sembrano sussistere i presupposti cui la regola della postergazione risulta subordinata: titolarità di incisivi poteri di controllo e gestione in capo all'autore del finanziamento e accesso alle informazioni sulla situazione finanziaria della società.

Un ultimo orientamento emerso in dottrina è favorevole all'applicazione dell'art. 2467 cod. civ. ai soli soci di controllo delle s.p.a. (AF)



DOTTRINA

ANDREOZZI M., SICILIANO R., "Contributi ai fondi pensione tra regime previgente e nuova normativa" (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	Pag. 30
AVI M. S., "Deducibilità fiscale delle perdite (presunte ed effettive) su crediti" (REDDITI DI IMPRESA)	" 22
BEGHIN D., SCANDIUZZI D., "Rettifiche di consolidamento e riporto di perdite nella <i>fiscal unit</i> " (IRES/IRPEG)	" 11
BUONO D., "Le rettifiche di consolidamento per le società di comodo" (IRES/IRPEG)	" 13
CECI E., "Lo scambio di partecipazioni mediante conferimento – La Risoluzione n. 57/E dell’Agenzia delle Entrate" (IRES/IRPEG)	" 13
CORASANITI G., "La nuova presunzione di residenza fiscale dei soggetti IRES" (DISPOSIZIONI ANTIELUSIVE)	" 39
DI TANNO T., "Linee guida per una possibile riforma dell'imposizione sul reddito d'impresa" (IRES/IREPG)	" 14
FICARI V., "Il regime fiscale del TFR e della previdenza complementare" (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	" 31
GAFFURI G., "Note riguardanti la novellata imposta sulle successioni e donazioni" (SUCCESSIONI E DONAZIONI (imposta sulle))	" 51
GALLIO F., STEVANATO D., "Plusvalenze <<esenti>> su partecipazioni e base imponibile IRAP dei soggetti finanziari" (IRAP)	" 56
GAVELLI G., "Provvigioni e indennità di clientela di agenti e case mandanti" (REDDITI DI IMPRESA)	" 23
GIULIANI F.M., "Polizze sulla vita con cedole e collegate a titoli strutturati – L'alea del derivato oltrepassa il principio di cassa?" (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	" 31
GHINI P., LEDDA F., "Datori di lavoro come sostituti d'imposta" (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	" 31

GUFFANTI F., "Nuove aliquote, franchigie ed esenzioni nell'imposta sulle successioni e donazioni" (SUCCESSIONI E DONAZIONI (Imposta sulle)	Pag. 53
INGRAO G., "La cessione di crediti pro solvendo tra minusvalenze e svalutazioni" (REDDITI DI IMPRESA)	" 24
LUPI R., "Illegittimità delle regole CFC se rivolte a paesi comunitari: Punti fermi e sollecitazioni sulla sentenza <i>Schweppes</i> " (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)	" 10
MANCA M., "Profili fiscali dei contratti di opzione" (REDDITI DIVERSI)	" 35
PEDROTTI F., "Riflessioni sui profili tributari dei conferimenti non proporzionali ex art. 2346 c.c." (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI (in genere)	" 8
PETRUCCI F., "Rimborso delle spese di iscrizione negli albi professionali" (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	" 31
PETRUCCI F., "Trattamento dei rimborsi per spese eccedenti la normalità" (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	" 32
PETRUCCI F., "Trattamenti previdenziali e sostituzione d'imposta" (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	" 32
PIACERI A., PROCOPIO L., LUPI R., "Doppio binario, accantonamento per rischi su crediti e holding industriali" (IRES/IRPEG)	" 15
PIZZONI B.E., "I dividendi indirettamente provenienti da paradisi fiscali" (DISPOSIZIONI ANTIELUSIVE)	" 41
PROCOPIO L., STEVANATO D., LUPI R., "Disorientamenti sull'elusività delle scissioni" (IRES/IRPEG)	" 16
PROCOPIO L., "Il conferimento del TFR maturato nei fondi pensione" (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	" 32
PROCOPIO M., "L'indeducibilità dei <<noni IRAP>> e l'irretroattività della norma tributaria" (IRAP)	" 57
SIMEON M., "La postergazione dei finanziamenti dei soci nella s.p.a." (VARIE)	" 59
STANCATI G., "Il regime tributario dell'azionariato dei dipendenti" (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	" 33

STEVANATO D., LUPI R., "Fusine, riporto delle perdite ed elusione tributaria"
(DISPOSIZIONI ANTIELUSIVE) Pag. 42

TREVISANI A., "Le ipotesi in cui il costo del lavoro è ammesso in deduzione dall'IRAP"
(IRAP) " 58

VALACCA R., "Rilevanza fiscale degli interessi impliciti"
(REDDITI DI IMPRESA) " 25

VIOTTO A., "Considerazioni di ordine sistematico sulla presunzione di residenza in Italia delle società holding estere"
(REDDITI DI IMPRESA) " 26

PRASSI AMMINISTRATIVA

Ris. Agenzia delle Entrate 1 febbraio 2007, n. 17/E
(IRES/IRPEG) " 16

Ris. Agenzia delle Entrate 8 marzo 2007, n. 36/E
(IRES/IRPEG) " 17

Ris. Agenzia delle Entrate 12 marzo 2007, n. 44/E
(IRES/IRPEG) " 17

Ris. Agenzia delle Entrate 13 marzo 2007, n. 48/E
(IRES/IRPEG) " 17

Circ. Agenzia delle Entrate 16 marzo 2007, n. 15/E
(IRPEF/IRE) " 11

Circ. Agenzia delle Entrate 21 marzo 2007, n. 16/E
(IRES/IRPEG) " 18

Ris. Agenzia delle Entrate 28 marzo 2007, n. 63/E
(IRES/IRPEG) " 18

Circ. INPS 3 aprile 2007, n. 70
(REDDITI TASSATI SEPARATAMENTE) " 36

Circ. Agenzia delle Entrate 4 aprile 2007, n. 18/E
(ACCERTAMENTO: Principi e norme generali) " 1

Circ. Agenzia delle Entrate 17 aprile 2007, n. 21/E
(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE) " 33

Ris. Agenzia delle Entrate 20 aprile 2007, n. 75/E (IVA)	Pag. 43
Ris. Agenzia delle Entrate 3 maggio 2007, n. 83/E (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	" 33
Circ. Agenzia delle Entrate 4 maggio 2007, n. 25/E (IRES/IRPEG)	" 18
Ris. Agenzia delle Entrate 6 maggio 2007, n. 100/E (IRES/IRPEG)	" 19
Ris. Agenzia delle Entrate 10 maggio 2007, n. 93/E (DIRETTIVA CEE)	" 7
Ris. Agenzia delle Entrate 22 maggio 2007, n. 110/E (IRES/IRPEG)	" 19
Circ. Agenzia delle Entrate 24 maggio 2007, n. 33/E (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	" 34

GIURISPRUDENZA

Corte di Giustizia CE

14 dicembre 2006, n. C- 170/05 (IRES/IRPEG)	" 19
14 settembre 2006, n. C- 228/05 (IVA)	" 44
30 gennaio 2007, n. n. C- 150/04 (IRPEF/IRE)	" 11
13 marzo 2007, n. C- 524/04 (IRES/IRPEG)	" 20
15 marzo 2007, n. C- 35/05 (IVA)	" 44
21 giugno 2007, n. C- 453/05 (IVA)	" 45

Corte Costituzionale

19 dicembre 2006, n. 428
(RISCOSSIONE)

Pag. 37

19 gennaio 2007, n. 1
(RISCOSSIONE)

“ 37

Corte di Cassazione

10 giugno 2005, n. 12354
(CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)

“ 3

21 dicembre 2005, n. 28318
(RISCOSSIONE)

“ 37

17 febbraio 2006, n. 3518
(IVA)

“ 45

8 maggio 2006, n. 10526
(ACCERTAMENTO: Principi e norme generali)

“ 2

7 giugno 2006, n. 13345
(IVA)

“ 45

12 luglio 2006, n. 15840
(RISCOSSIONE)

“ 37

8 settembre 2006, n. 19353
(REDDITI DI IMPRESA)

“ 27

20 settembre 2006, n. 20359
(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)

“ 34

13 ottobre 2006, n. 22023
(REDDITI DI IMPRESA)

“ 27

23 ottobre 2006, n. 22725
(REGISTRO (Imposta di))

“ 48

6 novembre 2006, n. 23661
(REGISTRO (Imposta di))

“ 48

24 novembre 2006, n. 24973
(REDDITI DI IMPRESA)

“ 28

24 novembre 2006, n. 24975 (RISCOSSIONE)	Pag. 38
27 novembre 2006, n. 25087 (REGISTRO (Imposta di))	“ 48
30 novembre 2006, n. 25506 (FINANZA E TRIBUTI LOCALI)	“ 54
1 dicembre 2006, n. 25611 (REDDITI DIVERSI)	“ 36
1 dicembre 2006, n. 25612 (IRES/IRPEG)	“ 21
11 dicembre 2006, n. 26360 (REGISTRO (Imposta di))	“ 48
11 dicembre 2006, n. 26380 (FINANZA E TRIBUTI LOCALI)	“ 55
18 dicembre 2006, n. 27095 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 28
12 gennaio 2007, n. 525 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 28
12 gennaio 2007, n. 526 (IVA)	“ 45
15 gennaio 2007, n. 675 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 28
15 gennaio 2007, n. 721 (IVA)	“ 46
30 gennaio 2007, n. 1910 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 29
30 gennaio 2007, n. 1913 REGISTRO (Imposta di)	“ 49
30 gennaio 2007 n. 1918 (RISCOSSIONE)	“ 39
30 gennaio 2007, n. 1942 (IVA)	“ 46

30 gennaio 2007, n. 1950 (IVA)	Pag. 46
30 gennaio 2007, n. 1951 (IVA)	“ 46
7 febbraio 2007, n. 2687 (RISCOSSIONE)	“ 39
21 febbraio 2007, n. 4039 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 29
21 febbraio 2007, n. 4047 (REGISTRO (Imposta di))	“ 49
21 febbraio 2007, n. 4057 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 29
26 febbraio 2007, n. 4293 (FINANZA E TRIBUTI LOCALI)	“ 55
26 febbraio 2007, n. 4314 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 35
26 febbraio 2007, n. 7916 (VIOLAZIONI E SANZIONI)	“ 59
12 marzo 2007, n. 5740 (IRES/IRPEG)	“ 21
14 marzo 2007, n. 5946 (REGISTRO (Imposta di))	“ 49
14 marzo 2007, n. 5969 (SUCCESSIONI E DONAZIONI (Imposta sulle))	“ 54
16 marzo 2007, n. 6255 (FINANZA E TRIBUTI LOCALI)	“ 55
29 marzo 2007, n. 5503 (IVA)	“ 47
18 aprile 2007, n. 9216 (FINANZA E TRIBUTI LOCALI)	“ 55

20 aprile 2007, n. 9390 (REGISTRO (Imposta di))	Pag. 50
23 aprile 2007, n. 9567 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 29
23 aprile 2007, n. 9608 (IRES/IRPEG)	“ 21
7 maggio 2007, n. 10347 (REGISTRO (Imposta di))	“ 50
14 maggio 2007, n. 10959 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 30
14 maggio 2007, n. 10984 (REGISTRO (Imposta di))	“ 50
4 giugno 2007, n. 12990 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 30
11 giugno 2007, n. 13580 (REGISTRO (Imposta di))	“ 50
12 luglio 2007, n. 15825 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)	“ 4
10 novembre 2007, n. 24067 (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accertamento)	“ 10
10 novembre 2006, n. 24083 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)	“ 4
18 dicembre 2006, n. 27067 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)	“ 4
20 dicembre 2006, n. 27203 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)	“ 5
9 gennaio 2007, n. 123 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO)	“ 3
15 gennaio 2007, n. 703 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)	“ 5
18 gennaio 2007, n. 1052 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)	“ 5

5 febbraio 2007, n. 2438 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)	Pag. 6
14 marzo 2007, n. 5957 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)	“ 6
23 marzo 2007, n. 7164 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Autorità giudiziaria)	“ 3
23 aprile 2007, n. 9607 (AMNISTIA E CONDONO)	“ 2
<u>Corti d'Appello</u>	
28 marzo 2007 (IPOTECARIE E CATASTALI(imposte))	“ 43
<u>Commissioni tributarie di merito</u>	
31 gennaio 2005, n. 297 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 35
29 luglio 2005, n. 118 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)	“ 6
5 luglio 2006, n. 77 (IRES/IRPEG)	“ 22
8 agosto 2006, n. 174 (FINANZA E TRIBUTI LOCALI)	“ 56
13 dicembre 2006, n. 278 (DISPOSIZIONI ANTIELUSIVE)	“ 42
9 gennaio 2007, n. 36 (REGISTRO ((Imposta di))	“ 51
10 gennaio 2007, n. 433 (FINANZA E TRIBUTI LOCALI)	“ 56
16 gennaio 2007, n. 82 (STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE)	“ 1
31 gennaio 2007, n. 85 (IVA)	“ 47

