



CONSORZIO
STUDI E
RICERCHE
FISCALI

GRUPPO
INTESA  SANPAOLO

OSSERVATORIO TRIBUTARIO

LEGISLAZIONE

DOTTRINA

PRASSI AMMINISTRATIVA

GIURISPRUDENZA

NUMERO 1

Gennaio—Febbraio 2008

ACCERTAMENTO: Principi e norme generali

Accertamento – Accertamento bancario fondato sulle risultanze dei conti correnti – Necessità della preventiva convocazione del contribuente prima dell'emissione dell'avviso di accertamento – Non sussiste.

Cass., sez. trib. 16 maggio 2007, n. 11221.

Pag. 1

Accertamento – Accertamento induttivo – Art. 39 del DPR 29 settembre 1973, n. 600 – Reddito imponibile – Determinazione – Periodo d'imposta – Autonomia – Sussiste – Dati ed elementi – Acquisizione – Utilizzo – Inerenza – Prova – Necessità.

Cass., sez. trib. 21 dicembre 2007, n. 27008.

“ 1

Accertamento – Liquidazione delle imposte dovute in base alla dichiarazione – Iscrizione a ruolo ex art. 36-*bis* del DPR n. 600/1973 derivante dal mancato riconoscimento di un credito d'imposta fondato su valutazioni dell'ufficio – Insussistenza di un errore del contribuente rilevabile direttamente dalla dichiarazione – Illegittimità dell'iscrizione a ruolo – Conseguenze.

Comm. trib. prov. di Treviso, sez. VIII 10 aprile 2007, n. 41.

“ 1

ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali)

“Proposte di modifica al Commentario OCSE per la stabile organizzazione”, di I. LA CANDIA.

“ 2

AMNISTIA E CONDONO

Condono – Periodi d'imposta coincidenti con l'anno solare – Definizione – Periodi d'imposta non coincidenti con l'anno solare – Esclusione – Asserita disparità di trattamento – Questione di legittimità costituzionale – Fondatezza.

Corte Cost. 13 luglio 2007, n. 270.

“ 2

VIOLAZIONI E SANZIONI

Violazioni e sanzioni – Incertezza normativa – Requisiti – Rilevabilità nel giudizio di cassazione.

Cass., sez. trib. 13 dicembre 2007, n. 26142.

“ 3

Violazione e sanzioni – Responsabili – Legale rappresentante – Art. 98, DPR n. 602 del 1973 – Responsabilità per fatto proprio – Riscossione delle imposte dirette non versate – Applicabilità – Accertamento dell'infedele dichiarazione – Sanzioni pecuniarie – Applicabilità.

Cass., sez. trib. 21 dicembre 2007, n. 27036.

“ 3

CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Contenzioso tributario – Atti impugnabili – Accertamento positivo del debito d'imposta – Art. 19, D.Lgs. n. 546 del 1992 – Atto ivi non previsto – Esclusione della giurisdizione – Richiesta del sostituto di debenza della ritenuta – Inammissibilità – Conflitto negativo di giurisdizione – Improprietà .

Cass., SS.UU. 24 ottobre 2007, n. 22272.

“ 4

Contenzioso tributario – Corte di Cassazione – Motivi del ricorso – Formulazione – Vizi di violazione o falsa applicazione di norme di diritto – Quesito di diritto – Art. 366-*bis*, c.p.c. – Quesito multiplo – Inapplicabilità.

Cass., sez. trib. 15 febbraio 2008, n. 3896.

Pag. 4

CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Canoni pubblici – Art. 102 Cost. e art. VI, disp. transitoria alla Costituzione – Divieto di giudici speciali e revisione degli organi giudiziari – Canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche – Natura non tributaria – Art. 2, D.Lgs. n. 546 del 1992 – Giurisdizione tributaria – Violazione costituzionale.

Corte Cost. 14 marzo 2008, n. 64.

“ 4

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Procedimento – Commissioni- Giudizio davanti le Commissioni – Litisconsorzio necessario tra sostituto d'imposta e sostituito – Non sussiste, in mancanza di controversia tra i due soggetti.

Somme erogate dal datore di lavoro in relazione alla cessazione del rapporto di lavoro – Natura risarcitoria – Non dipende dalla qualificazione data dalle parti in sede di conciliazione giudiziale – Dipende dall'effettiva volontà delle parti, il cui accertamento spetta al giudice di merito.

Cass., sez. trib. 28 giugno 2007, n. 14911.

“ 5

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Giudicato esterno – Portata – Conseguenze – Modalità di acquisizione della sentenza – Giudizio di cassazione – Ammissibilità.

Cass., SS.UU. civ. 17 dicembre 2007, n. 26482.

“ 5

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Sentenze – Impugnazioni – Decorrenza del termine lungo – Data di deposito della sentenza – Data apposta sull'originale – Prova fino a querela di falso – Risultanze del termine – Irrilevanza.

Cass., sez. trib. 5 dicembre 2007, n. 25356.

“ 5

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Giudizio per l'ottemperanza – Compensazione legale e giudiziale – Differenze nella mancanza di liquidità nella seconda – Crediti accertati con sentenza passata in giudicato – Giudizio per l'ottemperanza – Ammissibilità.

Cass., sez. trib. 21 dicembre 2007, n. 27044.

“ 6

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Notificazioni – Consegna presso la residenza – Art. 17, D.Lgs. n. 546 del 1992 – Normativa speciale rispetto al codice di procedura civile – Prevalenza – Avviso di trattazione in pubblica udienza – Consegna alla parte presso la residenza – Validità – Procuratore costituito – Irrilevanza.

Cass., sez. trib. 11 gennaio 2008, n. 457.

“ 6

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Competenza – Risarcimento dei danni – Somma richiesta a tale titolo – Coincidenza con il maggior tributo non dovuto – irrilevanza – Giurisdizione del giudice ordinario – Sussistenza.

Cass., SS.UU. 18 gennaio 2008, n. 968.

“ 6

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Legittimazione processuale – Concessionario per l'accertamento – Comuni e Province – Art. 52, D.Lgs. n. 446 del 1997 – Imposta comunale sugli immobili – Affidamento del servizio – Accertamento e riscossione – Comuni e Province – Art. 52, D.Lgs. n. 446 del 1997 – Ammissibilità – Soggetto affidatario del servizio – Legittimazione processuale – Necessità.

Cass., sez. trib. 21 gennaio 2008, n. 1138.

“ 6

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Giudizio per l’ottemperanza – Art. 70, D.Lgs. n. 546 del 1992 – Ricorso per cassazione – Interpretazione e integrazione del giudicato – Mancato o difettoso esercizio del potere giudiziale – Ammissibilità – Sentenza da ottemperare – Liquidazione dell’imposta demandata all’ufficio finanziario – Intangibilità – Esclusione. **Cass., sez. trib. 8 febbraio 2008, n. 3057.**

Pag. 7

IAS

“Le spese relative a più esercizi per i soggetti IAS” di **G. FERRANTI.** “ 7

“Deduzione dei canoni di *leasing* per le imprese IAS e non IAS”, di **R. VALACCA.** “ 8

IMPOSTE E TASSE (in genere)

Tassa di concessione governativa – Società – Tassa annuale per l’iscrizione nel registro delle imprese – Istituzione di tasse retroattive non costituenti diritti di carattere remunerativo autorizzati – Violazione del diritto comunitario da parte dell’art. 11 della Legge n. 448/1998 – Sussiste. Istituzione di condizioni per la retribuzione della tassa incompatibile col diritto comunitario meno favorevoli di quelle che dovrebbero ordinariamente applicarsi – Violazione del diritto comunitario da parte dell’art. 11 della Legge n. 448/1998 – Sussiste. **Corte di Giust. UE, sez. III 11 maggio 2008, n. C-197/03.**

“ 8

Imposte e tasse – Principio di non retroattività – Aree fabbricabili – Art. 2, D.Lgs. n. 504 del 1992 – Approvazione del piano regolatore del Comune – Sufficienza – Approvazione da parte della Regione – Irrilevanza – Adozione degli strumenti attuativi – Irrilevanza – Art. 36, D.L. n. 223 del 2006, convertito in L. n. 246 del 2006 – Interpretazione autentica – Principi di ragionevolezza, razionalità e non contraddizione – Violazione – Esclusione. **Corte Cost. 27 febbraio 2008, n. 41.**

“ 9

Imposte e tasse – Agenzia fiscale – Art. 10, D.Lgs. n. 546 del 1992 – Giudizio dinanzi le Commissioni tributarie – Legittimazione processuale degli uffici territoriali – Sussiste. **Cass., sez. trib. 8 febbraio 2008, n. 3058.**

“ 9

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC

“Paradisi societari e paradisi fiscali: norme di contrasto o contrasto tra norme?” di **G. MARINO.** “ 10

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Agevolazioni ed esenzioni

Agevolazioni ed esenzioni – Incentivi fiscali alle operazioni di aggregazione aziendale – Art. 1, commi 242-249, della L. 27 dicembre 2006, n. 296 – Scissione totale – Condizioni per la fruizione dell’agevolazione. **Ris. Agenzia delle Entrate 10 dicembre 2007, n. 360/E.**

“ 10

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Dichiarazione dei redditi

Imposte sui redditi – Dichiarazione – Modifica da parte di contribuente – Errori a danno del contribuente – Istanza di rimborso – Necessità – Conseguenze. **Cass., sez. trib. 20 dicembre 2007, n. 26839.**

“ 10

IRES/IRPEG

“L’innovativa interpretazione dell’Agenzia in tema di imposizione indiretta e <i>trust</i> ”, di E. COVINO, L. BARBONE e R. LUPI.	Pag. 11
“Luci ed ombre della Circolare sui <i>trust</i> : le imposte sui redditi, di E. DELLA VALLE.	“ 11
“ <i>Fair value option</i> – Le prime incomprensioni tra imprese IAS e Fisco”, di F. DEZZANI e L. DEZZANI.	“ 12
“ <i>Participation exemption</i> più coerente e sistematica”, di G. FERRANTI.	“ 12
“Ulteriori modifiche alla disciplina degli interessi passivi”, di G. FERRANTI.	“ 12
“L’impatto del <i>trust</i> sui servizi di <i>private banking</i> ”, di F. GUFFANTI.	“ 13
“Aspetti fiscali del <i>trust</i> alla luce dei recenti chiarimenti interpretativi”, di R. LUGANO e M. NESSI.	“ 14
“Ipotesi di diniego del bonus fiscale sulle operazioni di aggregazione aziendale”, di G. MANCUSO e R. RAIOLA.	“ 14
“Modifiche alla disciplina del consolidato fiscale nazionale”, di R. MICHELUTTI.	“ 15
“Brevi note sul regime tributario della liquidazione di stabili organizzazioni”, di P. RUGGIERO.	“ 16
“L’individuazione <<in negativo>> dei paradisi fiscali”, di A. TOMASSINI.	“ 16
IRES – Cessione delle eccedenze IRES nell’ambito del consolidato nazionale – Art. 43-ter, comma 4, primo periodo, del DPR 29 settembre 1973, n. 602 – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212. Ris. Agenzia delle Entrate 6 dicembre 2007, n. 355/E.	“ 17
IRES – Credito di imposta per i redditi prodotti all’estero – Direttiva 2003/48/CEE del 3 giugno 2003 in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi – D.Lgs. n. 84/2005 – Ulteriori chiarimenti. IRPEF – Applicazione dell’imposta ai non residenti – Direttiva 2003/48/CEE del 3 giugno 2003 in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi – D.Lgs. n. 84/2005 – Ulteriori chiarimenti. Circ. Agenzia delle Entrate 27 dicembre 2007, n. 74/E.	“17
IRES – Trust impiegato in una procedura di concordato preventivo – Qualificazione – Trattamento tributario dei proventi realizzati. Ris. Agenzia delle Entrate 4 gennaio 2008, n. 4/E.	“ 18
IRES – Base imponibile – Determinazione – Rilevazione dei ricavi e dei costi relativi all’attività di raccolta e accettazione di scommessa a quota fissa – Art. 109 del DPR 22 dicembre 1986, n. 917 – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212. Ris. Agenzia delle Entrate 14 gennaio 2008, n. 10/E.	“ 18

REDDITI DI IMPRESA

- “Suppressione di ammortamenti accelerati e anticipati”, di **D. BUONO**. Pag. 18
- “Società di mero godimento e residenza in Italia (dalla “Visco-Bersani” alla “Commissione Biasco””, di **R. LUPI**. “ 19
- Redditi di impresa – Plusvalenze patrimoniali – Cessione di azienda a fronte di costituzione di rendita vitalizia – Imponibilità del relativo ammontare nei limiti del 60% - Doppia imposizione – Non configurabilità.
Cass., sez. trib. 11 maggio 2007, n. 10801. “ 19
- Redditi di impresa – Interessi di mora per tardivo versamento di imposte – Deducibilità.
Cass., sez. trib. 4 giugno 2007, n. 12990. “ 20
- Redditi di impresa – Determinazione – Perseguimento di finalità di sviluppo socio-economico – Erogazione di contributi e mezzi finanziari – Acquisti di beni – Prestazioni di servizi – Cessioni a terze economie – Deducibilità – Condizioni – Art. 75 (ora artt. 64 e 109) del DPR 22 dicembre 1986, n. 917.
Cass., sez. trib. 30 luglio 2007, n. 16826. “ 20

REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

- “Opportunità di revisione del regime fiscale dei trasfertisti”, di **F. PETRUCCI**. “ 21
- “Reddito e rimborso per le spese di iscrizione in albi professionali”, di **F. PETRUCCI**. “ 21
- “Somme risarcitorie a seguito di transazione giudiziale”, di **F. PETRUCCI**. “ 21
- Redditi di lavoro dipendente – Imposte sui redditi – Piani di *stock option* – Operazioni esercitate anteriormente alla data del 5 luglio 2006 – Art. 51, comma 2, lett. *g-bis*), del TUIR – Istanza di interpello ex art. 12 della L. 12 della L. 27 luglio 2000, n. 212 – Individuazione momento di assegnazione delle azioni.
Ris. Agenzia delle Entrate 12 dicembre 2007, n. 366/E. “ 22
- Reddito di lavoro dipendente – Previdenza complementare – Modifiche alla disciplina tributaria della previdenza complementare – D.Lgs. n. 525/2005 – Chiarimenti.
Circ. Agenzia delle Entrate 18 dicembre 2007, n. 70/E. “ 22
- Redditi di lavoro dipendente – *Stock option* – Riacquisto delle azioni da parte di società – Art. 51, comma 2, lett. g), del DPR 22 dicembre 1986, n. 917 – Controllante della società emittente – Perdita dell’agevolazione.
Ris. Agenzia delle Entrate 4 gennaio 2008, n. 5/E. “ 23
- Redditi di lavoro dipendente – Legge finanziaria per il 2008 – Le novità per i sostituti d’imposta – Operazioni di conguaglio del 2007 e primi adempimenti per il 2008.
Circ. Agenzia delle Entrate 9 gennaio 2008, n. 1/E. “ 23

Redditi di lavoro dipendente – Emolumenti corrisposti in sostituzione di altri redditi o come risarcimento di danni per perdita di redditi futuri – Assoggettabilità a imposta – Condizioni.
Cass., sez. trib. 17 novembre 2006, n. 24548.

Pag. 24

REDDITI FONDIARI

Redditi fondiari – Catasto – Classificazione catastale – Motivazione – Art. 3, L. n. 241 del 1990 – Obbligo di motivazione – Sussistenza – Correlazione del classamento ad una “stima diretta” degli immobili – Sufficienza.
Cass., sez. trib. 8 febbraio 2008, n. 3072.

“ 24

RISCOSSIONE

Riscossione – Recupero a posteriori – Dazi all’importazione non corrisposti – Art. 3 del regolamento (CEE) n. 1697/79 – Atto passibile di un’azione giudiziaria repressiva – Autorità competente a procedere alla qualificazione dell’atto.
Corte di Giust. CE, sez. I, 18 dicembre 2007, n. C-62/06.

“ 25

Riscossione – Concessionario della riscossione – Indicazione del responsabile – Art. 7, L. n. 212 del 2000 (Statuto dei diritti del Contribuente) – Previsione esplicita – Diritto di difesa e trasparenza dell’attività amministrativa – Art. 97 Cost. e art. 24 Cost. – Tutela – Necessità – Mancata indicazione del responsabile – Illegittimità dell’atto di riscossione.
Corte Cost. 9 novembre 2007, n. 377.

“ 25

Riscossione – Ruolo – Notificazione – Termine decadenziale – Proroga – Disciplina transitoria – Discrezionalità del legislatore – maggior ampiezza rispetto alla disciplina ordinaria – Art. 43 del DPR n. 600 del 1973 – Termine quadriennale – Art. 1, D.L. n. 106 del 2005 – Dichiarazioni presentate fino al 31 dicembre 2001 – Termine più ampio – Violazione degli artt. 3, 24 e 97 della Costituzione – Esclusione.
Corte Cost. 25 gennaio 2008, n. 11.

“ 25

Riscossione – Compensazione – Interessi – Art. 44 DPR n. 602 del 1973 – Dovuti fino alla data della compensazione – Sono tali – Natura forzosa o facoltativa della compensazione – Irrelevanza.
Cass., sez. trib. 21 dicembre 2007, n. 27065.

“ 26

Riscossione – Ritenuta d’acconto effettuata e non versata dal sostituto – Iscrizione a ruolo del sostituto – Illegittimità – Sussiste.
Comm. trib. prov. di Milano, sez. XII 2 maggio 2007, n. 99.

“ 26

DISPOSIZIONI ANTIELUSIVE

“Categorie ordinanti della fiscalità e norma antielusiva”, di **S. DUS** e **R. LUPI**.

“ 26

IVA

“Il valore normale speciale nell’IVA”, di **P. CENTORE**.

“ 28

“Le pertinenze dei fabbricati nelle imposte indirette”, di **G. FRANSONI**.

“ 28

“Rimborso dell'imposta comunitaria indebitamente versata da parte di soggetti passivi non residenti: nuovi orientamenti sulle modalità procedurali nazionali”, di L. LUNARDI .	Pag. 29
“Ridefinita la detrazione IVA per mezzi di trasporto e telefonia”, di F. RICCA .	“ 29
IVA – Contratti di <i>leasing</i> immobiliare – Cambio di destinazione d'uso degli immobili su contratti in corso – Mutamento del regime IVA e registro. Ris. Agenzia delle Entrate 12 dicembre 2007, n. 364/E.	“ 30
IVA – Rimborso infrannuale IVA per acquisto beni ammortizzabili – Subentro in un contratto di <i>leasing</i> di un bene immobile strumentale – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212 – Rimborso – Esclusione. Ris. Agenzia delle Entrate 28 dicembre 2007, n. 392/E.	“ 30
IVA – Sesta ed ottava Direttiva IVA – Domanda di pronuncia pregiudiziale – Prestazione di servizi – Indebito versamento d'imposta – Principio di neutralità e di effettività – Soggetto passivo non residente – Diniego della richiesta di rimborso – Illegittimità. Corte di Giust. CE, sez. II, 15 marzo 2007, n. C-35/05.	“ 31
IVA – Detrazione – Art. 18, dir. CEE n. 388 del 1977 – Deroga al diritto di detrazione immediata – Successiva eliminazione di tale deroga – Legittimità. Corte di Giust. CE, sez. I 18 dicembre 2007, n.C-368/06.	“ 31
IVA – Rimborsi – Fatturazione di operazione esente da IVA – Diritto del prestatore al rimborso dell'imposta erroneamente versata – Avvenuta detrazione – Irrilevanza – Diritto al rimborso – Spetta. Traslazione del tributo -. Non costituisce un fatto impeditivo del rimborso del tributo, salvo le ipotesi espressamente previste. Cass., sez. trib. 16 marzo 2007, n. 6193.	“ 31
IVA – Detrazione – Disciplina – Acquisto immobili strumentali “per natura” – Presupposto – Inerenza – Conseguenze – Artt. 4 e 19 del Dpr 26 ottobre 1972, n. 633. Cass., sez. trib. 27 luglio 2007, n. 16730.	“ 32
IVA – Territorialità – Prestazioni di servizi – Prestazioni pubblicitarie – Società extra UE committente per conto di imprese UE ed extra UE – Rappresentante fiscale della prima società – Sussistenza – Luogo di utilizzazione della prestazione – Individuazione – Necessità – Rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia CE. Cass., sez. trib. 21 dicembre 2007, n. 26995.	“ 32
IVA – Determinazione dell'imposta – Detrazione dell'imposta ex art. 19 del DPR n. 633 del 1972 – Limiti – Riferimento ad imposte realmente dovute – Necessità – DPR 26 ottobre 1972, n. 633, artt. 17 e 19. Cass., sez. trib. 25 gennaio 2008, n. 1607.	“ 32
IVA – Stabile organizzazione – Servizi resi alla casa madre – Imposta indebitamente versata – Richiesta di rimborso – Legittimazione della filiale nazionale (soggetto cadente e/o prestatore) – Sussistenza – Legittimazione della casa madre comunitaria (soggetto cessionario e/o committente) – Esclusione. Cass., sez. trib. 10 marzo 2008, n. 6310.	“ 32

REGISTRO (imposta di)

Registro (imposta di) – Locazioni – Registrazione a pena di nullità – Diritto di difesa – Art. 24 Cost. – Violazione – Esclusione – Norma tributaria – Norma imperativa ex art. 1418, cod. civ. – Individuazione legale.

Corte Cost. 5 dicembre 2007, n. 240.

Pag. 33

Registro (imposta di) – Atto costitutivo di *trust* – Previsione nell'atto costitutivo dell'elargizione di somme in favore dei beneficiari in casi straordinari di necessità – Configurabilità della previsione come costituzione di rendita – Insussistenza.

Comm. trib. reg. di Milano, sez. dist. di Brescia 22 maggio 2007, n. 130/63/07.

“ 33

SUCCESSIONI E DONAZIONI (imposta sulle)

Successioni e donazioni (imposta sulle) – Atti a titolo gratuito e costituzione di vincoli di destinazione.

Circ. Agenzia delle Entrate 22 gennaio 2008, n. 3/E.

“ 33

IRAP

“IRAP all'esame del bilancio”, di **P. PETRANGELI** e **P. PETRANGELI**.

“ 34

IRAP – Determinazione del valore della produzione netta – Disposizioni comuni – Deduzioni – Riduzione del cuneo fiscale – Chiarimenti.

Circ. Agenzia delle Entrate 19 novembre 2007, n. 61/E.

“ 35

VARIE

“Definito il regime SIIQ”, di **D. AVOLIO**.

“ 35

Legislazione

Provvedimenti emanati e pubblicati in G.U. dal 1° gennaio al 29 febbraio 2008

Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 16 gennaio 2008: "Accertamento del cambio delle valute estere per il mese di dicembre 2007, ai sensi dell'articolo 110, comma 9, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917. (in G.U. n. 26 del 31 gennaio 2008).

Deliberazione della Commissione di vigilanza sui fondi pensione 24 gennaio 2008: "Determinazione della misura, dei termini e delle modalità del versamento del contributo delle forme pensionistiche complementari alla COVIP nell'anno 2008, ai sensi dell'art. 1, comma 65 della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (in G.U. n. 32 del 7 febbraio 2008).

Il contributo, pari allo 0,5 per mille dei contributi complessivamente incassati a qualsiasi titolo dalle forme pensionistiche complementari nel corso del 2007, deve essere versato entro il 31 maggio 2008.

Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 31 gennaio 2008: "Modalità di attribuzione della detrazione di cui all'articolo 12, comma 1-bis del testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, eccedente l'imposta netta" (in G.U. n. 52 del 1 marzo 2008).

Provvedimento della Banca d'Italia 22 febbraio 2008: "Disciplina dei servizi di gestione accentrata, di liquidazione, dei sistemi di garanzia e delle relative società di gestione" (in G.U. n. 54 del 4 marzo 2008).

Legge 25 febbraio 2008, n. 34: "Disposizioni per l'adempimento di obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia alle Comunità europee. (Legge comunitaria 2007) (in S.O. n. 54 alla G.U. n. 56 del 6 marzo 2008).

La legge comunitaria 2007 è entrata in vigore dal 21 marzo 2008.

In particolare il Governo è stato delegato a dare attuazione a 16 Direttive comunitarie.

Tra tali Direttive è prevista la modifica della disciplina contabile per adeguarla a principi contabili internazionali (IAS) ed è stabilito l'obbligo per le imprese di applicare il criterio del *fair value* per valutare gli strumenti finanziari derivati.

Legge 28 febbraio 2008, n. 31: "Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 31 dicembre 2007, n. 248, recante proroga di termini previsti da disposizioni legislative e disposizioni urgenti in materia finanziaria" (in S.O. n. 47/L alla G.U. n. 51 del 29 febbraio 2008).

Si riportano di seguito le modifiche fiscali introdotte in sede di conversione:

- l'agente della riscossione, su richiesta del contribuente e in caso di temporanea situazione di obiettiva difficoltà dello stesso, può concedere la ripartizione delle somme iscritte a ruolo fino a 72 rate mensili. La norma sulla rateazione si applica sulle entrate iscritte a ruolo da Amministrazioni statali, Agenzie dello Stato, autorità amministrative indipendenti ed enti pubblici previdenziali e alle restanti entrate iscritte a ruolo salvo diversa disposizione dell'ente creditore;
- a decorrere dal 1 giugno 2008 è causa di nullità delle cartelle di pagamento la mancata indicazione nelle stesse dei responsabili dei procedimenti di iscrizione a ruolo degli importi e di emissione e notificazione delle cartelle;
- limitatamente al 2008 è stato prorogato dal 31 marzo 2008 al 31 maggio 2008 il termine di trasmissione del Mod. 770/2008 semplificato.

RASSEGNA DI DOTTRINA, PRASSI AMMINISTRATIVA, GIURISPRUDENZA

1) ACCERTAMENTO – Principi e norme generali

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Accertamento – Accertamento bancario fondato sulle risultanze dei conti correnti – Necessità della preventiva convocazione del contribuente prima dell'emissione dell'avviso di accertamento – Non sussiste.

Cass., sez. trib. 16 maggio 2007, n. 11221, in Boll. Trib. 2/2008, pag. 156.

E' legittima l'utilizzazione, da parte dell'Amministrazione finanziaria, dei movimenti dei conti correnti bancari del contribuente, anche se esso non sia stato convocato per giustificare le operazioni bancarie oggetto di verifica, atteso che nessuna norma impone la convocazione del contribuente in sede amministrativa prima dell'accertamento, potendo l'Ufficio procedere al ritiro eventuale del provvedimento, nell'esercizio del potere di autotutela, in caso di osservazioni e/o di giustificazioni proposte dall'interessato anche dopo il suo intervento nella stesura del verbale di constatazione della Guardia di finanza.

Accertamento – Accertamento induttivo – Art. 39 del DPR 29 settembre 1973, n. 600 – Reddito imponibile – Determinazione – Periodo d'imposta – Autonomia – Sussiste – Dati ed elementi – Acquisizione – Utilizzo – Inerenza – Prova – Necessità.

Cass., sez. trib. 21 dicembre 2007, n. 27008, ne Il fisco 1/2008, fasc. n. 1, pag. 82.

La disciplina dell'accertamento induttivo accorda all'Amministrazione finanziaria la facoltà di utilizzare i dati "comunque raccolti" in quanto – ai fini della ricostruzione del reddito imponibile del contribuente – non è rilevante la fonte di acquisizione degli elementi conoscitivi. Tuttavia, il principio fondamentale dell'imposizione fiscale costituito dall'inerenza e riferibilità dei dati ad uno specifico periodo d'imposta, attesa l'autonomia fattuale e giuridica di ciascuna annualità, esclude – in linea di principio – che l'accertamento operato per un periodo d'imposta possa estendersi in via presuntiva con riferimento al reddito imponibile di un altro periodo d'imposta in virtù della supposizione della costanza dei flussi reddituale.

Commissioni tributarie di merito

Accertamento – Liquidazione delle imposte dovute in base alla dichiarazione – Iscrizione a ruolo ex art. 36-bis del DPR n. 600/1973 derivante dal mancato riconoscimento di un credito d'imposta fondato su valutazioni dell'Ufficio – Insussistenza di un errore del contribuente rilevabile direttamente dalla dichiarazione – Illegittimità dell'iscrizione a ruolo – Conseguenze.

Comm. trib. prov. di Treviso, sez. VIII 10 aprile 2007, n. 41, in Boll. Trib. 2/2008, pag. 160.

La prospettazione della tardività di una domanda di compensazione di un credito spettante al contribuente comporta una valutazione giuridica e non una mera "correzione" della dichiarazione e, pertanto, non si verte in un'ipotesi di credito d'imposta "non spettante", perché esposto in misura superiore a quello risultante dalla documentazione, come previsto dall'art. 36-bis del DPR 29 settembre 1973, n. 600, di talché le eventuali sanzioni irrogate dall'ufficio per infedele dichiarazione non possono essere liquidate direttamente con la procedura di cui al predetto art. 36-

bis, ma devono essere contestate mediante l'adozione di uno specifico e motivato avviso di accertamento.

2) ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali)

Dottrina

“Proposte di modifica al Commentario OCSE per la stabile organizzazione” di I. LA CANDIA, in Corr. Trib. 2008, pag. 199.

Il *Committee of Fiscal Affairs* dell'OCSE ha elaborato una proposta di modifica al Commentario dell'art. 5 del Modello di Convenzione, in materia di stabile organizzazione, al fine di consentire allo Stato della fonte, ricorrendo determinati requisiti, di assoggettare a tassazione i profitti derivanti dalla prestazione di servizi da parte di un soggetto residente in un altro Stato contraente, anche in assenza di una sede fissa di affari (stabile organizzazione).

A tal fine, è stato proposto di ampliare la definizione di stabile organizzazione ricomprendendovi i casi in cui l'impresa estera presti i propri servizi – non aventi carattere preparatorio o ausiliario – per il tramite di persone fisiche che integrino determinati requisiti minimi di presenza nel territorio dello Stato in cui le prestazioni sono rese e che svolgano la propria attività sulla base di dettagliate istruzioni ricevute dalla società non residente e senza sopportare alcun rischio imprenditoriale in relazione all'attività posta in essere.

L'Autore critica la proposta formulata, ritenendo che la motivazione ad essa sottesa avrebbe potuto trovare migliore riscontro attraverso una modifica del Commentario all'art. 7, intervenendo quindi sulla ripartizione della potestà impositiva tra Stato della fonte e quello di residenza, piuttosto che, come è stato fatto, sulla definizione di stabile organizzazione di cui all'art. 5. (PT)

5) AMNISTIA E CONDONO

Giurisprudenza

Corte Costituzionale

Condono – Periodi d'imposta coincidenti con l'anno solare – Definizione – Periodi d'imposta non coincidenti con l'anno solare – Esclusione – Asserita disparità di trattamento – Questione di legittimità costituzionale – Fondatezza.

Corte Cost. 13 luglio 2007, n. 270, in Dir. Prat. Trib. 5/2007, II, pag. 1083.

Secondo l'originaria formulazione dell'art. 9, L. 27 dicembre 2002, n. 289, potevano essere definiti tutti i periodi d'imposta per i quali i termini per la presentazione delle relative dichiarazioni erano scaduti entro il 31 ottobre 2002.

Considerato che, ai sensi della normativa vigente, la dichiarazione delle imprese va presentata entro l'ultimo giorno del mese successivo alla chiusura dell'esercizio, la ricordata previsione finiva per escludere dalla possibilità del condono tutte quelle imprese il cui esercizio non coincidesse con l'anno solare e, segnatamente, terminasse in data successiva al 31 dicembre 2001.

Su questo tessuto normativo si è inserito, infine, l'art. 2, comma 44, L. 23 dicembre 2003, n. 350, che, lasciando immutata la disciplina previgente, ha esteso la possibilità di definire il condono tombale soltanto al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2002 per il quale le dichiarazioni fossero state presentate entro il 31 ottobre 2003.

Nondimeno, se, come nel caso dedotto nel giudizio *a quo*, il periodo d'imposta, non coincidente con l'anno solare, è stato chiuso il 30 aprile 2002, esso resta escluso dalla possibilità del condono sia sulla base della normativa originaria che in forza di quella sopravvenuta; di quella originaria perché si è visto che, inizialmente, si potevano definire i periodi scadenti al 31 dicembre 2001; di quella sopravvenuta perché, sulla base di essa, si è ammessa la possibilità di sanare anche il periodo d'imposta successivo ma scadente al 31 dicembre 2002 oppure quello in corso al 31 dicembre 2002, sempreché la dichiarazione dei redditi fosse stata presentata entro il 31 ottobre 2003.

Tale articolata disciplina, secondo la Corte Costituzionale, è discriminatoria e, pertanto, la stessa viene dichiarata illegittima.

6) VIOLAZIONI E SANZIONI

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Violazioni e sanzioni – Incertezza normativa – Requisiti – Rilevabilità nel giudizio di cassazione.

Cass., sez. trib. 13 dicembre 2007, n. 26142, ne Il fisco 48/2007, fasc. n. 1, pag. 6990.

In base all'art. 8 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, le sanzioni tributarie non sono applicabili quando la violazione dipenda da incertezza normativa oggettiva, cioè dal risultato equivoco dell'interpretazione delle norme tributarie accertato dal giudice, anche di legittimità (nel caso di specie l'incertezza derivava anche dall'esistenza di un orientamento giurisprudenziale sfavorevole all'Amministrazione).

Violazioni e sanzioni – Responsabili – Legale rappresentante – Art. 98, DPR n. 602 del 1973 – Responsabilità per fatto proprio – Riscossione delle imposte dirette non versate – Applicabilità – Accertamento dell'infedele dichiarazione – Sanzioni pecuniarie – Applicabilità.

Cass., sez. trib. 21 dicembre 2007, n. 27036, in Giur. Imp. 1/2008.

La responsabilità solidale del legale rappresentante, prevista dall'art. 95 del DPR 29 settembre 1973, n. 602 attenendo – per il rapporto organico intercorrente con l'ente rappresentato – al compimento di un fatto proprio e non quello di un terzo è fonte genetica di tale responsabilità non soltanto per gli illeciti previsti in sede di riscossione.

Conseguentemente l'amministratore o legale rappresentante di società di capitali è solidamente responsabile per il pagamento di soprattasse e di pene pecuniarie per violazioni di norma relative anche all'accertamento delle imposte sui redditi contenute nel DPR n. 600 del 1973, essendo la redazione, la presentazione e l'approvazione del bilancio e della dichiarazione dei redditi atti propri dell'amministratore trattandosi di atti a lui direttamente imputati.

Con nota redazionale di dissenso.

7) CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Contenzioso tributario – Atti impugnabili – Accertamento positivo del debito d'imposta – Art. 19, D.Lgs. n. 546 del 1992 – Atto ivi non previsto – Esclusione della giurisdizione – Richiesta del sostituto di debenza della ritenuta – Inammissibilità – Conflitto negativo di giurisdizione – Improprietà.

Cass., SS.UU. 24 ottobre 2007, n. 22272, in Giur. Imp. 1/2008.

Un conflitto negativo di giurisdizione sussiste quando vi siano due pronunce giudiziali, una del giudice ordinario e altra del giudice speciale, quale quello tributario.

Conseguentemente non può sussistere tale conflitto negativo di giurisdizione qualora la Commissione tributaria abbia dichiarato inammissibile il ricorso volto a chiedere l'accertamento dell'esistenza di un obbligo di natura tributaria, quale quello del sostituto d'imposta per le ritenute del tributo dovuto dal sostituto, per mancanza di un atto impugnabile indicato nell'art. 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992.

Contenzioso tributario – Corte di Cassazione – Motivi del ricorso – Formulazione – Vizi di violazione o falsa applicazione di norme di diritto – Quesito di diritto – Art. 366-bis, c.p.c. – Quesito multiplo – Inammissibilità.

Cass., sez. trib. 15 febbraio 2008, n. 3896, in Giur. Imp. 2/2008.

Il quesito di diritto imposto da D.Lgs. n. 40 del 2008, costituendo una forma di collaborazione alla funzione nomofilattica del giudice di legittimità, deve essere formulato in maniera tale da circoscrivere la pronuncia del giudice nei limiti di un "sì" o un "no".

Conseguentemente sono inammissibili i quesiti multipli che richiederebbero un intervento interpretativo della Corte che sconfinerebbe facilmente nella manipolazione o nella correzione, e che sarebbe volto, in primo luogo a sciogliere il quesito multiplo in più quesiti semplici, per procedere, poi, alle singole risposte, che potrebbero essere tra loro diversificate.

9) CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni Tributarie

Giurisprudenza

Corte Costituzionale

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Canoni pubblici – Art. 102 Cost. e art. VI, disp. transitoria alla Costituzione – Divieto di giudici speciali e revisione degli organi giudiziari – Canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche – Natura non tributaria – Art. 2, D.Lgs. n. 546 del 1992 – Giurisdizione tributaria – Violazione costituzionale.

Corte Cost. 14 marzo 2008, n. 64, in Giur. Imp. 2/2008.

L'art. 102, comma 2, Cost. vieta l'istituzione *ex novo* di giudici speciali diversi da quelli espressamente nominati in Costituzione e l'art. VI disposizione transitoria impone l'obbligo di effettuare la revisione degli organi speciali di giurisdizione preesistenti alla Costituzione, con il duplice limite di non snaturare le materie loro attribuite e di assicurare la conformità a Costituzione delle medesime giurisdizioni.

Conseguentemente è costituzionalmente illegittimo l'art. 2, comma 2, secondo periodo, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, nella parte in cui stabilisce che appartengono alla giurisdizione tributaria anche le controversie relative alla debenza del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche previsto dall'articolo 63 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e successive modificazioni.

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Procedimento – Commissioni – Giudizio davanti le Commissioni – Litisconsorzio necessario tra sostituto d'imposta e sostituito – Non sussiste, in mancanza di controversia tra i due soggetti.

Somme erogate dal datore di lavoro in relazione alla cessazione del rapporto di lavoro – Natura risarcitoria – Non dipende dalla qualificazione data dalle parti in sede di conciliazione giudiziale – Dipende dall'effettiva volontà delle parti, il cui accertamento spetta al giudice di merito.

Cass., sez. trib. 28 giugno 2007, n. 14911, in Boll. Trib. 23/2007, pag. 1905.

Il rapporto di solidarietà d'imposta sussistente tra sostituto e sostituito d'imposta non dà luogo a litisconsorzio necessario, se non vi è controversia tra i due.

L'accertamento della natura meramente risarcitoria, e dunque non reddituale, di una somma erogata dal datore di lavoro ai propri dipendenti non può fondarsi esclusivamente sulla qualificazione data dalle parti in sede di conciliazione, anche giudiziale, ma postula l'indagine sulla loro effettiva volontà, che si risolve in un accertamento di fatto devoluto al giudice di merito.

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Giudicato esterno – Portata – Conseguenze – Modalità di acquisizione della sentenza – Giudizio di cassazione – Ammissibilità.

Cass., SS.UU. civ. 17 dicembre 2007, n. 26482, ne Il fisco 1/2008, fasc. n. 1, pag. 69.

Qualora due giudizi, tra le medesime parti, si riferiscano allo stesso rapporto giuridico ed uno di essi sia stato definito con sentenza passata in giudicato, l'accertamento così compiuto in ordine alla situazione giuridica ovvero alla soluzione di questioni di fatto e di diritto relative ad un punto fondamentale comune ad entrambe le cause, formando la premessa logica indispensabile della statuizione contenuta nel dispositivo della sentenza, preclude il riesame dello stesso punto di diritto, anche se il successivo giudizio abbia finalità diverse da quelle che hanno costituito lo scopo ed il *petitum* del primo (nel caso di specie la Corte ha ritenuto che si estendesse ad altre annualità l'accertamento, compiuto in relazione ad una diversa annualità, secondo i criteri dell'art. 39 della legge fallimentare e non in base alla tariffa professionale).

L'accertamento in Cassazione del giudicato esterno che derivi da una sentenza di merito è logicamente sottoposto alle regole della allegazione ad opera di una parte e della produzione del relativo documento. La Corte di Cassazione può tuttavia utilizzare un giudicato che si sia formato – e sia compiutamente individuabile – a seguito di una pronuncia della stessa Corte, già nota alle parti, ancorché tale giudicato non venga materialmente e ritualmente acquisito; ciò allo scopo di assicurare la salvaguardia della funzione del processo attraverso la stabilità delle decisioni senza comportare una violazione del divieto per il giudice di far uso della propria scienza privata. Ove la Corte di Cassazione acquisisca ed utilizzi d'ufficio un giudicato esterno deve assicurare il contraddittorio fra le parti (nel caso di specie esso era per altro già avvenuto attraverso le discussioni contenute negli atti processuali).

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Sentenze – Impugnazioni – Decorrenza del termine lungo – Data di deposito della sentenza – Data apposta sull'originale – Prova fino a querela di falso – Risultanze del terminale – Irrilevanza.

Cass., sez. trib. 5 dicembre 2007, n. 25356, ne Il fisco 47/2007, fasc. n. 1, pag. 6866.

Il termine lungo per l'impugnazione delle sentenze tributarie decorre dalla data di deposito della sentenza, per individuare la quale l'indicazione apposta dal cancelliere sulla sentenza stessa fa prova fino a querela di falso e non può essere contrastata attraverso una diversa certificazione della segreteria che contenga i dati risultanti dal terminale e non attesti la compulsazione dei registri (cronologico e di trasmissione all'ufficio del registro).

E' nulla la sentenza di cui non sia possibile individuare il contenuto decisorio per le contraddittorie indicazioni (nel caso di specie, circa le parti) in essa contenute.

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Giudizio per l'ottemperanza – Compensazione legale e giudiziale – Differenze nella mancanza di liquidità nella seconda – Crediti accertati con sentenza passata in giudicato – Giudizio per l'ottemperanza – Ammissibilità.

Cass., sez. trib. 21 dicembre 2007, n. 27044, in Giur. Imp. 1/2008.

La compensazione legale si distingue da quella giudiziale in quanto la prima presuppone la presenza anteriormente alla controversia di due debiti liquidi ed esigibili, mentre quella giudiziale richiede che il debito opposto in compensazione non sia liquido, ma di pronta e facile liquidazione. Conseguentemente il giudice per l'ottemperanza può compensare il credito del contribuente con quello dell'Amministrazione finanziaria quando entrambi siano stati accertati con sentenza passata in giudicato.

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Notificazioni – Consegna presso la residenza – Art. 17, D.Lgs. n. 546 del 1992 – Normativa speciale rispetto al codice di procedura civile – Prevalenza – Avviso di trattazione in pubblica udienza – Consegna alla parte presso la residenza – Validità – Procuratore costituito – Irrilevanza.

Cass., sez. trib. 11 gennaio 2008, n. 457, in Giur. Imp. 1/2008.

Il D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, all'art. 17, comma 1 – quale norma speciale che prevede sull'art. 170 c.p.c. – recita che la comunicazione e le notificazioni sono fatte, salva la consegna a mani proprie, nel domicilio eletto o, in mancanza, nella residenza o nella sede dichiarata dalla parte all'atto della costituzione in giudizio.

Conseguentemente se l'avviso di trattazione è stato notificato direttamente al contribuente presso la residenza la comunicazione è legittimamente effettuata e risulta del tutto irrilevante la mancata notifica al procuratore in giudizio risulti costituito.

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Competenza – Risarcimento dei danni – Somma richiesta a tale titolo – Coincidenza con il maggior tributo non dovuto – Irrilevanza – Giurisdizione del giudice ordinario – Sussistenza.

Cass., SS.UU. 18 gennaio 2008, n. 968, in Giur. Imp. 2/2008.

L'art. 2 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, prevede che appartengono alla giurisdizione delle Commissioni tributarie i tributi di ogni genere e specie e ogni altro accessorio.

Conseguentemente rientrano nella giurisdizione del giudice ordinario le controversie relative al risarcimento del danno per fatto imputabile al concessionario della riscossione, ancorché l'entità della richiesta sia identica al tributo erroneamente richiesto e corrisposto.

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Legittimazione processuale – Concessionario per l'accertamento – Comuni e Province – Art. 52, D.Lgs. n. 446 del 1997 – Imposta comunale sugli immobili – Affidamento del servizio – Accertamento e riscossione – Comuni e Province – Art. 52, D.Lgs. n. 446 del 1997 – Ammissibilità – Soggetto affidatario del servizio – Legittimazione processuale – Necessità.

Cass., sez. trib. 21 gennaio 2008, n. 1138, in Giur. Imp. 1/2008.

L'art. 52 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, prevede che i Comuni e le Province possano affidare il servizio di accertamento e di riscossione dei propri tributi a soggetti terzi.

Conseguentemente a tali soggetti spetta anche la legittimazione processuale.

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Giudizio per l’ottemperanza – Art. 70, D.Lgs. n. 546 del 1992 – Ricorso per cassazione – Interpretazione e integrazione del giudicato – Mancato o difettoso esercizio del potere giudiziale – Ammissibilità – Sentenza da ottemperare – Liquidazione dell’imposta demandata all’ufficio finanziario – Intangibilità – Esclusione.

Cass., sez. trib. 8 febbraio 2008, n. 3057, in Giur. Imp. 2/2008.

L’art. 70 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, ammette il ricorso per cassazione in sede di giudizio per l’ottemperanza per violazione delle norme del procedimento, comprensivo anche del mancato o difettoso esercizio del potere del giudice di interpretare ed eventualmente integrare il *dictum* costituito dal giudicato da ottemperare.

Conseguentemente è ammesso il ricorso per cassazione avverso la statuizione del giudice per l’ottemperanza che abbia ritenuto intangibile il risultato della liquidazione dell’imposta dal giudice demandata all’ufficio finanziario.

11) IAS

Dottrina

“Le spese relative a più esercizi per i soggetti IAS” di G. FERRANTI, in Corr. Trib. 2008, pag. 175.

Le modifiche apportate dalla L. Finanziaria 2008 alla disciplina del reddito d’impresa per i soggetti IAS, nel dare maggiore rilievo al principio di derivazione dell’imponibile dall’utile di esercizio determinato secondo i principi contabili internazionali, consentono, ad avviso dell’A., di risolvere taluni rilevanti problemi in merito al trattamento delle spese relative a più esercizi, di cui all’art. 108 del TUIR.

Posto che con un decreto attuativo delle predette modifiche saranno stabiliti i criteri di coordinamento per il trattamento delle spese di ricerca e sviluppo, fino al 2007 i soggetti IAS si erano venuti a trovare in una situazione di svantaggio rispetto agli altri contribuenti.

In particolare, i soggetti passivi IAS, essendo tenuti ad imputare immediatamente a conto economico le spese di ricerca applicata, non potevano avvalersi della facoltà di dedurle, per quote costanti, nell’esercizio di sostenimento e nei successivi, ma non oltre il quarto.

Inoltre, detti soggetti, essendo tenuti a capitalizzare le spese per le ricerche di sviluppo, erano posti in condizione di parità, rispetto agli altri contribuenti, solo per le spese sostenute nel 2007, per le quali potevano avvalersi della deduzione extracontabile introdotta col D.L. n. 223/2006, ma non anche per quelle sostenute anteriormente o successivamente (essendo state abolite le deduzioni extracontabili). Secondo l’A., con il predetto decreto potrebbe essere consentita la deduzione extracontabile delle spese; per le spese di sviluppo il problema della individuazione dell’esercizio di competenza sarebbe risolto attraverso la regola generale che dà rilevanza ai criteri di imputazione temporale previsti dai principi contabili internazionali.

In ordine alle spese di pubblicità, i soggetti IAS non hanno la possibilità di capitalizzarle, e quindi non possono né potranno avvalersi della possibilità di dedurle in quote costanti nei periodi d’imposta successivi rispetto a quello di sostenimento, ma non oltre il quarto.

Infine, per le “altre” spese relative ai più esercizi – ordinariamente deducibili “*nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio*” ma che, se non capitalizzabili per effetto degli IAS, devono essere dedotte in quote costanti nell’esercizio in cui sono sostenute e nei quattro successivi (art. 108, c. 3, TUIR) – l’A. sembra orientato a ritenere che, attraverso la rilevanza attribuita ai criteri di imputazione temporale previsti dai principi contabili internazionali, la speciale disciplina per i soggetti IAS sia stata implicitamente abrogata, pur dovendosi attendere una conferma nel citato decreto attuativo, nel cui ambito dovrebbero anche trovare disciplina i costi che emergono nell’ambito di aggregazioni aziendali e che non vengono imputati a conto economico. (NM)

“Deduzione dei canoni di *leasing* per le imprese IAS e non IAS” di R. VALACCA, in Corr. Trib. 2008, pag. 351.

Dopo aver sommariamente descritto le modifiche apportate dalla L. Finanziaria 2008 alla disciplina del *leasing* ai fini del reddito d'impresa – in particolare, l'elevazione del periodo di durata minima dell'operazione e l'assoggettabilità dei relativi oneri finanziari “desumibili dal contratto” al regime di indeducibilità di cui al nuovo art. 96 del TUIR – l'A. approfondisce la tematica del trattamento applicabile per i *leasing* nei quali il locatario sia un soggetto passivo IAS, per il quale, sempre in base alle modifiche della L. Finanziaria valgono, anche in deroga alle disposizioni del TUIR, “*i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio*” previsti dai principi contabili internazionali.

Secondo lo IAS 17, le operazioni di *leasing* finanziario sono contabilizzate secondo il metodo finanziario, in base al quale l'utilizzatore/locatario iscrive il bene all'attivo in contropartita di un debito verso il concedente e ne ammortizza il costo, eventualmente incrementato degli oneri iniziali, con i medesimi criteri dei beni di proprietà, imputando il canone di locazione per una quota agli oneri finanziari (interessi passivi) e per l'altra a riduzione del debito verso il concedente.

Posto altresì che, sempre con la L. Finanziaria 2008, è venuta meno la facoltà dei contribuenti IAS di dedurre, in via extracontabile, la differenza tra il canone di *leasing* e la somma dei componenti negativi imputati a conto economico (ammortamento e oneri finanziari) in relazione al bene in locazione, l'A. ritiene che il trattamento fiscale non possa che essere il medesimo applicabile ai beni in proprietà, per cui non rileva, ai fini della deducibilità, la durata minima del contratto. Conseguentemente, il costo comprende gli oneri iniziali e il valore del bene rileva ai fini del *plafond* di deducibilità delle spese di manutenzione; la cessione del contratto genererà plusvalenze, ferma restando la valorizzazione del bene secondo il suo valore “normale”. Ritiene, inoltre, che, per le operazioni di *lease-back*, quanto meno per i soggetti IAS dovrebbe assumere rilevanza fiscale il criterio contabile di imputazione temporale a c/e della plusvalenza/minusvalenza originata dalla cessione del bene al concedente.

L'A. solleva, peraltro, una particolare problematica, connessa ai diversi criteri utilizzati, rispettivamente, dagli IAS e dall'Amministrazione finanziaria italiana per la qualificazione delle operazioni come di *leasing* (finanziario) piuttosto che come *leasing* “operativo” (locazione). Infatti, secondo gli IAS, non è strettamente necessaria la presenza di un'opzione di acquisto del bene per l'utilizzatore, se il bene esaurisce la propria vita utile allo spirare del contratto, così come è, invece necessario che detta opzione, se prevista, sia “*in the money*” per l'utilizzatore (tale cioè che sia pressochè certo il suo esercizio). (NM)

12) IMPOSTE E TASSE (in genere)

Giurisprudenza

Corte di Giustizia CE

Tassa di concessione governativa – Società – Tassa annuale per l'iscrizione nel registro delle imprese – Istituzione di tasse retroattive non costituenti diritti di carattere remunerativo autorizzati – Violazione del diritto comunitario da parte dell'art. 11 della legge n. 448/1998 – Sussiste.

Istituzione di condizioni per la restituzione della tassa incompatibile col diritto comunitario meno favorevoli di quelle che dovrebbero ordinariamente applicarsi – Violazione del diritto comunitario da parte dell'art. 11 della legge n. 448/1998 – Sussiste.

Corte di Giust. UE, sez. III, 11 maggio 2006, causa C-197/03, in Boll. Trib. 2/2008, pag. 167

Istituendo con l'art. 11 della legge 23 dicembre 1998, n. 448, tasse retroattive di concessione governativa per l'iscrizione delle società nel registro delle imprese che non costituiscono diritti di

carattere remunerativo autorizzati, poiché le iscrizioni nel registro delle imprese per le quali tali tasse vengono percepiti hanno già dato luogo alla riscossione di tributi che le tasse retroattive intendono sostituire senza possibilità di rimborso per chi li ha versati, o poiché tali tasse retroattive sono relative ad anni nei quali non è stata effettuata alcuna iscrizione nel registro che giustifichi la loro riscossione, e adottando norme che subordinano la restituzione di un tributo dichiarato incompatibile col diritto comunitario da una sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità europee, o la cui incompatibilità col diritto comunitario derivi da una sentenza del genere, a condizioni riguardanti specificamente detto tributo e che sono meno favorevoli di quelle che si applicherebbero, in mancanza di tali norme, alla restituzione del tributo di cui trattasi, la Repubblica italiana è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti in forza degli artt. 10 e 12, n. 1, lett. e), della direttiva del Consiglio delle Comunità europee 17 luglio 1969, n. 69/335/CEE, concernente le imposte indirette sulla raccolta dei capitali, e dei principi elaborati dalla stessa Corte di Giustizia in materia di ripetizione dell'indebito.

Corte Costituzionale

Imposte e tasse – Principio di non retroattività – Aree fabbricabili – Art. 2, D.Lgs. n. 504 del 1992 – Approvazione del piano regolatore del Comune – Sufficienza – Approvazione da parte della Regione – Irrilevanza – Adozione degli strumenti attuativi – Irrilevanza – Art. 36, D.L. n. 223 del 2006, convertito in L. n. 248 del 2006 – Interpretazione autentica – Principi di ragionevolezza, razionalità e non contraddizione – Violazione – Esclusione.

Corte Cost. 27 febbraio 2008, n. 41, in Giur. Imp. 2/2008.

La Legge 27 luglio 2000, n. 212 – contenenti disposizioni in materia di Statuto dei diritti dei contribuenti – non ha valore superiore a quello della legge ordinaria, neppure in tema di necessità, dettata dall'art. 1, comma 2, di adozione di norme interpretative in materia tributaria soltanto in casi eccezionali e con legge ordinaria.

Conseguentemente l'interpretazione autentica dettata dall'art. 36, comma 2, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni in legge 4 agosto 2006, n. 248, secondo cui ai fini dell'IVA, del TUIR, dell'ICI e dell'imposta di registro, un'area è qualificata fabbricabile in base al solo strumento urbanistico generale adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione della Regione e dall'adozione di strumenti attuativi, non viola gli artt. 3 e 53 della Costituzione, né i principi di ragionevolezza, razionalità e non contraddizione.

Corte di Cassazione

Imposte e tasse – Agenzia fiscale – Art. 10, D.Lgs n. 546 del 1992 – Giudizio dinanzi le Commissioni tributarie – Legittimazione processuale degli uffici territoriali – Sussiste.

Cass., sez. trib. 8 febbraio 2008, n. 3058, in Giur. Imp. 2/2008.

Gli uffici locali delle Agenzia delle Entrate corrispondono ai preesistenti Uffici delle Entrate (art. 7, comma 3, del Regolamento di amministrazione dell'Agenzia delle Entrate) e, in quanto esplicitazione territoriale dell'Agenzia centrale, svolgono le funzioni operative dell'Agenzia fra cui la trattazione del contenzioso (art. 5, comma 1, del medesimo Regolamento).

Conseguentemente gli uffici locali dell'Agenzia delle Entrate, ai sensi dell'art. 10, D.Lgs. n. 546 del 1992 hanno legittimazione processuale dinanzi le Commissioni tributarie.

15) TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC

Dottrina

“Paradisi societari e paradisi fiscali: norme di contrasto o contrasto tra norme?” di G. MARINO, in Riv. Dir. Trib. 11/2007, I, pag. 967.

L'articolo esamina le nuove norme di contrasto all'utilizzo dei paradisi fiscali, introdotte dalla cd. "legge per la tutela del risparmio" (Legge 28/12/2005, n. 262) che ha novellato il D.Lgs. n. 58/1998 (T.U.F.) con l'obiettivo di tutelare i risparmiatori, sanzionando l'aggiramento da parte delle società italiane quotate degli obblighi informativi previsti dall'ordinamento interno, mediante l'utilizzo di società controllate o controllanti aventi sede legale in Stati che non garantiscono la trasparenza societaria e che saranno quelli elencati in una cd. black list, individuata con decreti del Ministro della giustizia, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze. Tali norme sono state fortemente criticate dalla dottrina, non solo sotto il profilo della tecnica legislativa, ma anche sotto quello della loro idoneità a realizzare un sistema razionale efficace di contrasto all'uso dei paradisi societari e al contempo coerente con la legislazione fiscale antielusiva. L'A. critica l'approccio del legislatore che appare troppo settoriale e privo di una visione generale. (SG)

16) TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Agevolazioni ed esenzioni

Prassi Amministrativa

Agevolazioni ed esenzioni – Incentivi fiscali alle operazioni di aggregazione aziendale – Art. 1, commi 242-249, della L. 27 dicembre 2006, n. 296 – Scissione totale – Condizioni per la fruizione dell'agevolazione.

Ris. Agenzia delle Entrate 10 dicembre 2007, n. 360/E, ne Il fisco on line.

L'Agenzia chiarisce che nel caso di scissione di due società con attribuzione di due rami d'azienda a favore di una società di nuova costituzione, la società beneficiaria non può usufruire dell'agevolazione prevista dall'art. 1, comma 242-249 della L. 27 dicembre 2006, n. 296 in quanto la gestione delle due società scisse risulta accentrata in capo alle stesse persone, emergendo pertanto una direzione unitaria delle cose.

19) TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Dichiarazione dei redditi

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Imposte sui redditi – Dichiarazione – Modifica da parte di contribuente – Errori a danno del contribuente – Istanza di rimborso – Necessità – Conseguenze.

Cass., sez. trib. 20 dicembre 2007, n. 26839, ne Il fisco 1/2008, fasc. n. 1, pag. 75.

Il contribuente che abbia presentato una dichiarazione dei redditi errata a proprio danno non può compensare nella dichiarazione dei redditi dell'anno successivo l'eccedenza versata, dovendo invece presentare istanza di rimborso ai sensi dell'art. 38 del DPR n. 602/1973. Per tale ragione, è infondato il ricorso proposto avverso la cartella esattoriale emessa ex art. 36-bis del DPR n. 600/1973 con cui l'Amministrazione abbia contestato la suddetta compensazione.

22) IRES/IRPEG

Dottrina

“L’innovativa interpretazione dell’Agenzia in tema di imposizione indiretta e *trust*” di E. COVINO, L. BARBONE e R. LUPI, in Dial. Dir. Trib. 9/2007, pag. 1189.

A seguito della reintroduzione dell’imposta sulle successioni e donazioni questa risulta attualmente applicabile nei confronti dei *trust* – in quanto rientranti nella categoria dei vincoli di destinazione – a prescindere dalle finalità liberali o meno dello stesso.

Gli AA. non condividono l’assimilazione del *trust* a detta categoria, in quanto la locuzione “vincoli di destinazione” si addice più ad ipotesi di vincolo privo di trasferimento di titolarità giuridica che ai *trust* in cui non c’è solo una creazione di un vincolo sopra un bene, ma una separazione di un bene dal patrimonio del disponente con contestuale attribuzione dello stesso ad un terzo con vincolo di destinazione.

Gli AA. fanno notare l’importanza della conferma che viene dall’Agenzia sul fatto che il successivo trasferimento di somme dal *trust* ai beneficiari non sconti ulteriori prelievi ai fini delle imposte indirette, e che – in considerazione del fatto che il presupposto impositivo si concretizza solo al momento della creazione del vincolo – neanche l’incremento del patrimonio del *trust*, derivante dalla capitalizzazione dei redditi prodotti, sconti l’imposta sulle successioni e donazione al momento della loro devoluzione.

Rimane tuttavia il problema del trattamento fiscale da riservare agli ulteriori conferimenti “informali” che il disponente attribuisce al *trust* in itinere.

Gli AA. sottolineano come sia lo stesso meccanismo impositivo dell’imposta sulle donazioni o prevedere che dette somme siano successivamente tassate in capo ai beneficiari sotto forma di donazioni informali attraverso l’accertamento sintetico.

L’anticipazione del momento impositivo alla costituzione del vincolo crea peraltro, una serie di dubbi legati alle ipotesi di incerta identificazione dei beneficiari, di modo che gli AA. preferirebbero una soluzione inversa in cui l’imposta successoria venisse pagata solo al momento del trasferimento dei beni ai beneficiari e non al momento della costituzione del *trust*. (EM)

“Luci ed ombre della Circolare sui *trust*: le imposte sui redditi” di E. DELLA VALLE, in Riv. Dir. Trib. 11/2007, pag. 724.

Delineate brevemente le novità introdotte dalla legge Finanziaria 2007 in tema di *trust*, l’A. si sofferma sulla Circolare 6 agosto 2007, n. 8 con la quale l’Agenzia chiarisce alcuni profili problematici emersi dalla Finanziaria.

Il primo dato che si ricava dal nuovo quadro normativo è che il *trust*, quand’anche in concreto non dotato di una struttura organizzativa, con o senza beneficiari individuati, può essere annoverato tra i soggetti passivi IRES, diversi sia dalle società che dagli enti non societari.

L’A. rileva che la soggettività passiva del *trust* ai fini IRES, quale soggetto passivo diverso sia dalle società che dagli enti non societari, pone problemi di coordinamento con quelle norme tributarie i cui effetti dipendono dalla qualificazione del soggetto come “ente non societario” (ad esempio, le norme relative all’IRAP, l’IVA, quelle concernenti gli obblighi di sostituzione o di monitoraggio, nonché la normativa sulle ONLUS, tutte riferibili a società e/o enti).

Sempre a proposito della soggettività passiva, la Circolare si è espressa nel senso di ammettere la soggettività convenzionale, nonostante che il *trust*, tranne pochissime eccezioni, non venga mai menzionato nelle convenzioni stipulate dall’Italia.

Un secondo dato che emerge è la diversa disciplina del *trust* a seconda che i beneficiari siano individuati (*trust* trasparente) oppure no (*trust* opaco).

Fra il *trust* “opaco” e quello “trasparente” la circolare colloca il *trust* “cd. revocabile”, il cui reddito andrebbe tassato direttamente in capo al disponente in considerazione del fatto che questi non subisce una permanente diminuzione patrimoniale.

In tema di residenza del *trust*, l'A. non concorda con quanto affermato dalla circolare, secondo cui il criterio della sede dell'Amministrazione dovrebbe valere per i *trust* organizzati, mentre per le altre tipologie di *trust* dovrebbe rilevare il domicilio fiscale del *trustee*.

Quest'ultima conclusione implicherebbe l'irrilevanza della residenza fiscale del *trustee* che non abbia il domicilio fiscale nel nostro Paese.

Passando alle due presunzioni di residenza italiana di cui all'art. 73, comma 3, TUIR un problema comune è che cosa debba intendersi per *trust* istituito in Paese non *white list*.

Sul punto la Circolare precisa che l'espressione va intesa nel senso di *trust* che abbia formalmente fissato al residenza in un paese non incluso nella *white list*.

Riguardo alla natura assoluta o relativa della presunzione di residenza italiana, la Circolare afferma che la norma opera una presunzione relativa: rimane quindi la possibilità per il contribuente di dimostrare l'effettiva residenza fiscale del *trust* all'estero. (EM)

“Fair value option – Le prime incomprensioni tra imprese IAS e Fisco” di F. DEZZANI, L. DEZZANI, ne Il fisco 6/2008, fasc. n. 2, pag. 1051.

L'articolo commenta la risposta fornita nella Circ. dell'Agenzia delle entrate n. 12/E del 19 febbraio 2008 (Telefisco 2008), in ordine alla possibilità di includere, tra gli strumenti finanziari di negoziazione, quelli cui si applica la *fair value option*.

Gli AA. criticano il contenuto del quesito posto all'Agenzia delle Entrate che qualifica la *fair value option* come uno strumento finanziario di negoziazione e affermano che, in realtà, essa rappresenta uno strumento di copertura dei rischi o della strategia di investimenti.

A supporto di tale interpretazione, essi richiamano sia il “considerando” n. 5 del Regolamento CE n. 1864/2005/CE del 15 novembre 2005, che qualifica la *Fair value option* come un'operazione di copertura rischi, sia quanto previsto dallo IAS 39, par. 9, lett. b). Ai fini fiscali, infine, trova applicazione l'art. 83 del TUIR che per i soggetti IAS, in sede di determinazione del reddito imponibile, prevede che assumono valenza – anche in deroga alle disposizioni fiscali previste nel TUIR – i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai predetti principi internazionali. (PM).

“Participation exemption più coerente e sistematica” di G. FERRANTI, in Corr. Trib. 2/2008, pag. 91.

L'articolo segnala le modifiche apportate dalla Legge Finanziaria 2008 alla disciplina della *participation exemption*, che così è più coerente e sistematica, soprattutto per i soggetti IAS, avendo rimosso le precedenti asimmetrie. (EM)

“Ulteriori modifiche alla disciplina degli interessi passivi” di G. FERRANTI, in Corr. Trib. 1/2008, pag. 9.

L'articolo espone, sinteticamente, le principali novità introdotte al regime di deducibilità, ai fini IRES, degli interessi passivi di cui all'art. 96 del TUIR, dagli emendamenti proposti durante il passaggio della Legge finanziaria per il 2008 dalla Camera dei Deputati.

Tra le novità di maggior rilievo rispetto all'originario DDL e al successivo testo approvato dal Senato l'A. segnala:

- l'esclusione dall'ambito di applicazione del citato art. 96 delle società consortili costituite per l'esecuzione unitaria, totale o parziale, dei lavori, nonché delle società di progetto costituite ai sensi dell'art. 156 del D.Lgs. n. 163/2004, recante il codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture, e infine delle società costituite per il realizzo e l'esercizio di interporti di cui alla L. n. 240/1990;

- l'istituzione di una Commissione di studio sulla fiscalità diretta e indiretta delle imprese immobiliari, con il compito di proporre modifiche normative volte alla semplificazione e alla razionalizzazione del sistema vigente, ferma restando la non rilevanza ai fini dell'art. 96 del TUIR

degli «interessi passivi relativi a finanziamenti garantiti da ipoteca su immobili destinati alla locazione»;

- l'aumento, nel primo e nel secondo periodo d'imposta di applicazione della nuova normativa, del limite di deducibilità degli interessi passivi di un importo pari, rispettivamente, a diecimila e a cinquemila euro;

- l'eliminazione dei limiti temporali previsti per il riporto in avanti degli interessi che eccedono il 30% del ROL;

- la riportabilità della quota di ROL - prodotta a partire dal terzo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 e non sfruttata per la deduzione degli interessi passivi di competenza - ad incremento di quello risultante in periodi d'imposta successivi;

- inclusione delle società estere tra i soggetti virtualmente partecipanti al consolidato nazionale, a patto che per le medesime ricorrano i requisiti e le condizioni previste per l'accesso al consolidato nazionale.

Per completezza, va detto che le suddette modifiche sono state successivamente recepite in sede di definitiva approvazione della Legge finanziaria per il 2008, nell'art. 1, commi 33, lett. i), l), 34, 35 e 36, della L. 244/2007. (PM).

“L’impatto del *trust* sui servizi di *private banking*” di F. GUFFANTI, in Corr. Trib. 2/2008, pag. 106.

L'A. sottolinea i punti di maggior impatto della circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 48/E del 2007 sul mondo del *private banking* italiano.

Innanzitutto viene sottolineato che i beni conferiti nel *trust* sono spesso rappresentati da gestioni patrimoniali o comunque attività finanziarie soggette a prelievo fiscale definitivo alla fonte (ritenuta a titolo di imposta oppure ad imposta sostitutiva) di modo che detti redditi non entrano più a far parte della base imponibile del *trust* non commerciale e non subiscono ulteriori tassazioni né in capo al *trust* (se trattasi di *trust* opaco) né in capo ai beneficiari individuati (se trattasi di *trust* trasparente).

Un aspetto importante chiarito dalla circolare è che se il trasferimento dei beni in *trust* riguarda titoli partecipativi, il *trustee* acquisisce l'ultimo costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione e quindi il trasferimento è fiscalmente neutro. Se i titoli oggetto del trasferimento si trovano però in un rapporto di risparmio amministrato, poiché il disponente è un soggetto diverso dal *trustee*, questo trasferimento viene considerato cessione a titolo oneroso e di conseguenza assoggettato ad imposizione dall'intermediario.

L'A. ha evidenziato come la circolare si sia dimenticata di sottolineare come questa disposizione non si applichi, e conseguentemente la neutralità fiscale sia garantita, nel caso di *trust* autodichiarato, in cui c'è coincidenza tra disponente e *trustee*.

Un'ulteriore dimenticanza della circolare riguarda il regime del risparmio gestito; l'A. ritiene peraltro che anche in questo caso possano valere le conclusioni cui è pervenuta l'Agenzia trattando del risparmio amministrato e che quindi la neutralità fiscale venga meno anche nel caso di trasferimento di titoli partecipativi provenienti da un rapporto in regime di risparmio gestito.

Un'altra importante puntualizzazione per il settore è quella che i redditi conseguiti e correttamente tassati in capo al *trust* prima dell'individuazione dei beneficiari, quando cioè il *trust* era opaco, non possono poi scontare una nuova imposizione in capo ai beneficiari a seguito della distribuzione.

Ai fini dell'applicazione delle imposte indirette, le novità sono costituite dalla riconduzione dell'atto dispositivo dei beni nella categoria dei vincoli di disposizione.

A proposito del *trust* autodichiarato, a cui molta clientela del *private banking* si sta orientando per far confluire il patrimonio di famiglia, in quanto ritenuto uno strumento più sofisticato rispetto al fondo patrimoniale, l'A. è dell'avviso di tassare il trasferimento di beni solamente in presenza di un beneficiario individuato.

Certamente positivo per la diffusione del *trust* nel *private banking* sono sia l'estraneità della figura del *trustee*, che nella maggioranza dei casi è rappresentata proprio da intermediari professionali (ai fini della determinazione delle aliquote e delle franchigie da applicare occorre guardare solamente al rapporto intercorrente tra il disponente e il beneficiario) e sia che la devoluzione finale dei beni vincolati in *trust* ai beneficiari non realizza, ai fini dell'imposta sulle donazioni, un presupposto

impositivo ulteriore, poiché i beni hanno già scontato l'imposta sulla costituzione del vincolo di destinazione al momento della segregazione in *trust*.

I *trust* discrezionali e quelli a favore di un soggetto disabile non hanno trovato chiarimenti nella circolare.

Per i primi l'A. ritiene che il trattamento più consono potrebbe essere quello di considerare il rinvio dell'individuazione dei beneficiari come una mera condizione sospensiva e quindi al momento del conferimento di beni in un *trust* discrezionale dovrebbe trovare applicazione la sola imposta di registro in misura fissa mentre quando il *trustee* avrà proceduto alla individuazione dei beneficiari si applicherà l'imposta sulle donazioni con le aliquote determinate sulla base dei vincoli di parentela esistenti tra il disponente ed i beneficiari. (EM)

“Aspetti fiscali del *trust* alla luce dei recenti chiarimenti interpretativi”, di R. LUGANO e M. NESSI, in Riv. Dott. Comm. 6/2007, pag. 1171.

Gli AA. sintetizzano le novità introdotte dalla Finanziaria 2007 e i chiarimenti forniti dall'Agenzia in materia di *trust*.

Vengono individuati alcuni punti irrisolti sui quali gli AA. auspicano un chiarimento da parte dell'Agenzia delle Entrate.

In particolare ai fini dell'individuazione del luogo di residenza dei *trust* immobiliari non è chiaro se il principio di prevalenza dagli immobili debba essere valutato in termini quantitativi (numero degli immobili posseduti) o qualitativi (valore economico degli immobili).

Non è chiaro se i *trust* con beneficiari non individuati che il *settlor* si riserva di individuare successivamente, possano essere considerati alla stregua di un *trust* di scopo e, conseguentemente, quale sia l'imposta applicabile. (EM)

“Ipotesi di diniego del bonus fiscale sulle operazioni di aggregazione aziendale” di G. MANGUSO e R. RAIOLA, in Boll. Trib. 2007, pag. 1857.

Gli AA., dopo aver illustrato la disciplina relativa al riconoscimento del beneficio fiscale previsto per le operazioni di aggregazione aziendale di cui ai commi 242-249 dell'art. 1 della Legge n. 296/2006 (“Finanziaria 2007”), esaminano la risoluzione n. 277/E del 2 ottobre 2007, con la quale l'Agenzia delle Entrate ha negato il beneficio in questione nel caso di un'operazione che prevedeva un conferimento di azienda e la successiva cessione delle partecipazioni nella società conferente. In particolare:

- l'operazione non sarebbe meritevole del riconoscimento fiscale dei maggiori valori emersi in sede di conferimento aziendale, poiché gli atti di cui la stessa si compone (conferimento dell'azienda Ipsilon in Alfa e cessione delle partecipazioni rivenienti dall'aumento di capitale di quest'ultima alla società Beta) non farebbero altro che ripristinare la situazione ante conferimento in cui Beta deteneva il controllo sulla conferitaria Alfa. Ciò – secondo l'Agenzia delle Entrate - farebbe venir meno il presupposto dell'indipendenza delle imprese coinvolte nell'operazione, richiesto dalla norma agevolativa;
- la successiva cessione delle partecipazioni in Alfa da Ipsilon a Beta evidenzia la volontà dei soci di entrambe le società coinvolte non già di condividere, a seguito dell'aggregazione, un comune piano di riorganizzazione dell'attività di impresa, ma semplicemente di ricondurre la gestione della “nuova” impresa Alfa sotto il controllo del socio originario Beta;
- ai fini dell'ottenimento del beneficio fiscale, l'operazione dovrebbe essere disciplinata come l'ipotesi alternativa in cui la cessione del pacchetto di maggioranza della società Ipsilon fosse avvenuta prima del conferimento;
- la causa ostativa all'ottenimento dell'agevolazione è rappresentata dalla riconducibilità al medesimo soggetto del pacchetto di controllo delle società coinvolte nell'operazione di conferimento, a prescindere se tale circostanza si manifesti prima o dopo l'operazione medesima. Secondo l'Agenzia, si sarebbe pertanto violato lo spirito della norma agevolativa tesa a favorire solo le aggregazioni di imprese che, nel rispetto del requisito di indipendenza, non siano riconducibili ad un unico soggetto.

Secondo gli AA., l'Agenzia delle Entrate ha ampliato le ipotesi di decadenza dall'agevolazione comprendendo anche le operazioni effettuate dai soci, circostanza non prevista dalla legge; il fatto che si realizzi anche un'aggregazione tra soggetti (in seguito al conferimento di azienda o alla fusione) è una fattispecie non prevista dalla norma, che richiede solo l'aggregazione tra oggetti (le aziende). Con la risoluzione in esame, unitamente alla circolare 16/E del 2007, si sta formando una linea interpretativa tesa a statuire un principio (non desumibile dal testo di legge) secondo cui le aggregazioni aziendali (aggregazioni tra oggetti) sono agevolabili se, e solo se, in aggiunta ai requisiti di operatività e di indipendenza, comportino anche un'aggregazione tra le entità titolari dei complessi produttivi aggregati (aggregazione tra soggetti). (FDA)

“Modifiche alla disciplina del consolidato fiscale nazionale” di R. MICHELUTTI, in Corr. Trib. 4/2008, pag. 277.

La Legge Finanziaria per il 2008 ha introdotto significative modifiche alla disciplina del consolidato fiscale nazionale tra cui di rilevante portata risulta essere l'eliminazione di tutte le rettifiche di consolidamento di cui al previgente art. 122 TUIR riguardante la detassazione integrale dei dividendi distribuiti tra società appartenenti al consolidato, la rideterminazione del pro rata patrimoniale di indeducibilità degli interessi passivi e la neutralità fiscale dei trasferimenti di beni infragruppo.

Con riguardo ai dividendi, l'abrogazione non si pone in contrasto con i principi fondanti il consolidato in quanto la disciplina in parola non attribuisce alla consolidante alcuna soggettività passiva per i redditi imponibili delle consolidate, redditi che rimangono nella piena titolarità delle società che li hanno prodotti.

La ridefinizione del regime di deducibilità degli interessi passivi ha, invece, comportato la necessaria eliminazione della rettifica di consolidamento consistente nella rideterminazione del pro rata patrimoniale, ma ad essa è stata sostituita un'ulteriore rettifica prevista dal comma 7 dell'art. 96 TUIR. In base a tale norma, l'eventuale eccedenza di interessi passivi indeducibili generatasi in capo ad una società facente parte del consolidato nazionale può essere portata in abbattimento del reddito complessivo di gruppo se e nei limiti in cui altri soggetti partecipanti al consolidato presentino, per lo stesso periodo d'imposta, un risultato operativo lordo capiente non utilizzato per la deduzione. Stessa regola vige per l'eccedenza di interessi passivi oggetto di riporto in avanti ad eccezione di quelli formati prima dell'ingresso nel consolidato.

Poiché le eccedenze non compensate rimangono nella disponibilità della società che le ha generate, non si pongono problemi di riattribuzione alle singole società in caso di interruzione o mancato rinnovo del consolidato.

Nell'ipotesi in cui le eccedenze di interessi passivi riportate in avanti si siano formate in un periodo d'imposta precedente a quello in cui ne avviene la consumazione a fronte della capienza di ROL di altra società facente parte del consolidato, anche se la società ha compensato proprie perdite fiscali ante consolidato con gli interessi passivi indeducibili, non appare ipotizzabile la rettifica di detta perdita se l'eccedenza di interessi passivi si è formata in un periodo d'imposta ricompreso nella tassazione di gruppo. Ciò in quanto l'effetto di *refreshing* delle perdite costituisce un evento strutturale connesso al meccanismo di riporto in avanti che si verifica anche in sede di determinazione del reddito imponibile individuale al di fuori del consolidato.

Un'ulteriore novità contenuta nella Finanziaria per il 2008 riguarda l'inclusione virtuale delle controllate estere nel consolidato ai fini del regime di circolazione delle eccedenze di interessi passivi. La disposizione consente di utilizzare le eccedenze di ROL delle società controllate estere a fronte delle eccedenze di interessi passivi indeducibili in capo al soggetto residente. Tale sistema sarebbe fruibile anche in assenza di un consolidato fiscale nazionale già in essere, in quanto una diversa interpretazione risulterebbe discriminatoria ai danni delle holding italiane che controllano soltanto società estere.

Ultima modifica di rilievo riguarda la facoltà di effettuare il riallineamento dei valori ai fini del consolidato nazionale e mondiale e del regime di trasparenza mediante pagamento di una imposta sostitutiva del 6 per cento. In tal modo si cristallizzano i differenziali tra valori civili e fiscali delle società consolidate ed evitando così l'onere di effettuare una variazione in aumento del reddito

imponibile di dette società al momento del riversamento dei disallineamenti in vigenza di consolidato. (AF)

“Brevi note sul regime tributario della liquidazione di stabili organizzazioni” di P. RUGGIERO, in Riv. Dir. Trib. 11/2007, V, pag. 181.

Con la Risoluzione n. 124/E del 7 novembre 2006, l’Agenzia delle Entrate ha manifestato il proprio orientamento in merito alle conseguenze tributarie derivanti dalla decisione di una società di assicurazioni del Regno Unito, attiva in Italia in regime di libertà di stabilimento, di operare per l’avvenire in regime di libera prestazione di servizi, con conseguente cancellazione dal registro delle imprese italiano della sede secondaria.

Al riguardo, l’Agenzia – dopo aver premesso che la circostanza che una impresa di assicurazioni operi in regime di libera prestazione di servizi non implica di per sé che detta impresa non operi in Italia mediante una stabile organizzazione – ha affermato che qualora la scelta di operare in regime di libertà di prestazione di servizi facesse venire meno i presupposti per l’esistenza della stabile organizzazione, si determinerebbe una fattispecie impositiva integrata dal “trasferimento all’estero di attività aziendali”. Tale ipotesi comporterebbe, per la stabile organizzazione presente in Italia, il realizzo a valore normale dei componenti del complesso aziendale, composto, tra l’altro, dalla lista dei clienti e *know how* propri della struttura esistente. Il momento rilevante ai fini del realizzo coinciderebbe con quello in cui la società inizia ad operare in regime di libera prestazione di servizi.

Secondo l’Autore gli indirizzi interpretativi espressi nella Risoluzione – dei quali auspica una rivisitazione - prestano il fianco a talune critiche in quanto: i) ad oggi, non sembrano sussistere nel nostro ordinamento tributario disposizioni che permettano la tassazione a valore normale del bene azienda unitariamente considerato, qualora il non residente cessi di esercitare la propria attività di impresa nello Stato della fonte mediante una stabile organizzazione; ii) non è facile individuare quali siano i beni immateriali autoprodotti interamente riconducibili ad una stabile organizzazione, e pertanto tassabili in capo alla stessa piuttosto che alla casa madre; iii) le conclusioni non tengono conto dei vincoli comunitari e della conseguente necessità di rinviare la tassazione delle plusvalenze maturate in Italia al momento dell’effettivo distacco dalla casa madre del bene azienda o dei suoi singoli componenti. (PT)

“L’individuazione <<in negativo>> dei paradisi fiscali” di A. TOMASSINI, in Corr. Trib. 3/2008, pag. 194.

La Legge Finanziaria 2008 ha introdotto nel TUIR l’art. 168-*bis*, rubricato “paesi e territori che consentono un adeguato scambio di informazioni”. E’ stata dunque sostituita l’elencazione “in positivo” degli Stati e territori aventi regimi fiscali privilegiati, attualmente prevista nelle “*black list*”, con l’individuazione di tali Stati o territori “in negativo”, nel senso che saranno considerati soggetti alle disposizioni antielusive i residenti in paesi non inseriti nelle emanande “*white list*”. Inoltre, il criterio per individuare il regime di favore non sarà più ancorato esclusivamente al regime impositivo, ma incentrato sul solo scambio di informazioni, per una parte di disposizioni antielusive, e sullo scambio di informazioni combinato con il criterio riferito al livello impositivo, per un’altra parte delle disposizioni. Per la stesura delle nuove “*white lists*” occorrerà verificare l’esistenza o meno di una convenzione contro la doppia imposizione stipulata dal nostro paese che consenta lo scambio di informazioni, e se questa sia soggetta o meno a limitazioni. La Legge Finanziaria 2008, inoltre, ha modificato le modalità di individuazione dei paesi con riferimento ai quali vige la presunzione legale relativa di residenza in Italia per le persone fisiche. Il nuovo comma 2-*bis* dell’art. 2 del TUIR, tuttavia, non specifica i criteri sulla base dei quali sarà stilata la “*white list*”, quindi non è dato comprendere se sarà tenuta in considerazione solo la presenza o meno di un adeguato scambio di informazioni o se sarà dato pregio anche al livello impositivo dello Stato estero. (SG)

Prassi Amministrativa

IRES – Cessione delle eccedenze IRES nell’ambito del consolidato nazionale – Art. 43-ter, comma 4, primo periodo, del DPR 29 settembre 1973, n. 602 – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.

Ris. Agenzia delle Entrate 6 dicembre 2007, n. 355/E, ne Il fisco 46/2007, fasc. n. 2, pag. 6083.

La risoluzione affronta il tema della cedibilità delle eccedenze IRES ai sensi dell’art. 43-ter DPR 602/73 anche nei confronti di soggetti la cui partecipazione di maggioranza non è posseduta dall’inizio del periodo d’imposta cui il credito si riferisce.

Le disposizioni contenute nell’art. 43 citato consentono la cessione infragruppo delle eccedenze IRES nella fase dichiarativa, purché il cd “controllo di diritto”, diretto o indiretto, sussista sin dall’inizio del periodo d’imposta precedente a quello cui si riferiscono i crediti ceduti.

La semplice circostanza di partecipare al sistema di tassazione del consolidato non deroga alle predette regole con la conseguenza che il requisito del controllo deve sussistere anche per la cessione del credito evidenziato dalla consolidante dall’inizio del periodo d’imposta precedente quello della cessione.

Nella fattispecie esaminata nella risoluzione:

- era stata costituita nel 2006 una società a seguito di conferimento di ramo d’azienda;
- a partire dal medesimo esercizio era stata esercitata l’opzione per il consolidato fiscale;
- la dichiarazione di gruppo evidenziava un credito IRES, che si intendeva cedere alla controllata neocostituita.

L’Anzidetta operazione, anche se formalmente prescinde dall’esistenza del controllo societario almeno dall’inizio del periodo d’imposta precedente, non viene considerata in contrasto con lo spirito di tal vincolo temporale che è quello di evitare l’ingresso temporaneo nel gruppo di soggetti esterni interessati unicamente alla fruizione della misura agevolativa.

L’Agenzia è dell’opinione che la suddetta operazione non muti l’effettiva consistenza del gruppo atteso che il comparto aziendale conferito (di per sé, già stabilmente presente nel gruppo) continua ad essere indirettamente posseduto dalla conferente per mezzo della costituenda controllata, avente lo scopo di ricevere quel conferimento. Così argomentando, l’Agenzia conclude che nel caso di specie può ritenersi sussistente il requisito del controllo previsto dall’art. 43-ter, comma 4, DPR 602/73, con la conseguenza che la società consolidante può cedere alla neocostituita consolidale le eccedenze IRES attraverso la compilazione del quadro CK.

IRES – Credito di imposta per i redditi prodotti all’estero – Direttiva 2003/48/CEE del 3 giugno 2003 in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi – D.Lgs. n. 84/2005 – Ulteriori chiarimenti.

IRPEF – Applicazione dell’imposta ai non residenti – Direttiva 2003/48/CEE del 3 giugno 2003 in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi – D.Lgs. n. 84/2005 – Ulteriori chiarimenti.

Circ. Agenzia delle Entrate 27 dicembre 2007, n. 74/E, in Boll. Trib. 2008, pag. 83.

Nella Circolare si afferma che i fondi immobiliari italiani rientrano nella Direttiva UE 2003/48/CEE concernente la tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi, recepita in Italia dal D.Lgs. 18 maggio 2005, n. 84.

Detti fondi devono essere annoverati fra le c.d. entità residuali di cui all’art. 4 §2 della Direttiva.

Ne consegue che gli interessi pagati a predetti fondi saranno oggetto di comunicazione secondo le particolari modalità indicate dal citato dell’art. 4 §2.

Rimane ferma la facoltà per il fondo immobiliare di essere trattato ai fini della Direttiva come in OICVM armonizzato ai sensi della Direttiva 85/611/CEE.

In tal modo l’obbligo di comunicazione ricadrebbe sull’agente pagatore.

I redditi corrisposti da tali organismi possono essere considerati “interessi” ai sensi dell’art. 6 della Direttiva.

La circolare n. 55/E del 2005 che ha escluso dall’ambito di applicazione della Direttiva i fondi immobiliari e i fondi pensione deve ritenersi superata.

IRES – Trust impiegato in una procedura di concordato preventivo – Qualificazione – Trattamento tributario dei proventi realizzati.

Ris. Agenzia delle Entrate 4 gennaio 2008, n. 4/E, ne Il fisco 2/2008, fasc. n. 2, pag. 6281.

Con la Risoluzione l'Agenzia si è pronunciata in merito al trattamento fiscale dei proventi conseguiti da un *trust* istituito nell'ambito di una procedura concorsuale di concordato preventivo.

La fattispecie concerne il cd "concordato misto", con il quale alla cessione dei beni dell'impresa ai creditori segue l'impegno di un terzo a un pagamento aggiuntivo al fine di rafforzare la garanzia principale qualora il realizzo dei beni si dimostri insufficiente.

In tale ambito era stato costituito in *trust* dotato di alcuni immobili, con l'incarico di venderli e attribuire il ricavato alla procedura.

Al riguardo è stato precisato che:

- l'attività di vendita del patrimonio immobiliare del *trust* non rientra tra l'attività d'impresa;
- il *trust* deve essere equiparato ad un ente non commerciale.

Dall'attività di vendita immobiliare si realizzano plusvalenze tassabili come redditi diversi, con conseguente imponibilità in caso di cessione di immobili acquistati da meno di un quinquennio.

Per la determinazione delle plusvalenze occorre far riferimento ai valori fiscalmente riconosciuti in capo al disponente, in quanto il trasferimento dei beni al *trustee* non interrompe il decorso del quinquennio.

Gli eventuali redditi prodotti sono imponibili nei confronti del *trust*, in quanto, nel caso di specie si trattava di un *trust* "opaco" ovvero di un *trust* senza beneficiari individuati.

IRES – Base imponibile – Determinazione – Rilevazione dei ricavi e dei costi relativi all'attività di raccolta e accettazione di scommesse a quota fissa – Art. 109 del DPR 22 dicembre 1986, n. 917 – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.

Ris. Agenzia delle Entrate 14 gennaio 2008, n. 10/E, ne Il fisco 4/2008, fasc. n. 2, pag. 683.

La risoluzione si occupa della corretta applicazione del principio di previa imputazione dei costi nel conto economico, quale condizione per ottenere la deduzione degli stessi dal reddito di impresa.

Viene chiarito che il requisito della preventiva imputazione dei costi a conto economico, ai fini della loro deducibilità dal reddito di impresa, deve ritenersi soddisfatto anche qualora i proventi e gli oneri siano registrati nel libro giornale e concorrano, tramite l'imputazione del relativo saldo a conto economico, alla formazione del risultato netto dell'esercizio.

La Legge Finanziaria 2008 ha abrogato la facoltà di deduzione extracontabile dei componenti indicati nell'art. 109, comma 4, lett. b) eliminando in tal modo una delle deroghe al principio di previa imputazione

26) REDDITI DI IMPRESA

Dottrina

"Soppressione di ammortamenti accelerati e anticipati" di D. BUONO, in Corr. Trib. 1/2008, pag. 16.

L'A. ripercorre brevemente la disciplina degli ammortamenti e propone una sintesi delle modifiche introdotte in materia dalla Finanziaria 2008.

A seguito dell'abrogazione del comma 3 dell'art. 102 TUIR viene meno la possibilità di effettuare ammortamenti in misura superiore a quella ordinaria per ammortamenti accelerati e anticipati. (EM)

“Società di mero godimento e residenza in Italia (dalla “Visco-Bersani” alla Commissione Biasco)” di R. LUPI, in Dial. Dir. Trib. 9/2007, pag. 1081.

La norma sulla presunzione di residenza in Italia delle *holding* estere che detengono partecipazioni di controllo in società italiane se, a loro volta, controllate da soggetti residenti nel territorio dello Stato ovvero se amministrate da un consiglio di amministrazione composto in prevalenza di consiglieri residenti nel territorio dello Stato deve essere inquadrata nel contesto della *pex*. Lo spirito della norma è, infatti, quello di frustrare i tentativi di fruire indirettamente dell'esenzione, attraverso *holding* estere, anche quando non sussistono i presupposti di tale regime secondo la normativa italiana. Ciò appare più evidente dalla relazione della Commissione Biasco, che ha preso atto della non fattibilità di uno “smantellamento” del sistema di esenzione delle plusvalenze o di una riduzione della sua portata riducendo, ad esempio, l'esenzione alla quota di utili già maturata presso la partecipata.

I tradizionali criteri per stabilire la residenza fiscale delle società sono stati elaborati, sia nelle legislazioni interne sia nella normativa internazionale (OCSE), soprattutto con riferimento all'esercizio effettivo di impresa. Talvolta l'attività produttiva è collocata in un determinato paese, mentre l'attività giuridico-negoziante è svolta in un altro. Solo in presenza di simili divergenze, tra le diverse funzioni di una società operativa, ha un senso il riferimento OCSE alla sede dell'amministrazione come luogo in cui vengono prese le decisioni strategiche. Ove tali divergenze manchino, il problema non si pone, in quanto il ciclo imprenditoriale si esaurisce all'interno di un determinato territorio, anche se questo dovesse avvenire conformemente a precise direttive della casa madre estera.

Interrogativi non facili si pongono invece quando si tentano di applicare i suddetti criteri a società destinate alla mera detenzione di beni, quali immobili o partecipazioni (società di mero godimento), in cui manca la contrapposizione di funzioni aziendali (produttive vs commerciali). Qualora il patrimonio (partecipazioni e/o immobili) sia ubicato in un paese diverso da quello della sede legale, si potrebbe considerare inapplicabile il criterio dell'oggetto principale e qualche perplessità potrebbe esserci anche per l'amministrazione, posto che non vi è attività di impresa. Una conferma che i criteri di residenza interni, mutuati da quelli OCSE, sono pensati per le imprese, e non si adattano alle società di mero godimento, emerge dalla irrilevanza della “residenza del socio”, criterio invece introdotto nella legislazione italiana con il D.L. n. 223/2006. Nella elaborazione dei criteri per stabilire la residenza delle società di mero godimento si rendono necessari adattamenti degli schemi elaborati per le imprese che diano rilevanza alla persona del socio, alla sua residenza e all'eventuale presenza di una compagine sociale variegata, che potrebbe attenuare quegli aspetti di interposizione connaturati al fenomeno societario massimamente rilevanti quando il socio è unico. (FDA)

“L'imposizione sostitutiva sulle operazioni straordinarie: da espediente contro le incertezze della fiscalità societaria ad opzione di politica tributaria” di D. STEVANATO, R. LUPI, in Dial. Dir. Trib. 9/2007, pag. 1115. (per segnalazione)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Redditi di impresa – Plusvalenze patrimoniali – Cessione di azienda a fronte di costituzione di rendita vitalizia – Imponibilità del relativo ammontare nei limiti del 60% - Doppia imposizione – Non configurabilità.

Cass., sez. trib. 11 maggio 2007, n. 10801, in Boll. Trib. 23/2007, pag. 1912.

Non può ritenersi che la rendita vitalizia, in quanto corrispettivo di un negozio aleatorio, sia indeterminabile, poiché le tabelle della sua capitalizzazione sono inserite nella normativa fiscale e

sono comunque oggetto di calcolo nei contratti che configurano il conseguimento di una rendita dietro corrispettivo; inoltre deve escludersi che venga realizzata una doppia imposizione attraverso la tassazione dei singoli ratei del vitalizio, giacché la tassazione delle quote di rendita per il 60 per cento del loro ammontare, prevista dall'art. 48 del DPR 22 dicembre 1986, n. 917, dimostra che l'ammontare lordo del vitalizio è stato considerato dal legislatore integralmente tassabile, mentre il citato art. 48 individua forfetariamente nel 60 per cento la "componente reddituale" goduta da chi percepisce la rendita, riferendosi il residuo 40 per cento non tassato al rientro del capitale, già interamente assoggettato ad imposizione.

Redditi di impresa – Interessi di mora per tardivo versamento di imposte – Deducibilità.

Cass., sez. trib. 4 giugno 2007, n. 12990, in Dir. Prat. Trib. 5/2007, II, pag. 1137.

Gli interessi passivi trovano unica e specifica disciplina, ai fini delle imposte sui redditi, nell'art. 63 del DPR 22 dicembre 1986, n. 917 (che costituisce regola "speciale" rispetto alle disposizioni generali dell'art. 75) e nel suo ambito applicativo vanno ricondotte anche le somme corrisposte dal contribuente a sensi del DPR 29 settembre 1973, n. 602, quali gli interessi per tardiva riscossione su iscrizione a ruolo di imposte per accertamento di nuovi o maggiori imponibili (art. 20), gli interessi per prolungata rateazione delle imposte iscritte a ruolo (art. 21), gli interessi sul recupero di somme erroneamente rimborsate (art. 43), gli interessi sui versamenti diretti omessi, ritardati o insufficienti su iscrizione a ruolo ex art. 36-bis del DPR 29 settembre 1973, n. 600 (art. 9). Tale soluzione trova conforto nell'interpretazione sistematica del DPR n. 917 del 1986 posto che – in parallelo – l'art. 56, comma 3, prevede che gli interessi – anche se diversi da quelli riferiti ai redditi di capitale – concorrono a formare il reddito per l'ammontare maturato nell'esercizio di competenza e sarebbe incoerente ed ingiustificato – anche sul piano costituzionale – che gli interessi attivi sui crediti di imposta che sono componenti positivi di reddito, come tali tassabili, non assurgessero a componenti negativi di reddito, come tali deducibili, quando dal medesimo contribuente sono pagati per identica causa giuridica (art. 1282 del codice civile).

Redditi di impresa – Determinazione – Perseguimento di finalità di sviluppo socio-economico – Erogazione di contributi e mezzi finanziari – Acquisti di beni – Prestazioni di servizi – Cessioni a terze economie – Deducibilità – Condizioni – Art. 75 (ora artt. 64 e 109) del DPR 22 dicembre 1986, n. 917.

Cass., sez. trib. 30 luglio 2007, n. 16826, in Rass. Trib. 6/2007, pag. 1789.

Il principio di inerenza stabilito ai fini della riferibilità dei componenti negativi per la determinazione del reddito imponibile accorda la deducibilità dei costi sulla base dell'effettiva specifica storica. L'inerenza è la relazione tra il concetto di spesa e di impresa, assumendo rilevanza il costo non tanto per la sua esplicita diretta connessione ad una precisa componente di reddito bensì in virtù della correlazione con un'attività potenzialmente idonea alla produzione di utili. Conseguentemente, il soggetto investito del perseguimento dell'obiettivo del corretto impiego di pubbliche risorse in base alla disciplina di diritto interno e comunitario non può essere discriminato sulla base della mera circostanza che il contributo non sia erogato direttamente al beneficiario bensì a terzo soggetto incaricato di fornire bene e servizi.

Con nota di G. ZIZZO, "Inerenza ai ricavi o all'attività? Nuovi spunti su una vecchia questione".

28) REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

Dottrina

“Opportunità di revisione del regime fiscale dei trasfertisti” di F. PETRUCCI, in Corr. Trib. 2/2008, pag. 111.

La disciplina fiscale prevista per i lavoratori trasfertisti provoca occasioni di contenzioso essendo la stessa condizionata anche dalle circostanze di fatto nelle quali l'attività lavorativa si svolge. Sarebbe opportuna una revisione normativa improntata a criteri di funzionalità. La retribuzione imponibile dei trasfertisti, infatti, comprendendo integralmente quanto corrisposto in quanto correlato alla causa tipica e normale del rapporto, non costituisce indennità di trasferta, ma retribuzione per le attività lavorative che comportino un continuo movimento del dipendente. Tuttavia, nella prassi la disciplina vigente non sempre viene rispettata, con conseguenti rilievi in sede di verifica. L'A. auspica un allineamento della disciplina dei trasfertisti a quella delle trasferte, che consentirebbe di superare i motivi di contenzioso fiscale, previdenziale e civilistico. (SG)

“Reddito e rimborso per le spese di iscrizione in albi professionali” di F. PETRUCCI, in Corr. Trib. 4/2008, pag. 285.

L'A. torna sulla tassabilità o meno del rimborso delle spese di iscrizione in albi professionali per i lavoratori dipendenti. Secondo l'A. nel caso di rimborso delle spese per l'iscrizione in un albo professionale deve essere in via preliminare individuato il titolo che ne giustifica la erogazione. Se dovesse essere accertato l'interesse esclusivo del datore di lavoro la tesi della non imponibilità si prospetterebbe quindi di una certa consistenza, anche se andrebbe chiaramente ricostruita la situazione di fatto e di diritto nel cui contesto il rimborso (o il costo) viene operato (o accollato direttamente dal datore di lavoro).

Tale orientamento è stato confermato recentemente dalla recente dottrina amministrativa in base alla quale tutte le spese che si rendono necessarie per l'inserimento in un albo speciale, sia che si tratti di una prima iscrizione in assoluto nell'albo stesso, sia che si tratti di un trasferimento dall'albo comune a quello speciale, sia che si tratti del successivo mantenimento dell'iscrizione nell'albo speciale, e per lo svolgimento dell'attività lavorativa vengono affrontate nell'esclusivo interesse dell'ente pubblico di appartenenza. Esse devono ritenersi, di conseguenza, a carico dell'ente pubblico o, comunque assoggettate a rimborso.

Tale ultimo principio peraltro era già espresso dalla Corte di Cassazione (Cass., 20 febbraio 2007, n. 3928) anche se in contrasto con l'avviso di talune sezioni del TAR (l'iscrizione ad un albo professionale, anche se necessaria per lo svolgimento dell'attività svolta dal dipendente per un ente, non può ritenersi effettuata nell'esclusivo interesse datore di lavoro).

Vista l'incertezza in materia, l'A. ritiene che al momento i sostituti si dovrebbero attenere a comportamenti di cautela in attesa del consolidarsi della giurisprudenza o ancora di una pronuncia dell'amministrazione che consenta di sapere come la stessa inquadra la questione. (CLP)

“Somme risarcitorie a seguito di transazione giudiziale” di F. PETRUCCI, in Corr. Trib. 6/2008, pag. 459.

L'A. commenta la sentenza della Corte di Cassazione n. 14911 del 28 giugno 2007 (già massimata nell'ultimo numero dell'Osservatorio Tributario 4/2008) condivide l'impostazione del giudice di legittimità. In detta sentenza si ribadisce il principio secondo il quale il verbale di conciliazione giudiziale, per quanto redatto con l'intervento del giudice a definizione di una controversia pendente tra le parti, ha natura negoziale, in quanto la conciliazione è frutto dell'incontro delle volontà delle parti, onde il giudice tributario non è vincolato ai suoi contenuti. Il contribuente che intenda richiedere a rimborso le imposte pagate su somme erogate a fronte dell'accordo transattivo, e ritenute non imponibili, deve quindi dimostrare con idonea documentazione la legittimità della richiesta e non si può limitare alla qualificazione risarcitoria operata dall'accordo conciliativo. E' evidente come la preoccupazione della Suprema Corte sia quella di evitare che le parti di una transazione possano predeterminare la terminologia da utilizzare nel verbale di conciliazione giudiziale al fine di non versare le imposte dovute.

La Corte di Cassazione ha affermato inoltre che il sostituto d'imposta che non abbia presentato tempestiva istanza di rimborso dell'imposta, per lui indebitamente pagata dal sostituto, previa effettuazione della ritenuta, non può impugnare innanzi al giudice tributario l'eventuale provvedimento dell'amministrazione con il quale sia stata rigettata l'istanza di rimborso presentata dal coobbligato d'imposta. (CLP)

Prassi Amministrativa

Redditi di lavoro dipendente – Imposte sui redditi – Piani di *stock option* – Operazioni esercitate anteriormente alla data del 5 luglio 2006 – Art. 51, comma 2, lett. g-bis), del TUIR – Istanza di interpello ex art. 12 della L. 27 luglio 2000, n. 212 – Individuazione momento di assegnazione delle azioni.

Ris. Agenzia delle Entrate 12 dicembre 2007, n. 366/E, ne Il fisco 47/2007, fasc. n. 2, pag. 6167.

L'Agenzia ha specificato che ai fini dell'individuazione del regime fiscale ai piani di *stock option*, in relazione alle modifiche normative che si sono succedute nel corso del 2006, occorre far riferimento alla data di esercizio del diritto di opzione, anche in mancanza della materiale consegna dei titoli.

Infatti il momento in cui le azioni possono considerarsi nella disponibilità del dipendente corrisponde a quello in cui lo stesso acquisisce il diritto partecipativo (esercizio del diritto di opzione) e non a quello in cui riceve materialmente il titolo.

Pertanto con l'esercizio del diritto di opzione l'assegnatario diventa titolare del diritto di disporre delle azioni anche se la loro consegna avviene successivamente.

Reddito di lavoro dipendente – Previdenza complementare – Modifiche alla disciplina tributaria della previdenza complementare – D.Lgs. n. 252/2005 – Chiarimenti.

Circ. Agenzia delle Entrate 18 dicembre 2007, n. 70/E, in Boll. Trib. 2008, pag. 131.

La Circolare fornisce importanti chiarimenti sulla disciplina fiscale della previdenza complementare così come modificata dal D.Lgs. 5 dicembre 2005, n. 252 che è entrata in vigore il 1° gennaio 2007, per effetto di quanto disposto dalla legge Finanziaria 2007.

Si segnalano di seguito i punti più significativi.

- Viene confermata la possibilità di conferire al fondo pensione anche il TFR maturato prima del 1° gennaio 2007.

Il trasferimento al fondo delle quote di TFR sia maturando che di quello maturato non assumono rilevanza fiscale al momento del trasferimento. Esse invece concorrono a formare la prestazione imponibile e come tali sono tassabili soltanto all'atto dell'erogazione della prestazione stessa al beneficiario. A tal riguardo si ricorda che l'art. 2, comma 515, della Legge Finanziaria 2008 ha previsto che le quote di TFR maturate fino al 31 dicembre 2006 devolute alle forme di previdenza complementare concorrono a formare la posizione individuale dell'iscritto in corrispondenza dei periodi di formazione del TFR. ⁽¹⁾

- Nel caso di conferimento alle forme pensionistiche complementari le rivalutazioni delle quote di TFR devono considerarsi componenti accessorie alla quota di TFR maturando e, pertanto, non devono essere computate nel limite di deducibilità dei contributi di 5.164,57 euro. Dette somme, tuttavia, concorrono a formare la prestazione pensionistica soggetta ad imposizione fiscale al momento dell'erogazione della prestazione stessa.

Nel caso di conferimento al Fondo di Tesoreria, le quote di rivalutazione destinate a tale Fondo, pur rappresentando comunque una somma accessoria al TFR, non sono destinate

¹ Questa disposizione si è resa necessaria per evitare che lo stock di quote di TFR maturato fino al 31 dicembre 2006 presso l'azienda potesse essere considerato, nel suo interesse, quale contribuzione dell'anno e quindi fruire per intero della minore aliquota di tassazione (15%) prevista per le prestazioni maturate a partire dal 1° gennaio 2007

ad incrementare la posizione individuale del singolo dipendente e quindi non assumono rilievo fiscale nei riguardi del lavoratore.

- In merito alla deducibilità dei contributi versati alle forme pensionistiche viene precisato che l'espressione "somme versate dal lavoratore e dal datore di lavoro, nonostante utilizzi la congiunzione" deve essere intesa nel senso di ammettere la deducibilità anche nelle ipotesi di versamento da parte di uno solo dei soggetti.
- I rendimenti maturati successivamente al compimento dell'età pensionabile in caso di prosecuzione volontaria della permanenza al fondo devono essere considerati come parte integrante della prestazione previdenziale e, quindi, fruire del regime fiscale previsto dal decreto. Viene conseguentemente revocata la risoluzione 18 gennaio 2005, n. 8/E che aveva ritenuto che detti rendimenti fossero estranei ai trattamenti fiscali della previdenza complementare.
- Ai fini della determinazione dell'aliquota applicabile in sede di ritenuta (15% ridotta sino al 9% in relazione alla durata del periodo di partecipazione a forme pensionistiche complementari in ragione dello 0,30% per ogni anno di partecipazione oltre il quindicesimo, con un limite massimo di riduzione di sei punti percentuali) sulle prestazioni erogate sia in forma di rendita che di capitale il "periodo di partecipazione, deve essere individuato con riferimento agli anni di mera partecipazione al fondo, a prescindere dall'effettivo versamento dei contributi.

Redditi di lavoro dipendente – Stock option – Riacquisto delle azioni da parte di società – Art. 51, comma 2, lett. g), del DPR 22 dicembre 1986, n. 917 – Controllante della società emittente – Perdita dell'agevolazione.

Ris. Agenzia delle Entrate 4 gennaio 2008, n. 5/E, ne Il fisco 3/2008, fasc. n. 2, pag. 509.

L'Agenzia ribadisce che nel caso di cessione delle azioni al datore di lavoro (ovvero società emittente) viene meno l'agevolazione prevista dall'art. 51, comma 2, lett. g) TUIR, a prescindere dal periodo di possesso da parte del dipendente.

Si ricorda che l'agevolazione viene meno qualora le azioni siano riacquistate dalla società emittente o dal datore di lavoro o comunque vengano cedute prima che siano trascorsi almeno 3 anni dalla percezione da parte dello stesso dipendente.

Secondo la risoluzione in commento il termine triennale non opera nel caso di riacquisto da parte dell'emittente ovvero del datore di lavoro, per cui ogni cessione ai suddetti soggetti comporta la tassazione dell'attribuzione come reddito di lavoro dipendente.

Tale principio si applica anche se la società con riferimento alla quale erano state assegnate le azioni è stata incorporata ed i dipendenti sono in possesso delle azioni della società incorporante.

Redditi di lavoro dipendente – Legge finanziaria per il 2008 – Le novità per i sostituti d'imposta – Operazioni di conguaglio del 2007 e primi adempimenti per il 2008.

Circ. Agenzia delle Entrate 9 gennaio 2008, n. 1/E, in Boll. Trib. 2008, pag. 144.

La circolare commenta le nuove disposizioni introdotte dalla legge finanziaria per il 2008 che interessano i sostituti d'imposta ai fini delle operazioni di conguaglio.

Viene chiarito che:

- per calcolare le detrazioni per i familiari a carico, il reddito derivante dall'unità immobiliare adibita ad abitazione principale non concorre alla formazione del reddito complessivo;
- l'ulteriore detrazione di 1.200 euro alle famiglie con almeno quattro figli spetta ai contribuenti che fruiscono delle detrazioni per i figli a carico e dovrà essere riconosciuta in sede di conguaglio dei redditi relativi al periodo d'imposta 2007;
- il conferimento del TFR accantonato in anni pregressi e devoluto dopo il 1° gennaio 2007 alla forma di previdenza complementare avviene in neutralità d'imposta. Le somme versate al fondo pensione concorreranno ad incrementare, convenzionalmente, la posizione individuale in corrispondenza dei periodi di formazione del TFR conferito,

indipendente dalla coincidenza della data di iscrizione al fondo con quella in cui il dipendente è stato assunto, da cui decorre l'accumulo del TFR conferito.
Le novità hanno effetto a decorrere dal periodo d'imposta 2007; qualora il sostituto non le avesse considerate in sede di conguaglio, il contribuente ha la facoltà di fruire dei nuovi benefici in sede di dichiarazione dei redditi.

Vd. Ns. Circolare n. 3/2008.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Redditi di lavoro dipendente – Emolumenti corrisposti in sostituzione di altri redditi o come risarcimento di danni per perdita di redditi futuri – Assoggettabilità a imposta – Condizioni.
Cass., sez. trib. 17 novembre 2006, n. 24548, in Dir. Prat. Trib. 5/2007, II, pag. 1137.

Al fine di poter negare l'assoggettabilità ad IRPEF di una erogazione economica effettuata a favore del dipendente da parte del suo datore di lavoro è necessario accertare che l'erogazione stessa non trovi la sua causa nel rapporto di lavoro, e, qualora ciò non venga positivamente escluso, che l'erogazione stessa, in base all'interpretazione della concreta volontà manifestata dalle parti, non trovi la sua fonte in redditi sostituiti o nel risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi futuri, cioè successivi alla cessazione del rapporto di lavoro, di talché è onere del contribuente, nell'ambito di un processo di rimborso, dimostrare che l'erogazione si riferisca in tutto o in parte a voci di risarcimento puro, esenti da tassazione, quale l'indennità supplementare spettante ai dirigenti d'azienda a seguito di licenziamento ingiustificato.

30) REDDITI FONDIARI

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Redditi fondiari – Catasto – Classificazione catastale – Motivazione – Art. 3, L. n. 241 del 1990 – Obbligo di motivazione – Sussistenza – Correlazione del classamento ad una “stima diretta” degli immobili – Sufficienza.

Cass., sez. trib. 8 febbraio 2008, n. 3072, in Giur. Imp. 2/2008.

L'obbligo di motivazione degli atti amministrativi (ex art. 3 legge n. 241 del 1990), sussistente anche in relazione agli avvisi di classamento degli immobili, può ritenersi assolto qualora detto classamento correli la recata attribuzione di rendite alle richiamate risultanze di una “stima diretta” degli immobili, operata dall'ufficio accertatore.

32) RISCOSSIONE

Giurisprudenza

Corte di Giustizia CE

Riscossione – Recupero a posteriori – Dazi all'importazione non corrisposti – Art. 3 del regolamento (CEE) n. 1697/79 – Atto passibile di un'azione giudiziaria repressiva – Autorità competente a procedere alla qualificazione dell'atto.

Corte di Giust. CE, sez. I 18 dicembre 2007, n. C-62/06, in Giur. Imp. 1/2008.

La qualificazione di un atto come "atto passibile di un'azione giudiziaria repressiva" ai sensi dell'art. 3, primo comma, del regolamento (CEE) del Consiglio 24 luglio 1979, n. 1697, relativo al recupero a posteriori dei dazi all'importazione o dei dazi all'esportazione che non sono stati corrisposti dal debitore per le merci dichiarate per un regime doganale comportante l'obbligo di effettuarne il pagamento, rientra nella competenza delle autorità doganali che devono stabilire l'importo esatto dei dazi all'importazione o all'esportazione di cui trattasi.

Corte Costituzionale

Riscossione – Concessionario della riscossione – Indicazione del responsabile – Art. 7, L. n. 212 del 2000 (Statuto dei diritti del contribuente) – Previsione esplicita – Diritto di difesa e trasparenza dell'attività amministrativa – Art. 97 Cost. e art. 24 Cost. – Tutela – Necessità – Mancata indicazione del responsabile – Illegittimità dell'atto di riscossione.

Corte Cost. 9 novembre 2007, n. 377, in Giur. Imp. 1/2008.

L'art. 7, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, (Statuto dei diritti del contribuente) dispone che gli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare il responsabile del procedimento.

Conseguentemente la mancata indicazione del responsabile del procedimento anche negli atti conclusivi dei procedimenti riscossivi, quali le cartelle di pagamento, determina l'illegittimità dell'atto perché non si assicura la trasparenza dell'attività amministrativa, la piena informazione del cittadino e la garanzia del diritto di difesa, in quanto aspetti del buon andamento e dell'imparzialità della pubblica amministrazione predicati dall'art. 97, primo comma, Cost.

Riscossione – Ruolo – Notificazione – Termine decadenziale – Proroga – Disciplina transitoria – Discrezionalità del legislatore – Maggior ampiezza rispetto alla disciplina ordinaria – Art. 43 del DPR n. 600 del 1973 – Termine quadriennale – Art. 1, D.L. n. 106 del 2005 – Dichiarazioni presentate fino al 31 dicembre 2001 – Termine più ampio – Violazione degli artt. 3, 24 e 97 della Costituzione – Esclusione.

Corte Cost. 25 gennaio 2008, n. 11, in Giur. Imp. 2/2008.

La discrezionalità del legislatore è particolarmente ampia quando trattasi di dettare disposizioni transitorie.

Conseguentemente è costituzionalmente legittimo l'art. 1, comma 5-bis, lett. c), del decreto-legge 17 giugno 2005, n. 106, come aggiunto dall'art. 1, comma 1, della legge di conversione 31 luglio 2005, n. 156, in riferimento agli artt. 3, 24 e 97 della Costituzione, nella parte in cui prevede che il termine decadenziale previsto in via transitoria da tale disposizione per la notificazione delle cartelle relative alle dichiarazioni presentate fino al 31 dicembre 2001 sia superiore a quello quadriennale stabilito per la notificazione degli avvisi di accertamento dall'art. 43 del DPR n. 600 del 1973.

Corte di Cassazione

Riscossione – Compensazione – Interessi – Art. 44, DPR n. 602 del 1973 – Dovuti fino alla data della compensazione – Sono tali – Natura forzosa o facoltativa della compensazione – Irrilevanza.

Cass., sez. trib. 21 dicembre 2007, n. 27065, in Giur. Imp. 1/2008.

Nel caso di estinzione a titolo di compensazione (sia forzosa che facoltativa) di un debito di un contribuente con un preesistente credito, da questi vantato a seguito della liquidazione di un rimborso, l'amministrazione finanziaria, ai sensi dell'art. 44, DPR n. 602 del 1973, è tenuta a corrispondere al contribuente gli interessi maturati sulle somme da rimborsare, fino al giorno della compensazione.

Commissioni tributarie di merito

Riscossione – Ritenuta d'acconto effettuata e non versata dal sostituto – Iscrizione a ruolo del sostituto – Illegittimità – Sussiste.

Comm. trib. prov. di Milano, sez. XII, 2 maggio 2007, n. 99, in Rass. Trib. 6/2007, pag. 1861.

L'obbligazione fiscale del lavoratore dipendente si estingue nel momento in cui egli percepisce il salario decurtato della ritenuta e si costituisce, *ex novo*, in capo al sostituto d'imposta, per ammontare corrispondente alla trattenuta effettuata. Ritenere che l'obbligazione originaria continui a sussistere in capo al sostituto significherebbe giustificare, nei confronti di quest'ultimo, una forma di doppia imposizione, soprattutto laddove sussista l'impossibilità dell'azione di regresso nei confronti del sostituto d'imposta (ad esempio – come avviene nel caso di specie – in conseguenza di un conclamato stato di fallimento).

Con nota di M. BEGHIN, "Osservazioni in tema di sostituzione parziale con rivalsa obbligatoria (o "pseudo-sostituzione").

36) DISPOSIZIONI ANTIELUSIVE

Dottrina

"Categorie ordinanti della fiscalità e norma antielusiva" di S. DUS e R. LUPI, in Dial. Dir. Trib. 9/2007, pag. 1127.

La sterminata bibliografia che ha ad oggetto il tema dell'elusione rende oramai difficile orientarsi fra le diverse posizioni dottrinarie, che, nel complesso, concordano sulle esigenze da cui muovono le disposizioni relative (tipicamente, l'art. 37-*bis*, del DPR n. 600/73) ma non sui limiti applicativi di queste e – soprattutto – non le inquadrano nel principio di legalità che caratterizza costituzionalmente la norma tributaria.

Se non è contestabile l'esigenza di porre un freno all'utilizzo strumentale di disposizioni che consentono risparmi di imposta, la definizione dei presupposti e, soprattutto, delle garanzie a tutela della correttezza dell'azione amministrativa è ben lontana dall'essere soddisfacente.

Molte delle circostanze e dei meccanismi giuridici cui fa riferimento la norma sono infatti di pressoché impossibile riduzione in termini giuridicamente concludenti.

In particolare, non lo è né la nozione di "frode alla legge", cui si richiama parte della dottrina, né quella stessa di elusione, che ondeggia fra quello di un uso strumentale di lacune normative e la possibilità di operare accertamenti basati su una configurazione di fattispecie ricostruite da parte dell'Amministrazione in termini analogici.

Si tratta di accertamenti sostanzialmente discrezionali (e quindi esorbitanti dal principio di legalità), che, dal punto di vista giuridico, innescano una contraddizione in termini; se, infatti, nella

fattispecie non è riscontrabile alcuna illiceità, nemmeno con una interpretazione estensiva in base alla norma che si assume "aggirata", non è possibile invocare una "ratio" cui si conformerebbe, secondo i prevalenti orientamenti, la ricostruzione della stessa ad opera dell'Amministrazione.

Ciò significa che l'esercizio del potere da parte di questa non è circoscritto da norme individuanti il presupposto impositivo ma è originato solo da una "scorrettezza" del contribuente, che viene ritenuta tale solo perché ha comportato un risparmio d'imposta, innescando così un procedimento autoreferente, non censurabile in termini di legittimità/illegittimità.

Né sono più chiare talune nozioni cui si fa riferimento nella norma, come quella di "vantaggio tributario" o quella stessa di "aggiramento", che non fanno riferimento ad alcun elemento oggettivo, ma solo a valutazioni discrezionali degli Uffici.

Considerando, inoltre, che molte delle pratiche elusive traggono origine da vere e proprie lacune normative, non colmabili in via interpretativa, e come tali imputabili al legislatore, l'inopponibilità al fisco dei conseguenti "vantaggi" fiscali non è normativamente fondata, se non come potere procedimentale, ma non come presupposti sostanziali, per definizione assenti nel caso di elusione. Tale potere è collegato dalla dottrina alla intrinseca fraudolenza del comportamento elusivo; ma anche a dividerne le finalità, ne deve lamentare la eccessiva genericità, che consente di applicare le imposte in base a ricostruzioni di cui non si può escludere l'arbitrarietà.

In mancanza di più precise regole procedurali, l'accertamento antielusivo si risolve quindi in un'inversione dell'onere della prova sulla ricorrenza in fatto di circostanze assai genericamente individuate, prova non agevole se non altro perché negativa.

In conclusione, le norme antielusive muovono da esigenze condivisibili, ma non riescono a dare sostanza e contenuti giuridici all'azione dell'Amministrazione proprio perché alla loro radice sussiste una contraddizione in termini, quello cioè di voler basare un procedimento diretto a recuperare imposte in assenza di uno schema giuridico che ne preveda l'applicazione in termini sostanziali.

Anche le modifiche normative proposte dal Governo non sembrano ovviare a tale contraddizione, anzi, la previsione di una interpretazione analogica come criterio generale, salvo riserve su taluni elementi della fattispecie tributaria, potrebbe ulteriormente limitare le già scarse garanzie del contribuente.

La postilla di Lupi, condividendo la scarsa concluzione degli studi in materia, rileva come di elusione si potrebbe parlare in termini più precisi solo se il diritto tributario venisse collocato in una matrice diversa da quella privatistica finora posta a base, ad es., della nozione di "obbligazione tributaria". In altri termini, occorre individuare categorie ordinamentali più ampie e riflessioni ulteriori sulla funzionalità complessiva del sistema, senza di che discutere sull'elusione è semplicemente tempo perso.

La nota prosegue con un commento alla Cass. 7 marzo 2007, n. 16097, ivi riportata, concernente un caso di fusione ritenuta elusiva, ma la cui ricostruzione in termini fattuali non risulta chiaramente dalla motivazione. L'unico punto condivisibile della sentenza è la censura di omessa motivazione della sentenza della Commissione tributaria dedotta in giudizio, censura condivisibile in quanto la sentenza accoglieva immotivatamente le affermazioni di parte circa la ricorrenza di valide ragioni economiche delle operazioni (SD).

Il problema della "diversità dell'obbligazione tributaria", come elemento essenziale ma non esclusivo, di un procedimento ablatorio, non è certamente inedito (lo hanno prospettato ad es., MICHELI-TREMONTI nella voce "Obbligazione - diritto tributario - dell'Enciclopedia del diritto di Giuffrè) e finora non ha trovato soluzioni convincenti sotto il profilo strutturale. Ma non è tanto la natura dell'obbligazione tributaria, quanto la (eccessiva) discrezionalità nell'esercizio dei poteri ablatori ad essere discutibile nell'applicazione delle norme antielusive.

Anche a scendere alla mera rilevanza dei fatti, è evidente la sproporzione fra poteri ablatori, fondati su ricostruzioni discrezionali da parte di singoli operatori, e sulla generalizzata presunzione di legge che determinate aree dell'operatività del contribuente siano caratterizzate da fraudolenza fiscale, e (limitati) diritti di difesa del contribuente verso l'esercizio di tale potere. I Parlamenti sono stati istituiti proprio per difendere (taluni) sudditi dal potere d'imposizione del sovrano, stabilendo con legge la misura del prelievo. Se la legge è il limite, non può essere, al tempo stesso, solo uno strumento posto a disposizione del Governo per realizzare il massimo prelievo possibile anche al di là di quanto previsto dalla legge. In caso contrario è lo Stato ad "eludere" la norma, ponendosi sullo stesso livello del cittadino "elusore". (SD)

47) IVA

Dottrina

“Il valore normale speciale nell’IVA” di P. CENTORE, in Corr. Trib. 3/2008, pag. 180.

L’art. 72 della Direttiva 2006/112/CE fissa i criteri per individuare il “valore normale” ai fini IVA, identificandolo in primo luogo con il prezzo corrente del bene o servizio, e, in mancanza, con quello minimo costituito dal costo di produzione del bene o servizio. Tale secondo criterio è però un’eccezione, posto che la regola è quella della equivalenza fra valore e prezzo pattuito fra le parti (art. 73, stessa Direttiva), di cui il valore normale è un sostituto.

Altre deroghe sono previste per una serie di ipotesi riconducibili in sostanza all’“autoconsumo”. La deroga individua sempre un valore minimo costituito dal costo, al fine di rettificare la detrazione operata a monte sui costi necessari per la prestazione di servizi o cessione di beni per le quali o il prezzo non è percepito ovvero si ha ragione di dubitare che corrisponda a quello mediamente praticato. Il che spiega la esclusione della imponibilità o la riduzione della base imponibile in caso di mancata o parziale detrazione dell’IVA a “monte”.

Fra le fattispecie che consentono la recezione del valore normale come base imponibile vanno annoverate quelle di cui all’art. 80 della Direttiva, e cioè le operazioni fra parti correlate, qualora esse non abbiano pieno diritto alla detrazione, al fine di evitare sia sottofatturazioni che sovralfatturazioni distorsive del regime di detrazione altrimenti applicabile.

Si tratta di criteri non applicabili ai rapporti fra casa madre e filiali estere e comunque a fattispecie non previste.

Ciò che pone seri dubbi sulla compatibilità delle modifiche apportate nel 2006, all’art. 53, nelle quali si è introdotta la presunzione di infedeltà di prezzi di vendita di immobili se inferiori al valore normale degli stessi, ipotesi nelle quali dovrebbe invece valere il cennato principio (art. 72 della Direttiva) secondo cui la base imponibile IVA è costituita dal corrispettivo pattuito fra le parti.

Le modifiche ora introdotte nell’art. 14 del decreto IVA hanno in sostanza ricalcato le norme comunitarie, limitando la recezione del valore normale a ipotesi corrispondenti a quelle previste dalla Direttiva; non si può peraltro sottacere che questa ha un ambito applicativo assai più vasto, e concerne cioè tutti i casi in cui vi sia una limitazione al diritto alla detrazione. Ciò di cui si dovrebbe tener conto quando si recepirà per intero la normativa comunitaria (SD).

“Le pertinenze dei fabbricati nelle imposte indirette” di G. FRANSONI, in Corr. Trib. 1/2008, pag. 21.

L’articolo commenta la risoluzione 20 giugno 2007, n. 139/E con la quale l’Agenzia delle entrate ha fornito chiarimenti in merito al regime fiscale delle pertinenze dei fabbricati ai fini dell’IVA e dell’imposta di registro. La risoluzione ha precisato che la cessione della pertinenza è soggetta allo stesso regime IVA proprio del bene principale cosicché se il bene principale è un fabbricato strumentale e la pertinenza è costituita da un fabbricato abitativo, si applica il regime proprio dei fabbricati strumentali, mentre se il bene principale è un fabbricato con destinazione abitativa e la pertinenza è un fabbricato strumentale, si applicherà la disciplina propria dei fabbricati con destinazione abitativa. Tale “assorbimento integrale” del regime impositivo delle pertinenze nell’ambito del regime proprio del fabbricato principale opera indipendentemente dal numero delle pertinenze. Ove volesse ritenersi operante un regime di “assorbimento limitato”, l’attrazione rileverebbe solo per quanto riguarda la riconduzione del fabbricato pertinenziale ad una delle due categorie di fabbricati, fermo restando che, ai fini dell’individuazione del regime di esenzione o di imponibilità specificamente riferibile alla pertinenza, dovrebbe farsi comunque riferimento alle caratteristiche oggettive del bene stesso. L’A. propende per l’“assorbimento” integrale della pertinenza nel regime proprio del bene principale. Ad analoghe conclusioni si giunge osservando il problema dal punto di vista dell’imposta di registro poiché l’art. 23 del D.P.R. n. 131/1986 esclude la possibilità di un’autonoma considerazione delle pertinenze. (SG)

“Rimborso dell’imposta comunitaria indebitamente versata da parte di soggetti passivi non residenti: nuovi orientamenti sulle modalità procedurali nazionali” di L. LUNARDI, in Riv. Dir. Trib. 12/2007, IV, pag. 347.

Con la sentenza C-35/05 del 15 marzo 2007 la Corte di Giustizia Europea, pronunciandosi in tema di rimborso dell’Iva erroneamente applicata su prestazioni di promozione pubblicitaria e marketing rese da società italiana a favore di soggetto passivo stabilito in Germania, ha statuito che il destinatario delle prestazioni non residente non può chiedere il rimborso in quanto l’imposta erroneamente indicata in fattura non può essere considerata detraibile e che solo il prestatore deve essere considerato debitore dell’imposta nei confronti delle autorità tributarie.

La Corte, nel valutare la conformità con il diritto comunitario delle norme italiane sul rimborso dell’imposta ed in particolare dell’art. 38-ter del D.P.R. n. 633 del 1972, sostiene - aderendo alla tesi dell’Amministrazione finanziaria italiana - che è coerente con i principi di neutralità, effettività e non discriminazione una legislazione nazionale che preveda che soltanto il prestatore di servizi sia legittimato a chiedere il rimborso delle somme indebitamente versate alle autorità tributarie. Al destinatario del servizio rimarrebbe, invece, la facoltà di esercitare un’azione civilistica di ripetizione dell’indebito nei confronti del prestatore.

Peraltro, introducendo un elemento di novità, la sentenza dispone che laddove il rimborso dell’imposta sia impossibile o eccessivamente difficile per il destinatario del servizio, è obbligo degli Stati membri prevedere, in ossequio al principio di effettività, gli strumenti necessari per consentire a tale soggetto che ha sostenuto l’onere tributario di recuperare l’imposta indebitamente fatturata.

Secondo l’A. il principio di detraibilità delle imposte versate in quanto dovute perché corrispondenti ad operazioni soggette all’Iva mal si coordina con il principio della simmetria che vede nel rimborso il rimedio naturale per il recupero di una imposta che non doveva essere versata. Essendo il prestatore tenuto a versare l’Iva addebitata per errore, negare il diritto al rimborso da parte del committente avrebbe senso solo a condizione che il prestatore avesse nel frattempo recuperato l’imposta non dovuta tramite una nota di variazione in diminuzione ex art. 26 del D.P.R. n. 633 del 1972. ovvero presentando azione di rimborso ex art. 21 del D. Lgs. n. 546 del 1972.

Inoltre, la tesi secondo cui soltanto il prestatore del servizio è legittimato ad agire nei confronti dell’Erario risulterebbe in contrasto con l’art. 19 del decreto Iva che invece parrebbe ammettere la possibilità del rimborso non necessariamente al contribuente che ha effettuato il versamento diretto (il cedente o prestatore nel sistema Iva), ma anche a quei soggetti che abbiano presentato l’istanza di rimborso di tributi non dovuti che gli stessi hanno corrisposto.

Un’ultima annotazione riguarda il ragionamento della Corte che nega l’esistenza di alcun rapporto del sistema della tassazione diretta con quello dell’Iva in tal modo escludendo la possibilità di qualificare, in ambito Iva, il committente alla stregua del sostituto nel campo delle imposte dirette.

Tale ragionamento che nega la possibilità di agire nei confronti dell’Erario da parte del committente risulterebbe in conflitto con il principio di proporzionalità e con le linee ispiratrici della VI Direttiva. Inoltre, sorvola con notevole semplicità sull’esigenza di addivenire ad un nucleo comune per le due tipologie di imposta e sulla necessità che situazioni analoghe non siano trattate in maniera diversa. (AF)

“Ridefinita la detrazione IVA per mezzi di trasporto e telefonia” di F. RICCA, in Corr. Trib. 2008, pag. 267.

Al fine di tenere conto della nuova disciplina della detrazione risultante dalla decisione del Consiglio dell’Unione Europea del 18 giugno 2007, pubblicata in G.U.U.E. del 27 giugno successivo, la Legge n. 244 del 24 dicembre 2007 (Finanziaria 2008) ha stabilito che la predeterminazione legale della misura della detrazione IVA al 40% è ora riferita ai veicoli che non sono utilizzati esclusivamente nell’esercizio dell’impresa, dell’arte o della professione. Di conseguenza, la limitazione non opera per i veicoli ad uso esclusivo dell’attività del soggetto passivo, il quale, nel nuovo regime, ha la possibilità di computare integralmente in detrazione

l'imposta, fermo restando, in tal caso, l'onere probatorio dell'inerenza totale. In ragione della sua natura meramente confermativa della disciplina risultante dalla decisione del Consiglio UE (immediatamente applicabile), alla predetta norma è stata attribuita decorrenza retroattiva dal 28 giugno 2008, giorno successivo alla pubblicazione in G.U.U.E della decisione. Pertanto, nella dichiarazione IVA di prossima presentazione, i contribuenti potranno ricalcolare, sulla base delle nuove disposizioni, le detrazioni relative agli acquisti effettuati a partire dalla suddetta data, precedentemente computati in sede di liquidazioni periodiche.

Correlativamente, sempre a partire dal 28 giugno 2008, in armonia con i principi e le disposizioni della predetta decisione, la Finanziaria ha integrato l'art. 3 del D.P.R. n. 633/1972, prevedendo che non costituisce autoconsumo l'uso personale o familiare da parte dell'imprenditore, oppure la messa a disposizione a titolo gratuito dei dipendenti, di veicoli stradali a motore per il cui acquisto, anche sulla base di contratti di locazione e di noleggio, sia stata esercitata la detrazione forfetaria del 40%.

Parallelamente, è stato sancito a livello normativo il principio – già affermato dalla prassi – in base al quale, relativamente alle cessioni di beni il cui acquisto o importazione abbia subito limitazioni oggettive nella detrazione dell'imposta, la base imponibile IVA è determinata nella stessa misura percentuale della detrazione operata.

Infine, con funzione antielusiva, è stato stabilito, con decorrenza dal 1° marzo 2008, che per la messa a disposizione di veicoli stradali a motore, da parte del datore di lavoro nei confronti del proprio personale dipendente, la base imponibile è costituita dal valore normale, se è dovuto un corrispettivo inferiore.

Con riferimento alle spese di telefonia mobile, verosimilmente per anticipare gli effetti di una nuova censura della Corte di giustizia nel procedimento in corso, la Finanziaria ha stabilito, con decorrenza dal 1° gennaio 2008, che il diritto alla detrazione ad esse relativo ricade nel regime generale, con la conseguenza che la detrazione non è più limitata al 50%. Tuttavia, al fine di scoraggiare gli abusi, la medesima Legge ha previsto che gli uffici effettueranno specifici controlli sui contribuenti che computeranno in detrazione l'imposta in misura superiore. Relativamente alla determinazione della base imponibile, per i beni e le prestazioni di cui trattasi, sono state introdotte disposizioni analoghe a quelle sopra menzionate con riferimento ai veicoli. (PT)

Prassi Amministrativa

IVA – Contratti di *leasing* immobiliare – Cambio di destinazione d'uso degli immobili su contratti in corso – Mutamento del regime IVA e registro.

Ris. Agenzia delle Entrate 12 dicembre 2007, n. 364/E, ne Il fisco

La risoluzione esamina le conseguenze che il cambio di destinazione d'uso e il connesso riclassamento catastale producono sui contratti di *leasing* immobiliare in corso.

Viene chiarito che al cambio di destinazione d'uso può conseguire in mutamento del regime IVA applicabile all'operazione se ci sono i presupposti per effettuare l'opzione per l'imponibilità.

IVA – Rimborso infrannuale IVA per acquisto beni ammortizzabili – Subentro in un contratto di *leasing* di un bene immobile strumentale – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212 – Rimborso – Esclusione.

Ris. Agenzia delle Entrate 28 dicembre 2007, n. 392/E, ne Il fisco 2/2008, fasc. n. 2, pag. 317.

L'Agenzia ha escluso il rimborso infrannuale dell'IVA di cui all'art. 38-*bis*, comma 2, DPR 633/72 in capo al soggetto passivo che sia subentrato, nella qualità di utilizzatore, in un contratto di *leasing* avente ad oggetto un immobile strumentale.

Infatti, in capo al subentrante non si è realizzato il presupposto dell'acquisto del bene richiesto per tale rimborso, in quanto non è stato ancora esercitato il diritto di riscatto.

Giurisprudenza

Corte di Giustizia CE

IVA – Sesta ed ottava Direttiva IVA – Domanda di pronuncia pregiudiziale – Prestazione di servizi – Indebito versamento d'imposta – Principio di neutralità e di effettività – Soggetto passivo non residente – Diniego della richiesta di rimborso – Illegittimità.

Corte di Giust. CE, sez. II. 15 marzo 2007, causa C-35/05, in Riv. Dir. Trib. 12/2007, IV, pag. 337.

Gli artt. 2 e 5 dell'ottava direttiva del Consiglio 6 dicembre 1979, 79/1072/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Modalità per il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi non residenti all'interno del paese – devono essere interpretati nel senso che l'imposta sul valore aggiunto non dovuta ed erroneamente fatturata al destinatario delle prestazioni, poi versata all'erario dello Stato membro del luogo di tali prestazioni, non può formare oggetto di rimborso ai sensi di tali disposizioni.

Con nota di L. LUNARDI, "Rimborso dell'imposta comunitaria indebitamente versata da parte di soggetti passivi non residenti: nuovi orientamenti sulle modalità procedurali nazionali", sopra sintetizzata.

IVA – Detrazione – Art. 18, dir. CEE n. 388 del 1977 – Deroga al diritto di detrazione immediata – Successiva eliminazione di tale deroga – Legittimità.

Corte di Giust. CE, sez. I 18 dicembre 2007, n. C-368/06, in Giur. Imp. 1/2008.

In tema di IVA, ai sensi dell'art. 18, par. 2, primo comma, della sesta direttiva IVA del 1977, deve ritenersi legittima l'emanazione, da parte di uno Stato membro, di una normativa interna che elimina il preesistente differimento dell'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta nel mese successivo a quello del sorgere del medesimo, introducendo il diverso principio della detraibilità del tributo nello stesso mese in cui il diritto in questione è sorto.

Corte di Cassazione

IVA – Rimborsi – Fatturazione di operazione esente da IVA – Diritto del prestatore al rimborso dell'imposta erroneamente versata – Avvenuta detrazione – Irrilevanza – Diritto al rimborso – Spetta.

Traslazione del tributo – Non costituisce un fatto impeditivo del rimborso del tributo, salvo le ipotesi espressamente previste.

Cass., sez. trib. 16 marzo 2007, n. 6193, in Boll. Trib. 2/2008, pag. 161.

Il diritto al rimborso del prestatore del servizio per il quale sia stata emessa una fattura con l'applicazione ed il pagamento di una IVA non dovuta non è condizionato alla presentazione della dichiarazione in rettifica per riduzione dell'imponibile ai sensi dell'art. 26 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, atteso che quest'ultima deve essere esperita soltanto se si vuole far valere un credito d'imposta ai fini della detrazione e che, pertanto, anche a prescindere dalla rettifica, il soggetto che ha emesso una fattura e ha pagato una IVA non dovuta può agire in rimborso nelle forme e nei termini di cui all'art. 16 dello stesso DPR 26 ottobre 1972, n. 636 (successivamente, art. 21, secondo comma, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546), disposizione applicabile non essendo previste diverse formalità nella disciplina dell'IVA.

La traslazione del carico di un tributo non costituisce un fatto impeditivo del rimborso per qualunque tributo, ma soltanto nelle ipotesi previste per particolari specie di tributi (quali i diritti all'importazione), fra le quali non è compresa l'IVA; difatti, nell'ordinamento fiscale italiano non esiste una regola generale secondo cui la traslazione del carico di un qualunque tributo costituisce

un impedimento al suo rimborso, e perciò tale impedimento deve trovare un'espressa previsione nelle singole leggi d'imposta.

IVA – Detrazione – Disciplina – Acquisto immobili strumentali “per natura” – Presupposto – Inerenza – Conseguenze – Artt. 4 e 19 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633.

Cass., sez. trib. 27 luglio 2007, n. 16730, in Rass. Trib. 6/2007, pag. 1820.

Con riferimento al diritto alla detrazione dell'IVA, ai sensi dell'art. 19 del DPR n. 633 del 1972, la mera strumentalità “per natura” del bene acquistato non è sufficiente a legittimare l'esercizio di tale diritto, essendo richiesto un *quid pluris*, rappresentato dall'inerenza dello stesso all'attività svolta da colui che ha operato la detrazione, intesa come l'effettiva strumentalità del bene alla specifica attività esercitata dal contribuente. Quest'ultimo, peraltro, nel corso della relativa controversia giudiziale, ha l'onere di provare la ricorrenza di tale presupposto.

Con nota di F. FALCONE, “La rilevanza della “naturale” strumentalità dei beni, ai fini della detrazione IVA”.

IVA – Territorialità – Prestazioni di servizi – Prestazioni pubblicitarie – Società extra UE committente per conto di imprese UE ed extra UE – Rappresentante fiscale della prima società – Sussistenza – Luogo di utilizzazione della prestazione – Individuazione – Necessità – Rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia CE.

Cass., sez. trib. 21 dicembre 2007, n. 26995, in Giur. Imp. 1/2008.

In tema di IVA, la Cassazione ha chiesto in via pregiudiziale alla Corte di Giustizia CE di conoscere la corretta interpretazione da attribuire all'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta Direttiva del 1977 in relazione all'individuazione del “luogo di utilizzazione” delle prestazioni pubblicitarie (nel caso di specie trattatasi di prestazioni pubblicitarie di reclamizzazione di prodotti rese da imprese editoriali e televisive nazionali ad una società extra-UE, dotata di rappresentante fiscale in Italia, per conto di imprese UE ed extra-UE committenti).

IVA – Determinazione dell'imposta – Detrazione dell'imposta ex art. 19 del DPR n. 633 del 1972 – Limiti – Riferimento ad imposte realmente dovute – Necessità – DPR 26 ottobre 1972, n. 633, artt. 17 e 19.

Cass., sez. trib. 25 gennaio 2008, n. 1607, ne Il fisco 6/2008, fasc. n. 1, pag. 995.

In base agli artt. 17 e 19 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, letti ed interpretati in coerenza con quanto prescritto dagli artt. 17 e 20 della VI Direttiva del consiglio CEE del 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE, e del principio affermato dalla Corte di Giustizia delle Comunità con la sentenza 13 dicembre 1989, nella causa C-342/87, il diritto di detrazione può essere esercitato solo in riferimento ad imposte effettivamente dovute, vale a dire alle imposte corrispondenti ad un'operazione soggetta all'IVA e versate in quanto dovute, e non si estende all'imposta non dovuta ancorché sia stata pagata (nel caso di specie il giudice di merito aveva ritenuto che fossero fatturati acquisti di beni non soggetti ad IVA).

IVA – Stabile organizzazione – Servizi resi alla casa madre – Imposta indebitamente versata – Richiesta di rimborso – Legittimazione della filiale nazionale (soggetto cedente e/o prestatore) – Sussistenza – Legittimazione della casa madre comunitaria (soggetto cessionario e/o committente) – Esclusione.

Cass., sez. trib. 10 marzo 2008, n. 6310, in Giur. Imp. 2/2008.

In tema di IVA, ai sensi degli artt. 17, 18 e 38-ter del DPR n. 633 del 1972, nei casi in cui una filiale avente sede in Italia effettui servizi nei confronti della propria casa madre residente in un altro Stato membro assoggettandoli erroneamente ad imposta (in quanto aventi natura “intrasoggettiva”,

e quindi non soggetti al tributo), il soggetto legittimato a chiedere all'Autorità finanziaria nazionale il rimborso del tributo indebitamente versato è soltanto il soggetto prestatore dei servizi (la filiale italiana) e non la casa madre comunitaria che ha versato al primo tale imposta a titolo di rivalsa, potendo quest'ultima esercitare esclusivamente l'azione civilistica di ripetizione dell'indebito nei confronti del soggetto prestatore.

49) REGISTRO (Imposta di)

Giurisprudenza

Corte Costituzionale

Registro (imposta di) – Locazioni – Registrazione a pena di nullità – Diritto di difesa – Art. 24 Cost. – Violazione – Esclusione – Norma tributaria – Norma imperativa ex art. 1418, cod. civ. – Individuazione legale.

Corte Cost. 5 dicembre 2007, n. 240, in Giur. Imp. 1/2008.

L'art. 1, comma 346, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, ha previsto che i contratti di locazione, o che comunque costituiscono diritti relativi di godimento, di unità immobiliari ovvero di loro porzioni, comunque stipulati, sono nulli se, ricorrendone i presupposti, non sono registrati. Conseguentemente non sussiste alcuna lesione del diritto alla difesa tutelato dall'art. 24 Cost. in quanto la citata disciplina legislativa non introduce ostacoli al ricorso alla tutela giurisdizionale, ma eleva la norma tributaria al rango di norma imperativa, la violazione della quale determina la nullità del negozio ai sensi dell'art. 1418 cod. civ.

Commissioni tributarie di merito

Registro (imposta di) – Atto costitutivo di *trust* – Previsione nell'atto costitutivo dell'elargizione di somme in favore dei beneficiari in casi straordinari di necessità – Configurabilità della previsione come costituzione di rendita – Insussistenza.

Comm. trib. reg. di Milano, sez. dist. di Brescia, 22 maggio 2007, n. 130/63/07, in Riv. Not. 6/2007, II, pag. 1454.

La clausola di un atto costitutivo di *trust* che preveda l'elargizione di somme in favore dei beneficiari in casi straordinari di necessità non è configurabile come una costituzione di rendita (con conseguente applicazione dell'imposta proporzionale al 3% ex art. 9, parte prima, Tariffa allegata al DPR n. 131 del 1986), dovendo invece scontare l'imposta di registro in misura fissa.

50) SUCCESSIONI E DONAZIONI (Imposta sulle)

Prassi Amministrativa

Successioni e donazioni (imposta sulle) – Atti a titolo gratuito e costituzione di vincoli di destinazione.

Circ. Agenzia delle Entrate 22 gennaio 2008, n. 3/E, ne Il fisco 5/2008, fasc. n. 2, pag. 859.

L'Agenzia commenta la nuova disciplina delle imposte di successione e donazione come risulta modificata dal DL 262/2006 conv. dalla L. 286/2006 e dalla Legge n. 296/2006.

Nella circolare vengono esaminati:

- il trattamento delle successioni;
- il trattamento delle donazioni, degli atti a titolo gratuito e della costituzione di vincoli di destinazione;
- il trattamento del *trust*;
- la determinazione della base imponibile;
- l'applicazione delle imposte ipotecaria e catastale.

Tra i molteplici chiarimenti si segnalano:

- è dovuta imposta di donazione nel caso di intestazione fiduciaria;
- il *trust* auto-dichiarato sconta l'imposta di donazione;
- il *trust* discrezionale è soggetto all'imposta di donazione con l'aliquota dell'8% e senza applicazione di franchigia;
- la costituzione di vincoli di destinazione sconta l'imposta di donazione in misura fissa ogni qualvolta non vi sia un trasferimento di beni;
- il cumulo delle donazioni opera per tutte le donazioni in qualunque tempo effettuate, comprese quelle poste in essere nel periodo in cui l'imposta di donazione era stata soppressa.

Per un esame della disciplina e conclusioni parzialmente difformi si veda la Ns. Circolare n. 1/2007.

55) IRAP

Dottrina

“IRAP all’esame del bilancio” di P. PETRANGELI e P. PETRANGELI, in Corr. Trib. 6/2008, pag. 441.

Le modifiche alla disciplina in materia IRAP apportate dalla Finanziaria 2008 pongono una serie di problemi applicativi, soprattutto nella determinazione del valore della produzione netta, ora “sganciata” dalla disciplina delle imposte sul reddito e “ancorata” alle regole del bilancio civilistico. Vi è il fondato rischio che, in sede di verifica da parte dell’Amministrazione finanziaria, l’oggetto del contendere possa spostarsi dal campo tributario a quello civilistico, con potenziali contestazioni anche sui criteri di redazione del bilancio adottati dall’impresa, nonché sulla stessa interpretazione e applicazione dei principi contabili nei casi concreti.

Nell’individuare le voci rilevanti ai fini della determinazione della base imponibile IRAP, la Finanziaria 2008 richiama il valore e i costi della produzione caratteristici, ma esclude i costi di natura valutativa (es. accantonamenti al fondo per rischi ed oneri), senza tuttavia stabilire quando gli stessi perdono la loro natura valutativa e assumono i connotati di certezza. Per ragioni di natura equitativa non sembra che un costo astrattamente compreso nelle voci di conto economico rilevanti ai fini IRAP possa concorrere a formare la base imponibile solo se possiede da subito i requisiti di certezza, mentre ne è definitivamente escluso se tali requisiti sono acquisiti in un esercizio successivo a quello della sua iniziale iscrizione. Negare definitivamente la deducibilità significherebbe rendere la base imponibile disomogenea in funzione dei comportamenti contabili adottati (coloro che effettuano maggiori accantonamenti avrebbero una base imponibile più elevata). Per superare tale inconveniente, secondo gli AA. occorrerebbe adottare una interpretazione che tenga conto dell’esigenza di non violare i principi costituzionali della capacità contributiva, della ragionevolezza e della non disparità di trattamento.

L’abrogazione della disposizione (art. 11, comma 2, del D.Lgs. n. 446/97) che prevedeva la deducibilità delle somme erogate a terzi per l’acquisizione di beni e servizi destinati alla generalità o a categorie di dipendenti o collaboratori e di quelle erogate ai medesimi a titolo di rimborso analitico di spese sostenute nel compimento delle loro mansioni lavorative sembra non consentire la deduzione di alcuna spesa per il personale dipendente e assimilato a prescindere dalla relativa collocazione bilancistica, ad eccezione delle specifiche deduzioni previste dall’art. 11 del decreto

IRAP. La deduzione delle spese in questione risponde a motivi di equità, in quanto il corrispettivo fatturato dal soggetto che cede il bene o presta il servizio è regolarmente assoggettato a imposizione. Con la riforma si determina, invece, una doppia imposizione.

La finanziaria 2008 ha stabilito che le plusvalenze e le minusvalenze derivanti dalla cessione di immobili che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'impresa né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, concorrono in ogni caso alla formazione del valore della produzione. Sembrerebbe invece che le plusvalenze/minusvalenze su beni strumentali, se iscritte nei proventi e oneri straordinari, siano escluse dall'IRAP. Vi è tuttavia da verificare se questa è l'effettiva volontà del legislatore, considerato anche il tenore letterale della relazione illustrativa agli emendamenti, che non sembra confermare tale interpretazione. (FDA)

La problematica della deducibilità degli accantonamenti ai fondi per rischi ed oneri è stata affrontata dall'Agenzia delle Entrate nel corso dell'incontro con la stampa specializzata "Telefisco 2008" (cfr. Circolare n. 12/E del 19 febbraio 2008, risposta 9.2). In particolare, rispondendo ad un quesito in materia di determinazione della base imponibile IRAP delle società di capitali (diverse dalle banche e dalle società ed enti finanziari) e degli enti commerciali di cui al riformulato art. 5 del D.Lgs. n. 446/97, l'Agenzia, pur escludendo la deducibilità degli accantonamenti indicati nelle voci B 12 e B 13 del conto economico redatto secondo lo schema di cui all'art. 2425 del codice civile, in quanto poste che non assumono rilevanza ai fini IRAP, ha tuttavia ritenuto che le spese effettuate, la cui classificazione sotto il profilo contabile possa essere ricondotta in altre voci dell'aggregato B rilevanti ai fini IRAP, possano assumere rilevanza ai fini della determinazione della base imponibile IRAP al momento dell'effettivo sostenimento, ancorché non espressamente risultanti nella relativa voce del conto economico per effetto dell'utilizzo del fondo iscritto nel passivo. L'Agenzia delle Entrate ha inoltre precisato che, qualora gli accantonamenti venissero imputati ad altre voci di conto economico rilevanti ai fini IRAP, privilegiando il criterio di classificazione per natura dei costi, gli stessi non potranno essere portati in deduzione se non al momento dell'effettivo sostenimento.

In sostanza, l'Amministrazione finanziaria ha preso atto che lo "sganciamento" dalla disciplina delle imposte sui redditi non può determinare una disparità di trattamento fra i contribuenti che provvedono ad accantonare in via cautelativa gli oneri prima del loro effettivo sostenimento e quelli che, al contrario, non vi provvedono.

Prassi Amministrativa

IRAP – Determinazione del valore della produzione netta – Disposizioni comuni – Deduzioni – Riduzione del cuneo fiscale – Chiarimenti.

Circ. 19 novembre 2007, n. 61/E, in Boll. Trib. 2007, pag. 1891.

L'Agenzia delle Entrate fornisce alcuni chiarimenti in ordine alle due nuove deduzioni IRAP per i lavoratori dipendenti a tempo indeterminato (introdotte dalla Legge Finanziaria 2007) e finalizzate alla riduzione del cd. "cuneo fiscale" e al *pro rata* di deducibilità IRAP degli interessi passivi per gli enti finanziari.

Tra l'altro, la circolare ne analizza gli effetti sul calcolo dell'acconto IRAP relativo al 2007.

Sul punto vedasi Ns. Circolare n. 7/2008.

57) VARIE

Dottrina

"Definito il regime SIIQ" di D. AVOLIO, in Corr. Trib. 2008, pag. 365.

Con la Legge n. 244/2007 (Finanziaria 2008) sono state apportate talune correzioni alla normativa SIIQ, per rispondere alle difficoltà riscontrate dagli operatori in sede di sua prima interpretazione.

In particolare:

- al fine di scongiurare eventuali censure per violazione delle norme del Trattato UE, è stato previsto che: i) il concetto di residenza debba essere inteso "ai fini fiscali", giusta la disciplina recata dall'art. 73 del TUIR, con la conseguenza di poter ricomprendere nel campo di

applicazione della disciplina anche le stabili organizzazioni in Italia di società estere con forma analoga a quella della società per azioni italiana; ii) la quotazione della società non deve riferirsi solo ai mercati regolamentati italiani bensì, più in generale, a quelli degli Stati membri UE o aderenti allo spazio economico europeo;

- è stata innalzata la soglia del “capitale flottante”, dall'1% al 2%, in linea con quella definita per la comunicazione alla Consob delle partecipazioni rilevanti, risultando altrimenti complessa la verifica del superamento di tale limite;
- in considerazione dei ritardi nella emanazione della normativa secondaria di attuazione, si è previsto che, in sede di prima applicazione, l'opzione per il regime SIIQ possa essere esercitata entro il 30 aprile 2008 ed abbia effetto dall'inizio del periodo di imposta in corso a tale data, anche se i requisiti soggettivi di accesso sono integrati nel predetto termine;
- sono state sostituiti alle SIIQ, quali soggetti obbligati ad effettuare la ritenuta sugli utili distribuiti, i soggetti residenti aderenti al sistema di deposito accentrato gestito dalla Monte Titoli, come pure i soggetti non residenti con sistemi di deposito comunque aderenti a Monte Titoli. A questi particolari fini, è stata prevista l'applicazione delle disposizioni di cui all'art. 27-ter del D.P.R. n. 600/1973, eccezion fatta per la disciplina ivi contenuta di esonero, a beneficio dei soggetti non residenti di cui alla direttiva “madri-figlie”.(PT)

Dottrina

AVOLIO D., "Definito il regime SIIQ" (VARIE)	Pag.35
BUONO D., "Soppressione di ammortamenti accelerati e anticipati" (REDDITI DI IMPRESA)	" 18
CENTORE P., "Il valore normale speciale nell'IVA" (IVA)	" 28
COVINO E., BARBONE L., LUPI R., "L'innovativa interpretazione dell'Agenzia in tema di imposizione indiretta e <i>trust</i> " (IRES/IRPEG)	" 11
DELLA VALLE E., "Luci ed ombre della Circolare sui <i>trust</i> : le imposte sui redditi" (IRES/IRPEG)	" 11
DEZZANI F., DEZZANI L., " <i>Fair value option</i> – Le prime incomprensioni tra imprese IAS e Fisco" (IRES/IRPEG)	" 12
DUS S., LUPI R., "Categorie ordinanti della fiscalità e norma antielusiva" (DISPOSIZIONI ANTIELUSIVE)	" 26
FERRANTI G., "Le spese relative a più esercizi per i soggetti IAS" (IAS)	" 7
FERRANTI G., " <i>Participation exemption</i> più coerente e sistematica" (IRES/IRPEG)	" 12
FERRANTI G., "Ulteriori modifiche alla disciplina degli interessi passivi" (IRES/IRPEG)	" 12
FRANSONI F., "Le pertinenze dei fabbricati nelle imposte indirette" (IVA)	" 28
GUFFANTI F., "L'impatto del <i>trust</i> sui servizi di <i>private banking</i> " (IRES/IRPEG)	" 13
LA CANDIA I., "Proposte di modifica al Commentario OCSE per la stabile organizzazione" (ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali))	" 2
LUGANO R., NESSI M., "Aspetti fiscali del <i>trust</i> alla luce dei recenti chiarimenti interpretativi" (IRES/IRPEG)	" 14

LUNARDI L., "Rimborso dell'imposta comunitaria indebitamente versata da parte di soggetti passivi non residenti: nuovi orientamenti sulle modalità procedurali nazionali" (IVA)	Pag. 29
LUPI R., "Società di mero godimento e residenza in Italia (dalla "Visco-Bersani" alla "Commissione Biasco")" (REDDITI DI IMPRESA)	" 19
MANCUSO G., RAIOLA R., "Ipotesi di diniego del bonus fiscale sulle operazioni di aggregazione aziendale" (IRES/IRPEG)	" 14
MARINO G., "Paradisi societari e paradisi fiscali: norme di contrasto o contrasto tra norme?" (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)	" 10
MICHELUTTI R., "Modifiche alla disciplina del consolidato fiscale nazionale" (IRES/IRPEG)	" 15
PETRUCCI F., "Opportunità di revisione del regime fiscale dei trasfertisti" (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	" 21
PETRUCCI F., "Reddito e rimborso per le spese di iscrizione in albi professionali" (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	" 21
PETRUCCI F., "Somme risarcitorie a seguito di transazione giudiziale" (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	" 21
PIETRANGELI P., PIETRANGELI P., "IRAP all'esame del bilancio" (IRAP)	" 34
RICCA F., "Ridefinita la detrazione IVA per mezzi di trasporto e telefonia" (IVA)	" 29
RUGGIERO P., "Brevi note sul regime tributario della liquidazione di stabili organizzazioni" (IRES/IRPEG)	" 16
TOMASSINI A., "L'individuazione <<in negativo>> dei paradisi fiscali" (IRES/IRPEG)	" 17
VALACCA R., "Deduzione dei canoni di <i>leasing</i> per le imprese IAS e non IAS" (IAS)	" 8

Prassi Amministrativa

Circ. Agenzia delle Entrate 19 novembre 2007, n. 61/E (IRAP)	" 35
---	------

Ris. Agenzia delle Entrate 6 dicembre 2007, n. 355/E (IRES/IRPEG)	Pag. 17
Ris. Agenzia delle Entrate 10 dicembre 2007, n. 360/E (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Agevolazioni ed esenzioni)	“ 10
Ris. Agenzia delle Entrate 12 dicembre 2007, n. 364/E (IVA)	“ 30
Ris. Agenzia delle Entrate 12 dicembre 2007, n. 366/E (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 22
Circ. Agenzia delle Entrate 18 dicembre 2007, n. 70/E (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 23
Circ. Agenzia delle Entrate 27 dicembre 2007, n. 74/E (IRES/IRPEG)	“ 17
Ris. Agenzia delle Entrate 28 dicembre 2007, n. 392/E (IVA)	“ 30
Ris. Agenzia delle Entrate 4 gennaio 2008, n. 4/E (IRES/IRPEG)	“ 18
Ris. Agenzia delle Entrate 4 gennaio 2008, n. 5/E (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 23
Circ. Agenzia delle Entrate 9 gennaio 2008, n. 1/E (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 23
Ris. Agenzia delle Entrate 14 gennaio 2008, n. 10/E (IRES/IRPEG)	“ 18
Circ. Agenzia delle Entrate 22 gennaio 2008, n. 3/E (SUCCESSIONI E DONAZIONI (Imposta sulle))	“ 33

Giurisprudenza

Corte di Giustizia CE

15 marzo 2007, n. C-35/05 (IVA)	“ 31
18 dicembre 2007, n. C-62/06 (RISCOSSIONE)	“ 25

18 dicembre 2007, n C-368/06 (IVA)	Pag. 31
11 maggio 2008, n. C-197/03 (IMPOSTE E TASSE (in genere))	“ 8
<u>Corte Costituzionale</u>	
13 luglio 2007, n. 270 (AMNISTIA E CONDONO)	“2
9 novembre 2007, n. 377 (RISCOSSIONE)	“ 25
5 dicembre 2007, n. 240 (REGISTRO (Imposta di)	“ 33
25 gennaio 2008, n. 11 (RISCOSSIONE)	“ 25
27 febbraio 2008, n. 41 (IMPOSTE E TASSE (in genere))	“ 9
14 marzo 2008, n. 64 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)	“4
<u>Corte di Cassazione</u>	
17 novembre 2006, n. 24548 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 24
16 marzo 2007, n. 6193 (IVA)	“ 31
11 maggio 2007, n. 10801 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 19
16 maggio 2007, n. 11221 (ACCERTAMENTO: Principi e norme generali)	“ 1
4 giugno 2007, n. 12990 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 20
28 giugno 2007, n. 14911 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)	“ 5

27 luglio 2007, n. 16730 (IVA)	Pag. 32
30 luglio 2007, n. 16826 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 20
24 ottobre 2007, n. 22272 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO)	“ 4
5 dicembre 2007, n. 25356 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)	“ 5
13 dicembre 2007, n. 26142 (VIOLAZIONI E SANZIONI)	“ 3
17 dicembre 2007, n. 26482 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)	“ 5
20 dicembre 2007, n. 26839 (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Dichiarazione dei redditi)	“ 10
21 dicembre 2007, n. 26995 (IVA)	“ 32
21 dicembre 2007, n. 27008 (ACCERTAMENTO: Principi e norme generali)	“ 1
21 dicembre 2007, n. 27036 (VIOLAZIONI E SANZIONI)	“ 3
21 dicembre 2007, n. 27044 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)	“ 6
21 dicembre 2007, n. 27065 (RISCOSSIONE)	“ 26
11 gennaio 2008, n. 457 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)	“ 6
18 gennaio 2008, n. 968 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)	“ 6
21 gennaio 2008, n. 1138 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)	“ 6

25 gennaio 2008, n. 1607 (IVA)	Pag. 32
8 febbraio 2008, n. 3057 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)	“ 7
8 febbraio 2008, n. 3058 (IMPOSTE E TASSE (in genere))	“ 9
8 febbraio 2008, n. 3072 (REDDITI FONDIARI)	“ 24
15 febbraio 2008, n. 3896 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO)	“ 4
10 marzo 2008, n. 6310 (IVA)	“ 32
<u>Commissioni Tributarie di merito</u>	
10 aprile 2007, n. 41 (ACCERTAMENTO: Principi e norme generali)	“ 1
2 maggio 2007, n. 99 (RISCOSSIONE)	“ 26
22 maggio 2007, n. 130/63/07 (REGISTRO (Imposta di)	“ 33