

CONSORZIO
STUDI E
RICERCHE
FISCALI



OSSERVATORIO TRIBUTARIO

Legislazione

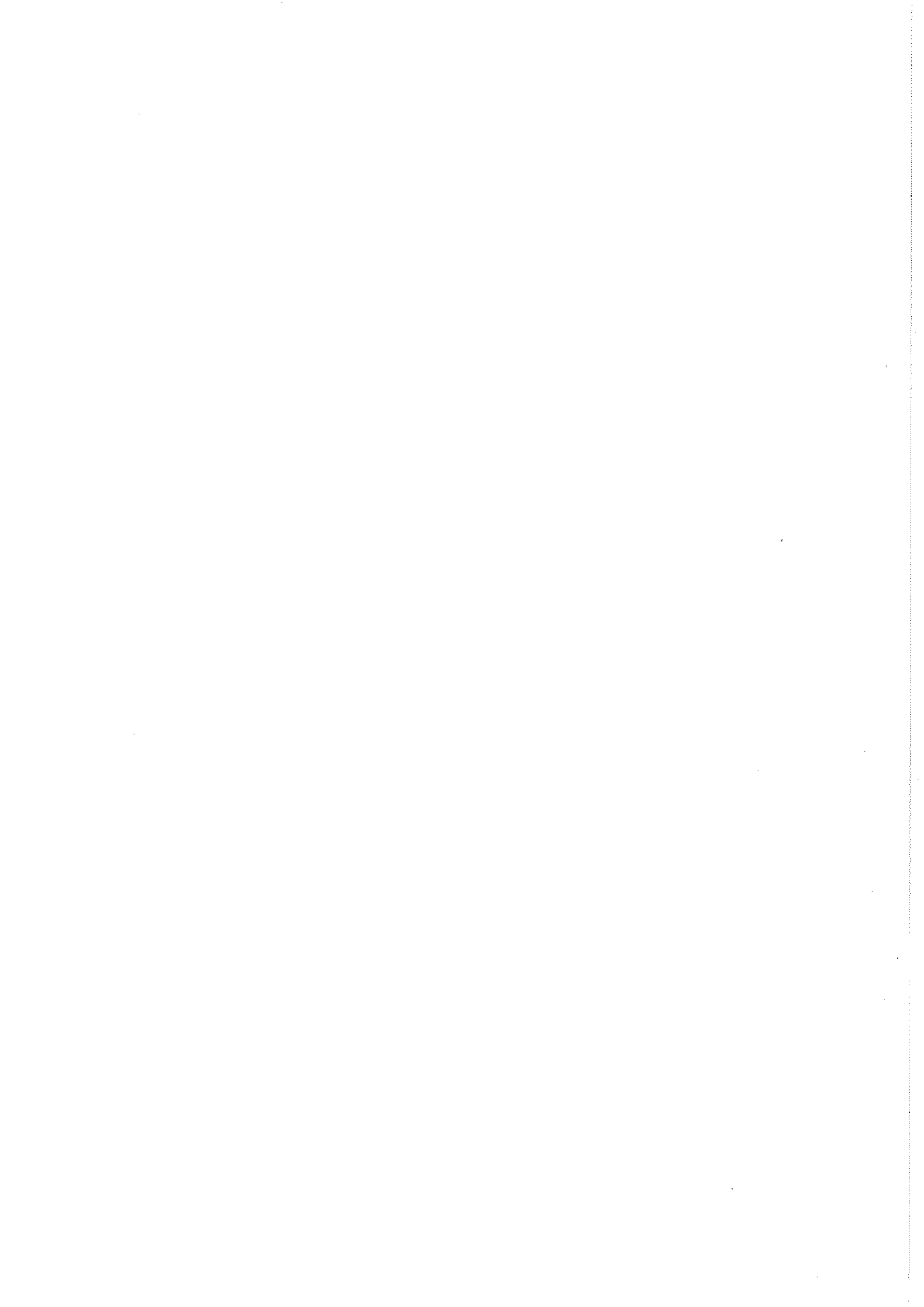
Dottrina

Prassi amministrativa

Giurisprudenza

Numerò 12

Maggio – Agosto 2006



ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)

“Sulla difficile configurazione di comportamenti elusivi delle richieste di rimborso all’Erario – Commento al parere n. 36 del 2005 del Comitato antielusivo”, di **M. ANDRIOLA** e **S. DI VAIA**. Pag. 1

“La difficile individuazione dei comportamenti elusivi: funzione della norma generale”, di **M. BASILAVECCHIA**. “ 2

Accertamento – Motivazione *per relationem* – Principi della legge n. 212/2000 – Natura innovativa e non retroattiva – Sufficienza della sola conoscibilità dei documenti richiamati dall’accertamento adottato prima dell’entrata in vigore della legge n. 212/2000.
Natura dell’accertamento di mera “*provocatio ad opponendum*”- Contenuto minimo della motivazione – Deve consentire al contribuente di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali.
ICI – Accertamento relativo ad un immobile originariamente privo di rendita catastale – Motivazione *per relationem* – Rinvio alla rendita definitiva attribuita dall’UTE – Sufficienza – Omessa preventiva notificazione della nuova rendita – Non rileva.
Cass., sez. trib. 13 aprile 2005, n. 7707. “ 2

Accertamento – Imposte sul reddito – Avviso di accertamento – Contenuto – Indicazioni a pena di nullità – Principio di precisione e chiarezza – Funzione di tutela del contribuente – Portata.
Cass., sez. trib. 13 febbraio 2006, n. 3111. “ 3

Accertamento – Attività della Guardia di finanza – Cooperazione con gli uffici finanziari – Dati bancari – Contestazione ad opera della Guardia di finanza – Non deve essere ripetuta dall’ufficio – Contestazione all’amministratore di una società – Accertamento a carico personalmente dell’amministratore – Legittimità.
Cass., sez. trib. 7 aprile 2006, n. 8253. “ 3

Accertamento imposte sui redditi – Nuovi elementi – Obbligo di specifica contestazione – Nuovi approfondimenti e valutazioni di elementi noti – Irrilevanza al fine di integrazione di accertamenti notificati.
Cass., sez. trib. 8 maggio 2006, n. 10526. “ 3

Accertamento imposte sui redditi – Elusione – Svalutazione delle partecipazioni societarie preceduta da operazioni volte a garantire alla controllata la disponibilità di mezzi monetari funzionali alla distribuzione dei dividendi alla controllante – Anticipata chiusura dell’esercizio sociale da parte della società controllante e della società controllata seguita da fusione per incorporazione con retrodatazione degli effetti tributari – Applicazione dell’art. 37-*bis* del DPR n. 600/1973 – Inopponibilità dei vantaggi conseguiti attraverso la predetta svalutazione – Anticipazione degli effetti previsti dall’art. 1, comma 1, lett. a), del D.L. n. 209/2002 – Legittimità della pretesa erariale – Sussiste.
Comm. trib. prov. di Reggio Emilia, sez. I, 21 marzo 2006, n. 41. “ 4

AMNISTIA E CONDONO

Condono – Definizione dei tributi – Liti pendenti – Definizione – Passaggio in giudicato alla data del 29 settembre 2002 – Capi di sentenza non impugnati – Passaggio in giudicato – Irrilevanza ai fini del calcolo delle somme dovute.

Cass., sez. trib. 17 maggio 2006, n. 11560.

Pag. 4

Condono – Dichiarazione integrativa semplice – Irrevocabilità.

Cass., sez. trib. 24 maggio 2006, n. 12344.

“ 5

VIOLAZIONI E SANZIONI

Violazioni e sanzioni – Sanzioni penali – sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11, D.Lgs. n. 74/2000) – Elementi costitutivi del delitto – Soglia di punibilità – Dolo specifico – Necessità – Procedura esecutiva in corso – Necessità.

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

“ 5

Violazioni e sanzioni – Regolarizzazione del lavoro sommerso – Provvedimenti emessi dall’Agenzia delle Entrate – Opposizione – Giurisdizione delle Commissioni tributarie – Sussiste.

Cass., SS.UU. 10 febbraio 2006, n. 2888.

“ 5

CONTENZIOSO TRIBUTARIO

“Tipologie di atti impugnabili e non davanti alle Commissioni tributarie, secondo la recente giurisprudenza”, di F.P. D’ORSOGNA.

“ 6

Contenzioso fiscale in genere – Ricorso per Cassazione – Motivi di ricorso – Vizio di omessa o insufficiente motivazione della sentenza impugnata.

Giudizio avanti le Commissioni – Spese processuali – Compensazione per giusti motivi – Rientra nel potere discrezionale del giudice di merito – Insindacabilità in sede di legittimità – Consegu.

Tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani – Invito al pagamento bonario – Autonoma impugnabilità – Sussiste, se l’atto contiene gli elementi per essere qualificato come atto di accertamento o liquidazione del tributo.

Cass., sez. trib. 7 aprile 2005, n. 7312.

“ 6

CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Autorità giudiziaria

Contenzioso tributario – Autorità giudiziaria – Ricorso per Cassazione – Vizio di omessa o insufficiente motivazione della sentenza impugnata – Condizioni di configurabilità.

Determinazione o valutazione delle prove in senso difforme da quello preteso dalla parte –

Rientra nel potere discrezionale del giudice di merito – Non è censurabile in presenza di congrua motivazione della sentenza.

Cass., sez. trib. 23 marzo 2006, n. 6507.

“ 7

CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie

- Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Sentenza – Motivazione – Mancanza dell'esposizione dello svolgimento del processo e dei fatti rilevanti della causa – Motivazione in diritto estremamente succinta – Nullità della sentenza – Conseguenze.
Cass., sez. trib. 28 novembre 2005, n. 25138. Pag. 8
- Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Pluralità di sentenze – Identità delle parti, di motivazione e di dispositivo – Impugnazione congiunta – Ammissibilità.
Legittimazione processuale – Ditta individuale – Identificazione col proprio titolare – Sussistenza – Individuazione col nome commerciale o della persona fisica – Irrilevanza.
Sanzioni amministrative e sanzioni speciali – Principio di specialità – Identità dei fatti materiali tra i due procedimenti – Necessità – Prova dell'identità – Incombe sul contribuente.
Dichiarazioni del contribuente rese in sede di verifica – Valore probatorio – Costituiscono confessione stragiudiziale.
Cass., sez. trib. 11 gennaio 2006, n. 309. “ 8
- Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Contemporanea presenza di due controversie sullo stesso rapporto giuridico – Giudicato formatosi su una di esse – Effetto preclusivo per l'altra – Deducibilità anche in sede di legittimità – Rilevabilità d'ufficio – Sussiste.
Cass., sez. trib. 11 gennaio 2006, n. 362. “ 9
- Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Giudicato – Coobbligati solidali – Inopponibilità.
Cass., sez. trib. 26 gennaio 2006, n. 1589. “ 9
- Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Giurisdizione e competenza – Tariffa per lo smaltimento dei rifiuti – Natura tributaria – Esclusione – Giudice competente – Autorità giudiziaria civile – Commissione tributaria o giudice amministrativo – Esclusione.
Cass., SS.UU. 15 febbraio 2006, n. 3274. “ 9
- Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Imprenditore fallito – Legittimazione processuale – Sopravvivenza – Limiti – Conseguenze.
Cass., sez. trib. 24 febbraio 2006, n. 4235. “ 10
- Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Giurisdizione e competenza – Tariffa per lo smaltimento di rifiuti – Natura tributaria – Giudice competente – Commissione tributaria – Autorità giudiziaria civile – Esclusione.
Cass., SS.UU. 8 marzo 2006, n. 4895. “ 10
- Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Impugnazione tardiva – Art. 327, comma 2, c.p.c. – Presupposti – Nullità notificazione e mancata conoscenza del processo – Onere probatorio – Parte contumace – Mancato assolvimento – inammissibilità.
Cass., sez. trib. 29 marzo 2006, n. 7316. “ 10
- Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Giurisdizione esclusiva sull'obbligazione tributaria – Assuntore del fallimento – Valutazione sulla responsabilità – Ammissibilità.
Cass., sez. trib. 4 aprile 2006, n. 7804. “ 10
- Contenzioso tributario – Atti impugnabili innanzi alle Commissioni tributarie.
Tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani – Invito al pagamento bonario – Autonoma impugnabilità – Sussiste, se l'atto contiene gli elementi per essere qualificato come atto contiene

gli elementi per essere qualificato come atto di accertamento o liquidazione del tributo.
 Procedimento – Commissioni – Sentenza – Motivazione in diritto estremamente succinta –
 Nullità della sentenza – Si verifica quando l'estrema concisione rende impossibile individuare le
 ragioni poste a base del dispositivo.
 Procedimento – Commissioni – Sentenza – Difetto di motivazione della sentenza – Richiede
 l'obliterazione di elementi passibili di determinare una diversa decisione oppure l'obiettivo
 deficienza del procedimento logico seguito dal giudice.
Cass., sez. trib. 13 aprile 2005, n. 7708. Pag. 11

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Appello – Documenti – Mancata produzione
 nel precedente grado di giudizio – Inammissibilità – Eccezioni – Impossibilità incolpevole di
 produzione della parte – Necessità del giudice della produzione in appello – Requisiti distinti –
 Tempestività della presentazione della domanda di rimborso – Applicabilità.
Cass., sez. trib. 19 aprile 2006, n. 9120. “ 11

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Impugnazioni – Impugnazioni incidentali tardive –
 Art. 334, comma 2, c.p.c. – Impugnazione principale inammissibile – Effetti – Perdita di efficacia
 dell'impugnazione incidentale – Impugnazione principale improcedibile – Effetti – Perdita di
 efficacia dell'impugnazione incidentale
Cass., sez. trib. 21 aprile 2006, n. 9452. “ 11

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Comunicazione dell'udienza – Raccomandata
 restituita per compiuta giacenza – Sentenza – Nullità.
Cass., sez. trib. 10 maggio 2006, n. 10761. “ 11

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Sentenza penale definitiva di condanna o
 di assoluzione per reati tributari – Automatica estensione degli effetti al separato procedimento
 tributario in corso – Non si verifica.
 Censure proposte nel ricorso in primo grado ed assorbite dalla pronuncia di accoglimento dello
 stesso – Non riproposte nei gradi successivi – Educazione per abbandono.
Comm. trib. centrale, sez. VI, 10 marzo 2006, n. 2157. “ 12

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Impugnazione – Termine lungo
 d'impugnazione ex art. 327 c.p.c. – Sospensione feriale dei termini processuali – Modalità di
 calcolo.
 Sospensione – Duplice sospensione qualora il termine annuale non sia interamente decorso al
 sopraggiungere del successivo periodo di sospensione – Consegue.
Comm. trib. prov. di Napoli, sez. XXIX 27 giugno 2005, n. 278. “ 12

IAS

“Effetti di prima applicazione dei principi IAS/IFRS”, di **A. BETUNIO** e **G. MOLINARO**. “ 13

“IAS/IFRS, rivalutazioni (*rectius*: riallineamenti) e interferenze fiscali nella recente prassi
 (circolari n. 3/E e n. 6/E del 2006) – Le interrelazioni fra l'adozione degli IAS e le deduzioni
 extracontabili”, di **F. CIANI**. “ 13

“Gli eventi successivi alla chiusura del bilancio nell'impostazione contabile e fiscale”, di
G. D'ABRUZZO e **L. A. CARELLO**. “ 14

“Il nuovo trattamento delle azioni proprie secondo gli IAS/IFRS – Profili contabili e fiscali”,
 di **N. MAZZA** e **A. SURÀ**. “ 15

"Gli IAS ed il loro impatto in materia civilistica e tributaria", di M. PROCOPIO.	Pag. 16
"IAS – I fondi rischi", di L. ROSSI e M- AMPOLILLA.	" 17
"Gli strumenti finanziari nei principi contabili internazionali – Impatto sui bilanci e problematiche di valutazione", di G. SCAZZERI e R. MANNA.	" 18

IMPOSTE E TASSE (In genere)

Risposte fornite in occasione di incontri con la stampa specializzata Circ. Agenzia delle Entrate 13 febbraio 2006, n. 6/E.	" 19
Misure di contrasto all'evasione fiscale e disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria – D.L. n. 203/2005, c.d. collegato alla legge finanziaria per il 2006 – Primi chiarimenti. Circ. Agenzia delle Entrate 13 marzo 2006, n. 10/E.	"19
Imposte indirette – Bollo – Registro – Imposta ipotecaria e catastale – Tasse sulle concessioni governative – Modifiche del D.L. 12 luglio 2004, n. 168, convertito dalla L. 30 luglio 2004, n. 191 – L. 30 dicembre 2004, n. 311, art. 1, comma 300 – D.L. 31 gennaio 2005, n. 7, convertito dalla L. 31 marzo 2005, n. 43 e D. Min. Economia e Finanze del 24 maggio 2005 – Chiarimenti. Circ. Agenzia delle Entrate 3 aprile 2006, n. 11/E.	" 20
Imposte e tasse (in genere) – Federalismo fiscale – Autonomia finanziaria – Modifiche alla disciplina dell'IRPEF e dell'IRE – Diminuzione del gettito per le Regioni – Assenza di misure compensative per la finanza regionale – Legittimità. Corte Cost. 14 aprile 2006, n. 155	" 21
Imposte e tasse (in genere) – Circolari e risoluzioni ministeriali – Efficacia – Non hanno natura normativa – Insindacabilità nel giudizio di legittimità – Conseguenze. Cass., sez. trib. 30 maggio 2005, n. 11449.	" 21

TRIBUTERIALI DIRETTI: Riforma II.DD.

Accertamento II.DD. – Integrazione – Condizioni – Novità degli elementi di fatto – Necessità – Nuova valutazione dei medesimi elementi da parte di diverso organo – Insufficienza. Cass., sez. trib. 8 maggio 2006, n. 10526.	" 21
---	------

TRIBUTERIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC

"Le novità apportate al Modello ed al Commentario OCSE in tema di imposte sul reddito e sul capitale", di M. ANTONINI.	" 22
Dividendi corrisposti da una società italiana ad una società estera nel caso in cui la relativa partecipazione sia detenuta per il tramite di una società fiduciaria, alla quale le azioni siano intestate fiduciariamente – Modalità applicative dell'art. 27-bis del DPR n. 600/1973. Ris. Agenzia delle Entrate 13 marzo 2006, n. 37/E.	" 23

CATASTO

- "Efficacia nel tempo delle rendite catastali per la liquidazione dell'ICI", di **F. TESAURO**. Pag. 23
- Catasto – Accatastamento unità immobiliari urbane – Nuovi termini – Chiarimenti.
Circ. Agenzia del Territorio, Dir. Dell’Agenzia, 11 aprile 2006, n. 3/T. “ 24

DICHIARAZIONE DEI REDDITI

- "Verifica del vincolo patrimoniale ed effetti della distribuzione delle riserve nel quadro EC",
di **E. MACARIO**. “ 24

IRPEF

- IRPEF – Addizionale regionale – Limite massimo dell'aliquota – Superamento – Art. 4, comma 3-*bis*,
del D.L. 18 settembre 2001, n. 347 – Devoluzione alle regioni – Violazione del principio di
coordinamento della finanza pubblica – Violazione del principio di uguaglianza – Violazione
degli artt. 3 e 119 della Costituzione – Questione di legittimità costituzionale – Manifesta
inammissibilità e infondatezza.
Corte Cost. 7 aprile 2006, n. 148. “ 26
- IRPEF – Soggetti passivi – Residenza fiscale – Art. 2, DPR n. 597 del 1973 – Residenza in Italia
e soggettività passiva IRPEF – Iscrizione all'anagrafe di un Comune italiano – Requisito sufficiente.
Cass., sez. trib. 20 aprile 2006, n. 9318. “ 27

IRPEG/IRES

- "Alcune precisazioni sulla inconfigurabilità dell'elusione in presenza di svalutazione di una
partecipazione", di **M. BEGHIN**. “ 27
- "Consolidato nazionale – Regime di neutralità e disposizioni antielusive", di **S. CAPOLUPO**. “ 28
- "Le innovazioni alla disciplina del credito per imposte estere", di **S. CAPOLUPO**. “ 28
- "Stabile organizzazione ed interessi passivi", di **S. CAPOLUPO**. “ 29
- "La tassazione effettiva delle ITC maltesi ed il regime CFC – Brevi note a margine della
risoluzione n. 170/E del 12 dicembre 2005", di **V. CARBONE e C. GALASSI**. “ 29
- "Il trasferimento della sede (e della residenza fiscale) in Italia di società di diritto comunitario – Profili
civilistici, contabili e fiscali", di **S. FURIAN**. “ 30
- "Il regime fiscale delle partecipazioni societarie detenute dai soggetti IRES e la recente circolare
Assonime", di **F. GALLIO**. “ 30

<p><i>"Dividend washing e dividend stripping nella giurisprudenza della Corte di Cassazione – Tra validità, nullità radicale, invalidità relativa ed inopponibilità – Alcune riflessioni sulla specialità delle regole tributarie", di R. LUNELLI.</i></p>	<p>Pag. 33</p>
<p><i>"Il regime di tassazione dei proventi degli strumenti finanziari assimilati alla luce del correttivo IRES", di G. SCANU.</i></p>	<p>" 34</p>
<p><i>"Le classificazioni di bilancio tra determinazione del reddito d'impresa e applicabilità delle norme antielusive", di A. VIOTTO.</i></p>	<p>" 35</p>
<p><i>"Interruzione del consolidato fiscale – Adesione di un nuovo consolidato – Determinazione degli acconti di imposta", di G. G. VISENTIN e O. PIOVESANA.</i></p>	<p>" 36</p>
<p>IRES – Redditi di impresa – Valutazioni – Operazioni in valuta – Debiti a medio-lungo termine in valuta estera relativamente al periodo d'imposta chiuso al 31.12.2004 – Corretto trattamento civilistico e fiscale. Ris. Agenzia delle Entrate 17 giugno 2005, n. 80/E.</p>	<p>" 37</p>
<p>IRES – Società a responsabilità limitata – Conferimento di immobili a società immobiliare effettuato a valori di mercato – Non elusività – Sospensione di imposta ex art. 176 del TUIR – Non applicabile. Parere Comitato Consultivo Norme Antielusive 15 dicembre 2005, n. 52.</p>	<p>" 37</p>
<p>IRES – Soggetti passivi – Società residenti – Trasferimento dalla Spagna all'Italia della sede legale della società – Trasferimento di sede comporta assoggettamento a tassazione in Italia se c'è continuità giuridica. Ris. Agenzia delle Entrate 17 gennaio 2006, n. 9/E.</p>	<p>" 37</p>
<p>IRES – Base imponibile – Stabile organizzazione – Finanziamenti erogati dalla casa madre o dai soci della stessa – Trattamento fiscale – Art. 98 del DPR 22 dicembre 1986, n. 917 – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212. Ris. Agenzia delle Entrate 30 marzo 2006, n. 44/E.</p>	<p>" 38</p>
<p><u>REDDITI DI CAPITALE</u></p>	
<p>Redditi di capitale – Dividendi e redditi diversi di natura finanziaria – Tassazione – Modalità – Istruzioni – D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344 – D.Lgs. 18 novembre 2005, n. 247 – Artt. 44, 47 e 109 del DPR 22 dicembre 1986, n. 917. Circ. Agenzia delle Entrate 18 gennaio 2006, n. 4/E.</p>	<p>" 39</p>
<p>Redditi di capitale – Dividendi distribuiti da società italiana a un fondo di investimento estero costituito da fondi comuni non residenti né in Italia né in Irlanda, gestito da società residente in Irlanda – trattamento tributario. Ris. Agenzia delle Entrate 27 gennaio 2006, n. 17/E.</p>	<p>" 39</p>
<p>Redditi di capitale – Redditi da risparmio – Certificati rilasciati ai sensi dell'art. 1, comma 3, del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate dell'8 luglio 2005 – Tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di interessi – Direttiva n. 2003/48/CEE del 3 giugno 2003. Ris. Agenzia delle Entrate 30 marzo 2006, n. 45/E.</p>	<p>" 40</p>

Redditi di capitale – Versamenti da parte dei soci – Presunzione di fruttuosità – Sussiste – Obbligo di effettuare le ritenute – Conseguenze.
Cass., sez. trib. 7 novembre 2005, n. 21540. Pag. 40

Redditi di capitale – Interessi – Contratto di riporto – Presupposto impositivo – Percezione – Art. 42 TUIR (67 nuovo TUIR) – Onere probatorio – Amministrazione finanziaria – Valutazione – Giudice del merito.
Cass., sez. trib. 14 aprile 2006, n. 8870. “ 40

REDDITI DI IMPRESA

“La fiscalità delle imprese di assicurazione”, di **G. CAMMAROTO** e **A. VALENTE**. “ 41

“La nuova normativa fiscale applicabile agli strumenti finanziari partecipativi e alle obbligazioni”, di **S. MEROI**. “ 41

“Spunti di riflessione su risvolti fiscali connessi all'utilizzo della riserva di rivalutazione monetaria”, di **E. VIAL** e **M. CATENI**. “ 43

Redditi di impresa – Emissione di nuove azioni in relazione ad un aumento di capitale non proporzionale in previsione dell'ingresso di un fondo comune di investimento nella compagine sociale – Trattamento tributario.
Ris. Agenzia delle entrate 16 febbraio 2006 n. 29/E. “ 43

Reddito di impresa – Spese d'impianto e di ampliamento – Ammortamento civilistico in assenza di capitalizzazione – Periodo quinquennale – E' quello massimo – Rilevanza anche fiscale – Sussiste.
Cass., sez. trib. 11 gennaio 2006, n. 377. “ 44

Reddito di impresa – Corrispettivo per la vendita di immobili – Corrispondenza al valore reale – Presunzione.
Cass., sez. trib. 30 gennaio 2006, n. 2005. “ 44

Reddito di impresa – Spese per aggiornamento professionale del personale – Costituiscono spese relative a studi – Deducibilità secondo i criteri previsti per tali spese.
Cass., sez. trib. 1 marzo 2006, n. 4581. “ 45

Reddito di impresa – Costi del personale – Nota spese del dipendente – Inerenza delle spese addebitate – Necessità.
Cass., sez. trib. 24 marzo 2006, n. 6650. “ 45

Reddito di impresa – Spese ad utilità pluriennale – Modalità di imputazione – Indicazione – Essenzialità.
Cass., sez. trib. 10 aprile 2006, n. 8344. “ 45

Reddito di impresa – Accantonamenti per rischi su crediti – Società debitrice in amministrazione controllata – Inammissibilità dei crediti al fondo rischi su crediti.
Cass., sez. trib. 12 aprile 2006, n. 8580. “ 45

Reddito di impresa – Affitto di ramo aziendale – Ammortamento da parte del locatore – Disciplina ante TUIR del 1986 – Ammissibilità – Art. 68, comma 9, TUIR del 1986 (nella versione ante IRES) – Ammortamento in capo al locatario – Disciplina innovativa – Irrilevanza – Disconoscimento dei costi per il locatore – Mancanza di inerenza dei beni ceduti in gestione all'affittuario – Onere della prova in capo alla Finanza – Qualifica di impresa immobiliare a quella locataria.
Cass., sez. trib. 10 maggio 2006, n. 10757. Pag. 46

Reddito di impresa – Immobili – Locazione – Immobile strumentale per natura – Canone di locazione – Reddito di fabbricati – Inconfigurabilità – Cambio di categoria – Passaggio da negozio o deposito ad ufficio – Persistenza della strumentalità per natura – Intestazione dell'immobile al titolare della ditta individuale e non all'impresa – Irrilevanza.
Cass. sez. trib. 10 maggio 2006, n. 10793. “ 46

Reddito di impresa – Accantonamenti – Accantonamenti per rischi su crediti – Art. 66, comma 1, DPR n. 597 del 1973 – Iscrizione dei crediti risultanti in bilancio – Crediti ceduti pro-solvendo – Ammissibilità – Iscrizione nei conti d'ordine – Legittimità – Crediti iscritti nella corrispondente voce del bilancio – Irrilevanza.
Cass., sez. trib. 12 maggio 2006, n. 11080. “ 46

REDDITI DI LAVORO AUTONOMO

Redditi di lavoro autonomo – Base imponibile – Oneri deducibili – Ragionieri e periti commerciali – Contributi previdenziali *ex lege* 30 dicembre 1991, n. 414 – Natura obbligatoria – Esclusione – Conseguenze – Assoggettabilità al regime fiscale di cui al DPR n. 917 del 1986 in epoca anteriore al 1 gennaio 2001 – Esclusione.
Cass., sez. trib. 26 gennaio 2006, n. 1605. “ 47

REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

“Tassate per cassa le incentivazioni all'esodo”, di F. PETRUCCI. “ 47

Reddito di lavoro dipendente – Redditi assimilati – Determinazione del reddito – Prestazioni rese da fondi integrativi di previdenza costituiti presso gli enti di cui alla L. 20 marzo 1975, n. 70 – Trattamento – Art. 52 del DPR 22 dicembre 1986, n. 917.
Circ. Agenzia delle entrate 26 giugno 2006, n. 25/E. “ 47

Redditi di lavoro dipendente – Somme aggiuntive corrisposte al dipendente per incarichi implicanti spese maggiori rispetto a quelle ordinarie – Natura risarcitoria – Intassabilità – Conseguenze.
Cass., sez. trib. 11 novembre 2005, n. 22842. “ 48

Redditi di lavoro dipendente – Indennità per licenziamento – Ingiustificato licenziamento – Art. 19 del CNL dei dirigenti industriali – Indennità supplementare – Imponibilità – Non sussiste.
Cass., sez. trib. 3 aprile 2006, n. 7799. “ 48

Redditi di lavoro dipendente – Risarcimento del danno – Esclusione – Congrua motivazione del giudice di merito – Insindacabilità.
Cass., sez. trib. 10 aprile 2006, n. 8366. “ 48

REDDITI DIVERSI

“Alcune annotazioni sulla riforma della tassazione dei redditi delle attività finanziarie”,
di E. MIGNARRI. Pag. 49

Redditi diversi di natura finanziaria – Prestiti obbligazionari – Annullamento con assegnazione
di azioni ordinarie – Chiarimenti.
Ris. Agenzia delle Entrate 17 gennaio 2006, n. 11/E. “ 49

REDDITI FONDIARI

Redditi fondiari – Locazione di fabbricati – Conduttore moroso – Successiva risoluzione
consensuale del contratto di locazione – Canoni pregressi non corrisposti – Imponibilità – Tassazione
presuntiva sulla base dei canoni contrattuali ex art. 23 (ora art. 26) del DPR n. 917/1986
indipendentemente dalla loro percezione – Sussiste – Eventuale effetto retroattivo della risoluzione
contrattuale – Opponibilità all’Amministrazione finanziaria – Impregiudicata valutazione.
Cass., sez. trib. 18 novembre 2005, n. 24444. “ 50

RISCOSSIONE

Riscossione – Concessionari – Rimborsi – Istanze di rimborso presentate da banche e società
concessionarie del servizio nazionale della riscossione per ottenere il rimborso delle somme
riscosse con il modello F23 e riversate in eccesso – Istruzioni relative alle modalità di
presentazione delle istanze indicate.
Circ. Agenzia delle Entrate 19 aprile 2006, n. 16/E. “ 50

Riscossione – Cessione dei crediti d’imposta – Art. 43-bis del DPR 29 settembre 1973, n. 602 –
Art. 1, comma 7, lett. c), del D.M. 30 settembre 1997, n. 384 – Limiti di efficacia della cessione
nei confronti dell’Amministrazione finanziaria.
Ris. Agenzia delle Entrate 16 maggio 2006, n. 67/E. “ 51

Riscossione – Cartella di pagamento – Obbligo di motivazione – Sussiste.
Cartella di pagamento emessa a norma dell’art. 36-bis del DPR n. 600/1973 – Mancanza
di chiari riferimenti a natura e motivi del recupero a tassazione – Nullità della cartella – Consegu.
Imposte e tasse – Riscossione – Cartella di pagamento – Termine di notifica – Individuazione.
Cass., sez. trib. 16 settembre 2005, n. 18415. “ 51

Riscossione – Imposte sul reddito – Cartella di pagamento – Art. 25 del DPR n. 602/1973 –
Evoluzione storica – Dichiarazione di illegittimità parziale – Successiva legge n. 156/2005 –
Disciplina transitoria per i giudizi già pendenti – Cartella notificata nel 1998 per redditi del 1991 –
Decadenza dell’Ufficio.
Cass., sez. trib. 30 novembre 2005, n. 26104. “ 52

Riscossione – Cartella di pagamento – Termine di notifica – Decadenza – Legge n. 156/2005 –
Regime transitorio – Rapporti pendenti – Applicabilità.
Cass., sez. trib. 25 gennaio 2006, n. 1435. “ 52

Riscossione – Cartella di pagamento – Notifica – Disciplina transitoria ex lege n. 156/2005 –
Rapporti per cui la decadenza si era già verificata in base alle norme previgenti –

Inapplicabilità – Onere della prova.
Comm. trib. prov. di Bologna, sez. XII, 16 gennaio 2006, n. 437. “ 52

Riscossione – Liquidazione ex art. 36-bis del DPR 29 settembre 1986, n. 600 – Iscrizione a ruolo – Notificazione della cartella di pagamento – Termini – Regime applicabile.
Comm. trib. prov. di Napoli, sez. XXIII 29 marzo 2006, n. 526. Pag. 53

Riscossione – Imposte dirette – Liquidazione sulla base della dichiarazione ex art. 36-bis del DPR 29 settembre 1973, n. 600 – Formazione del ruolo – Notificazione della cartella di pagamento – Termini.
Comm. reg. di Palermo, sez. di Siracusa, sez. VII, 7 maggio 2003, n. 78. “ 53

IMPOSTE SOSTITUTIVE DELLE IMPOSTE SUI REDDITI

“Modalità di recupero delle ritenute non dovute da parte del sostituto d’imposta”, di **R. FANELLI.** “ 53

“Le incognite del pagamento di spese legali a carico della parte soccombente in giudizio”, di **G. GAVELLI e G. VALCARENGHI.** “ 54

Imposta sostitutiva – Rivalutazione dei beni d’impresa e delle aree fabbricabili – Art. 1, commi 469-476, della L. 23 dicembre 2005, n. 266 (Finanziaria 2006) – Istruzioni.
Circ. Agenzia delle entrate 13 giugno 2006, n. 18/E. “ 55

DISPOSIZIONI ANTIELUSIVE

“Elusione nelle imposte sui redditi: involuzione interpretativa e proliferazione del sistema”, di **G. STANCATI.** “ 55

BOLLO (Imposta di)

Bollo (imposta di) – Marche per atti giudiziari – Marche scambio – Obbligo di apposizione sugli atti difensivi quante siano le parti costituite in giudizio – Illegittimità – Limiti.
Comm. trib. prov. di Roma, sez. LIII 11 gennaio 2005, n. 492. “ 56

INVIM

INVIM – Valore del bene trasferito – Incremento in misura pari alla valutazione monetaria – Insufficienza in mancanza di altre prove.
Cass., sez. trib. 23 gennaio 2006, n. 1233. “ 57

INVIM – Acquirente dell’immobile – Soggetto estraneo al rapporto tributario – Non è tale – Validità della definizione della lite fiscale effettuata dall’acquirente – Sussiste.
Cass., sez. trib. 28 aprile 2006, n. 9995. “ 57

IVA

- "Il modello per la richiesta di rimborso o di compensazione del credito IVA", di F. RICCA. Pag. 57
- IVA – Prestazioni di servizio – Prestazioni intercorrenti tra casa madre e stabile organizzazione – Non imponibilità – Sentenza della Corte di Giustizia UE 23 marzo 2006, causa C-210/04.
Ris. Agenzia delle Entrate 16 giugno 2006, n. 81/E. " 58
- IVA – Fondi comuni di investimento immobiliare – Modificazioni al regime fiscale degli apporti – Art. 3-quarter del D.l. 3 agosto 2004, n. 220, convertito dalla L. 14 ottobre 2004, n. 25.
Circ. Agenzia delle Entrate 19 giugno 2006, n. 22/E. " 58
- IVA – VI Direttiva – Esercizio attività economica – Cessioni di beni – Prestazioni di servizi – Nozione – Carattere di obiettività – Finalità extraeconomiche – Irrilevanza – Conseguenze – Imponibilità – Sussiste.
Corte di Giust. CE, Grande Sezione, 21 febbraio 2006, n. C-223/03. " 59
- IVA – VI Direttiva – Direttiva n. 77/388/CEE del 17 maggio 1977 – Società non residente – Succursale in altro Stato membro – Rapporti giuridico-economici – Non costituiscono operazioni ai fini IVA.
Corte di Giust. CE, sez. II, 23 marzo 2006, n. C-210/04. " 59
- IVA – Sesta Direttiva – Rettifica della deduzione – E' procedura necessaria per i beni di investimento – Regime di beni destinati e finalità che non danno diritto alla deduzione – Irrilevanza – Limitazioni al diritto di rettifica in caso di destinazione di beni ed attività soggette – Illegittimità.
Corte di Giust. CE, 30 marzo 2006, n. C-184/04. " 60
- IVA – Operazioni – Operazioni esenti – Fondi comuni di investimento – Società di gestione di fondi – Attività amministrativa e contabile svolta da un soggetto terzo (bianca) – Attività essenziale per la gestione tecnico-economica del fondo – Condizione – Esenzione – Spettanza.
IVA – Operazioni – Prestazioni di servizi – Fondi comuni di investimento – Società di gestione – Soggetto terzo depositario "ex lege" dei fondi – Attività di coordinamento e controllo della corretta applicazione delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative regolanti le società di gestione – Esenzione – Non spettanza – Imponibilità – Sussistenza.
Corte di Giust. CE, sez. III, 4 maggio 2006, n.C-169/04. " 61
- IVA – Rimborsi – Termine di presentazione dell'istanza – Decorrenza – Provvedimenti amministrativi – Rilevanza – Esclusione.
Cass., sez. trib. 17 gennaio 2005, n. 813. " 61
- IVA – Detrazione – Spese di miglioramento di immobili concessi in locazione – Detraibilità.
Cass., sez. trib. 10 febbraio 2006, n. 2939. " 61
- IVA – Prestazioni pubblicitarie a favore di soggetti non residenti nella C.E. – Luogo di utilizzazione del servizio – e' quello in cui la prestazione viene resa e non quello in cui viene acquisito l'effetto della prestazione.
Cass., sez. trib. 29 marzo 2006, n. 7294. " 61
- IVA – Detrazione rivalsa – Detrazione – Operazioni immobiliari fittizie – Unico immobile della società – Cessione ad un socio – Elusione d'imposta – Rispetto della forma giuridica –

Irrilevanza – IVA corrisposta per la ristrutturazione del bene – Indetraibilità – Società immobiliare – Irrilevanza.
Questioni generali – Diritto comunitario – IVA – Operazioni elusive – Unico immobile della società - Cessione ad un socio – Elusione d'imposta – Rispetto della forma giuridica – Irrilevanza – IVA corrisposta per la ristrutturazione del bene – Indetraibilità – Società immobiliare – Irrilevanza.
IVA – Detrazione rivalsa – Detrazione – Immobili – Unico immobile della società – Cessione ad un socio – Elusione d'imposta – Rispetto della forma giuridica – Irrilevanza – IVA corrisposta per la ristrutturazione del bene – Indetraibilità – Società immobiliare - Irrilevanza
Cass., sez. trib. 5 maggio 2006, n. 10352. Pag. 62

IVA – Comportamenti elusivi ed abusivi del contribuente – Diritto comunitario – Indetraibilità dell'IVA – Valutazione del giudice di merito – Congrua motivazione – Insindacabilità da parte della Cassazione.
Cass., sez. trib. 5 maggio 2006, n. 10353. “ 62

IVA – Obblighi dei contribuenti – Dichiarazioni – Competenza per territorio degli uffici deputati all'accertamento – Individuazione – Criteri.
Cass., sez. trib. 10 maggio 2006, n. 10769. “ 62

IVA – Prestazioni di servizi – Assistenza per il rifornimento di carburante – Emissione, da parte della mandataria, di carte di credito – Operazione di finanziamento esente – Insussistenza – Prestazione di servizi accessoria all'attività istituzionale soggetta al tributo – Imponibilità.
Cass., sez. trib. 29 maggio 2006, n. 12772. “ 63

REGISTRO (imposta di)

Registro (imposta di) – Atti giudiziari – Sentenza di condanna – Creditore soggetto IVA – Registrazione con imposta fissa ex art. 40 del DPR n. 131/1986 – Enunciazione di atto non registrato – Art. 22 del DPR n. 131/1986 – Imponibilità – Attrazione nel principio di alternatività – Esclusione.
Cass., sez. trib. 8 settembre 2005, pag. 17899. “ 63

Registro (imposta di) – Trasferimento di azienda – Valore dell'avviamento – Apprezzamento del Giudice censurabile in Cassazione solo per carente motivazione.
Cass., sez. trib. 13 gennaio 2006, n. 613. “ 63

Registro (imposta di) – Valutazione – Conferimento di immobili in s.r.l. – Perizia di valutazione del cespite conferito ex art. 2343 c.c. – Diversa valutazione da parte dell'Amministrazione finanziaria – Inammissibilità.
Potere del giudice tributario di valutare l'ipoteca bancaria agli atti del processo – Ricorre.
Cass., sez. trib. 20 gennaio 2006, n. 1135. “ 64

Registro (imposta di) – Accertamento di maggior valore – Terreni edificabili – Edificabilità di fatto – Rilevanza giuridica – Sussistenza.
Cass., sez. trib. 19 aprile 2006, n. 9131. “ 64

Registro (imposta di) – Acquisto prima casa – Requisiti soggettivi – Soddisfazione delle esigenze abitative – Idoneità del fabbricato – Necessità – Fabbricato in altro Comune e consegna al promettente acquirente – Sufficienza – Benefici – Riconoscimento.
Cass., sez. trib. 17 maggio 2006, n. 11564. “ 64

Registro (imposta di) – *Trust* – Atto di costituzione – Effetti giuridici ed economici non definitivi – Contenuto patrimoniale – Carezza – Imposta fissa ex art. 11 Tariffa, parte prima – Applicabilità.
Comm. trib. prov. di Brescia, sez. I, 11 gennaio 2006, n. 205. Pag. 64

SUCCESSIONI E DONAZIONI (Imposta sulle)

Successioni e donazioni (imposta sulle) – Pronti contro termine su titoli di Stato – Decesso del contraente nelle more del contratto – Esistenza nel patrimonio del *de cuius* di un monte titoli – Conseguenze.
Cass., sez. trib. 14 aprile 2006, n. 8865. “ 65

FINANZA E TRIBUTI LOCALI

Finanza locale – Tasse sulle concessioni regionali – Determinazione degli aumenti annui – Valore limite del venti per cento – L. 16 maggio 1970, n. 281 – L. 14 giugno 1990, n. 158 – Incremento eccedente il valore limite – Violazione degli artt. 117 e 119 della Costituzione – Testo anteriore alla riforma del Titolo V – Questione di legittimità costituzionale – Infondatezza.
Corte Cost. 17 marzo 2006, n. 107. “ 65

Tributi locali – TOSAP – Avviso di liquidazione – Forma – Comunicazione epistolare – Legittimità. Accertamento notificato a mezzo lettera raccomandata – Legittimità – Applicabilità dell'art. 156 cod. prov. civ
Soggetti passivi – Poste Italiane S.P.A. – E' tale.
Comm. trib. prov. di Milano, sez. XII, 28 febbraio 2005, n. 157. “ 66

Tributi locali – TOSAP – Avviso di accertamento – Motivazione – Riferimento a relazione tecnica non allegata all'atto – Violazione dell'art. 7 della L. n. 212/2000 – Non sussiste in presenza di tutti gli elementi che giustificano l'imposizione.
Occupazione abusiva di durata superiore all'anno, realizzata con manufatti stabilmente infissi al suolo – E' permanente.
Comm. trib. prov. di Palermo, sez. III, 3 giugno 2005, n. 122. “ 66

ICI

ICI – Catasto – Rendita – Attribuita con sentenza passata in giudicato – Efficacia retroattiva.
Cass., sez. trib. 1 giugno 2006, n. 13069. “ 67

ICI – Sentenza di primo grado sfavorevole al contribuente – Riscossione – Limitata a due terzi dell'imposta – Iscrizione a ruolo dell'intero – Illegittimità.
Comm. trib. prov. di Treviso, sez. II, 7 febbraio 2005, n. 4. “ 67

IRAP

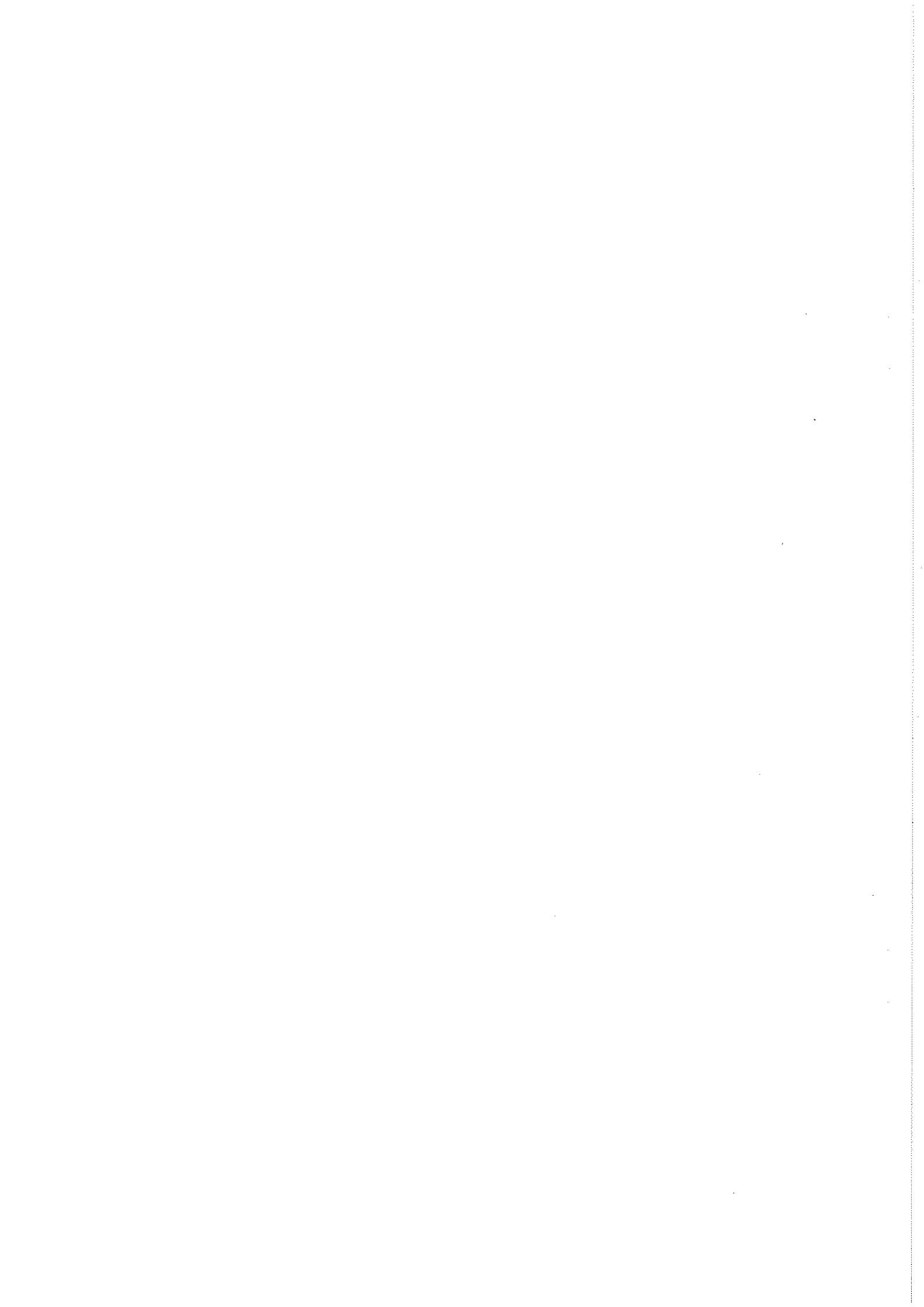
IRAP – Deducibilità dei costi – Costi sostenuti oltre che per il personale dipendente addetto alla ricerca e sviluppo anche per le spese sostenute per i lavoratori a progetto e gli amministratori – Art. 11 del D.lgs. n. 446/1997 come modificato dall'art. 1, comma 347, della L. n. 311/2004 – Deducibilità – Spetta.
Ris. Agenzia delle Entrate 4 maggio 2006, n. 57/E. “ 67

VARIE

"Trust interno e regime fiscale degli atti di destinazione per la realizzazione di interessi meritevoli di tutela ai sensi del nuovo art. 2645-ter del codice civile", di **L. DEL FEDERICO**. Pag. 68

"Gli atti di destinazione nel nuovo art. 2645-ter c.c. quale frammento di *trust*", di **M. LUPOI**. " 68

Varie – Responsabilità contabile – Accertamento con adesione del contribuente – Discrezionalità
Tecnica - Accertamento con adesione ingiustificato – Emersione di un danno erariale –
Responsabilità del funzionario addetto e del direttore dell'Agenzia delle Entrate – Sussiste.
Corte dei Conti, sez. giur. Sicilia 16 marzo 2005, n. 512. " 69



Legislazione

Provvedimenti emanati e pubblicati in G.U. dal 1° maggio al 31 Agosto 2006

Decreto-legge 12 maggio 2006, n. 173: "Proroga di termini per l'emanazione di atti di natura regolamentare" convertito con modificazioni dalla **L. 12 luglio 2006, n. 228**, recante ulteriori proroghe per l'esercizio di deleghe legislative e in materia di istruzione". (in G.U. n. 160 del 12 luglio 2006).

Il decreto, come modificato in sede di conversione, contiene alcune proroghe di termini in materia di protezioni dei dati personali (c.d. legge sulla *privacy*), di previdenza agricola (art. 1 e art. 1-*bis*) e di patrimonio abitativo (art. 1-*quater*). Fissa inoltre al 31 gennaio 2007 la data di entrata in vigore delle procedure per la valutazione ambientale strategica (VAS), per la valutazione d'impatto ambientale (VIA) e per l'autorizzazione ambientale integrata (IRPC) previste nella seconda parte del D. Lgs. 3/4/2006, n. 152. Modifica, infine, alcune disposizioni contenute nel codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture di cui al D.Lgs. 12/4/2006, n. 163.

Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 17 maggio 2006: "Approvazione dei limiti di ricavi o compensi entro cui è possibile avvalersi del regime fiscale delle attività marginali (53 studi in vigore a decorrere dal periodo d'imposta 2005)". (in G.U. n. 117 del 22 maggio 2006).

Decreto del Ministro dell'economia e delle Finanze 26 giugno 2006: "Misura di versamento all'istituto di vigilanza sulle assicurazioni private del contributo dovuto per l'anno 2006 dalle imprese esercenti attività di assicurazione e riassicurazione". (in G.U. n. 150 del 30 giugno 2006).

Il decreto lascia invariate per l'anno 2006 le misure del contributo di vigilanza dovuto all'ISVAP dalle imprese di assicurazioni nazionali e dalle rappresentanze di imprese con sede in cui Paese terzo rispetto all'Unione Europea, che operano nel territorio della Repubblica (0,42 per mille dei premi incassati nel 2005), per le assicurazioni sulla vita, le operazioni di capitalizzazione e le assicurazioni contro i danni. Non muta nemmeno, rispetto a quanto previsto dal D.M. 30/6/2005, il contributo dello 0,10 per mille dei premi incassati nel 2005, dovuto dalle imprese nazionali di riassicurazione e delle rappresentanze di imprese estere operanti in Italia, che esercitano esclusivamente l'attività di riassicurazione. E' confermata anche l'aliquota del 6% dei premi incassati nell'esercizio 2005 ai fini della determinazione del predetto contributo.

Decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223: "Disposizioni urgenti per il rilancio economico e sociale, per il contenimento e la razionalizzazione della spesa pubblica nonché interventi in materia di entrate e di contrasto all'evasione fiscale". (in G.U. n. 153 del 4 luglio 2006), convertito, con modificazioni, dalla **Legge 4 agosto 2006, n. 248**. (in Suppl. Ord. n. 183/L alla G.U. n. 186 del 11 agosto 2006).

Per un dettagliato e approfondito esame della cd. "Manovra Prodi" si rinvia alle Ns. Circolari Informative nn. 4/2006, 5/2006 e 6/2006.

Provvedimento della Banca D'Italia 3 agosto 2006: "Regolamento recante l'individuazione dei termini e delle unità organizzative responsabili dei procedimenti amministrativi di competenza della Banca d'Italia, ai sensi degli articoli 2 e 4 della legge 7 agosto 1990, n. 241, e successive modificazioni". (in Suppl. ord. n. 185 alla G.U. n. 187 del 12 agosto 2006).

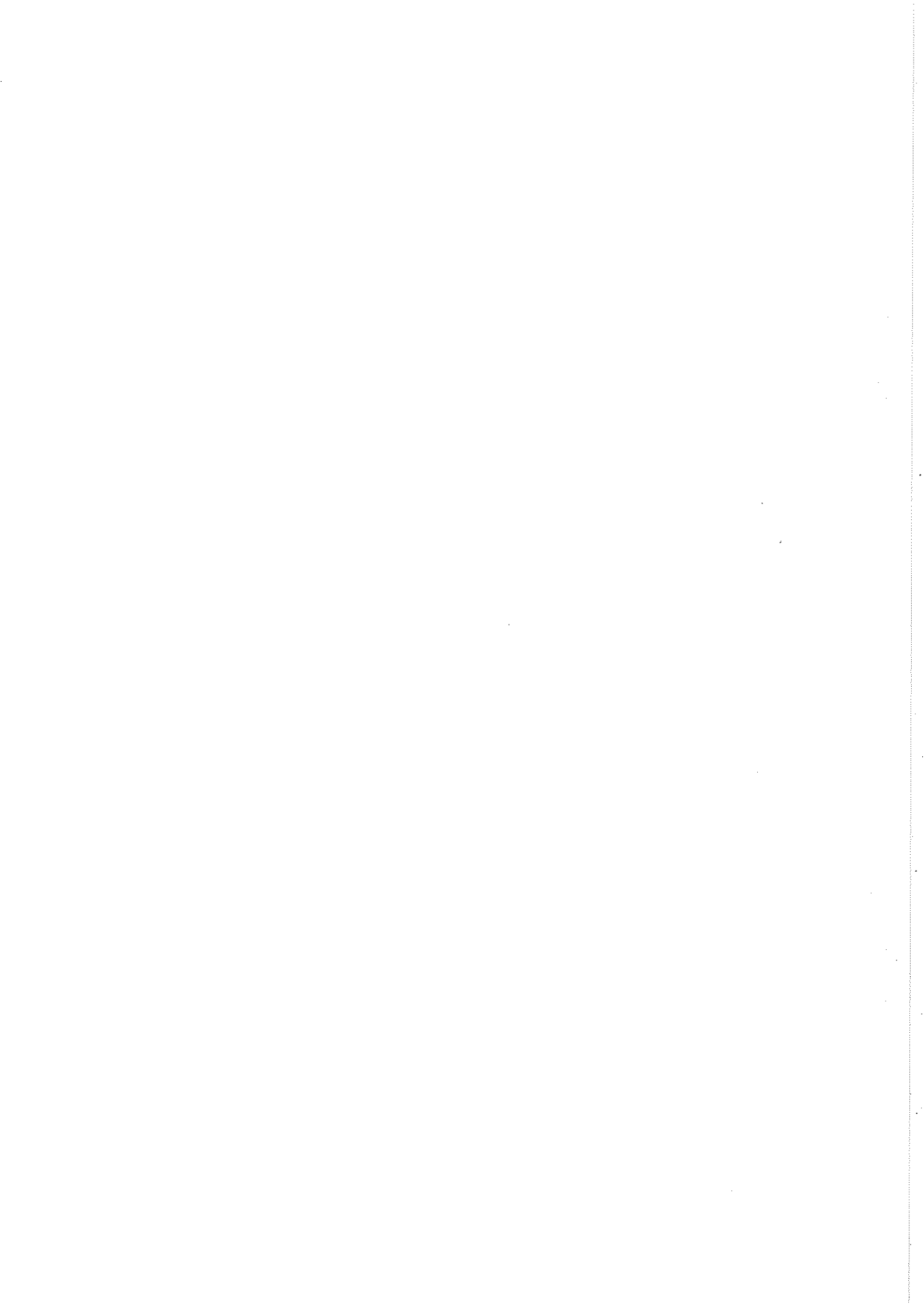
Deliberazione della Commissione Nazionale per le Società e la Borsa 8 agosto 2006: "Modificazioni e integrazioni al regolamento n. 11768 del 23 dicembre 1998, concernente la disciplina dei mercati, modificato con delibere n. 12497 del 20 aprile 2000, n. 13085 del 18 aprile 2001, n. 13659 del 10 luglio 2002, n. 13858 del 4 dicembre 2002, n. 14003 del 27 marzo 2003, n. 14146 del 25 giugno 2003, n. 14339 del 5 dicembre 2003, n. 14955 del 23 marzo 2005 e n. 15233 del 29 novembre 2005". (in G.U. n. 193 del 21 agosto 2006).

La delibera integra le disposizioni del Regolamento CONSOB n. 11768 del 23/12/1998 in materia di mercati.

Deliberazione della Commissione Nazionale per le Società e la Borsa 8 agosto 2006: "Elevazione per le azioni ordinarie emesse da Banca Fideuram S.P.A. della percentuale prevista dall'articolo 108 del decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58". (in G.U. n. 196 del 24 agosto 2006).

Provvedimento dell'Istituto per la vigilanza sulle assicurazioni private e di interesse collettivo 10 agosto 2006: "Disposizioni in materia di relazione semestrale. Modifiche al provvedimento ISVAP 6 luglio 1999, n. 1207-G. Moduli di vigilanza da allegare al bilancio consolidato. Modifiche al provvedimento ISVAP 4 dicembre 1998, n. 1059-G". (in G.U. n. 194 del 22 agosto 2006).

RASSEGNA DI DOTTRINA, PRASSI AMMINISTRATIVA, GIURISPRUDENZA



ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)

Dottrina

“Sulla difficile configurazione di comportamenti elusivi delle richieste di rimborso all’Erario – commento al parere n. 36 del 2005 del Comitato antielusivo” di M. ANDRIOLA e S. DI VAIA, ne Il fisco 25/2006, fasc. n. 1, pag. 9191.

L’articolo esamina criticamente il parere n. 36 del 2005 emesso dal Comitato antielusivo, avente per oggetto il particolare problema della natura elusiva delle cessioni extragrupo di eccedenze di imposta. Il caso affrontato nel parere riguarda una *holding* di un gruppo industriale che, data la situazione congiunturale di crisi, intende ridurre la sua esposizione debitoria nei confronti di un istituto di credito. A tal fine, dopo aver evidenziato che la società K - appartenente al gruppo, già in liquidazione e priva di altri elementi patrimoniali attivi – ha acquisito un’eccedenza Irpeg da altra società del medesimo gruppo, viene prospettata la cessione della partecipazione in K a favore dell’istituto di credito ad un corrispettivo commisurato al credito di imposta, salvo l’attualizzazione del valore. Tale corrispettivo sarebbe utilizzato per la riduzione dell’esposizione debitoria verso l’istituto di credito, il quale, a sua volta, utilizzerebbe il credito Irpeg detenuto dalla società K per compensare propri debiti di imposta. Il Comitato ha ritenuto l’operazione elusiva in quanto non sorretta da valide ragioni economiche e rivolta all’aggiramento di norme tributarie, ai fini dell’indebita fruizione del sistema di utilizzazione in compensazione dei crediti di imposta oggetto di cessione extragrupo. In sostanza, l’immissione del credito di imposta in una società contenitore, la cui partecipazione è ceduta ad un soggetto terzo (l’istituto di credito) non compreso nel gruppo, consente di evitare l’applicazione dell’art. 43-*bis* del DPR n. 602/73 (cessione del credito previamente richiesto a rimborso), facendo precostituire per il cessionario i presupposti per applicare il successivo art. 43-*ter* (cessione delle eccedenze nell’ambito del gruppo).

Se nel caso specifico esaminato dal Comitato non è stato difficile configurare i due requisiti dell’assenza delle valide ragioni economiche e dell’aggiramento di obblighi o divieti previsti dall’ordinamento tributario, più problematica è, invece, la configurabilità del requisito dell’ottenimento dell’indebito risparmio di imposta. Infatti, secondo il Comitato, ai fini dell’applicazione dell’art. 37-*bis* del DPR n. 600/73 rappresenta un indebito risparmio di imposta o rimborso, l’effettuazione di una compensazione tra debiti tributari e crediti di imposta, altrimenti non consentita. Il requisito dell’indebito risparmio di imposta viene interpretato estensivamente fino a ricomprendere anche fenomeni differenti dal risparmio di imposta quale il risparmio nell’assolvimento dell’onere tributario conseguito indebitamente da parte del contribuente. Nel caso in esame, l’indebito risparmio d’imposta (ovvero il rimborso non dovuto, come lo qualifica il Comitato) è qualcosa di diverso, e cioè l’indebito accesso ai requisiti per fruire dell’istituto della compensazione ex art. 17 del D.Lgs. n. 241/97. In sostanza, il Comitato non contesta la spettanza del credito di imposta oggetto di cessione extragrupo, ma il suo utilizzo di compensazione con altri debiti di imposta di un soggetto terzo, che altrimenti non ne avrebbe beneficiato. La condotta del contribuente è stata quindi ritenuta elusiva dal Comitato in quanto volta essenzialmente ad evitare i lunghi tempi per i rimborsi di imposta.

Secondo gli AA., tale conclusione deve fare riflettere. In particolare, occorre chiedersi se condotte come quella esaminata dal Comitato siano volte ad abusare delle disposizioni tributarie vigenti al fine di precostituirsi regimi tributari tipici altrimenti non spettanti (nel caso di specie, l’indebito accesso all’istituto della compensazione) o siano, viceversa, volte ad evitare di incorrere in indebite penalizzazioni prodotte dall’ordinamento tributario (nel caso di specie, le lungaggini dei rimborsi di imposta). La risposta – ad avviso degli AA. – è probabilmente la seconda, dal momento che comportamenti volti ad evitare i ritardi dell’Amministrazione finanziaria nel rimborso dei crediti di imposta ai contribuenti appaiono determinati più da ragioni “difensive” nei confronti dell’Erario che

da ragioni "offensive". In altri termini, si tratta di evitare un maleficio fiscale piuttosto che un beneficio. (FDA)

"La difficile individuazione dei comportamenti elusivi: funzione della norma generale" di M. BASILAVECCHIA, in Corr. Trib. 2006, pag. 1935.

A circa dieci anni dall'introduzione della norma antielusiva generale nel corpo del decreto sull'accertamento (art. 37-*bis* del DPR n. 600/73), l'A. ne effettua un esame critico sottolineando le difficoltà di applicazione. Il giudizio sulla liceità del risparmio, ovvero del suo carattere indebito rispetto ai valori tutelati dall'ordinamento, appare di difficile definizione, e ciò spiega perché molte soluzioni convergano sul più semplice accertamento della insussistenza delle valide ragioni economiche. Infatti, il comportamento elusivo si caratterizza per la creazione di una situazione di fatto che è conforme alla lettera delle norme, ma che è disapprovato dall'ordinamento tributario in quanto tende ad aggirare obblighi o divieti. Pur nella consapevolezza che la funzione principale della norma antielusiva non può che essere quella di scoraggiare le forme più ardite di pianificazione fiscale, l'A. conviene sul fatto che le prove di inefficienza dell'istituto sul piano dell'applicazione in sede di controllo e di accertamento abbiano finito per indebolire tale funzione, in quanto il contribuente che sa di poter contrastare vittoriosamente in sede giurisdizionale l'atto impositivo basato sull'art. 37-*bis* finisce con l'averne, quale unica remora per la pianificazione elusiva, quella dell'incertezza sull'entità del prelievo che per alcuni anni potrà accompagnare l'operazione. Pur con tutti i suddetti limiti, la norma antielusiva generale appare comunque utile poiché garantisce un temperamento tra giusta imposizione e libertà negoziale, contenendo i fenomeni più distortivi di pianificazione fiscale senza incidere sulla certezza giuridica e sull'affidamento. In prospettiva futura, l'A. ritiene che occorra individuare meglio le conseguenze giuridiche dell'elusione, soprattutto in termini di applicabilità delle sanzioni amministrative e penali. È infatti evidente che, se si postula una repressione piena sotto entrambi gli aspetti, l'elusione finisce per avere lo stesso trattamento giuridico dell'evasione. Tuttavia, non è pensabile un'interpretazione estensiva della norma antielusiva. (FDA)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Accertamento (principi e norme generali) – Motivazione *per relationem* – Principi della legge n. 212/2000 – Natura innovativa e non retroattiva – Sufficienza della sola conoscibilità dei documenti richiamati dall'accertamento adottato prima dell'entrata in vigore della legge n. 212/2000.

Natura dell'accertamento di mera *provocatio ad opponendum* – Contenuto minimo della motivazione – Deve consentire al contribuente di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali.

ICI – Accertamento relativo ad un immobile originariamente privo di rendita catastale – Motivazione *per relationem* – Rinvio alla rendita definitiva attribuita dall'UTE – Sufficienza – Omessa preventiva notificazione della nuova rendita – Non rileva.

Cass., sez. trib. 13 aprile 2005, n. 7707, in Boll. Trib. 2006, pag. 432.

In tema di accertamento tributario, l'avviso notificato prima dell'entrata in vigore della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente), e del D.Lgs. 26 gennaio 2001, n. 32, non deve necessariamente contenere in allegato l'atto al quale la motivazione abbia fatto riferimento o riprodurne i contenuti, atteso che i precetti in tal senso sono dettati da disposizioni innovative non aventi efficacia retroattiva, e perciò i contenuti dell'obbligo di motivazione a carico dell'ente impositore vanno desunti unicamente dall'art. 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, il cui primo

comma prevede la necessità che la motivazione indichi i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'Amministrazione.

Per costante giurisprudenza di legittimità l'avviso di accertamento ha il carattere di *provocatio ad opponendum*, cosicché esso soddisfa l'obbligo di motivazione previsto dalla legge a carico dell'Amministrazione quando abbia posto in grado il contribuente destinatario di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali.

Nel regime antecedente all'entrata in vigore della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente), e del D.Lgs. 26 gennaio 2001, n. 32, l'avviso di accertamento in materia di ICI relativo ad un immobile originariamente privo di una rendita catastale, il quale contenga gli estremi identificativi dell'immobile e la rendita definitiva ad esso attribuita dall'UTE, con atto già conosciuto o comunque conoscibile da parte dell'interessato, soddisfa pienamente le esigenze di motivazione poste dalla legge, consentendo al contribuente di comprendere con assoluta chiarezza il presupposto di fatto e le ragioni giuridiche del provvedimento.

Accertamento – Imposte sul reddito – Avviso di accertamento – Contenuto – Indicazioni a pena di nullità – Principio di precisione e chiarezza – Funzione di tutela del contribuente – Portata.

Cass., sez. trib. 13 febbraio 2006, n. 3111, ne Il fisco 17/2006, fasc. n. 1, pag. 6679.

Trova applicazione anche rispetto all'accertamento emesso nei confronti del sostituto di imposta il principio secondo cui l'avviso di accertamento, che non contenga l'indicazione precisa ed analitica delle diverse aliquote applicate, viola, a pena di nullità, la prescrizione dettata, in funzione di tutela del diritto di immediato ed agevole controllo dell'operato dell'ufficio che al contribuente deve essere consentito ex art. 42, comma 2 e 3, del DPR 29 settembre 1973, n. 600.

Accertamento – Attività della Guardia di finanza – Cooperazione con gli uffici finanziari – Dati bancari – Contestazione ad opera della Guardia di finanza – Non deve essere ripetuta dall'ufficio – Contestazione all'amministrazione di una società – Accertamento a carico personalmente dell'amministratore – Legittimità.

Cass., sez. trib. 7 aprile 2006, n. 8253, in Il fisco 25/2006, fasc. 1, pag. 9271.

Poiché la Guardia di finanza, in base all'art. 33 del DPR n. 600/1973, coopera con gli uffici delle imposte nel rispetto delle norme e con le facoltà previste dall'art. 32, ove la Guardia di finanza abbia provveduto a contestare al contribuente dati bancari raccogliendone le osservazioni, l'ufficio tributario non è tenuto a ripetere la contestazione. Inoltre i dati contestati ad una persona fisica, amministratore di una società, sono validamente contestati anche ai fini di un accertamento nei confronti della persona fisica.

Accertamento imposte sui redditi – Nuovi elementi – Obbligo di specifica contestazione – Valutazioni di elementi noti – Irrilevanza al fine di integrazione di accertamenti notificati.

Cass., sez. trib. 8 maggio 2006, n. 10526, in Corr. Trib. 2006, pag. 1970.

L'esercizio del potere di rettifica o di integrazione in aumento di cui all'art. 43, terzo comma, del DPR n. 600/1973 presuppone una condizione oggettiva, che cioè gli elementi posti a base del nuovo atto siano nuovi. Qualora si abbia una diversa o più approfondita valutazione del materiale probatorio già acquisito dall'Ufficio, oppure le nuove valutazioni provengano da un organo distinto dal ramo dell'Amministrazione finanziaria di cui fa parte l'Ufficio impositore, non si è in presenza del requisito delle novità.

I nuovi elementi, venuti a conoscenza dell'Ufficio successivamente alla notifica dell'accertamento, devono essere adeguatamente portati a conoscenza del destinatario attraverso la motivazione del nuovo atto: il richiamo ai nuovi elementi non può essere del tutto generico, ma deve contenere una descrizione, sia pure sintetica, degli elementi stessi, al fine di consentire al contribuente un'adeguata difesa.

Commissioni tributarie di merito

Accertamento imposte sui redditi – Elusione – Svalutazione delle partecipazioni societarie preceduta da operazioni volte a garantire alla controllata la disponibilità di mezzi monetari funzionali alla distribuzione dei dividendi alla controllante – Anticipata chiusura dell'esercizio sociale da parte della società controllante e della società controllata seguita da fusione per incorporazione con retrodatazione degli effetti tributari – Applicazione dell'art. 37-bis del DPR n. 600/1973 – Inopponibilità dei vantaggi conseguiti attraverso la predetta svalutazione – Anticipazione degli effetti previsti dall'art. 1, comma 1, lett. a), del D.L. n. 209/2002 – Legittimità della pretesa erariale – Sussiste.

Comm. trib. prov. di Reggio Emilia, sez. I, 21 marzo 2006, n. 41, in Boll. Trib. 2006, pag. 879.

Rientra nel campo di applicazione dell'art. 37-bis del DPR 29 settembre 1973, n. 600, la svalutazione di partecipazioni societarie operata ai sensi dell'art. 61, comma 3, del DPR 22 dicembre 1986, n. 917, per il periodo d'imposta 1° gennaio 2002 – 30 giugno 2002, qualora la deduzione del suddetto componente negativo di reddito sia stata preceduta da operazioni funzionali a dotare la stessa società partecipata dei mezzi finanziari necessari per fronteggiare gli impegni assunti attraverso la delibera di distribuzione degli utili (trattasi, segnatamente, della emissione di un prestito obbligazionario, dell'ottenimento di un finanziamento fruttifero erogato dalla stessa controllante e del rimborso, da parte di quest'ultima società, di crediti vantati dalla controllata) e dall'anticipata chiusura del periodo d'imposta. E' del tutto irrilevante, in questa prospettiva, il fatto che l'operazione di distribuzione di utili e della successiva svalutazione delle partecipazioni societarie, tra l'altro seguita dalla fusione per incorporazione tra le due società con retrodatazione degli effetti fiscali, sia stata esplicitamente osteggiata in sede legislativa soltanto a partire dal periodo d'imposta successivo a quello chiuso alla data del 30 giugno 2002, in forza dell'art. 1, comma 1, lett. a), del D.L. 24 settembre 2002, n. 209, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 novembre 2002, n. 265.

AMNISTIA E CONDONO

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Condono – Definizione dei tributi – Liti pendenti – Definizione – Passaggio in giudicato alla data del 29 settembre 2002 – Capi di sentenza non impugnati – Passaggio in giudicato – Irrilevanza ai fini del calcolo delle somme dovute.

Cass., sez. trib. 17 maggio 2006, n. 11560, in Giur. Imp. 3/2006.

L'art. 16, comma 3, lett. a), della legge n. 289 del 2002, qualifica pendente la lite per la quale, alla data del 29 settembre 2002, non sia intervenuta sentenza passata in giudicato.

Conseguentemente non rilevano, ai fini del calcolo della somma dovuta a titolo di definizione agevolata della lite, quei capi della sentenza non impugnati in quanto autonomamente passati in cosa giudicata.

Condono – Dichiarazione integrativa semplice – Irrevocabilità.

Cass., sez. trib. 24 maggio 2006, n. 12344, in Giur. Imp. 2/2006.

Ai sensi dell'art. 32 del D.L. n. 429 del 1982 sono irrevocabili le dichiarazioni integrative e le istanze di definizione.

Conseguentemente anche la dichiarazione integrativa semplice ex art. 14 è irrevocabile e, pertanto, la situazione impositiva deve ritenersi cristallizzata al momento della presentazione della dichiarazione a prescindere dall'eventuale spettanza di agevolazioni non ancora riconosciute in via definitiva.

VIOLAZIONI E SANZIONI

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Violazioni e sanzioni – Sanzioni penali – Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposta (art. 11 D.Lgs. n. 7/2000) – Elementi costitutivi del delitto – Soglia di punibilità – Dolo specifico – Necessità – Procedura esecutiva in corso – Necessità.

Cass., sez. VI pen., 9 marzo 2005, n. 9251, in Boll. Trib. 2006, pag. 520.

La fattispecie di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte che sanziona chiunque alieni simulatamente o compia atti fraudolenti sui propri beni al fine di sottrarsi al versamento delle imposte o di sanzioni ed interessi pertinenti a dette imposte, per un ammontare complessivo superiore a 51.645,69 euro, non è integrata da condotte genericamente mirate ad eludere l'imposizione tributaria, essendo piuttosto necessario che l'interessato ponga in essere comportamenti specificamente idonei a rendere inefficace una procedura di riscossione coattiva in atto.

Violazioni e sanzioni – Regularizzazione del lavoro sommerso – Provvedimenti emessi dall'Agenzia delle entrate – Opposizione – Giurisdizione delle Commissioni tributarie – Sussiste.

Cass., SS.UU. 10 febbraio 2006, n. 2888, in Boll. Trib. 2006, pag. 519.

La sanzione amministrativa prevista dall'art. 3, comma 3, della legge 23 aprile 2002, n. 73, per l'impiego di lavoratori dipendenti non risultanti dalle scritture e da altra documentazione obbligatoria, sebbene non correlata al mancato pagamento o all'inosservanza di un obbligo tributario, è legittimamente irrogata dall'Agenzia delle entrate, di talché l'opposizione al relativo provvedimento appartiene alla giurisdizione delle Commissioni tributarie nell'ambito di una tendenza sempre più espansiva di tale giurisdizione, che non incontra precisi limiti costituzionali, fatto salvo il principio di ragionevolezza; del resto non rileva la previsione dell'art. 18, comma 2, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, il quale ammette il ricorso amministrativo in alternativa all'azione davanti all'Autorità Giudiziaria ordinaria che può essere adita anche dopo la decisione amministrativa.

CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Dottrina

“Tipologie di atti impugnabili e non davanti alle Commissioni tributarie, secondo la recente giurisprudenza”, di F. P. D'ORSOGNA, ne Il fisco 19/2006, fasc. n. 1, pag. 7399.

L'A. effettua una ricognizione della recente giurisprudenza sulla tipologia di atti impugnabili innanzi ai giudici tributari. In particolare, segnala l'orientamento innovativo della Commissione Tributaria Provinciale di Matera (sent. n. 45 del 15.3.2004, dep. il 29.6.2004), secondo il quale sono impugnabili tutti i provvedimenti emessi dall'Amministrazione finanziaria nell'esercizio del suo potere di autotutela, anche quelli di diniego di applicazione dello stesso istituto dell'autotutela, asserendo la natura non tassativa dell'elenco degli atti impugnabili contenuto nell'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992. Secondo i giudici di Matera il provvedimento di autoannullamento costituisce un mezzo con il quale l'ente impositore riconosce l'infondatezza dell'atto medesimo posto in essere che, ove non sia reso caduco, incide sulla sfera giuridica del destinatario, ledendo i suoi interessi, prevalentemente patrimoniali, con conseguenze che configurano "dolo e colpa" e legittimano l'esercizio dell'azione risarcitoria ex art. 2043 c.c. Di diverso avviso i giudici di legittimità che hanno affermato, oltre al principio della illimitatezza temporale dell'esercizio del potere di autotutela (Cass. n. 2305 del 4.2.2005), quello della tipicità degli atti impugnabili, escludendo l'impugnazione innanzi al giudice tributario dell'"avviso bonario" emesso dall'Amministrazione finanziaria (Cass. n. 1791 del 28.1.2005), perché non espressamente indicato nel citato art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992. In questo caso, infatti, secondo la Cassazione, l'azione giurisdizionale non può essere esercitata legittimamente, in quanto solo gli atti che rivestono la caratteristica della forma tipica voluta dalla legge sono suscettibili di impugnativa. (SG)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Contenzioso tributario – Ricorso per Cassazione – Motivi di ricorso – Vizio di omessa o insufficiente motivazione della sentenza impugnata – Giudizio avanti le Commissioni – Spese processuali – Compensazione per giusti motivi – Rientra nel potere discrezionale del giudice di merito – Insindacabilità in sede di legittimità – Conseguenze.

Tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani – Invito al pagamento bonario – Autonomia imputabilità – Sussiste, se l'atto contiene gli elementi per essere qualificato come atto di accertamento o liquidazione del tributo.

Cass., sez. trib. 7 aprile 2005, n. 7312, in Boll. Trib. 2006, pag. 786.

Il vizio di cui all'art. 360, n. 5), c.p.c. non conferisce alla Corte di Cassazione il potere di riesaminare e valutare autonomamente il merito della causa, ma solo quello di controllare, sotto il profilo logico-formale e della correttezza giuridica, in relazione ad un punto decisivo della controversia prospettato dalle parti o rilevabile d'ufficio, le argomentazioni svolte dal giudice del merito, al quale spetta esclusivamente individuare le fonti del proprio convincimento, esaminare le prove, controllarne l'attendibilità e la concludenza, e scegliere quelle più idonee a dimostrare i fatti in discussione, salvo i casi tassativamente previsti per legge.

In tema di regolamento delle spese processuali, il sindacato della Corte di Cassazione è limitato ad accertare che non risulti violato il principio secondo il quale le spese non possono essere poste a carico della parte totalmente vittoriosa, e pertanto esula da tale sindacato e rientra nel potere

discrezionale del giudice di merito la valutazione dell'opportunità di compensare o meno le spese di lite, sia nell'ipotesi di soccombenza reciproca, sia nell'ipotesi di concorso di altri giusti motivi. Anche se definito come avviso bonario di pagamento, è autonomamente impugnabile davanti alla Commissione tributaria l'atto che contenga tutti gli elementi per essere qualificato come un atto di accertamento e/o di liquidazione del tributo (contenendo data di emissione, tassa, anno di riferimento, intestatario, ubicazione dei locali, destinazione, superfici imponibili, tariffe, importo totale con la relativa suddivisione in rate, termine per il pagamento, previsione delle sanzioni anche se non quantificate, ecc.), né vale a mutarne la natura il fatto che l'atto non sia stato notificato e che manchino le indicazioni del termine per l'impugnazione, dell'autorità cui rivolgersi e delle relative formalità, in quanto trattasi di mere irregolarità o, comunque, di requisiti previsti a tutela del contribuente la cui mancanza non rileva in assenza di specifica contestazione della parte interessata.

In ogni caso non sembra che il mancato ricorso determini effetti preclusivi per l'impugnazione dei successivi atti ufficiali di accertamento.

CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Autorità giudiziaria

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Contenzioso tributario – Autorità giudiziaria – Ricorso per Cassazione – Vizio di omessa o insufficiente motivazione della sentenza impugnata – Condizioni di configurabilità. Determinazione o valutazione delle prove in senso difforme da quello preteso dalla parte – Rientra nel potere discrezionale del giudice di merito – Non è censurabile in presenza di congrua motivazione della sentenza

Cass., sez. trib. 23 marzo 2006, n. 6507, in Boll. Trib. 2006, pag. 876.

In tema di accertamento dei fatti storici allegati dalle parti a sostegno delle rispettive pretese, i vizi di motivazione della sentenza deducibili con il ricorso per cassazione non possono consistere nella circostanza che la determinazione o la valutazione delle prove siano state eseguite dal giudice in senso difforme da quello preteso dalla parte, perché a norma dell'art. 11 c.p.c. rientra nel potere discrezionale, e come tale insindacabile, del giudice di merito individuare le fonti del proprio convincimento, apprezzare all'uopo le prove, controllarne l'attendibilità e la concludenza e scegliere, tra le varie risultanze istruttorie, quelle ritenute idonee e rilevanti, con l'unico limite di supportare con adeguata e congrua motivazione l'esito del procedimento accertativo e valutativo seguito; pertanto, ne consegue la manifesta infondatezza del ricorso per cassazione che attenga esclusivamente a valutazioni riservate al giudice del merito, dallo stesso congruamente motivate e quindi insindacabili in sede di legittimità.

CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Sentenza – Motivazione – Mancanza dell'esposizione dello svolgimento del processo e dei fatti rilevanti della causa – Motivazione in diritto estremamente succinta – Nullità della sentenza – Conseguenze
Cass., sez. trib. 28 novembre 2005, n. 25138, in Boll. Trib. 2006, pag. 336.

A norma dell'art. 36 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, e dell'art. 118 disp. att. c.p.c., è nulla la sentenza tributaria completamente priva dell'esposizione dello svolgimento del processo e dei fatti rilevanti della causa e contenente una motivazione in diritto estremamente succinta e di per sé stesso solo sostanzialmente inintelligibile, per l'impossibilità di individuazione del *thema decidendum* e delle ragioni poste a fondamento del dispositivo.

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Pluralità di sentenze – Identità delle parti, di motivazione e di dispositivo – Impugnazione congiunta – Ammissibilità. Legittimazione processuale – Ditta individuale – Identificazione col proprio titolare – Sussistenza – Individuazione col nome commerciale o della persona fisica – Irrilevanza. Sanzioni amministrative e sanzioni speciale – Principio di specialità – Identità dei fatti materiali tra i due procedimenti – Necessità – Prova dell'identità – Incombe sul contribuente. Dichiarazioni del contribuente rese in sede di verifica – Valore probatorio – Costituiscono confessione stragiudiziale.
Cass., sez. trib. 11 gennaio 2006, n. 309, in Boll. Trib. 2006, pag. 423.

Se le sentenze emesse tra le medesime parti dallo stesso collegio giudicante hanno identità di struttura argomentativa nonché di motivazione e di dispositivo è legittima un'unica impugnazione. La ditta individuale non è un soggetto distinto dal suo titolare, ma si identifica con esso sotto l'aspetto sia sostanziale quanto processuale, e, quindi, è irrilevante, ai fini della legittimazione attiva e passiva, che l'impresa venga indicata con la qualificazione della ditta o col nome del suo titolare.

Il principio di specialità di cui all'art. 19, primo comma, D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, prevede che quando uno stesso fatto è punito da una delle disposizioni del titolo II e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, si applica la disposizione speciale. Conseguentemente è necessario che l'identità del fatto punito da una delle disposizioni del titolo II (precisamente dedicato ai delitti) con quello punito con una sanzione amministrativa devono essere provati dal trasgressore.

Le dichiarazioni rese alla Guardia di Finanza, in quanto rese alla controparte o ad un suo rappresentante, vanno apprezzate come una confessione stragiudiziale e, pertanto, costituiscono una prova diretta e non indiziaria del maggior imponibile accertato nei suoi confronti, non abbinabile, come tale, di ulteriori riscontri.

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Contemporanea presenza di due controversie sullo stesso rapporto giuridico – Giudicato formatosi su una di esse – Effetto preclusivo per l'altra – Deducibilità anche in sede di legittimità – Rilevabilità d'ufficio – Sussiste.

Cass., sez. trib. 11 gennaio 2006, n. 362, in Boll. Trib. 2006, pag. 507.

Qualora due giudizi abbiano riferimento ad uno stesso rapporto giuridico, ed uno dei due 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 preclude il riesame dello stesso punto e il giudicato che ne deriva è rilevabile anche in sede di legittimità, al pari del giudicato interno, purché risulti da atti che siano stati acquisiti nel corso del giudizio di merito. Per evitare il rischio di un conflitto fra decisioni definitive il contrasto rispetto ad un giudicato esterno, al pari di quanto avviene per lo *jus superveniens*, è denunciabile con ricorso per Cassazione in quanto l'autorità del giudicato non attiene al regime delle prove ma, per l'intrinseca natura e gli effetti che produce, deve assimilarsi agli atti normativi.

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Giudicato – Coobbligati solidali – Inopponibilità.

Cass., sez. trib. 26 gennaio 2006, n. 1589, ne Il fisco 11/2006, fasc. n. 1, pag. 4358.

Il vincolo solidale nell'adempimento di un'imposta (nella specie, imposta di registro su vendita immobiliare) non incide sull'autonomia ed indipendenza dei rapporti sostanziali tra il creditore d'imposta e ciascun coobbligato. Di conseguenza, può accadere che la sentenza pronunciata nel giudizio cui hanno partecipato tutti i coobbligati venga impugnata solo nei confronti di alcuni di essi, senza che costoro possano opporre all'Amministrazione il giudicato formatosi in favore di altri coobbligati, neppure invocando l'art. 1306 del codice civile.

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Giurisdizione e competenza – Tariffa per lo smaltimento dei rifiuti – Natura tributaria – Esclusione – Giudice competente – Autorità giudiziaria civile – Commissione tributaria o giudice amministrativo – Esclusione.

Cass., SS.UU. ordinanza 15 febbraio 2006, n. 3274, in Giur. Imp. 3/2006.

La tariffa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani imposta all'utente del servizio regolata dall'art. 49 del D.Lgs. n. 22 del 1997 non ha natura tributaria.

Conseguentemente la giurisdizione appartiene all'autorità giudiziaria civile e non alle Commissioni tributarie o al giudice amministrativo.

Nella nota di commento s'intende non condivisibile la affermazione per cui sarebbe "pacifico che la prestazione pecuniaria imposta...all'utente del servizio di raccolta dei rifiuti urbani a seguito delle modifiche introdotte dall'art. 49 del D.Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22, non abbia natura tributaria".

Invero l'utente (*rectius*, il contribuente) aveva proprio opposto la natura tributaria della tariffa che il cennato art. 49 del decreto c.d. Ronchi aveva previsto sostituisse (coma, pare, avvenuto nel caso di specie) dal 2003 al 2011 in base alla capacità di gestione dei Comuni raggiunta nel 1999, la tassa regolata dagli artt. 58/81, del decreto legislativo 15 novembre 1993, n. 507, che, a sua volta era "da applicare in base a tariffa" (così l'art. 58 cit.).

Infatti la natura di prelievo imposto per legge è stata ribadita dall'art. 127 *sexiesdecies* della tabella A allegata al DPR 26 ottobre 1972, n. 633, assoggetta all'aliquota IVA del 10% le "prestazioni di gestione, stoccaggio e deposito temporaneo previste dall'art. 6, comma 1, lett. d), i), e m) del D.lgs. 5 febbraio 1997, n. 22, di rifiuti solidi urbani di cui all'art. 7, comma 2, e di rifiuti speciali di cui all'art. 7, comma 3, lett. g) del medesimo decreto, nonché le prestazioni di gestioni di impianti di fognatura e di depurazione" che sono le prestazioni "a valle" rispetto allo smaltimento effettuato presso l'utente.

Peraltro la natura privatistica della tariffa violerebbe i criteri direttivi della legge delega – del futuro decreto c.d. Ronchi – che legittimava il Governo, per incentivare la raccolta, ad apporre due modifiche alle disposizioni in materia di tasse sullo smaltimento dei rifiuti solidi urbani" (cos' l'art. 43, comma 1, lett. l, della legge 6 febbraio 1996, n. 52).

L'attribuzione della giurisdizione al giudice tributario è stata esplicitamente riconosciuta dall'art. 3-bis, comma 1, introdotto dalla legge n. 248 del 2005 di conversione del decreto legge 30 settembre, n. 203, il quale ha aggiunto all'art. 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, di revisione delle Commissioni tributarie, un periodo al secondo comma sancendo che appartengono alla giurisdizione tributaria anche le controversie relative alla debenza del canone

per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, per lo scarico e la depurazione delle acque reflue e per lo smaltimento dei rifiuti urbani".

La pronuncia è stata peraltro smentita dalla successiva sentenza n. 4895/2006 di seguito riportata. (SD)

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Imprenditore fallito – Legittimazione processuale – Sopravvivenza – Limiti – Conseguenze.

Cass., sez. trib. 24 febbraio 2006, n. 4235, ne Il fisco 22/2006, fasc. n. 1, pag. 8356.

L'imprenditore fallito conserva la capacità di impugnare gli avvisi tributari che riguardino crediti tributari sorti prima della dichiarazione di fallimento o nel periodo di imposta ove il fallimento è intervenuto. Perciò, ove non provveda ad impugnare l'avviso, non potrà più impugnare l'atto di liquidazione.

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Giurisdizione e competenza - Tariffa per lo smaltimento di rifiuti – Natura tributaria – Giudice competente – Commissione tributaria – Autorità giudiziaria civile - Esclusione.

Cass., SS UU, 8 marzo 2006, n. 4895, in Giur. Imp. 3/2006.

La tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani imposta all'utente del servizio – e denominata tariffa di igiene ambientale dall'art. 49 del D.lgs. n. 22 del 1997 – ha natura tributaria.

Conseguentemente la giurisdizione appartiene alle Commissioni tributarie e non all'autorità giudiziaria civile.

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Impugnazione tardiva – Art. 327, comma 2, c.p.c. – Presupposti – Nullità della notificazione e mancata conoscenza del processo – Onere probatorio – Parte contumace – Mancato assolvimento – Inammissibilità.

Cass., sez. trib. 29 marzo 2006, n. 7316, in Giur. Imp. 3/2006.

L'impugnazione proposta ai sensi dell'art. 327, comma 2, c.p.c., è inammissibile qualora il contumace – che ne ha l'onere – non provi la sussistenza dei presupposti indicati dal legislatore per la proposizione di tale impugnazione, rappresentati da una delle cause di nullità indicate dalla norma di rito e dalla mancata conoscenza del processo.

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Giurisdizione esclusiva sull'obbligazione tributaria – Assuntore del fallimento – Valutazione della responsabilità – Ammissibilità.

Cass., SS.UU. 4 aprile 2006, n. 7804, ne Il fisco 18/2006, fasc. n. 1, pag. 7117.

La tutela giurisdizionale dei contribuenti, comprensiva di ogni questione afferente l'esistenza e la consistenza dell'obbligazione tributaria, è affidata in esclusiva alla giurisdizione delle Commissioni tributarie. Spetta perciò a queste ultime stabilire se l'assuntore di un secondo concordato preventivo, sia tenuto o meno al pagamento delle imposte sui trasferimenti inerenti al precedente concordato preventivo (poi risolto) inserito nella medesima procedura concorsuale.

Contenzioso tributario – Atti impugnabili innanzi alle Commissioni tributarie.

Tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani – Invito al pagamento bonario – Autonoma impugnabilità – Sussiste, se l'atto contiene gli elementi per essere qualificato come atto di accertamento o liquidazione del tributo.

Procedimento – Commissioni – Sentenza – Motivazione in diritto estremamente succinta – Nullità della sentenza – Si verifica quando l'estrema concisione rende impossibile individuare le ragioni poste a base del dispositivo.

Sentenza – Difetto di motivazione della sentenza – Richiede l'obliterazione di elementi passibili di determinare una diversa decisione oppure l'obiettiva deficienza del procedimento logico seguito dal giudice.

Cass., sez. trib. 13 aprile 2006, n. 7708, in Boll. Trib. 2006, n. 612.

Anche se definito come avviso bonario di pagamento, è autonomamente impugnabile davanti alla Commissione tributaria l'atto che contenga tutti gli elementi per essere qualificato come un atto di accertamento e/o di liquidazione del tributo, (contenendo data di emissione, tassa, anno di riferimento, intestatario, ubicazione dei locali, destinazione, superfici imponibili, tariffe, importo totale con la relativa suddivisione in rate, termine per il pagamento, previsione delle sanzioni anche se non quantificate, ecc.), né vale a mutarne la natura il fatto che l'atto non sia stato notificato e che manchino le indicazioni del termine per l'impugnazione, dell'autorità cui rivolgersi e delle relative formalità, in quanto trattasi di mere irregolarità che, comunque, non sono state contestate dal contribuente a tutela del quale sono previste.

L'estrema concisione della motivazione in diritto dà luogo a nullità della sentenza allorché renda impossibile l'individuazione delle ragioni che stanno a fondamento del dispositivo.

Il difetto di motivazione della sentenza, nel senso di mancanza od insufficienza di essa, può riscontrarsi solo quando, dall'esame del ragionamento svolto dal giudice e quale risulta dalla sentenza stessa, emerga la totale obliterazione di elementi che potrebbero condurre ad una diversa decisione ovvero l'obiettiva deficienza, nel complesso di essa, del procedimento logico che ha indotto il giudice, sulla base degli elementi acquisiti, al suo convincimento.

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Appello – Documenti – mancata produzione nel precedente grado di giudizio – Inammissibilità – Eccezioni – Impossibilità incolpevole di produzione della parte – Necessità del giudizio della produzione in appello – Requisiti distinti – Tempestività della presentazione della domanda di rimborso – Applicabilità.

Cass., sez. trib. 19 aprile 2006, n. 9120, in Giur. Imp. 3/2006.

L'art. 345, comma 3, del codice di procedura civile, novellato dalla legge 26 dicembre 1990, n. 353, ammette l'ordine del giudice di produzione in appello di documenti nuovi sia se la parte non li ha potuti produrre nel precedente grado di giudizio per causa ad essa non imputabile, sia se il giudice del gravame li ha ritenuti indispensabili per la sua decisione.

Conseguentemente, in ossequio alla sentenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione 20 aprile 2005, n. 8203, non risulta necessaria la presenza di entrambi tali requisiti ai fini della dimostrazione della tempestività della presentazione della domanda di rimborso.

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Impugnazioni – Impugnazioni incidentali tardive – Art. 334, comma 2, c.p.c. – Impugnazione principale inammissibile – Effetti – Perdita di efficacia dell'impugnazione incidentale – Impugnazione principale improcedibile – Effetti – Perdita di efficacia dell'impugnazione incidentale.

Cass., sez. trib. 21 aprile 2006, n. 9452, in Giur. Imp. 3/2006.

La regola di cui all'art. 334, comma 2 c.p.c. secondo la quale qualora l'impugnazione principale venga dichiarata inammissibile l'impugnazione incidentale tardiva perde ogni efficacia, si estende anche all'ipotesi in cui il ricorso principale venga dichiarato improcedibile.

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Comunicazione dell'udienza – Raccomandata restituita per compiuta giacenza – Sentenza – Nullità – Consegue.

Cass., sez. trib. 10 maggio 2006, n. 10761, ne Il fisco 23/2006, fasc. n. 1, pag. 8640.

E' nulla la sentenza emessa a seguito di udienza celebrata in assenza di una parte ove la raccomandata con cui la segreteria dava comunicazione dell'udienza medesima sia restituita "per

compiuta giacenza”, non essendo stato reperito nella sua abitazione il destinatario della detta raccomandata.

Commissioni tributarie Centrali

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Sentenza penale definitiva di condanna o di assoluzione per reati tributari – Automatica estensione degli effetti al separato procedimento tributario in corso – Non si verifica – Censure proposte nel ricorso in primo grado ed assorbite dalla pronuncia di accoglimento dello stesso – Non riproposte nei gradi successivi – Caducazione per abbandono.

Comm. trib. centr., sez. VI 10 marzo 2006, n. 2157, ne Il fisco 25/2006, fasc. n. 1, pag. 9284.

La conseguenza del mutato quadro normativo indotto dall'art. 654 del codice di procedura penale è che nessuna automatica autorità di cosa giudicata può più attribuirsi nel separato giudizio tributario alla sentenza penale irrevocabile, di condanna o di assoluzione, emessa in materia di reati tributari, ancorché i fatti accertati in quella sede siano gli stessi per i quali l'ufficio fiscale ha promosso l'accertamento. Il giudice tributario, nell'esercizio dei propri autonomi poteri di valutazione della condotta delle parti e del materiale probatorio acquisito agli atti, deve in ogni caso verificare la rilevanza degli effetti che scaturiscono dalla sentenza nell'ambito specifico in cui esso è destinato ad operare.

Le censure proposte in primo grado e non prese in esame dal giudice in quanto assorbite nella pronuncia di accoglimento del ricorso per altro motivo debbono essere esplicitamente riproposte negli eventuali gradi di impugnazione, poiché, in caso contrario, esse vanno considerate come abbandonate.

Commissioni tributarie di merito

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Impugnazione – Termine lungo d'impugnazione ex art. 327 c.p.c. – Sospensione feriale dei termini processuali – Modalità di calcolo.

Duplici sospensioni qualora il termine annuale non sia interamente decorso al sopraggiungere del successivo periodo di sospensione – Conseguenze.

Comm. trib. prov. di Napoli, sez. XXIX, 27 giugno 2005, n. 278, in Boll. Trib. 2006, pag. 515.

Il termine annuale di decadenza dall'impugnazione della sentenza tributaria a norma dell'art. 327 c.p.c. va calcolato *ex nominatione dierum*, prescindendo cioè dal numero dei giorni da cui è composto ogni singolo mese o anno, al quale devono però aggiungersi 46 giorni computati *ex numeratione dierum*, non dovendosi tenere conto dei giorni compresi tra il primo agosto ed il quindici settembre di ciascun anno per effetto della sospensione dei termini processuali nel periodo feriale prevista dalla legge 7 ottobre 1969, n. 742, e qualora dopo una prima sospensione il termine annuale non sia decorso, esso opera nuovamente determinando un'altra sospensione.

IAS

Dottrina

“Effetti di prima applicazione dei principi IAS/IFRS”, di A. BETUNIO e G. MOLINARO, in Corr. Trib. 16/2006, pag. 1249.

Le modifiche della disciplina fiscale del reddito d'impresa, finalizzate all'armonizzazione della stessa con i principi contabili internazionali, hanno salvaguardato il principio di derivazione del reddito imponibile dalle risultanze del bilancio, rendendo i criteri di rappresentazione in bilancio previsti dagli IAS rilevanti anche in sede di determinazione del reddito imponibile laddove non siano espressamente previste disposizioni normative tributarie che impediscano o limitino tale rilevanza.

Ai fini della determinazione del reddito imponibile, le società che redigono il bilancio sulla base degli IAS debbono assumere, quale dato di partenza, il risultato del conto economico rettificato (in aumento o in diminuzione) delle componenti imputate direttamente a patrimonio netto in applicazione dei principi contabili internazionali.

Il legislatore fiscale ha anche previsto la potenziale rilevanza delle variazioni patrimoniali apportate all'inizio del primo esercizio di applicazione degli IAS (cosiddetta FTA), ai sensi dell'art. 13, comma 1, del D.Lgs. n. 38/2005.

La rilevanza fiscale delle attività e passività iscritte nello stato patrimoniale di apertura alla data di transizione agli IAS è potenziale in quanto resta ferma la verifica del trattamento fiscale dei citati componenti positivi e negativi alla luce delle disposizioni specifiche in materia di reddito d'impresa. Secondo l'A.B.I., la variazione patrimoniale apportata in sede di FTA non è di per sé rilevante ai fini fiscali, ma lo diventa se e nella misura in cui trova conferma nel primo bilancio redatto in base agli IAS.

Con riguardo alle fattispecie realizzative intervenute nel primo esercizio di applicazione degli IAS, si sottolinea che il valore fiscalmente riconosciuto è quello risultante alla chiusura dell'esercizio precedente.

Quanto ai costi pluriennali capitalizzati, l'eliminazione dall'attivo patrimoniale, in ossequio ai principi dettati dallo IAS 38, non rileva fiscalmente. Tuttavia la deduzione di tali oneri pluriennali non più capitalizzabili prosegue, in via extra-contabile, sulla base dei criteri applicabili negli esercizi anteriori a quello di prima applicazione degli IAS. Secondo l'A.B.I. tale deduzione si realizza per effetto di una variazione in diminuzione in dichiarazione annuale dei redditi senza transitare per il prospetto di cui all'art. 109, comma 4, lett. b), TUIR. Si tratta, infatti, di componenti negativi non contemplati dalla citata disposizione e che, inoltre, sono stati imputati direttamente a patrimonio (imputazione fiscalmente equiparata a quella di conto economico in virtù del medesimo art. 109, comma 4, del TUIR).

Ai fini IRAP, in attesa dell'emanazione di un apposito regolamento che disciplini la rilevanza del bilancio redatto in base agli IAS, sotto il profilo del tributo, è stato disposto che le imprese che adottano i nuovi principi continuano a determinare il valore della produzione con riguardo ai componenti positivi e negativi che risulterebbero in assenza dei principi contabili internazionali. Peraltro, anche ai fini IRAP è stato disposto che si debba tener conto delle variazioni di patrimonio derivanti dall'applicazione degli IAS, secondo le regole proprie del reddito d'impresa. (AF)

“IAS/IFRS, rivalutazioni (*rectius*: riallineamenti) e interferenze fiscali nella recente prassi (circolari n. 3/E e n. 6/E del 2006) – Le interrelazioni fra l'adozione degli IAS e le deduzioni extracontabili”, di F. CIANI, ne Il fisco 24/2006, fasc. n. 1, pag. 8881.

L'A. si sofferma sulle interrelazioni fra l'adozione degli IAS e le deduzioni extracontabili. Rileva, in particolare, come l'obbligo di conversione delle poste monetarie in valuta al cambio di fine esercizio avrà interferenze positive con il meccanismo “delle deduzioni extracontabili”, in quanto, su tali differenze positive (utili su cambi) non realizzate e iscritte nel conto economico (ma irrilevanti fiscalmente), esiste l'obbligo di destinazione a riserva. Questa riserva, essendo disponibile, ancorché non distribuibile, non è in regime di sospensione di imposta e, pertanto, rileva ai fini della copertura patrimoniale delle più favorevoli deduzioni fiscali. La rivalutazione dei beni di impresa ed i “rialineamenti” per rettifiche dipendenti da norme fiscali disallineate rispetto a quelle imposte dalle corrispondenti norme civilistiche, trovano invece la regolamentazione nella disciplina del disinquinamento fiscale del bilancio. (SG)

“Gli eventi successivi alla chiusura del bilancio nell'impostazione contabile e fiscale”, di G. D'ABRUZZO e L. A. CARELLO, in Boll. Trib. 2006, pag. 281.

Il documento n. 10 elaborato dallo IASB disciplina il trattamento contabile dei fatti di competenza dell'esercizio manifestatisi successivamente alla data di chiusura discriminando i fatti che richiedono una rettifica di bilancio da quegli altri eventi il cui accadimento si presenta irrilevante sul piano della competenza economica.

La prima categoria include quegli eventi la cui genesi risale comunque al periodo di riferimento del bilancio d'esercizio, ma la loro manifestazione è postergata rispetto alla data di chiusura dell'esercizio. Tra le ipotesi più ricorrenti figura quella del giudizio pendente dinanzi ad un organo giudiziario conclusosi dopo la data di riferimento del bilancio che rende indispensabile apportare rettifiche per adeguare i valori iscritti alla luce delle più attuali informazioni conseguite. Altra ipotesi è quella della perdita di valore di un'attività derivante, ad esempio, dall'assoggettamento a fallimento di un cliente dell'impresa, con sentenza emanata nei primi mesi del nuovo esercizio oppure dalla vendita di merci in rimanenza dopo la data di chiusura del bilancio ad un valore inferiore al costo. Ulteriore ipotesi di rettifica concerne l'accadimento di fatti da cui possano scaturire maggiori ricavi o minori costi, quale ad esempio il sopravvenuto accordo tra le parti sottoscritto ad inizio dell'esercizio successivo che modifica rapporti contrattuali sorti anteriormente alla chiusura dell'esercizio di riferimento. In tale ipotesi gli IAS impongono la rettifica di bilancio mentre i principi contabili nazionali impongono la rilevazione degli effetti nell'esercizio in cui il nuovo accordo si è perfezionato.

Quanto al limite temporale entro il quale il bilancio può subire delle rettifiche, si ritiene che la soluzione compatibile con l'ordinamento nazionale, sia quella di collocare la data di conoscenza degli eventi successivi in linea con quella prevista per il deposito, da parte del Consiglio di Amministrazione o del Consiglio di Sorveglianza della bozza di bilancio nella sede sociale per l'approvazione da parte dell'assemblea. Tale impostazione non appare in contrasto con la prassi internazionale la quale individua il limite alla rettifica nella data di autorizzazione alla pubblicazione del bilancio. Peraltro, la normativa nazionale impone altresì l'obbligo di modificare il bilancio quando tra la data di formazione del bilancio e la data della sua approvazione da parte dell'assemblea intervengano eventi così significativi da pregiudicare l'attendibilità del bilancio nel suo complesso.

Tale profilo evidenzia una discrasia rispetto al principio contabile internazionale che sul punto deve quindi ritenersi derogato in senso maggiormente estensivo.

Anche dal punto di vista fiscale è necessario stabilire la rilevanza reddituale di fatti gestionali che non sono noti a fine esercizio.

In base al principio fiscale di competenza temporale, gli elementi reddituali vengono imputati al reddito nel periodo di imposta in cui si verificano i presupposti di fatto e di diritto ai quali si ricollegano. Il requisito della competenza temporale presuppone la certezza dell'esistenza degli elementi reddituali e la loro oggettiva determinabilità.

Per l'individuazione del periodo di competenza deve, quindi, farsi riferimento al momento in cui materialmente si verificano i suddetti requisiti e non a quello in cui se ne ha notizia. Pertanto si deve tener conto di tutte le circostanze conosciute successivamente, ma relative tuttavia a fatti concretatisi entro la chiusura del periodo d'imposta.

La contabilità può essere aggiornata sino alla data stabilita per il deposito del progetto di bilancio presso la sede sociale anche se la norma fiscale ex art. 14, comma 4, del D.P.R. n. 600 del 1973 consente alle società e agli enti il cui bilancio o rendiconto è soggetto all'approvazione dell'assemblea o di altri organi di effettuare nelle scritture contabili gli aggiornamenti consequenziali all'approvazione stessa fino al termine stabilito per la presentazione della dichiarazione.

Esiste, peraltro, un orientamento della Corte di Cassazione – della cui legittimità si dubita – secondo il quale il dovere di conteggiare i componenti di reddito nell'anno di competenza si arresterebbe soltanto di fronte a quei componenti che non fossero ancora noti all'atto della determinazione del reddito e, cioè, al momento della redazione e presentazione della dichiarazione (cfr. Cass. 27 febbraio 2002, n. 2892). Tale indirizzo estende impropriamente alla materia fiscale il

principio civilistico di prudenza, incompatibile con i principi di certezza e semplificazione dei rapporti tributari. (AF)

“Il nuovo trattamento delle azioni proprie secondo gli IAS/IFRS – Profili contabili e fiscali”.
di N. MAZZA e A. SURRA, ne Il fisco 24/2006, fasc. n. 1, pag. 8907.

Con il passaggio ai principi contabili internazionali il trattamento contabile delle azioni proprie muta significativamente rispetto a quello imposto dai principi contabili nazionali.

Lo IAS 32 non consente l'iscrizione delle azioni proprie nell'attivo dello stato patrimoniale, ma impone la loro deduzione dal patrimonio netto. Il riacquisto di azioni proprie configura modalità alternativa al rimborso di capitale agli azionisti e la eventuale successiva vendita una nuova emissione. Lo IAS non fornisce indicazioni in ordine alle modalità contabili da adottare per la riduzione del capitale di tal che si ritiene che si possa operare o attraverso la cancellazione di una parte del patrimonio netto ovvero mediante iscrizione di una posta negativa.

La Banca d'Italia, tra le varie alternative, privilegia quella dell'iscrizione di una posta negativa di patrimonio netto pari al prezzo pagato per acquistare le azioni proprie.

Problematico risulta il coordinamento delle disposizioni contabili previste dallo IAS 32 con le norme civilistiche riguardanti la tutela del capitale.

Una prima questione attiene all'obbligo codicistico valevole anche per i soggetti che adottano gli IAS/IFRS, di accantonare una riserva indisponibile di importo pari alle azioni proprie acquistate ex art. 2357-ter cod. civ.. Si ritiene che l'imputazione di una posta con segno negativo a patrimonio netto soddisfi questo vincolo.

Altro tema è quello se le riserve costituite da componenti economiche attribuite direttamente a patrimonio netto in base agli IAS possano essere considerate disponibili e quindi utilizzate per fronteggiare la deduzione patrimoniale in occasione dell'acquisto delle azioni proprie. Anche su questo punto la risposta è positiva non avendo il legislatore inserito vincoli di indisponibilità per tali riserve, salvi alcuni casi specifici previsti dal D.Lgs. n. 38 del 2005.

Con riguardo, infine, alle riserve originatesi in occasione della vendita, si ritiene che, ancorché i plusvalori non siano stati imputati al conto economico, esse siano vere e proprie riserve di utili liberamente distribuibili.

In merito, poi, al trattamento fiscale delle azioni proprie un primo aspetto attiene alla rilevanza del trattamento contabile previsto dallo IAS 32 ai fini delle imposte sui redditi.

Preliminarmente viene sottolineato che anche in presenza di un bilancio IAS/IFRS è al risultato civilistico rappresentato dall'utile/perdita di conto economico con aggiunta dei componenti rilevati direttamente a patrimonio netto che occorre riferirsi per la determinazione del risultato fiscale, apportando ad esso le variazioni stabilite dalle norme del TUIR. Rimane dunque confermato il principio di derivazione del reddito imponibile dal risultato di bilancio, ferma restando l'applicazione ad esso delle norme del TUIR o di impostazioni logiche che, seppure non esplicitate, discendono dalle stesse.

La disciplina delle azioni proprie di cui agli artt. 82 e 91 del TUIR indica come il trattamento fiscale sia insensibile alle nuove impostazioni contabili, privilegiando la forma giuridica rispetto alla sostanza economica dell'operazione. Pertanto in sede di prima iscrizione delle azioni proprie la riduzione di patrimonio netto non ha alcuna rilevanza fiscale, mentre nella successiva cessione i differenziali rilevano secondo le regole ordinarie che disciplinano il trattamento delle plus-minusvalenze da realizzo.

Peraltro, non potendosi definire le azioni proprie, né come immobilizzazioni finanziarie, né come titoli non immobilizzati, dovrebbe essere preclusa la possibilità di applicazione alla plusvalenza da realizzo del regime "PEX", nonché la facoltà di rateizzazione stabilito dagli artt. 86 e 81 del TUIR.

Ulteriore profilo esaminato è quello della possibile rilevanza che deve assumere la riduzione di patrimonio netto in seguito all'acquisto delle azioni proprie con riferimento al prospetto di deduzioni extracontabili di cui all'art. 109, comma 4, TUIR. Ci si chiede, cioè, se la contrazione del patrimonio netto, per effetto dell'iscrizione della riserva negativa, realizzi l'ipotesi di distribuzione ai soci e concorra quindi a far scattare il meccanismo di recupero a tassazione di quella parte (indistinta) delle complessive deduzioni operate in via extracontabile che sia rimasta priva di copertura patrimoniale.

Si ritiene che anche in questo caso prevalga l'aspetto formale-giuridico dell'operazione e che di conseguenza non si sia in presenza di una distribuzione ai soci in senso stretto, unico fenomeno idoneo ad attivare il meccanismo di recupero a tassazione previsto dal citato art. 109 TUIR.

Tale assunto risulta rafforzato dal fatto che, ove si considerasse la riserva negativa come contrazione del patrimonio netto, si finirebbe per trattare questa fattispecie in modo più penalizzante rispetto all'annullamento delle azioni per riduzione del capitale sociale; in tale ultimo caso, infatti, solo la parte eccedente il valore nominale delle azioni annullate andrebbe ad incidere sulle riserve. (AF)

“Beni ammortizzabili e Finanziaria 2006 – Modalità contabili di rivalutazione ed effetti economico-fiscali nella transizione agli IAS”, di M. PIAZZA e A. SCAGLIARINI, ne Il fisco 12/2006, fasc. n. 1, pag. 4573. (per segnalazione)

Gli IAS ed il loro impatto in materia civilistica e tributaria”, di M. PROCOPIO, in Corr. Trib. 2006, pag. 1154.

L'introduzione dei principi contabili internazionali non ha generato rilevanti difficoltà per i soggetti obbligati. Le finalità del D.Lgs. n. 38/2005 sono, infatti, quelle di introdurre gradualmente gli effetti tributari che derivano dalla prima applicazione degli IAS, per garantire che la loro adozione non solo non generi discrasie fiscali, ma assicuri la neutralità. Per adeguare la disciplina sui redditi di impresa all'introduzione dei principi contabili internazionali, è stato stabilito che il reddito complessivo sia determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta, “aumentato o diminuito dei componenti che per effetto dei principi contabili internazionali sono imputati direttamente a patrimonio”, le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti dalle disposizioni in materia di IRES. Le disposizioni di carattere tributario contenute nel D.Lgs. n. 38/2005 hanno apportato le seguenti modifiche al TUIR:

- ai criteri di deduzione, da parte della impresa locatrice, delle quote di ammortamento relative ai beni concessi in locazione finanziaria;
- al regime tributario dei costi ed oneri imputati a conto economico;
- alle norme generali sulle valutazioni;
- alle operazioni fuori bilancio.

L'A. si sofferma, in particolare, sulla contabilizzazione degli strumenti finanziari immobilizzati e non immobilizzati, delle operazioni di *leasing* e del TFR. Con riferimento agli strumenti finanziari immobilizzati rileva che l'iscrizione in bilancio con il criterio del *fair value* genera una divergenza rispetto al precetto tributario in forza del quale il riferimento è costituito dal costo di acquisto. In tale ipotesi la differenza tra detti valori non potrà che risultare dalla nota integrativa ovvero da apposito “quadro” istituito al fine di rendere “edotta” l'Amministrazione finanziaria. Quanto agli strumenti finanziari non immobilizzati che, in base allo IAS 2, si concretizzano nell'adozione del costo medio ponderato o del FIFO, il D.Lgs. n. 38/2005 consente di mantenere ai fini fiscali, su opzione del soggetto passivo d'imposta, la valutazione dei beni fungibili al LIFO, purché detto ultimo criterio sia stato adottato per i tre periodi di imposta precedenti a quello di prima applicazione degli IAS o per il minor periodo che intercorre dalla costituzione della società. In tal caso l'eventuale minor valore delle rimanenze valutate al LIFO rispetto al valore contabilizzato assumerà rilevanza fiscale ed il valore stesso dovrà essere oggetto di una variazione in diminuzione in dichiarazione dei redditi. Con riferimento alla contabilizzazione delle operazioni di *leasing*, lo IAS 17, diversamente dalla normativa civilistica interna, prevede che il concedente rilevi le operazioni di *leasing* finanziario come attività e passività nel proprio stato patrimoniale per un importo uguale - all'inizio del contratto - al *fair value* della proprietà locata o, qualora inferiore, al valore attuale dei pagamenti minimi dovuti per il *leasing*. Contestualmente, il conduttore deve rilevare le attività possedute per mezzo di operazioni di *leasing* finanziario nel proprio stato patrimoniale ed iscrivere, contestualmente, il debito nei confronti del concedente.

Infine, l'A. segnala il problema relativo alla determinazione degli accantonamenti annuali del TFR, nel senso che occorre stabilire se la valutazione di detto trattamento debba essere effettuata o

meno secondo i principi contabili internazionali. A tale riguardo l'A. critica la comunicazione dell'IFRIC del 20.4.2002 secondo la quale il TFR è assimilabile ad un beneficio successivo al rapporto di lavoro del tipo "piani a benefici definiti", il cui ammontare già maturato deve essere proiettato al futuro per stimare l'ammontare da pagare al momento della risoluzione del rapporto di lavoro e poi attualizzato, per tenere conto del tempo che trascorrerà prima dell'effettivo pagamento. Concorda, invece, con l'Assonime che ha ritenuto corretto il trattamento riferibile al TFR ai sensi del principio IAS 19, secondo cui per la determinazione dell'accantonamento annuale deve essere attualizzato l'importo calcolato in base all'art. 2120 c.c., per tenere conto della circostanza che l'erogazione del trattamento stesso a favore del dipendente sia differita al momento della cessazione del rapporto di lavoro, con la ulteriore considerazione che ciò non sembra in alcun modo richiedere l'intervento dell'attuario, trattandosi di una fattispecie del tutto assimilabile a quella di altre passività quali i fondi la cui estinzione è differita nel tempo. (SG)

"IAS – i fondi rischi" di L. ROSSI e M. AMPOLILLA, in Boll. Trib. 2006, pag. 373.

L'articolo esamina talune problematiche riguardanti l'adozione degli IAS, sia a regime che in sede di prima applicazione (FTA). In particolare, con riferimento agli accantonamenti ai fondi rischi su crediti e a quelli per indennità di fine rapporto (TFR), viene verificato se le diverse modalità di contabilizzazione derivanti dagli IAS producano effetti distorsivi sotto il profilo fiscale o se, al contrario, alla luce delle modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 38/2005 la normativa tributaria di determinazione della base imponibile offra strumenti necessari per garantire la parità di trattamento tra coloro che applicano gli IAS e coloro che non li applicano. A regime la questione sembra risolta dall'art. 109, comma 4, lett. b), del TUIR che, in deroga al principio della previa imputazione al conto economico, prevede la deduzione extracontabile di talune componenti negative di reddito, fra le quali appunto gli accantonamenti, mediante compilazione di un apposito prospetto della dichiarazione dei redditi (quadro EC). Gli AA. ritengono che gli accantonamenti al fondo TFR, al pari di quelli al fondo rischi su crediti, debbano essere compresi fra quelli per i quali è ammessa la deduzione extracontabile nel caso in cui l'importo imputato al conto economico sia inferiore a quello previsto dalla norma fiscale. Al riguardo, viene rilevato che l'ambito oggettivo di tale disposizione risulta in primo luogo dalla legge delega (L. n. 80/2003), che individua le componenti negative deducibili extracontabilmente in quelle "forfetariamente determinate", vale a dire quelle che trovano legittimazione direttamente nelle disposizioni del TUIR che ne consentono la deduzione, individuandone l'importo massimo senza ulteriori rinvii o condizionamenti derivanti dalla normativa di bilancio, come è appunto il caso degli accantonamenti ai fondi TFR, che l'art. 105 del TUIR consente di dedurre rinviando, ai fini della quantificazione, all'art. 2120 del c.c. nonché alla eventuale disciplina specifica contenuta nei contratti collettivi. Secondo gli AA., la deduzione extracontabile riguarda anche gli accantonamenti relativi alle indennità di cessazione del rapporto di agenzia, a condizione che restino a carico del preponente, posto che anche in tal caso la deduzione trova legittimazione nell'art. 105 del TUIR come per il TFR (infatti, il caso è diverso da quello esaminato dall'Agenzia delle Entrate nella risoluzione n. 168/E del 2005 in cui l'indennità non era a carico del preponente, essendo prevista la rivalsa sull'agente subentrante, di modo che l'indennità corrisposta all'agente cessato non dava origine a un costo né sotto il profilo civilistico né sotto quello fiscale).

Meno agevole risulta la soluzione delle problematiche che emergono in sede di FTA, posto che il D.Lgs. n. 38/2005 non contiene una norma che stabilisca espressamente l'irrelevanza fiscale dei componenti emersi per effetto della rideterminazione dei fondi. Gli AA. non ritengono che possa farsi utilmente ricorso alla disposizione contenuta nel comma 5 dell'art. 13 del D.Lgs. n. 38/2005, in quanto tale norma, pur essendo ispirata al principio di neutralità dell'adozione degli IAS, "sterilizza" agli effetti fiscali solo l'emersione di componenti di reddito derivanti dal ripristino o dall'eliminazione di elementi dell'attivo patrimoniale, senza disporre in relazione a quelli derivanti da rettifiche di fondi compresi nel passivo. Né è applicabile il successivo comma 6 che riguarda l'eliminazione dal passivo di fondi che si considerano dedotti per effetto del cd. "riallineamento" previsto nell'ambito della disciplina della trasparenza e del consolidato fiscale nazionale e mondiale. Tuttavia, secondo gli AA., la neutralità fiscale del passaggio agli IAS dovrebbe essere salvaguardata dal meccanismo di deduzione extracontabile previsto dall'art. 109, comma 4, lett. b),

del TUIR. Infatti, tale norma, il cui contenuto è interamente richiamato dal comma 1 dell'art. 13 del D.Lgs. n. 38/2005, dovrebbe evitare l'emersione di una sopravvenienza attiva salvaguardando il mantenimento della deducibilità degli accantonamenti operata in precedenti esercizi mediante imputazione del relativo importo a conto economico nella misura autonomamente prevista dalla norma fiscale, e che in sede di FTA devono essere stornati. In sostanza, si tratterebbe di applicare la disciplina sul cd. "disinguinamento" fiscale del bilancio anche in sede di FTA. Tale soluzione comporta un vincolo fiscale alla distribuzione delle riserve pari all'importo stornato al netto delle connesse imposte differite passive. (FDA)

“Gli strumenti finanziari nei principi contabili internazionali – Impatto sui bilanci e problematiche di valutazione”, di G. SCAZZERI e R. MANNA, ne Il fisco 12/2006, fasc. n. 1, pag. 4611.

L'adozione degli IAS, e conseguentemente del criterio del *fair value* per la valutazione degli strumenti finanziari, consente, in linea generale, una rappresentazione dei valori di attività e passività finanziarie più trasparente e adeguata alle esigenze del mercato.

Tuttavia, l'adozione del principio del *fair value* presenta risvolti assolutamente non trascurabili in ordine al rispetto del principio valutativo di prudenza, sempre immanente in tema di redazione del bilancio.

Tra detti risvolti, infatti, vi è l'ampia discrezionalità valutativa che si viene a creare in capo ai redattori del bilancio. Ciò, sia con riferimento ai parametri sulla cui base esprimerà una determinazione quantitativa in termini di *fair value*, sia con riguardo ai profili di valutazione connessi alla classificazione tra le diverse categorie previste degli strumenti finanziari detenuti dall'impresa.

L'A. sottolinea che non è il *fair value* in sé ad offrire meno garanzie rispetto al criterio del costo, ma è il processo logico-valutativo che esso implica ad imporre l'adozione di doverose cautele e a richiedere una grande professionalità da parte sia dei redattori di bilancio sia dei suoi controllori. Se, infatti, il costo costituisce un "parametro certo", altrettanto non si può dire del *fair value*, il quale può presentare taluni rischi dovuti alle frequenti variazioni di valore, in certi casi, scarsamente documentate.

L'A., infatti, afferma che qualora si trattasse di fatti materiali non veri concernenti valutazioni la cui comunicazione è imposta dalla legge, si potrebbe ipotizzare il reato di false comunicazioni sociali di cui all'art. 2621 del c. c.. Occorre, in sostanza, verificare se si è in presenza di falsità *delle* valutazioni ovvero di falsità *nelle* valutazioni, potendo queste ultime condurre a conclusioni anche penalmente rilevanti.

Nel caso di fatti connessi a strumenti finanziari valutati al *fair value*, la richiamata accentuazione della discrezionalità per i redattori del bilancio non potrà che alimentare ulteriori dubbi e incertezze applicative. Necessita, infatti, stabilire dapprima con ragionevole certezza quale sia (o quale avrebbe dovuto essere) la valutazione corretta.

Tale operazione preliminare potrebbe dar luogo a risultati opinabili in relazione ai parametri utilizzati per valutare il *fair value* dei singoli strumenti, soprattutto nei casi in cui non è facilmente rinvenibile un valore di mercato affidabile ed è necessario ricorrere a tecniche di valutazione più articolate (*pricing models*).

Gli organismi e le autorità preposte al controllo dei bilanci, a loro volta, saranno chiamate a verificare la correttezza delle tecniche valutative adottate e, ove siano riscontrati disallineamenti, a formulare esse stesse giudizi valutativi atti a controdedurre i valori desumibili dal bilancio, dando vita, verosimilmente, a contenziosi articolati e complessi.

L'A. è dell'avviso che per minimizzare i rischi cui si è accennato occorrerà :

- imporre obblighi informativi stringenti e dettagliati alle società che adottano strumenti finanziari valutati secondo i principi contabili internazionali. Una corretta e puntuale *disclosure* sugli strumenti finanziari è fondamentale sia per permettere una esatta valutazione delle *performance* e dell'affidabilità delle aziende, sia per agevolare il controllo da parte dei terzi.
- rendere effettivi gli obblighi di legge mediante una coerente azione di monitoraggio e controllo, interna ed esterna alle società. Le problematiche connesse all'adozione di tecniche valutative possono essere adeguatamente affrontate e risolte con l'ausilio di meccanismi di

corporate governance efficaci, che implicano l'assunzione di rilevanti responsabilità e che postulano il possesso di spiccate professionalità.

In definitiva, l'A. ritiene che la rappresentazione veritiera e corretta dei valori finanziari aziendali, cui si vuole tendere con l'adozione degli IAS e, in particolare, del *fair value*, richiede, per essere tale, la definizione di un insieme standardizzato di misure normative e contabili, in grado di incanalare su un percorso di trasparenza e intelligibilità i margini interpretativi insiti nei nuovi *standards*. (PM).

IMPOSTE E TASSE (in genere)

Prassi Amministrativa

Risposte fornite in occasione di incontri con la stampa specializzata.

Circ. Agenzia delle Entrate 13 febbraio 2006, n. 6/E, in Boll. Trib. 2006, pag 307.

Le risposte fornite dall'Agenzia riguardano in particolare:

- la tassazione delle rendite finanziarie;
- la novità della Finanziaria 2006 in materia di IRPEF;
- la programmazione fiscale triennale e l'adeguamento per gli anni 2003-2004;
- le indagini bancarie e lotta all'evasione;
- il regime della *participation exemption*;
- la rivalutazione dei beni;
- le novità della Finanziaria 2006 e del decreto legge n. 203/2005 in materia di reddito d'impresa;
- la rivalutazione di partecipazioni e terreni;
- il bilancio dopo le riforme societaria e fiscale;
- la nuova disciplina delle plusvalenze sugli immobili;
- alcune problematiche specifiche in materia IVA.

Misure di contrasto all'evasione fiscale e disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria – D.L. n. 203/2005, c.d. collegato alla legge finanziaria per il 2006 – Primi chiarimenti.

Circ. Agenzia delle Entrate 13 marzo 2006, n. 10/E, in Boll. Trib. 6/2006, pag. 486.

Di seguito si segnalano le precisazioni più rilevanti fornite dall'Agenzia:

- 1) Comunicazioni all'anagrafe tributaria: le banche, la società Poste italiane S.p.A. e gli operatori finanziari sono tenuti a rilevare i dati identificativi, compreso il codice fiscale, di ogni soggetto che intrattenga con loro qualsiasi rapporto o effettui qualsiasi operazione di natura finanziaria non solo quando il soggetto agisce per conto proprio, ma anche quando effettua l'operazione nell'interesse o in nome di terzi. Tuttavia, l'obbligo di rilevare e tenere in evidenza i prescritti dati identificativi non sorge quando l'operazione venga effettuata tramite bollettino di conto corrente postale e sia relativa ad operazioni che abbiano un importo unitario inferiore a 1.500 euro.
- 2) *Participation exemption*: l'art. 5 del D.L. n. 203/2005, oltre a ridurre l'importo dell'esenzione delle plusvalenze su partecipazioni, limita l'accesso al regime di detassazione delle plusvalenze precedendo, con decorrenza dal 4 ottobre 2005, l'ampliamento da dodici a diciotto mesi del periodo di possesso minimo richiesto dalla norma. Resta ferma, invece, l'indeducibilità delle minusvalenze sulle partecipazioni possedute sin dal primo giorno del dodicesimo mese precedente a quello dell'avvenuta cessione ed aventi gli altri requisiti per la *participation exemption*.
- 3) Ammortamento dell'avviamento: la nuova misura di deducibilità dell'avviamento introdotta dalla legge Finanziaria per il 2006, che porta il periodo minimo di deduzione del valore

dell'avviamento a 18 anni, trova applicazione a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore della legge di conversione del D.L. n. 203/2005 (3 dicembre 2005).

- 4) Definizione di manutenzione ordinaria: sono di manutenzione ordinaria gli interventi edilizi che riguardano le opere di riparazione, rinnovamento e sostituzione delle finiture degli edifici e quelle necessarie ad integrare o mantenere in efficienza gli impianti tecnologici esistenti. Non possono essere portati in riduzione del canone di locazione, invece, gli importi delle spese sostenute per interventi edilizi di manutenzione straordinaria, di restauro e risanamento conservativo e di ristrutturazione edilizia.
- 5) Rideterminazione del valore dei terreni e delle partecipazioni: è possibile rideterminare il valore di acquisto di partecipazioni sociali non negoziate in mercati regolamentati e di terreni edificabili e con destinazione agricola, posseduti alla data del 1° gennaio 2005, effettuando i relativi adempimenti, ossia la redazione della perizia giurata di stima e il versamento dell'imposta sostitutiva dovuta, entro la data del 30 giugno 2006.
- 6) Immobili di proprietà delle imprese: il reddito imponibile degli immobili locati è direttamente determinato assumendo il maggiore dei valori tra rendita catastale (rivalutata del 5%) e canone di locazione ridotto delle spese di manutenzione ordinaria sostenute entro il limite del 15% del canone (e non più ridotto forfetariamente del 15%). Per gli immobili locati ci si riferisce ai fabbricati – costituenti immobili patrimoniali – situati nel territorio dello Stato considerato che ai fabbricati situati all'estero non è possibile applicare le tariffe d'estimo, stabilite secondo le norme della legge catastale per ciascuna categoria o classe, necessarie per il calcolo del reddito medio ordinario.
- 7) Leasing immobiliare: i nuovi vincoli di durata del contratto per la deducibilità dei canoni di leasing immobiliare (durata del contratto non inferiore alla metà del periodo di ammortamento con un limite minimo di 8 anni ed un massimo di 15 anni) prescindono dai criteri di contabilizzazione del bene da parte del locatario.

Pertanto, trovano applicazione anche nel caso in cui l'immobile sia stato contabilizzato tra le immobilizzazioni, indicando le quote di ammortamento tra i costi (IAS 17). I coefficienti di ammortamento da prendere in considerazione sono quelli del settore di attività in cui opera il locatario finanziario (anche se il bene è utilizzato in un settore di attività diverso).

La manovra Finanziaria è stata commentata nella ns. Circolare Informativa n. 1/2006.

Imposte indirette – Bollo – Registro – Imposta ipotecaria e catastale – Tasse sulle concessioni governative – Modifiche del D.L. 12 luglio 2004, n. 168, convertito dalla L. 30 luglio 2004, n. 191 – L. 30 dicembre 2004, n. 311, art. 1, comma 300 – D.L. 31 gennaio 2005, n. 7, convertito dalla L. 31 marzo 2005, n. 43 e D. Min. Economia e Finanze del 24 maggio 2005 – Chiarimenti.

Circ. Agenzia delle Entrate 3 aprile 2006, n. 11/E, ne Il fisco 16/2006, fasc. n. 2, pag. 6521.

La circolare fornisce chiarimenti in merito alle modifiche apportate alla disciplina delle imposte di bollo, delle imposte di registro ipotecaria e catastale e della tassa sulle concessioni governative.

In particolare, alcuni importi dell'imposta di bollo, registro, ipotecaria e catastale stabiliti in misura fissa sono stati aumentati.

L'Agenzia delle Entrate specifica che alle dichiarazioni di successione per le quali non è dovuta l'imposta sulle successioni si applicano le nuove misure fisse delle imposte ipotecaria catastale a prescindere dalla data di apertura della successione.

Giurisprudenza

Corte Costituzionale

Imposte e tasse (in genere) – Federalismo fiscale – Autonomia finanziaria – Modifiche alla disciplina dell'IRPEF e dell'IRE – Diminuzione del gettito per le Regioni – Assenza di misure compensative per la finanza regionale – Legittimità costituzionale.

Corte Cost. 14 aprile 2006, n. 155, in Giur. Imp. 3/2006.

La disciplina dell'IRAP e dell'IRE appartiene alla competenza legislativa esclusiva dello stato ai sensi dell'art. 117, comma 2, lett. e), della Costituzione.

Nell'esercizio della potestà esclusiva dello Stato in materia fiscale non può reputarsi che ogni intervento modificativo di un tributo che, in ragione di siffatta modificazione, comporti un minor gettito per le Regioni, debba essere accompagnato da misure compensative per la finanza regionale.

Corte di Cassazione

Imposte e tasse (in genere) – Circolari e risoluzioni ministeriali – Efficacia – Non hanno natura normativa – Insindacabilità nel giudizio di legittimità – Consegue.

Cass., sez. trib. 30 maggio 2005, n. 11449, in Boll. Trib. 2006, pag. 693.

Le circolari della pubblica Amministrazione sono atti interni destinati a indirizzare e disciplinare in modo uniforme l'attività degli organi inferiori e quindi hanno natura non normativa, ma di atti amministrativi, sicché la loro violazione non è denunciabile in Cassazione ai sensi del primo comma, n. 3), dell'art. 360 c.p.c.

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Accertamento II.DD. – Integrazione – Condizioni – Novità degli elementi di fatto – Necessità – Nuova valutazione dei medesimi elementi da parte di diverso organo – Insufficienza.

Cass., sez. trib. 8 maggio 2006, n. 10526, ne Il fisco 23/2006, fasc. n. 1, pag. 8648.

L'esercizio del potere di rettifica o di integrazione dell'avviso di accertamento dei redditi (art. 43 del DPR n. 600/1973) presuppone una condizione oggettiva: che gli elementi posti a base dell'atto di rettifica o di integrazione siano nuovi e che tale novità sia adeguatamente portata a conoscenza del destinatario attraverso la motivazione dell'atto di rettifica o di integrazione medesimo (né è sufficiente un generico richiamo a successivi controlli incrociati senza l'indicazione degli specifici risultati di tali controlli). Il requisito della novità non ricorre poi neppure quando si tratti di diversa, o più approfondita, valutazione del materiale probatorio già acquisito dall'ufficio. Né la novità può essere ravvisata nel fatto che le nuove valutazioni provengano da un organo distinto dal ramo dell'Amministrazione finanziaria di cui faccia parte l'ufficio impositore, competente all'emissione dell'atto impugnato.

Dottrina

“Le novità apportate al Modello ed al Commentario OCSE in tema di imposte sul reddito e sul capitale”, di M. ANTONINI, in Riv. Dir. Trib. 2/2006, IV, pag. 25.

L'A. riporta e commenta le modifiche approvate dal Consiglio dell'OCSE il 15 luglio 2005.

Le modifiche al Modello OCSE e, conseguentemente, al relativo Commentario riguardano:

- l'art. 19, in tema di pensioni, per prevedere espressamente l'estensione delle relative disposizioni anche alle “altre remunerazioni analoghe”. Come tali si intendono anche pagamenti non aventi carattere di periodicità, purchè espressivi della commutazione, in tutto o in parte, di prestazioni altrimenti periodiche (cfr. il par. 4 del Commentario). Non è tale, ad esempio, il TFR, che è invece più correttamente inquadrabile tra le remunerazioni differite per lavoro dipendente, di cui all'art. 15;
- l'art. 26, in tema di scambio di informazioni, per ampliare le ipotesi in cui esso può effettuarsi. Viene, in particolare, previsto che le informazioni richieste per le quali è doverosa la collaborazione dell'altro Stato i) possano essere anche solo “verosimilmente pertinenti” all'indagine in corso, ii) possano riguardare l'attività di accertamento svolta dalla amministrazione finanziaria dello Stato interpellato, iii) possano assumere rilevanza anche per il solo Stato interpellante e iv) debbano essere fornite anche se, per lo Stato interpellato, costituiscono una deroga al segreto bancario (su tale ultimo aspetto vi è il dissenso di Austria, Belgio, Lussemburgo e Svizzera).

Le modifiche apportate al solo Commentario riguardano, invece, principalmente, la nozione di stabile organizzazione (S.O.), al fine di contemperare la prassi internazionale con i principi di diritto espressi dalla Corte di cassazione italiana con le note sentenze del 2002, nn. 3367 e 3368, tant'è che si registra una posizione di implicito dissenso da parte dell'Amministrazione italiana.

Al riguardo, una prima modifica, al par. 33, è volta a circoscrivere i casi di S.O. personale quando sussista il potere di concludere contratti, limitandola alle operazioni che formano l'oggetto proprio della società e precisando che detto potere sussiste, anche senza un formale potere di rappresentanza, solo quando riguardi tutti gli elementi e dettagli di un contratto. Viene altresì precisato che, per individuare la sussistenza di tale potere, non costituisce elemento decisivo la mera partecipazione alle trattative senza coinvolgimento attivo.

Inoltre, per i rapporti tra società controllante e controllate (par. 41), viene precisato che si ha una S.O. materiale quando la prima dispone di uffici presso la seconda, con l'ulteriore specificazione, per le società facenti parte di gruppi multinazionali (par. 41.1), che la eventuale sussistenza della S.O. va valutata comunque su base “bilaterale”, senza che possa trovare ingresso la nozione di S.O. “plurima”.

Infine, con il nuovo par. 42, vengono forniti importanti chiarimenti per il caso in cui una società, facente parte di un gruppo multinazionale fornisca determinati servizi, ad es. *management service* oppure, secondo l'A., anche quelli di “direzione e coordinamento”, ad altre società del gruppo, nel senso che non è configurabile una S.O. quando il servizio sia reso utilizzando personale ed attrezzature proprie e faccia parte dell'oggetto della propria attività.

Ulteriori modifiche di interesse al Commentario riguardano le *stock option*, di cui al par. 12 dell'art. 15. Viene intanto precisato che la tassazione come reddito di lavoro dipendente riguarda la sola parte remunerativa (e non anche quella speculativa, da inquadrare tra i capital gain di cui all'art. 13 del Modello) realizzata dopo l'esercizio dell'opzione; è tuttavia fatto salvo il caso in cui le azioni si considerino acquisite, cioè disponibili, solo al termine di un certo periodo di attività lavorativa, per il quale si considera remunerazione anche l'incremento di valore delle azioni avvenuto dopo l'assegnazione.

Inoltre, per il caso in cui l'attività lavorativa sia stata svolta in più Stati, occorre ripartire l'elemento remunerativo in funzione della connessione con l'attività già svolta o che sarà svolta dal lavoratore nei diversi Stati. (NM)

Prassi Amministrativa

Dividendi corrisposti da una società italiana ad una società estera nel caso in cui la relativa partecipazione sia detenuta per il tramite di una società fiduciaria, alla quale le azioni siano intestate fiduciariamente – Modalità applicative dell'art. 27-bis del DPR n. 600/1973.

Ris. Agenzia delle Entrate 13 marzo 2006, n. 37/E, in Boll. Trib. 2006, pag. 589.

Il regime di esenzione di cui all'art. 27 -bis del DPR 600/73 sui dividendi corrisposti da una società italiana "figlia" ad una società estera "madre" residente in un diverso Stato dell'Unione Europea si applica anche nel caso in cui le partecipazioni della società madre comunitaria siano intestate fiduciariamente. Le formalità necessarie per fruire di detto regime devono essere espletate dalla società fiduciaria.

A tale riguardo l'Agenzia delle Entrate ha precisato che le società fiduciarie non sono proprietarie dei beni ad esse fiduciariamente intestati, in quanto, attraverso il rapporto fiduciario, le stesse dispongono dei beni loro affidati nell'interesse dei soci fiducianti e possono disporre di quanto ricevuto in consegna solo nei limiti del mandato.

Pertanto, la circostanza che una partecipazione sia intestata formalmente ad una fiduciaria non osta all'applicazione di particolari modalità di determinazione del reddito o di regimi di esenzione nel caso in cui questi siano applicabili nei confronti degli effettivi proprietari delle partecipazioni stesse.

CATASTO

Dottrina

"Efficacia nel tempo delle rendite catastali per la liquidazione dell'ICI", di F. TESAURO, in Corr. Trib. 2006, pag. 1559.

L'A. osserva come dalle norme relative ai singoli tributi non sia corretto trarre deduzioni in ordine alla natura giuridica ed agli effetti dell'atto catastale anche se l'efficacia nel tempo degli atti catastali, tratta dalle norme catastali, può riflettersi sull'applicazione dei singoli tributi in base alle relative specifiche discipline. Si tratta allora di effettuare una duplice verifica: in primo luogo accertare quale sia l'efficacia nel tempo, se retroattiva o irretroattiva, dell'atto catastale, in ragione della causa che l'ha generato e, in secondo luogo, verificare come detta efficacia dell'atto catastale si inserisca nella disciplina del singolo tributo, o se norme specifiche del singolo tributo contengano in modo esclusivo la disciplina dell'utilizzo nel tempo della rendita catastale.

In particolare, in materia di ICI, il criterio ordinario di determinazione della base imponibile è desunto dalla rendita catastale. Se non può essere applicato il criterio catastale, vi sono due criteri supplementari (quello contabile o quello della similarità) che sono però destinati ad essere sostituiti dal criterio catastale.

Il criterio contabile si applica fino all'anno nel quale i fabbricati sono iscritti in Catasto, con attribuzione di rendite. La tassazione in base al valore contabile è a titolo definitivo.

Quando subentra il criterio catastale si utilizza il nuovo criterio dell'anno successivo, mantenendo ferma, per l'anno in corso e per quelli precedenti la base imponibile espressa dal valore contabile. Anche la giurisprudenza della Corte di Cassazione è conforme nel ritenere che il provvedimento di attribuzione della rendita catastale non sia retroattivo.

A tal riguardo l'A. osserva ancora una volta come da una specifica norma ICI non si possano trarre deduzioni generali sull'atto catastale.

In questo caso la ragione per cui l'ICI è calcolata fino ad un dato anno con un criterio e poi con un altro non dipende dalla natura (retroattiva o meno) degli atti catastali, ma da una specifica norma

dell'ICI (art. 5) che stabilisce fino a quando si applica il criterio contabile e da quando si applica il criterio catastale.

Sempre in materia di ICI l'A. esamina altri casi nei quali invece il criterio catastale di determinazione dell'imposta deve essere applicata retroattivamente, ma anche qui giungendo alla conclusione che la retroattività della rendita, agli effetti ICI non dipende dalla natura dell'atto di attribuzione di rendite, ma dipende da specifiche norme impositive che stabiliscono, che la rendita debba essere assunta retroattivamente. (EM)

Prassi Amministrativa

Catasto – Accatastamento unità immobiliari urbane – Nuovi termini – Chiarimenti.

Circ. Agenzia del Territorio 11 aprile 2006, n. 3/T, in Corr. Trib. 2006, pag. 1774.

L'agenzia del territorio impartisce agli uffici periferici le direttive in merito all'attuazione delle disposizioni contenute nell'art. 34 *quinquies*, comma 2, del D.L. n. 4/2006, disciplinante nuovi termini per l'accatastamento delle unità immobiliari urbane.

Per effetto delle modifiche sono fissati in trenta giorni i nuovi termini per la presentazione delle dichiarazioni in Catasto, mediante l'uso della procedura informatica DOCFA, relative alle unità immobiliari di nuova costruzione o che transitano dalla categoria esente a quella soggetta ad imposta.

I nuovi termini sono applicabili, a decorrere dal 12 marzo 2006, agli eventi cui la legge riconnette l'obbligo della dichiarazione stessa. Il pagamento anticipato dei tributi tramite deposito precostituito, reso possibile in seguito all'emanazione del provvedimento direttoriale 23 febbraio 2005, viene attivato anche per il pagamento dei tributi speciali catastali dovuti per gli atti di aggiornamento DOCFA. Restano esclusi quelli soggetti a contestuale pagamento della sanzione per tardiva presentazione.

Catasto – Modalità di individuazione e classamento delle unità immobiliari urbane censibili nei gruppi speciale e particolare D ed E – Modalità.

Circ. Agenzia del Territorio 16 maggio 2006, n. 4/T, ne Il fisco 22/2006, fasc. n. 2, pag. 8491. (per segnalazione)

DICHIARAZIONE DEI REDDITI

Dottrina

“Verifica del vincolo patrimoniale ed effetti della distribuzione delle riserve nel quadro EC”
di E. MACARIO, in Corr. Trib. 2006, pag. 1636.

I soggetti che hanno effettuato deduzioni extracontabili debbono verificare il rispetto del vincolo che l'art. 109, comma 4, lett. b), TUIR pone sulla distribuzione di riserve di utili e di patrimonio netto.

Il vincolo patrimoniale opera per masse, determinandosi l'obbligo di recupero del beneficio fruito con le deduzioni extracontabili in presenza di qualsiasi distribuzione di utili e di riserve di patrimonio netto che porti la consistenza del patrimonio sotto la soglia determinata nel quadro EC del modello UNICO.

La scelta di non vincolare una specifica riserva ha il pregio di consentire la fruizione delle deduzioni extra-contabili anche a quei soggetti che presentano un esercizio in perdita e non hanno riserve disponibili da vincolare. In tale ipotesi, le limitazioni alla distribuzione opereranno con riguardo agli utili ed alle riserve future.

In presenza di una distribuzione di utili portati a nuovo, di riserve costituite con utili e di riserve di capitale, il contribuente è tenuto a riscontrare il rispetto del vincolo imposto dall'art. 109 TUIR citato. L'imputazione a capitale e l'utilizzo di riserve a copertura perdite non rilevano dal momento che non comportano la fuoriuscita di risorse non tassate dall'economia dell'impresa.

In caso di superamento del limite la variazione in aumento del reddito del soggetto erogante deve avvenire nel periodo d'imposta in cui la distribuzione è deliberata.

Inoltre, con la Circolare 31 maggio 2005, n. 27/E l'Agenzia delle Entrate ha precisato che nel caso in cui ai fini della copertura diviene rilevante in tutto o in parte l'utile dell'esercizio in cui il contribuente intende fruire delle deduzioni extra-contabili, l'eventuale distribuzione di tale utile fa venire meno il diritto di fruire delle deduzioni stesse. Pertanto, non scatta il meccanismo di ripresa a tassazione della distribuzione, ma è simmetricamente compromesso il diritto alla deduzione stessa.

A copertura delle deduzioni extracontabili possono essere utilizzate anche riserve di capitale (vedasi la riserva legale) a seguito della modifica introdotta all'art. 109 dal D.Lgs. n. 247 del 2005. Sono invece escluse le riserve in sospensione di imposta, in quanto già soggette al vincolo della tassazione in caso di distribuzione sulla base di altre previsioni di legge. Resta peraltro ferma la possibilità di utilizzare a copertura del vincolo la riserva per la rivalutazione dei beni d'impresa che sia stata affrancata con il versamento dell'imposta sostitutiva a norma del comma 472 dell'articolo unico della Legge Finanziaria per l'anno 2006.

La verifica del rispetto del vincolo deve essere effettuata alla chiusura di ciascun periodo d'imposta, tenendo conto delle variazioni intervenute nel patrimonio netto nel corso dell'esercizio.

Le eccedenze dedotte sono riassunte nel quadro EC della dichiarazione dei redditi. La verifica del rispetto del vincolo va effettuata alla chiusura di ciascun periodo d'imposta tenendo conto degli incrementi e dei decrementi delle eccedenze nonché delle distribuzioni di riserve di patrimonio netto e di utili che sono state operate nel corso del periodo stesso, confrontando la nuova eccedenza sottoposta al vincolo con la riserva di patrimonio netto esistente a tale data.

Le eccedenze di periodo, in quanto riferite alla chiusura dell'esercizio, dovrebbero vincolare esclusivamente gli utili e le riserve presenti nel patrimonio d'impresa a tale momento o, se insufficienti, quelli di futura formazione: non dovrebbero retroagire, invece, su distribuzioni eventualmente effettuate in epoca precedente (cfr. in tal senso Assonime nella circolare n. 69 del 2005).

L'apposizione del vincolo sulla distribuzione di riserve senza tener conto delle eccedenze di periodo (salvo il caso in cui vi sia stata distribuzione dell'utile del periodo stesso) sembra corretta, anche perché adottando l'opposta soluzione si arriverebbe alla tassazione delle eccedenze accantonate nel periodo a seguito di una distribuzione di riserve operata in un momento antecedente alla deduzione stessa.

Nel caso in cui si verifichi il mancato rispetto del vincolo patrimoniale, è necessario riprendere a tassazione un importo pari all'eccedenza distribuita. La parte delle riserve e degli utili di esercizio distribuiti che concorre a formare il reddito è aumentata delle imposte differite ad essa corrispondenti.

In ordine, poi, alla determinazione delle imposte differite afferenti la riserva oggetto di distribuzione, si ritiene che non debba farsi riferimento non tanto alla consistenza del fondo imposte differite – la cui consistenza è influenzata anche dalle imposte anticipate – quanto agli accantonamenti ivi affluiti in relazione alle eccedenze transitate per il quadro EC.

Tenuto conto della diversa rilevanza delle deduzioni ai fini IRAP ed IRES, la distribuzione degli utili eccedenti il vincolo rileva ai fini IRAP in misura proporzionale al rapporto tra l'importo tra le deduzioni rilevanti ai fini IRAP ed il totale delle deduzioni extracontabili.

La distribuzione delle riserve in eccedenza legittima un incremento del valore fiscale delle attività ed una riduzione del valore fiscale delle passività indicate nel prospetto, in modo da riallineare il valore fiscale a quello civile. Si pone, quindi, il problema di identificare gli elementi il cui valore fiscale va modificato a seguito del mancato rispetto del vincolo.

Tale riallineamento deve riguardare tutti i beni e fondi per i quali sussiste un disallineamento in misura proporzionale al disallineamento esistente.

Per i disallineamenti formati a seguito delle deduzioni operate nell'esercizio, il riallineamento dovrà interessare anche questi elementi soltanto nell'ipotesi in cui tali deduzioni si considerino rilevanti ai fini della determinazione del vincolo. In caso contrario, il riallineamento dei valori

dovrebbe operare soltanto in relazione ai disallineamenti prodotti da deduzioni effettuate in esercizi precedenti a quello cui si riferisce la dichiarazione.

Le conseguenze di tale impostazione sembrano avvalorare la validità dell'impostazione. Prendendo, infatti, in considerazione le sole eccedenze pregresse e incrementando in modo coerente il valore fiscale dei beni e dei fondi relativi, a seguito del mancato rispetto del vincolo si avrebbe una effettiva neutralizzazione delle deduzioni originariamente operate: nell'ipotesi di distribuzione della totalità degli utili su cui insisteva il vincolo, il contribuente ricrea la situazione che si sarebbe determinata qualora non avesse effettuato alcuna deduzione extracontabile.

Infine, la ripartizione dell'eccedenza non deve riguardare beni e fondi su cui in precedenti periodi d'imposta erano state effettuate deduzioni extracontabili, ma che non sono più presenti alla fine del periodo d'imposta in cui il vincolo non è rispettato. Ciò in quanto ai fini della determinazione del presidio sul patrimonio è necessario prendere in considerazione, tra l'altro, i decrementi intervenuti nel corso del periodo d'imposta, tra i quali figurano anche i predetti beni e fondi. A seguito del decremento non residua alcuna differenza su cui allocare la quota di utili distribuiti ripresa a tassazione, né il decremento riduce il vincolo patrimoniale. (AF)

Prassi Amministrativa

Dichiarazioni – Modello 730/2006 redditi 2005 – Assistenza fiscale prestata dai sostituti d'imposta, dai Centri di assistenza fiscale per i lavoratori dipendenti e dai professionisti abilitati.

Circ. Agenzia delle Entrate 6 aprile 2006, n. 13/E, ne Il fisco 16/2006, fasc. n. 2, pag. 6511. (per segnalazione)

IRPEF/IRE

Giurisprudenza

Corte Costituzionale

IRPEF – Addizionale regionale – Limite massimo dell'aliquota – Superamento – Art. 4, comma 3-bis, del D.L. 18 settembre 2001, n. 347 – Devoluzione alle Regioni – Violazione del principio di coordinamento della finanza pubblica – Violazione del principio di uguaglianza – Violazione degli artt. 3 e 119 della Costituzione – Questione di legittimità costituzionale – Manifesta inammissibilità e infondatezza – Devoluzione.

Corte Cost. 7 aprile 2006, n. 148, ne Il fisco 22/2006, fasc. n. 1, pag. 8347.

E' manifestamente inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art. 4, comma 3-bis, del D.L. 18 settembre 2001, n. 347 (interventi urgenti in materia di spesa sanitaria), convertito, con modificazioni, nella L. 16 novembre 2001, n. 405, sollevata in riferimento agli artt. 3 e 119 della Costituzione. La disposizione scrutinata non è applicabile *ratione temporis* ai giudizi a *quibus* relativi al periodo d'imposta 2003 essendo consentito il superamento del limite massimo dell'aliquota dell'addizionale regionale solo per il periodo d'imposta 2002.

Non sussiste alcuna violazione del principio di coordinamento della finanza pubblica atteso che l'addizionale regionale all'IRPEF, istituita e disciplinata dall'art. 50 del D.Lgs. n. 446 del 1997, è da considerarsi tributo statale, rientrando come tale nella competenza legislativa esclusiva dello Stato, e non tributo "proprio" della Regione. Neppure può invocarsi la lesione del principio di uguaglianza perché la diversità di trattamento fiscale tra contribuenti aventi lo stesso reddito imponibile costituisce la necessaria conseguenza non già dell'affermata mancanza di un limite massimo posto dalla normativa statale per l'addizionale regionale, ma dall'esercizio dell'autonomo e non

censurato potere delle Regioni di prevedere differenti aliquote giustificate in funzione delle diverse situazioni in cui versano gli enti territoriali.

E' manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 1, comma 7, della legge della Regione Marche 19 dicembre 2001, n. 35 (provvedimenti tributari in materia di addizionale regionale all'IRPEF, di tasse automobilistiche e di imposta regionale sulle attività produttive), e dell'annessa Tabella A, sollevata con riferimento agli artt. 3 e 119 della Costituzione. La disposizione *de qua* è già stata oggetto di scrutinio da parte di questa Corte nella sentenza n. 2 del 2006. In tale sede, con orientamento dal quale non si ravvisano motivi per discostarsi, si è precisato che il termine "aliquota", utilizzato dal legislatore al singolare senza ulteriore specificazione, può rivestire il significato di parametro di determinazione dell'imposta sia in misura proporzionale che progressiva. Poiché l'art. 53 della Costituzione stabilisce che la progressività è principio informatore del sistema tributario, anche le Regioni, nell'esercizio del loro autonomo potere di imposizione, possono legittimamente improntare il prelievo a criteri di progressività in funzione delle politiche economiche e fiscali da esse perseguite.

Corte di Cassazione

IRPEF/IRE – Soggetti passivi – Residenza fiscale – Art. 2 DPR n. 597 del 1973 – Residenza in Italia e soggettività passiva IRPEF – Iscrizione all'Anagrafe di un Comune italiano – Requisito sufficiente.

Cass., sez. trib. 20 aprile 2006, n. 9318, in Giur. Imp. 3/2006.

Ai sensi di quanto disposto dall'art. 2 del DPR n. 597 del 1973 sono soggetti passivi IRPEF i soggetti residenti nel territorio dello Stato e, stando al secondo comma del medesimo articolo, si considerano residenti nel territorio italiano, fra gli altri, le persone iscritte nelle anagrafi della popolazione residente.

Conseguentemente la presenza di questo mero requisito formale determina la soggettività passiva IRPEF del soggetto, senza che sia ammissibile contro tale presunzione alcuna prova del contrario.

IRPEG/IRES

Dottrina

“Alcune precisazioni sulla inconfigurabilità dell'elusione in presenza di svalutazione di una partecipazione” di M. BEGHIN, in Boll. Trib. 2006, pag. 828.

L'articolo contiene una veemente critica della sentenza della Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia, sez. 1, n. 41, del 9 marzo 2006, che ha sancito la legittimità dell'avviso di accertamento con cui, in applicazione dell'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600/1973, l'Ufficio finanziario ha negato la deduzione di componenti negative di reddito derivanti dalla svalutazione di partecipazioni societarie conseguenti alla distribuzione di dividendi. La fattispecie oggetto di giudizio riguardava, più in dettaglio, la svalutazione operata dalla società controllante – avvalendosi della disposizione di cui all'art. 61, comma 3, del TUIR, nella versione vigente alla data del 30 giugno 2002, cui si riferisce la svalutazione - sulla partecipazione detenuta in una società controllata, successivamente incorporata. La critica ha ad oggetto in particolare, ad oggetto la ricostruzione della fattispecie elusiva sulla base del solo risparmio fiscale "immediato" scaturente dalla concatenazione delle operazioni, senza che tale ricostruzione si spinga a verificare (come sarebbe stato corretto) la sussistenza degli altri presupposti di applicazione della disposizione antielusiva, che vertono sulla "disapprovazione" implicita emergente dal tessuto ordinamentale nei confronti di una condotta di "aggiramento" di obblighi o divieti da esso previsti. (PT)

“Consolidato nazionale – Regime di neutralità e disposizioni antielusive”, di S. CAPOLUPO, ne Il fisco 12/2006, fasc. n. 1, pag. 4559.

L'A. illustra il regime di neutralità dei trasferimenti dei beni infragruppo nell'ambito del consolidato fiscale nazionale soffermandosi sulla modifica introdotta dal D.Lgs. n. 247/2005 (cd. “correttivo Ires”) che ha previsto il divieto di utilizzo delle perdite pregresse per compensare le plusvalenze realizzate dal cedente a seguito del trasferimento dei beni in regime di neutralità (comma 2-*bis* dell'art. 123 del TUIR). Secondo l'A., la nuova disposizione deve essere considerata una misura non alternativa a quella del precedente comma 2 riguardante il cessionario, ma di completamento e di chiusura del sistema nel senso che le due disposizioni sono unite dalla medesima logica e si differenziano esclusivamente per i rispettivi destinatari. Viene inoltre rilevato che la nuova disposizione, a differenza di quella del comma 2, non prevede la possibilità di presentare l'istanza di interpello ex art. 37-*bis* del DPR n. 600/73 volta ad ottenere la disapplicazione della norma antielusiva.

Sempre nell'ottica di evitare possibili strumentalizzazioni per neutralizzare, indebitamente, il divieto di compensazione delle perdite *ante* consolidato, viene segnalata l'integrazione – ad opera dell'art. 18, comma 2, del D.Lgs. n. 247/2005 - della lett. f-*bis*), dell'art. 37-*bis* del DPR n. 600/73 finalizzata ad estendere il disconoscimento dei vantaggi fiscali anche alle prestazioni di servizi intervenute nell'ambito del gruppo. Non si tratta di una duplicazione della previsione antielusiva, in quanto l'art. 123 del TUIR si riferisce soltanto alle cessioni di beni idonee a generare plusvalenze; al contrario, l'art. 37-*bis* presenta una valenza più ampia, muovendo dal presupposto che le manovre elusive possono essere attuate anche con riferimento ai beni merce, a prescindere se siano alienati in regime ordinario ovvero in condizioni di neutralità. (FDA)

“Le innovazioni alla disciplina del credito per imposte estere”, di S. CAPOLUPO, ne Il fisco 14/2006, fasc. n. 1, pag. 5209.

L'articolo approfondisce le modificazioni recate dal D.Lgs. n. 247/2005 alla disciplina del credito per imposte estere (art. 165 del TUIR), con riferimento a quelle incidenti sulle società in regime di consolidato fiscale (art. 118 del TUIR), e in particolare:

- la nozione di “reddito complessivo globale” (somma algebrica dei redditi delle società consolidate e correlate rettifiche di consolidamento) quale parametro di calcolo della limitazione ordinaria di cui all'art. 165, comma 1, del TUIR;
- il calcolo della quota di imposta italiana fino a concorrenza della quale è accreditabile l'imposta estera secondo un criterio *per company* (quindi, separatamente per ogni singola società consolidata) oltre che *per country* (con riferimento ai redditi prodotti in ogni singolo Stato estero);
- il diritto al riporto in avanti e all'indietro delle eventuali eccedenze di imposta (italiana o estera) di cui all'art. 165, comma 6, del TUIR, attribuito ai soggetti che hanno prodotto i redditi all'estero, in caso di interruzione della tassazione di gruppo.

Considera, infine, la estensione – che colma una precedente lacuna normativa - ai soci di società di persone (ed equiparate) del regime di imputazione del credito per imposte estere già previsto per le società di capitali che abbiano esercitato l'opzione per la trasparenza fiscale (in funzione della quota di partecipazione agli utili).

Relativamente ai suddetti argomenti l'Autore svolge considerazioni in merito ai possibili profili di convenienza/penalizzazione del contribuente, rilevando peraltro come le numerose perplessità sollevate sulla novella disciplina siano tali da far ritenere le innovazioni apportate non esaustive per pervenire ad una legislazione definitiva ed efficiente. (PT)

“Stabile organizzazione ed interessi passivi”, di S. CAPOLUPO, ne Il fisco 25/2006, fasc. n. 1, pag. 9135.

Si richiama l'articolo a commento della Risoluzione n. 44/2006 il cui contenuto è stato riassunto in questo Osservatorio (pag. 38), con la quale l'Agenzia incidentalmente ha affermato l'applicabilità delle previsioni in materia di *transfer price* ai rapporti tra stabile organizzazione e casa madre, ritenendo la S.O. un autonomo soggetto rispetto alla casa madre. Una cosa è dire che la S.O. è un'entità fiscalmente rilevante, nonché qualificata nell'ordinamento interno, altro è sostenerne la separata giuridica.

A livello internazionale, poi, non risulta così pacifico, come invece sembra discendere dalla risposta fornita dalla Agenzia delle entrate, che la stabile organizzazione sia una entità separata rispetto alla propria “casa madre”. La tesi dell'amministrazione finanziaria, basata su quanto disposto dall'art. 7 del Modello di Convenzione OCSE, sembra valorizzare eccessivamente una circostanza pacifica, ossia che la stabile organizzazione costituisce un centro di imputazione dei redditi, senza che questo comporti, *de plano*, l'ulteriore conseguenza di una distinzione tra casa madre e stabile organizzazione.

Basti pensare che nella Convenzione relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili delle imprese associate, sottoscritta dai Paesi UE nel 1990 e ratificata in Italia con la legge 22 marzo 1993, n. 99, viene precisato che una stabile organizzazione di un'impresa contraente è equiparata alle imprese dello stato nel quale è situata. Si tratta di una precisazione che, come è stato correttamente rilevato, non sarebbe stata necessaria qualora la stabile organizzazione fosse qualificabile, *ex se*, quale impresa distinta dalla casa madre. (CLP)

“La tassazione effettiva delle ITC maltesi ed il regime CFC – Brevi note a margine della risoluzione n. 170/E del 12 dicembre 2005” di V. CARBONE e C. GALASSI, ne Il fisco 21/2006, fasc. n. 1, pag. 7938.

Con riferimento alla disciplina CFC applicabile alle società maltesi ITC (International Trading Company) - partecipate elusivamente da non residenti e abilitate allo svolgimento della loro attività esclusivamente al di fuori del territorio dello Stato - l'Autore illustra i principi desumibili dalla risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 170/E del 12 dicembre 2005, che costituiscono un importante precedente sulla materia. In particolare fa rilevare che:

- come espressamente indicato dall'Amministrazione, l'ingresso nell'Unione Europea non comporta la automatica fuoriuscita dello Stato membro (Malta, nella fattispecie) dalla *black list* di cui al D.M. 21 novembre 2001;
- ai fini della applicazione del regime CFC, non rileva il livello di imposizione degli utili prodotti dalle società non residenti quanto quello effettivo di tassazione di tali utili, tenuto conto sia della posizione fiscale della società che di quella del socio percettore. Nel caso delle ITC, infatti, a fronte di una aliquota nominale di imposizione degli utili societari del 35% - che avrebbe potuto orientare per una esclusione dal regime CFC - lo Stato maltese riconosce ai soci non residenti, in seguito alla distribuzione di tali utili, un credito di imposta (rimborso) che ne riduce il tasso di imposizione effettiva al 4,2%.

In conclusione – e ad ulteriore riscontro della coerenza degli orientamenti della Agenzia delle Entrate - viene richiamata la procedura attualmente pendente nei confronti di Malta per violazione del Codice di Condotta europeo in materia di tassazione delle imprese, sul presupposto che le ITC rappresentino uno “strumento di concorrenza fiscale dannosa” in ragione del livello di tassazione effettivo significativamente inferiore a quello generalmente applicato negli Stati membri. Sulla base di tali considerazioni Malta è stata invitata a cambiare il regime fiscale di tali società. (PT)

“Il trasferimento della sede (e della residenza fiscale) in Italia di società di diritto comunitario – Profili civilistici, contabili e fiscali” di S. FURIAN, ne Il fisco 21/2006, fasc. n. 1, pag. 7996.

Dopo avere sinteticamente delineato obiettivi e possibili modalità di realizzazione dell'operazione – l'A. esamina alcune problematiche di carattere civilistico, fiscale e contabile scaturenti dal trasferimento in Italia della sede di una *holding* estera.

Sotto il profilo civilistico, in assenza di una disciplina codicistica della fattispecie, il riferimento è alla L. 218/1995 (Riforma del sistema internazionale di diritto privato) che all'art. 25, comma 3, nell'affermare che “i trasferimenti della sede statutaria in altro Stato e le fusioni di enti con sede in Stati diversi hanno efficacia soltanto se posti in essere conformemente alle leggi di detti Stati interessati”, rende inevitabile il rinvio anche alla legislazione dello Stato di uscita ai fini della individuazione degli effetti giuridici dell'operazione, potendosi avere, in conseguenza delle regole previste in tale ordinamento: i) trasferimento di sede dall'estero in Italia in continuità giuridica; ii) trasferimento di sede come evento estintivo del soggetto trasferito.

Sotto il profilo tributario, dopo avere osservato come la legislazione nazionale si limiti alla disciplina della fattispecie “inversa” di trasferimento di sede dall'Italia all'estero (giustificandosi eventuali pretese tributarie solo in capo allo Stato che vede fuoriuscire il patrimonio sociale dalla propria sfera impositiva), si evidenziano le principali questioni di carattere fiscale che possono emergere in caso di “rimpatrio” di *holding* estera, facendo riferimento alle soluzioni prospettate dalla dottrina e alle indicazioni contenute nella Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 9/E del 17 gennaio 2006. In particolare, sono affrontati i seguenti temi:

- *residenza fiscale in Italia*, che, nel caso di trasferimento di sede in continuità giuridica – e quindi senza interruzione del periodo di imposta – dovrà essere attribuita in base alle regole generali di cui all'art. 73, comma 3, del TUIR (sede nel territorio per la maggioranza del periodo di imposta), assumendo a tal fine come data di trasferimento quella rilevante ai fini fiscali nell'ordinamento di provenienza (cfr. Risoluzione cit.);
- *valore fiscale dei beni immessi nello Stato di destinazione (Italia)*, rispetto al quale si contrappongono le seguenti alternative: i) costo storico di acquisto dei beni posseduti dalla società trasferita (impostazione sostenuta da parte della dottrina, con riferimento soprattutto ai trasferimenti in continuità giuridica, sul presupposto della natura non traslativa dell'operazione); ii) valore corrente che tali beni esprimono all'atto della immissione nella sfera d'impresa sottoposta alla potestà impositiva del legislatore italiano (e quindi alla data di efficacia della delibera del trasferimento di sede), che, a parere di altra parte della dottrina, avrebbe il pregio sia di limitare i fenomeni di doppia imposizione (in caso di tassazione nello Stato di provenienza dei plusvalori latenti al momento del trasferimento), sia soprattutto di assoggettare ad imposizione in ciascuno Stato i soli plusvalori maturati durante la permanenza dei beni nell'ordinamento;
- *applicabilità della PEX alle partecipazioni detenute dalla holding “rimpatriata”* (e per le quali ricorrano tutti i requisiti oggettivi e soggettivi previsti dall'art. 87 del TUIR), relativamente alla quale è necessario operare una distinzione tra trasferimenti di sede attuati in regime di continuità giuridica, per i quali appare sostenibile il mantenimento di tutti gli attributi fiscali delle partecipazioni (e quindi la immediata applicabilità della PEX sin dal momento di efficacia del trasferimento) e trasferimenti aventi natura estintiva del soggetto estero, assimilabili a conferimenti “realizzativi” ex art. 175 del TUIR, dai quali scaturiscono l'inizio di un nuovo periodo di possesso e la irrilevanza della iscrizione in bilancio precedentemente operata;
- *riserve di utili della società trasferita* che, a parere dell'Autore e nonostante i diversi orientamenti dallo stesso riscontrati presso gli organi verificatori, non dovrebbero considerarsi in sospensione di imposta, neppure quando scaturenti da dividendi esenti percepiti dalla *holding* estera;
- *determinazione della base imponibile IRAP*, dalla quale si ritiene di poter scomputare la quota prodotta nella frazione di esercizio *ante* trasferimento (quando essa non sia inferiore a tre mesi) per difetto del presupposto territoriale (art. 12 D.Lgs. 446/1997);
- *riporto delle perdite fiscali* maturate nei primi tre esercizi *post* trasferimento, relativamente al quale l'Autore ritiene possa operare l'utilizzo senza limiti temporali sia nel caso di

trasferimento dissolutivo che di trasferimento in continuità giuridica (per tale ultima fattispecie, al contrario, l'Amministrazione sembrerebbe orientata nel senso dell'applicazione degli ordinari limiti temporali di riporto);

- *applicazione dell'imposta di registro* (esenzione in caso di applicazione nel Paese di origine dell'imposta sui conferimenti in sede di costituzione; registro in misura fissa negli altri casi) e *di altre imposte indirette* (ipotecarie e catastali applicate in misura fissa in caso di immobili ubicati in Italia di proprietà del soggetto trasferito);
- *possibili profili di elusività delle operazioni di trasferimento di sede* che, ancorché non espressamente annoverate all'art. 37-bis, possono potenzialmente ricadere nell'ambito applicativo della disposizione quando, ad esempio, costituiscano parte integrante di un processo più complesso di riorganizzazione che importi la effettuazione di altre operazioni incluse nell'elenco (es. trasferimento di sede e successiva fusione) ovvero relativamente alla valutazione e classificazione delle partecipazioni detenute dalla *holding* "rimpatriata".

Sotto il profilo contabile, infine, sono prese in esame problematiche specifiche attinenti: i) la possibilità di effettuare una rivalutazione contabile del valore dei beni (per adeguarlo a quello corrente; possibilità, questa, ritenuta legittima principalmente ove dal trasferimento della sede scaturisca l'estinzione della società trasferita), in alternativa al recepimento dei valori iscritti nell'ultimo bilancio della società trasferita; ii) la necessità di riferire il bilancio nell'esercizio di efficacia del trasferimento all'intero anno solare – soluzione che viene ritenuta preferibile - ovvero solo alla frazione successiva al trasferimento della sede. (PT)

“Il regime fiscale delle partecipazioni societarie detenute dai soggetti IRES e la recente circolare Assonime”, di F. GALLIO, ne Il fisco 22/2006, fasc. n. 1, pag. 8269.

L'articolo esamina talune problematiche emerse e trattate nella circolare Assonime n. 13 del 21 aprile 2006, a seguito delle modifiche apportate al regime delle partecipazioni societarie sia dal D.L. n. 203/2005, convertito, con modificazioni dalla L. n. 248/2005, sia dalla L. n. 266/2005 (Legge Finanziaria per il 2006), sia dal D.L. n. 2/2006, convertito, con modificazioni dalla L. n. 81/2006.

In particolare l'A. ha esaminato le problematiche relative:

- 1) alla determinazione della plusvalenza e/o minusvalenza fiscale connessa alla cessione di un intero pacchetto societario con differenti costi fiscali di riferimento;
- 2) al coordinamento della disciplina fiscale relativa alle partecipazioni societarie con quella prevista per le cd. operazioni fuori bilancio, di cui all'art. 112, del TUIR.

Con riferimento alla prima problematica, l'Assonime sottolinea che, a causa dell'asimmetria di trattamento delle plusvalenze (parzialmente esenti) e delle minusvalenze (totalmente indeducibili) relative a partecipazioni aventi i requisiti per fruire della *participation exemption*, potrebbero sorgere dei problemi di carattere operativo, nel caso di cessione mediante un'unica transazione e verso un unico acquirente, di partecipazioni della medesima categoria, valutate fiscalmente con i criteri Lifo e Fifo, ma aventi valori fiscali differenti, a causa del loro acquisto in periodi diversi.

Se, infatti, ogni singolo acquisto di titoli partecipativi ha un differente valore fiscale, è dubbio se il diverso trattamento fiscale delle plusvalenze e delle minusvalenze, renda o meno necessario segmentare l'unitario risultato economico dell'operazione.

La problematica, in esame, potrebbe anche verificarsi in presenza di partecipazioni acquisite in periodi diversi. Si pensi, ad esempio, al caso in cui una categoria omogenea di partecipazioni sia formata da acquisti, in parte avvenuti da più di 18 mesi precedenti la cessione, in parte portati a termine nel periodo compreso tra i 18 e i 12 mesi prima del trasferimento, ed in parte effettuati meno di 12 mesi *ante* operazione. In questo caso, è evidente che, cedendo le singole *tranches* con differenti alti di trasferimento, si dovrebbe confrontare il valore unitario di carico della specifica quota con il prezzo di cessione riferito alla stessa *tranche*.

Da tale confronto, verrebbe realizzata:

- a) una plusvalenza parzialmente esente o una minusvalenza indeducibile, nel caso di vendita della *tranche* di titoli acquisiti da più di 18 mesi;
- b) una plusvalenza interamente tassata o una minusvalenza indeducibile, qualora venissero ceduti solamente i titoli acquistati tra i 18 e i 12 mesi precedenti;

c) una plusvalenza interamente tassata o una minusvalenza deducibile con riferimento ai titoli acquistati meno di 12 mesi prima della vendita.

Qualora, invece, l'intera partecipazione venisse ceduta con un unico atto di trasferimento, le soluzioni percorribili secondo l'Assonime sarebbero due: una più rigorosa che condurrebbe a tenere separate le plusvalenze e le minusvalenze realizzate, imputando *pro quota* il corrispettivo ai singoli titoli, cosicché, il singolo componente di reddito verrebbe trattato fiscalmente secondo il regime fiscale proprio dell'attività ceduta; l'altra, invece, porterebbe a concludere che il pacchetto partecipativo dovrebbe assumere valenza come bene unitario e in questo senso dar luogo ad un "inscindibile" risultato reddituale.

A favore di tale interpretazione, l'A. richiama la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 6/E del 13 febbraio 2006, che ha chiarito il regime fiscale da applicare al cedente, qualora nella cessione dell'azienda siano comprese anche partecipazioni che godono del regime disciplinato dall'art. 87 del TUIR.

In particolare l'Agenzia ha affermato che: (i) il corrispettivo percepito per la cessione costituisce un valore riferito all'azienda intesa come unitario complesso di beni; (ii) che da tale unitarietà discende l'impossibilità di identificare quanto del corrispettivo sia riferibile al singolo bene componente l'azienda trasferendo; (iii) che l'eventuale plusvalenza è determinata secondo le ordinarie regole previste dall'art. 86 del TUIR.

L'A. ritiene che, malgrado la natura dei beni (azienda e partecipazione) sia differente, anche nel caso della cessione unitaria di una partecipazione potrebbe essere considerato valido il principio secondo il quale il corrispettivo percepito deve essere riferito al bene unitario, formato da tutti gli acquisti effettuati, con la conseguenza che il risultato economico dell'operazione dovrebbe essere un *unicum* indivisibile.

Il pregio di questa seconda soluzione sarebbe sicuramente quello della semplicità, che permetterebbe di evitare di ripartire *pro quota* il corrispettivo della cessione sui vari acquisti e, quindi, di fare un confronto puntuale tra parte del prezzo di vendita e singolo costo fiscalmente riconosciuto.

L'utilizzo di tale meccanismo non porterebbe, però, alla determinazione di un risultato fiscale complessivo uguale a quello che si otterrebbe suddividendo *pro quota* il corrispettivo della cessione nel caso in cui non vi sia una simmetria di trattamento fiscale delle minusvalenze e delle plusvalenze realizzate.

Infatti, ipotizzando la cessione di una partecipazione nell'anno 2006 (e, quindi, una percentuale di esenzione delle plusvalenze pari al 9%), che abbia maturato per tutte le *tranches* di acquisto il periodo di possesso minimo per l'applicazione del regime della *participation exemption*, non sarebbe neutrale fiscalmente determinare una plusvalenza complessiva di 50 tassata al 9%, ovvero una minusvalenza indeducibile di 50 ed una plusvalenza di 100, tassata al 9%.

La determinazione unitaria del risultato fiscale dell'operazione sembrerebbe, inoltre, applicabile solamente nel caso in cui tutte le *tranches* della partecipazione siano state acquistate nel medesimo intervallo temporale, mentre non lo sarebbe, nel caso in cui l'acquisto dei titoli sia avvenuto in periodi diversi.

Per quanto concerne la seconda problematica trattata dall'A., l'Assonime è dell'avviso che la cennata asimmetria tra le plusvalenze (parzialmente esenti) e le minusvalenze (totalmente indeducibili) generi taluni problemi di coordinamento con le operazioni fuori bilancio di cui all'art. 112 del TUIR.

Il comma 4, del citato art. 112, prevede, infatti, che i componenti positivi o negativi derivanti da tali operazioni concorrano a formare il reddito secondo le medesime disposizioni che disciplinano i componenti positivi e negativi, derivanti da valutazione e realizzo, delle attività o passività rispettivamente coperte o di copertura.

Se le valutazioni dei derivati di copertura delle plusvalenze e delle minusvalenze da valutazione delle partecipazioni non dovessero rilevare ai fini della determinazione del reddito, in quanto tali variazioni (rivalutazioni e svalutazioni) non sono fiscalmente riconosciute, qualche dubbio potrebbe sorgere per le operazioni fuori bilancio di copertura delle plusvalenze e minusvalenze da realizzo.

In tal caso, infatti, si potrebbe sostenere che le plusvalenze realizzate sui derivati siano sottoposte ad imposizione nella misura del 5, 9, o 16% e le minusvalenze siano irrilevanti, in analogia con i criteri astrattamente vevoli per l'imposizione delle poste reddituali del *medesimo segno* relative alle partecipazioni sottostanti che godono del regime della *participation exemption*.

L'Assonime, invece, è dell'avviso che le plusvalenze e le minusvalenze su tali derivati assumano il regime fiscale delle poste di *segno opposto* che risultano concretamente realizzate sulle partecipazioni e che tali derivati vanno, per l'appunto, a compensare.

Conseguentemente, una minusvalenza del derivato, che si correla a una plusvalenza sulla partecipazione concorrente a formare il reddito nella misura del 9%, deve considerarsi deducibile nella stessa misura.

Così come una plusvalenza del derivato che copre una minusvalenza sulla partecipazione indeducibile deve assumersi a sua volta come una componente fiscale non suscettibile di imposizione.

L'A. nonostante riconosca il pregio delle argomentazioni giuridiche sostenute dall'Assonime auspica un intervento chiarificatore da parte del legislatore rispetto alle suddette problematiche. (PM).

“Dividend washing e dividend stripping nella giurisprudenza della Corte di Cassazione – Tra validità, nullità radicale, invalidità relativa ed inopponibilità – Alcune riflessioni sulla specialità delle regole tributarie”, di R. LUNELLI, ne Il fisco 25/2006, fasc. n. 1, pag. 9142.

Tre nuove sentenze della Corte di Cassazione – Sezione Tributaria del 2005, nn. 20398, 20816 e 22932 – si sono poste in contrasto con l'orientamento della precedente giurisprudenza di legittimità che si era espressa esclusivamente in materia di *dividend washing* (vendita di titoli azionari con successiva retrocessione al primo venditore), ma indicando principi validi anche per il *dividend stripping* (usufrutto azionario ex art. 2352 cod. civ.), dando così origine ad un quadro confuso della disciplina tributaria delle due fattispecie negoziali.

Con la prima sentenza la n. 20398 del 2005, la Corte ha inquadrato l'operazione di *dividend washing* tra quelle elusive ravvisando un “difetto di causa” che vizierebbe la fattispecie negoziale determinandone l'assoluta nullità in quanto da essa “... non consegue per le parti alcun vantaggio economico, all'infuori del risparmio fiscale...”. La Corte ha statuito che i negozi giuridici debbono essere compiuti per rispondere a concrete ragioni economiche diverse dal risparmio tributario che non può costituire elemento causale del negozio stesso ed, inoltre, che le pattuizioni volte alla modifica di un regime fiscale debbono essere ritenute nulle.

Con la seconda sentenza, la n. 20816/2005, la Corte ha accolto il ricorso dell'Amministrazione finanziaria sostenendo che la fattispecie negoziale è affetta da “simulazione relativa” in quanto sotto l'apparente costituzione del diritto reale (usufrutto) su azioni, le parti avrebbero “dissimulato” una mera cessione di dividendi da ritenersi irrilevante ai fini fiscali in base all'art. 37, comma 3, del D.P.R. n. 600 del 1973 ed all'art. 1344 cod. civ.. Irrilevante per la Corte è l'intervento del legislatore del 1992 volto ad escludere gli effetti favorevoli delle operazioni di *dividend washing* potendo, anche prima dell'emanazione di tale disposizione, l'Amministrazione dedurre in giudizio la simulazione dei contratti stipulati dal contribuente o la loro nullità per frode alla legge, anche tributaria, fornendo con qualsiasi mezzo, anche attraverso presunzioni, la prova di detta simulazione.

Con la terza sentenza, la n. 22932 del 2005, la Corte ha contraddetto l'impostazione di cui alla sentenza da ultimo citata recependo, a proposito del *dividend stripping*, le medesime considerazioni svolte nella prima sentenza sopra commentata in materia di *dividend washing*. La Corte è così giunta ad affermare la nullità assoluta del contratto di traslazione o costituzione dell'usufrutto per difetto di causa, tale non potendosi ritenere la ricerca di un risparmio di imposta. Nullità, quindi, non riconducibile né all'ipotesi del negozio in frode alla legge, né alla simulazione oggettiva o interposizione soggettiva di cui alla citata sentenza n. 20816/2005.

Secondo l'A. non si può parlare nei negozi in esame di mero risparmio d'imposta quale causa del contratto. Si può parlare di risparmio di imposta quando uno o più soggetti fanno scattare il presupposto di imposta con modalità e caratteristiche tali da far sì che la tassazione avvenga al livello per lui più vantaggioso o addirittura venga meno la stessa obbligazione tributaria. Peraltro, la rimozione d'imposta è comunque legittima perché come può essere consentito a nessuno di sottrarsi al prelievo tributario, non in presenza del presupposto impositivo, parimenti nessuno può essere imposto di farlo scattare contro la sua volontà. In queste fattispecie poi non viene indebitamente trasferita l'imposizione dal cedente al cessionario o dal proprietario all'usufruttuario,

ma ogni soggetto rimane vincolato al regime tributario che gli compete. Nelle operazioni esaminate, semmai, applicando a ciascuna delle parti il regime tributario proprio si veniva a determinare un reciproco vantaggio finanziario che rappresentava la ragione economica delle negoziazioni. Comunque, vendere un bene o un diritto anche solo per non dover soggiacere ad un tributo non esclude la causa del contratto che rimane quella tipica del negozio utilizzato. Non si tratta di motivo illecito invalidante perché, come riconosciuto dalla Corte di Cassazione, esso ricorre solo quando i motivi integrino il perseguimento di finalità contrarie all'ordine pubblico o al buon costume o di altri scopi espressamente proibiti dalla legge, situazione che la Corte non ha ravvisato nei casi in esame. Inoltre non si può parlare di finalità in contrasto con norme imperative o di atti in frode alla legge perché le norme tributarie sono inderogabili, ma non imperative ed i negozi utilizzati sono "tipici".

Ma anche a voler ammettere la fondatezza della tesi della Suprema Corte che l'unica causa delle negoziazioni sarebbe il risparmio di imposta, non si può condividere l'ulteriore conclusione secondo cui nell'ordinamento tributario, in assenza della norma antielusiva generale dell'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973 (all'epoca dei fatti non ancora emanata), la mancata regolamentazione dello specifico abuso imponeva di ricercare ed individuare gli strumenti di contrasto nell'ambito del diritto civile.

Tale affermazione non tiene conto, *in primis*, dell'esistenza e della portata della norma antielusiva generale dell'art. 10 della L. n. 408 del 1990 che comunque legittimava il disconoscimento degli effetti tributari di negozi in presenza di un risparmio d'imposta, non per il semplice fatto di essere tale, ma solo in quanto ottenuto in modo fraudolento, cioè mediante artifici e raggiri.

Anche in presenza di negozi finalizzati al conseguimento di un risparmio di imposta, tuttavia il legislatore tributario non ha introdotto norme antielusive che sanciscano la nullità assoluta per difetto di causa delle operazioni poste in essere, bensì li ha qualificati inopponibili all'Amministrazione finanziaria. (AF)

"Il regime di tassazione dei proventi degli strumenti finanziari assimilati alla luce del correttivo IRES", di G. SCANU, in Boll. Trib. 2006, pag. 821.

L'articolo prende in esame le modifiche previste dall'art. 2, comma 1, lett. a) e b), del D.lgs. n. 247/2005, all'art. 44, comma 2, del TUIR, per gli strumenti finanziari assimilati alle azioni emessi da soggetti non residenti.

In particolare, la lett. b) sopprime il comma 2, lett. b), del citato art. 44, contenente il requisito del cd. "*double equity*" che prevedeva, ai fini dell'assimilazione alle azioni degli strumenti finanziari emessi da soggetti non residenti, la sussistenza di due condizioni: da un lato, gli strumenti finanziari dovevano assicurare una partecipazione al capitale o al patrimonio della società estera emittente, e, dall'altro, la relativa remunerazione, se corrisposta ad una società residente, doveva essere totalmente indeducibile dal reddito d'impresa.

La lett. a), invece, introduce al comma 2, lett. a), sempre del citato art. 44, come unica condizione per l'assimilazione, che la relativa remunerazione sia totalmente indeducibile nella determinazione dello Stato estero di residenza del soggetto emittente determinato secondo le disposizioni dello Stato estero.

L'A. condivide le modifiche apportate dal decreto correttivo perché neutralizzano eventuali pericoli di doppia imposizione o salti d'imposta per i soggetti percettori non residenti in difetto di partecipazione al capitale sociale o al patrimonio netto. Inoltre, egli rileva che dette modifiche hanno il pregio d'individuare l'elemento caratterizzante degli strumenti finanziari che è rappresentato dall'impiego del capitale al fine di ricavarne una remunerazione legata alla sola partecipazione ai risultati economici dell'impresa, tralasciando gli aspetti legati all'attività di gestione e direzione sociale; detto elemento rappresenta anche il presupposto per l'estensione ai predetti strumenti finanziari del regime di tassazione degli utili di partecipazione propriamente detti. (PM).

“Le classificazioni di bilancio tra determinazione del reddito d’impresa e applicabilità delle norme antielusive” di A. VIOTTO, in *Riv. Dir. Trib.* 2/2006, I, pag. 69.

Prendendo spunto dalla rilevanza attribuita dalla Riforma Tremonti alle classificazioni di bilancio, in particolare ai fini della applicabilità del regime di *participation exemption* (e delle altre disposizioni, quali ad esempio quella sul *pro-rata* patrimoniale, che ad esso si riconducono), l’Autore si sofferma, dapprima, sul principio di derivazione del reddito imponibile dal risultato di bilancio e, successivamente e più diffusamente, sulla sindacabilità o meno, da parte dell’Amministrazione finanziaria, delle scelte operate in sede civilistica.

A tale riguardo, in particolare, vengono esaminate le seguenti fattispecie nelle quali, seppure con modalità e su presupposti diversi, deve ritenersi sussistere in capo al Fisco il potere di disattendere le appostazioni del bilancio di esercizio:

a) dato di bilancio che non rispecchia la realtà delle operazioni.

In tale ipotesi il dato civilistico risulterebbe superabile *de plano* in sede di accertamento, in virtù sia delle norme tributarie che regolano i singoli componenti che scaturiscono dalle transazioni sia di quelle dettate in materia di accertamento;

b) dato di bilancio che, pur rispecchiando la realtà delle operazioni, si presta a “nascondere” manovre di erosione dell’imponibile fiscale.

Nella fattispecie, il dato di bilancio potrà essere disatteso in forza di disposizioni apposite (quali, ad esempio, quelle in materia di *transfer pricing*) che consentono all’Amministrazione di riquantificare l’imponibile “come se” certi atti non fossero stati compiuti e certe appostazioni contabili non esistessero;

c) dato di bilancio non valorizzato o classificato in ottemperanza alle disposizioni civilistiche che lo regolano (e che il legislatore tributario ha assunto come garanzia di tutela del bene giuridico da esso considerato, vale a dire della tendenziale corrispondenza tra imponibile dichiarato e effettiva capacità contributiva del singolo contribuente).

Tale casistica appare particolarmente delicata in presenza di disposizioni civilistiche che, rimettendo la valutazione o la allocazione di talune poste di bilancio al prudente apprezzamento degli amministratori, pongono quanto meno un problema di individuazione dei limiti del potere di accertamento del Fisco. Sul punto l’Autore ritiene che, pur non potendosi negare in via di principio la sindacabilità dei dati di bilancio, dovrebbe risultare sostanzialmente impossibile per l’Amministrazione poter contestare le scelte rimesse *tout court* all’apprezzamento degli amministratori e, comunque, essere limitato tale potere ai soli casi di palese superamento dei confini dettati (seppur con ampi margini) dal legislatore civilistico. Il che, peraltro, si dovrà accompagnare al puntuale rispetto degli obblighi di motivazione degli atti di accertamento.

Nel quadro sopra delineato si inserisce la disposizione di cui all’art. 37-*bis*, lett. f), D.P.R. n. 600/1973, che, emanata in concomitanza con l’introduzione del regime della *participation exemption*, consente al Fisco di sindacare sotto il profilo della elusività (ricorrendo tutti gli altri presupposti richiesti dalla norma) la classificazione (e valutazione) in bilancio di titoli azionari, quote di partecipazioni in società e rapporti di carattere finanziario idonei a generare redditi diversi se posseduti da persone fisiche. A parere dell’Autore, tale disposizione consente di superare in origine eventuali dubbi in ordine alla sindacabilità delle scelte di bilancio concernenti le partecipazioni e gli strumenti finanziari, scelte che si presterebbero ad essere contestate dall’Amministrazione in punto di antielusività prescindendo dalla dimostrazione della loro illiceità. In altri termini, la norma in questione sposterebbe il giudizio concernente la scelta di bilancio dal piano della liceità/illiceità a quello della funzionalità/non funzionalità rispetto all’aggiramento di obblighi e divieti tributari e all’ottenimento di vantaggi fiscali altrimenti indebiti. In tale contesto, ai fini della valutazione del singolo caso, potranno risultare indicativi delle finalità concretamente perseguite (seppure senza alcun automatismo) la coerenza o meno delle scelte di classificazione operate rispetto al complesso delle decisioni assunte in ambito societario, da valutare nella loro dimensione temporale e nel rispetto dei parametri normativi (esempio, presunzione - relativa - della natura di “immobilizzazione” per le partecipazioni di controllo e collegamento, recata dall’art. 2424-*bis*, comma 2, c.c.) dettati dal legislatore civilistico.

L'ultima parte del lavoro è, infine, dedicata all'impatto delle disposizioni fiscali recate dal D.Lgs. n. 38/2005 (c.d. decreto IAS) sulla *participation exemption*, avuto riguardo, in particolare, alla presunzione di afferenza alla categoria delle immobilizzazioni delle partecipazioni di controllo e collegamento (art. 11, comma 2, D.Lgs. n. 38/2005). Con una serie di motivazioni, fondamentalmente basate sul principio di parità di trattamento tra soggetti che applicano e non gli IAS, espressamente dichiarato dal legislatore nella Relazione al D.Lgs. cit., l'Autore ritiene che tale presunzione abbia carattere relativo, non escludendosi la possibilità per il contribuente – che, per scelta o per obbligo, adotti gli IAS - di classificare in bilancio – agli effetti degli art. 85, 86 e 87 del TUIR – tra le immobilizzazioni finanziarie anche partecipazioni che non superano la soglia del collegamento e, viceversa, di classificare tra le attività non immobilizzate anche partecipazioni di collegamento o di controllo. (PT)

“Interruzione del consolidato fiscale – Adesione di un nuovo consolidato – Determinazione degli acconti di imposta”, di G. G. VISENTIN e O. PIOVESANA, ne Il fisco 20/2005, fasc. n. 1, pag. 7656.

L'articolo prende in esame le problematiche connesse alla determinazione degli acconti d'imposta delle società facenti parte di due consolidati “nazionali” diversi, nelle ipotesi di mutamenti del perimetro di consolidamento, determinati dall'accesso a tale regime di altre società appartenenti al medesimo gruppo societario nel corso del periodo d'imposta di riferimento.

Il caso esaminato è quello di una società consolidante (B) che, congiuntamente a tutte le società aderenti ad un consolidato fiscale (“consolidato 1”) per il triennio 2004-2006, intende optare per un nuovo consolidato fiscale (“consolidato 2”), già per il periodo di imposta 2006.

Le società dell’“ex consolidato 1”, che entrano a far parte del “consolidato 2”, inizieranno un nuovo periodo di consolidamento, che avrà come società consolidante la controllante del “consolidato 2”. Per quanto concerne l'obbligo di versamento degli acconti, per i nuovi partecipanti al consolidato, l'applicazione del metodo storico di cui all'art. 118, comma 3, del TUIR, non può avvenire con la stessa metodologia utilizzata per le società che già ne facevano parte. Tale norma, infatti, è diretta a disciplinare ipotesi “classiche” di primo esercizio di avvio di un consolidato completamente nuovo e prevede che, per le società che già fanno parte di un consolidato, al fine di determinare l'acconto, è necessario fare riferimento all'imposta liquidata nell'ultimo periodo di applicazione del consolidato.

Per le società che entrano *ex novo* nel consolidato già avviato, invece, è necessario individuare un'imposta virtuale determinata in base alla somma algebrica dei relativi redditi dichiarati nel periodo precedente e quelli delle società già consolidate. Si ha, in tal modo, l'applicazione di un metodo “misto” di determinazione dell'acconto storico, che porta all'individuazione di un'imposta storica virtuale del consolidato “ampliato”, determinata mediante la somma algebrica dei redditi, singolarmente dichiarati nel periodo precedente dalle società di nuovo ingresso, con il reddito complessivo globale del consolidato preesistente.

Gli AA. ritengono che il metodo sopra delineato possa essere applicato anche nel caso di contestuale ingresso, in un consolidato preesistente, di un gruppo di società legate in precedenza da analoga opzione per un consolidato che è venuto meno a causa dell'opzione, esercitata dalla consolidante, di entrare a far parte del nuovo consolidato in qualità di consolidata. Per tale gruppo di società l'adesione al preesistente consolidato rappresenta, a tutti gli effetti, un nuovo “primo esercizio” di efficacia dell'opzione, con la conseguenza che debbano essere applicate le regole di determinazione degli acconti previste dal comma 3, secondo periodo, dell'art. 118 del TUIR.

Per quanto concerne, invece, l'acconto determinato secondo il “metodo previsionale”, l'ultimo periodo del comma 3 dell'art. 118 del TUIR prevede che si applichi *in ogni caso* la disposizione dell'art. 4 del D.L. n. 69/1989, cosicché l'acconto può essere commisurato all'imposta che si prevede di liquidare per il periodo in corso.

L'adozione del “metodo previsionale” consente di calcolare l'acconto in base all'imposta corrispondente alla somma algebrica degli imponibili “previsti” per tutte le società partecipanti al “consolidato 2” (comprese quelle provenienti dal “consolidato 1”), tenendo conto delle rettifiche ex art. 122 del TUIR e avendo, quindi, riguardo all'IRES che verrà liquidata in sede di dichiarazione

dei redditi per l'anno in cui il consolidato risulta "ampliato", applicando l'ordinario procedimento di determinazione della base imponibile di gruppo. (PM).

Prassi Amministrativa

IRES – Redditi di impresa – Valutazioni – Operazioni in valuta – Debiti a medio-lungo termine in valuta estera relativamente al periodo d'imposta chiuso al 31 dicembre 2004 – Corretto trattamento civilistico e fiscale.

Ris. Agenzia delle Entrate 17 giugno 2005, n. 80/E, in Boll. Trib. 2006, pag. 596.

Con il Decreto Legislativo del 28 febbraio 2005, n. 38, in base al quale sono stati recepiti i principi contabili internazionali, è venuta meno dal punto di vista fiscale ogni distinzione tra crediti e debiti immobilizzati e non; conseguentemente, a prescindere dalla loro collocazione in bilancio, le attività e le passività in valuta devono essere valutate al cambio in vigore alla data di chiusura dell'esercizio ed i relativi utili e perdite su cambi non avranno rilevanza sino al loro realizzo.

IRES – Società a responsabilità limitata – Conferimento di immobili a società immobiliare effettuato a valori di mercato – Non elusività – Sospensione di imposta ex art. 176 del TUIR – Non applicabile.

Parere del Comitato Consultivo Norme Antielusive 15 dicembre 2005, n. 52, ne Il fisco 19/2006, fasc. n. 2, pag. 7569.

In relazione al caso di una società a responsabilità limitata che intende conferire a valori di mercato il suo patrimonio immobiliare ad altra società a responsabilità limitata con l'effetto di incrementare il proprio patrimonio netto iscrivendo la partecipazione ricevuta a valori reali, il Comitato Consultivo per l'applicazione delle norme antielusive ha chiarito che detto conferimento non è operazione elusiva, ma che ad esso non è applicabile il regime di neutralità di cui all'articolo, 176 TUIR, in quanto il conferimento non ha per oggetto un'azienda.

IRES – Soggetti passivi – Società residenti – Trasferimento dalla Spagna in Italia della sede legale della società – Trasferimento di sede – Comporta assoggettamento a tassazione in Italia se c'è continuità giuridica.

Ris. Agenzia delle Entrate 17 gennaio 2006, n. 9/E, in Boll. Trib. 2006, pag. 681.

L'Agenzia rileva che il trasferimento in Italia della sede sociale di una società estera non determina l'estinzione della società e non pregiudica la continuità del soggetto, a condizione che anche nell'ordinamento di provenienza la disciplina del trasferimento di sede sia improntata al medesimo principio e non costituisca quindi evento estintivo in quanto ciò impedirebbe la continuità giuridica dell'ente, trattandosi in tal caso di estinzione della società in un dato ordinamento e della sua ricostituzione in un ordinamento diverso.

Il regime impositivo varierà direttamente a seconda che vi sia o meno la continuità giuridica della società trasferita. Qualora il trasferimento in Italia avvenga in condizioni di continuità giuridica, il periodo d'imposta, costituito dall'esercizio sociale, non si interrompe e quindi la società risulterà residente in Italia, per l'intero esercizio (e quindi assoggettata a tassazione per l'intero esercizio) se il trasferimento di sede si è perfezionato da più di sei mesi.

Qualora invece il trasferimento di sede sia inefficace e la società debba costituirsi *ex novo* secondo l'ordinamento italiano, inizia un nuovo periodo d'imposta e sarà considerata da subito residente, alla stregua delle società neocostituite.

Allo stesso modo se una società italiana trasferisce la propria sede statutaria all'estero, senza che ne venga meno la continuità giuridica, tale società sarà considerata fiscalmente residente in Italia per tutto il periodo d'imposta coincidente con l'esercizio se per la maggior parte dello stesso la sede legale è stata nel territorio dello Stato.

Diversamente, qualora la sede legale non permanga nel territorio dello Stato per la maggior parte dell'ininterrotto periodo d'imposta, la società sarà considerata soggetto non residente sin dall'inizio dell'esercizio.

In presenza del trasferimento all'estero inefficace, verificandosi un'ipotesi di estinzione, il periodo di imposta si interrompe e in pari data si verifica la perdita della residenza ai fini fiscali.

IRES – Base imponibile – Stabile organizzazione – Finanziamenti erogati dalla casa madre o dai soci della stessa – Trattamento fiscale – Art. 98 del DPR 22 dicembre 1986, n. 917 – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.

Ris. Agenzia delle Entrate 30 marzo 2006, n. 44/E, ne Il fisco 15/2006, fasc. n. 2, pag. 6187.

La Risoluzione fornisce chiarimenti in merito al trattamento fiscale degli interessi passivi relativi ad un finanziamento concesso ad una stabile organizzazione in Italia di una *public company* statunitense, in ordine all'eventuale applicazione della disciplina della *thin cap*.

Dopo aver richiamato la norma dell' art. 98 del TUIR, che ha introdotto un limite alla deducibilità degli oneri finanziari relativi a finanziamenti erogati o garantiti da soci qualificati, e la circolare 17 marzo 2005, n. 11/E, l'Agenzia chiarisce che la predetta norma non risulta applicabile alla fattispecie prospettata, atteso che nessuno dei soci, che dovesse eventualmente erogare o garantire i finanziamenti imputabili alla stabile organizzazione, possiede una partecipazione superiore al 5% del capitale sociale.

La disciplina della *thin cap*, infatti, non si applica a tutti i finanziamenti erogati ad una stabile organizzazione della propria casa madre estera, ma solo a quelli concessi dai soci qualificati di quest'ultima, o da loro parti correlate, vale a dire dai soci che detengono il controllo della casa madre o possiedono una quota pari o superiore al 25% del capitale sociale.

Tuttavia, prescindendo dalla concreta applicabilità dell'art. 98, l'Agenzia rileva che per valutare l'effettiva deducibilità degli oneri finanziari dal reddito della stabile organizzazione si dovrà preliminarmente determinare se e in che misura le risorse che la casa madre mette a disposizione, direttamente o indirettamente, della propria stabile organizzazione nel territorio di un altro Stato possono essere considerate finanziamenti produttivi di interessi passivi deducibili dal reddito della stabile organizzazione stessa.

Infatti, non essendo sotto il profilo giuridico la stabile organizzazione un'entità autonoma e distinta rispetto alla casa madre, lo Stato di residenza avrà interesse a valutare il rapporto tra l'indebitamento ed i mezzi propri ad essa attribuiti in quanto da un'insufficienza dei mezzi propri rispetto alla struttura patrimoniale ed alla attività esercitata può derivare un eccessivo indebitamento della stabile organizzazione che si traduce in sostanza in un trasferimento di reddito a beneficio dello Stato di residenza della casa madre.

Lo stesso commentario OCSE sottolinea l'esigenza per la stabile organizzazione di dotarsi "di una struttura patrimoniale appropriata sia per l'impresa sia per le funzioni che esercita. Per tali ragioni, il divieto di dedurre le spese connesse ai finanziamenti interni – ossia quelli che costituiscono mera attribuzione di risorse proprie della casa madre, dovrebbe continuare ad applicarsi in via generale". Gli interessi passivi saranno quindi deducibili solo se derivano da "finanziamenti" che sarebbero stati accesi se la stabile organizzazione avesse potuto disporre di un fondo di dotazione adeguato, fattispecie che non sembra ricorrere nel caso oggetto di interpello in quanto a livello di gruppo si è messa in atto una strategia gestionale tesa a favorire l'indebitamento delle società operative – tra cui la stabile organizzazione – nei confronti di altre società cui è riservata la funzione finanziaria.

IRES – Redditi da risparmio – Credito di imposta per i redditi prodotti all'estero – Direttiva 2003/48/CE del 3 giugno 2003 – Provv. 8 luglio 2005 – Istruzione sull'utilizzo del tracciato per la comunicazione dei dati in materia di tassazione dei redditi da risparmio.

Circ. Agenzia delle Entrate 18 aprile 2006, n. 15/E, in Boll. Trib. 2006, pag. 679. (per segnalazione)

REDDITI DI CAPITALE

Prassi Amministrativa

Redditi di capitale – Dividendi e redditi diversi di natura finanziaria – Tassazione – Modalità – Istruzioni – D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344 – D.Lgs. 18 novembre 2005, n. 247 – Artt. 44, 47 e 109 del DPR 22 dicembre 1986, n. 917.

Circ. Agenzia delle Entrate 18 gennaio 2006, n. 4/E, ne Il fisco 5/2006, fasc. n. 2, pag. 1852.

La circolare illustra alcune delle disposizioni contenute nel D.Lgs. n. 247/2005 con particolare riferimento alle novità che hanno interessato la tassazione dei dividendi e dei redditi diversi di natura finanziaria.

Tra le variazioni normative di maggior rilievo vengono evidenziate quella che ha modificato la definizione dei titoli esteri similari alle azioni e quella che ha delineato un diverso regime di tassazione per le operazioni di cessione di partecipazioni in società non residenti aventi sede in Paesi e territori a fiscalità privilegiata.

In base alle modifiche introdotte le partecipazioni al capitale o al patrimonio, nonché i titoli e gli strumenti finanziari emessi da società ed enti non residenti, si considerano similari alle azioni alla sola condizione che la relativa remunerazione sia totalmente indeducibile nella determinazione del reddito nello Stato estero di residenza del soggetto emittente.

A tal fine è sufficiente che l'ineducibilità risulti da una dichiarazione dell'emittente stesso ovvero da altri elementi certi e precisi.

La circolare ritiene valida la semplice attestazione della società emittente senza la necessità che essa sia asseverata dall'autorità fiscale estera, così come possono essere validamente utilizzate le dichiarazioni dei redditi o altra documentazione fiscale del soggetto estero.

Nel momento in cui i titoli di origine estera non presentano le caratteristiche richieste per l'assimilazione alle azioni occorrerà verificare se essi possano rientrare o meno tra le obbligazioni e i titoli similari.

Redditi di capitale – Dividendi distribuiti da società italiana ad un fondo di investimento estero costituito da fondi comuni non residenti né in Italia né in Irlanda, gestito da società residente in Irlanda – Trattamento tributario.

Ris. Agenzia delle Entrate 27 gennaio 2006 n. 17/E, in Boll. Trib. 2006, pag. 411.

La risoluzione contiene chiarimenti in merito al trattamento tributario, con riferimento sia alla tassazione in Italia sia all'applicazione dei trattati contro le doppie imposizioni, relativo ai dividendi distribuiti da una società italiana ad una *limited company* di diritto irlandese che gestisce un *Common Contractual Fund* (CCF) rientrante nella categoria degli organismi di investimento collettivo in valori mobiliari di tipo aperto di diritto irlandese.

L'Agenzia ritiene che l'assenza di soggettività passiva del CCF in Irlanda ai fini delle imposte sui redditi impedisce di considerare tale ente come residente in Irlanda e dunque di applicare la Convenzione tra l'Italia e l'Irlanda. Dello ente non può nemmeno essere assimilato ad una società di persone trasparente, in quanto a differenza delle società di persone trasparenti di diritto italiano, i redditi del fondo non vengono imputati e tassati in capo ai sottoscrittori a prescindere dalla loro percezione. Ciò nonostante sarebbe possibile applicare ai sottoscrittori del CCF il regime previsto dal modello OCSE per i soci delle società di persone trasparenti qualora il CCF si proponesse come mero "veicolo", fattispecie questa che non sembra ricorrere nel caso esaminato, dove i dividendi ricevuti dal CCF sono pagati agli investitori almeno una volta all'anno o, in alternativa, al momento del rimborso delle quote o della liquidazione del CCF.

Redditi di capitale – Redditi da risparmio – Certificati rilasciati ai sensi dell'art. 1, comma 3, del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate dell'8 luglio 2005 – Tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di interessi – Direttiva n. 2003/48/CEE del 3 giugno 2003.

Ris. Agenzia delle Entrate 30 marzo 2006, n. 45/E, ne Il fisco 15/2006, fasc. n. 2, pag. 6190.

La direttiva sul risparmio ha istituito dall'1 luglio 2005 un sistema automatico di scambio di informazioni tra Stati membri relative a determinati pagamenti di interessi eseguiti da operatori economici, in favore di beneficiari effettivi che siano persone fisiche residenti ai fini fiscali in un altro Stato membro.

Il pagamento degli interessi può avvenire sia direttamente in favore delle persone fisiche, sia in favore di cd. "entità residuali" (figure alle quali sono pagati o è attribuito un pagamento di interessi a vantaggio di un beneficiario effettivo) specificatamente individuate in alcuni enti o soggetti.

Tali entità assumono la veste di agente pagatore e sono tenute agli obblighi di comunicazione all'atto della riscossione dei pagamenti ricevuti e non già al trasferimento degli stessi agli effettivi beneficiari.

Le entità residuali hanno facoltà, presentando apposita istanza all'Agenzia delle Entrate, di essere trattati alla stregua di un OICVM armonizzato, cosicché non saranno considerate agenti pagatori all'atto della riscossione degli interessi, ma esclusivamente nel momento in cui sono corrisposti gli interessi al beneficiario effettivo. In caso di accoglimento dell'istanza, l'Agenzia delle Entrate emanerà il suddetto certificato.

Le entità che hanno esercitato l'opzione presentando l'istanza entro il 31 dicembre 2005 saranno trattati come OICVM armonizzati fin dal 1 luglio 2005, ossia fin dalla data di entrata in vigore della normativa comunitaria.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Redditi di capitale – Versamenti da parte dei soci – Presunzione di fruttuosità – Sussiste – Obbligo di effettuare le ritenute – Consegue.

Cass., sez. trib. 7 novembre 2005, n. 21540, in Boll. Trib. 2006, pag. 883.

Ai sensi dell'art. 43 del DPR 29 settembre 1973, n. 597, per i capitali dati a mutuo si presume il diritto agli interessi, anche se dal titolo non risultano convenuti o risultano convenuti in misura inferiore al tasso legale, ma tale presunzione non vale, però, per le somme versate dai soci alle società in conto capitale, quando queste siano versate proporzionalmente alle quote di partecipazione ed il versamento avvenga in base a formale deliberazione dell'assemblea della stessa società, mentre, laddove valga l'anzidetta presunzione, anche in mancanza di materiale erogazione degli interessi medesimi, scatta l'obbligo della ritenuta alla fonte con conseguente versamento dell'imposta.

Redditi di capitale – Interessi – Contratto di riporto – Presupposto impositivo – Percezione – Art. 42 TUIR (67 nuovo TUIR) – Onere probatorio – Amministrazione finanziaria – Valutazione – Giudice del merito.

Cass., sez. trib. 14 aprile 2006, n. 8870, in Giur. Imp. 3/2006.

Ai fini dell'imponibilità degli interessi scaturiti da un contratto di riporto è necessario che si sia verificato il presupposto impositivo dell'effettiva percezione, non essendo sufficiente la giuridica disponibilità.

E' onere dell'Amministrazione finanziaria dimostrare l'effettiva percezione degli interessi da parte del contribuente e spetta al giudice di merito verificare l'assolvimento di detto onere.

REDDITI DI IMPRESA

Dottrina

“La fiscalità delle imprese di assicurazione”, di G. CAMMAROTO e A. VALENTE, ne Il fisco 21/2006, fasc. n. 1, pag. 7965.

Nell'articolo gli AA. delineano sinteticamente la disciplina speciale, sia a livello civilistico che fiscale, dell'impresa di assicurazione come è noto i bilanci delle imprese di assicurazione si caratterizzano dalla presenza delle riserve tecniche (utilizzo della parola riserva è improprio in quanto non derivano da destinazione di utili o variazione di capitale netto) che rappresentano il debito nei confronti degli assicurati. Le riserve tecniche, in generale, rappresentando le esposizioni che le imprese hanno verso gli assicurati sono appostate tra le passività di bilancio. La natura di costi di dette poste ha fatto sì che il legislatore nell'art. 111, TUIR ne ha sancito la deducibilità. Tuttavia, negli ultimi anni, la disciplina fiscale delle riserve è oggetto di vari interventi legislativi volti a perseguire una deducibilità parziale a differita delle riserve. Per il ramo danni, si è limitata la deducibilità della variazione della riserva sinistra in misura non superiore al 90,5 per la parte riferibile alla componente di lungo periodo; l'eccedenza è deducibile in quote costanti nei nove esercizi successivi. La misura del 90% è stata peraltro ridotta al 60% nella misura dello 0,30% da applicare.

Per il ramo vita è stato introdotto un prelievo “forfetario” sullo stock di riserve matematiche risultanti dal bilancio d'esercizio, con esclusione di quelle aventi ad oggetto il rischio morte o di invalidità permanente ovvero di non autosufficienza, nonché quelle relative ai fondi pensione e piani pensionistici individuali. L'imposta versata costituisce un credito d'imposta da utilizzare per il versamento delle ritenute e imposte sostitutive da applicare su redditi di capitale di cui all'art. 44, comma 1, lett. g) – *quater* (cioè quelli rivenienti dai capitali alternativi) e lett. f.) – *quinquies* (rialutazione delle rendite assicurative); inoltre, a decorrere dal 2007, saranno ampliate le modalità di compensazione di detto credito prevedendone anche la cedibilità nell'ambito del gruppo.

Altra particolarità che caratterizza l'impianto fiscale delle imprese di assicurazione è la deducibilità delle provvigioni pagate alla rete di distribuzione delle polizze (agenti, promotori, etc.).

La disposizione contenuta nell'art. 111, comma 4, del TUIR stabilisce che le provvigioni relative all'acquisizione dei contratti di durata pluriennale sono deducibili in quote costanti nel periodo stesso e nei due successivi, mentre quelli afferenti i contratti sulla vita possono essere dedotte per l'intero ammontare nel periodo d'imposta in cui è avvenuta la loro stipulazione. Qualora le provvigioni siano iscritte tra gli elementi dell'attivo a copertura delle riserve tecniche, esse sono deducibili nei limiti del corrispondente caricamento dei premi e per un periodo massimo pari alla durata del contratto e comunque non superiore ai 10 anni. Secondo gli A.A. la *ratio* della norma trova spiegazione nell'esigenza di assicurare che le provvigioni ed i relativi premi influenzino in eguale misura il risultato di esercizio coerentemente con il principio di correlazione tra costi e ricavi sancito dal già citato art. 109 del TUIR. (CLP)

“La nuova normativa fiscale applicabile agli strumenti finanziari partecipativi e alle obbligazioni”, di S. MEROI, in Dir. Prat. Trib. 1/2006, I, pag. 3.

L'articolo propone un'ampia e approfondita disamina della disciplina applicabile agli strumenti finanziari, ripercorrendo le tappe della Riforma Tremonti che hanno condotto all'attuale assetto normativo.

Nella prima parte, l'A. descrive le caratteristiche rilevanti ai fini della qualificazione degli strumenti finanziari tra quelli simili alle azioni ovvero alle obbligazioni o, infine, ai titoli atipici. In particolare, assume preminente rilievo la modalità attraverso la quale viene determinata la remunerazione dello strumento finanziario. Se la remunerazione è *totalmente* costituita dalla partecipazione ai risultati economici dell'emittente (o di una società del gruppo), lo strumento va qualificato come una partecipazione, anche nei casi in cui sia, giuridicamente, un'obbligazione (se l'emittente è un non residente, è altresì richiesto che la remunerazione stessa non sia stata in concreto dedotta dalla base imponibile dell'imposta sul reddito). Negli altri casi, il titolo potrà essere qualificato come simile alle obbligazioni, a condizione che presenti le tipiche caratteristiche dei titoli di debito – obbligo incondizionato di rimborso del capitale e assenza di diritti di partecipazione o di controllo sulla gestione dell'emittente – in difetto delle quali, secondo l'assunto restrittivo dell'A.F., il lo strumento sarebbe da qualificare come titolo atipico. L'A. esprime comunque delle perplessità sul nuovo scenario fiscale, ritenendolo *“costruito essenzialmente in un'ottica antielusiva .. e non per favorire la diffusione dei nuovi strumenti finanziari”*.

Nella seconda parte, viene descritta la disciplina applicabile ai fini della determinazione del reddito d'impresa dell'investitore che possieda titoli obbligazionari, per i quali, a differenza delle partecipazioni (anche non in regime di *pex*), è stata mantenuta la rilevanza delle minusvalenze iscritte e non solo realizzate, con una modifica che consente, per i titoli quotati non immobilizzati, di assumere, ai fini del valore minimo, il valore puntuale di fine esercizio anziché la media dell'ultimo mese (è comunque vietata la deduzione delle svalutazioni in via extracontabile tramite il quadro EC giusta l'art. 109 del TUIR). Per la rivalutazione dei titoli obbligazionari, tenuto conto del criterio del *fair value* rilevante per le imprese che adottino gli IAS/IFRS, l'A. ripercorre, fin dalla Riforma del 1973, le vicende che hanno interessato la tassabilità delle plusvalenze “iscritte”, sia per i beni patrimoniali che per i beni di magazzino, con particolare riferimento ai titoli, immobilizzati e non; infatti, con la legge n. 449 del 1997, è stata abrogata la tassabilità delle plusvalenze iscritte, abrogazione che, secondo l'A., sarebbe stata applicabile anche alle rivalutazioni, diverse dalle riprese di valore, su obbligazioni immobilizzate (nonostante alle stesse sia applicabile la disciplina del magazzino), e ferma restando la tassazione delle plusvalenze sulle obbligazioni del “circolante”. Tuttavia, in una prima fase della riforma del 2003, l'originaria formulazione dell'art. 110, comma 1, lett. c), del TUIR non richiama “tout court” le obbligazioni tra i beni per i quali le plusvalenze iscritte avrebbero concorso alla formazione del reddito imponibile; secondo l'A., però, non avrebbe avuto senso, sul piano logico-sistematico, rendere irrilevanti le rivalutazioni delle obbligazioni non immobilizzate, quanto meno nel caso in cui siano destinate a fini di trading da parte delle banche o, per le imprese assicurative, siano attività il cui rischio è sopportato dagli assicurati, propendendo per la tesi della imponibilità di tali plusvalenze nonostante la lettera della legge (ferma restando la non tassazione delle plusvalenze iscritte sulle immobilizzazioni).

La situazione è cambiata, nel 2005, con l'introduzione della normativa per il recepimento degli IAS/IFRS (D.Lgs. n. 38/2005). Dopo aver posto in evidenza che le quattro categorie previste dagli IAS per la classificazione degli investimenti mobiliari non corrispondono perfettamente a quelle tradizionali, salvo che per i titoli di trading (circolante) e per quelli *held to maturity* (immobilizzato), ma che comunque la tassabilità delle plusvalenze iscritte su titoli *“available for sale”* avrebbe comportato non solo una disparità di trattamento ma anche una lesione del principio di capacità contributiva (perché le riserve iscritte a fronte delle plusvalenze non sono civilisticamente disponibili), l'A. si sofferma sulla modifica apportata all'art. 110 citato che, nella versione attualmente vigente, comporta:

- per i titoli del “circolante”/“trading”, la imponibilità delle rivalutazioni e delle riprese di valore;
- per i titoli immobilizzati – compresi quelli *available for sale* – la tassazione delle sole plusvalenze iscritte che rappresentino riprese di valore a fronte di minusvalenze precedentemente dedotte. (NM)

“Spunti di riflessione su risvolti fiscali connessi all'utilizzo della riserva di rivalutazione monetaria” di E. VIAL e M. CATENI, ne Il fisco 21/2006, fasc. n. 1, pag. 7977.

Gli AA. effettuano alcune riflessioni in merito all'utilizzo della riserva di rivalutazione monetaria ex L. n. 342/2000 prendendo spunto dalla risoluzione n. 32/E del 1° marzo 2005, con la quale l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto non fiscalmente neutra l'imputazione alla riserva di rivalutazione della differenza negativa rilevata a seguito dell'annullamento di azioni proprie.

Secondo gli AA. la conclusione cui è pervenuta l'Agenzia si fonda essenzialmente sul mero dettato letterale dell'art. 13 della L. n. 342/2000, senza tenere adeguatamente conto della *ratio* della norma. Infatti, l'utilizzo a copertura di perdite d'esercizio non è l'unico consentito senza scontare la tassazione. La tassazione scatta solo in caso di attribuzione del saldo di rivalutazione ai soci, ma non nel caso in cui l'attribuzione non è più possibile in quanto la riserva è elisa. L'Agenzia confonde la distribuzione della riserva con la sua elisione, quasi che la seconda rappresenti la dimostrazione della prima. Secondo gli AA. l'elisione non rappresenta invece altro che la compensazione della riserva con altre poste, come le perdite d'esercizio. Nel caso esaminato nella risoluzione, la mancata tassazione deriva non tanto dall'art. 13 della L. n. 342/2000, quanto dall'impossibilità della futura distribuzione, al pari di quanto avviene in caso di fusione per incorporazione con rilevazione del disavanzo da annullamento. Al riguardo, gli AA. richiamano la precedente risoluzione n. 1/E dell'11 gennaio 2001 in cui è stabilito che qualora risultino annullate totalmente o parzialmente - e dunque non più distribuibili - le riserve patrimoniali provenienti dalla società incorporata, vengono meno le finalità del regime di sospensione, previsto come presidio contro la monetizzazione in favore dei soci della agevolazione riconosciuta alla società a fronte dei maggiori valori fiscali dei beni rivalutati. Nella risoluzione n. 32/E del 2005 viene fornita la prova non solo della mancata distribuzione, ma dell'impossibilità della stessa dovuta ad un particolare evento (la copertura dell'annullamento delle azioni proprie) non diversamente dal caso esaminato nella risoluzione n. 1/E del 2001 in cui la nascita di un disavanzo da annullamento in una fusione per incorporazione impedisce, di fatto, ogni distribuzione delle riserve in sospensione d'imposta preesistenti all'operazione.

Su tali presupposti, gli AA. sono dell'avviso che gli utilizzi della riserva ex L. n. 342/2000 diversamente da quelli normativamente previsti non debbano scontare imposizione laddove si renda impossibile qualsivoglia distribuzione ai soci. (FDA)

Le conclusioni cui pervengono gli AA. devono ritenersi corrette. Occorre rilevare che l'art. 13 della L. n. 342/2000 disciplina in primo luogo l'utilizzo civilistico della riserva di rivalutazione, stabilendo che la riserva, ove non imputata al capitale, possa essere ridotta soltanto con le modalità stabilite per la riduzione del capitale sociale e che, in caso di utilizzazione a copertura delle perdite d'esercizio, non si può fare luogo a distribuzione di utili fino a quando la riserva non sia reintegrata o ridotta in misura corrispondente con deliberazione dell'assemblea straordinaria. In sostanza, la riserva di rivalutazione costituisce un presidio patrimoniale assimilato al capitale. Da ciò non può conseguire che l'unico utilizzo fiscalmente neutrale sia quello a copertura delle perdite d'esercizio, posto che l'unica fattispecie che dà luogo a imposizione è quella disciplinata dal comma 3 dell'art. 13, e cioè quando il saldo attivo di rivalutazione è attribuito ai soci o partecipanti mediante riduzione della riserva ovvero riduzione del capitale sociale cui sia stata previamente imputata la riserva. Al di fuori della fattispecie dell'attribuzione ai soci, ogni altro utilizzo, a prescindere dalla legittimità civilistica, deve ritenersi neutrale non essendo previste dalla norma altre ipotesi di tassazione. Pertanto, se per un qualsiasi motivo - diverso dalla attribuzione ai soci - la riserva viene "eliminata" viene meno anche il regime di sospensione.

Prassi Amministrativa

Redditi di impresa – Emissione di nuove azioni in relazione ad un aumento di capitale non proporzionale in previsione dell'ingresso di un fondo comune di investimento nella compagine sociale – Trattamento tributario.

Ris. Agenzia delle Entrate 16 febbraio 2006, n. 29/E, in Boll. Trib. 6/2006, pag. 502.

Il caso è quello di una società per azioni non quotata che, in vista dell'entrata di un nuovo socio, intende deliberare un aumento di capitale in misura non proporzionale assegnando ai vecchi soci

un numero di azioni maggiore di quello corrispondente al loro apporto in denaro, mentre al nuovo socio verranno assegnate azioni un numero inferiore rispetto al conferimento in denaro effettuato.

A tale riguardo l'Agenzia fornisce le seguenti precisazioni:

- ai sensi dell'art. 9 del TUIR costituisce corrispettivo conseguito la somma di denaro da conferire, ancorché inferiore al numero di azioni assegnate. Pertanto il conferente non realizza alcun reddito in quanto il costo fiscale delle azioni è costituito dall'importo del conferimento;
- data la natura di mero scambio di denaro contro le azioni, la loro assegnazione non origina né una sopravvenienza attiva tassabile in capo al conferente né un onere deducibile da parte della società conferitaria;
- alle plusvalenze e ai dividendi generati dalle azioni si applica la disciplina fiscale dei dividendi;
- anche nel caso in cui il soggetto conferente sia titolare di partita IVA, non deve essere emessa fattura soggetta ad IVA all'atto della ricezione delle azioni non proporzionali, in quanto i conferimenti in società non rappresentano prestazioni di servizi.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Redditi di impresa – Spesa d'impianto e di ampliamento – Ammortamento civilistico in assenza di periodo quinquennale – E' quello massimo – Rilevanza anche fiscale – Sussiste.
Cass., sez. trib. 11 gennaio 2006, n. 377, in Corr. Trib. 2006, pag. 1267.

L'art. 2426 c.c. (nel testo vigente *ratione temporis*, cui, per analogia, occorre fare riferimento nelle ipotesi previste dall'art. 71, terzo comma, del DPR n. 597/1973, ora art. 108 del TUIR) in tema di ammortamento delle spese di impianto e di ampliamento, nell'indicare che tali spese, qualora non trovino contropartita nella parte attiva indicata nell'art. 2427, possono estinguersi mediante ammortamento annuale entro un periodo non superiore a cinque anni, individua il quinquennio come periodo massimo di ammortamento, senza più prevedere alcun periodo minimo, restando perciò salva la facoltà della società di estinguere le spese stesse in un periodo più breve ovvero anche in un solo anno.

Redditi di impresa – Corrispettivo per la vendita di immobili – Corrispondenza al valore reale – Presunzione semplice – Accertamento di un maggior valore – Legittimità – Onere della prova – Incombe al contribuente.

Cass., sez. trib. 30 gennaio 2006, n. 2005, ne Il fisco 14/2006, fasc. n. 1, pag. 5331.

I principi relativi alla determinazione del valore di un bene che viene trasferito sono diversi a seconda dell'imposta che si deve applicare; sicché, quando si discute di imposta di registro, si ha riguardo al valore di mercato del bene, mentre quando si discute di una plusvalenza realizzata nell'ambito di un'impresa, occorre verificare la differenza realizzata tra il prezzo di acquisto ed il prezzo di cessione. Tuttavia, poiché si deve presumere che i soggetti tassati in base a bilancio si comportino secondo la prassi di mercato e non svendano al vil prezzo i loro beni, l'indicazione, nel bilancio di una società, di un'entrata derivante dalla vendita di un bene, inferiore rispetto al valore accertato ai fini dell'imposta di registro, legittima, di per sé, l'Amministrazione a procedere ad accertamento induttivo mediante integrazione o correzione della relativa imposizione, mentre spetta al contribuente, che contesti tale correzione, superare la presunzione di corrispondenza del prezzo incassato rispetto al valore di mercato, dimostrando (anche con il ricorso ad elementi indiziari) di avere in concreto venduto al prezzo (inferiore al valore) indicato in bilancio.

Redditi di impresa – Spese per aggiornamento professionale del personale – Costituiscono spese relative a studi – Deducibilità secondo i criteri previsti per tali spese.

Cass., sez. trib. 1 marzo 2006, n. 4581, in Corr. Trib. 2006, pag. 1501.

In tema di detrazioni fiscali per spese relative a studi, il terzo comma dell'art. 71 del DPR n. 597/1973 (ora art. 108 del TUIR), il quale consente al contribuente di scegliere fra la detrazione nel solo esercizio di competenza, ovvero secondo quote costanti nell'esercizio stesso ed in quelli successivi (non oltre il quarto), si riferisce alle spese per l'aggiornamento professionale dell'imprenditore e dei suoi dipendenti, abbracciando tutti gli esborsi finalizzati al potenziamento dell'impresa per il tramite delle energie intellettuali, senza distinguere tra quelli diretti al miglioramento dell'organizzazione aziendale e quelli miranti all'accrescimento della professionalità delle persone che in essa collaborano.

Reddito di impresa – Costi del personale – Nota spese del dipendente – Inerenza delle spese addebitate – Necessità.

Cass., sez. trib. 24 marzo 2006, n. 6650, in Corr. Trib. 2006, pag. 1739.

Perché un costo possa essere incluso tra le componenti negative del reddito d'impresa, non solo è necessario che ne sia certa l'esistenza, ma occorre anche che ne sia comprovata l'inerenza, cioè che si tratti di spesa che si riferisce ad attività da cui derivano ricavi o proventi che concorrono a formare il reddito di impresa. Per provare tale requisito, poi, non è sufficiente che la spesa sia stata dall'imprenditore riconosciuta e contabilizzata, poiché una spesa può essere correttamente inserita nella contabilità aziendale solo se esiste una documentazione di supporto, dalla quale possa ricavarsi, oltre che l'importo, la ragione della stessa, essendo plausibile, ad esempio (nel caso di note spese liquidate ai dipendenti dell'azienda), un accordo elusivo in forza del quale la società datrice di lavoro può rimborsare spese voluttuarie al dipendente (estraneae all'attività di impresa), al fine di aumentare i costi deducibili e, nel contempo, erogare in tal modo dei fuori busta sottratti alle ritenute fiscali e previdenziali.

Redditi di impresa – Spese ad utilità pluriennale – Modalità di imputazione – Indicazione – Essenzialità.

Cass., sez. trib. 10 aprile 2006, n. 8344, ne Il fisco 23/2006, fasc. n. 1, pag. 8645.

La legge indica i criteri per la deducibilità dal reddito delle spese per beni ammortizzabili [art. 67 (ora art. 102) del TUIR], mentre non indica i criteri per la deducibilità delle spese ad utilità pluriennale [art. 74 ora art. 108) del TUIR]. E' perciò onere del contribuente che sostenga di avere affrontato un costo ad utilità pluriennale (nel caso di specie terreni per l'esercizio di una attività di cava) indicare gli specifici criteri, commisurati alla durata dell'utilità, al fine di stabilire la quota di costo imputabile a ciascun esercizio. Ove tali indicazioni siano omesse la spesa risulta indeducibile.

Redditi di impresa – Accantonamenti per rischi su crediti – Società debitrice in amministrazione controllata – Inammissibilità dei crediti al fondo rischi su crediti.

Cass., sez. trib. 12 aprile 2006, n. 8580, in Giur. Imp. 3/2006.

Le procedure concorsuali elencate dall'art. 11 del DPR n. 42 del 1988, ai fini della deduzione dei crediti vantati da un'impresa, presuppongono lo stato di insolvenza, esplicitamente richiesto per l'accertamento giudiziale della solvibilità dell'impresa debitrice.

Conseguentemente non sono computabili alla formazione del fondo rischi su crediti disciplinato dall'art. 71, comma 2, del TUIR (ante 2004), i crediti vantati nei confronti di un'impresa ammessa alla procedura di amministrazione controllata.

Redditi di impresa – Affitto di ramo aziendale – Ammortamento da parte del locatore – Disciplina ante TUIR del 1986 – Ammissibilità – Art. 68, comma 9, TUIR del 1986 (nella versione ante IRES) – Ammortamento in capo al locatario – Disciplina innovativa – Irrilevanza – Disconoscimento dei costi per il locatore – Mancanza di inerenza dei beni ceduti in gestione all'affittuario – Onere della prova in capo alla Finanza – Qualifica di impresa immobiliare a quella locataria.

Cass., sez. trib. 10 maggio 2006, n. 10757, in Giur. Imp. 3/2006.

In ipotesi di affitto di un ramo d'azienda, l'ammortamento dei beni facenti parte di altri rami d'azienda compete all'imprenditore-locatore quando ciò sia stato previsto nel contratto e non sia dimostrato dalla Amministrazione finanziaria che essi risultavano inerenti all'esercizio della sua attività.

Conseguentemente non rileva che il riconoscimento della deduzione dei costi degli ammortamenti al locatario, salvo patto contrario, sia stato effettuato – con disposizione innovativa – soltanto dall'art. 67, comma 9, del TUIR (nella versione ante IRES), risultando illegittima la qualifica di impresa immobiliare a quella locatrice del ramo aziendale.

Redditi di impresa – Immobili – Locazione – Immobile strumentale per natura – Canone di locazione – Reddito di fabbricati – Inconfigurabilità – Cambio di categoria – Passaggio da negozio o deposito ad ufficio – Persistenza della strumentalità per natura – Intestazione dell'immobile al titolare della ditta individuale e non all'impresa – Irrilevanza.

Cass., sez. trib. 10 maggio 2006, n. 10793, in Giur. Imp. 3/2006.

Il cambio di categoria da negozio o deposito ad ufficio degli immobili relativi alle imprese, fa permanere la strumentalità per natura, invece esclusa dall'art. 40, comma 2, del DPR n. 917 del 1986 nella versione ante IRES), soltanto quando essi non siano suscettibili di diversa utilizzazione mediante radicale trasformazione.

Conseguentemente ai fini delle imposte sui redditi i canoni di locazione non sono soggetti ad imposizione secondo le regole dei redditi dei fabbricati, pure se gli immobili fossero intestati al titolare della ditta individuale e non all'impresa, sempreché iscritti nei registri previsti dall'art. 77 del citato decreto.

Redditi di impresa – Accantonamenti – Accantonamenti per rischi su crediti – Art. 66, comma 1, DPR n. 597 del 1973 – Iscrizione dei crediti risultanti in bilancio – Crediti ceduti pro-solvendo – Ammissibilità – Iscrizione nei conti d'ordine – Legittimità – Crediti iscritti nella corrispondente voce del bilancio – Irrilevanza.

Cass., sez. trib. 12 maggio 2006, n. 11080, in Giur. Imp. 3/2006.

I conti d'ordine costituiscono un elemento integrante dello stato patrimoniale, quale elemento costitutivo del bilancio, secondo l'art. 2423, comma 1, cod. civ., nel quale a norma del successivo art. 2424, possono risultare i crediti ceduti pro solvendo.

Conseguentemente, ai fini della concorrenza al fondo rischi su crediti, risulta rispettata la condizione formale richiesta dall'art. 66, comma 1, del DPR 29 settembre 1973, n. 597 (poi art. 66, comma 3 del TUIR nella versione ante IRES e, ora, art. 101) dell'iscrizione dei crediti risultanti dal bilancio anche se non inclusi nella corrispondente voce dell'attivo del bilancio.

REDDITI DI LAVORO AUTONOMO

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Redditi di lavoro autonomo – Base imponibile – Oneri deducibili – Ragionieri e periti commerciali – Contributi previdenziali ex lege 30 dicembre 1991, n. 414 – Natura obbligatoria – Esclusione – Conseguenze – Assoggettabilità al regime fiscale di cui al DPR n. 917 del 1986 in epoca anteriore al 1° gennaio 2001 – Esclusione.

Cass., sez. trib. 26 gennaio 2006, n. 1605, ne Il fisco 12/2006, fasc. n. 1, pag. 4696.

I contributi integrativi del contributo soggettivo annuo convenzionale, versati facoltativamente dagli iscritti alla Cassa nazionale di previdenza ed assistenza dei ragionieri e periti commerciali (art. 31, comma 1, della L. n. 414 del 1991), non possono essere qualificati come obbligatori e, quindi, sono assoggettati al regime fiscale agevolativo previsto dall'art. 10 del DPR n. 917/1986 solo dal 1° gennaio 2001, a seguito dell'emanazione del D.Lgs. 18 febbraio 2000, n. 47.

REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

Dottrina

“Tassate per cassa le incentivazioni all'esodo”, di F. PETRUCCI, in Corr. Trib. 2006, pag. 1819.

La Corte di Cassazione nella sentenza n. 26395/2005 è tornata a pronunciarsi in merito all'assoggettabilità all'IRPEF (fruendo del trattamento di favore introdotto con il D.Lgs. n. 314/97) delle somme corrisposte per incentivare l'uscita volontaria dei lavoratori dal posto di lavoro riaffermando che anche l'imponibilità delle predette somme risponde al principio di cassa, fermo restando che per l'individuazione dell'aliquota applicabile si deve far riferimento a quella in vigore nel momento in cui sorge il diritto alla percezione della somma, momento da individuare in quello della cessazione del rapporto di lavoro.

A tal proposito la Cassazione ha affermato che l'agevolazione della riduzione alla metà dell'aliquota per le somme corrisposte per incentivare l'esodo è applicabile nei riguardi delle somme liquidate dopo il 1 gennaio 1998, anche in relazione ai rapporti già cessati, dato che il criterio generale secondo cui il momento di riferimento per l'imposizione è quello dell'effettiva percezione del reddito, non solo non è stato derogato dalla disciplina agevolativa, ma risulta invece ribadito dall'esplicito richiamo operato nella stessa sul presupposto della effettiva corresponsione delle somme considerate.

Nelle considerazioni conclusive l'A. osserva come il nuovo intervento giurisprudenziale dovrebbe precludere ogni possibilità al Fisco di poter sostenere validamente nel futuro la diversa tesi prospettata in passato (nella C.M. 23/12/97, n. 326). (EM)

Prassi Amministrativa

Reddito di lavoro dipendente – Redditi assimilati – Determinazione del reddito – Prestazioni rese da fondi integrativi di previdenza costituiti presso gli enti di cui alla L. 20 marzo 1975, n. 70 – Trattamento – Art. 52 del DPR 22 dicembre 1986, n. 917.

Circ. Agenzia delle Entrate 26 giugno 2006, n. 25/E, ne Il fisco 28/2006, fasc. n. 2, pag. 10631.

La Circolare fornisce chiarimenti in merito al trattamento da riservare ai fini IRPEF alle erogazioni pensionistiche effettuate dai fondi integrativi degli istituti di previdenza di cui alla L. 20/3/75, n. 70, per la parte del trattamento maturato entro il 31 dicembre 2000.

Sulla scia dell'ormai consolidato orientamento giurisprudenziale, l'Agenzia ha modificato le conclusioni espresse nella risoluzione n. 295/E dell'11/9/2002 ammettendo l'assoggettamento di tali erogazioni pensionistiche alla tassazione nella misura agevolata dell'87,5%.

In particolare, questa tassazione agevolata si applica anche ai soggetti cessati dal servizio dopo il 31 dicembre 2000 con riferimento alla prestazione periodica riferibile al montante maturato entro tale data.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Redditi di lavoro dipendente – Somme aggiuntive corrisposte al dipendente per incarichi implicanti spese maggiori rispetto a quelle ordinarie – Natura risarcitoria – Intassabilità – Consegue.

Cass., sez. trib. 11 novembre 2005, n. 22842, in Boll. Trib. 2006, pag. 627.

Non sono imponibili le indennità corrisposte ad un dipendente per lo svolgimento di mansioni che comportino il sostenimento di spese maggiori rispetto a quelle ordinarie, vista la loro natura risarcitoria, se accertata in fatto dal giudice di merito sulla base di elementi non contestati dall'Amministrazione finanziaria.

Reddito di lavoro dipendente – Indennità per licenziamento – Ingiustificato licenziamento – Art. 19 del CNL dei dirigenti industriali – Indennità supplementare – Imponibilità – Non sussiste.

Cass., sez. trib. 3 aprile 2006, n. 7799, in Giur. Imp. 3/2006.

Dal combinato disposto degli artt. 6, comma 2 e 46 del TUIR (art. 49 nell'attuale formulazione del TUIR) si ricava che al fine di poter negare l'imponibilità di un'erogazione economica effettuata dal datore di lavoro a favore del dipendente, è necessario accertare che l'erogazione non trovi causa nel rapporto di lavoro ovvero, in base all'interpretazione della volontà delle parti, non abbia natura sostitutiva di redditi né di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi futuri. Ove la natura non reddituale della somma sia accertata dal giudice di merito attraverso l'interpretazione della volontà delle parti e nel ricorso per cassazione non sia dedotto il vizio di motivazione inadeguata ovvero di violazione dei canoni legali di interpretazione del contratto, la predetta qualificazione deve ritenersi non più sindacabile, con conseguente non imponibilità della somma in parola agli effetti dell'IRPEF.

Redditi di lavoro dipendente – Risarcimento del danno – Esclusione congrua – Motivazione del giudice di merito – Insindacabilità.

Cass., sez. trib. 10 aprile 2006, n. 8366, ne Il fisco 21/2006, fasc. n. 1, pag. 8030.

Costituisce principio consolidato, che giustifica il rigetto del ricorso dell'Amministrazione in camera di consiglio ex art. 375 del codice di procedura civile (nonostante il pubblico ministero avesse chiesto l'accoglimento), l'affermazione secondo cui non sono tassabili ai fini IRPEF le somme versate dal datore di lavoro al lavoratore a titolo di risarcimento dei danni (nel caso di specie a seguito di ingiustificato licenziamento), ove il giudice di merito abbia correttamente motivato circa la natura risarcitoria della erogazione (o comunque l'Amministrazione abbia contestato simile affermazione con argomentazioni generiche).

REDDITI DIVERSI

Dottrina

“Alcune annotazioni sulla riforma della tassazione dei redditi delle attività finanziarie”, di E. MIGNARRI, ne Il fisco 24/2006, fasc. n. 1, pag. 8887.

L'articolo, dopo una breve disamina del vigente regime di tassazione previsto per i redditi di natura finanziaria (ossia quelli di capitale e diversi di natura finanziaria) percepiti dalle persone fisiche non in attività d'impresa, propone talune modifiche da introdurre evidenziando le problematiche rilevanti.

In particolare, si segnalano taluni effetti negativi che potrebbero derivare dall'innalzamento delle aliquote sui redditi finanziari in situazioni di elevata inflazione. L'obiettivo di tassare solo il rendimento reale delle attività finanziarie richiederebbe, in tal caso, una loro indicizzazione che tiene conto anche dei tassi di inflazione, con evidenti complicazioni amministrative. Aumentare le aliquote sui titoli già emessi creerebbe, comunque, sul mercato secondario una segmentazione in base alla data di emissione.

Diverso è il caso dell'aumento delle aliquote sulle plusvalenze per le quali l'assoggettamento a tassazione progressiva (già vigente, in parte, per quelle qualificate) potrebbe essere ampliato, sia rivedendo la soglia che individua le partecipazioni qualificate, sia ampliando la base imponibile ora limitata al 40%.

Peraltro, detto aumento non potrebbe non tener conto delle modalità di tassazione del reddito di impresa in vigore onde evitare effetti indesiderati di doppia tassazione, dato che le plusvalenze azionarie, com'è noto, potrebbero derivare da utili già tassati in capo alla società erogante nella misura in cui esse si riferiscono ad utili accantonati a riserva.

Un altro problema specifico si pone per il risparmio gestito, in quanto l'adozione del sistema di tassazione per maturazione penalizza gli intermediari nazionali a vantaggio di quelli armonizzati UE, tassati in base al realizzo.

Le *performance* dei fondi armonizzati sono calcolate al lordo dell'imposizione, e non al netto come quelle dei fondi di diritto italiano, e, pertanto, almeno in apparenza, appaiono superiori a quelle dei primi e sono pagate dall'investitore, non giorno per giorno, ma solo al momento della distribuzione dei proventi o del riscatto delle quote, con vantaggi che crescono con il prolungarsi della durata dell'investimento. Si noti, poi, che pure il reinvestimento al lordo di imposte si traduce per i fondi armonizzati - a parità di altre condizioni - in rendimenti più elevati.

Inoltre, in caso di minusvalenze, il fondo comune di diritto italiano matura un credito di imposta che impedisce al gestore di impiegare subito questa liquidità. Tali modalità di tassazione creano, peraltro, problemi nel collocamento dei nostri prodotti all'estero e impediscono l'istituzione di *Exchange Traded Funds* (ETF) di diritto italiano. (PM).

Prassi Amministrativa

IRE – Redditi diversi di natura finanziaria – Prestiti obbligazionari – Annullamento con assegnazione di azioni ordinarie – Chiarimenti.

Ris. Agenzia delle Entrate 17 gennaio 2006, n. 11/E, in Boll. Trib. 2006, pag. 591.

Con riferimento ad un'operazione di ristrutturazione di gruppo, l'Agenzia esamina i riflessi tributari derivanti dal rimborso di prestiti obbligazionari accessi da talune società del gruppo e dalla successiva sottoscrizione delle azioni di nuova emissione relative ad una neocostituita società.

Il rimborso del prestito obbligazionario è inquadrabile tra le fattispecie produttive di redditi diversi di natura finanziaria ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. c-ter) del TUIR e può dar luogo a plusvalenze o a minusvalenze fiscalmente rilevanti.

Viene altresì precisato che alle azioni nominative della nuova società e ai relativi diritti debba essere attribuito un valore pari al loro valore nominale, poiché si tratta di un'assegnazione derivante da un aumento di capitale.

REDDITI FONDIARI

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Redditi fondiari – Locazione di fabbricati – Conduttore moroso – Successiva risoluzione consensuale del contratto di locazione – Canoni pregressi non corrisposti – Imponibilità – Tassazione presuntiva sulla base dei canoni contrattuali ex art. 23 (ora art. 26) del DPR n. 917/1986 indipendentemente dalla loro percezione – Sussiste – Eventuale effetto retroattivo della risoluzione contrattuale – Opponibilità all'Amministrazione finanziaria – Impregiudicata valutazione.

Cass., sez. trib. 18 novembre 2005, n. 24444, in Boll. Trib. 2006, pag. 533.

Il solo fatto che tra locatore e conduttore sia successivamente intervenuta risoluzione consensuale del contratto di locazione e la circostanza che non siano mai stati incassati i canoni relativi alle mensilità anteriori alla predetta risoluzione, non sono di per sé idonei ad escludere la loro rilevanza imponibile ai fini IRPEF ai sensi dell'art. 23 (ora art. 26) del DPR 22 dicembre 1986, n. 917, a meno che non risulti l'inequivoca volontà delle parti a far attribuire efficacia retroattiva alla risoluzione medesima, rimanendo però impregiudicata ogni valutazione circa l'opponibilità di tale eventuale retroattività nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

RISCOSSIONE

Prassi Amministrativa

Riscossione – Concessionari – Rimborsi – Istanze di rimborso presentate da banche e società concessionarie del servizio nazionale della riscossione per ottenere il rimborso delle somme riscosse con il modello F23 e riversate in eccesso – Istruzioni relative alle modalità di presentazione delle istanze indicate.

Circ. Agenzia delle Entrate 19 aprile 2006, n. 16/E, in Boll. Trib. 2006, pag. 671.

La Circolare illustra le modalità di trattazione delle istanze presentate da banche a società concessionarie della riscossione per ottenere il rimborso delle somme riscosse con il Mod. F23 e riversate in eccesso.

In particolare, le società concessionarie devono presentare istanza, all'Ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate competente, indicando l'errore che ha determinato l'eccedenza di riversamento sulla base della classificazione fornita dalla circolare, la quale specifica anche la documentazione da allegare alla domanda.

Riscossione – Cessione dei crediti d'imposta – Art. 43-bis del DPR 29 settembre 1976, n. 602 – Art. 1, comma 7, lett. c), del D.M. 30 settembre 1997, n. 384 – Limiti di efficacia della cessione nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

Ris. Agenzia delle Entrate 16 maggio 2006, n. 67/E, ne Il fisco 22/2006, fasc. n. 2, pag. 8490.

La Risoluzione precisa che è efficace la cessione del credito d'imposta nei confronti dell'Amministrazione per la parte dei crediti eccedenti l'ammontare delle iscrizioni a ruolo.

L'atto di cessione del credito chiesto a rimborso tramite la dichiarazione dei redditi è efficace nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, ossia determina la sostituzione del cessionario al cedente nella posizione di creditore verso quest'ultima, con la notifica all'ufficio delle Entrate o al Centro di servizio presso il quale è stata presentata la dichiarazione dei redditi del cedente, nonché al competente concessionario del servizio della riscossione.

Rimangono ferme:

- le disposizioni relative al recupero di somme erroneamente rimborsate, in conseguenza di correzione di errori materiali, di rettifiche o di accertamenti;
- i poteri dell'Amministrazione finanziaria relativi al controllo delle dichiarazioni dei redditi, all'accertamento e all'irrogazione delle sanzioni nei confronti del contribuente che ha ceduto il credito d'imposta;
- l'obbligo restitutorio del cedente per i crediti rimborsati al cessionario di cui risulta l'insussistenza;
- l'efficacia della cessione nei confronti dell'Amministrazione finanziaria resta circoscritta ai crediti eccedenti l'ammontare delle iscrizioni a ruolo.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Riscossione – Cartella di pagamento – Obbligo di motivazione – Sussiste.

Cartella di pagamento emessa a norma dell'art. 36-bis del DPR n. 600/1973 – Mancanza di chiari riferimenti a natura e motivi del recupero a tassazione – Nullità della cartella – Consegu.

Imposte e tasse – Riscossione – Cartella di pagamento – Termine di notifica – Individuazione.

Cass., sez. trib. 16 settembre 2005, n. 18415, in Boll. Trib. 2006, pag. 704.

Alla cartella di pagamento si applicano i principi di ordine generale indicati per ogni provvedimento amministrativo dall'art. 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241 (espressamente recepiti, per la materia tributaria, dall'art. 7 della legge 27 luglio 2000, n. 212), ponendosi una diversa interpretazione in insanabile contrasto con l'art. 24 Cost., tanto più quando la cartella non sia preceduta da un avviso di accertamento motivato con riferimento all'istruttoria compiuta dall'Ufficio finanziario. E' nulla la cartella di pagamento che riporti in maniera criptica i soli codici del tributo richiesto senza operare un chiaro riferimento alla natura ed ai motivi del recupero a tassazione, non competendo al cittadino di ricostruire l'operato dell'Ufficio attraverso difficili, se non impossibili, operazioni interpretative di codici e numerazioni.

Se è vero che non è più in discussione il carattere ordinatorio del termine di cui all'art. 36-bis del DPR 29 settembre 1973, n. 600, è altresì vero che non essendo concepibile che il cittadino resti soggetto *sine die* al potere dell'Amministrazione finanziaria, deve ricercarsi il termine, necessariamente di decadenza, entro cui circoscrivere l'azione accertatrice dell'Amministrazione, che va individuato in quello previsto dall'art. 17, primo comma, dello stesso DPR n. 600/1973 per l'iscrizione a ruolo delle rettifiche formali, cioè effettuate su errori materiali o di calcolo, mentre allorché il recupero a tassazione si identifichi con un'attività anche accertativa, nello stesso termine va effettuata, oltre all'iscrizione a ruolo, anche la notifica della cartella al contribuente.

Riscossione – Imposte sul reddito – Cartella di pagamento – Art. 25 del DPR n. 602/1973 – Evoluzione storica – Dichiarazione di illegittimità parziale – Successiva legge n. 156/2005 – Disciplina transitoria per i giudizi già pendenti – Cartella notificata nel 1998 per redditi del 1991 – Decadenza dell’Ufficio.

Cass., sez. trib. 30 novembre 2005, n. 26104, in Boll. Trib. 2006, pag. 619.

La notifica della cartella di pagamento costituisce l’atto finale di un procedimento che si articola in varie fasi (anche interne, come la consegna del ruolo al concessionario) che avevano reso incerta la sua disciplina fino a quando la Corte Costituzionale ha dichiarato l’illegittimità dell’art. 25 del DPR 29 settembre 1973, n. 602, nella parte in cui non prevedeva per la predetta notifica un termine stabilito a pena di decadenza; a seguito di ciò la legge 31 luglio 2005, n. 156, ha stabilito, in via generale, nuovi termini perentori per la notifica ai contribuenti delle cartelle esattoriali, che riguardano sia i giudizi da instaurare sia quelli già pendenti, in deroga alla disciplina dettata dal citato art. 25; in particolare, per le dichiarazioni presentate entro il 2001 per le quali fosse già decorso il termine quadriennale previsto dal nuovo art. 25, ha allungato quel termine di un anno; ma per i giudizi già pendenti non è possibile recuperare i termini precedentemente fissati, che risultano inesorabilmente travolti dal meccanismo abrogativo finale; in conclusione la natura additiva di principio dell’intervento della Consulta e la sua necessaria integrazione a mezzo della legge n. 156/2005, con la fissazione di specifici termini di notifica della cartella di pagamento, comportano l’applicazione di quegli stessi termini e di quelli dettati in via transitoria ai rapporti ancora pendenti, come se l’azione amministrativa fosse stata regolata dagli stessi *ab inizio*, e quindi, il comma 2-*bis* dell’art. 36 del D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, secondo cui fino al 30 settembre 1999 i ruoli potevano essere formati con le disposizioni in vigore al 30 giugno 1999, è rimasto un relitto storico privo di qualsiasi efficacia, e quando pure se ne volesse ipotizzare una residua efficacia, essa andrebbe circoscritta alle dichiarazioni fiscali anteriori a quella data, cioè dal 1998 andando a ritroso.

Riscossione – Cartella di pagamento – Termine di notifica – Decadenza – Legge n. 156/2005 – Regime transitorio – Rapporti pendenti – Applicabilità.

Cass., sez. trib. 25 gennaio 2006, n. 1435, in Boll. Trib. 2006, n. 339.

In seguito all’entrata in vigore dei commi 5-*bis* e 5-*ter* dell’art. 1 del D.L. 17 giugno 2005, n. 106, aggiunti dalla legge di conversione 31 luglio 2005, n. 156, emanata in attuazione della sentenza della Corte Costituzionale n. 280 del 15 luglio 2005, i rapporti pendenti alla data di entrata in vigore della novella legislativa (10 agosto 2005) devono essere regolati dal regime transitorio della nuova disciplina, incentrata sul momento della notificazione della cartella di pagamento, come se già *ab initio* i termini ivi stabiliti dovessero essere osservati a pena di decadenza.

Commissioni tributarie di merito

Riscossione – Cartella di pagamento – Notifica – Disciplina transitoria ex lege n. 156/2005 – Rapporti per cui la decadenza si era già verificata in base alle norme previgenti – Inapplicabilità – Onere della prova.

Comm. trib. prov. di Bologna, sez. XII 16 gennaio 2006, n. 437, in Boll. Trib. 2006, pag. 699.

Qualora il termine per l’iscrizione a ruolo previsto dall’art. 17 del DPR 29 settembre 1973, n. 602, e quello previsto per la notifica della cartella di pagamento di cui al successivo art. 25 (nella versione antecedente all’amputazione avvenuta per effetto della sentenza della Corte Costituzionale 15 luglio 2005, n. 280) non siano stati rispettati in relazione ai rapporti già pendenti o pendenti al 10 agosto 2005, il giudice tributario deve prenderne atto e dichiarare la consumazione, per avvenuta decadenza, del potere impositivo, senza verificare se alla fattispecie debba applicarsi il regime transitorio introdotto dall’art. 1, comma 5-*ter*, della legge 31 luglio 2005, n. 156; per verificare se i

suddetti termini siano stati rispettati occorre conoscere sia la data dell'iscrizione a ruolo sia quella di consegna del ruolo al concessionario, e la relativa prova grava sull'Agenzia delle entrate; tuttavia se la consegna del ruolo al concessionario sia avvenuta dopo la data entro cui il contribuente doveva essere iscritto a ruolo, è plausibile ritenere che il termine biennale a suo tempo previsto dall'art. 17 del DPR n. 602/1973 in relazione all'art. 36-*bis* del DPR n. 600/1973 non sia stato rispettato dall'Amministrazione finanziaria.

Riscossione – Liquidazione ex art. 36-*bis* del DPR 29 settembre 1973, n. 600 – Iscrizione a ruolo – Notificazione della cartella di pagamento – Termini – Regime applicabile.

Comm. trib. prov. di Napoli, sez. XXIII 29 marzo 2006, n. 526, ne Il fisco 17/2006, fasc. n. 1, pag. 6687.

Costituisce *jus receptum* il principio fondamentale – invocato dalla più recente giurisprudenza costituzionale e di legittimità – secondo il quale il contribuente non può essere soggetto in modo indefinito all'azione esecutiva dell'erario e spetta al legislatore tributario assicurare la certezza dei termini di decadenza dell'esercizio del potere di accertamento delle entrate tributarie. In ossequio a tale principio, giusta l'attuale disciplina della riscossione recata dalla novella del D.lgs. n. 106 del 2005, convertito nella L. n. 156 del 2005, deve ritenersi tardiva la notificazione di una cartella esattoriale relativa alla liquidazione delle imposte – a seguito di controllo formale della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 1995 – intervenuta successivamente all'ultimo giorno del quarto mese successivo alla consegna del ruolo al concessionario della riscossione. Il regime "transitorio" non è infatti applicabile alle cartelle già notificate alla data di entrata in vigore della L. n. 156 del 2005 (10 agosto 2005) per le quali pende controversia davanti al giudice tributario, dovendosi valutare la legittimità dell'atto della riscossione secondo la disciplina vigente, *ratione temporis*, al momento della notificazione.

Riscossione – Imposte dirette – Liquidazione sulla base della dichiarazione ex art. 36-*bis* del DPR 29 settembre 1973, n. 600 – Formazione del ruolo – Notificazione della cartella di pagamento – Termini.

Comm. trib. reg. di Palermo, sez. di Siracusa, sez. VII 7 maggio 2003, n. 78, ne Il fisco 23/2006, fasc. n. 1, pag. 8653.

I termini di decadenza per la formazione del ruolo e la notificazione della cartella di pagamento, ai sensi dell'art. 36-*bis* del DPR n. 600 del 1973, relative alla liquidazione delle imposte dovute sulla base delle dichiarazioni dei periodi d'imposta 1995-1998, sono prorogati al 31 dicembre 2000, in virtù della disposizione di cui all'art. 9 della L. 23 dicembre 1998, n. 448.

IMPOSTE SOSTITUTIVE DELLE IMPOSTE SUI REDDITI

Dottrina

“Modalità di recupero delle ritenute non dovute da parte del sostituto d'imposta” di R. FANELLI, in Corr. Trib. 2006, pag. 1255.

Come noto il sostituto di imposta che abbia effettuato un versamento di ritenute alla fonte in misura superiore rispetto alla somma dovuta ha facoltà di scomputare l'eccedenza dai versamenti successivi.

Lo scomputo di ritenute, può essere effettuato anche su ritenute effettuate in relazione a redditi di categorie diverse.

Se il recupero delle ritenute in eccesso avviene nello stesso periodo d'imposta (anche in sede di conguaglio) non si pongono particolari problemi né in ordine allo scomputo, né per quanto

concerne la compilazione del CUD e della dichiarazione di sostituto d'imposta. I versamenti in eccesso rispetto al dovuto, che non siano stati scomputati dalle ritenute dei mesi successivi né in sede di conguaglio, daranno luogo ad un credito d'imposta che il contribuente potrà scegliere di utilizzare in compensazione ovvero chiedere a rimborso.

L'A. affronta il caso del sostituto d'imposta che, dopo aver effettuato le operazioni di conguaglio, si accorga di aver effettuato ritenute in misura superiore a quella dovuta.

Il problema che si pone è se possa essere ugualmente applicata la procedura di restituzione prevista dall'art. 1 del DPR n. 445/1997, anche nel corso dell'anno successivo a quello del versamento, o se, in caso contrario, non resti che l'istanza di rimborso.

L'A. osserva come il Mod. 770 non sembrerebbe consentire lo scomputo dalle ritenute effettuate in un dato anno dei versamenti in eccesso operati nell'anno precedente.

Le istruzioni per la compilazione del modello 770/2006 consentono di evidenziare nel prospetto ST gli importi utilizzati a scomputo delle ritenute del mese solo per i versamenti in eccesso effettuati nel corso dello stesso anno.

Considerato che un comportamento non ritenuto in linea con quanto previsto dal modello dichiarativo potrebbe dar luogo a recuperi d'imposta l'A., in mancanza di eventuali chiarimenti al riguardo, ritiene preferibile il ricorso alla procedura di rimborso da parte del sostituto d'imposta o del lavoratore. (EM)

“Le incognite del pagamento di spese legali a carico della parte soccombente in giudizio” di G. GAVELLI e G. VALCARENGHI, in Corr. Trib. 20/2006, pag. 1579.

In tema di condanna alle spese vi sono due disposizioni del codice di procedura civile (art. 91 e 93) che hanno immediato riflesso in campo tributario.

L'articolo le illustra in maniera esaustiva, approfondendone gli aspetti IVA, reddituali e quello della sostituzione d'imposta. In base all'art. 91 c.p.c. il giudice, condanna la parte soccombente al rimborso delle spese a favore dell'altra parte e ne liquida l'ammontare insieme con gli onorari di difesa. A tale proposito l'A. chiarisce che se il soggetto vittorioso non è soggetto IVA l'importo delle spese legali indicate in sentenza, addebitato al soccombente, deve comprendere anche l'IVA addebitata dal proprio legale.

Naturalmente se la parte vittoriosa non è un soggetto IVA, non emetterà fattura, ma un documento in cui, come detto, la cifra addebitata dovrà comprendere anche l'imposta versata al proprio legale. Nella diversa ipotesi in cui, invece la parte vittoriosa sia un soggetto IVA, è stato altresì chiarito che l'importo addebitato al soggetto soccombente non può essere gravato dall'imposta pagata al legale, non costituendo questa un costo per la parte vittoriosa, ma una semplice partita di giro.

In considerazione del fatto che non vi è alcun tipo di relazione diretta tra il legale e la parte soccombente, la quale versa l'importo delle spese legali direttamente alla parte vittoriosa, viene chiarito che al soggetto vittorioso spetta l'obbligo di operare la ritenuta d'acconto sul compenso del legale, mentre alla parte soccombente spetta la deduzione dell'onere. Quest'ultima non dovrà mai richiedere né alla parte vittoriosa, né tantomeno al legale di questa, l'emissione di alcuna fattura essendo sufficiente la sentenza quale documento che attesti l'onere sostenuto e ne permetta la deduzione.

La disciplina fiscale cambia se la sentenza attribuisce al legale, ai sensi dell'art. 93 c.p.c., la distrazione degli onorari e delle spese anticipate. Il soggetto destinatario della fattura legale dovrà essere, anche in questo caso, la parte vittoriosa. In tale fattura il legale annoterà che il pagamento è avvenuto ad opera della controparte, proprio per effetto del provvedimento di distrazione contenuto nella sentenza.

Nel caso in cui il soggetto vittorioso sia un soggetto IVA, con diritto alla detrazione d'imposta, la fattura dovrà contenere l'indicazione del compenso a carico della parte soccombente e dell'IVA a carico della parte vittoriosa, la quale registrerà la fattura emessa dal proprio legale e detraerà la relativa imposta in sede di liquidazione periodica.

Nel caso in cui il soggetto vittorioso non sia invece un soggetto IVA il legale dovrà incassare dal soggetto incombente anche l'importo dell'imposta, che tuttavia non potrà essere detratta legittimamente da quest'ultimo. (EM)

Prassi Amministrativa

Imposta sostitutiva – Rivalutazione dei beni d'impresa e delle aree fabbricabili – Art. 1, commi 469-476, della L. 23 dicembre 2005, n. 266.

Circ. Agenzia delle Entrate 13 giugno 2006, n. 18/E, ne Il fisco 26/2006, fasc. n. 2, pag. 9777.

La Circolare fornisce istruzioni in ordine alla riapertura dei termini per la rivalutazione dei beni delle imprese e delle aree fabbricabili, risultanti dal bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2004.

La rivalutazione va effettuata nel bilancio o rendiconto relativo all'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2004, a condizione che il termine di approvazione dello stesso scada successivamente al 1° gennaio 2006.

Possono costituire oggetto solo i beni in proprietà. Non sono rivalutabili da parte dell'utilizzatore i beni condotti in locazione finanziaria, non ancora riscattati anche se contabilizzati con il metodo finanziario (per i soggetti che hanno adottato lo IAS 17) o indicati in Nota integrativa (per i soggetti che non hanno adottato gli IAS).

In caso di conferimento di azienda, in applicazione del principio della continuità del possesso aziendale, il conferitario può rivalutare ovvero effettuare il riallineamento sui beni oggetto di conferimento, anche se i beni aziendali da rivalutare o da riallineare figuravano iscritti nel bilancio del conferente dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2004.

Il maggior valore attribuito in sede di rivalutazione si considera fiscalmente riconosciuto ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP a decorrere dal terzo esercizio successivo a quello con riferimento al quale è stata eseguita.

Da ciò consegue che il maggior valore attribuito ai beni in sede di rivalutazione si considera riconosciuto, ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP, a decorrere dall'esercizio che inizia, per i contribuenti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare, il 1° gennaio 2008. Sono pertanto rinviati a tale ultimo esercizio i benefici fiscali in termini di quote.

Se alcuni beni sono stati illegittimamente esclusi dalla rivalutazione, si avrà la decadenza dei benefici fiscali per tutti gli altri beni della stessa categoria omogenea.

Se il bene rivalutato viene ceduto durante il periodo di sospensione degli effetti fiscali della rivalutazione, la decadenza dai benefici fiscali si ha solo nel caso in cui la cessione generi plusvalenze o minusvalenze.

Non si ha decadenza se l'operazione viene effettuata in regime di neutralità.

Il saldo attivo risultante dalla rivalutazione è costituito, ai fini fiscali, dall'importo iscritto nel passivo del bilancio in contropartita dei maggiori valori attribuiti ai beni rivalutati, deve essere assunto al lordo dell'imposta sostitutiva. Una volta affrancata, la riserva è liberamente distribuibile e non concorre a formare il reddito del soggetto che lo distribuisce.

DISPOSIZIONI ANTIELUSIVE

Dottrina

“Elusione nelle imposte sui redditi: involuzione interpretativa e proliferazione del sistema”, di G. STANCATI, in Corr. Trib. 2006, pag. 1340.

Traendo spunto dalle sentenze della Suprema Corte di Cassazione nn. 22398 e 22932 del 2005, l'A. delinea i principi posti dal Comitato Consultivo per l'applicazione delle norme tributarie a fondamento dell'applicabilità della clausola generale ex art. 37-bis del D.P.R. n. 600 del 1973 in tema di elusione fiscale ai casi da esso esaminati.

I pareri 13 e 40 del 2005 hanno confermato la tendenza ad anteporre la “esistenza di valide ragioni economiche” ad ogni altro apprezzamento, anche quando il contribuente opti per una delle

alternative cui il sistema attribuisce pari dignità. Quanto, poi, al contenuto delle valide ragioni economiche si afferma che le finalità dell'operazione non possono essere ricondotte anche alla compagine sociale di riferimento, di modo che, ad esempio, un dissidio tra soci non può essere considerata di per sé valida motivazione economica.

Tra le fattispecie esaminate, si evidenzia come le scissioni non proporzionali sono oggetto di generale diffidenza, lamentandosi l'uso improprio di uno strumento giuridico tipico al fine esclusivo di aggirare gli effetti giuridico-tributari propri dell'assegnazione ai soci (pareri nn. 18 e 41 del 2005). Altro profilo elusivo dell'operazione viene individuato nella presunta inidoneità, attuale o potenziale, della beneficiaria alla gestione di una attività d'impresa (quale ad es. la "intestazione statica" di immobili alla beneficiaria a seguito della scissione).

Sotto altro profilo, va evidenziato che la prevenzione ed il contrasto di nuovi fenomeni elusivi sono obiettivi che il legislatore tributario persegue attraverso l'introduzione di norme ad hoc ovvero estendendo l'ambito applicativo dell'art. 37-bis citato.

La disciplina delle cessioni di beni infragruppo in regime di neutralità ex art. 123 del TUIR ne è un esempio. Il comma 2 della disposizione introduce una disposizione specifica con finalità antielusive per i casi in cui, in vista di una dismissione di un *asset* dell'impresa verso economie terze, il bene stesso sia artificiosamente canalizzato presso una consociata aderente al consolidato fiscale nazionale e dotata di perdite maturate ante consolidamento.

Altro caso concerne la novella disciplina "anti *dividend washing*" ex art. 109, commi 3-bis e 3-quater, del TUIR. In via di prima approssimazione si ritiene che il campo applicativo della disciplina appena richiamata abbia ad oggetto l'abuso realizzato per mezzo di due atti dispositivi, ovvero pratiche di arbitraggio intersoggettivo attuate attraverso la cessione di partecipazione cosiddetta "utili compresi". Non dovrebbe quindi riguardare i casi di liquidazione che, in base al nuovo regime, possono determinare in capo al socio imprenditore anche l'emersione di minusvalenze. Infatti, ai sensi degli artt. 47, comma 7, e 87, comma 6, TUIR il *quantum* oggetto di riparto deve essere idealmente scomposto in ragione della struttura del patrimonio netto della società liquidata, in due parti: il dividendo, corrispondente alle riserve di utili e la plus/minusvalenza corrispondente al capitale ed alle riserve di capitale. (AF)

BOLLO (Imposta di)

Giurisprudenza

Commissione tributaria di merito

Bollo (imposta di) – Marche per atti giudiziari – Manche scambio – Obbligo di apposizione sugli atti difensivi quante siano le parti costituite in giudizio – Illegittimità – Limiti.

Comm. trib. prov. di Roma, sez. LIII 11 gennaio 2005, n. 492, in Boll. Trib. 2006, pag. 349.

L'art. 20 della tariffa allegata al D.M. 20 agosto 1992 ha implicitamente abrogato per incompatibilità l'art. 31 della tariffa, parte prima, allegata al DPR 26 ottobre 1972, n. 642; in conseguenza di ciò l'obbligo di apposizione della marca scambio sugli scritti difensivi persiste solo per gli atti che il difensore dichiara di voler scambiare con la sua controparte o con le sue controparti.

INVIM

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

INVIM – Valore del bene trasferito – Incremento in misura pari alla svalutazione monetaria – Insufficienza in mancanza di altre prove.

Cass., sez. trib. 23 gennaio 2006, n. 1233, ne Il fisco 19/2006, fasc. n. 1, pag. 7440.

In sede di impugnazione di un avviso di accertamento di valore di un immobile, il giudice tributario non può limitarsi a verificare l'ammissibilità e la fondatezza delle censure del ricorrente, dovendo in primo luogo verificare se le ragioni addotte dall'ufficio siano (ed in quale misura) sufficienti a sorreggere l'accertamento.

Non sussiste, specie laddove si discuta di immobili a destinazione industriale, una presunzione di automatica corrispondenza del valore al prezzo di acquisto accresciuto della svalutazione monetaria, dal momento che il valore di tali immobili non dipende unicamente dalle oscillazioni del valore della moneta, ma da una serie di concomitanti fattori che il giudice deve prendere in considerazione.

INVIM – Acquirente dell'immobile – Soggetto estraneo al rapporto tributario – Non è tale – Validità della definizione della lite fiscale effettuata dall'acquirente – Sussiste.

Cass., sez. trib. 28 aprile 2006, n. 9995, in Giur. Imp. 3/2006.

Ai sensi di quanto disposto dal comma 10 dell'articolo 16 della legge n. 289 del 2002 la definizione della lite pendente può essere validamente effettuata da parte di uno dei coobbligati d'imposta, vale a dire da uno dei soggetti coinvolti nell'attuazione del tributo.

Conseguentemente, ai fini INVIM, detta definizione può essere operata dall'acquirente dell'immobile, il quale non può essere considerato un soggetto totalmente estraneo al rapporto tributario.

IVA

Dottrina

“Il modello per la richiesta di rimborso o di compensazione del credito IVA” di F. RICCA, in Corr. Trib. 2006, pag. 1261.

L'A. commenta il modello per la richiesta di rimborso o di compensazione del credito IVA trimestrale con le relative istruzioni, approvato il 16 marzo u.s., da utilizzare a decorrere dalle richieste di rimborso relative al primo trimestre 2006, focalizzando l'attenzione su alcuni aspetti critici in precedenza riscontrati nella compilazione dell'istanza. In particolare, secondo le nuove istruzioni, occorre indicare le operazioni imponibili per le quali, nel trimestre cui si riferisce il modello, si è verificata l'esigibilità dell'imposta, comprese quelle ad esigibilità differita ex art. 6, comma 5, del DPR n. 633/72 annotate in precedenti periodi. Infatti, potendo il momento di effettuazione dell'operazione non coincidere con quello di esigibilità dell'imposta, in precedenza restavano escluse le operazioni per le quali si fosse realizzata, nel trimestre, una sola delle due condizioni. Le istruzioni al nuovo modello pongono fine a tale inconveniente. Sempre in relazione

alle operazioni ad esigibilità differita, rimane ancora aperto l'interrogativo circa la loro partecipazione al calcolo dell'aliquota media (ai fini del rimborso) nel momento in cui sono effettuate oppure in quello in cui l'imposta diviene esigibile. Dalla struttura del modello e dalle nuove istruzioni, secondo l'A. deve desumersi implicitamente che l'Amministrazione finanziaria ha optato per la seconda soluzione, dato che il contribuente deve riportare nell'istanza le operazioni per le quali si è verificata l'esigibilità dell'imposta.

Per quanto concerne le rettifiche di operazioni imponibili di annualità pregresse, assoggettate ad aliquote non più in vigore, viene segnalato che le nuove istruzioni, diversamente dalle precedenti, prendono in considerazione tale eventualità stabilendo che gli imponibili e le relative imposte devono essere comprese nei rigi corrispondenti alle aliquote più prossime a quelle applicate. Tale soluzione differisce da quella prevista per la compilazione della dichiarazione annuale le cui istruzioni richiedono di indicare nel rigo corrispondente all'aliquota più prossima soltanto l'imponibile (e non anche la relativa imposta) e di riportare la differenza d'imposta nel rigo delle variazioni e degli arrotondamenti.

Secondo l'A. persistono invece talune incertezze sui presupposti del rimborso infrannuale con riferimento alla questione della corretta interpretazione/applicazione della disposizione che consente il rimborso infrannuale dell'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni ammortizzabili, qualora l'ammontare di tali acquisti e importazioni sia superiore ai due terzi dell'ammontare complessivo degli acquisti e delle impostazioni di beni e servizi imponibili. Secondo le istruzioni, la sussistenza del presupposto va verificata con riferimento agli acquisti e alle impostazioni effettuati nel trimestre. È noto, tuttavia, che l'esercizio del diritto alla detrazione, dal quale scaturisce l'eccedenza rimborsabile, può avvenire in un momento diverso rispetto a quello di effettuazione dell'operazione, essendo peraltro subordinato, sotto il profilo formale/procedurale, al ricevimento e alla registrazione della fattura del fornitore. Pur condividendo il suggerimento operativo secondo cui è cautelativamente opportuno che il contribuente faccia coincidere l'effettuazione e l'esercizio della detrazione nello stesso trimestre, ciò non è sempre possibile (si pensi al caso di un bene ammortizzabile consegnato nel mese di marzo, la cui fattura pervenga in ritardo oltre il termine utile per il computo nella liquidazione periodica di marzo). In tal caso, se si sostenesse che l'effettuazione dell'operazione e l'esercizio della detrazione debbano sussistere nello stesso trimestre, si priverebbe il contribuente della possibilità di accedere al rimborso infrannuale. (FDA)

Prassi Amministrativa

IVA – Prestazioni di servizio – Prestazioni intercorrenti tra casa madre e stabile organizzazione – Non imponibilità – Sentenza della Corte di Giustizia UE 23 marzo 2006, n. C-210/04.

Ris. Agenzia delle Entrate 16 giugno 2006, n. 81/E, ne Il fisco 28/2006, fasc. n. 2, pag. 10636.

Al fine di adeguare la prassi amministrativa italiana alla pronuncia della Corte di Giustizia, l'Agenzia precisa che le prestazioni di servizio intercorrenti tra casa madre estera e stabile organizzazione italiana ovvero tra casa madre italiana e stabile organizzazione estera sono fuori campo di applicazione del tributo. Quanto sopra è valido anche nei rapporti con Paesi non appartenenti all'Unione europea. Viene revocata la nota n. 330470 del 20 marzo 1981.

IVA – Fondi comuni di investimento immobiliare – Modificazioni al regime fiscale degli apporti – Art. 3-quarter del D.L. 3 agosto 2004, n. 220, convertito dalla L. 14 ottobre 2004, n. 25.

Circ. Agenzia delle Entrate 19 giugno 2006, n. 22/E, ne Il fisco 27/2006, fasc. n. 2, pag. 10320.

La Circolare illustra le nuove modalità introdotte dal D.L. 23/11/2001, n. 410, in ordine all'applicazione della ritenuta alla fonte sui proventi delle quote dei fondi immobiliari, qualora le

stesse siano immesse in un sistema di deposito accentrato, nonché la nuova disciplina degli apporti ai fini IVA.

In relazione agli immobili apportati ai fondi immobiliari chiusi da soggetti titolari di partita IVA il D.L. 351/2001 prevede che, ai fini IVA, non sono considerati cessioni di beni (e pertanto sono esclusi dal campo di applicazione del tributo) gli apporti costituiti da una pluralità di immobili prevalentemente locati al momento dell'apporto.

A tale riguardo la circolare chiarisce il significato da attribuire alla locuzione "pluralità di immobili" e al requisito della "locazione prevalente".

I primi sono individuati in base alla qualificazione catastale; il requisito della prevalenza della locazione è verificato quando il valore effettivo degli immobili locati sia superiore al 50% di quello complessivo dell'apporto al momento del raggiungimento. Tale prevalenza deve sussistere anche presso il soggetto apportante.

Giurisprudenza

Corte di Giustizia CE

IVA – VI Direttiva – Esercizio attività economica – Cessioni di beni – Prestazioni di servizi – Nozione – Carattere di obiettività – Finalità extraeconomiche – Irrilevanza – Conseguenze – Imponibilità – Sussiste.

Corte di Giust. CE, Grande Sezione, 21 febbraio 2006, n. C-223/03, ne Il fisco 22/2006, fasc. n. 1, pag. 8369.

Ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, costituiscono attività economiche tutte le attività di produttore, commerciante o prestatore di servizi, in tutte le fasi produttive, distributive e della prestazione di servizi. Tale nozione, direttamente ricavabile dalle disposizioni contenute nella VI Direttiva riveste carattere obiettivo e prescinde dagli scopi o dai risultati conseguiti o conseguibili dai soggetti economici a nulla rilevando il perseguimento di un mero vantaggio fiscale in luogo di un obiettivo economico.

La circostanza che si versi in ipotesi di frode fiscale, posta in essere mediante false dichiarazioni o con l'emissione di fatture irregolari, non inficia il carattere obiettivo della nozione di attività economica e non è dunque pertinente per la soluzione giuridica della questione pregiudiziale.

IVA – VI Direttiva – Direttiva n. 77/388/CEE del 17 maggio 1977 – Società non residente – Succursale in altro Stato membro – Rapporti giuridico-economici – Non costituiscono operazioni ai fini IVA.

Corte di Giust. CE, sez. II 23 marzo 2006, n. C-210/04, ne Il fisco 15/2006, fasc. n. 1, pag. 6014.

Le prestazioni di servizi rese da una società non residente alla propria succursale residente in altro Stato membro che, pur costituendo un centro stabile non gode di autonomia né rappresenta un soggetto giuridico autonomo, non sono suscettibili di essere ricomprese fra le operazioni imponibili, secondo quanto previsto dagli artt. 2, n. 1 e 9, n. 1, della Direttiva n. 77/388/CEE del 17 maggio 1977.

IVA – Sesta direttiva – Rettifica delle deduzioni – E' procedura necessaria per i beni di investimento – Regime di beni destinati e finalità che non danno diritto alla deduzione – irrilevanza – Limitazioni al diritto di rettifica in caso di destinazione di beni ad attività soggette – Illegittimità.

Corte di Giust. CE, sez. I 30 marzo 2006, n. C-184/04, in Corr. Trib. 2006, pag. 1659.

Rettifica alla deduzione per i beni da investimento: il sistema di rettifica delle deduzioni costituisce un elemento essenziale del sistema introdotto dalla VI Direttiva in quanto ha la vocazione di garantire l'esattezza delle deduzioni e quindi la neutralità dell'imposizione fiscale. L'art. 20, n. 2, della VI direttiva, che riguarda i beni d'investimento, è redatto in termini che non lasciano alcun dubbio sul suo carattere vincolante.

Secondo una costante giurisprudenza, poiché i limiti del diritto a deduzione, e quindi le rettifiche delle deduzioni, devono essere applicati in modo simile in tutti gli Stati membri, le deroghe sono consentite solo nei casi espressamente previsti dalla VI direttiva. Il fatto che l'art. 20, n. 5, della VI direttiva preveda condizioni molto precise che devono essere soddisfatte affinché uno Stato membro possa, a titolo di deroga, rinunciare all'applicazione del n. 2 di questo medesimo articolo, rafforza il carattere vincolante di quest'ultima disposizione.

L'art. 20 della IV direttiva CEE va interpretato nel senso che, fatto salvo il disposto del n. 5 dello stesso articolo (che prevede la possibilità, a determinate condizioni, per gli Stati membri UE di derogare all'applicazione dell'art. 20, paragrafi 1 e 2), impone agli Stati membri di prevedere una rettifica delle deduzioni dell'IVA per quanto riguarda i beni di investimento.

Cambio di destinazione del bene: la rettifica prevista dal citato art. 20 della VI direttiva, inoltre, è applicabile anche ad una situazione in cui un bene di investimento venga destinato in un primo tempo ad un'attività esente da imposta che non dava diritto a deduzione dipenda da una scelta volontaria del contribuente.

La rettifica delle deduzioni dell'imposta a monte in applicazione dell'art. 20 della VI direttiva non costituisce una semplice alternativa all'applicazione degli artt. 5 n. 6 e 6, n. 2, della medesima direttiva, relativi all'imposizione dei prelievi e delle prestazioni di servizi effettuati da un soggetto passivo per i propri fini privati, e gli Stati membri non hanno dunque alcuna scelta da operare tra la trasposizione del meccanismo di rettifica e di quello relativo all'assoggettamento dei prelievi effettuati per fini privati, in quanto entrambi sono obbligatori.

Benché sia l'art. 20, sia gli artt. 5 e 6, per la loro formulazione, siano idonei, in linea di principio, ad essere applicati ad una situazione in cui un bene il cui uso dà diritto a deduzione viene successivamente destinato ad un uso che non attribuisce tale diritto, e benché tali due meccanismi abbiano il medesimo effetto economico in tale situazione, ciò non avviene tuttavia nel caso inverso, in cui un bene il cui uso non dà diritto a deduzione viene successivamente destinato ad un uso che vi dà diritto. Infatti, un diritto a rettifica delle deduzioni a favore del soggetto passivo, pertinente nella seconda situazione, può essere basato solo sulle disposizioni dell'art. 20 della VI direttiva e non su quelle degli artt. 5 e 6 della medesima. In situazioni di tale tipo, un'applicazione delle disposizioni dell'art. 20 della detta direttiva è dunque indispensabile, indipendentemente dall'applicazione nel diritto nazionale degli artt. 5 e 6 della VI direttiva.

Esclusione della deduzione da parte dello Stato: secondo quanto previsto dagli artt. 13, secondo comma e 17, n. 6, della VI direttiva CEE, uno Stato membro dell'Unione europea che accorda ai suoi soggetti passivi il diritto di optare per l'imposizione della locazione di un immobile non è autorizzato, in virtù di tale disposizione, ad escludere la deduzione dell'IVA per investimenti immobiliari effettuati prima dell'esercizio di tale diritto d'opzione, quando la domanda presentata ai fini di tale opzione non è stata presentata entro sei mesi a partire dalla messa in servizio dell'immobile.

IVA – Operazioni – Operazioni esenti – Fondi comuni di investimento – Società di gestione di fondi – Attività amministrativa e contabile svolta da un soggetto terzo (banca) – Attività essenziale per la gestione tecnico-economica del fondo – Condizione – Esenzione – Spettanza.

IVA – Operazioni – Prestazioni di servizi – Fondi comuni di investimento – Società di gestione – Soggetto terzo depositario "ex lege" dei fondi – Attività di coordinamento e

controllo della corretta applicazione delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative regolanti le società di gestione – Esenzione – Non spettanza – Imponibilità – Sussistenza.

Corte di Giust. CE, sez. III 4 maggio 2006, n. C- 169/04, in Giur. Imp. 3/2006.

In tema di IVA, rientrano tra le operazioni di "gestione di fondi comuni d'investimento", esenti dal tributo ai sensi dell'art. 13, par. B, lett. d), p. 6, della sesta direttiva IVA del 1977, i servizi di carattere amministrativo e contabile effettuati da un soggetto (banca) in favore di una società di gestione di fondi comuni di investimento, a condizione che tali servizi siano essenziali per il funzionamento tecnico-economico dei fondi stessi.

Non possono invece considerarsi compresi nella citata disposizione di esenzione le attività di coordinamento e vigilanza – rese da un soggetto terzo depositario "ex lege" dei fondi – sulla corretta applicazione dell'attività propria delle cennate società di gestione, rientranti tra gli organismi di investimento collettivo in valori mobiliari ai sensi degli artt. 1, 7 e 14 della direttiva del Consiglio n. 85/611/CE del 20 dicembre 1985.

Corte di Cassazione

IVA – Rimborsi – Termine di presentazione dell'istanza – Decorrenza – Provvedimenti amministrativi – Rilevanza – Esclusione.

Cass., sez. trib. 17 gennaio 2005, n. 813, in Boll. Trib. 2006, pag. 709.

Il termine biennale per la restituzione di somme, previsto dall'art. 21 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, decorre dal giorno dell'avvenuto pagamento delle somme di cui si chiede la restituzione ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione; a tal fine i semplici provvedimenti amministrativi – quale, ad esempio, una risoluzione della Direzione regionale delle entrate che abbia dichiarato applicabile una certa aliquota ad una certa fattispecie – non hanno rilevanza alcuna, se non nei casi in cui sia la legge stessa ad attribuire questo potere all'Autorità amministrativa.

IVA – Detrazione – Spese di miglioramento di immobili concessi in locazione – Detraibilità – Esclusione.

Cass., sez. trib. 10 febbraio 2006, n. 2939, ne Il fisco 18/2006, fasc. n. 1, pag. 7133.

Non è detraibile, da parte del conduttore, l'IVA versata per opere di miglioramento realizzate nell'immobile, sede dell'attività, condotto in locazione, mancando il presupposto che i beni ed i servizi acquisiti siano stati impiegati nell'ambito dell'attività economica esercitata e trattandosi di lavori a beneficio del locatore dell'immobile.

IVA – Prestazioni pubblicitarie a favore di soggetti non residenti nella C.E. – Luogo di utilizzazione del servizio – E' quello in cui la prestazione viene resa e non quello in cui viene acquisito l'effetto della prestazione.

Cass., sez. trib. 29 marzo 2006, n. 7294, in Corr. Trib. 2006, pag. 1828.

Ai fini della disposizione di cui all'art. 7, quarto comma, lett. f), del DPR n. 633/1972, in virtù della quale non si considerano effettuate nel territorio dello Stato italiano, e, perciò, non sono assoggettabili ad IVA le prestazioni di servizi pubblicitari eseguite, a soggetti stranieri, da soggetti domiciliati nel territorio dello Stato o da soggetti ivi residenti, quando esse siano utilizzate fuori dell'area UE, per luogo di utilizzazione deve intendersi, non già quello in cui viene acquisito il finale risultato economico della prestazione, bensì quello in cui è stata concretamente esplicitata l'attività oggetto della prestazione.

IVA – Detrazione rivalsa – Detrazione – Operazioni immobiliari fittizie – Unico immobile della società – Cessione ad un socio – Elusione d'imposta – Rispetto della forma giuridica – Irrilevanza – Iva corrisposta per la ristrutturazione del bene – In detraibilità – Società immobiliare – Irrilevanza.

Questioni generali – Diritto comunitario – IVA – Operazioni elusive – Unico immobile della società – Cessione ad un socio – Elusione d'imposta – Rispetto della forma giuridica – Irrilevanza – IVA corrisposta per la ristrutturazione del bene – Indetraibilità – Società immobiliare – Irrilevanza.

IVA – Detrazione rivalsa – Detrazione – Immobili – Unico immobile della società – Cessione ad un socio – Elusione d'imposta – Rispetto della forma giuridica – Irrilevanza – IVA corrisposta per la ristrutturazione del bene – In detraibilità – Società immobiliare – Irrilevanza.

Cass., sez. trib. 5 maggio 2006, n. 10352, in Giur. Imp. 3/2006.

Nell'ordinamento italiano vige il principio fissato dal legislatore comunitario di indetraibilità dell'IVA assoluta in corrispondenza di comportamenti abusivi, volti cioè a conseguire il solo risultato del beneficio fiscale, senza una reale ed autonoma ragione economica, eseguiti rispettando la forma giuridica, ma risultando, invero, elusivi.

Conseguentemente non spetta il rimborso dell'IVA corrisposta per la ristrutturazione dell'unico immobile della società, poi ceduto ad uno dei soci, a nulla rilevando che tale società presentava quale suo oggetto sociale l'attività immobiliare.

IVA – Comportamenti elusivi ed abusivi del contribuente – Diritto comunitario – In detraibilità dell'Iva – Valutazione del giudice di merito – Congrua motivazione – Insindacabilità da parte della Cassazione.

Cass., sez. trib. 5 maggio 2006, n. 10353, ne Il fisco 21/2006, fasc. n. 1, pag. 8031.

Costituisce principio consolidato che giustifica il rigetto del ricorso del contribuente in camera di consiglio ex art. 375 del codice di procedura civile l'affermazione secondo cui, come confermato dalla pronuncia del 21 febbraio 2006, nella causa C-419/02 (*rectius*: C-255/02), della Corte di Giustizia UE la VI Direttiva n. 77/388/CEE aggiunge nell'ordinamento comunitario, direttamente applicabile in quello nazionale, alla tradizionale bipartizione dei comportamenti dei contribuenti, in tema di IVA, in fisiologici e patologici (propri delle frodi fiscali), una sorta di *tertium genus*, in dipendenza del comportamento abusivo ed elusivo del contribuente, volto a conseguire il risultato del beneficio fiscale, senza una reale ed autonoma ragione economica giustificatrice delle operazioni economiche che risultano eseguite in forma solo apparentemente corretta ma, in realtà, sostanzialmente elusiva; in queste ultime ipotesi scatta l'indetraibilità dell'IVA (art. 17 della citata Direttiva n. 77/388/CEE).

Spetta al giudice di merito, il quale è tenuto a darne conto con una motivazione adeguata e logica, la valutazione del carattere abusivo ed elusivo dell'operazione economica svolta dal contribuente (nel caso di specie è stata confermata la sentenza di merito che aveva ritenuto elusiva l'operazione economica connessa alla creazione di una società che aveva acquistato un immobile, aveva provveduto a ristrutturarlo e a rivenderlo, ed era stata subito dopo messa in liquidazione).

IVA – Obblighi dei contribuenti – Dichiarazioni – Competenza per territorio degli uffici deputati all'accertamento – Individuazione – Criteri.

Cass., sez. trib. 10 maggio 2006, n. 10769, ne Il fisco 24/2006, fasc. n. 1, pag. 8960.

In base all'art. 40 del DPR n. 633 del 1972, per gli accertamenti in materia di IVA, è competente l'ufficio cui la dichiarazione è stata presentata o, in caso di mancata presentazione, l'ufficio cui la dichiarazione doveva essere presentata (ufficio nel cui territorio il contribuente aveva – all'epoca – il domicilio fiscale). Tale competenza permane sino all'esaurimento dell'obbligazione tributaria, senza che assuma, all'uopo, rilievo il domicilio fiscale del contribuente al momento della rettifica.

IVA – Prestazioni di servizi – Assistenza per il rifornimento di carburante – Emissione, da parte della mandataria, di carte di credito – Operazione di finanziamento esente – Insussistenza – Prestazione di servizi accessoria all'attività istituzionale soggetta al tributo – Imponibilità.

Cass., sez. trib. 29 maggio 2006, n. 12772, in Giur. Imp. 2/2006.

In materia di IVA, qualora una società nazionale risulti mandataria di una società comunitaria per lo svolgimento in Italia dell'attività di assistenza per il rifornimento di carburante degli automezzi dei clienti nazionali della società mandante (imprese di autotrasporto) presso stazioni di servizio convenzionate, il servizio reso dalla mandataria – avente ad oggetto l'emissione di apposite carte di credito per facilitare il pagamento dei rifornimenti da parte dei clienti – dà luogo ad una prestazione di servizi imponibile ad IVA in quanto "accessoria" alla suddetta attività principale (soggetta al tributo) svolta congiuntamente dalla mandante e dalla mandataria sulla base del rapporto di mandato, e non ad un'operazione di finanziamento esente da IVA.

REGISTRO (Imposta di)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Registro (imposta di) – Atti giudiziari – Sentenza di condanna – Creditore soggetto IVA – Registrazione con imposta fissa ex art. 40 del DPR n. 131/1986 – Enunciazione di atto non registrato – Art. 22 del DPR n. 131/1986 – Imponibilità – Attrazione nel principio di alternatività – Esclusione.

Cass., sez. trib. 8 settembre 2005, n. 17899, in Boll. Trib. 2006, pag. 631.

La natura accessoria del contratto di fideiussione in campo civilistico (artt. 1939 e 1941 c.c) non può essere riportata nell'ambito tributario ove vale il principio dell'autonomia dei singoli negozi, come si desume dalla previsione dell'art. 22 del DPR 26 aprile 1986, n. 131; pertanto la relativa tassazione non può essere attratta nella disciplina tributaria dell'IVA per il fatto che il creditore sia un soggetto IVA.

Registro (imposta di) – Trasferimento di azienda – Valore dell'avviamento – Apprezzamento del Giudice censurabile in Cassazione solo per carente motivazione.

Cass., sez. trib. 13 gennaio 2006, n. 613, in Boll. Trib. 2006, n. 884.

La valutazione dell'entità dell'avviamento di una azienda, in quanto frutto di un giudizio estimativo, rientra nei poteri generali conferiti al giudice dagli artt. 115 e 116 c.p.c. ed è suscettibile di controllo in sede di legittimità soltanto sotto il profilo di carente o inadeguata motivazione. Il predetto avviamento, costituente una qualità dell'azienda stessa, non può essere escluso ai fini dell'imposta di registro per la sola circostanza che l'impresa abbia subito perdite negli esercizi precedenti, di talché ben può essere tenuto conto, per la relativa valutazione, di criteri indicati dal legislatore per lo stesso bene, sia pure con riferimento alle disposizioni del DPR 31 luglio 1996, n. 460, sull'accertamento con adesione, non direttamente applicabili al caso di specie.

Registro (imposta di) – Valutazione – Conferimento di immobili in s.r.l. – Perizia di valutazione del cespite conferito ex art. 2343 c.c. – Diversa valutazione da parte dell'Amministrazione finanziaria – Ammissibilità.

Potere del giudice tributario di valutare l'ipoteca bancaria agli atti del processo – Ricorre.
Cass., sez. trib. 20 gennaio 2006, n. 1135, in Boll. Trib. 2006, n. 350.

In ipotesi di conferimento di immobile da parte di persona fisica in una società a responsabilità limitata, la perizia di stima del bene immobiliare conferito, ai sensi dell'art. 2343 c.c., rileva ai fini del rapporto fra il socio e la società, non nei confronti dei terzi, ivi inclusa l'Amministrazione finanziaria; di conseguenza, l'Agenzia delle entrate può rettificare il valore risultante dalla predetta perizia ai fini dell'imposta di registro.

Nell'ipotesi di accertamento di maggior valore di un cespite immobiliare conferito in una società a responsabilità limitata, il giudice tributario adito, liberamente apprezzando in sede di merito gli elementi di decisione nell'ambito dei poteri ex art. 7 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, può esaminare da un lato l'accertamento dell'Ufficio, che non è assistito da presunzione di legittimità; dall'altro può valutare l'ipoteca bancaria iscritta sul bene di cui è causa a garanzia della concessione del mutuo fondiario, risultante dagli atti del processo, al fine di addivenire alla congruità del valore del bene.

Registro (imposta di) – Accertamento di maggior valore – Terreni edificabili – Edificabilità di fatto – Rilevanza giuridica – Sussistenza.

Cass., sez. trib. 19 aprile 2006, n. 9131, in Giur. Imp. 3/2006.

Ai fini dell'imposta di registro va considerata edificabile l'area edificabile "di fatto", cioè il terreno che abbia una vocazione edificatoria anche al di fuori di una previsione programmatica urbanistica. Tale edificabilità potenziale si individua attraverso la constatazione di una serie di fatti indici, quali la vicinanza al centro abitato, lo sviluppo edilizio raggiunto nelle zone adiacenti, l'esistenza di servizi pubblici essenziali, la presenza di opere di urbanizzazione primaria, il collegamento con centri urbani già organizzati.

Registro (imposta di) – Acquisto prima casa – Requisiti soggettivi – Soddisfazione delle esigenze abitative – Idoneità del fabbricato – Necessità – Fabbricato in altro Comune e consegna al promettente acquirente – Sufficienza – Benefici – Riconoscimento.

Cass., sez. trib. 17 maggio 2006, n. 11564, in Giur. Imp. 3/2006.

Ai fini della fruizione delle agevolazioni previste per l'imposta di registro, il requisito dell'idoneità del fabbricato a soddisfare l'esigenza abitativa dev'essere inteso in senso soggettivo e non oggettivo. Conseguentemente il beneficio deve essere riconosciuto allorché l'immobile posseduto si trovi in un Comune diverso da quello di residenza e risulta già consegnato all'acquirente per effetto di contratto preliminare di vendita.

Commissione tributaria di merito

Registro (imposta di) – Trust – Atto di costituzione – Effetti giuridici ed economici non definitivi – Contenzioso patrimoniale – Carezza di imposta fissa ex art. 11 Tariffa, parte prima – Applicabilità.

Comm. trib. Prov. di Brescia, sez. I 11 gennaio 2006, n. 205, in Corr. Trib. 2006, pag. 1745.

L'atto dispositivo di costituzione di un *trust*, redatto in forma pubblica, è assoggettato alla sola imposta fissa di registro ex art. 11 della Tariffa, Parte prima, del DPR n. 131/1986 (e non all'imposta proporzionale del 3% del valore del conferimento, in applicazione dell'art. 9 del DPR n.

131/1986), poiché dall'atto di conferimento, in quanto tale, non può farsi conseguire una favorevole certezza di positivi risultati gestionali, tanto che lo stesso patrimonio consegnato in gestione potrebbe affievolirsi. Il risultato, in termini di valori, sarà riscontrato con lo spirare del contratto di destinazione patrimoniale a favore del *trustee* e quindi con l'erogazione in retrocessione del capitale o del capitale e del plusvalore o con la liquidazione intermedia di quote economiche. Nel dubbio sul risultato, quindi, e in mancanza di arricchimento attuale di alcuno dei soggetti individuati dal contratto, non appare coerente la provvisoria richiesta anticipata di imposta.

SUCCESSIONI E DONAZIONI (Imposta sulle)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Successioni e donazioni (imposta sulle) – Pronti contro termine su titoli di Stato – Decesso del contraente nelle more del contratto – Esistenza nel patrimonio del *de cuius* di un monte titoli – Conseguenze.

Cass., sez. trib. 14 aprile 2006, n. 8865, ne Il fisco 22/2006, fasc. n. 1, pag. 8364.

Costituisce principio consolidato, che giustifica il rigetto del ricorso dell'Amministrazione in camera di consiglio ex art. 375 del codice di procedura civile, l'affermazione secondo cui nel contratto "pronti contro termine", disciplinato dall'art. 1, comma 5, del D.Lgs. n. 437/1997, i titoli di Stato sono di proprietà del cliente nel lasso di tempo intercorrente tra l'acquisto da parte della banca e la scadenza del termine in cui si rende efficace la rivendita a quest'ultima dei medesimi. Ne consegue che, avendo *medio tempore* la vendita a termine effetti obbligatori, ove si verifichi il decesso del cliente prima della scadenza per la retrovendita, nel patrimonio di quest'ultimo esisterà non già un credito *tout court*, ma un monte titoli di Stato, non assoggettabile ad imposta di successione.

FINANZA E TRIBUTI LOCALI

Giurisprudenza

Corte Costituzionale

Finanza locale – Tasse sulle concessioni regionali – Determinazione degli aumenti annui – Valore limite del venti per cento – L. 16 maggio 1970, n. 281 – L. 14 giugno 1990, n. 158 – Incremento eccedente il valore limite – Violazione degli art. 117 e 119 della Costituzione – Testo anteriore alla riforma del Titolo V – Questione di legittimità costituzionale – Infondatezza.

Corte Cost. 17 marzo 2006, n. 107, ne Il fisco 17/2006, fasc. n. 1, pag. 6673.

Non è fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 1, comma 1 e 2, della legge della Regione Lazio 20 marzo 1995, n. 9 (Legge regionale 2 maggio 1980, n. 30 e successive modificazioni e integrazioni – variazioni tariffa), come emendato dall'art. 1 della legge della Regione Lazio 20 marzo 1995, n. 10, sollevata in riferimento agli artt. 117 e 119 della Costituzione. La locuzione "ogni anno" della disposizione di cui all'art. 3, comma 5, della L. 16 maggio 1970, n. 281, come sostituito dall'art. 4 della L. 14 giugno 1990, n. 158, nell'ipotesi dell'aumento delle tasse

sulle concessioni regionali in misura superiore al venti per cento, stabilisce che il potere di aumento può essere esercitato una sola volta l'anno per l'anno successivo e non nel senso che deve esercitarsi nell'anno immediatamente successivo a quello in cui è stato disposto dallo Stato l'aumento è l'aver già effettuato l'altra opzione consentita dalla norma interposta, e cioè l'opzione di aumento delle tasse sulle concessioni regionali in una misura non eccedente il venti per cento. Ciò risulta testualmente dall'uso, nella disposizione interposta, del termine "ovvero" per indicare, appunto, l'alternatività della scelta tra l'aumento in misura non eccedente e l'aumento in misura eccedente il venti per cento.

Commissioni tributarie di merito

Tributi locali – TOSAP – Avviso di liquidazione – Forma – Comunicazione epistolare – Legittimità.

Accertamento notificato a mezzo lettera raccomandata – Legittimità – Applicabilità dell'art. 156 cod. proc. civ..

Soggetti passivi – Poste Italiane S.p.A. – E' tale.

Comm. trib. prov. di Milano, sez. XII, 28 febbraio 2005, n. 157, in Boll. Trib. 2006, pag. 356.

L'avviso di liquidazione della Tosap inviata da un Comune ad un contribuente può rivestire la forma di comunicazione epistolare purché contenga tutti gli elementi necessari per l'individuazione della pretesa impositiva e abbia un'adeguata motivazione tale da consentire il corretto utilizzo del diritto di difesa.

L'uso della forma epistolare per la notifica di un avviso di accertamento non può essere considerato abnorme e pertanto causa di nullità assoluta, poiché l'art. 51 del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, prevede espressamente la possibilità di notifica a mezzo posta mediante raccomandata con avviso di ricevimento; in ogni caso l'avvenuta impugnazione costituisce la prova del raggiungimento dello scopo, e quindi porta ad escludere l'esistenza di nullità insanabili.

La soddisfazione di un pubblico interesse, che indubbiamente la S.p.A. Poste Italiane conserva anche dopo la sua trasformazione in società per azioni, non ne impedisce la qualificazione come società commerciale e, pertanto, è soggetta al pagamento della Tosap.

Tributi locali – TOSAP – Avviso di accertamento – Motivazione – Riferimento a relazione tecnica non allegata all'atto – Violazione dell'art. 7 della L. n. 212/2000 – Non sussiste in presenza di tutti gli elementi che giustificano l'imposizione.

Occupazione abusiva di durata superiore all'anno, realizzata con manufatti stabilmente infissi al suolo – E' permanente.

Comm. trib. prov. di Palermo, sez. III 3 giugno 2005, n. 122, in Boll. Trib. 2006, pag. 710.

In base al disposto dell'art. 7 della legge 27 luglio 2000, n. 212, gli avvisi di accertamento riguardanti tributi erariali o locali devono essere motivati e contenere i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che danno luogo all'imposizione, per cui l'obbligo dalla stessa norma previsto di allegare gli atti di riferimento menzionati nell'accertamento sussiste solo qualora l'atto da impugnare non sia esaustivamente motivato, rivelandosi altrimenti superflua ed ininfluenza l'allegazione ad esso di ulteriore documentazione.

In materia di tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, la mancanza di un provvedimento amministrativo (autorizzazione) che legittimi l'occupazione di suolo pubblico non è idonea a trasformare una occupazione di durata ultra annuale in occupazione temporanea, facendo la legge (art. 42 del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507) riferimento, come criterio di distinzione fra le occupazioni permanenti e temporanee, unicamente alla durata dell'occupazione e a nulla influenzando la sua eventuale abusività (art. 39 D.Lgs. cit.).

ICI

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

ICI – Catasto – Rendita – Attribuita con sentenza passata in giudicato – Efficacia retroattiva.
Cass., sez. trib. 1 giugno 2006, n. 13069, in Giur. Imp. 2/2006.

Al fine di stabilire l'ammontare dell'ICI dovuta dal contribuente, nel caso dell'intervenuto passaggio in giudicato della sentenza concernente la rendita catastale, deve tenersi conto esclusivamente della rendita irreversibilmente determinata dal giudice.
Tale rendita deve essere considerata risultante in catasto (ovvero "messa in atti") al primo gennaio dell'anno di riferimento dell'imposta ai sensi del secondo comma dell'art. 5 del D.Lgs. n. 504 del 1992.

Commissioni tributarie di merito

ICI – Sentenza di primo grado sfavorevole al contribuente – Riscossione – Limitata a due terzi dell'imposta – Iscrizione a ruolo dell'intero – Illegittimità.
Comm. trib. prov. di Treviso, sez. II, 7 febbraio 2005, n. 4, in Boll. Trib. 2006, pag. 443.

Anche in materia di ICI vige il principio della riscossione frazionata in corso di causa, quale prevista dall'art. 68 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, di talché deve essere annullata una cartella esattoriale che, dopo la decisione di primo grado sfavorevole al contribuente, riguardi l'iscrizione a ruolo di tale imposta nella misura intera, oltre a sanzioni e interessi.

IRAP

Prassi Amministrativa

IRAP – Deducibilità dei costi – Costi sostenuti oltre che per il personale dipendente addetto alla ricerca e sviluppo anche per le spese sostenute per i lavoratori a progetto e gli amministratori – Art. 11 del D.Lgs. n. 446/1997 come modificato dall'art. 1, comma 347, della L. n. 311/2004 – Deducibilità – Spetta.
Ris. Agenzia delle Entrate 4 maggio 2006, n. 57/E, in Boll. Trib. 2006, pag. 780.

L'Agenzia precisa che la disposizione agevolativa (art. 1, comma 347, L. 30/12/2004, n. 311) che prevede la deduzione dalla base imponibile IRAP dei costi per il personale addetto alla ricerca e sviluppo si applica anche ai costi sostenuti per le prestazioni rese dai lavoratori che operano sulla base di rapporti di collaborazione, a prescindere, quindi, dalla tipologia dei contratti di lavoro.

VARIE

Dottrina

“Trust interno e regime fiscale degli atti di destinazione per la realizzazione di interessi meritevoli di tutela ai sensi del nuovo art. 2645-ter del codice civile”, di L. DEL FEDERICO, ne Il fisco 20/2006, fasc. n. 1, pag. 7645.

L'A. commenta il nuovo art. 2645-ter che sembrerebbe configurare la prima applicazione nel nostro ordinamento giuridico dell'istituto del *trust*, in quanto permette di attribuire un vincolo di destinazione specifico a beni immobili e mobili registrati per destinarli ad interessi meritevoli di tutela.

Secondo l'art. 2645 non si verifica il trasferimento della proprietà sui beni e diritti ma si trascrive una destinazione che diviene opponibile ai terzi per un periodo non superiore a 90 anni o per la durata della vita della persona fisica beneficiaria.

Ai fini civilistici proprietario rimane quindi il disponente, mentre il beneficiario è il soggetto tutelato che potrà fruire dei beni conferiti e dei relativi frutti che possono essere impiegati solo per la realizzazione del fine di destinazione. Terminato il periodo stabilito nel contratto (che non può eccedere novanta anni o la vita del beneficiario) il beneficiario perde i benefici.

L'A. osserva che dal punto di vista dell'imposizione diretta, il costituente non dovrebbe essere soggetto ad imposizione fiscale per la costituzione del vincolo di destinazione poiché non avviene trasferimento di beni, mentre il beneficiario dovrebbe essere tenuto a pagare le imposte dirette sugli utili che fossero a lui attribuiti dal vincolo di destinazione sul bene per i frutti da esso derivanti.

L'A. rileva come, a differenza del *trust*, nella fattispecie non si realizzi alcun trasferimento del bene nemmeno nei confronti del beneficiario, ma solamente un vincolo di destinazione del bene, che ne vincola per il periodo definitivo, la gestione e la responsabilità.

Ne consegue che l'inapplicabilità dell'imposta sulle successioni e donazioni per assenza del presupposto d'imposta, ossia il trasferimento di beni e diritti a titolo gratuito.

Ai fini dell'imposta di registro l'atto di costituzione del vincolo di destinazione dovrà essere assoggettato all'imposta di registro nella misura fissa ai sensi dell'art. 11, Parte Prima della Tariffa allegata al DPR n. 131/86.

Ai fini delle imposte ipotecaria e catastale, poiché la costituzione del vincolo sui beni immobili e mobili iscritti in pubblici registri non dovrebbe comportare trasferimento dei beni, per la formalità di trascrizione è dovuta l'imposta ipotecaria e catastale in misura fissa di cui all'art. 4 della tariffa allegata al D.Lgs. n. 347/1990. (EM)

“Gli atti di destinazione nel nuovo art. 2645-ter c.c. quale frammento di *trust*” di M. LUPOI, in Riv. Not. 2/2006, I, pag. 467.

Dopo una breve esegesi della norma, l'A. opera un raffronto con la dichiarazione di *trust*. Dalla comparazione emergono alcuni punti in comune: anche la dichiarazione di *trust*, come gli “atti di destinazione” riguardano uno o più beni; è soggetta al requisito della meritevolezza dell'interesse; produce la segregazione patrimoniale: fa nascere un vincolo in favore di un beneficiario e indica una durata. Fra le diversità rilevate la prima, riguarda il conferente che negli “atti di destinazione”, può agire per l'attuazione della finalità del negozio di destinazione mentre, nel *trust*, di regola non può agire contro il *trustee*, anche se, come sottolinea l'A., numerose leggi straniere offrono svariate soluzioni fino ad attribuire al disponente tali e tanti poteri da riconoscergli una posizione di forza maggiore della semplice legittimazione ad agire contro il *trustee*. La seconda che la nozione di beneficiario, pur presente, è appena accennata. La terza è che l'atto di destinazione, come delineato nell'art. 2645-ter, non è legato al campo delle obbligazioni fiduciarie.

Dal quadro delineato dall'A. emerge che l'art. 2645 ha scarsi effetti sull'operatività dei *trusts* interni, dato che tutto ciò che è nell'atto di destinazione è anche nei *trusts*, e in più i *trusts* si presentano

con una completezza di regolamentazione e una collocazione nell'area della fiducia che l'atto di destinazione non presenta. (EM)

Giurisprudenza

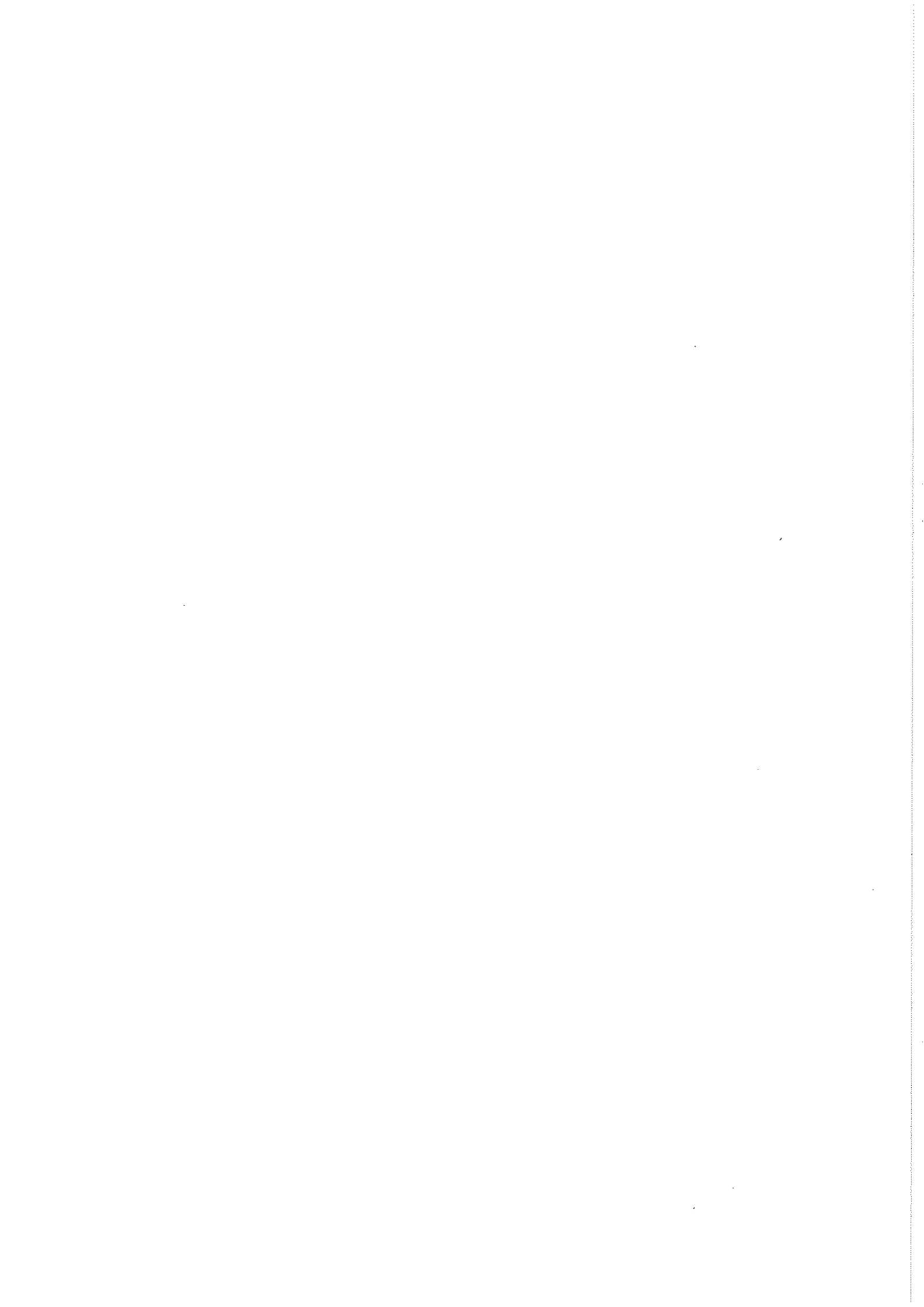
Corte dei Conti

Varie – Responsabilità contabile – Accertamento con adesione del contribuente – Discrezionalità tecnica.

Accertamento con adesione ingiustificato – Emersione di un danno erariale – Responsabilità del funzionario addetto e del direttore dell'Agenzia delle entrate – Sussiste.

Corte di Conti, sez. giur. Sicilia, 16 marzo 2005, n. 512, in Boll. Trib. 2006, pag. 345.

L'accertamento con adesione non attribuisce all'Amministrazione finanziaria alcun margine di discrezionalità amministrativa nel sottoporre o meno a tassazione un determinato cespite considerato dalla legge produttivo di reddito, ma consente alla stessa Amministrazione l'esercizio di una discrezionalità tecnica nel senso di individuare e definire, con l'assenso del contribuente, quelle fattispecie che – in relazione allo stato della giurisprudenza, o di difficoltà esegetiche, o, ancora, di insufficienza di dati sostenibili in sede di un eventuale contenzioso, in previsione di una possibile soccombenza e della relativa condanna alle spese – si presentano obiettivamente dubbiose. Pertanto, devono rispondere del danno erariale, rappresentato dalla differenza tra l'imposta non riscossa e quella concordata, sia il funzionario responsabile, per condotta commissiva connotata da colpa grave, e sia il direttore dell'ufficio, per condotta negligente omissiva, quando, aderendo supinamente alla proposta di accertamento con adesione del contribuente, assai vantaggiosa per quest'ultimo, con atto del tutto privo di autonoma motivazione (come richiesto dall'art. 7 del D.lgs. 19 giugno 1997, n. 28) abbiano consentito al contribuente di lucrare un rilevante risparmio di imposta.



DOTTRINA

ANDRIOLA M., DI VAIA S., "Sulla difficile configurazione di comportamenti elusivi delle richieste di rimborso all'Erario – Commento al parere n. 36 del 2005 del Comitato antielusivo" (ACCERTAMENTO: Principi e norme generali)	Pag. 1
ANTONINI M., "Le novità apportate al Modello ed al Commentario OCSE in tema di imposte sul reddito e sul capitale" (ACCORDI INTERNAZIONALI – REDDITI TRANSNAZIONALI CFC)	" 22
BASILAVECCHIA M., "La difficile individuazione dei comportamenti elusivi: funzione della norma generale" (ACCERTAMENTO: Principi e norme generali)	" 2
BEGHIN M., "Alcune precisazioni sulla inconfigurabilità dell'elusione in presenza di svalutazione di una partecipazione" (IRES)	" 27
BETUNIO A., MOLINARO G., "Effetti di prima applicazione dei principi IAS/IFRS" (IAS)	" 13
CAMMAROTO G., VALENTE A., "La fiscalità delle imprese di assicurazione" (REDDITI DI IMPRESA)	" 41
CAPOLUPO S., "Consolidato nazionale – Regime di neutralità e disposizioni antielusive" (IRES)	" 28
CAPOLUPO S., "Le innovazioni alla disciplina del credito per imposte estere" (IRES)	" 28
CAPOLUPO S., "Stabile organizzazione ed interessi passivi" (IRES)	" 29
CARBONE V., GALASSI C., "La tassazione effettiva delle ITC maltesi ed il regime CFC – Brevi note a margine della risoluzione n. 170/E del 12 dicembre 2005" (IRES)	" 29
CIANI F., "IAS/IFRS, rivalutazioni (<i>rectius</i> : riallineamenti) e interferenze fiscali nella recente prassi (circolari n. 3/E e n. 6/E del 2006) – Le interrelazioni fra l'adozione degli IAS e le deduzioni extracontabili" (IAS)	" 13
DEL FEDERICO L., "Trust interno e regime fiscale degli atti di destinazione per la realizzazione di interessi meritevoli di tutela ai sensi del nuovo art. 2645-ter del codice civile" (VARIE)	" 68

D'ABRUZZO G., CARELLO L. A., "Gli eventi successivi alla chiusura del bilancio nell'impostazione contabile e fiscale" (IAS)	Pag. 14
D'ORSOGNA F.P., "Tipologie di atti impugnabili e non davanti alle Commissioni tributarie, secondo la recente giurisprudenza" (CONTENZIOSO TRIBUTARIO)	" 6
FANELLI R., "Modalità di recupero delle ritenute non dovute da parte del sostituto d'imposta" (IMPOSTE SOSTITUTIVE DELLE IMPOSTE SUI REDDITI)	" 53
FURIAN S., "Il trasferimento della sede (e della residenza fiscale) in Italia di società di diritto comunitario – Profili civilistici, contabili e fiscali" (IRES)	" 30
GALLIO F., "Il regime fiscale delle partecipazioni societarie detenute dai soggetti IRES e la recente circolare Assonime" (IRES)	" 30
GAVELLI G., VALCARENGHI G., "Le incognite del pagamento di spese legali a carico della parte soccombente in giudizio" (IMPOSTE SOSTITUTIVE DELLE IMPOSTE SUI REDDITI)	" 54
LUNELLI R., " <i>Dividend washing e dividend stripping</i> nella giurisprudenza della Corte di Cassazione – Tra validità, nullità radicale, invalidità relativa ed inopponibilità – Alcune riflessioni sulla specialità delle regole tributarie" (IRES)	" 33
LUPOI M., "Gli atti di destinazione nel nuovo art. 2645-ter c.c. quale frammento di <i>trust</i> " (VARIE)	" 68
MACARIO E., "Verifica del vincolo patrimoniale ed effetti della distribuzione delle riserve del quadro EC" (DICHIARAZIONE DEI REDDITI)	" 24
MAZZA N., SURA A., "Il nuovo trattamento delle azioni proprie secondo gli IAS/IFRS – Profili fiscali" (IAS)	" 15
MEROI S., "La nuova normativa fiscale applicabile agli strumenti finanziari partecipativi e alle obbligazioni" (REDDITI DI IMPRESA)	" 41
MIGNARRI E., "Alcune annotazioni sulla riforma della tassazione dei redditi delle attività finanziarie" (REDDITI DIVERSI)	" 49
PETRUCCI F., "Tassate per cassa le incentivazioni all'esodo" (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	" 47

PROCOPIO M., "Gli IAS ed il loro impatto in materia civilistica e tributaria" (IAS)	Pag. 16
RICCA F., "Il modello per la richiesta di rimborso o di compensazione del credito IVA" (IVA)	" 57
ROSSI L., AMPOLILLA M., "IAS – I fondi rischi" (IAS)	" 17
SCANU G., "Il regime di tassazione dei proventi degli strumenti finanziari assimilati alla luce del correttivo IRES" (IRES)	" 34
SCAZZERI G., MANNA R., "Gli strumenti finanziari nei principi contabili internazionali – Impatto sui bilanci e problematiche di valutazione" (IAS)	" 18
STANCATI G., "Elusione nelle imposte sui redditi: involuzione interpretativa e proliferazione del sistema" (DISPOSIZIONI ANTIELUSIVE)	" 55
TESAURO F., "Efficacia nel tempo delle rendite catastali per la liquidazione dell'ICI" (CATASTO)	" 23
VIAL E., CATENI M., "Spunti di riflessione su risvolti fiscali connessi all'utilizzo della riserva di rivalutazione monetaria" (REDDITI DI IMPRESA)	" 43
VIOTTO A., "Le classificazioni di bilancio tra determinazione del reddito d'impresa e applicabilità delle norme antielusive" (IRES)	" 35
VISENTIN G. G., "Interruzione del consolidato fiscale - Adesione di un nuovo consolidato – Determinazione degli acconti di imposta" (IRES)	" 36

PRASSI AMMINISTRATIVA

Ris. Agenzia delle Entrate 17 giugno 2005, n. 80/E (IRPEG/IRES)	" 37
Parere Com. Cons. Norme Antielusive 15 dicembre 2005, n. 52 (IRES)	" 37
Ris. Agenzia delle Entrate 17 gennaio 2006, n. 9/E (IRES)	" 37

Ris. Agenzia delle Entrate 17 gennaio 2006, n. 11/E (REDDITI DIVERSI)	Pag. 49
Circ. Agenzia delle Entrate 18 gennaio 2006, n. 4/E (REDDITI DI CAPITALE)	“ 39
Ris. Agenzia delle Entrate 27 gennaio 2006, n. 17/E (REDDITI DI CAPITALE)	“ 39
Circ. Agenzia delle Entrate 13 febbraio 2006, n. 6/E (IMPOSTE E TASSE (In genere))	“ 19
Ris. Agenzia delle Entrate 16 febbraio 2006, n. 29/E (REDDITI DI IMPRESA)	“ 43
Circ. Agenzia delle Entrate 13 marzo 2006, n. 10/E (IMPOSTE E TASSE (In genere))	“ 19
Ris. Agenzia delle Entrate 13 marzo 2006, n. 37/E (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)	“ 23
Ris. Agenzia delle Entrate 30 marzo 2006, n. 44/E (IRPEG/IRES)	“ 38
Ris. Agenzia delle Entrate 30 marzo 2006, n. 45/E (REDDITI DI CAPITALE)	“ 40
Circ. Agenzia delle Entrate 3 aprile 2006, n. 11/E (IMPOSTE E TASSE (In genere))	“ 20
Circ. Agenzia del Territorio 11 aprile 2006, n. 3/T (CATASTO)	“ 24
Circ. Agenzia delle Entrate 19 aprile 2006, n. 16/E (RISCOSSIONE)	“ 50
Ris. Agenzia delle Entrate 4 maggio 2006, n. 57/E (IRAP)	“ 67
Ris. Agenzia delle Entrate 16 maggio 2006, n. 67/E (RISCOSSIONE)	“ 51
Circ. Agenzia delle Entrate 26 giugno 2006, n. 25/E (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 47
Circ. Agenzia delle Entrate 13 giugno 2006, n. 18/E (IMPOSTE SOSTITUTIVE DELLE IMPOSTE SUI REDDITI)	“ 55

Ris. Agenzia delle Entrate 16 giugno 2006, n. 81/E
(IVA) Pag. 58

Circ. Agenzia delle Entrate 19 giugno 2006, n. 22/E
(IVA) " 58

GIURISPRUDENZA

Corte di Giustizia CE

21 febbraio 2006, n. C- 223/03
(IVA) " 59

23 marzo 2006, n.C- 210/04
(IVA) " 59

30 marzo 2006, n. C-184/04
(IVA) " 60

4 marzo 2006, n. C- 169/04
(IVA) " 61

Corte Costituzionale

17 marzo 2006, n. 107
(FINANZA E TRIBUTI LOCALI) " 65

7 aprile 2006, n. 148
(IRPEF) " 26

14 aprile 2006, n. 155
(IMPOSTE E TASSE (in genere)) " 21

Corte di Cassazione

17 gennaio 2005, n. 813
(IVA) " 61

9 marzo 2005, n. 9251
(VIOLAZIONI E SANZIONI) " 5

7 aprile 2005, n. 7312
(CONTENZIOSO TRIBUTARIO) " 6

13 aprile 2005, n. 7707 (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	Pag. 2
13 aprile 2005, n. 7708 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)	“ 11
30 maggio 2005, n. 11449 (IMPOSTA E TASSE (In genere))	“ 21
8 settembre 2005, n. 17899 (REGISTRO (Imposta di))	“ 63
16 settembre 2005, n. 18415 (RISCOSSIONE)	“ 51
7 novembre 2005, n. 21540 (REDDITI DI CAPITALE)	“ 40
11 novembre 2005, n. 22842 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 48
18 novembre 2005, n. 24444 (REDDITI FONDARI)	“ 50
28 novembre 2005, n. 25138 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)	“ 8
30 novembre 2005, n. 26104 (RISCOSSIONE)	“ 52
11 gennaio 2006, n. 309 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)	“ 8
11 gennaio 2006, n. 362 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)	“ 9
11 gennaio 2006, n. 377 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 44
13 gennaio 2006, n. 613 (REGISTRO (Imposta di))	“ 63
20 gennaio 2006, n. 1135 (REGISTRO (Imposta di))	“ 64

23 gennaio 2006, n. 1233 (INVIM)	Pag. 57
25 gennaio 2006, n. 1435 (RISCOSSIONE)	“ 52
26 gennaio 2006, n. 1589 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)	“ 9
26 gennaio 2006, n. 1605 (REDDITI DI LAVORO AUTONOMO)	“ 47
30 gennaio 2006, n. 2005 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 44
10 febbraio 2006, n. 2888 (VIOLAZIONI E SANZIONI)	“ 5
10 febbraio 2006, n. 2939 (IVA)	“ 61
13 febbraio 2006, n. 3111 (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)	“ 3
15 febbraio 2006, n. 3274 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)	“ 9
24 febbraio 2006, n. 4235 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)	“ 10
1 marzo 2006, n. 4581 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 45
8 marzo 2006, n. 4895 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)	“ 10
23 marzo 2006, n. 6507 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Autorità giudiziaria)	“ 7
24 marzo 2006, n. 6650 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 45
29 marzo 2006, n. 7294 (IVA)	“ 61
29 marzo 2006, n. 7316 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)	“ 10

3 aprile 2006, n. 7799 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	Pag. 48
4 aprile 2006, n. 7804 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)	“ 10
7 aprile 2006, n. 8253 (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	“ 3
10 aprile 2006, n. 8344 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 45
10 aprile 2006, n. 8366 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 48
12 aprile 2006, n. 8580 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 45
14 aprile 2006, n. 8865 (SUCCESSIONI E DONAZIONI (Imposta sulle))	“ 65
14 aprile 2006, n. 8870 (REDDITI DI CAPITALE)	“ 40
19 aprile 2006, n. 9120 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)	“ 11
19 aprile 2006, n. 9131 (REGISTRO (Imposta di))	“ 64
20 aprile 2006, n. 9318 (IRPEF)	“ 27
21 aprile 2006, n. 9452 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)	“ 11
28 aprile 2006, n. 9995 (INVIM)	“ 57
5 maggio 2006, n. 10352 (IVA)	“ 62
5 maggio 2006, n. 10353 (IVA)	“ 62

8 maggio 2006, n. 10526 (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	Pag. 21
10 maggio 2006, n. 10757 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 46
10 maggio 2006, n. 10761 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)	“ 11
10 maggio 2006, n. 10769 (IVA)	“ 62
10 maggio 2006, n. 10793 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 46
12 maggio 2006, n. 11080 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 46
17 maggio 2006, n. 11560 (AMNESTIA E CONDONO)	“ 4
17 maggio 2006, n. 11564 (REGISTRO (Imposta di))	“ 64
24 maggio 2006, n. 12344 (AMNESTIA E CONDONO)	“ 5
29 maggio 2006, n. 12772 (IVA)	“ 63
1 giugno 2006, n. 13069 (ICI)	“ 67
<u>Commissione Tributaria Centrale</u>	
10 marzo 2006, n. 2157 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)	“ 12
<u>Commissione Tributaria di merito</u>	
7 maggio 2003, n. 78 (RISCOSSIONE)	“ 53
11 gennaio 2005, n. 492 (BOLLO (Imposta di))	“ 56

7 febbraio 2005, n. 4 (ICI)	Pag. 67
28 febbraio 2005, n. 157 (FINANZA E TRIBUTI LOCALI)	“ 66
16 marzo 2005, n. 512 (VARIE)	“ 69
3 giugno 2005, n. 122 (FINANZA E TRIBUTI LOCALI)	“ 66
27 giugno 2005, n. 278 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)	“ 12
11 gennaio 2006, n. 205 (REGISTRO (Imposta di))	“ 64
16 gennaio 2006, n. 437 (RISCOSSIONE)	“ 52
21 marzo 2006, n. 41 (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	“ 4
29 marzo 2006, n. 526 (RISCOSSIONE)	“ 53
<u>Corte dei Conti</u>	
16 marzo 2005, n. 512 (VARIE)	“ 69
<u>Commissioni tributarie Centrali</u>	
10 marzo 2006, n. 2157 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)	“ 12
<u>Commissioni tributarie di merito</u>	
11 gennaio 2005, n. 492 (BOLLO (Imposta di))	“ 56
7 febbraio 2005, n. 4 (ICI)	“ 67

28 febbraio 2005, n. 157 (FINANZA E TRIBUTI LOCALI)	Pag. 66
7 maggio 2003, n. 78 (RISCOSSIONE)	“ 53
3 giugno 2005, n. 122 (FINANZA E TRIBUTI LOCALI)	“ 66
27 giugno 2005, n. 278 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)	“ 12
11 gennaio 2006, n. 205 (REGISTRO (Imposta di))	“ 64
16 gennaio 2006, n. 437 (RISCOSSIONE)	“ 52
21 marzo 2006, n. 41 (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	“ 4
29 marzo 2006, n. 526 (RISCOSSIONE)	“ 53

