



CONSORZIO  
STUDI E  
RICERCHE  
FISCALI

GRUPPO  
INTESA  SANPAOLO

# OSSERVATORIO TRIBUTARIO

LEGISLAZIONE  
DOTTRINA  
PRASSI AMMINISTRATIVA  
GIURISPRUDENZA

NUMERO 2

Marzo — Aprile 2008

### STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE

- Statuto del contribuente – Motivazione degli atti – Rinvio *per relationem* – Condizioni.  
**Cass., sez. trib. 29 gennaio 2008, n. 1906.** Pag. 1
- Statuto del Contribuente – Iscrizione a ruolo – Preventivo avviso di liquidazione – Necessità – Mancanza – Nullità – Consegue.  
**Comm. trib. prov. di Reggio Emilia, sez. I 28 dicembre 2007, n. 585.** “ 1

### ACCERTAMENTO

- Accertamento – Notificazione al cittadino residente all'estero – Residenza risultante dall'AIRE – Disposizioni che prevedono lo stesso regime applicabile a soggetti non residenti – Illegittimità costituzionale.  
**Corte Cost. 7 novembre 2007, n. 366.** “ 1
- Accertamento – Fonti di diritto – Circolare Ministeriale – Non sono tali – Contrasto con norme di legge – Inapplicabilità.  
**Cass., sez. trib. 12 ottobre 2007, n. 21461.** “ 2
- Accertamento – Circolari Ministeriali – Efficacia vincolante – Non sussiste se non per gli uffici dipendenti – Impugnabilità avanti il Giudice amministrativo – Insussistenza.  
**Cass., SS.UU. 2 novembre 2007, n. 23031.** “ 2
- Accertamento – Motivazione *per relationem* – Regime anteriore allo Statuto del contribuente – Atto richiamato – Deve essere conosciuto dal contribuente – Regime successivo – Allegazione dell'atto richiamato – Necessità.  
**Cass., sez. trib. 23 gennaio 2008, n. 1418.** “ 2
- Accertamento – Notificazione – Intestazione a società incorporata – Notificazione a società incorporante – Sanabilità del vizio di formazione dell'atto.  
**Cass., sez. trib. 10 marzo 2008, n. 6347.** “ 2

### AMNISTIA E CONDONO

- Consono – Sanatorie fiscali 2002 – Definizione degli omessi o ritardati versamenti – Art. 9-*bis* della L. 27 dicembre 2002, n. 289 – Somme dovute – Mancato pagamento delle rate successive alla prima – Decadenza del beneficio.  
**Circ. Agenzia delle Entrate 19 marzo 2008, n. 23/E.** “ 3

### VIOLAZIONI E SANZIONI

- Violazioni e sanzioni – Esimenti – Incertezza obiettiva della legge – Rilevabilità esclusiva da parte del Giudice – Elementi rilevanti per la ricorrenza della fattispecie.  
**Cass., sez. trib. 28 novembre 2007, n. 24670.** “ 3

## CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Onere della prova di atti già in possesso dell'Amministrazione – Non può essere attribuito al contribuente – Trasferimenti immobiliari – Prove scritte a *substantiam* – Prove equipollenti – Interrogazioni dell'A. Tributaria – Inidoneità.  
**Cass., sez. trib. 25 gennaio 2008, n. 1612.** Pag. 4

### CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Autorità giudiziaria

Contenzioso tributario – Autorità giudiziaria – Giurisdizione – Controversie tra sostituto e sostituto d'imposta – Giurisdizione tributaria – Configurabilità.  
**Cass., SS.UU. 24 ottobre 2007, n. 22272.** “ 4

Giurisdizione tributaria – Impugnazione di una Circolare dell'amministrazione finanziaria – Circolare interpretativa – natura – Efficacia vincolante – Esclusione.  
**Cass., SS.UU. 2 novembre 2007, n. 23031.** “ 5

### CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Giudizio avanti le Commissioni – Onere della prova – Incombe sull'ufficio finanziario – Si trasferisce a carico del contribuente solo quando l'Ufficio abbia fornito prove sufficienti dell'obbligazione tributaria. Accertamento – Motivazione per relationem – Obbligo dell'Ufficio finanziario di produrre in giudizio i documenti richiamati – omesso deposito degli atti richiamati dall'accertamento – Consegu. Verbale di constatazione – Onere di produrre in giudizio il verbale di constatazione – Incombe sull'Ufficio finanziario – Omesso deposito del verbale – Mancanza di prove. Commissioni – Poteri istruttori – Potere di ordinare alle parti di produrre documenti necessari per la decisione (art. 7, terzo comma, del D.Lgs. n. 546/1992) – Costituisce una facoltà discrezionale che non può sopperire al mancato assolvimento dell'onere probatorio delle parti – Rifiuto del giudice di esercitare tale potere istruttorio – Deve essere compiutamente motivato.  
**Cass., sez. trib. 18 gennaio 2006, n. 905.** “ 5

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Giudizio avanti le Commissioni – Dichiarazioni di terzi risultanti dal processo verbale di constatazione – Valore di mere informazioni non costituenti prove testimoniali – Insufficiente forza probatoria – Consegu. Verbali della Guardia di finanza – Valore puramente indiziario delle dichiarazioni di terzi ivi riportate.  
**Cass., sez. trib 27 settembre 2007, n. 20353.** “ 6

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Processo tributario – Notifica a mezzo posta e notifica con la procedura di cui all'art. 140 del codice di procedura civile – Ricevuta di ritorno – Produzione – Necessità.  
**Cass., SS.UU. 4 febbraio 2008, n. 2520.** “ 6

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Processo tributario – Notifica dell'atto introduttivo a mezzo raccomandata – Ricevuta di ritorno – Produzione – Necessità.  
**Cass., SS.UU. civ. 8 febbraio 2008, n. 3006.** “ 7

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Processo tributario – Ricorso per Cassazione – Quesito di diritto – Caratteristiche – Quesito multiplo – Inammissibilità. Appello – Notifica a cura della parte a mezzo posta – Ricevuta di ritorno – Caratteristiche.

Accertamento – Motivazione – Motivazione *per relationem* – Rinvio ad altro atto allegato – Richiamo ad altro riprodotto – Funzione – Conoscibilità dell’iter logico decisionale – Conseguenze. Società di capitali a ristretta base azionaria – Presunzione di attribuzione di utili – Prova contraria – E’ a carico del socio.  
**Cass., sez. trib. 15 febbraio 2008, n. 3896.** **Pag. 7**

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Motivi di ricorso aggiunti – Rispetto dei termini – Ammissibilità.  
**Cass., sez. trib. 31 marzo 2008, n. 8234.** “ 8

### IAS

“Gli strumenti finanziari per i soggetti IAS/IFRS”, di **A. BETUNIO e G. MOLINARO.** “ 8

“Rilevanza fiscale del criterio di competenza IAS dei ricavi”, di **M. DAMIANI.** “ 9

### IMPOSTE E TASSE (In genere)

Imposte e tasse – Decreti legge – Artt. 77 Cost. – legge di conversione – Soppressione di un solo articolo – Mancata conversione *ex tunc* della relativa disposizione – Avviso di accertamento notificato medio tempore – Illegittimità.  
Accertamento – principi generali – notificazione – Decreto legge – Art. 77 Cost. – Legge di conversione – Soppressione di un solo articolo – Mancata conversione *ex tunc* della relativa disposizione – Art. 42, DPR n. 600 del 1973 – Notifica di avviso di accertamento intervenuto medio tempore – Illegittimità.  
**Cass., sez. trib. 28 marzo 2008, n. 8056.** “ 10

### TRIBUTI ERARIALI DIRETTI (in genere)

Tributi erariali diretti (in genere) – Imposte sostitutive – Affrancamento del saldo attivo di rivalutazione dei beni strumentali ex art. 1, commi 472 e seg., della L. n. 266/2005 – Versamento della prima rata – Mancato versamento delle successive – Effetti.  
**Ris. Agenzia delle Entrate 20 febbraio 2008, n. 55/E.** “ 10

### TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC

“I criteri di redazione delle “*white list*”, di **G. ROLLE.** “ 10

“Recenti sviluppi a livello Ocse”, di **N. SACCARDO.** “ 11

*Controlled foreign company* – Estensione alle imprese collegate – Reddito da assoggettare a tassazione separata – Determinazione in presenza di impresa aderente al consolidato nazionale.  
**Ris. Agenzia delle Entrate 12 febbraio 2008, n. 43/E.** “ 12

Trattato CE – Libertà di stabilimento – Legislazione fiscale di uno Stato membro che tassa i redditi derivanti da attività svolta in altro Stato membro, accreditando l’imposta sul reddito ivi assolta – Non contrarietà al principio.  
**Corte di Giust. UE, sez. I, 6 dicembre 2007, n. 298/05.** “ 13

Trattato CE – Libertà di stabilimento – Libertà di circolazione dei capitali – Art. 12, 43, 56 e 58 CE – Fiscalità – Imposta sui redditi delle società – Disponibilità e crediti accordati da società controllante residente in altro Stato membro – Corresponsione di interessi – Qualificazione come dividendi imponibili – Condizioni.

**Corte di Giust. CE, sez. IV 17 gennaio 2008, C- 105/07.**

**Pag. 15**

Rapporti internazionali – Problematiche – Esterovestizione e interposizione – *Sub holding* – Costituzione all'estero – Requisiti per accertare la esterovestizione.

**Comm. trib. prov. di Belluno, sez. I, 14 gennaio 2008, n. 174 e 173.**

**“ 15**

### **TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Agevolazioni ed esenzioni**

Agevolazioni ed esenzioni – Tributi erariali diretti – Presenza di soci comuni nelle società partecipanti all'operazioni di aggregazione – Esclusione dell'agevolazione.

**Ris. Agenzia delle Entrate 20 marzo 2008, n. 105/E.**

**“ 16**

### **TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Dichiarazione dei redditi**

“Inquinamento fiscale del bilancio e potere di sindacato del Fisco sulle valutazioni civilistiche”, di **M. DAMIANI e C. RICCI.**

**“ 16**

### **IRPEF/IRE**

IRPEF – Sostituto d'imposta – Adempimenti – Compilazione e redazione dei moduli di dichiarazione – Inserzione dei dati -. Utilizzo del codice fiscale.

**Circ. Agenzia delle Entrate 5 marzo 2008, n. 15/E.**

**“ 17**

IRPEF – Incentivo all'esodo – Onere della prova della natura dell'erogazione – Incombe al lavoratore-contribuente – Verifica della sufficienza della documentazione prodotta a sostegno delle ragioni creditorie (da rimborso) allegata dal contribuente – Questione di merito incensurabile in Cassazione se adeguatamente motivata.

**Cass., sez. trib. 15 novembre 2007, n. 23696.**

**“ 17**

### **IRES/IRPEG**

“Il regime fiscale dei conferimenti dopo le riforme del diritto societario e dalle imposte sui redditi”, di **F. TUNDO.**

**“ 18**

IRES – *Trust* impiegato in una procedura di concordato preventivo – *Trust* non commerciale – Qualificazione e trattamento tributario.

**Ris. Agenzia delle Entrate 4 gennaio 2008, n. 4/E.**

**“ 19**

IRES – Società di investimento immobiliare quotate (SIIQ) – Regime opzionale di tassazione – Primi chiarimenti.

**Circ. Agenzia delle Entrate 31 gennaio 2008, n. 8/E.**

**“ 19**

IRES – Agevolazioni fiscali – Operazioni di fusione – Condizioni per la fruizione

dell'agevolazione – Requisito oggettivo dell'indipendenza – Partecipazioni incrociate – Mancanza. <b>Ris. Agenzia delle Entrate 4 febbraio 2008, n. 32/E.</b>	“ 20
IRES – Operazioni straordinarie intracomunitarie – Operazione di aggregazione aziendale tra due società inglesi – Non è qualificabile come fusione – Esclusione dal regime di neutralità. <b>Ris. Agenzia delle Entrate 12 febbraio 2008, n. 42/E.</b>	Pag. 20
IRES – Deducibilità degli interessi passivi – Nuova disciplina – Interessi imputati a incremento del costo delle rimanenze – Esclusione dal nuovo meccanismo di deduzione. <b>Ris. Dipartimento per le politiche fiscali, 14 febbraio 2008, n. 3/DPF.</b>	“ 21
IRES – Società di comodo – Disposizioni in materia di società non operative – Art. 30 della legge n. 724/1994, come modificato dall'art. 1, commi 128 e 129 della legge n. 244/2007 – Chiarimenti. <b>Circ. Agenzia delle Entrate 14 febbraio 2008, n. 9/E.</b>	“ 21
IRES – <i>Participation exemption</i> – Requisito dell'ininterrotto possesso – Titoli ricevuti a seguito di proposta di concordato preventivo. <b>Ris. Agenzia delle Entrate 20 febbraio 2008, n. 54/E.</b>	“ 21
IRES – Conferimenti di aziende o di partecipazioni di controllo o di collegamento – Art. 175 del TUIR – Fattispecie – Dubbi interpretativi. <b>Ris. Agenzia delle Entrate 22 febbraio 2008, n. 60/E.</b>	“ 21
IRES – Disposizione di patrimonio in <i>trust</i> – Qualificazione – <i>Trust</i> misto. <b>Ris. Agenzia delle Entrate 7 marzo 2008, n. 81/E.</b>	“22
IRES – Società di comodo – Disciplina delle società non operative – Art. 30 della legge n. 724/1994, come modificato dall'art. 1, commi 128 e 129, della legge n. 244/2007 – Ulteriori chiarimenti – Risposte a quesiti. <b>Circ. Agenzia delle Entrate 17 marzo 2008, n. 21/E.</b>	“ 22
IRES – Consolidato nazionale – Incorporazione di società esterne al gruppo da parte della consolidante – Continuazione del regime di tassazione. <b>Ris. Agenzia delle Entrate 20 marzo 2008, n. 103/E.</b>	“ 22
<b><u>REDDITI DI IMPRESA</u></b>	
“Certeza e competenza degli onere tra norma generale e norme specifiche”, di <b>F. ARTINI.</b>	“ 23
“Individuazione di interessi passivi e di oneri assimilati da sottoporre al test di deducibilità”, di <b>R. VALACCA.</b>	“ 23
Redditi di impresa – Dividendi – Esenzione sui dividendi distribuiti in forma di azioni di una società controllata – Condizioni – Stabilimento della società che effettua la distribuzione in uno Stato UE o in uno Stato con il quale lo Stato membro dell'imposizione abbia concluso una convenzione fiscale che preveda lo scambio di informazione – Necessità. <b>Corte di Giust. UE, Grande sezione, 18 dicembre 2007, C- 101/05.</b>	“ 24

<p>Redditi di impresa – Determinazione – Interessi corrisposti da società residente UE ad amministratore-società stabilita in un altro Stato UE – Qualificazione degli interessi come dividendi imponibili – Interessi corrisposti da società residente UE ad amministratore-società stabilita in uno stesso stato UE – Mancata qualificazione degli interessi come dividendi imponibili – Violazione della libertà di stabilimento – Configurabilità.</p> <p><b>Corte di Giust. CE, sez. IV, 17 gennaio 2008, n.C-105/07.</b></p>	<p><b>Pag. 24</b></p>
<p>Redditi di impresa – Spese e altri componenti negativi – Oneri per condono edilizio – Qualificazione di tali oneri come sanzioni ineducabili – Erroneità di tale apodittica qualificazione.</p> <p><b>Cass., sez. trib. 7 settembre 2007, n. 18860.</b></p>	<p><b>“ 24</b></p>
<p>Redditi di impresa – Perdite su crediti – Elementi certi e precisi – Prova – insolvenza del debitore – Sufficienza – Dichiarazione giudiziale – Non necessita – Ragioni della perdita – Irrilevanza.</p> <p><b>Cass., sez. trib. 19 novembre 2007, n. 23863.</b></p>	<p><b>“ 24</b></p>
<p>Redditi di impresa – Accantonamenti di quiescenza e previdenza – Deducibilità nei limiti delle quote maturate nell’esercizio – Estensione alle indennità per cessazione dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, dei rapporti di agenzia di persone fisiche e delle funzioni notarili – Legittimità – l’indennità suppletiva di clientela – Esclusione.</p> <p><b>Cass., sez. trib. 29 febbraio 2008, n. 5456.</b></p>	<p><b>“ 25</b></p>
<p>Redditi di impresa – Imputazione di costi a periodo diverso da quello di competenza – Illegittimità – Divieto di doppia imposizione – Deducibilità nell’esercizio di competenza – Ammissibilità – Domanda di rimborso – Silenzio rifiuto dell’Amministrazione – impugnazione del silenzio rifiuto – Ammissibilità.</p> <p><b>Cass., sez. trib. 10 marzo 2008, n. 6331.</b></p>	<p><b>“ 25</b></p>
<p>Redditi di impresa – Filiale italiana di società estera – Spese di regia – Deducibilità – Condizioni.</p> <p><b>Cass., sez. trib. 14 marzo 2008, n. 6939.</b></p>	<p><b>“ 25</b></p>
<p>Redditi di impresa – Competenza – Pronti contro termine – Interessi attivi – Cedole su titoli oggetto di una operazione di pronti contro termine – Art. 56, TUIR (ante 2004) – Imputazione al cessionario a pronti dell’intero ammontare degli interessi riscossi nel periodo di possesso – Sussistenza – Perdita – Valutazione – Maturazione a fine esercizio – Necessità – Operazioni fuori bilancio.</p> <p><b>Cass., sez. trib. 31 marzo 2008, n. 8257.</b></p>	<p><b>“ 26</b></p>
<p>Redditi di impresa – Perdite – Dichiarazione – Termini per la rettifica – Rilevanza.</p> <p><b>Comm. trib. reg. Veneto, sez. VI 12 giugno 2007, n. 18.</b></p>	<p><b>“ 26</b></p>
<p>Redditi di impresa – Perdite su crediti – Deducibilità – Condizioni – Elementi certi e precisi – Necessità – Valutazione tecnico-contabile – Necessità – Disposizioni antielusive – Valutazione autonoma – Configurabilità.</p> <p><b>Comm. trib. reg. Piemonte, sez. XXXIII, 1 ottobre 2007, n. 30.</b></p>	<p><b>“ 26</b></p>
<p>Redditi di impresa – Rinuncia a interessi attivi a fronte di interessi passibili contabilizzati – Irrilevanza della rinuncia.</p> <p><b>Comm. trib. prov. di Padova sez. X 4 dicembre 2007, n. 92.</b></p>	<p><b>“ 27</b></p>
<p>Redditi di impresa – Accantonamenti – Fondo per la liquidazione di premi fedeltà agli agenti – Riconducibilità agli accantonamenti previsti dal TUIR – Esclusione.</p> <p><b>Comm. trib. prov. di Reggio Emilia, sez. I, 5 marzo 2008, n. 23.</b></p>	<p><b>“ 27</b></p>

## REDDITI DI LAVORO AUTONOMO

Redditi di lavoro autonomo – Mancato rilascio della dichiarazione del sostituto d'imposta attestante l'effettuazione delle ritenute – Obbligo di nuovo pagamento dell'imposta per il sostituto – Illegittimità.

**Comm. trib. prov. di Lecce, sez. IX 4 marzo 2008, n. 60.**

**Pag. 27**

## REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

Redditi di lavoro dipendente – Oneri deducibili – Somme restituite al sostituto di imposta – Modalità di recupero delle ritenute versate e non dovute.

**Ris. Agenzia delle Entrate 29 febbraio 2008, n. 71/E.**

**“ 28**

Redditi di lavoro dipendente – Trattamento di fine rapporto – Criteri di determinazione dell'aliquota applicabile.

**Cass., sez. trib. 31 luglio 2007, n. 16936.**

**“ 28**

## REDDITI DIVERSI

Redditi diversi – Plusvalenze su cessione di aree edificabili – Nozione di area fabbricabile – Norma innovativa di cui all'art. 36, comma 2, D.L. n. 223/2006 – Efficacia retroattiva – Esclusione.

**Comm. trib. prov. di Reggio Emilia, sez. I, 27 novembre 2007, n. 539.**

**“ 29**

## REDDITI TASSATI SEPARATAMENTE

Redditi tassati separatamente – Incentivo all'esodo – Riduzione dell'aliquota alla metà di quella applicata per la tassazione del TFR – Nozione di “esodo” – Pluralità di dipendenti – Non è necessaria – Condizioni speciali in caso di uscita anticipata dall'azienda – Sufficienza.

**Cass., sez. trib. 15 novembre 2007, n. 23697.**

**“ 29**

## RISCOSSIONE

“Risolti i dubbi sull'indicazione del responsabile del procedimento nella cartella di pagamento”, di **G. ALEMANNO.**

**“ 30**

Riscossione – Società di investimento immobiliare (SIIQ e SIINQ) – Imposte sostitutive IRES e IRAP – Codici tributi.

**Ris. Agenzia delle Entrate 7 febbraio 2008, n. 37/E.**

**“ 30**

Riscossione – Cartella di pagamento – Obbligo di indicare il responsabile del procedimento – Art. 7, comma 2, lett. a), della legge n. 212/2000 – Ordinanza della Corte Costituzionale n. 377 del 9 novembre 2007 – Gestione delle controversie.

**Circ. Agenzia delle Entrate 6 marzo 2008, n. 16/E.**

**“ 30**

Riscossione – Termini di notificazione della cartella di pagamento – Differenze – Ragionevolezza in relazione alla esigenza di emanare un regime transitorio.

**Corte Cost. 25 gennaio 2008, n. 11.** “ 31

Riscossione – Cartella di pagamento – Omessa indicazione del responsabile del procedimento – Rileva se implica lesione del diritto alla difesa e all’informativa del contribuente.

**Comm. trib. prov. di Milano, sez. XLI, 6 dicembre 2007, n. 510.** Pag. 31

Riscossione – Cartella di pagamento – Omessa indicazione del responsabile del procedimento – Nullità.

**Comm. trib. prov. di Vicenza, sez. II, 19 dicembre 2007, n. 114.** “ 32

Riscossione – Cartella di pagamento – Preventiva notifica della comunicazione di irregolarità – Necessità – Omessa comunicazione – Nullità della cartella – Conseguenze.

**Comm. trib. prov. di Bari, sez. IV 14 gennaio 2008, n. 445.** “ 32

Riscossione – Cartella di pagamento – Omessa indicazione del responsabile del procedimento – Nullità.

**Comm. trib. prov. di Lecce, sez. II, 14 gennaio 2008, n. 517.** “ 33

Riscossione – Riscossione coattiva – Cartella di pagamento – Elementi – Responsabile del procedimento – Omessa indicazione – Conseguenze – Nullità – Esclusione.

**Comm. trib. reg. di Venezia, sez. XIV, 17 gennaio 2008, n. 49.** “ 33

#### **DISPOSIZIONI ANTIELUSIVE**

“Distribuzione elusiva di dividendi comunitari”, di **M. SERINO.**

“ 33

Disposizioni antielusive – Tassatività delle fattispecie indicate nell’art. 37-bis del DPR n. 600/1973 – Esclusione – Concetto generale di elusione fiscale – Definizione.

**Comm. trib. reg. Lombardia, sez. XIII 4 febbraio 2008, n. 85.** “ 34

#### **ASSICURAZIONI (Imposta sulle)**

Assicurazioni (imposta sulle) – Pagamento dell’acconto previsto dall’articolo 9, comma 1-*bis*, della L. 29 ottobre 1961, n. 1216.

**Ris. Agenzia delle Entrate 11 marzo 2008, n. 84/E.** “ 34

#### **BOLLO (Imposta di)**

Bollo (imposta di) – Processo tributario – Atto introduttivo – Impugnazione riguardante pluralità di accertamenti – Irrilevanza.

**Nota della Direzione Regionale delle Entrate della Lombardia, prot. del 21 dicembre 2007/99557.** “ 35

#### **CONTRATTI DI BORSA (Tassa sui)**

“Abrogazione della tassa sui contratti di Borsa” di **A. MONTESANO.**

“ 35

#### **IMPOSTA SOSTITUTIVA CREDITO**

Imposta sostitutiva sui finanziamenti – Durata del contratto – Contratto superiore a 18 mesi –

Clausola di risoluzione anticipata del debitore – Irrilevanza – Perdita dell’agevolazione – Insussistenza.  
**Cass., sez. trib. 11 aprile 2008, n. 9519.** “ 35

## IVA

“L’intermediazione alla ricerca del territorio di tassazione”, di **P. CENTORE.** Pag. 36

“Vecchi crediti IVA fuori dalla liquidazione di gruppo”, di **A. SANTI.** “ 36

IVA – Affitto di azienda – Locazione di immobili – Art. 35, comma 10-quater, DL 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modifiche dalla legge 4 agosto 2006, n. 248 e successive integrazioni e modificazioni – Chiarimenti.  
**Ris. Agenzia delle Entrate 6 febbraio 2008, n. 35.** “ 37

IVA – Auto aziendali – Veicoli concessi in uso ai dipendenti dietro corrispettivo – Detraibilità integrale – Chiarimenti.  
**Ris. Ministero delle Finanze, Dip. Pol. Fiscali, n. 6/DPF.** “ 37

IVA – Liquidazione di gruppo – DPR 26 ottobre 1972, n. 633 – Crediti IVA maturati anteriormente alla partecipazione al gruppo – Compensazione – Esclusione.  
**Ris. Ministero delle Finanze, Dip. Pol. Fiscali, 14 febbraio 2008, n. 4/DPF.** “ 37

IVA – Base imponibile – Determinazione – Operazioni aventi lo scopo essenziale di perseguire un vantaggio fiscale – Abuso fiscale – Configurabilità.  
**Corte di Giust. UE, sez. II 21 febbraio 2008, n. C-425/06.** “ 38

IVA – Detrazione – Calcolo del *pro-rata* – Impresa di *leasing* – Acquisto di veicoli al fine di locarli e rivenderli alla scadenza del contratto di *leasing* – Rivendita dei veicoli quale attività economica usuale dell’impresa – Configurabilità – Ricomprensione, nel calcolo del *pro rata*, dell’importo ricavato dalla cessione – Legittimità.  
**Corte di Giust. UE, sez. IV 6 marzo 2008, n. C-98/07.** “ 38

IVA – Attività d’impresa – Requisiti di sistematicità e abitudine – Società di gestione immobiliare su base personale identica a quella della società conduttrice – Carattere occasionale – Soggettività Iva – Sussiste.  
**Cass., sez. trib. 3 ottobre 2007, n. 20716.** “ 38

IVA – Detrazione dell’IVA erroneamente applicata all’operazione – Illegittimità – Eventuale rimborso dell’imposta assolta per rivalsa – Giurisprudenza della Corte CE – Rinvio.  
**Cass., sez. trib. 25 gennaio 2008, n. 1607.** “ 39

IVA – Rimborsi – Soggetti legittimati – Cessione del credito – Conferimento di azienda individuale – Successione dei contratti – Trasferimento del credito – Successiva richiesta del conferente – Inammissibilità – Società conferitaria – Legittimità.  
**Cass., sez. trib. 12 marzo 2008, n. 6578.** “ 39

IVA – Detrazione – Cessione d’azienda – Credito d’imposta del cedente dell’azienda – Riporto nell’anno successivo – Trasferimento del credito al cessionario dell’azienda – Esclusione.  
**Cass., sez. trib. 16 aprile 2008, n. 9961.** “ 39

IVA – Variazione dell'imponibile e dell'imposta – Note di variazione – Limite temporale di un anno dall'effettuazione dell'operazione originaria – Rispetto – Riferimento alla fattura da rettificare – Necessità – Versamento dell'imposta nella dichiarazione annuale relativa all'anno dell'operazione originaria – Legittimità.

**Cass., sez. trib. 23 aprile 2008, n. 10510.**

**Pag. 40**

### **SUCCESSIONI E DONAZIONI (Imposta sulle)**

Successioni e donazioni (imposta sulle) – Ratei sulle competenze pensionistiche maturate e non riscosse per decesso del titolare – Esclusione dell'asse ereditario.

**Ris. Agenzia delle Entrate 18 febbraio 2008, n. 53/E.**

**“ 40**

Successioni e donazioni (imposta sulle) – Reintroduzione del prelievo fiscale – Costituzione di vincoli di destinazione – Negozio fiduciario – Regime tributario.

**Ris. Agenzia delle Entrate 27 marzo 2008, n. 28/E.**

**“ 40**

### **IRAP**

“La nuova IRAP per banche ed enti finanziari”, di **G. MOLINARO.**

**“ 41**

IRAP – Distacco di personale – Indeducibilità dei costi in capo al distaccatario.

**Ris. Min. dell'Economia e delle Finanze, Dip. Pol. Fisc. 12 febbraio 2008, n. 2/DPF.**

**“ 42**

IRAP – Svalutazioni dei crediti delle banche – Indeducibilità sancita dal D.L. n. 168/2004 – Efficacia retroattiva – Esclusione.

**Comm. trib. prov. di Torino, sez. XI, 11 ottobre 2007, n. 132.**

**“ 42**

### **VARIE**

“Il regime tributario dei *trust* senza beneficiari individuati”, di **G. MARINO.**

**“ 43**

## Legislazione

### Provvedimenti emanati e pubblicati in G.U. dal 1° marzo al 30 aprile 2008

**Decreto del Vice Ministro dell'Economia e delle Finanze 3 marzo 2008:** "Modalità, termini ed effetti dell'applicazione dell'imposta sostitutiva, prevista dal comma 48 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244, per il recupero a tassazione delle deduzioni extracontabili dal reddito d'impresa e dal valore della produzione effettuate fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007" (in G.U. n. 65 del 17 marzo 2008).

\*\*\*\*\*

Le differenze tra il valore civile e quello fiscale dei beni e degli altri elementi indicati nel Quadro EC del Modello Unico, originate dalle deduzioni extracontabili dal reddito d'impresa e dal valore della produzione effettuate fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007 possono essere recuperate a tassazione assoggettandole ad imposta sostitutiva della imposta sui redditi e dell'IRAP, ottenendo con questo il riallineamento dei valori fiscali a maggiori valori civili.

L'opzione si esercita versando la prima delle tre rate obbligatorie entro il termine di versamento del saldo dell'imposta sul reddito relativa al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007 o, in caso di opzione successiva, entro il termine di versamento del saldo dell'imposta sul reddito relativa al periodo d'imposta di riferimento per l'individuazione delle differenze residue oggetto di riallineamento.

L'imposta sostitutiva si applica con aliquota del 12% sulla parte delle differenze di valore comprese nel limite di € 5 milioni; con aliquota del 14% sulla parte che eccede € 5 milioni e fino ad € 10 milioni, con aliquota del 16% sulla parte superiore ad € 10 milioni.

Il riallineamento dei valori civili e fiscali produce effetti a decorrere dal periodo d'imposta nel corso del quale si considera effettuata l'opzione per la disciplina. A partire dalla stessa data si ha l'eliminazione del corrispondente vincolo di disponibilità gravante sulle riserve in sospensione.

L'imposta sostitutiva deve essere obbligatoriamente versata in 3 rate annuali: la prima del 30%, la seconda del 40% e la terza del 30% entro il termine, rispettivamente, previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relativi al periodo d'imposta con riferimento al quale è stata esercitata l'opzione e ai due periodi d'imposta successivi.

**Banca d'Italia 4 marzo 2008:** "Disposizioni di vigilanza in materia di organizzazione e governo societario delle banche" (in G.U. n. 68 del 20 marzo 2008).

**Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 13 marzo 2008:** "Interessi per rimborsi ultradecennali delle imposte sui redditi" (in G.U. n. 74 del 28 marzo 2008)

\*\*\*\*\*

Il decreto, in attuazione dell'art. 1, comma 139, Legge Finanziaria 2008, ha fissato, a decorrere dal 1 gennaio 2008, nella misura del 4,41% annuo, gli interessi giornalieri che sono prodotti, per l'anno 2008, dai rimborsi ultradecennali dei crediti delle imposte sui redditi.

**Decreto del Vice Ministro dell'Economia e delle Finanze 18 marzo 2008:** "Disposizioni attuative della disciplina dell'imposta sostitutiva del 6%, prevista dal comma 49 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244, sull'ammontare delle differenze tra valori civili e valori fiscali degli elementi patrimoniali da riallineare ai sensi degli articoli 115, comma 11, 128 e 141 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917" (G.U. n. 79 del 3 aprile 2008)

\*\*\*\*\*

Possono optare per l'applicazione dell'imposta sostitutiva, le società controllate aderenti al consolidato nazionale, ciascun socio della società trasparente, la società controllante aderente al consolidato mondiale.

L'opzione per la disciplina dell'imposta sostitutiva si esercita effettuando il versamento in unica soluzione del relativo importo entro il termine per il versamento a saldo dell'imposta sul reddito della società relativa al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007 e produce effetti a partire dall'inizio dello stesso periodo d'imposta.

**Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 20 marzo 2008:** "Fondazioni bancarie. Misure dell'accantonamento alla riserva obbligatoria e dell'accantonamento patrimoniale facoltativo per l'esercizio 2007" (in G.U. n. 76 del 31 marzo 2008)

\*\*\*\*\*

Per l'esercizio 2007 l'accantonamento alla riserva obbligatoria è fissato nella misura del 20% dell'avanzo di esercizio, al netto dell'eventuale destinazione del 25% dell'avanzo stesso a copertura dei disavanzi pregressi.

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

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

**Decreto del Vice Ministro dell'Economia e delle Finanze 20 marzo 2008:** "Riduzione del prelievo fiscale sul trattamento di fine rapporto, sulle indennità equipollenti e sulle altre indennità e somme connesse alla cessazione del rapporto di lavoro, di cui all'art. 17, comma 1, lett. a), del TUIR" (in G.U. n. 78 del 2 aprile 2008)

\*\*\*\*\*

L'IRPEF su TFR e indennità equipollenti è ridotta di:

- € 70 se il reddito di riferimento non supera € 7.500;
- € 50 se il reddito di riferimento è superiore a € 7.500 ma non a € 28.000.

Dette riduzioni si applicano anche alle altre indennità e somme connesse alla cessazione del rapporto di lavoro solo nel caso in cui il TFR sia integralmente destinato a forme di previdenza complementare. La riduzione del prelievo fiscale è riconosciuta dai datori di lavoro sostituiti d'imposta in relazione ad una sola cessazione del rapporto di lavoro per ogni periodo d'imposta.

**Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 2 aprile 2008:** "Rideterminazione delle percentuali di concorso al reddito complessivo dei dividendi, delle plusvalenze e delle minusvalenze di cui agli artt. 47, comma 1, 58, comma 2, 59 e 68, comma 3, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917" (in G.U. n. 90 del 16 aprile 2008).

\*\*\*\*\*

Gli utili da partecipazione in soggetti IRES e i proventi derivanti da titoli assimilati alle azioni, formati con utili prodotti dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 (2008 per gli esercizi solari), e le remunerazioni derivanti da contratti di associazione in partecipazione con apporto diverso dal lavoro, sempre formate da utili conseguiti dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, concorrono alla formazione del reddito complessivo del percipiente nella misura del 49,72%.

Diversamente le riserve di utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2007 (2007 per gli esercizi solari), in caso di distribuzione, concorrono alla formazione del reddito complessivo nella misura del 40%.

Dalle delibere di distribuzione successive a quella avente ad oggetto l'utile formato nell'esercizio in corso al 31 dicembre 2007, ai fini della tassazione in capo al soggetto partecipante, gli utili distribuiti si considerano prioritariamente formati con utili prodotti da tale soggetto fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2007.

Con riferimento alle plusvalenze pex, le plusvalenze realizzate dall'1 gennaio 2009 non concorrono alla formazione del reddito imponibile per il 50,28% del loro ammontare (fino al 31 dicembre 2008 è il 60%). La stessa percentuale si applica anche alla quota non deducibile delle corrispondenti minusvalenze. Con riferimento alle plusvalenze da cessione di partecipazioni qualificate, le plusvalenze e minusvalenze realizzate dall'1 gennaio 2009 concorrono alla formazione del reddito imponibile per il 49,72% del loro ammontare (la misura è del 40% per quelle plusvalenze e minusvalenze derivanti da atti posti in essere fino al 31 dicembre 2008 i cui corrispettivi siano percepiti dall'1 gennaio 2009).

**Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 14 aprile 2008.** "Misure e modalità di versamento all'ISVAP del contributo dovuto per l'anno 2008 dalle imprese esercenti attività di assicurazione e riassicurazione" (in G.U. n. 101 del 30 aprile 2008).

**Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 23 aprile 2008:** "Approvazione del modello di dichiarazione agli effetti dell'imposta comunale sugli immobili (ICI) per l'anno 2007 e delle relative istruzioni" (in G.U. n. 102 del 2 maggio 2008).

**Deliberazione della Commissione di vigilanza sui fondi pensione 24 aprile 2008:** "Direttive recanti chiarimenti sulle scelte di destinazione del TFR da parte dei lavoratori che attivano un nuovo rapporto di lavoro" (in G.U. n. 110 del 12 maggio 2008).

\*\*\*\*\*

In sede di nuova assunzione il datore di lavoro dovrà farsi rilasciare dal lavoratore apposita dichiarazione nella quale sia indicato se, in riferimento a precedenti rapporti di lavoro, il soggetto interessato abbia deciso di conferire il proprio trattamento di fine rapporto ad una forma di previdenza complementare ovvero di mantenerlo secondo le norme dell'art. 2120 c.c.

Nel caso in cui il lavoratore avesse scelto di non destinare il TFR ad una forma pensionistica complementare, mantenendolo dunque secondo il regime di cui all'art. 2120 c.c., il datore di lavoro continuerà a mantenere il TFR sulla

base del predetto regime ferma restando la possibilità da parte del lavoratore di rivedere, in ogni momento, la scelta a suo tempo effettuata.

Il lavoratore che avesse scelto di conferire il TFR ad una forma pensionistica complementare e che, a seguito della cessazione del rapporto di lavoro, abbia successivamente operato il riscatto integrale della posizione individuale, è tenuto ad attestare al nuovo datore di lavoro l'avvenuto esercizio del predetto diritto. Nell'ipotesi in esame il lavoratore, entro sei mesi dalla nuova assunzione, è chiamato ad effettuare nuovamente la scelta sulla destinazione del trattamento di fine rapporto.

Per il lavoratore che abbia già optato per il conferimento del TFR ad una forma di previdenza complementare e che non abbia operato il riscatto integrale della posizione individuale, la scelta a suo tempo effettuata rimane efficace anche nei confronti del nuovo datore di lavoro.

## **STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE**

### **Giurisprudenza**

#### **Corte di Cassazione**

##### **Statuto del contribuente – Motivazione degli atti – Rinvio *per relationem* – Condizioni.**

Cass., sez. trib. 29 gennaio 2008, n. 1906, in Corr. Trib. 9/2008, pag. 721.

Se la motivazione del provvedimento amministrativo d'imposizione tributaria è redatta con rinvio ad un'altra dichiarazione amministrativa, essa dev'essere allegata, oppure della dichiarazione richiamata e non allegata si devono riprodurre gli elementi – oggetto, contenuto e destinatari – necessari e sufficienti per la motivazione del provvedimento rinviante.

#### **Commissioni tributarie di merito**

##### **Statuto del Contribuente – Iscrizione a ruolo – Preventivo avviso di liquidazione – Necessità – Mancanza – Nullità – Conseguenze.**

Comm. trib. prov. di Reggio Emilia, sez. I, 28 dicembre 2007, n. 585, in Corr. Trib. 11/2008, pag. 871.

Se l'Ufficio finanziario non è in grado di provare l'invio, e tanto meno la ricezione, da parte del contribuente, dell'avviso bonario previsto dall'art. 6, comma 5, dello Statuto dei diritti del contribuente, si verifica la nullità della iscrizione a ruolo, che conseguentemente sin dall'origine non produce effetti.

## **ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)**

### **Giurisprudenza**

#### **Corte Costituzionale**

##### **Accertamento – Notificazione al cittadino residente all'estero – Residenza risultante dall'AIRE – Disposizioni che prevedono lo stesso regime applicabile a soggetti non residenti – Illegittimità costituzionale.**

Corte Cost. 7 novembre 2007, n. 366, in Corr. Trib. 2/2008, pag. 121.

E' costituzionalmente illegittimo il combinato disposto degli artt. 58, primo comma e secondo periodo del secondo comma, e 60, primo comma, lett. c), e) ed f), del DPR n. 600/1973, nella parte in cui prevede, nel caso di notificazione a cittadino italiano avente all'estero una residenza conoscibile dall'amministrazione finanziaria in base all'iscrizione nell'Anagrafe degli italiani

residenti all'estero (AIRE), che non si applicano le disposizioni contenute nell'art. 142 c.p.c. in materia di notificazione a persona non residente, né dimorante, né domiciliata nella Repubblica.

### Corte di Cassazione

#### **Accertamento – Fonti di diritto – Circolare Ministeriale – Non sono tali – Contrasto con norme di legge - Inapplicabilità**

Cass., sez. trib. 12 ottobre 2007, n. 21461, in Corr. Trib. 1/2008, pag. 44.

Poiché l'interpretazione ministeriale (sia essa espressa da circolari o risoluzioni) non è vincolante per il giudice, né costituisce fonte di diritto, in quanto non è manifestazione di attività normativa, bensì portato di atti unilaterali interni della pubblica amministrazione destinati solo ad indirizzare e disciplinare in modo uniforme l'attività dei suoi organi, qualora il contribuente giustifichi la propria condotta sulla base di una interpretazione fornita dall'amministrazione in una circolare, ciò non può incidere sul rapporto tributario ed il suo svolgimento così come regolato dalle disposizioni di legge.

#### **Accertamento – Circolari Ministeriali – Efficacia vincolante – Non sussiste se non per gli uffici dipendenti – Impugnabilità avanti il Giudice amministrativo – Insussistenza.**

Cass., SS.UU. 2 novembre 2007, n. 23031, in Corr. Trib. 1/2008, pag. 41.

Le circolari con le quali l'Agenzia delle entrate interpreti una norma tributaria, anche qualora contengano una direttiva agli Uffici gerarchicamente subordinati perché vi si uniformino, esprimono esclusivamente un parere dell'amministrazione non vincolante per il contribuente e non sono, quindi, impugnabili, né innanzi al giudice amministrativo, non essendo atti generali di imposizione, né innanzi al giudice tributario, non essendo atti di esercizio di potestà impositiva.

#### **Accertamento – Motivazione *per relationem* – Regime anteriore allo Statuto del contribuente – Atto richiamato – Deve essere conosciuto dal contribuente – Regime successiva – Allegazione dell'atto richiamato – Necessità.**

Cass., sez. trib. 23 gennaio 2008, n. 1418, in Corr. Trib. 10/2008, pag. 805.

Per le notifiche effettuate prima dell'entrata in vigore dello Statuto del contribuente, la motivazione "*per relationem*" dell'avviso di accertamento è legittima a condizione che l'atto richiamato sia conosciuto dal contribuente, non già meramente conoscibile. Per le notifiche eseguite, invece, dopo l'entrata in vigore della legge n. 212/2000, l'art. 7 impone che l'atto richiamato nell'avviso di accertamento ed elevato nei confronti di soggetti diversi dal contribuente sia allegato al provvedimento amministrativo (nel caso di specie, si trattava di un accertamento notificato ad una persona fisica, volto alla rettifica del reddito di lavoro autonomo basato su un processo verbale di constatazione elevato nei confronti di una società di capitali dichiarata fallita e trasmesso, pertanto, al curatore della medesima).

#### **Accertamento – Notificazione – Intestazione a società incorporata – Notificazione a società incorporante – Sanabilità del vizio di formazione dell'atto.**

Cass., sez. trib. 10 marzo 2008, n. 6347, in Corr. Trib. 13/2008, pag. 1058.

Ove un atto di accertamento sia intestato alla società incorporata e notificato a quella incorporante, quest'ultima ha, può e deve avere (eventualmente previo esame della documentazione della società incorporata) piena conoscenza della ragione dell'atto alla prima intestato che, pur essendo viziato dall'erronea intestazione alla società estinta, è stato comunque notificato alla società che ne ha preso il posto. Trattandosi, peraltro, non di atto processuale, ma di atto sostanziale (amministrativo), è applicabile il principio della sanatoria, valido, non solo in relazione alle notifiche di tali atti, ma anche alla loro formazione.

## **AMNISTIA E CONDONO**

### **Prassi Amministrativa**

**Condono –Sanatorie fiscali 2002 – Definizione degli omessi o ritardati versamenti – Art. 9-bis della L. 27 dicembre 2002, n. 289 – Somme dovute – Mancato pagamento delle rate successive alla prima – Decadenza del beneficio.**

Circ. Agenzia delle Entrate 19 marzo 2008, n. 23/E, ne Il fisco 13/2008, fasc. n. 1, pag. 2383.

Il versamento della prima rata non è sufficiente a perfezionare la definizione degli omessi e ritardati versamenti di cui all'art. 9-*bis* della L. n. 289/2002.

Detta sanatoria, infatti, non prevede la validità del condono in caso di omesso o tardivo pagamento di una o più rate successive alla prima.

Pertanto per il recupero delle somme non corrisposte alla scadenza si applicano le disposizioni dell'art. 16 DPR 602/73 e sono altresì dovute una sanzione amministrativa di ammontare pari al 30 per cento delle somme non versate, ridotta alla metà in caso di versamento eseguito entro i trenta giorni successivi alla scadenza medesima, e gli interessi legali.

## **VIOLAZIONI E SANZIONI**

### **Prassi Amministrativa**

**Violazioni e sanzioni – Dichiarazioni – Trasmissione telematica tramite intermediari – Regime sanzionatorio – Ravvedimento operoso.**

Circ. Agenzia delle Entrate 19 febbraio 2008, n. 11/E, in Corr. Trib. 2008, pag. 1161. (per segnalazione)

### **Giurisprudenza**

#### **Corte di Cassazione**

**Violazioni e sanzioni – Esimenti – Incertezza obiettiva della legge – Rilevabilità esclusiva da parte del Giudice – Elementi rilevanti per la ricorrenza della fattispecie.**

Cass., sez. trib. 28 novembre 2007, n. 24670, in Corr. Trib. 3/2008, pag. 203.

L'incertezza obiettiva, cui fanno riferimento l'art. 8, comma I, del D.Lgs. n. 546/1992, l'art. 6, comma 2, del D.Lgs. n. 472/1997, e l'art. 10, comma 3, n. I della legge n. 212/2000, si deve propriamente riferire alla norma che disciplina la fattispecie, desumibile dal complesso delle disposizioni che ad essa si riferiscono.

L'incertezza obiettiva è rilevabile esclusivamente dal giudice e si verifica nel caso in cui l'interpretazione si riveli equivoca, come accade in dipendenza di difficoltà di individuazione delle disposizioni riferibili alla fattispecie o di assenza di precise disposizioni normative o anche per l'esistenza di incertezze dottrinali o giurisprudenziali.

## CONTENZIOSO TRIBUTARIO

### Giurisprudenza

#### Corte di Cassazione

#### **Onere della prova di atti già in possesso dell'Amministrazione – Non può essere attribuito al contribuente – Trasferimenti immobiliari – Prove scritte a *substantiam* – Prove equipollenti – Interrogazioni dell'A. Tributaria – Inidoneità.**

Cass., sez. trib. 25 gennaio 2008, n. 1612, in Corr. Trib. 11/2008, pag. 877.

Per il trasferimento di beni immobili è richiesta, a pena di nullità, la forma scritta, per cui la prova del trasferimento stesso non può avvenire che mediante produzione in giudizio del documento contrattuale, non surrogabile attraverso altri mezzi probatori, quali le presunzioni, a meno che non vi sia un principio di prova per iscritto proveniente dalla stessa parte, o quando vi sia stata impossibilità morale o materiale o perdita del documento.

Deve quindi ritenersi illegittima la prova del trasferimento immobiliare fornita da parte dell'ufficio, anziché attraverso la produzione di copia dell'atto, mediante la produzione di "copia di interrogazione dati del registro della Anagrafe tributaria" che, per la possibilità di errori di trascrizione insiti nei sistemi telematici, non può mai assurgere al rango di prova, stante la rigidità del regime probatorio relativo alla materia dei beni immobili. Né, peraltro, ai sensi dell'art. 6, comma 4 dello Statuto dei diritti del contribuente (legge n. 212/2000), possono essere richiesti documenti o informazioni già necessariamente in possesso dell'Amministrazione, che, anche ai sensi dell'art. 18, n. 2, della legge n. 241/1990, essa è tenuta d'ufficio ad acquisire o produrre in giudizio.

## CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Autorità giudiziaria

### Giurisprudenza

#### Corte di Cassazione

#### **Contenzioso tributario – Autorità giudiziaria – Giurisdizione – Controversie tra sostituto e sostituto d'imposta – Giurisdizione tributaria – Configurabilità.**

Cass., SS.UU. 24 ottobre 2007, n. 22272, in Corr. Trib. 1/2008, pag. 67.

La controversia tra sostituto d'imposta e sostituito, avente ad oggetto la pretesa del primo di rivalersi delle somme versate a titolo di ritenuta d'acconto non detratta dagli importi erogati al secondo – non diversamente da quella promossa dal sostituito nei confronti del sostituto, per pretendere il pagamento (anche) di quella parte del suo credito che il convenuto abbia trattenuto e versato a titolo di ritenuta d'imposta – rientra nella giurisdizione delle Commissioni tributarie e non del giudice ordinario, posto che, in entrambi i casi, l'indagine sulla legittimità della ritenuta non integra una mera questione pregiudiziale, suscettibile di essere delibata incidentalmente, ma comporta una causa tributaria avente carattere pregiudiziale, la quale deve essere definita, con effetti di giudicato sostanziale, dal giudice cui la relativa cognizione spetta per ragioni di materia, in litisconsorzio necessario anche dell'Amministrazione finanziaria.

L'applicazione di tale principio non trova ostacolo nel carattere impugnatorio della giurisdizione delle Commissioni tributarie, poiché, come il sostituito nel caso di prelevamento della ritenuta potrà

promuovere, presentata la dichiarazione annuale, la procedura di rimborso, così il sostituto, in caso di versamenti di somme non detratte a titolo di ritenuta, potrà a sua volta formulare richiesta di restituzione al Fisco, in particolare rappresentando le ragioni prospettate dal presunto debitore di imposta per sottrarsi alla rivalsa, impugnando quindi il rigetto con ricorso rivolto anche nei confronti del sostituto, effettivo debitore verso il Fisco e, quindi, da considerarsi litisconsorte necessario.

### **Giurisdizione tributaria – Impugnazione di una Circolare dell'amministrazione finanziaria – Circolare interpretativa – Natura – Efficacia vincolante – Esclusione.**

Cass., SS.UU. 2 novembre 2007, n. 23031, in Riv. Dir. Trib. 1/2008, pag. 10.

Deve ritenersi esclusa la giurisdizione del giudice amministrativo avverso l'impugnazione di una circolare tributaria non essendo un atto generale di imposizione. La circolare interpretativa emanata dall'Agenzia delle Entrate non assume rilevanza giuridica all'interno dell'ordinamento che l'ha emanata. Essa è espressione di un parere dell'amministrazione, pertanto, non è parimenti vincolante nei confronti del giudice, del contribuente né della stessa Autorità.

\*\*\*\*\*

Con nota di M.V. SERRANO', "L'affievolita funzione "direttiva" delle circolari alla luce della sentenza delle Sezioni Unite della Cassazione n. 23021 del 2 novembre 2007".

## **CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie**

### **Giurisprudenza**

#### **Corte di Cassazione**

**Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Giudizio avanti le Commissioni – Onere della prova – Incombe sull'ufficio finanziario – Si trasferisce a carico del contribuente solo quando l'Ufficio abbia fornito prove sufficienti dell'obbligazione tributaria.**

**Accertamento – Motivazione *per relationem* – Obbligo dell'Ufficio finanziario di produrre in giudizio i documenti richiamati – Omesso deposito degli atti richiamati dall'accertamento – Difetto di prova della pretesa impositiva – Illegittimità dell'accertamento – Conseguenze.**

**Verbale di constatazione – Onere di produrre in giudizio il verbale di constatazione – Incombe sull'Ufficio finanziario – Omesso deposito del verbale – Mancanza di prove.**

**Commissioni – Poteri istruttori – Potere di ordinare alle parti di produrre documenti necessari per la decisione (art. 7, terzo comma, del D.Lgs. n. 546/1992) – Costituisce una facoltà discrezionale che non può sopperire al mancato assolvimento dell'onere probatorio delle parti – Rifiuto del giudice di esercitare tale potere istruttorio – Deve essere compiutamente motivato.**

Cass., sez. trib. 18 gennaio 2006, n. 905, in Boll. Trib. 3/2008, pag. 254.

Nel processo tributario l'Amministrazione finanziaria è attore in senso sostanziale e quindi su di essa grava l'onere della prova della pretesa adottata con l'accertamento, mentre l'onere del contribuente di provare elementi in senso contrario scatta solo quando dall'Ufficio siano stati forniti indizi sufficienti per affermare la sussistenza dell'obbligazione tributaria.

E' legittimo un accertamento tributario motivato *per relationem* attraverso il rinvio ad altri atti e documenti dell'Amministrazione finanziaria, ma questi devono essere messi a disposizione del giudice, che va posto in grado di verificare la fondatezza nel merito dell'avviso di accertamento, ponendo a confronto le argomentazioni dell'Ufficio con le deduzioni e la documentazione avanzate dal contribuente; pertanto, l'impossibilità di esaminare un processo verbale di constatazione costituente elemento fondante della pretesa tributaria lascia tale pretesa priva di ogni sostegno probatorio.

In tema di contenzioso tributario l'esercizio del potere di acquisizione di documenti necessari per la decisione, già attribuito alle Commissioni tributarie dall'art. 7, terzo comma, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, costituisce una facoltà discrezionale che non può sopperire al mancato assolvimento dell'onere probatorio delle parti, ma tuttavia, qualora la situazione probatoria sia tale da impedire la pronuncia di una sentenza ragionevolmente motivata senza l'acquisizione d'ufficio di un documento come il processo verbale di constatazione posto a base dell'accertamento impugnato, è illegittimo il rifiuto della Commissione tributaria di esercitare tale potere istruttorio che si qualifica concretamente come dovere, con l'ulteriore conseguenza che il suo mancato assolvimento deve essere compiutamente motivato.

Nel contesto del processo tributario che vede l'Ufficio impositore come attore sostanziale, ancorché il ruolo di opponente sia svolto dal contribuente, è onere dell'Ufficio finanziario produrre in giudizio l'avviso di rettifica con il relativo processo verbale di constatazione ivi richiamato *per relationem*, sia perché costituente il fondamento probatorio della pretesa fiscale, sia perché su tale produzione si può fondare la difesa in giudizio.

**Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Procedimento – Commissioni – Giudizio avanti le Commissioni – Dichiarazioni di terzi risultanti dal processo verbale di constatazione – Valore di mere informazioni non costituenti prove testimoniali – Insufficiente forza probatoria – Conseguenze.**

**Verbali della Guardia di Finanza – Valore puramente indiziario delle dichiarazioni di terzi ivi riportate.**

Cass., sez. trib. 27 settembre 2007, n. 20353, in Boll. Trib. 4/2008, pag. 337.

In tema di contenzioso tributario, le dichiarazioni dei terzi raccolte dai verificatori e inserite nel processo verbale di constatazione non hanno natura di prove testimoniali, bensì di mere informazioni acquisite nell'ambito di indagini amministrative, ed hanno, pertanto, il valore probatorio proprio degli elementi indiziarie e, come tali, devono essere valutate dal giudice, con la conseguenza che non possono costituire da sole il fondamento della decisione, potendo essere utilizzate quando trovino ulteriore riscontro nel contesto probatorio emergente dagli atti; è quindi viziata la sentenza che elevi a rango di piena prova le dichiarazioni rese alla Guardia di finanza dai clienti di un esercizio commerciale.

In mancanza di un'espressa comminatoria non è configurabile nullità della sentenza nell'ipotesi di mera difficoltà di lettura del testo stilato in forma autografa dall'estensore, atteso che in tali casi la sentenza non può ritenersi priva di uno dei requisiti di validità per essa stabiliti.

**Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Processo tributario – Notifica a mezzo posta e notifica con la procedura di cui all'art. 140 del codice di procedura civile – Ricevuta di ritorno – Produzione – Necessità.**

Cass., SS.UU. 4 febbraio 2008, n. 2520, n. Il fisco 7/2008, fasc. n. 1, pag. 1207.

La produzione dell'avviso di ricevimento del piego raccomandato contenente la copia del ricorso per cassazione spedita per la notificazione a mezzo del servizio postale ai sensi dell'art. 149 del codice di procedura civile, o della raccomandata con la quale l'ufficiale giudiziario dà notizia al destinatario dell'avvenuto compimento delle formalità di cui all'art. 140 del codice di procedura civile, è richiesta dalla legge esclusivamente in funzione della prova dell'intervenuto perfezionamento del procedimento notificatorio e, dunque, dell'avvenuta instaurazione del contraddittorio.

L'avviso di ricevimento del piego raccomandato contenente la copia del ricorso per cassazione spedita per la notificazione a mezzo del servizio postale ai sensi dell'art. 149 del codice di procedura civile, o della raccomandata con la quale l'ufficiale giudiziario dà notizia al destinatario dell'avvenuto compimento delle formalità di cui all'art. 140 del codice di procedura civile, non allegato al ricorso e non depositato successivamente può essere prodotto fino all'udienza di

discussione di cui all'art. 379 del codice di procedura civile, ma prima che abbia inizio la relazione prevista dal comma 1 della citata disposizione, ovvero fino all'adunanza della Corte in camera di consiglio di cui all'art. 380-*bis* del codice di procedura civile, anche se non notificato mediante elenco alle altre parti ai sensi dell'art. 372, comma 2, del codice di procedura civile.

In difetto di produzione dell'avviso di ricevimento ed in mancanza di esercizio di attività difensiva da parte dell'intimato, il ricorso è inammissibile, non essendo consentita la concessione di un termine per il deposito e non ricorrendo i presupposti per la rinnovazione della notificazione ai sensi dell'art. 291 del codice di procedura civile. Il difensore del ricorrente, presente in udienza o all'adunanza della Corte in camera di consiglio, può tuttavia domandare di essere rimesso in termini, ai sensi dell'art. 180-*bis* del codice di procedura civile, per il deposito dell'avviso che affermi di non aver ricevuto, offrendo la prova documentale di essersi tempestivamente attivato nel richiedere all'amministrazione postale un duplicato dell'avviso stesso, secondo quanto previsto dall'art. 6, comma 1, della L. 20 novembre 1982, n. 890. Perciò, ove l'intimato non svolga attività difensiva e il ricorrente non adduca alcuna giustificazione in ordine alla mancata produzione dell'avviso di ricevimento della raccomandata spedita per la notificazione a mezzo del servizio postale, il ricorso va dichiarato inammissibile.

**Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Processo tributario – Notifica dell'atto introduttivo a mezzo raccomandata – Ricevuta di ritorno – Produzione – Necessità.**

Cass., SS.UU. civ. 8 febbraio 2008, n. 3006, ne Il fisco 9/2008, fasc. n. 1, pag. 1601.

La produzione dell'avviso di ricevimento del piego raccomandato contenente la copia dell'atto introduttivo del giudizio tributario di primo e secondo grado, spedito con la notificazione a mezzo del servizio postale, è richiesta dalla legge in funzione della prova dell'intervenuto perfezionamento del procedimento notificatorio e, dunque, dell'avvenuta instaurazione del contraddittorio.

L'avviso non allegato al ricorso introduttivo del giudizio tributario di primo e secondo grado, non depositato successivamente, può essere prodotto fino a venti giorni liberi prima della data di trattazione della controversia.

In difetto di produzione dell'avviso di ricevimento e in mancanza di esercizio di attività difensiva da parte dell'intimato il ricorso è inammissibile, non essendo consentita la concessione di un termine per il deposito e non ricorrendo i presupposti per la rinnovazione della notificazione ai sensi dell'art. 291 del codice di procedura civile.

**Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Processo tributario – Ricorso per cassazione – Quesito di diritto – Caratteristiche – Quesito multiplo – Inammissibilità.**

**Processo tributario – Appello – Notifica a cura della parte a mezzo posta – Ricevuta di ritorno – Caratteristiche.**

**Accertamento – Motivazione – Motivazione *per relationem* – Rinvio ad altro atto allegato – Richiamo ad altro atto riprodotto – Funzione – Conoscibilità dell'*iter* logico decisionale – Conseguenze.**

**Società di capitali a ristretta base azionaria – Presunzione di attribuzione di utili – Prova contraria – E' a carico del socio.**

Cass., sez. trib. 15 febbraio 2008, n. 3896, ne Il fisco 9/2008, fasc. n. 1, pag. 1609.

Il quesito di diritto imposto dal D.Lgs. 52 febbraio 2006, n. 40, costituendo una forma di collaborazione alla funzione nomofilattica del giudice di legittimità, deve essere formulato in maniera tale da circoscrivere la pronuncia del giudice nei limiti di un "sì" o un "no". Quindi sono inammissibili i quesiti multipli che richiederebbero un intervento interpretativo della Corte che sconfinerebbe facilmente nella manipolazione o nella correzione, e che sarebbe volto, in primo luogo, a sciogliere il quesito multiplo in più questi semplici, per procedere, poi, alle singole risposte, che potrebbero essere tra loro diversificate.

La notificazione dell'appello nel processo tributario può essere eseguita ai sensi dell'art. 16 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, direttamente dall'appellante a mezzo del servizio postale mediante spedizione dell'atto in plico senza busta raccomandata con avviso di ricevimento,

compilato con le indicazioni richieste dal modello predisposto dall'Amministrazione postale per la raccomandata ordinaria (ora "ricevuta bianca") e non con le indicazioni richieste dal modello predisposto dall'Amministrazione postale per la raccomandata avente ad oggetto atti giudiziari. Perciò, la ricevuta di ritorno deve contenere solo le indicazioni previste per la raccomandata ordinaria e non è nulla la notifica avvenuta a mani di persona di cui non siano indicate le qualificazioni personali che la legittimano a ricevere il plico.

La motivazione del provvedimento amministrativo d'imposizione tributaria deve essere tale da garantire la conoscibilità dell'*iter* logico seguito dall'ente impositore; perciò, ove essa sia redatta con rinvio ad un'altra dichiarazione amministrativa: a) questa dev'essere allegata, oppure b) della dichiarazione richiamata e non allegata si devono riprodurre gli elementi – quali: oggetto, contenuto e destinatari – necessari e sufficienti (cioè essenziali) per la motivazione del provvedimento rinviante. Nel primo caso, ove l'atto sia eccedente rispetto alla decisione e la sua dimensione e la sua articolazione siano tali da impedire alla motivazione di svolgere la sua funzione garantistica di pubblicità dell'azione amministrativa, l'autorità procedente deve fornire al contribuente una "guida alla lettura" dell'atto richiamato, ed in caso contrario l'atto sarà invalido per "insufficienza di motivazione per eccesso di motivazione", in quanto può non essere idoneo allo scopo dell'economicità dell'azione amministrativa richiamare indiscriminatamente tutto l'atto, anziché le sue parti rilevanti. Nel secondo caso, debbono essere riprodotte nella decisione amministrativa tributaria tutte quelle parti della documentazione richiamata che sono necessarie e sufficienti per sostenere il contenuto della decisione adottata. Ciò significa che, se è necessario, si devono riprodurre, non solo il contenuto, statico e dinamico, della motivazione della documentazione richiamata.

L'attribuibilità ai soci degli utili extrabilancio di società di capitali a ristretta base azionaria discende dal dato oggettivo costituito dallo scarso numero dei soci che si converte nel dato qualitativo della maggiore conoscibilità degli affari societari e nell'onere per il socio di conoscere tali affari; il socio può però fornire la prova dei fatti impeditivi della attribuibilità quali l'aver adottato comportamenti per acquisire la conoscenza che siano risultati vani, o volti a far valere la responsabilità dei gestori della società per le anomalie contabili.

La presunzione di distribuzione ai soci degli utili non contabilizzati non viola il divieto di presunzione di secondo grado, in quanto il fatto noto non è costituito dalla sussistenza dei maggiori redditi induttivamente accertati nei confronti della società, ma dalla ristrettezza della base sociale e dal vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci.

L'imputazione ai soci degli utili extrabilancio non può che essere relativa al periodo d'imposta nel quale gli utili avrebbero dovuto essere contabilizzati.

### **Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Motivi di ricorso aggiunti – Rispetto dei termini – Ammissibilità.**

Cass., sez. trib. 31 marzo 2008, n. 8234, in Giur. Imp. 3/2008.

Nel processo tributario, ai sensi dell'art. 24, del D.Lgs. n. 546 del 1992, il contribuente che abbia proposto valido ricorso non consuma il potere di impugnazione dell'atto dell'amministrazione finanziaria e perciò non perde la possibilità di proporre, finché non sia scaduto il termine per impugnare, nuovi motivi con un ulteriore atto che abbia i requisiti previsti dall'art. 18 D.Lgs. n. 546 del 1992.

## **IAS**

### **Dottrina**

**“Gli strumenti finanziari per i soggetti IAS/IFRS”**, di A. BETUNIO e G. MOLINARO, in Corr. trib., 2008, pag. 521.

L’art. 1, comma 58, della Legge Finanziaria per il 2008 - nelle more di un organico riordino della disciplina del reddito d’impresa che seguirà il completo recepimento delle direttive in materia di IAS/IFRS – ha apportato una serie di modifiche al TUIR per quanto concerne il trattamento degli strumenti finanziari per i soggetti che applicano gli IAS.

L’articolo descrive sinteticamente le suddette modifiche che hanno interessato gli artt. 85 (ricavi), 87 (plusvalenze esenti), 89 (dividendi ed interessi), 94 (valutazione dei titoli), 101 (minusvalenze patrimoniali, sopravvenienze passive e perdite), 103 (ammortamento dei beni immateriali), 109 (norme generali sui componenti del reddito d’impresa), 110 (norme generali sulle valutazioni) e 112 (operazioni fuori bilancio), precisando che il tutto deve essere coordinato con un decreto ministeriale di prossima emanazione. (PM).

**“Rilevanza fiscale del criterio di competenza IAS dei ricavi”** di M. DAMIANI, in Corr. trib. 2008, pag. 110.

In base al novellato art. 83 del TUIR, ai soggetti che redigono il bilancio adottando i principi contabili internazionali si applicano, con valenza anche fiscale, i criteri di qualificazione, classificazione ed imputazione temporale a periodo di tali principi.

Uno dei profili più significativi di questa innovazione è costituito dalla “competenza” economica dei ricavi, intesa come riconoscimento del loro manifestarsi e dunque della loro imputazione al periodo d’imposta. La disamina da eseguire per verificare le condizioni di esistenza del ricavo riguarda sia fattori di carattere temporale, sia la ricostruzione in termini di sostanza economica della qualificazione dell’operazione da cui deriva il ricavo.

Confrontando i criteri IAS per l’imputazione del ricavo con quelli del TUIR, si trovano divergenze che tendono però a riassorbirsi nel tempo, nello stesso periodo d’imposta o in periodi d’imposta contigui.

Ad esempio, per il riconoscimento dei ricavi da cessione di beni in ambito IAS si pone la condizione della correlazione tra il valore dei ricavi con i costi sostenuti o da sostenere per conseguire detti ricavi. I costi infatti possono essere calcolati attendibilmente quando sono state soddisfatte le altre condizioni per la rilevazione dei ricavi. Per quanto concerne i ricavi da prestazioni di servizi lo IAS 18 prevede per la rilevazione dei ricavi, nel caso in cui i servizi siano resi attraverso un numero indeterminato di azioni in un determinato periodo di tempo, che i ricavi sono rilevati a quote costanti nel periodo di tempo determinato, a meno che sia evidente che altri metodi rappresentino in modo migliore lo stadio di completamento. Se il risultato dell’operazione non può essere stimato attendibilmente il risultato economico non va rilevato come pure se non è probabile che i costi sostenuti saranno recuperati, i ricavi non vanno rilevati e quindi i costi sostenuti devono essere spesi.

Nel caso di vendite con pagamento rateale o differito oltre i termini usuali applicati dall’impresa, senza pattuizione espressa di interessi, il ricavo è rilevato alla data della vendita al netto della quota di interessi impliciti che sono contabilizzati al momento della maturazione in base al tasso di interesse interno effettivo, mentre se il pagamento è previsto alla consegna il ricavo viene rilevato quando la consegna è eseguita e la somma pagata viene ricevuta dal venditore. (AF)

**“IFRS 3 e riserve da fusione”**, di M. GHITTI, in Riv. Dott. Comm., 2008, pag. 179 (per segnalazione).

## **IMPOSTE E TASSE**

### **Giurisprudenza**

**Imposte e tasse – Decreti legge – Art. 77, Cost. – Legge di conversione – Soppressione di un solo articolo – Mancata conversione *ex tunc* della relativa disposizione – Avviso di accertamento notificato medio tempore – Illegittimità.**

**Accertamento – Principi generali – Notificazione – Decreto legge – Art. 77, Cost. – Legge di conversione – Soppressione di un solo articolo – Mancata conversione *ex tunc* della relativa disposizione – Art. 42, DPR n. 600 del 1973 – Notifica di avviso di accertamento intervenuto medio tempore – Illegittimità.**

Cass., sez. trib. 28 marzo 2008, n. 8056, in Giur.Imp. 3/2008.

La soppressione di un solo articolo di un decreto legge . per il resto interamente convertito senza modificazioni equivale a mancata conversione *ex tunc* della singola disposizione normativa.

Conseguentemente la notifica di un avviso di accertamento intervenuto in base a una disposizione di un decreto-legge non convertito dalla successiva legge è nulla.

## **TRIBUTI ERARIALI DIRETTI (in genere)**

### **Prassi Amministrativa**

**Tributi erariali diretti (in genere) – Imposte sui redditi – IVA – IRAP – *Tonnage Tax* – Fiscalità internazionale – Agevolazioni – “Telefisco 2008”.**

Circ. Agenzia delle Entrate 19 febbraio 2008, n. 12/E, ne Il fisco on line. (per segnalazione)

**Tributi erariali diretti (in genere) – Imposte sostitutive – Affrancamento del saldo attivo di rivalutazione dei beni strumentali ex art. 1, commi 472 e segg., della L. n. 266/2005 – Versamento della prima rata – Mancato versamento delle successive – Effetti.**

Ris. Agenzia delle Entrate 20 febbraio 2008, n. 55/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it)

L’Agenzia ha chiarito che l’affrancamento del saldo attivo di rivalutazione dei beni strumentali che si effettua tramite il versamento di una imposta sostitutiva dell’IRPEF, dell’IRES e dell’IRAP nella misura del 7% prevista dall’art. 1, comma 472, della L. n. 266/2005 (da effettuare obbligatoriamente in tre rate annuali) si perfeziona anche con il solo pagamento della prima rata dell’imposta sostitutiva entro il termine previsto.

Gli importi delle rate successive alla prima non versate sono iscritti a ruolo ex art. 10 e seg. DPR 602/73, con riferimento ai quali il contribuente potrà avvalersi del ravvedimento operoso.

## **TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC**

### **Dottrina**

**“Le operazioni transnazionali di fusione, scissione e conferimento d’attivo aventi ad oggetto stabili organizzazioni e il credito d’imposta figurativo di cui all’art. 10, par. 2, della Direttiva 90/434/CEE” di D. E. CAPORICCI, in Riv. Dott. Comm. 1/2008, pag. 51. (per segnalazione)**

**“I criteri di redazione delle “*white list*””, di G. ROLLE, in Corr. Trib. n. 13/2008, pag. 1019**

Nel commentare le nuove disposizioni, recate dalla L. Finanziaria 2008, di contrasto ai “paradisi fiscali” – *rectius*, paesi a regime fiscale privilegiato – l’A. ricorda che, già in base alla precedente normativa, le “liste”, siano esse “bianche” (cioè ricognitive di paesi “virtuosi”) o “nere” (ricognitive dei paesi “dannosi”) hanno carattere tassativo e non sono suscettibili di adeguamento in via interpretativa. Le nuove disposizioni prevedono, ora, che siano redatte esclusivamente “white list”, mediante un DM non ancora emanato, di talchè i paesi che non vi saranno inclusi risulteranno penalizzati.

Circa la nuova *white list* che completerà la disciplina in tema di presunzione di residenza per i cittadini italiani che si trasferiscano all’estero, l’A. lamenta la totale assenza di criteri direttivi per la sua redazione ed esprime perplessità circa la violazione della riserva di legge in materia tributaria.

La *white list* che, invece, completa, tra l’altro, la disciplina in tema di dividendi, plusvalenze e società partecipate estere, contemplerà Stati e territori che non solo consentono un adeguato scambio di informazioni ma anche presentano un livello di tassazione che non è sensibilmente inferiore a quello italiano. La previsione congiunta dei due requisiti ridurrà il numero dei paesi per i quali saranno applicabili le disposizioni, di esenzione e di esclusione dal reddito, volte ad attenuare la doppia imposizione economica degli utili.

Infine, la *white list* che completerà, tra l’altro, la disciplina in tema di deducibilità dei costi sostenuti con controparti estere, prevedendo il solo requisito dello adeguato scambio di informazioni, potrebbe incidere negativamente sui rapporti commerciali con Stati che non avranno stipulato convenzioni contro le doppie imposizioni con l’Italia o altri accordi di collaborazione tra le amministrazioni ai fini dell’accertamento, mentre favorirà quelli con paesi prima penalizzati in ragione della limitata pressione fiscale ivi vigente.

La disciplina transitoria, che durerà cinque anni, prevede che siano inclusi nelle *white list* per tale periodo gli Stati che non erano menzionati nelle precedenti liste, per dar modo da rientrare, entro un congruo periodo di tempo, nei requisiti per entrare stabilmente nella *white list*. L’A. pone in luce la situazione di San Marino che, in quanto incluso nella sola *black list* relativa alla presunzione di residenza, non potrebbe beneficiare in toto del regime transitorio.(NM)

“**Recenti sviluppi a livello Ocse**” di N. SACCARDO, in Riv. Dir. Trib. n. 2/2008, V, pag. 19

L’articolo contiene una dettagliata panoramica delle modifiche che l’OCSE è in procinto di apportare al proprio Modello di convenzione contro le doppie imposizioni, sul reddito e sul patrimonio, ed al relativo Commentario, e che sono state riportate in un *discussion draft* e, recentemente (aprile 2008), raccolte in un ulteriore *draft*, scaricabile dal sito web dell’istituzione.

Un primo argomento di rilievo sono le regole per individuare la **residenza fiscale** delle società ed enti, in particolare la nozione di “sede della direzione effettiva”. L’OCSE non ha ancora sciolto la riserva se limitarsi ad una interpretazione della nozione in senso sostanziale oppure evitare commenti ulteriori ed introdurre dei criteri normativi aggiuntivi che fungerebbero da *tie breaker rules* (che però rilevarebbero se e nella misura in cui venissero introdotti nelle singole convenzioni). E’ anche possibile una terza soluzione, quella di non modificare le attuali indicazioni (pervero, generiche e insufficienti) ed introdurre, nel Modello, un obbligo per gli Stati contraenti di risolvere il conflitto attraverso la “procedura amichevole”

Un’altra questione è quella della attribuzione del **reddito alle stabili organizzazioni (SO)**. Nel 2006, l’OCSE ha redatto un apposito *Report* in cui è descritto lo *authorized OECD approach* per risolvere i casi di doppia o inesistente tassazione. Il principio generale è che gli utili d’impresa sono imponibili nello Stato dove è situata la SO nella misura in cui le sono attribuibili, e l’OCSE ha chiarito che tale utile deve essere determinato come se la SO fosse stata una impresa distinta rispetto alla casa madre, per cui è possibile, ad esempio, che, seppure l’impresa sia complessivamente in perdita, presso la SO si evidenzia un utile. Sempre in tema di SO, il *draft* non modifica la posizione circa la indeducibilità dei canoni per l’utilizzo di beni immateriali nei rapporti con la casa madre, limitandosi a contemplare solo la ripartizione dei relativi costi, ampliandone tuttavia il campo oggettivo. Del pari, restano indeducibili, nei rapporti interni di una impresa non finanziaria, gli interessi passivi sui mezzi forniti alla SO dalla casa madre. Diversa è la questione della allocazione alla SO degli interessi passivi sostenuti dalla casa madre nei rapporti con terzi: il criterio indicato dall’OCSE è quello di individuare, in relazione alla attività svolta dalla SO (per beni,

funzioni e rischi assunti), un fondo di dotazione avente natura di *equity* sul quale non è ammessa la deduzione che, secondo le metodologie indicate nel *Report* del 2006, è da individuare in base alle regole dello stato in cui la SO è localizzata, vincolanti anche per quello della casa madre. L'A. richiama, peraltro, l'attenzione sulla posizione recentemente assunta dall'Amministrazione finanziaria italiana con la ris. n. 44/E del 30 marzo 2006.

Altra tematica è quella della “**non discriminazione**” fiscale delle imprese estere, comprese quelle operanti mediante SO. In primo luogo, sono considerate attività comparabili, da trattare fiscalmente allo stesso modo, anche quelle che non siano oggetto di regolamentazione nello stato della SO, purché lo siano in quello della casa madre. Inoltre, le agevolazioni per enti non profit nazionali che svolgono attività di pubblica utilità dovrebbero essere estese a quelli esteri che operino mediante SO. Tale precisazione sembra trovare spunto nella decisione della Corte di Giustizia UE (procedimento C-386/04) che ha ritenuto la discriminazione una violazione del principio della libera circolazione dei capitali, ma dovrebbe rilevare anche per la libertà di stabilimento. Inoltre, sembra essere considerato comportamento vietato quello di invertire l'onere della prova circa l'effettivo sostenimento di costi nei rapporti con imprese dell'altro Stato contraente (cfr. l'art. 110 del TUIR). Infine, riguardo alla (in)applicabilità dei regimi interni di consolidato fiscale nazionale alle SO, non vi è, secondo l'OCSE, violazione del principio di non discriminazione (che riguarda la tassazione della singola impresa); tale posizione è fortemente criticata dall'A., in quanto i regimi di consolidato non hanno valenza meramente procedurale e di ausilio al versamento delle imposte, ma anche, come in Italia, portata sostanziale, e segnala che la questione è al vaglio della Corte di Giustizia UE (procedimento C-418/07).

Di particolare interesse sono gli sviluppi in materia di fondi e società immobiliari ad azionariato diffuso (*real estate investment trust* – **REITs**). Un primo e fondamentale dubbio consiste nella qualificazione come soggetti residenti, ove il REIT sia esente da imposizione, e quindi nella applicabilità della disciplina convenzionale (in entrata ed in uscita). Al riguardo, il *discussion draft* non prende posizione, non chiarendo se per essere “residente” sia sufficiente essere “*liable to tax*” (assoggettabile) oppure sia richiesto di essere “*subject to tax*” (soggetto ad imposta, ancorché sostitutiva), ritenendo tuttavia residenti i REIT per i quali l'esenzione spetti solo a determinate condizioni, in particolare se vi sia un obbligo di distribuzione periodica degli utili, e ritenendo applicabili le disposizioni in tema di *partnership* quando siano considerati fiscalmente trasparenti. L'A. cita la ris. n. 17/E del 27 gennaio 2006, dove l'A.F. italiana ha escluso che fossero applicabili le convenzioni dei paesi di residenza dei partecipanti ad un *fondo* irlandese armonizzato (non tassato in Irlanda), precisando che ciò sarebbe stato possibile solo se il fondo fosse stato un mero “veicolo”, cioè in presenza di un obbligo di distribuire annualmente gli utili ai partecipanti. Secondo l'A., si tratta di principi estensibili ai redditi percepiti da *trust* esteri discrezionali con beneficiari individuati successivamente, nel senso che il *trust* potrebbe invocare la convenzione direttamente. Il *discussion draft* non affronta la tematica della non discriminazione nei riguardi di SO di REIT esteri in relazione alle imposte indirette, ma la questione dovrebbe ritenersi risolvibile in senso affermativo, con conseguente incompatibilità della disciplina italiana, che non estende ai REIT esteri le agevolazioni previste per le SIIQ ai fini delle imposte ipo-catastali.

Infine, per quanto riguarda le **procedure per le risoluzioni di controversie** (ad es., quelle in materia di *transfer pricing*), un *report* dell'OCSE di febbraio 2007 prevede l'inserimento della procedura tipo arbitrale in seno all'art. 25 del Modello, rendendola così vincolante. Una prima questione è, però, il concorso della procedura tipo con i ricorsi prodotti presso le autorità giurisdizionali nazionali; una seconda riguarda la possibilità di sospendere la riscossione delle imposte nelle more della procedura. (NM)

### **Prassi Amministrativa**

***Controlled foreign company* – Estensione alle imprese collegate – Reddito da assoggettare a tassazione separata – Determinazione in presenza di impresa aderente al consolidato nazionale.**

Ris. Agenzia delle Entrate 12 febbraio 2008, n. 43/E, in Corr. Trib. 2008, pag. 906.

I redditi delle società estere residenti in Stati a fiscalità privilegiata che ricadono nella disciplina CFC sono assoggettati a tassazione secondo l'aliquota IRES ordinaria anche se il reddito della partecipante viene azzerato dalle rettifiche di consolidamento nell'ambito del consolidato fiscale.

L'Agenzia precisa che il calcolo dell'aliquota media è effettuato sulla base dell'imposta teorica sul reddito che la società partecipante ha apportato al gruppo, che coincide con quella ordinaria IRES quando la società non usufruisce di agevolazioni.

Nel caso in cui la società abbia conseguito una perdita, quindi, il reddito dovrà essere tassato al 33% anche se il reddito dichiarato dalla società nel quadro GN del modello Unico risulta interamente azzerato nella dichiarazione di gruppo dalle rettifiche di consolidante.

Tali rettifiche, pur se riferibili alle singole società che le hanno generate, non possono essere utilizzate al fine di ridurre l'imposizione derivante dal possesso di partecipazioni .

## **Giurisprudenza**

### **Corte di Giustizia CE**

#### **Trattato CE – Libertà di stabilimento – Legislazione fiscale di uno Stato membro che tassa i redditi derivanti da attività svolta in altro Stato membro, accreditando l'imposta sul reddito assolta – Non contrarietà al principio.**

Corte di Giust. UE, sez. I, 6 dicembre 2007, C-298/05, in Corr. Trib. 4/2008, pag. 289.

Il principio di diritto

Gli art. 43 CE e 56 CE devono essere interpretati nel senso che non ostano ad una normativa fiscale di uno Stato membro in forza della quale i redditi di un residente nazionale, derivanti da capitali investiti in un centro di attività avente sede in un altro Stato membro, sono, nonostante l'esistenza di una convenzione diretta ad evitare le doppie imposizioni conclusa con lo Stato membro della sede di tale centro di attività, non già esentati dall'imposta sul reddito nazionale, ma soggetti all'imposizione nazionale su cui viene imputata l'imposta prelevata nell'altro Stato membro.

Le restrizioni alla libertà di stabilimento

Rientrano nell'ambito di applicazione delle disposizioni del Trattato relative alla libertà di stabilimento le disposizioni nazionali che si applicano alla detenzione da parte di un cittadino dello Stato membro interessato, nel capitale di una società stabilita in un altro Stato membro, di una partecipazione tale da conferirgli una sicura influenza sulle decisioni di tale società e da consentirgli di indirizzarne le attività.

Così, secondo costante giurisprudenza, l'acquisizione da parte di una o più persone fisiche residenti in uno Stato membro della totalità delle quote di una società avente la propria sede sociale in un altro Stato membro, che conferisce a tali persone una sicura influenza sulle decisioni delle società e consente loro di indirizzarne le attività, rientra nelle disposizioni del Trattato sulla libertà di stabilimento.

Nel caso di specie tutte le quote della Columbus, società in accomandita di diritto belga che, all'epoca dei fatti, aveva sede in Belgio, sono detenute, in maniera diretta o indiretta, dai membri di una stessa famiglia residenti in Germania. Questi ultimi perseguono i medesimi interessi, prendono di comune accordo, attraverso un medesimo rappresentante all'assemblea generale di tale società, le decisioni relative a quest'ultima e ne indirizzano le attività.

Le disposizioni del Trattato relative alla libertà di stabilimento sono quindi applicabili ad una situazione come quella in esame.

L'art. 43 CE impone l'abolizione delle restrizioni alla libertà di stabilimento. Pertanto, anche se, alla lettera, intendendo assicurare il beneficio del trattamento nazionale nello Stato membro ospitante, le disposizioni del Trattato relative alla libertà di stabilimento vietano parimenti che lo Stato d'origine intralci lo stabilimento in un altro Stato membro di un proprio cittadino o di una società costituita secondo la propria normativa. Devono essere considerate quali restrizioni tutte le misure che vietano, ostacolano o scoraggiano l'esercizio di tale libertà.

Il caso in esame

I redditi provenienti da utili di una società tedesca per il tramite di una società in accomandita belga sono, a norma della convenzione fiscale bilaterale, esentati nelle persone dei soggetti passivi residenti in Germania. Tuttavia allorché una società siffatta viene tassata, in base alla normativa tributaria belga, per meno del 30% a titolo di imposta sugli utili realizzati in Belgio, le disposizioni dell'ASStG (normativa tedesca relativa ai rapporti con l'estero) prevedono che, nonostante l'esistenza di tale convenzione, tali redditi non sono più esentati dall'imposta sul reddito nelle persone dei soggetti passivi residenti in Germania, ma sono assoggettati al regime di imposizione tedesco, e l'imposta prelevata in Belgio viene imputata sull'importo dell'imposta dovuta in Germania.

Infatti, la norma dell'art. 20, nn. 2 e 3, dell'ASStG, i redditi provenienti da una società soggetta all'estero ad un'aliquota di imposizione che l'art. 8, nn. 1 e 3, dell'ASStG.

Secondo le informazioni fornite dalla Columbus la sostituzione del metodo dell'imputazione a quello dell'esenzione avrebbe aumentato del 53% il carico fiscale dei soci di tale società. Va però rilevato che, anche se l'applicazione, nell'ambito dell'imposizione previsto dalle disposizioni dell'art. 20, nn. 2 e 3, dell'ASStG ha per effetto di rendere l'esercizio delle attività di tale società più oneroso che se tale imposizione fosse stata effettuata secondo il metodo dell'esenzione prevista dalla convenzione fiscale bilaterale, tale constatazione non implica necessariamente che le suddette disposizioni costituiscano una restrizione alla libertà di stabilimento ai sensi dell'art. 43 CE.

Infatti, posto che la libertà di stabilimento vieta qualsiasi discriminazione fondata sul luogo della sede delle società, è pacifico che la normativa tributaria tedesca controversa nella causa principale non opera alcuna distinzione per quanto concerne la tassazione dei redditi provenienti da utili di società di persone stabilite in Germania e quella dei redditi provenienti da utili di società di persone stabilite in un altro Stato ad una tassazione al di sotto del 30%. Applicando a queste società straniere il metodo dell'imputazione, la normativa di cui trattasi si limita ad assoggettare, in Germania, gli utili realizzati da società di persone stabilite in Germania.

Poiché le società del tipo della Columbus non subiscono alcuno svantaggio fiscale rispetto alle società di persone stabilite in Germania, non si deve concludere nel senso di una discriminazione risultante da una disparità di trattamento fra tali due categorie di società. Infatti, rispetto alla normativa fiscale dello Stato di residenza, la posizione dell'azionista che percepisce dividendi non diviene necessariamente diversa per il solo fatto che egli li percepisce da una società stabilita in un altro Stato membro il quale, nell'esercizio della sua competenza fiscale, assoggetta tali dividendi ad un'imposizione inferiore al 30% degli utili effettivamente realizzati.

Le competenze fiscali degli Stati UE

In circostanze come quelle della fattispecie in esame nella causa principale, le conseguenze svantaggiose che l'applicazione di un sistema di imposizione degli utili come quello attuato dall'ASStG potrebbe comportare derivano dall'esercizio parallelo da parte di due Stati membri della loro competenza fiscale.

Occorre al riguardo ricordare che le convenzioni che prevengono la doppia imposizione, come quelle previste all'art. 293 CE, servono ad eliminare o ad attenuare gli effetti negativi per il funzionamento del mercato interno che derivano dalla coesistenza di sistemi fiscali nazionali.

Orbene, il diritto comunitario non stabilisce criteri generali per la ripartizione delle competenze tra Stati membri con riferimento all'eliminazione della doppia imposizione all'interno della Comunità europea. Così, ad eccezione della direttiva n. 90/435/CEE (regime applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi), della convenzione del 23 luglio 1990 (eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate) e della direttiva n. 2003/48/CE (tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi, non è stata finora adottata, nell'ambito del diritto comunitario, alcuna misura di unificazione o di armonizzazione intesa ad eliminare le situazioni di doppia imposizione.

Se gli Stati membri, nell'ambito delle loro competenze, hanno concluso numerose convenzioni bilaterali dirette ad eliminare o attenuare i suddetti effetti negativi, ciò non toglie che la Corte non è competente, nell'ambito dell'art. 234 CE, a pronunciarsi sull'eventuale violazione delle disposizioni di tale convenzioni da parte di uno Stato contraente.

Occorre ricordare al riguardo che l'autonomia fiscale implica altresì che gli Stati membri sono liberi di determinare i presupposti ed il livello di imposizione delle diverse forme di centri di attività delle

società nazionali operanti all'estero, salvo accordare loro un trattamento che non sia discriminatorio rispetto ai centri di attività nazionali comparabili.

Alla luce di tali considerazioni e del principio della parità di trattamento fiscale tra le società del tipo della Columbus, da una parte, e le società di persone stabilite in Germania, dall'altra, va concluso che le disposizioni dell'ASdG non possono essere qualificate come una restrizione alla libertà di stabilimento ai sensi dell'art. 43 CE, né alla libera circolazione dei capitali ai sensi dell'art. 56 CE.

**Trattato CE – Libertà di stabilimento – Libertà di circolazione dei capitali – Art. 12, 43, 56 e 58 CE – Fiscalità – Imposta sui redditi delle società – Disponibilità e crediti accordati da società controllante residente in altro Stato membro – Corresponsione di interessi – Qualificazione come dividendi imponibili – Condizioni.**

Corte di Giust. CE, sez. IV 17 gennaio 2008, n. C-105/07, ne Il fisco 7/2008, fasc. n. 1, pag. 1218.

Costituisce violazione degli artt. 43 e 48 CE l'introduzione ed il mantenimento di una disciplina tributaria di diritto interno giusta la quale gli interessi corrisposti da una società controllata su somme e fondi resi disponibili da una società controllante non residente sono riqualeficati come dividendi imponibili difformemente dall'analoga ipotesi relativa alla società controllante residente. Tale disparità di trattamento è lesiva del diritto alla libertà di stabilimento in quanto non è possibile fondare una presunzione di pratiche abusive sulla mera circostanza che una società collegata ad altra non residente fruisca di un prestito da quest'ultima.

Commissioni tributarie di merito

**Rapporti internazionali – Problematiche – Esterovestizione e interposizione – Sub holding – Costituzione all'estero – Requisiti per accertare la esterovestizione.**

Comm. trib. prov. di Belluno, sez. I, 14 gennaio 2008, n. 174 e n. 173, in Corr. Trib. 12/2008, pag. 965.

La esterovestizione è un fenomeno affatto diverso da quello dell'interposizione fittizia del soggetto terzo, che viene fatto apparire quale soggetto apparentemente percipiente il reddito rispetto a quello cui il reddito deve essere effettivamente imputato, e consente, infatti, di accentrare in soggetti giuridici residenti in Paesi a bassa tassazione e con esenzione di determinati cespiti reddituali le partecipazioni nelle sussidiarie esistenti in Italia o all'estero, in modo tale da garantire un controllo sugli indirizzi operativi e gestionali delle imprese situate all'estero, senza che i risultati economici di detta attività si riflettano direttamente sulla casa madre.

Le *sub holding* in questo contesto, possono essere strutturate come semplici strumenti di controllo locale delle partecipazioni, qualora accentrino le partecipazioni detenute dalla casa madre nelle sussidiarie residenti nel medesimo Paese in cui si trova la società, ed in questo caso il beneficio fiscale può derivare per la *sub holding* o dalla utilizzazione di finanziamenti di terzi per acquisire le sussidiarie estere, compensando i redditi prodotti da queste ultime con gli interessi passivi sui finanziamenti ottenuti, o dalla compensazione, consentita in alcuni Paesi, nella capogruppo locale dei redditi e delle perdite prodottisi in capo a tutte le controllate.

Diversamente la casa madre può, peraltro, avvalersi di *sub holding*, situate in paesi a bassa tassazione o con tassazione esente di determinati cespiti, per accentrare su di esse le partecipazioni in società residenti in altri Stati; in tal caso la società finanziaria svolge anche la funzione di interporsi nella catena di controllo al fine di consentire una massimizzazione dei benefici fiscali detraibili dall'applicazione delle norme di favore previste dalla legislazione dello Stato estero.

Nel caso di costituzione di società commerciale all'estero, al fine di verificare l'effettiva sede della società, occorrerà far riferimento alla consistenza della struttura organizzativa propria di cui si serve la società estera per lo svolgimento della sua attività commerciale; al grado di autonomia decisionale di cui gode detta società nella scelta delle proprie strategie; alla natura ed alla

rilevanza del contributo fornito dalla controllante italiana; all'adempimento degli obblighi contabili e fiscali propri della società estera e connessi alla sua attività.

Ulteriori elementi sintomatici del fenomeno della esteroinvestizione vanno individuati nella circostanza che il capitale sociale del soggetto esteroinvestito sia riconducibile ad una società di capitali per lo più costituita da un unico socio o da più soci appartenenti alla stessa famiglia, detentrici della totalità o quasi delle relative azioni o quote del capitale sociale del soggetto esteroinvestito.

## **TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Agevolazioni ed esenzioni**

### **Prassi Amministrativa**

#### **Agevolazioni ed esenzioni – Tributi erariali diretti – Presenza di soci comuni nelle società partecipanti all'operazioni di aggregazione – Esclusione dell'agevolazione.**

Ris. Agenzia delle Entrate 20 marzo 2008, n. 105/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it)

L'Agenzia, confermando l'orientamento espresso nella circolare n. 16/E del 21 marzo 2007, ha ribadito che non possono essere applicati i benefici fiscali di cui all'art. 1, commi 242-249, della L. 296/2006 quando l'operazione di conferimento di ramo d'azienda viene effettuata da due società la cui gestione risulta accentrata in capo ai medesimi soci.

Tale circostanza configura, di fatto, una direzione unitaria delle società coinvolte nell'operazione che vuole il requisito d'indipendenza richiesto per fruire dell'agevolazione e lo spirito dell'agevolazione stessa che è quello di favorire solo le aggregazioni di imprese non riconducibili al medesimo soggetto giuridico.

Nel caso esaminato, infatti, anche se la società partecipanti all'operazione non sono controllate dal medesimo soggetto, la quasi totalità della compagine società di una delle società è in grado di influenzare l'altra società conferente.

## **TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Dichiarazione dei redditi**

### **Dottrina**

**“Inquinamento fiscale del bilancio e potere di sindacato del Fisco sulle valutazioni civilistiche”** di M. DAMIANI e C. RICCI, in Corr. Trib. 2008, pag. 857.

La Finanziaria per il 2008 ha rafforzato il principio di derivazione dell'imponibile fiscale dal risultato economico, dando riconoscimento alle componenti civilistiche del bilancio e quindi ai principi contabili.

In particolare, le nuove previsioni di legge vanno nella direzione di una semplificazione della procedura di determinazione del reddito d'impresa, ma ripropongono il problema del difficile raccordo tra risultato di esercizio e base imponibile. Infatti, la manovra fiscale dispone l'abrogazione della disciplina delle deduzioni extracontabili e del prospetto EC, accentuando la dipendenza dell'imponibile fiscale dai principi e dalle valutazioni civilistiche. La conseguenza potrebbe essere un ritorno alla prevalente applicazione delle regole fiscali nella redazione del bilancio, con conseguenti effetti inquinanti, derivanti dal tentativo di abbattere la base imponibile.

Peraltro, il rischio di inquinamento è stato in parte scongiurato conferendo all'Amministrazione finanziaria il potere di disconoscere ammortamenti, accantonamenti e altre rettifiche di valore imputati al conto economico, se non coerenti con i comportamenti contabili adottati nei precedenti esercizi, salva la possibilità per l'impresa di dimostrare la giustificazione economica di detti componenti in base a corretti principi contabili.

Gli effetti del ripristino di un sistema di derivazione integrale possono essere attenuati solo riducendo le divergenze tra criteri civilistici e fiscali di valutazione. Un primo passo per l'eliminazione di tali divergenze si rinviene nella previsione della abolizione degli ammortamenti anticipati. A seguito di tale modifica per gli ammortamenti si dovrebbe verificare una situazione di tendenziale coincidenza tra quota imputata a conto economico e quota fiscalmente deducibile, fermo restando che, ove l'ammortamento civilisticamente ammesso sia inferiore rispetto a quello fiscale, la differenza non concorre a formare il reddito imponibile, diminuendolo.

Nel caso di ammortamenti civilistici superiori all'importo massimo deducibile, la differenza deve essere riportata in aumento del reddito imponibile.

Per evitare il rischio di un appiattimento forzato del risultato civilistico alla base imponibile fiscale ottenuto contabilizzando la deduzione con il coefficiente di ammortamento tabellare, sono stati ampliati i poteri di accertamento del Fisco, fino a sconfinare nel campo delle scelte imprenditoriali.(AF)

## **IRPEF/IRE**

### **Prassi Amministrativa**

#### **Imposte sui redditi – IVA – IRAP – Tonnage Tax – Fiscalità internazionale – Agevolazioni – Telefisco 2008.**

Circ. Agenzia delle Entrate 19 febbraio 2008, n. 12/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it) (per segnalazione).

#### **IRPEF – Sostituto d'imposta – Adempimenti – Compilazione e redazione dei moduli di dichiarazione – Inserzione dei dati – Utilizzo del codice fiscale.**

Circ. Agenzia delle Entrate 5 marzo 2008, n. 15/E, ne Il fisco 11/2008, fasc. n. 1, pag. 2003.

Viene chiarito che il lavoratore deve rendere al datore di lavoro una comunicazione attestante le condizioni di spettanza e il codice fiscale dei familiari a carico per cui si vuole usufruire delle detrazioni.

Tale dichiarazione deve essere presentata anno per anno, ancorché non siano intervenute variazioni nei presupposti di diritto.

Qualora il lavoratore non provveda a fornire detta comunicazione entro il termine indicato nella richiesta, il sostituto d'imposta, a partire dal mese successivo, non potrà più riconoscere le detrazioni fiscali per carichi di famiglia e provvederà a recuperare le detrazioni dello stesso tipo medio *tempore* attribuite al lavoratore.

Il suddetto recupero esclude l'irrogazione di sanzioni a carico del sostituto d'imposta.

### **Giurisprudenza**

#### **Corte di Cassazione**

#### **IRPEF – Incentivo all'esodo – Onere della prova della natura dell'erogazione – Incombe al lavoratore-contribuente – Verifica della sufficienza della documentazione prodotta a sostegno delle ragioni creditorie (da rimborso) allegata dal contribuente – Questione di merito incensurabile in Cassazione se adeguatamente motivata.**

Cass., sez. trib. 15 novembre 2007, n. 23696, in Corr. Trib. 4/2008, pag. 310.

In tema di rimborsi IRPEF per la erogazione di somme di denaro da parte del datore di lavoro a titolo di incentivo all'esodo, è onere del lavoratore-contribuente dimostrare che l'attribuzione patrimoniale gli è stata erogata a tale titolo, documentando la relativa affermazione; ed è dovere del giudice di merito quello di verificare la sufficienza della documentazione prodotta a sostegno delle ragioni creditorie (da rimborso) allegate dal contribuente, con un giudizio di merito che, se congruamente e logicamente motivato, è incensurabile in Cassazione.

## **IRES/IRPEG**

### **Dottrina**

**“Il regime fiscale dei conferimenti dopo le riforme del diritto societario e delle imposte sui redditi”** di F. TUNDO, in Giur. Comm. 34.5 2007, pag. 637.

Nell'ambito di una generale ricognizione del regime fiscale dei conferimenti dopo le riforme del diritto societario e delle imposte sui redditi, l'Autore si sofferma su specifiche questioni interpretative ed applicative della disciplina, rilevando in particolare che:

- la perizia di stima redatta ai sensi dell'art. 2343 c.c. non deve ritenersi vincolante nei confronti dell'Amministrazione finanziaria (che pertanto può disconoscerne i valori), sul presupposto che la valutazione prudenziale operata dal perito ai fini di garantire l'effettività del capitale sociale potrebbe non riflettere il valore corrente dei beni trasferiti e in assenza di una specifica disposizione che espressamente preveda tale vincolatività;
- i conferimenti aventi ad oggetto prestazioni d'opera e servizi, che possono essere effettuati nei confronti di società a responsabilità limitata, comportano, in capo alla società conferitaria, la deducibilità del costo della prestazione che ha formato oggetto di conferimento secondo i criteri dettati dall'art. 109, comma 2, lett. b) del TUIR per i costi derivanti da prestazioni periodiche. Per il conferente, l'operazione risulta imponibile in un momento (anche successivo a quello di effettuazione della prestazione), da individuarsi caso per caso in funzione del tipo di attività concretamente posta in essere nei confronti della società: tendenzialmente tale momento coincide con quello in cui il costo della prestazione viene dedotto da parte della conferitaria;
- in caso di conferimento non proporzionale effettuato in sede di costituzione di una società (o, più in generale, di conferimento non proporzionale in una società non quotata, con emissione di nuove azioni), il valore di realizzo per il conferente è rappresentato dal valore normale dei beni e servizi conferiti, con la conseguenza che i maggiori o minori valori conseguiti per effetto della disproporzionalità emergeranno solo al momento dell'eventuale realizzo delle partecipazioni ricevute a fronte dell'apporto. Nei conferimenti disproporzionali effettuati in un momento successivo a quello di costituzione, ferma restando la misurazione del valore di realizzo in capo al conferente in base alle disposizioni dell'art. 9, comma 2, del TUIR, gli effetti per i soci "diluisti" saranno differenti in funzione delle modalità di implementazione dell'operazione: in particolare, i) nel caso essa avvenga mediante "passaggio di azioni", i suddetti soci realizzeranno una minusvalenza certa (deducibile in base alle disposizioni ordinarie); ii) qualora la disproporzionalità sia ottenuta mediante una diminuzione del valore unitario delle singole partecipazioni si darebbe luogo ad una svalutazione (in via di principio indeducibile);
- relativamente ai conferimenti di partecipazioni di controllo e collegamento: i) le disposizioni di cui all'art. 175 del TUIR, secondo la prassi dell'Amministrazione, sono applicabili solo qualora il cessionario ottenga il controllo o integri il requisito del collegamento esclusivamente mediante le interessenze oggetto di trasferimento (e non, invece, se detti requisiti siano realizzati in concorso con altre quote già possedute); ii) il rinvio operato dalla disposizione all'art. 2359 c.c. deve intendersi limitato alle caratteristiche delle partecipazioni, non implicando la necessaria natura di società di capitali dei soggetti tra i quali intercorre l'operazione; iii) le operazioni di cui trattasi, che non comportano emersione di materia imponibile a condizione che i soggetti coinvolti conservino gli ultimi valori fiscalmente riconosciuti in capo al conferente, possono in

concreto risentire dell'entrata in vigore dei principi contabili internazionali, i quali, oltre ad essere basati sul concetto di *fair value*, richiedono l'utilizzo del *purchase method* per la rilevazione in bilancio delle operazioni straordinarie (IFRS 3). Esse, tuttavia, se svolte senza emersione di plusvalenze, potrebbero dare luogo in seguito ad una duplicazione della tassazione: in assenza di un "aggiornamento" dei valori fiscali a quelli correnti alla data del conferimento, infatti, il conferitario dovrebbe scontare l'imposizione (eventualmente limitata, in caso di applicazione della pex, *ndr*) su una parte di plusvalenza che viene già sottoposta a tassazione in capo al conferente (in quanto latente sulla partecipazione ricevuta); iv) il regime di cui all'art. 175 del TUIR non si applica ai conferimenti di partecipazioni (anche se di controllo o collegamento) che abbiano i requisiti per godere della *participation exemption*; conseguentemente, per la determinazione delle relative plusvalenze appare preferibile applicare i criteri di cui all'art. 9 del TUIR; v) i medesimi criteri (valore normale, indipendentemente dal comportamento contabile adottato da conferente e conferitaria) dovranno essere utilizzati per la determinazione delle minusvalenze derivanti dal conferimento di partecipazioni di controllo e collegamento (sia in regime pex che non); in ipotesi, infatti, l'art. 175 del TUIR rilevarebbe al solo fine di stabilire il "segno" (minus) del realizzo, non potendo invece operare (in quanto la formulazione letterale della norma fa esclusivo riferimento alle "plusvalenze") in sede di quantificazione di esso;

- il regime di neutralità fiscale dei conferimenti di azienda recato dall'art. 176 del TUIR trova applicazione in tutte le fattispecie che integrano i requisiti previsti, indipendentemente dal realizzo di una plusvalenza o di una minusvalenza (Ulteriori considerazioni svolte con riferimento al regime fiscale dei conferimenti di azienda devono ritenersi superate alla luce delle modifiche recate agli art. 175 e 176 del TUIR dalla Finanziaria 2008 e, pertanto, non sono riportate, *ndr*). (PT)

### **Prassi Amministrativa**

#### **IRES – Trust impiegato in una procedura di concordato preventivo – Trust non commerciale – Qualificazione e trattamento tributario.**

Ris. Agenzia delle Entrate 4 gennaio 2008, n. 4/E, in Boll. Trib. 2008, pag. 335.

Oggetto della risoluzione è il regime di tassazione del reddito di un *trust* utilizzato nel corso di una procedura di concordato preventivo.

L'impiego del *trust* – in cui è stato segregato il patrimonio immobiliare dei membri del CdA, al fine di venderlo e di attribuirne il ricavato alla massa dei creditori della procedura – assicura alla procedura del concordato margini di certezza maggiori rispetto alla mera offerta di beni da parte di terzi, poiché i beni sono vincolati a quello scopo specifico.

Al riguardo l'Agenzia ha precisato che:

- il *trust* che ha come scopo il soddisfacimento della massa dei creditori della procedura del concordato, deve essere qualificato quale *trust* non commerciale e conseguentemente il reddito complessivo deve essere determinato secondo le disposizioni dell'art. 143 TUIR;
- la vendita del patrimonio immobiliare non configura nel caso specifico esercizio di attività d'impresa;
- le eventuali plusvalenze realizzate a seguito della vendita degli immobili devono essere tassate in qualità di redditi diversi. Per la determinazione delle plusvalenze occorre fare riferimento ai valori fiscalmente riconosciuti in capo al disponente, fermo restando che il trasferimento dei beni da quest'ultimo al *trustee* non interrompe il decorso del quinquennio;
- i redditi prodotti sono imponibili nei confronti del *trust*, in quanto nel caso di specie, si tratta di un *trust* opaco, ovvero di un *trust* senza beneficiari di reddito individuati.

#### **IRES – Società di investimento immobiliare quotate (SIIQ) – Regime opzionale di tassazione – Primi chiarimenti.**

Circ. Agenzia delle Entrate 31 gennaio 2008, n. 8/E, in Boll. Trib. 2008, pag. 209.

L'Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti in merito al regime speciale di tassazione opzionale applicabile alle società di investimento immobiliare quotate (SIIQ) alla luce delle modifiche recate dalla Finanziaria 2008 (art. 1, n. 374, L. 244/2007).

Caratteristica principale di tale regime è la tassazione dell'utile in capo ai soci solo al momento della sua distribuzione e non in capo alla società.

In particolare i chiarimenti riguardano: i requisiti per l'accesso al regime, le modalità di esercizio dell'opzione ed i suoi effetti, le cause di cessazione dal regime speciale, le operazioni straordinarie, il regime speciale in capo ai partecipanti, la tassazione dei conferimenti immobiliari, il credito per le imposte pagate all'estero.

Si riportano di seguito alcuni chiarimenti di maggiore interesse.

*Imposta di ingresso:* per accedere al regime è prevista un'imposta d'ingresso del 20%, sostitutiva di IRES e IRAP, da applicare alle plusvalenze latenti al netto delle minusvalenze del patrimonio immobiliare destinato alla locazione. Ai fini del calcolo di tale imposta devono essere considerati anche gli immobili in corso di costruzione o ristrutturazione.

*Tassazione degli utili della gestione esente:* premesso che la società è tenuta a distribuire almeno l'85% dell'utile netto derivante dall'attività di locazione immobiliare e dal possesso di partecipazione in SIIQ e in SLINQ, tale obbligo riguarda solo l'utile netto del Conto economico derivante dalla gestione esente. In particolare rientra nell'obbligo di distribuzione quella parte di utile accantonato, in via facoltativa, a riserva legale. Sull'utile distribuito si applica, in genere, una ritenuta (20% o 15%), ad eccezione di quello derivante dalla gestione esente erogato a forme di previdenza complementare, organismi di investimento collettivo o gestioni individuali di portafogli.

*Ai dividendi della gestione esente* non si applica la Direttiva madre-figlia.

*Utilizzo di perdite:* le perdite ante-regime possono essere utilizzate per ridurre la base imponibile dell'imposta d'ingresso e in compensazione dei redditi imponibili derivanti da attività non rientranti nella gestione esente. Diversamente tali redditi non possono essere compensati con le perdite conseguite durante l'applicazione del regime speciale. La società che esce da tale regime può utilizzare le perdite residue per compensare i redditi prodotti in regime ordinario.

### **IRES – Agevolazioni fiscali – Operazioni di fusione – Condizioni per la fruizione dell'agevolazione – Requisito oggettivo dell'indipendenza – Partecipazioni incrociate - Mancanza.**

Ris. Agenzia delle Entrate 4 febbraio 2008, n. 32/E, dal sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it)

L'Agenzia delle Entrate ha negato alla società risultante da un'operazione di fusione riguardante due istituti bancari il diritto di avvalersi dell'agevolazione per le aggregazioni consistente, nel riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti in bilancio, in quanto il possesso di partecipazione incrociate da parte delle società fuse fa venire meno la sussistenza del requisito dell'indipendenza necessario per il riconoscimento dell'agevolazione fiscale.

### **IRES – Operazioni straordinarie intracomunitarie – Operazione di aggregazione aziendale tra due società inglesi – Non è qualificabile come fusione – Esclusione dal regime di neutralità.**

Ris. Agenzia delle Entrate 12 febbraio 2008, n. 42/E, in Corr. Trib. 2008, pag. 994.

Un'operazione di aggregazione aziendale effettuata tra due società inglesi operanti nel settore assicurativo, secondo la procedura denominata "*Part VII transfer*", a seguito della quale vengono unificate nella società risultante dall'aggregazione le stabili organizzazioni italiane delle due società partecipanti non è, secondo l'Agenzia, qualificabile come fusione e di conseguenza non trova applicazione il regime di neutralità disciplinato dagli artt. 178 e 179 TUIR.

Infatti, il regime di neutralità delle operazioni transfrontaliere riguarda le operazioni alle quali partecipano società di diversi Stati membri, mentre nel caso di specie l'aggregazione è stata posta in essere tra due società inglesi.

Tra i presupposti soggettivi per l'applicazione di detto regime è quello che richiede che la società incorporata sia costituita sotto forma di *public company*, mentre nel caso considerato una delle società è una *limited company*, esclusa quindi dal regime di neutralità. Conseguentemente, l'operazione di aggregazione comporterà il realizzo a valore normale del complesso aziendale della società incorporata confluito nella stabile organizzazione in Italia dalla società incorporante.

**IRES – Deducibilità degli interessi passivi – Nuova disciplina – Interessi imputati a incremento del costo delle rimanenze – Esclusione dal nuovo meccanismo di deduzione.**

Ris. Dipartimento per le politiche fiscali, 14 febbraio 2008, n. 3/DPF, in Corr. Trib. 2008, pag. 897.

La Risoluzione fornisce chiarimenti in merito agli interessi passivi esclusi dal nuovo meccanismo di deducibilità di cui all'art. 96 TUIR.

Si tratta degli interessi passivi ex art. 110, comma 1, lett. b), TUIR, imputati, secondo corretti principi contabili, ad incremento del costo di acquisizione dei beni materiali e immateriali strumentali per l'esercizio dell'impresa e del costo di costruzione o ristrutturazione degli immobili alla cui produzione è diretta l'attività d'impresa.

Tale esclusione stabilita per gli immobili merce si rende applicabile anche agli interessi passivi imputati, sempre secondo il valore correttamente rappresentato in bilancio, ad incremento del costo delle rimanenze di beni o servizi oggetto dell'attività d'impresa diversi dagli immobili.

**IRES – Società di comodo – Disposizioni in materia di società non operative – Art. 30 della legge n. 724/1994, come modificato dall'art. 1, commi 128 e 129, della legge n. 244/2007 – Chiarimenti.**

Circ. Agenzia delle Entrate 14 febbraio 2008, n. 9/E, in Boll. Trib. 2008, pag. 330.

La Circ. commenta le nuove cause di esclusione dalla disciplina sulle società non operative.

**IRES – *Participation exemption* – Requisito dell'ininterrotto possesso – Titoli ricevuti a seguito di proposta di concordato preventivo.**

Ris. Agenzia delle Entrate 20 febbraio 2008, n. 54/E, dal sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it)

Ai fini della determinazione del requisito del periodo minimo di possesso ai fini dell'applicazione del regime *pex*, con riferimento all'acquisto di partecipazioni da parte di creditori di una procedura concorsuale, la data rilevante ai fini della decorrenza di detto periodo è quella di omologa della proposta di concordato.

**IRES – Conferimenti di aziende o di partecipazioni di controllo o di collegamento – Art. 175 del TUIR – Fattispecie – Dubbi interpretativi.**

Ris. Agenzia delle Entrate 22 febbraio 2008, n. 60/E, in Boll. Trib. 2008, pag. 494.

L'Agenzia fornisce precisazioni in merito al trattamento fiscale delle plusvalenze realizzate in capo ad una società per azioni che ha conferito partecipazioni di controllo e collegamento in altra società per azioni, nell'ambito di un progetto di riorganizzazione industriale.

L'Agenzia ha chiarito che, per l'applicazione del regime previsto dall'art. 175 TUIR, è sufficiente che le partecipazioni conferite siano in possesso dei requisiti indicati all'art. 87 TUIR diversi da quello contenuto nella lettera a) (ininterrotto possesso dal primo giorno del dodicesimo mese precedente quello dell'avvenuta cessione).

L'art. 175 prevede un criterio di determinazione delle plusvalenze derivanti dal conferimento di partecipazioni di controllo o di collegamento basato sul maggior valore iscritto nella contabilità dei

soggetti interessati dall'operazione. Ai sensi del comma 2, dell'art. 175 tale regola non si applica per i conferimenti di partecipazioni non dotate dei requisiti di cui all'art. 87, comma 1, TUIR a fronte dei quali la conferente ottiene in cambio azioni che hanno, invece, tali requisiti.

Con riferimento all'operazione oggetto di interpello, l'Agenzia chiarisce che il regime dell'art. 175 TUIR torna applicabile anche in presenza di conferimenti di partecipazioni dotate dei requisiti per usufruire della *participation exemption*, fatta eccezione per quello temporale.

In tale caso, tuttavia, la plusvalenza viene sottoposta a tassazione ordinaria ex art. 86 del TUIR.

### **IRES – Disposizione di patrimonio in *trust* – Qualificazione – *Trust* misto.**

Ris. Agenzia delle Entrate 7 marzo 2008, n. 81/E, ne Il fisco 12/2008, fasc. n. 1, pag. 2201.

Nella Risoluzione l'Agenzia delle Entrate si è espressa circa la natura di un atto di disposizione patrimoniale in *trust*.

Da quanto è stato possibile evincere dalla bozza dell'atto istitutivo il *trust* ha lo scopo di assistere economicamente il disponente e, dopo la sua morte, i suoi discendenti in linea retta legittimi o legittimati conosciuti dai *trustee* fino al compimento del trentesimo anno di età.

Il reddito del *trust* deve essere mantenuto nel *trust* e utilizzato secondo gli specifici scopi e non può essere erogato per più del 75%.

Nel caso di specie l'Agenzia ha ritenuto che se solo una parte dei redditi prodotti dal *trust* (75%) viene destinata ai beneficiari, il *trust* si configura come "*trust* misto".

I *trust* misti sono quei *trust* in cui una parte di reddito viene accantonata a capitale e l'altra parte viene attribuita ai beneficiari.

Il reddito accantonato sarà tassato direttamente in capo al *trust*, mentre il reddito spettante al beneficiario-disponente sarà tassato direttamente in capo a quest'ultimo per trasparenza e, dopo la sua morte, in capo agli eredi.

### **IRES – Società di comodo – Disciplina delle società non operative – Art. 30 della legge n. 724/1994, come modificato dall'art. 1, commi 128 e 129, della legge n. 244/2007 – Ulteriori chiarimenti – Risposte a quesiti.**

Circ. Agenzia delle Entrate 17 marzo 2008, n. 21/E, in Boll. Trib. 2008, pag. 496.

La circolare contiene importanti precisazioni in tema di società non operative.

- la modifica apportata dalla legge finanziaria 2008 al D.Lgs. 446/97 in merito alla determinazione della base imponibile IRAP non implica un mutamento della disciplina IRAP riguardante le società non operative, in quanto già prima delle modifiche introdotte dalla legge finanziaria era previsto uno specifico criterio di determinazione del valore minimo della produzione IRAP comunque indipendente da quello analitico previsto dal D.Lgs. n. 446/1997;
- nel caso in cui la società non operativa abbia dichiarato ai fini IRES un reddito superiore a quello minimo presunto, ovvero qualora la stessa abbia ottenuto un provvedimento di accoglimento dell'istanza per la disapplicazione parziale della disciplina sulle società di comodo con effetto ai soli fini delle imposte sui redditi, dovrà comunque dichiarare un valore della produzione non inferiore a quello minimo determinato ai sensi del citato comma 3-bis incrementato delle componenti normalmente non deducibili dalla base imponibile IRAP.

### **IRES – Consolidato nazionale – Incorporazione di società esterne al gruppo da parte della consolidante – Continuazione del regime di tassazione.**

Ris. Agenzia delle Entrate 20 marzo 2008, n. 103/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it)

L'Agenzia precisa che la fusione per incorporazione di una società esterna al consolidato da parte di una società consolidata o da parte della stessa società consolidante, non rappresenta un'ipotesi di interruzione del regime di tassazione consolidata, sempre che permangano i requisiti di cui

all'art. 117 TUIR, e non comporta alcun obbligo di avanzare l'istanza di interpello preventivo disciplinato dall'art. 124, comma 5, TUIR.

Detta norma prevede infatti che l'interpello presentato per richiedere la continuazione della tassazione di gruppo riguarda le ipotesi di fusione propria della consolidante con società non inclusa nel consolidato e di fusione per incorporazione della consolidante in altra società non inclusa nel consolidato.

## **26) REDDITI DI IMPRESA**

### **Dottrina**

**“Certezza e competenza degli oneri tra norma generale e norme specifiche”** di F. ARTINI, Corr. Trib. 15/2008, pag. 1197.

A distanza di anni dall'introduzione degli art. 105, comma 4, e 101, comma 5, del TUIR che regolano la deducibilità, rispettivamente, degli accantonamenti per indennità di fine rapporto di agenzia e delle perdite su crediti vantati nei confronti di debitori assoggettati a procedure concorsuali, i ripetuti interventi e successivi ripensamenti della Corte di Cassazione e dell'Amministrazione finanziaria denotano che non è ancora stato ancora definito il loro rapporto con l'art. 109, comma 1, norma generale sulla competenza fiscale degli oneri deducibili. Mentre per la prima disposizione sorgono problemi circa la certezza dell'onere, per la seconda i problemi sono relativi alla competenza (momento dell'apertura della procedura concorsuale ovvero anche successivamente). Le disposizioni contenute nel comma 4 dell'art. 105 nel comma 5 dell'art. 101 dovrebbero prevalere, in quanto norme speciali, sulla previsione dell'art. 109, applicabile in assenza di altre disposizioni. (FDA)

**“Individuazione di interessi passivi e di oneri assimilati da sottoporre al test di deducibilità”**, di R. VALACCA, in Corr. trib., 2008, pag. 839.

La nuova disciplina che regola il regime di deducibilità degli interessi passivi, di cui all'art. 96, del TUIR, prevede un trattamento di *favor* per gli interessi impliciti derivanti da debiti e crediti di natura commerciale.

In particolare, si prevede l'esonero del test di deducibilità per gli interessi passivi impliciti, mentre per quelli attivi impliciti vanno tenuti in considerazione al pari di quelli espliciti.

L'A. si pone il problema se, ai fini del predetto regime di *favor*, la rilevanza degli interessi impliciti attivi e l'irrilevanza di quelli passivi dipenda o meno dalla loro esplicitazione in bilancio. Egli propende per una soluzione negativa, dato che la norma fa riferimento ad una particolare categoria d'interessi che è individuabile in presenza di particolari situazioni e non anche dalla loro rappresentazione contabile fondata sulla distinzione o meno dal valore attuale del credito o del debito.

Altra problematica trattata concerne l'applicazione di tale regime di *favor* ai soggetti IAS, i quali scomputano e rilevano gli interessi in presenza di un differimento del pagamento oltre le normali condizioni di credito.

In tal caso, l'A. propende per una soluzione positiva. Il fatto di rappresentare in bilancio tali interessi alla stessa stregua di quelli espliciti non pare sufficiente a escludere l'applicazione della norma sugli interessi impliciti a tali soggetti. L'impresa IAS, infatti, può agevolmente individuare quella parte degli interessi che, essendo riconducibile alla differenza tra il valore nominale del debito/credito e valore attualizzato, va ascritta alla categoria degli interessi impliciti.(PM).

### **Giurisprudenza**

Corte di Giustizia CE

**Redditi di impresa – Dividendi – Esenzione sui dividendi distribuiti in forma di azioni di una società controllata – Condizioni – Stabilimento della società che effettua la distribuzione in uno Stato UE o in uno Stato con il quale lo Stato membro dell'imposizione abbia concluso una convenzione fiscale che preveda lo scambio di informazioni – Necessità.**

Corte di Giust. UE, Grande sezione, 18 dicembre 2007, C- 101/05, in Corr. Trib. 5/2008, pag. 401.

Gli art. 56 CE e 58 CE in materia di libera circolazione dei capitali devono essere interpretati nel senso che non ostano alla normativa di uno Stato membro in forza della quale l'esenzione dall'imposta sul reddito di dividendi, distribuiti in forma di azioni di una società controllata, può essere concessa soltanto se la società che effettua la distribuzione è stabilita in uno Stato membro dello spazio economico europeo o in uno Stato con il quale lo Stato membro dell'imposizione abbia concluso una convenzione fiscale che preveda lo scambio di informazioni, qualora tale esenzione sia soggetta a condizioni la cui osservanza può essere verificata da parte delle autorità competenti di detto Stato membro soltanto ottenendo informazioni dallo Stato di stabilimento della società che effettua la distribuzione.

**Redditi di impresa – Determinazione – Interessi corrisposti da società residente UE ad amministratore-società stabilita in un altro Stato UE – Qualificazione degli interessi come dividendi imponibili – Interessi corrisposti da società residente UE ad amministratore-società stabilita in uno stesso Stato UE – Mancata qualificazione degli interessi come dividendi imponibili – Violazione della libertà di stabilimento – Configurabilità.**

Corte di Giust. CE, sez. IV, 17 gennaio 2008, C- 105/07, in Corr. Trib. 5/2008, pag. 401.

Gli artt. 43 CE e 48 CE, in materia di libertà di stabilimento dei cittadini degli Stati UE e delle società equiparate alle persone fisiche aventi cittadinanza negli Stati UE, ostano ad una normativa nazionale in virtù della quale gli interessi corrisposti da una società residente di uno Stato membro ad un amministratore che sia una società stabilita in un altro Stato membro sono riquilificati come dividendi e sono, a tale titolo, imponibili, quando, all'inizio del periodo imponibile, l'importo totale degli anticipi produttivi di interesse ecceda il capitale versato aumentato delle riserve tassate, mentre, nelle stesse circostanze, laddove tali interessi vengano corrisposti ad un amministratore che sia una società stabilita nello stesso Stato membro, essi sono riquilificati come dividendi e non sono, a tale titolo, imponibili.

#### Corte di Cassazione

**Redditi di impresa – Spese e altri componenti negativi – Oneri per condono edilizio – Qualificazione di tali oneri come sanzioni indeducibili – Erroneità di tale apodittica qualificazione.**

Cass., sez. trib. 7 settembre 2007, n. 18860, in Boll. Trib. 4/2008, pag. 340.

Le spese affrontate da una società di capitali per provvedere al condono edilizio di edifici di sua proprietà non possono essere apoditticamente qualificate dall'Amministrazione finanziaria come costi "sanzionatori", dato che alla loro formazione concorrono anche oneri che non possono definirsi tali, come ad esempio gli oneri di urbanizzazione.

**Redditi di impresa – Perdite su crediti – Elementi certi e precisi – Prova – Insolvenza del debitore – Sufficienza – Dichiarazione giudiziale – Non necessità – Ragioni della perdita – Irrilevanza.**

Cass., sez. trib. 19 novembre 2007, n. 23863, in Corr. Trib. 5/2008, pag. 377.

Le perdite su crediti sono deducibili dal reddito d'impresa se risultanti da elementi certi e precisi, non essendo necessario che il creditore fornisca la prova di essersi positivamente attivato per conseguire una dichiarazione giudiziale dell'insolvenza del debitore. L'accertamento di tale stato di insolvenza non rientra, pertanto, tra gli elementi costitutivi del diritto del contribuente alla deduzione della perdita suddetta. E' altresì irrilevante, nella prospettiva della deduzione de qua, la dimostrazione dei motivi che l'hanno generata. L'imprenditore, in base a considerazioni di strategia generale, può legittimamente compiere operazioni di per se stesse antieconomiche, in vista ed in funzione di benefici economici conseguibili su altri fronti.

**Redditi di impresa – Accantonamenti di quiescenza e previdenza – Deducibilità nei limiti delle quote maturate nell'esercizio – Estensione alle indennità per cessazione dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, dei rapporti di agenzia delle persone fisiche e delle funzioni notarili – Legittimità – L'indennità suppletiva di clientela – Esclusione.**

Cass., sez. trib. 29 febbraio 2008, n. 5456, in Corr. Trib. 14/2008, pag. 1146.

In tema di imposte sui redditi, e con riferimento alla determinazione del reddito d'impresa, l'art. 70, comma 3, del TUIR (ora art. 105, comma 4), che estende agli accantonamenti relativi alle indennità di cui all'art. 16 (ora art. 17), comma 1, lett. c), d) ed f) le disposizioni riguardanti quelli per l'indennità di fine rapporto, non è applicabile all'indennità suppletiva di clientela, prevista dagli accordi economici collettivi che disciplinano i rapporti di agenzia e rappresentanza commerciale, la quale, essendo dovuta soltanto in caso di scioglimento del contratto a tempo indeterminato ad iniziativa del proponente per fatto non imputabile all'agente, costituisce, in pendenza del rapporto, un costo meramente eventuale, sia nell'*an* che nel *quantum*, onde i relativi accantonamenti consono deducibili nei limiti delle quote maturate nell'esercizio, come previsto dal comma 1 dell'art. 70.

**Redditi d'impresa – Imputazione di costi a periodo diverso da quello di competenza – Illegittimità – Divieto di doppia imposizione – Deducibilità nell'esercizio di competenza – Ammissibilità – Domanda di rimborso – Silenzio rifiuto dell'Amministrazione – Impugnazione del silenzio rifiuto – Ammissibilità.**

Cass., sez. trib. 10 marzo 2008, n. 6331, in Corr. Trib. 15/2008, pag. 1222.

Posto che l'imputazione di un determinato costo ad un esercizio anziché ad un altro ben può, in astratto, comportare l'alterazione dei risultati della dichiarazione, mediante i meccanismi di compensazione dei ricavi e dei costi nei singoli esercizi, deve ritenersi rigorosamente preclusa, in tema di reddito d'impresa, la detrazione di costi in esercizi diversi da quello di competenza, giacché il contribuente non può essere lasciato arbitro della scelta del periodo in cui registrare le passività.

E non deve temersi che dall'applicazione di tale criterio possa scaturire, come evento ad esso irrimediabilmente connesso, la pratica conseguenza di una vietata doppia imposizione, giacché, in base ai principi generali, quest'ultima può essere evitata mediante l'esercizio da parte del contribuente, con istanza di rimborso e conseguente impugnazione, ai sensi dell'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992, del silenzio su di esso eventualmente formatosi, dell'azione di restituzione della maggior imposta indebitamente corrisposta per la mancata esposizione nell'annualità di competenza dei costi negati in relazione a diversa imputazione temporale. Ciò, a decorrere dal perfezionamento del giudicato sulla legittimità del recupero dei costi in relazione all'annualità non di competenza, che, nella prospettiva di cui all'art. 2935 c.c., segna – pur in presenza di termini per l'emendabilità della dichiarazione – il momento in cui il diritto al rimborso può essere fatto valere.

**Redditi di impresa – Filiale italiana di società estera – Spese di regia – Deducibilità – Condizioni.**

Cass., sez. trib. 14 marzo 2008, n. 6939, in Corr. Trib. 15/2008, pag. 1222.

In tema di deducibilità, dai redditi d'impresa, delle spese di regia, quelle, cioè, sostenute dalla sede centrale e addebitate alla filiale italiana della società perché strumentali alla produzione del reddito di questa, l'inerenza di dette spese ai redditi della succursale italiana viene correttamente riconosciuta sulla base della prova dei servizi svolti incontestatamente in favore di questa dalla casa madre e della congruità del costo degli stessi rispetto alla norma, con una valutazione induttiva incensurabile in sede di legittimità.

**Redditi di impresa – Competenza – Pronti contro termine – Interessi attivi – Cedole su titoli oggetto di una operazione di pronti contro termine – Art- 56, TUIR (ante 2004) – Imputazione al cessionario a pronti dell'intero ammontare degli interessi riscossi nel periodo di possesso – Sussistenza – Perdita – Valutazione – Maturazione a fine esercizio – Necessità – Operazioni fuori bilancio.**

Cass., sez. trib. 31 marzo 2008, n. 8257, in Giur. Imp. 3/2008.

La previsione dell'art. 56, comma 3-ter del TUIR ante 2004, secondo cui gli interessi relativi a titoli compravenduti nell'ambito di operazioni di pronti contro termine "concorrono a formare il reddito del cessionario per l'ammontare maturato nel periodo del contratto" deve interpretarsi nel senso che il cessionario a pronti dei titoli deve assoggettare a tassazione l'intero ammontare degli interessi percepiti.

La valutazione delle operazioni fuori bilancio di cui all'art. 103-bis, comma 2 del TUIR (ante IRES), in corso alla fine dell'esercizio, deve essere operata rilevando obbligatoriamente in tale momento l'eventuale perdita nel frattempo maturata, senza la possibilità di rinviarne la deduzione al momento della chiusura dell'operazione.

\*\*\*\*\*

Con nota di dissenso nella quale si sottolinea la erronea assimilazione fra importo della cedola e non solo i dietimi maturati nel periodo di possesso.

#### Commissioni tributarie di merito

**Redditi di impresa – Perdite – Dichiarazione – Termini per la rettifica – Rilevanza.**

Comm. trib. reg. Veneto, sez. VI 12 giugno 2007, n. 18, in Corr. Trib. 1/2008, pag. 57.

Ai sensi dell'art. 102 (ora art. 84) del TUIR, la perdita di esercizio diviene riportabile nei cinque anni successivi e, in quanto riportata, può essere utilizzata in compensazione dei redditi futuri nei limiti temporali stabiliti dalla legge.

Non può esservi, quindi, utilizzo della perdita se prima questa non sia stata dichiarata e, conseguentemente, non ne sia stata determinata l'entità. La perdita dichiarata può essere oggetto di accertamento da parte dell'amministrazione finanziaria dal momento in cui è stata quantificata e qualificata come riportabile, non con decorrenza successiva.

Nel 2005 non può, quindi, essere disconosciuta da parte dell'amministrazione finanziaria una perdita dichiarata nel 1996. Se così non fosse, verrebbe riconosciuta la possibilità di rettificare una perdita dichiarata nove anni prima con un'ammissibile dilatazione dei termini previsti per l'accertamento ed un evidente pregiudizio del principio della certezza del diritto.

**Redditi di impresa – Perdite su crediti – Deducibilità – Condizioni – Elementi certi e precisi – Necessità – Valutazione tecnico-contabile – Necessità – Disposizioni antielusive – Valutazione autonoma – Configurabilità.**

Comm. trib. reg. Piemonte, sez. XXXIII, 1 ottobre 2007, n. 30, in Corr. Trib. 9/2008, pag. 722.

L'art. 66, comma 3 (ora art. 101, comma 5), del TUIR, stabilisce i requisiti necessari (elementi certi e precisi) per la legittima deduzione delle perdite mentre l'art. 37-bis del DPR n. 600/1973 indica le caratteristiche dei comportamenti sanzionati "atti diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti

dall'ordinamento tributario". Deriva da ciò che il controllo sul rispetto dell'art. 66, comma 3, del TUIR richiede una valutazione esclusivamente tecnico-contabile, la quale si estende agli aspetti motivazionali nel caso di ipotizzata elusione per individuare la connotazione "subdola" a questa necessariamente sottesa. Deve pertanto riconoscersi la piena autonomia dei rilievi poggianti sulle due differenti disposizioni senza escludere la stretta connessione fra di essi, potendo il primo (mancanza di elementi certi e precisi) costituire il presupposto per il secondo (comportamento elusivo), che richiede un *quid pluris* il cui accertamento, regolato da apposita procedura, comporta l'individuazione di ulteriori specifici presupposti.

#### **Redditi di impresa – Rinuncia a interessi attivi a fronte di interessi passibili contabilizzati – Irrilevanza della rinuncia.**

Comm. trib. prov. di Padova sez. X, 4 dicembre 2007, n. 92, in Corr. Trib. 6/2008, pag. 465.

Il comportamento della società che espone in bilancio interessi passivi, con la rinuncia agli interessi attivi, è sicuramente antieconomico, per cui è legittimo e fondato l'accertamento dell'ufficio in merito alla mancata contabilizzazione di interessi attivi su crediti verso clienti, in riferimento al principio sulla legittimità del disconoscimento dei costi derivanti da comportamenti antieconomici del contribuente.

In un'attività economica tesa al profitto la rinuncia a pretendere gli interessi deve essere considerata inefficace rispetto alla norma fiscale.

#### **Redditi di impresa – Accantonamenti – Fondo per la liquidazione di premi fedeltà agli agenti – Riconducibilità agli accantonamenti previsti dal TUIR – Esclusione.**

Comm. trib. prov. di Reggio Emilia, sez. I, 5 marzo 2008, n. 23, in Corr. Trib. 14/2008, pag. 1148.

L'accantonamento ad un fondo per liquidare agli agenti, al momento della cessazione del rapporto, un premio di fedeltà legato ad un patto di non concorrenza è fiscalmente indeducibile in quanto non rientra tra le tipologie di accantonamenti previsti dal TUIR.

### **REDDITI DI LAVORO AUTONOMO**

#### **Giurisprudenza**

##### Commissioni tributarie di merito

#### **Redditi di lavoro autonomo – Mancato rilascio della dichiarazione del sostituto d'imposta attestante l'effettuazione delle ritenute – Obbligo di nuovo pagamento dell'imposta per il sostituto – Illegittimità.**

Comm. trib. prov. di Lecce, sez. IX, 4 marzo 2008, n. 60, in Corr. Trib. 14/2008, pag. 1148.

Il mancato rilascio della dichiarazione attestante l'avvenuta ritenuta da parte di colui che ha effettuato la ritenuta medesima non può comportare, per il contribuente che l'ha subita, l'obbligo di pagare nuovamente l'imposta. La certificazione, infatti, non fornisce la prova dell'avvenuto pagamento delle ritenute e non costituisce *condicio sine qua non* per lo scomputo delle stesse, implicando, invece, il mancato riconoscimento da parte dell'Amministrazione finanziaria delle ritenute operate ma non certificate una violazione del divieto di doppia imposizione poiché, in corrispondenza della stessa ricchezza prodotta, l'Erario effettuerebbe un duplice prelievo, prima in capo al sostituto e dopo in capo al sostituto. D'altro canto, la circostanza secondo cui la certificazione non ha valore probatorio è avvalorata dalla considerazione che, in caso contrario, cioè, se si riconoscesse valenza probatoria alla certificazione, si verificherebbe un'incoerenza da

parte del legislatore fiscale, il quale da un alto vieta espressamente la doppia tassazione, ma dall'altro, implicitamente, la legittima. E' quindi illegittima, l'iscrizione a ruolo relativa alla presunta indetraibilità di parte delle ritenute subite con riferimento a redditi di lavoro autonomo, qualora, dalle fatture prodotte in giudizio, risulti che le ritenute sono state correttamente effettuate da parte del sostituto d'imposta.

## **REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE**

### **Dottrina**

#### **Redditi di lavoro dipendente – Oneri deducibili – Somme restituite al sostituto di imposta – Modalità di recupero delle ritenute versate e non dovute.**

Ris. Agenzia delle Entrate 29 febbraio 2008, n. 71/E, dal sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it)

L'art. 10, comma 1, lett. d-bis) TUIR prevede la possibilità di dedurre dal reddito complessivo le somme restituite al datore di lavoro che hanno concorso a formare il reddito imponibile in anni precedenti.

A tal riguardo l'Agenzia fornisce chiarimenti in merito alle modalità da seguire per il recupero dell'IRPEF non dovuta distinguendo a seconda che i contribuenti abbiano restituito o meno le somme.

Nell'ipotesi in cui non siano ancora state restituite le somme al lordo delle ritenute subite:

- il contribuente potrà recuperare le ritenute chiedendo direttamente al sostituto d'imposta il riconoscimento delle somme restituite tra gli oneri deducibili;
- in alternativa potrà operare un'ulteriore deduzione (totale o parziale per la parte residua non recuperata dal sostituto) in sede di dichiarazione dei redditi, relativa al periodo di imposta in cui la somma è restituita.

Nelle ipotesi in cui la restituzione delle somme al lordo delle ritenute subite sia già avvenuta:

- il contribuente qualora non abbia ancora presentata la dichiarazione annuale e non sia ancora decorso l'anno, potrà recuperare le ritenute operando una deduzione in sede di dichiarazione dei redditi;
- qualora invece abbia già presentato la dichiarazione, potrà presentare una dichiarazione integrativa per far valere gli oneri deducibili entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo.

L'Agenzia precisa inoltre che l'istanza di rimborso dei versamenti diretti ex art. 38 DPR 602/73 è ammessa esclusivamente per errore materiale, duplicazione totale o parziale dell'obbligo di versamento, inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento.

### **Giurisprudenza**

#### **Corte di Cassazione**

#### **Redditi di lavoro dipendente – Trattamento di fine rapporto – Criteri di determinazione dell'aliquota applicabile.**

Cass., sez. trib. 31 luglio 2007, n. 16936, in Boll. Trib. 3/2008, pag. 267.

Anche per il lavoro dipendente prestato anteriormente alla data di entrata in vigore della legge 29 maggio 1982, n. 297, il trattamento di fine rapporto, allo scopo di determinare l'aliquota applicabile, deve essere calcolato in misura corrispondente ad una mensilità della retribuzione annua per ogni anno preso a base di commisurazione, cioè in base ad una quota pari ad un dodicesimo dell'intera retribuzione globale di fatto percepita nell'anno, comprensiva di ogni elemento retributivo

aggiuntivo di carattere continuativo, e non semplicemente ad una mensilità della paga base riferita ad un mese di prestazione.

## **REDDITI DIVERSI**

### **Giurisprudenza**

#### **Commissioni tributarie di merito**

**Redditi diversi – Plusvalenze su cessione di aree edificabili – Nozione di area fabbricabile – Norma innovativa di cui all'art. 36, comma 2, D.L. n. 223/2006 – Efficacia retroattiva – Esclusione.**

Comm. trib. prov. di Reggio Emilia, sez. I, 27 novembre 2007, n. 539, in Corr. Trib. 9/2008, pag. 713.

Il legislatore del D.L. n. 223/2006, all'art. 36, comma 2, ha risolto i contrasti interpretativi sorti circa la definizione di terreno fabbricabile in relazione all'applicazione di diversi tributi, con una norma che non ha valenza interpretativa, e pertanto non è retroattiva. Infatti affinché si possa derogare al principio generale della irretroattività delle norme tributarie è indispensabile la sussistenza di tre requisiti:

- a) deve trattarsi di casi eccezionali;
- b) la disposizione interpretativa deve essere emanata con legge ordinaria;
- c) la norma di interpretazione autentica deve essere qualificata come tale.

Esaminando l'art. 36, comma 2, del D.L. n. 223/2006, si può ritenere, con riferimento al primo requisito, di essere in presenza di un caso eccezionale rappresentato dalla disputa giurisprudenziale sorta in merito alla definizione di area edificabile nei diversi tributi, ma proprio per questo la soluzione di tale problematica era stata rimessa alle Sezioni unite della Corte di Cassazione, quantomeno per l'ICI. Il secondo requisito non pare rispettato, considerato che la previsione originaria della nuova definizione di terreno edificabile è introdotta da un decreto-legge, se pure poi convertito, e non da una legge ordinaria. Infine anche il terzo requisito non può ritenersi verificato poiché la norma in questione non viene qualificata in modo espresso come norma interpretativa.

## **REDDITI TASSATI SEPARATAMENTE**

### **Giurisprudenza**

#### **Corte di Cassazione**

**Redditi tassati separatamente – Incentivo all'esodo – Riduzione dell'aliquota alla metà di quella applicata per la tassazione del TFR – Nozione di "esodo" – Pluralità di dipendenti – Non è necessaria – Condizioni speciali in caso di uscita anticipata dall'azienda - Sufficienza.**  
Cass., sez. trib. 15 novembre 2007, n. 23697, in Corr. Trib. 4/2008, pag. 310.

Con riguardo all'IRPEF dovuta sulle somme corrisposte, in occasione della cessazione del rapporto, al fine di incentivare l'esodo dei lavoratori che abbiano superato l'età di 50 anni se donne e di 55 se uomini, per l'applicazione del beneficio della riduzione dell'aliquota alla metà di quella applicata per la tassazione del trattamento di fine rapporto, il TUIR, all'art. 17, comma 4-bis

(introdotto dal D.Lgs. n. 314/1997, art. 5, comma 1, lett. d) n. 2), non richiede che ne siano oggetto, anche solo potenziale, una pluralità di addetti, e neppure che il datore di lavoro abbia offerto ad una pluralità di dipendenti condizioni speciali in caso di uscita anticipata dall'azienda. Infatti, il fine dichiarato della norma è quello di incentivare l'esodo anticipato dei lavoratori prossimi al pensionamento, in un quadro di misure urgenti in materia di finanza pubblica, sottese alla razionalizzazione delle risorse aziendali ed alla creazione di nuove opportunità di lavoro, e tale obiettivo viene conseguito, sia nel caso di uscita, simultanea, di un gran numero di dipendenti, sia in quello di uscita, in tempi diversi, di uno o più lavoratori.

## **RISCOSSIONE**

### **Dottrina**

**“Risolti i dubbi sull'indicazione del responsabile del procedimento nella cartella di pagamento”** di G. ALEMANNI, in Corr. Trib. 14/2008, pag. 1091.

La Corte Costituzionale, con ordinanza n. 377/2007, aveva dichiarato la manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale dell'art. 7, comma 2, lett. a), dello Statuto dei diritti del contribuente, nella parte in cui prevede che gli atti dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare, fra l'altro, il responsabile del procedimento sul presupposto che tale obbligo ha lo scopo di assicurare la trasparenza dell'attività amministrativa, la piena informazione del cittadino, anche ai fini di eventuali azioni nei confronti del responsabile, e la garanzia del diritto di difesa, che sono altrettanti aspetti del buon andamento e dell'imparzialità della P.A. predicati dal primo comma dell'art. 97 della Costituzione. Il decreto cd. “mille proroghe” (D.L. n. 248/2007) ha reso operativo, una volta per tutte, il principio affermato dal richiamato art. 7, comma 2, lett. a), dello Statuto dei diritti del contribuente, rendendo obbligatoria, a pena di nullità, l'indicazione nelle cartelle di pagamento relative ai ruoli consegnati dal 1° giugno 2008 non solo del responsabile del procedimento di iscrizione a ruolo individuabile nell'ente creditore, ma altresì la previsione dell'agente della riscossione responsabile della emissione e notificazione della cartella di pagamento collegata allo stesso ruolo. Tale disposizione, prevede al tempo stesso una sanatoria per tutte quelle cartelle di pagamento relative a ruoli consegnati prima della data indicata, risolvendo una “querelle” sul tema e definendo, una volta per tutte, resistenze amministrative in materia di chiarezza degli atti tributari. (SG)

### **Prassi Amministrativa**

**Riscossione – Società di investimento immobiliare (SIIQ e SIINQ) – Imposte sostitutive IRES e IRAP – Codici tributi.**

Ris. Agenzia delle Entrate 7 febbraio 2008, n. 37/E, dal sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it)

Sono stati istituiti i codici tributo 1120 e 1121 per il versamento, tramite Mod. F24, delle imposte sostitutive IRES e IRAP, rispettivamente, da parte delle società di investimento immobiliare quotate e non quotate, e sui conferimenti nelle società di investimento immobiliare quotate, nelle società di investimento non quotate e fondi immobiliari.

**Riscossione – Cartella di pagamento – Obbligo di indicare il responsabile del procedimento – Art. 7, comma 2, lett. a), della legge n. 212/2000 – Ordinanza della Corte Costituzionale n. 377 del 9 novembre 2007 – Gestione delle controversie.**

Circ. Agenzia delle Entrate 6 marzo 2008, n. 16/E, in Boll. Trib. 2008, pag. 490.

Dopo un breve *excursus* normativo, l'Agenzia ha ritenuto di dover aderire alla tesi secondo la quale, anteriormente all'entrata in vigore dell'art. 36, comma 4-ter, del D.L. 31 dicembre 2007, n. 248, la mancata indicazione del responsabile del procedimento nella cartella di pagamento non comporta la nullità del provvedimento bensì una mera irregolarità amministrativa.

Ritiene inoltre che, sebbene la Corte Costituzionale abbia stabilito che l'omissione, nelle cartelle di pagamento, dell'indicazione del responsabile del procedimento non costituisce una mera formalità, l'Agenzia precisa che la pronuncia della Consulta non può essere ritenuta vincolante per il contribuente, posto che è inserita in un'ordinanza di manifesta infondatezza (la quale costituisce un *minus* rispetto alle sentenze interpretative di rigetto).

La circolare illustra anche le innovazioni apportate dal DL 24/2007 il cui art. 36 statuisce in caso di mancata indicazione del responsabile del procedimento, la nullità delle cartelle di pagamento relative a ruoli consegnati all'Agente della Riscossione a partire dal 1 giugno 2008.

Per quanto attiene al contenzioso che si instaurerà al riguardo, l'Amministrazione precisa che:

- per le controversie concernenti la mancata indicazione del responsabile del procedimento di emissione della cartella di pagamento, nelle quali sia stato chiamato in causa l'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate che ha iscritto a ruolo le somme contenute nella cartella di pagamento, ha l'onere di chiamare in causa l'Agente della riscossione entro 60 gg. dalla notifica del ricorso;
- per le questioni controverse riguardanti l'omessa indicazione del responsabile del procedimento in atti amministrativi diversi dalla cartella di pagamento, gli uffici dovranno capire che detta omissione costituisce un vizio che non determina la nullità né l'annullabilità dell'atto.
- La censura relativa alla mancata indicazione del responsabile del procedimento deve essere eccepita in sede di ricorso, posto che, nel processo tributario, i motivi non possono essere successivamente integrati ma solo illustrati.

Il vizio non può essere rilevato per la prima volta in appello, stante il divieto di domande nuove.

## Giurisprudenza

### Corte Costituzionale

#### **Riscossione – Termini di notificazione della cartella di pagamento – Differenze – Ragionevolezza in relazione alla esigenza di emanare un regime transitorio.**

Corte Cost. 25 gennaio 2008, n. 11, in Corr. Trib. 13/2008, pag. 1041.

Non è irragionevole una disciplina transitoria dei termini di decadenza per la notificazione della cartella di pagamento, divergente dalla disciplina a regime.

Non è irragionevole che il termine decadenziale previsto in via transitoria dall'art. 1, comma 5-bis, lett. c), del D.L. n. 106/2005 per la notificazione delle cartelle relative alle dichiarazioni presentate fino al 31 dicembre 2001 sia superiore a quello quadriennale previsto per la notificazione degli avvisi di accertamento, in quanto il riferimento a quest'ultimo termine contenuto nella sentenza n. 280/2005, nel contesto di un invito al legislatore a provvedere anche in ordine ai rapporti pendenti, impone una ragionevole disciplina transitoria che contemperì i contrapposti interessi di Erario e contribuente.

### Commissioni tributarie di merito

#### **Riscossione – Cartella di pagamento – Omessa indicazione del responsabile del procedimento – Rileva se implica lesione del diritto alla difesa e all'informativa del contribuente.**

Comm. trib. prov. di Milano, sez. XLI, 6 dicembre 2007, n. 510, in Corr. Trib. 6/2008, pag. 487.

La nullità della cartella di pagamento per mancata indicazione del responsabile del procedimento deve essere considerata collegata e funzionale al diritto alla difesa, per cui qualora, come nel caso deciso, tale diritto, come quello all'informativa, non risulti comunque essere stato leso, non potrà sollevarsi la eccezione di nullità della cartella per la mancata indicazione del responsabile del procedimento.

**Riscossione – Cartella di pagamento – Omessa indicazione del responsabile del procedimento – Nullità.**

Comm. trib. prov. di Vicenza, sez. II, 19 dicembre 2007, n. 114, in Corr. Trib. 6/2008, pag. 487.

Sono illegittime le cartelle di pagamento prive della indicazione del responsabile del procedimento, poiché, con ordinanza n. 377/2007, la Corte costituzionale ha espressamente sancito l'obbligo, anche per il concessionario, di indicare il responsabile del procedimento, ritenendo applicabile ai procedimenti tributari la legge generale sul procedimento amministrativo n. 241/1990, con esplicito riferimento anche alle cartelle di pagamento, ancor prima dell'emanazione dello Statuto dei diritti del contribuente (legge n. 212/2000), sia da parte dell'amministrazione finanziaria che dei concessionari della riscossione, in quanto soggetti privati cui compete l'esercizio di funzioni pubbliche, in riferimento sia ai procedimenti di massa, che culminano, cioè, in provvedimenti di contenuto omogeneo o standardizzato nei confronti di innumerevoli destinatari, che quelli di natura non discrezionale.

L'obbligo di indicare il responsabile del procedimento ha lo scopo di assicurare la trasparenza dell'attività amministrativa, la piena informazione del cittadino (anche ai fini di eventuali azioni nei confronti del responsabile) e la garanzia del diritto di difesa, che sono altrettanti aspetti del buon andamento e dell'imparzialità della pubblica amministrazione di cui all'art. 97, primo comma, Cost.

**Riscossione – Cartella di pagamento – Preventiva notifica della comunicazione di irregolarità – Necessità – Omessa comunicazione – Nullità della cartella - Consegu.**

Comm. trib. prov. di Bari, sez. IV 14 gennaio 2008, n. 445, in Corr. Trib. 6/2008, pag. 486.

La mancata preventiva notifica della comunicazione di irregolarità, intesa come atto prodromico della cartella di pagamento, costituisce violazione dell'art. 6, comma 5, dello Statuto del contribuente (legge n. 212/2000).

La comunicazione di irregolarità, prevista dall'art. 25, comma 3-*quater*, del D.Lgs n. 472/1997, consente infatti al contribuente di conoscere i motivi della pretesa erariale facendo, altresì, sorgere il diritto di ottenere la riduzione delle sanzioni. Pertanto, la mancanza di tale formalità determina la nullità insanabile della successiva cartella di pagamento che manca di una condizione di validità. Infatti, deve ritenersi nulla la cartella di pagamento, derivante dalla liquidazione dei tributi risultanti dalle dichiarazioni, quando l'iscrizione a ruolo non risulti preceduta dall'invito al contribuente a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti, secondo quanto previsto dallo Statuto del contribuente.

Come stabilito dalla Corte costituzionale con l'ordinanza n. 377/2007, l'obbligo imposto ai concessionari di indicare nelle cartelle di pagamento il responsabile del procedimento, lungi dall'essere un inutile adempimento, ha lo scopo di assicurare la trasparenza dell'attività amministrativa, la piena informazione del cittadino (anche ai fini di eventuali azioni nei confronti del responsabile) e la garanzia del diritto di difesa, che sono altrettanti aspetti del buon andamento e dell'imparzialità della pubblica amministrazione ex art. 97, primo comma, Cost. Inoltre l'art. 7 dello Statuto del contribuente si applica ai procedimenti tributari dei concessionari (ora agenti) della riscossione, in quanto soggetti passivi privati cui compete l'esercizio di funzioni pubbliche, comprendendo tali procedimenti, sia i procedimenti di massa che culminano, cioè, in provvedimenti di contenuto omogeneo o standardizzato nei confronti di innumerevoli destinatari, sia quelli di natura non discrezionale.

**Riscossione – Cartella di pagamento – Omessa indicazione del responsabile del procedimento – Nullità.**

Comm. trib. prov. di Lecce, sez. II 14 gennaio 2008, n. 517, in Corr. Trib. 6/2008, pag. 487.

Deve essere annullata per vizio proprio, ai sensi dell'art. 19, comma 3, del D.Lgs. n. 546/1992, la cartella esattoriale (ora cartella di pagamento) che non indichi tassativamente il responsabile del procedimento, ai sensi e per gli effetti dell'art. 7, comma 2, lett. c), dello Statuto dei diritti del contribuente (legge n. 212/2000). A tale riguardo la Corte costituzionale ha infatti precisato, con l'ordinanza n. 377/2007, che l'obbligo imposto ai concessionari di indicare nelle cartelle di pagamento il responsabile del procedimento, lungi dall'essere un inutile adempimento, ha lo scopo di assicurare la trasparenza dell'attività amministrativa, la piena informazione del cittadino (anche ai fini di eventuali azioni nei confronti del responsabile) e la garanzia del diritto di difesa, che sono altrettanto aspetti del buon andamento e dell'imparzialità della pubblica amministrazione predicati dall'art. 97, primo comma, Cost.

**Riscossione – Riscossione coattiva – Cartella di pagamento – Elementi - Responsabile del procedimento – Omessa indicazione – Conseguenze – Nullità – Esclusione.**

Comm. trib. reg. di Venezia, sez. XIV, 17 gennaio 2008, n. 49, ne Il fisco 8/2008, fasc. n. 1, pag. 1428.

L'art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente, L. 27 luglio 2000, n. 212, non commina alcuna specifica sanzione di nullità nell'ipotesi in cui nella cartella di pagamento notificata al contribuente sia omessa l'indicazione del responsabile del procedimento. Peraltro, la sanzione della nullità degli atti riflette una patologia talmente grave che deve trovare manifesta giustificazione ed espressione nella normativa di riferimento.

**DISPOSIZIONI ANTIELUSIVE**

**Dottrina**

“**Distribuzione elusiva di dividendi comunitari**”, di M. SERINO, ne Il fisco 14/2008, fasc. n. 1, pag. 2486.

L'A. dopo aver esaminato i punti salienti della Direttiva “madre-figlia”, recepita nel nostro ordinamento con l'art. 27-bis del DPR 600/73 e la disciplina del credito d'imposta riconosciuto ai soggetti non residenti sui dividendi percepiti da soggetti IRES nazionali, affronta, mediante l'esemplificazione di un caso concreto, la questione della possibile elusività nella distribuzione di dividendi nazionali a imprese comunitarie, controllate a loro volta da società di capitali residenti nei cd “paradisi fiscali”.

Nell'esposizione del caso l'A fa riferimento alla legislazione vigente fino al 31 dicembre 2007, periodo in cui la ritenuta sui dividendi distribuiti a società estere era fissata nella misura del 27% a titolo d'imposta.

Rileva che la ricorrenza di un disegno elusivo da parte della *holding* estera residente nell'Isola di Man, paese considerato a regime fiscale privilegiato, che controlla una società residente mediante un'altra società lussemburghese, si basa innanzi tutto sull'utilizzo dei benefici fiscali applicabili ai dividendi percepiti, derivanti sia dall'esenzione d'imposta prevista nella Direttiva cd “madre-figlia”, sia dal credito d'imposta spettante ai soggetti non residenti secondo l'ordinamento tributario vigente e gli accordi convenzionali stipulati tra gli Stati contraenti.

Dall'esemplificazione risulta evidente come detti benefici abbiano consentito di sottrarre a imposizione importanti quote di reddito altrimenti tassato nel nostro Paese.

L'attuazione dei descritti possibili fenomeni antielusivi è stata gran parte ridimensionata dall'ultima legge finanziaria, che ha parzialmente abrogato la ritenuta del 27% sugli utili percepiti da società estere fissando nella misura dell'1,375% la nuova aliquota applicabile a partire dal 1 gennaio 2008, equiparando così la tassazione dei dividendi distribuiti a società estere con quella applicata in Italia nei confronti di soggetti IRES residenti.

Nella parte finale dell'esposizione l'A. formula considerazioni sulla modifica legislativa, che da ora in poi renderà assai meno appetibile in ambito comunitario l'indebito utilizzo dell'esenzione da ritenuta alla fonte mediante la Direttiva "madre-figlia". (EM)

## **Giurisprudenza**

### **Commissioni tributarie di merito**

#### **Disposizioni antielusive – Tassatività delle fattispecie indicate nell'art. 37-bis del DPR n. 600/1973 – Esclusione - Concetto generale di elusione fiscale – Definizione.**

Comm. trib. reg. Lombardia, sez. XIII, 4 febbraio 2008, n. 85, in Corr. Trib. 14/2008, pag. 1148.

L'elencazione delle possibili fattispecie elusive indicate nell'art. 37-bis del DPR n. 600/1973 non può ritenersi, né tassativa, né esaustiva. Si è, infatti, venuto a configurare un concetto generale di elusione fiscale, desumibile da tale disposizione e che si delinea come una forma di abuso da parte del contribuente del proprio diritto di scelta dei vari strumenti giuridici stabiliti dalla norma tributaria, fino al punto di porre in essere atti e/o fatti che, pur essendo rigorosamente rispettosi di previsioni legislative, si traducono, in concreto, in strategie idonee a determinare un vantaggio, formalmente lecito, ma che, nella sostanza, si scontra con i principi di sistema e con le modalità generali dell'ordinamento tributario. In altre parole nell'elusione fiscale il contribuente non si limita a scegliere una soluzione tra le tante previste dall'ordinamento tributario, ma sfrutta il sistema tributario per crearsi una particolare situazione di vantaggio che l'ordinamento stesso normalmente non ammette ed implicitamente vieta.

### **ASSICURAZIONI (Imposta sulle)**

#### **Prassi Amministrativa**

#### **Assicurazioni (imposta sulle) – Pagamento dell'acconto previsto dall'articolo 9, comma 1-bis, della L. 29 ottobre 1961, n. 1216.**

Ris. Agenzia delle Entrate 11 marzo 2008, n. 84/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it)

Il comma 1-bis, dell'art. 9, L. 29 ottobre 1961, n. 1216, ha introdotto l'acconto del 12,5% dell'imposta sulle assicurazioni, che deve essere versato, tra l'altro, dalle imprese assicuratrici con sede legale in un altro Stato membro della comunità europea e che operano nel territorio italiano.

Tali imprese di assicurazioni estere devono considerare quale base di calcolo per l'acconto l'ammontare dei premi incassati nell'anno precedente, che si desumono dalle denunce mensili presentate dal mese di febbraio al mese di gennaio dell'anno successivo.

Il rappresentate fiscale, quindi, dovrà versare entro il 30 novembre l'acconto nella misura del 12.50% dell'imposta liquidata nell'anno precedente.

L'Agenzia ritiene che non sia possibile modificare la percentuale dell'acconto sulla base di un metodo previsionale.

## **BOLLO (Imposta di)**

### **Prassi Amministrativa**

#### **Bollo (imposta di) – Processo tributario – Atto introduttivo – Impugnazione riguardante pluralità di accertamenti – Irrilevanza.**

Nota della Direzione Regionale delle Entrate della Lombardia, prot. del 21 dicembre n. 2007/99557, ne Il fisco 2008, pag. 2204.

Su richiesta di un Ordine professionale, la Direzione Regionale delle Entrate della Lombardia è stata interessata da un quesito relativo all'applicazione dell'imposta di bollo alla fattispecie relativa all'impugnazione di una pluralità di atti impositivi per il tramite della proporzione di unico ricorso. A tal riguardo l'Agenzia ha precisato che il ricorso cumulativo con il quale il contribuente impugna più atti impositivi emessi nei suoi confronti sconta l'imposta di bollo una sola volta per ogni foglio di quattro facciate ancorché il ricorso interessi una pluralità di atti.

## **CONTRATTI DI BORSA (tassa sui)**

### **Dottrina**

“**Abrogazione della tassa sui contratti di Borsa**” di A. MONTESANO, ne Il fisco 12/2008, fasc. n. 1, pag. 2110.

Il cosiddetto decreto “milleproroghe” (D.L. 31 dicembre 2007 n. 48 convertito, con modificazioni, dalla L. 28 febbraio 2008, n. 31) ha abolito, a decorrere dal 31 dicembre 2007, la tassa sui contratti di borsa.

Nel contempo è stato modificato il regime applicabile ai fini dell'imposta di registro e dell'imposta di bollo, relativamente agli atti di compravendita di titoli e valori.

L'A. riepiloga in maniera puntuale, nella sua evoluzione, la situazione esistente al momento dell'abrogazione e offre una disamina completa della nuova disciplina. (EM)

## **IMPOSTA SOSTITUTIVA CREDITO**

### **Giurisprudenza**

#### **Corte di Cassazione**

#### **Imposta sostitutiva sui finanziamenti – Durata del contratto – Contratto superiore a 18 mesi – Clausola di risoluzione anticipata del debitore – Irrilevanza – Perdita dell'agevolazione – Insussistenza.**

Cass., sez. trib. 11 aprile 2008, n. 9519, in Giur. Imp. 3/2008.

La facoltà del debitore di estinguere anticipatamente il finanziamento richiesto è garantita dalla legge bancaria ancor prima che dalle clausole negoziali all'uopo inserire nel contratto di

finanziamento e corrisponde ad un *favor debitoris* che sempre più caratterizza la normativa di settore.

Conseguentemente la presenza di clausole negoziali che consentono il recesso anticipato del debitore non fa venir meno il requisito temporale disposto dagli artt. 15 e 17 del DPR n. 601 del 1973 (vale a dire che il finanziamento abbia una durata superiore a 18 mesi), presupposto per l'applicazione dell'imposta sostitutiva sui finanziamenti a medio e lungo termine, in luogo delle ordinarie imposte d'atto (imposte di registro e ipotecarie).

## IVA

### Dottrina

**“L’intermediazione alla ricerca del territorio di tassazione”** di P. CENTORE, in Corr. Trib. 7/2008, pag. 569.

L'A. commenta due risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate (n. 7/E e n. 8/E del 9.1.2008) con le quali viene risolta la questione della territorialità delle intermediazioni, individuata dall'art. 7, quarto comma, lett. *f-quinquies*, del D.P.R. n. 633/72, come modificato dall'art. 1, comma 325, della L. n. 296/2006 (Legge Finanziaria 2007). Le attività di intermediazione non sono autonome, ma collegate all'operazione intermediata. Ne consegue che la tassazione IVA dell'intermediazione deve seguire quella dell'operazione principale, unificandone il trattamento ai fini della territorialità e, dunque, del luogo di tassazione. (SG)

**“Vecchi crediti IVA fuori dalla liquidazione di gruppo”**, di A. SANTI, in Corr. trib. 2008, pag. 689.

L'articolo si occupa delle modifiche di chiara matrice antielusiva introdotte in materia di liquidazione dell'IVA “di gruppo” dall'art. 1, commi 63 e 64 della L. n. 244/2007 all'art. 73, del D.P.R. n. 633/1972.

In particolare, si prevede che a partire dal 2008 l'imposta dovuta dalla società controllante è determinata senza tener conto delle eccedenze d'imposta delle società che nell'anno precedente non erano ricomprese nel perimetro del gruppo.

A titolo esemplificativo, se la società controllata partecipa al regime di liquidazione IVA “di gruppo” a partire dal 2008, la stessa non può trasferire alla procedura in questione il credito IVA che emergerà nella sua dichiarazione per il 2007; tale ammontare rimane nella disponibilità della controllata stessa che potrà chiederne il rimborso - nella misura in cui ricorrano i presupposti - ovvero utilizzarlo in compensazione secondo i criteri ordinari.

Nel caso in cui il credito IVA non sia utilizzato in compensazione o chiesto a rimborso durante il primo anno di partecipazione della società o dell'ente alla procedura IVA “di gruppo”, l'eccedenza residua - che troverà evidenza nella dichiarazione annuale del periodo stesso - non potrà essere trasferita alla liquidazione di gruppo neppure nel secondo anno successivo a quello d'ingresso nel regime medesimo.

L'A. evidenzia che le modifiche apportate al citato art. 73 del D.P.R. n. 633/1972 superano i precedenti indirizzi dell'Agenzia delle entrate (ris. nn. 221/E del 9 luglio 2002 e 132/E del 14 giugno 2007), secondo i quali dal momento in cui una società aderisce al procedimento dell'IVA “di gruppo” perde totalmente la disponibilità della propria posizione creditoria per trasferirla al gruppo medesimo, di modo che venga gestita dalla società controllante in compensazione dei saldi debitori evidenziati dalle liquidazioni di periodo dei vari soggetti che vi partecipano.

Peraltro, l'Agenzia delle entrate (cfr. la Circ. dell'Agenzia delle entrate n. 12/E del 13 febbraio 2008, par. 10.8) ha chiarito che ritiene non conforme alla normativa di riferimento il comportamento di quei contribuenti che hanno anticipato le disposizioni di cui al citato art. 73, ossia non hanno

trasferito il proprio credito pregresso al momento dell'entrata nella procedura della liquidazione IVA "di gruppo" utilizzandolo in compensazione antecedentemente al 1° gennaio 2008. (PM).

### Prassi Amministrativa

#### **IVA – Affitto di azienda – Locazione di immobili – Art. 35, comma 10-*quater*, DL 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modifiche dalla legge 4 agosto 2006, n. 248 e successive integrazioni e modificazioni – Chiarimenti.**

Ris. Agenzia delle Entrate 6 febbraio 2008, n. 35, dal sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it)

La risoluzione fornisce chiarimenti in merito al regime di tassazione ai fini dell'IVA e dell'imposta di registro applicabile al caso di affitto di azienda che comprenda anche immobili strumentali.

L'affitto di azienda è assoggettato all'imposta di registro in misura diversa a seconda dello *status* del locatore: se è un imprenditore con più aziende (o che affitta solo un ramo della sua azienda) o una società i relativi canoni sono soggetti ad IVA con aliquota del 20% e all'imposta di registro in misura fissa (€ 168); se invece è un imprenditore individuale che affitta l'unica azienda, egli perde la qualifica di soggetto passivo d'imposta e il contratto è soggetto all'imposta di registro proporzionale.

Il contratto di locazione di immobili strumentali è in linea generale esente da IVA, mentre è assoggettato se il locatario è soggetto passivo senza diritto alla detrazione, ovvero è un soggetto che opera la detrazione in misura non superiore al 25% oppure se è esercitata l'opzione per l'imponibilità: alle locazione i immobili strumentali (esenti o imponibili) si applica in ogni caso l'imposta di registro nella misura dell'1%.

Tuttavia, al fine di evitare manovre antielusive, l'art. 35, comma 10-*quater* del DL 223/2006 conv. con modif. dalla legge 248/2006, dispone che se il valore dell'attivo dell'azienda è costituito per più del 50% dal valore dei fabbricati, la tassazione ai fini dell'affitto di azienda, se più favorevole, è sostituito dal regime applicabile alla locazione di immobili.

Al fine di individuare il regime di tassazione applicabile al caso concreto, occorrerà confrontare nello specifico i due sistemi di tassazione (affitto di azienda e locazioni di immobili) per individuare quale dei due sistemi di tassazione comporti una tassazione più vantaggiosa.

#### **IVA – Auto aziendali – Veicoli concessi in uso ai dipendenti dietro corrispettivo – Detraibilità integrale – Chiarimenti.**

Ris. Ministero delle Finanze, Dip. Pol. Fiscali, 20 febbraio 2008 n. 6/DPF, in Corr. Trib. 2008, pag. 982.

La risoluzione commenta le modifiche apportate dalla legge Finanziaria all'art. 19-bis del DPR 633/72.

Per quanto riguarda il trattamento IVA applicabile ai veicoli aziendali, secondo il Dipartimento delle politiche fiscali, nel caso di veicoli concessi in uso ai dipendenti a fronte di uno specifico corrispettivo, l'Iva afferente l'acquisto o il noleggio è integralmente detraibile in quanto detti veicoli si considerano utilizzati esclusivamente nell'esercizio dell'impresa.

Il corrispettivo addebitato ai dipendenti non può essere inferiore al "valore normale" quantificato in misura pari al *fringe benefit* tassato ai fini delle imposte sui redditi.

Nel caso di assegnazione gratuita di veicoli ai dipendenti, la detrazione spetta nella misura del 40%, senza alcun ulteriore obbligo di assoggettamento per l'utilizzo privato.

#### **IVA – Liquidazione di gruppo – DPR 26 ottobre 1972, n. 633 – Crediti IVA maturati anteriormente alla partecipazione al gruppo – Compensazione – Esclusione.**

Ris. Ministero delle Finanze, Dip. Pol. Fiscali, 14 febbraio 2008, n. 4/DPF, ne Il fisco on line.

A seguito delle modifiche apportate dalla legge Finanziaria 2008, a partire dal 1 gennaio 2008, non si tiene conto, agli effetti della liquidazione IVA di gruppo, delle eccedenze detraibili del soggetto che entra per la prima volta nella procedura.

Per tali eccedenze detraibili si applicheranno le disposizioni di cui all'art. 30 DPR 633/1972.

Conseguentemente l'eccedenza rimarrà definitivamente nella disponibilità del soggetto in capo al quale si è formata.

Resta tuttavia, ferma la possibilità per la società che ha maturato la suddetta eccedenza di:

- chiedere il rimborso ai sensi dell'art. 30 DPR 633/72;
- rinviare le eccedenze creditorie al periodo d'imposta successivo per chiederne il rimborso in anni successivi; per computarle in detrazione in anni successivi, una volta uscito dalla liquidazione di gruppo o per utilizzarle nella compensazione orizzontale con altri debiti tributari.

Negli anni successivi a quello di ingresso, il credito formatosi durante la liquidazione di gruppo dovrà, dunque, rimanere nel calcolo consolidato.

## Giurisprudenza

### Corte di Giustizia CE

#### **IVA – Base imponibile – Determinazione – Operazioni aventi lo scopo essenziale di perseguire un vantaggio fiscale – Abuso fiscale – Configurabilità.**

Corte di Giust. UE, sez. II, 21 febbraio 2008, C-425/06, in Corr. Trib. 10/2008, pag. 812.

La VI Direttiva CEE (ora direttiva 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE) deve essere interpretata nel senso che l'esistenza di una pratica abusiva può essere riconosciuta qualora il perseguimento di un vantaggio fiscale costituisca lo scopo essenziale dell'operazione o delle operazioni controverse.

#### **IVA – Detrazione – Calcolo del *pro rata* – Impresa di *leasing* – Acquisto di veicoli al fine di locarli e rivenderli alla scadenza del contratto di *leasing* – Rivendita dei veicoli quale attività economica usuale dell'impresa – Configurabilità – Ricomprensione, nel calcolo del *pro rata*, dell'importo ricavato dalla cessione – Legittimità.**

Corte di Giust. UE, sez. IV, 6 marzo 2008, n. C-98/07, in Corr. Trib. 12/2008, pag. 978.

L'art. 19 (ora art. 174 della direttiva n. 112/2006/CE), n. 2, della Vi Direttiva CEE, relativo al calcolo del *pro rata* di detrazione IVA, deve essere interpretato nel senso che la nozione di "beni d'investimento che il soggetto passivo ha utilizzato nella sua impresa" non comprende veicoli che un'impresa di *leasing* acquista al fine di darli in locazione e poi venderli alla scadenza dei contratti di *leasing*, in quanto la vendita di tali veicoli al termine di questi contratti costituisce parte integrante dell'attività economica usuale di tale impresa.

### Corte di Cassazione

#### **IVA – Attività d'impresa – Requisiti di sistematicità e abitualità – Società di gestione immobiliare su base personale identica a quella della società conduttrice – Carattere occasionale – Soggettività IVA – Non Sussiste.**

Cass., sez. trib. 3 ottobre 2007, n. 20716, in Corr. Trib. 10/2008, pag. 799.

L'attività svolta da una società di gestione immobiliare consistente nella locazione di immobili di proprietà, ma priva dei caratteri della sistematicità e dell'abitualità, non può essere considerata d'impresa ai sensi dell'art. 4 del DPR n. 633/1972 qualora sulla base di accertamenti di fatto sia

riscontrata la pressoché assoluta identità della base personale della società locatrice e di quelle conduttrici nei due soli contratti di locazione posti in essere, ricorrendo in tal modo le caratteristiche proprie delle società di comodo.

Infatti, ai fini IVA, assumono rilievo, ai sensi dell'art. 4 del DPR n. 633/1972, soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte nell'esercizio di attività commerciali o agricole; poiché nell'ambito delle attività commerciali rientrano solo quelle che siano svolte in forma di impresa e, quindi, imprescindibilmente qualificate dai caratteri dell'abitudine (ancorché non dell'esclusività) e della professionalità dell'esercizio, ai fini considerati devono ritenersi rilevanti solo le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte nell'esercizio di attività commerciali continuative e stabili e non quelle che si esauriscono in isolati atti di produzione o commercio.

**IVA – Detrazione dell'IVA erroneamente applicata all'operazione – Illegittimità – Eventuale rimborso dell'imposta assolta per rivalsa – Giurisprudenza della Corte CE – Rinvio.**

Cass., sez. trib. 25 gennaio 2008, n. 1607, in Corr. Trib. 14/2008, pag. 1125.

Ai sensi dell'art. 19 del DPR n. 633/1972, ed in conformità all'art. 17 della VI direttiva (ora art. 167 ss. della direttiva n. 2006/112/CE), non è ammessa in ogni caso la detrazione dell'IVA pagata a monte per l'acquisto o l'importazione di beni o per conseguire la prestazione di servizi necessari all'impresa, atteso che, ai fini della detrazione, non è sufficiente che le dette operazioni attengano all'oggetto dell'impresa e siano fatturate, ma è, altresì, indispensabile che esse siano, a loro volta, assoggettabili all'IVA.

Non si può infatti ritenere che l'imposta erroneamente addebitata in rivalsa possa essere detratta senza che influiscano la non assoggettabilità ad IVA dell'operazione o gli errori commessi dal cedente nell'addebito dell'imposta. In tali ipotesi peraltro, come nel caso, alla luce della recente sentenza della Corte di Giustizia UE C-35/05 del 2007, tutta da esplorare resterebbe la legittimazione della società contribuente ad agire nei confronti dell'Amministrazione finanziaria per il rimborso dell'IVA indebitamente pagata in rivalsa.

**IVA – Rimborsi – Soggetti legittimati – Cessione del credito – Conferimento di azienda individuale – Successione dei contratti – Trasferimento del credito – Successiva richiesta del conferente – Inammissibilità – Società conferitaria – Legittimità.**

Cass., sez. trib. 12 marzo 2008, n. 6578, in Giur. Imp. 3/2008.

Il conferimento di un'azienda individuale in una società, sia essa di persona o di capitali, comporta la successione dei contratti regolata dall'art. 2559 del codice civile.

Conseguentemente il credito IVA (che può essere ceduto ai sensi dell'art. 5, comma 4-ter, del DL 14 marzo 1988, n. 70), già vantato dall'imprenditore individuale, non può essere chiesto a rimborso dal soggetto conferente, ma soltanto dalla società conferitaria.

**IVA – Detrazione – Cessione d'azienda – Credito d'imposta del cedente dell'azienda – Riporto nell'anno successivo – Trasferimento del credito al cessionario dell'azienda – Esclusione.**

Cass., sez. trib. 16 aprile 2008, n. 9961, in Giur. Imp. 3/2008.

In tema di IVA, nell'ipotesi di cessione d'azienda, deve ritenersi estranea al sistema applicativo del tributo la possibilità che i crediti d'imposta emergenti dalla dichiarazione annuale di un dato contribuente (cedente dell'azienda), e dallo stesso riportati a nuovo nell'anno successivo, possano concorrere – a seguito dell'avvenuta cessione – alla commisurazione delle detrazioni spettanti ad un diverso contribuente (il cessionario dell'azienda) nella dichiarazione da quest'ultimo presentata per l'annualità seguente.

**IVA – Variazione dell'imponibile e dell'imposta – Note di variazione – Limite temporale di un anno dall'effettuazione dell'operazione originaria – Rispetto – Riferimento alla fattura da rettificare – Necessità – Versamento dell'imposta nella dichiarazione annuale relativa all'anno dell'operazione originaria – Legittimità.**

Cass., sez. trib. 23 aprile 2008, n. 10510, in Giur. Imp. 3/2008.

In tema di IVA, ai sensi dell'art. 26, terzo comma, del DPR n. 633 del 1972, il soggetto passivo (cessionario) che riceve dal proprio cedente una nota di variazione in diminuzione nell'anno successivo a quello dell'originaria cessione, ai fini del computo della relativa imposta nella dichiarazione afferente l'anno di effettuazione di quest'ultima è tenuto a provare che la variazione si è realizzata entro i dodici mesi successivi a quello dell'operazione originaria, dovendo altresì identità tra l'oggetto della fattura e della relativa registrazione ordinaria, da un lato, e l'oggetto della variazione dall'altro, in modo che esista corrispondenza tra i due atti contabili.

**SUCCESSIONI E DONAZIONI (Imposta sulle)**

**Prassi Amministrativa**

**Successioni e donazioni (imposta sulle) – Ratei sulle competenze pensionistiche maturate e non riscosse per decesso del titolare – Esclusione dall'asse ereditario.**

Ris. Agenzia delle Entrate 18 febbraio 2008, n. 53/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it)

Il rateo di pensione o assegno insoluto a causa del decesso del titolare non rientra nell'asse ereditario del *de-cuius*, in quanto spetta "*iure proprio*" al coniuge superstite non separato, o, in mancanza, ai figli del defunto. Ciò implica, quindi, che l'attribuzione alle pensione al coniuge del defunto non sia subordinata alla presentazione della dichiarazione di successione e l'Ente previdenziale eroga d'iniziativa l'importo dovuto.

Viceversa, in assenza del coniuge o di figli del *de cuius*, le somme rientrano nell'attivo ereditario con il conseguente assoggettamento alla disciplina dell'imposta sulle successioni e donazioni.

Pertanto, prima di procedere al pagamento di dette somme, l'Ente previdenziale dovrà acquisire la prova dell'avvenuta presentazione della dichiarazione di successione oppure la dichiarazione da parte dell'interessato che non sussiste l'obbligo di ottemperare a tale adempimento.

**Successioni e donazioni (imposta sulle) – Reintroduzione del prelievo fiscale – Costituzione di vincoli di destinazione – Negozio fiduciario – Regime tributario.**

Circ. Agenzia delle Entrate 27 marzo 2008, n. 28/E, ne Il fisco 14/2008, fasc. n. 1, pag. 2567.

L'Agenzia fornisce ulteriori chiarimenti in ordine all'inclusione del negozio fiduciario nel campo di applicazione della nuova imposta sulle successioni e donazioni.

Il negozio fiduciario è un contratto atipico, mediante il quale un soggetto (fiduciante) trasferisce ad un altro (fiduciario) un diritto o la mera legittimazione al relativo esercizio, sulla base di un accordo che vincola le parti, stabilendo modalità, tempi, condizioni di esercizio del diritto. Può presentare diverse forme, solo alcune delle quali comportano effetti traslativi.

In particolare, il negozio fiduciario riconducibile: al modello della cd. "fiducia germanistica" (in cui si verifica una scissione tra titolarità formale del diritto e legittimazione al relativo esercizio) non produce alcun effetto traslativo; mentre quello riconducibile al modello del cd. "fiducia romanistica" produce invece effetti traslativi.

La circolare precisa che sono riconducibili alla:

- fiducia germanistica, e quindi non sono soggetti all'imposta di donazione in casi di intestazione fiduciaria di titoli azionari e quote di partecipazione societaria, nei quali si realizza una separazione tra proprietà del bene, che resta in capo al sfiduciante, e la legittimazione all'esercizio che spetta al fiduciario;
- fiducia romanistica, e quindi sono soggetti ad imposta di donazione, i negozi fiduciari aventi ad oggetto beni immobili, poste che, a causa delle garanzie che nel nostro ordinamento assistono i trasferimenti immobiliari, per essi non è ipotizzabile una scissione della proprietà formale (titolarità) rispetto alla proprietà sostanziale del bene.

L'Agenzia afferma che l'assoggettabilità dall'imposta sulle successioni e donazioni dei negozi fiduciari traslativi deriva dal fatto che in ogni caso si realizza un vero e proprio trasferimento a titolo gratuito del bene dalla sfera giuridica del fiduciante a quella del fiduciario.

## IRAP

### Dottrina

“La nuova IRAP per banche ed enti finanziari” di G. MOLINARO, in Corr. Trib. 12/2008, pag. 930.

La Legge Finanziaria 2008 ha rivisto integralmente la disciplina IRAP applicabile alle banche e agli enti finanziari, al pari di quanto avvenuto per le imprese industriali e assicurative, decretando la centralità del dato contabile per la determinazione della base imponibile e una completa autonomia dall'IRES, non assumendosi più i componenti positivi e negativi secondo le disposizioni del TUIR, ma così come risultanti dal conto economico. Una deroga alla disciplina generale relativa alla preminenza del dato contabile e della autonomia rispetto all'IRES è prevista per i marchi e l'avviamento, deducibili secondo le regole IRES (1/18 del costo per ciascun periodo di imposta) a prescindere dalla imputazione a conto economico. Per tali *asset* si può pertanto continuare ad operare gli ammortamenti extracontabili anche nel 2008 e successivi esercizi. L'eventuale diminuzione di valore da “*impairment test*” acquista rilevanza ai fini impositivi nei soli limiti della quota di ammortamento “fiscale” (un diciottesimo del costo) rilevante nel periodo d'imposta.

Dopo aver illustrato i tratti salienti della nuova disciplina ed il regime transitorio per le pregresse deduzioni extracontabili (recupero a tassazione in sei quote costanti a partire dal 2008) nonché per i componenti positivi e negativi la cui tassazione o deduzione sia stata rinviata sulla base delle previgenti disposizioni (per i quali continuano a valere, fino ad esaurimento, le precedenti regole di imputazione alla base imponibile), l'A. pone dubbi in merito ai disallineamenti tra valori contabili e fiscali derivanti componenti economiche (positive e negative) che in base alle previgenti disposizioni non sono state considerate rilevanti ai fini IRAP (per es. le valutazioni dei titoli azionari detenuti per la vendita, cd. “*held for trading*”). L'indirizzo del legislatore, risultante anche dalla relazione illustrativa, che configura inequivocabilmente la logica di funzionamento della nuova IRAP quale imposta che si poggia unicamente sulle determinazioni contabili delle voci rilevanti ovvero ancorché non rilevanti purché correlate a poste che in esercizi precedenti o successivi lo sono state o lo saranno depone per una estinzione dei suddetti disallineamenti esistenti alla data del 31 dicembre 2007. Secondo l'A., un contributo alla soluzione di tale problema è dato dalla risposta fornita dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 12/E del 19 febbraio 2008 con riferimento agli accantonamenti per cause legali considerati indeducibili ai fini IRAP (oltre che IRES) al momento dello stanziamento, ma che assumono rilevanza al momento dell'effettivo sostenimento delle spese ancorché non risultanti nella relativa voce del conto economico per effetto dell'utilizzo diretto del fondo iscritto nel passivo. Il disallineamento tra il valore contabile e quello fiscale del fondo lascia presagire che l'Agenzia delle Entrate sia orientata - in contrasto con la relazione illustrativa - per il mantenimento dei valori fiscalmente riconosciuti in base alla previgente disciplina e che, pertanto, il componente economico da considerare rilevante ai fini impositivi non sia quello “contabile” ma quello che viene determinato sulla base del valore fiscalmente riconosciuto.

L'A. pone infine il dubbio che la deduzione degli ammortamenti dei beni strumentali al 90% del valore contabile possa esplicare effetti rispetto al valore fiscale dei beni ammortizzabili, nel senso che, supposto 1.000 il valore contabile del bene e 100 la quota di ammortamento imputata a conto economico, l'ammortamento deducibile di 90 comporti un valore fiscale del bene di 910 anziché di 900. Se così fosse, sarebbero frustrate le esigenze di semplificazione poste a base della nuova disciplina per la determinazione della base imponibile IRAP, che assume i componenti positivi e negativi così come risultanti dal conto economico, continuando ad essere necessaria la gestione dei disallineamenti tra valori contabili e fiscali. (FDA)

\*\*\*\*\*

Per un approfondito esame della "nuova" disciplina IRAP e delle relative problematiche si veda la ns. Circolare informativa n. 7/2008.

### **Prassi Amministrativa**

#### **IRAP – Distacco di personale – Indeducibilità dei costi in capo al distaccatario.**

Ris. Min. dell'economia e delle finanze, Dip. Pol. Fisc. 12 febbraio 2008, n. 2/DPF, in Corr. Trib. 11/2008, pag. 900.

La Legge Finanziaria 2008 ha soppresso la disposizione che prevedeva che, in caso di distacco del personale, l'ineducibilità del costo del lavoro fosse imputabile al soggetto distaccatario.

L'abrogazione non riveste natura sostanziale, ma riflette solo l'esigenza di attuare una semplificazione del testo normativo, eliminando una regola già desumibile a livello sistematico.

Pertanto, anche a seguito della citata soppressione, gli importi dovuti dal distaccatario al distaccante, a titolo di recupero degli oneri dei lavoratori distaccati, sono indeducibili in capo al distaccatario e non imponibili in capo al distaccante.

Infatti costituisce un principio immanente nel sistema IRAP, che il costo del lavoro debba incidere in termini di indeducibilità ovvero di tassazione sul soggetto passivo presso il quale viene effettivamente svolta la prestazione lavorativa.

Analogo principio vale nell'ipotesi di lavoro interinale.

### **Giurisprudenza**

#### **Commissioni tributarie di merito**

#### **IRAP – Svalutazioni dei crediti delle banche – Indeducibilità sancita dal D.L. n. 168/2004 – Efficacia retroattiva – Esclusione.**

Comm. trib. prov. di Torino, sez. XI, 11 ottobre 2007, n. 132, in Corr. Trib. 3/2008, pag. 217.

E' da ritenersi inammissibile e contraria all'art. 3 dello Statuto del contribuente, che stabilisce il divieto, salve espresse deroghe, di norme con effetto retroattivo, una interpretazione retroattiva dell'art. 2, comma 2, del D.L. n. 168/2004, con il quale viene disposta, agli effetti della determinazione della base imponibile IRAP delle banche, degli altri soggetti finanziari e delle imprese di assicurazione l'irrelevanza delle rettifiche di valore su crediti verso la clientela. Non può quindi ritenersi che l'ineducibilità delle svalutazioni possa riguardare anche i settimi/noni relativi a svalutazioni operate e contabilizzate in periodi d'imposta precedenti, ma la cui deduzione è stata rinviata per effetto del combinato disposto degli artt. 11-bis del D.Lgs. n. 446/1997 e 106 del TUIR.

## VARIE

### Dottrina

**“Il regime tributario dei *trust* senza beneficiari individuati”** di G. MARINO, in Riv. Dott. Comm. 1/2008, pag. 37.

La legge finanziaria per il 2007 ha inserito il *trust* tra i soggetti passivi della imposta sui redditi sulle società e lo ha distinto in due tipologie: i *trust* con beneficiari individuati e *trust* senza beneficiari individuati.

Mentre la norma di legge nulla dice circa la nozione di beneficiario individuato, l’Agenzia delle Entrate si è pronunciata affermando la necessità che il beneficiario non solo sia puntualmente individuato nell’atto istitutivo e negli altri documenti collegati (*letter of wishes*), ma che sia anche titolare del diritto di pretendere dal *trustee* l’assegnazione del reddito.

L’A. considera tale interpretazione più un punto di partenza che non un punto di arrivo, perché di fatto le ipotesi di *trust* il cui reddito è da imputare ai beneficiari sembrano all’evidenza empirica poco frequenti atteso che di regola il beneficiario non ha il diritto di pretendere l’assegnazione di beni o l’erogazione di redditi di *trust*.

Il che equivale a dire che l’ipotesi della tassazione definitiva del *trust* come autonomo soggetto dell’imposta sul reddito delle società sia da considerare il regime impositivo ordinario, salva l’applicazione, in casi limitati, dal diverso regime dell’imputazione del reddito ai beneficiari.

Nel caso di *trust* senza beneficiari individuati, l’A. affronta la questione del regime tributario dei redditi imputati fiscalmente al *trust* ed erogati ai beneficiari.

Più in particolare l’A. ritiene che l’imposizione in capo al *trust* sia da considerarsi definitiva e che conseguentemente le somme erogate successivamente al beneficiario non abbiano natura reddituale ai fini delle imposte sui redditi ma che si patrimonializzano. (EM)

**Dottrina**

ALEMANNI G., "Risolti i dubbi sull'indicazione del responsabile del procedimento nella cartella di pagamento" <b>(RISCOSSIONE)</b>	Pag. 30
ARTINI F., "Certeza e competenza degli oneri tra norma generale e norme specifiche" <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	" 23
BETUNIO A., MOLINAO G., "Gli strumenti finanziari per i soggetti IAS/IFRS" <b>(IAS)</b>	" 8
CENTORE P., "L'intermediazione alla ricerca del territorio di tassazione" <b>(IVA)</b>	" 36
DAMIANI M., RICCI C., "Inquinamento fiscale del bilancio e potere di sindacato del Fisco sulle valutazioni civilistiche" <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Dichiarazione dei redditi)</b>	" 16
DAMIANI M., "Rilevanza fiscale del criterio di competenza IAS dei ricavi" <b>(IAS)</b>	" 9
MARINO G., "Il regime tributario dei <i>trust</i> senza beneficiari individuati" <b>(VARIE)</b>	" 43
MOLINARO G., "La nuova IRAP per banche ed enti finanziari" <b>(IRAP)</b>	" 41
MONTESANO A., "Abrogazione della tassa sui contratti di Borsa" <b>(CONTRATTI DI BORSA)</b>	" 35
ROLLE G., "I criteri di redazione delle <i>white list</i> " <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)</b>	" 10
SACCARDO N., "Recenti sviluppi a livello Ocse" <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)</b>	" 11
SANTI A., "Vecchi crediti IVA fuori dalla liquidazione di gruppo" <b>(IVA)</b>	" 36
SERINO M., "Distribuzione elusiva di dividendi comunitari" <b>(DISPOSIZIONI ANTIELUSIVE)</b>	" 33

TUNDO F., "Il regime fiscale dei conferimenti dopo le riforme del diritto societario e delle imposte sui redditi"  
**(IRES/IRPEG)** **Pag. 18**

VALACCA R., "Individuazione di interessi passivi e di oneri assimilati da sottoporre al test di deducibilità"  
**(REDDITI DI IMPRESA)** **" 23**

### **Prassi Amministrativa**

Nota Dir. Reg. delle Entrate 21 dicembre 2007, n. 2007/99557  
**(BOLLO (Imposta di))** **" 35**

Ris. Agenzia delle Entrate 4 gennaio 2008, n. 4/E  
**(IRES/IRPEG)** **" 19**

Circ. Agenzia delle Entrate 31 gennaio 2008, n. 8/E  
**(IRES/IRPEG)** **" 19**

Ris. Agenzia delle Entrate 4 febbraio 2008, n. 32/E  
**(IRES/IRPEG)** **" 20**

Ris. Agenzia delle Entrate 6 febbraio 2008, n. 35  
**(IVA)** **" 37**

Ris. Agenzia delle Entrate 7 febbraio 2008, n. 37/E  
**(RISCOSSIONE)** **" 30**

Ris. Dipartimento Politiche Fiscali 12 febbraio 2008, n. 2/DPF  
**(IRAP)** **" 42**

Ris. Agenzia delle Entrate 12 febbraio 2008, n. 42/E  
**(IRES/IRPEG)** **" 20**

Ris. Agenzia delle Entrate 12 febbraio 2008, n. 43/E  
**(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)** **" 12**

Ris. Dipartimento per le politiche fiscali, 14 febbraio 2008, n. 3/DPF  
**(IRES/IRPEG)** **" 21**

Ris. Dipartimento Politiche Fiscali, 14 febbraio 2008, n. 4/DPF  
**(IVA)** **" 37**

Circ. Agenzia delle Entrate 14 febbraio 2008, n. 9/E

<b>(IRES/IRPEG)</b>	“ 21
Ris. Agenzia delle Entrate 18 febbraio 2008, n. 53/E <b>(SUCCESSIONI E DONAZIONI (Imposta sulle))</b>	<b>Pag. 40</b>
Ris Dipartimento Politiche Fiscali, 20 febbraio 2008, n. 6/DPF <b>(IVA)</b>	“ 37
Ris. Agenzia delle Entrate 20 febbraio 2008, n. 54/E <b>(IRES/IRPEG)</b>	“ 21
Ris. Agenzia delle Entrate 20 febbraio 2008, n. 55/E <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI (in genere))</b>	“ 10
Ris. Agenzia delle Entrate 22 febbraio 2008, n. 60/E <b>(IRES/IRPEG)</b>	“ 21
Ris. Agenzia delle Entrate 29 febbraio 2008, n. 71/E <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	“ 28
Circ. Agenzia delle Entrate 5 marzo 2008, n. 15/E <b>(IRPEF/IRE)</b>	“ 17
Circ. Agenzia delle Entrate 6 marzo 2008, n. 16/E <b>(RISCOSSIONE)</b>	“ 30
Ris. Agenzia delle Entrate 7 marzo 2008, n. 81/E <b>(IRES/IRPEG)</b>	“ 22
Ris. Agenzia delle Entrate 11 marzo 2008, n. 84/E <b>(ASSICURAZIONI (Imposta sulle))</b>	“ 34
Circ. Agenzia delle Entrate 17 marzo 2008, n. 21/E <b>(IRES/IRPEG)</b>	“ 22
Circ. Agenzia delle Entrate 19 marzo 2008, n. 23/E <b>(AMNISTIA E CONDONO)</b>	“ 3
Ris. Agenzia delle Entrate 20 marzo 2008, n. 103/E <b>(IRES/IRPEG)</b>	“ 22
Ris. Agenzia delle Entrate 20 marzo 2008, n. 105/E <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Agevolazioni ed esenzioni)</b>	“ 16
Ris. Agenzia delle Entrate 27 marzo 2008, n. 28/E <b>(SUCCESSIONI E DONAZIONI (Imposta sulle))</b>	“ 40

## Giurisprudenza

### Corte di Giustizia CE

6 novembre 2007, n. C-298/05 <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)</b>	<b>Pag. 13</b>
18 dicembre 2007, n. C-101/05 <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	<b>“ 24</b>
17 gennaio 2008, n. C-105/07 <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)</b>	<b>“ 15</b>
21 febbraio 2008, n.C-425/06 <b>(IVA)</b>	<b>“ 38</b>
6 marzo 2008, n. C-98/07 <b>(IVA)</b>	<b>“ 38</b>

### Corte Costituzionale

7 novembre 2007, n. 366 <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)</b>	<b>“ 1</b>
25 gennaio 2008, n. 11 <b>(RISCOSSIONE)</b>	<b>“ 11</b>

### Corte di Cassazione

18 gennaio 2006, n. 905 <b>(CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)</b>	<b>“ 5</b>
31 luglio 2007, n. 16936 <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	<b>“ 28</b>
7 settembre 2007, n. 18860 <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	<b>“ 24</b>
27 settembre 2007, n. 20353 <b>(CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)</b>	<b>“ 6</b>
3 ottobre 2007, n. 20716 <b>(IVA)</b>	<b>“ 38</b>

12 ottobre 2007, n. 21461 <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	“ 2
24 ottobre 2007, n. 22272 <b>(CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Autorità giudiziaria)</b>	Pag. 4
2 novembre 2007, n. 23031 <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	“ 2
15 novembre 2007, n. 23696 <b>(IRPEF/IRE)</b>	“ 17
15 novembre 2007, n. 23697 <b>(REDDITI TASSATI SEPARATAMENTE)</b>	“ 29
19 novembre 2007, n. 23863 <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	“ 24
28 novembre 2007, n. 24670 <b>(VIOLAZIONI E SANZIONI)</b>	“ 3
23 gennaio 2008, n. 1418 <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	“ 2
25 gennaio 2008, n. 1607 <b>(IVA)</b>	“ 39
25 gennaio 2008, n. 1612 <b>(CONTENZIOSO TRIBUTARIO)</b>	“ 4
29 gennaio 2008, n. 1906 <b>(STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE)</b>	“ 1
4 febbraio 2008, n. 2520 <b>(CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)</b>	“ 6
8 febbraio 2008, n. 3006 <b>(CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)</b>	“ 7
15 febbraio 2008, n. 3896 <b>(CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)</b>	“ 7
29 febbraio 2008, n. 5456 <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	“ 25
10 marzo 2008, n. 6331 <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	“ 25

10 marzo 2008, n. 6347 <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	Pag. 2
12 marzo 2008, n. 6578 <b>(IVA)</b>	“ 39
14 marzo 2008, n. 6939 <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	“ 25
28 marzo 2008, n. 8056 <b>(IMPOSTE E TASSE (in genere))</b>	“ 10
31 marzo 2008, n. 8257 <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	“ 26
11 aprile 2008, n. 9519 <b>(IMPOSTA SOSTITUTIVA CREDITO)</b>	“ 35
16 aprile 2008, n. 9961 <b>(IVA)</b>	“ 39
23 aprile 2008, n. 10510 <b>(IVA)</b>	“ 40
<u>Commissioni tributarie di merito</u>	
12 giugno 2007, n. 18 <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	“ 26
6 dicembre 2007, n. 510 <b>(RISCOSSIONE)</b>	“ 31
1 ottobre 2007, n. 30 <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	“ 26
11 ottobre 2007, n. 132 <b>(IRAP)</b>	“ 42
27 novembre 2007, n. 539 <b>(REDDITI DIVERSI)</b>	“ 29
4 dicembre 2007, n. 92 <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	“ 27

19 dicembre 2007, n. 114 <b>(RISCOSSIONE)</b>	“ 32
28 dicembre 2007, n. 585 <b>(STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE)</b>	Pag. 1
14 gennaio 2008, n. 174 e 173 <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)</b>	“ 15
14 gennaio 2008, n. 445 <b>(RISCOSSIONE)</b>	“ 32
14 gennaio 2008, n. 517 <b>(RISCOSSIONE)</b>	“ 33
17 gennaio 2008, n. 49 <b>(RISCOSSIONE)</b>	“ 49
4 febbraio 2008, n. 85 <b>(DISPOSIZIONI ANTIELUSIVE)</b>	“ 34
4 marzo 2008, n. 60 <b>(REDDITI DI LAVORO AUTONOMO)</b>	“ 27
5 marzo 2008, n. 23 <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	“ 27