



CONSORZIO
STUDI E
RICERCHE
FISCALI



OSSERVATORIO TRIBUTARIO

Legislazione

Dottrina

Prassi amministrativa

Giurisprudenza

Numero 3

Settembre – Dicembre 2006



STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE

Imposta sostitutiva sui finanziamenti a medio e lungo termine – Natura del finanziamento superiore ai diciotto mesi – Estinzione anticipata del contratto prima della durata minima stabilita – Clausola di rimborso anticipato del prestito – Inapplicabilità dell'agevolazione – Conseguenze.

Cass., sez. trib. 26 maggio 2005, n. 11165.

Pag. 1

Statuto dei diritti del contribuente – Affidamento – Art. 10, L. n. 212 del 2000 – Principio generale dell'ordinamento – Applicazione retroattiva, a rapporti fiscali con enti diversi dallo Stato e per elementi diversi da sanzioni ed interessi – Ammissibilità – Individuazione comune delle aree soggette alla tassa sui rifiuti – Successiva modificazione unilaterale del Comune – Illegittimità. Tributi comunali e provinciali – Tassa sullo smaltimento dei rifiuti solidi urbani – Accertamento – Individuazione comune delle aree soggette alla tassa sui rifiuti – Successiva modificazione unilaterale del Comune – Illegittimità – Affidamento del contribuente – Art. 10, L. n. 212 del 2000 – Principio generale dell'ordinamento – Applicazione retroattiva, a rapporti fiscali con enti diversi dallo Stato e per elementi diversi da sanzioni ed interessi – Ammissibilità.

Cass., sez. trib. 6 ottobre 2006, n. 21513.

“ 1

ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)

“L'anagrafe dei rapporti con gli intermediari finanziari”, di **L. MAGISTRO.**

“ 1

“Istituita l'anagrafe dei rapporti finanziari”, di **S. SCREPANTI.**

“ 2

Accertamento – Imposte sui redditi – Accertamento – Studi di settore – Periodo d'imposta 2005. **Circ. Agenzia delle Entrate 22 giugno 2006, n. 23/E.**

“ 3

Accertamento – Imposte sul reddito – Elusione – Art. 37 DPR 29 settembre 1973, n. 600 – Trasferimento temporaneo di azioni da soggetto estero a soggetto italiano – Trasferimento dettato dall'esclusivo scopo di far usufruire al contribuente italiano una deduzione per minusvalenza – Nullità del contratto per difetto di causa – Sussistenza.

Cass., sez. trib. 21 ottobre 2005, n. 20398.

“ 3

Accertamento – Imposte sul reddito – Elusione – Art. 37 DPR 29 settembre 1973, n. 600 – Contratti di costituzione di un diritto di usufrutto sulle azioni – Assenza di alcun vantaggio economico derivante dalla stipulazione di tali contratti ad eccezione del conseguimento di un risparmio fiscale – Nullità per assenza di causa – Sussistenza.

Cass., sez. trib. 14 novembre 2005, n. 22932.

“ 3

Accertamento (principi e norme generali) – Procedimento -Atti istruttori – Rilevano solo come recepiti nell'avviso di accertamento.

Cass., sez. trib. 23 gennaio 2006, n. 1236.

“ 3

Accertamento (principi e norme generali) – Attività istruttoria della Guardia di finanza – Dati bancari – Contestazione ad opera della Guardia di finanza – Non deve essere ripetuta dall'ufficio – Contestazione all'amministratore di una società – Accertamento a carico personalmente dell'amministratore – Legittimità.

Cass., sez. trib. 7 aprile 2006, n. 8253.

“ 4

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

Pag. 4

Accertamento – Imposte sul reddito – Accessi, ispezioni e verifiche – Rinvenimento di documentazione fiscale a carico di altro soggetto e conseguente sequestro – Mancanza di specifica autorizzazione ex art. 63 del DPR n. 633/1972 – Irrilevanza – Utilizzazione dei documenti e fondamento dell'accertamento – Legittimità.

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

“ 4

Accertamento – Imposte sul reddito – Procedura di cui all'art. 36-bis del DPR 29 settembre 1973, n. 600 – Limiti.

Cass., sez. trib. 19 luglio 2006, n. 16512.

“ 4

Accertamento – Imposte dirette ed IVA – Elusione e abuso del diritto – Disciplina comunitaria – Normativa italiana ante art. 37-*bis* del DPR n. 600 del 1973 – Diritto comunitario – Principio dell'abuso del diritto – Applicabilità.

Cass., sez. trib. 29 settembre 2006, n. 21221.

“ 5

Accertamento (in genere) – Termine dilatorio di 60 giorni per l'adozione dell'accertamento previsto dall'art. 12 della legge n. 212/2000 – Obbligatorietà – Mancato rispetto del termine – Illegittimità dell'accertamento.

Casi di particolare e motivata urgenza – Termine di decadenza per l'accertamento – Irrilevanza.

Deroga per i casi di particolare e motivata urgenza.

Comm. trib. prov. di Cosenza, sez. II, 5 gennaio 2006, n. 158.

“ 5

Accertamento – Imposte sui redditi – Compensi in nero – Processo verbale di constatazione che recepisce dichiarazioni dei dipendenti – Illegittimità – Obbligo dell'Ufficio di valutare criticamente i processi verbali di constatazione.

Comm. trib. reg. dell'Abruzzo, sez. staccata di Pescara, sez. X, 28 febbraio 2006, n. 132.

“ 5

AMNISTIA E CONDONO

Condono – Art. 16 della legge n. 289/2002 – Avviso di liquidazione della maggiore imposta di registro a seguito di classamento ex art. 12 del D.L. n. 70/1988 – Non determina la pendenza della lite.

Cass., sez. trib. 17 marzo 2006, n. 5981.

“ 6

Condono – Procedimento e processo – Sospensione dei termini – Liti pendenti – Valutazione automatica – Richiesta del contribuente – Art. 12, L. n. 154 del 1988 – Imposta principale – Sussistenza complementare con suppletiva – Insussistenza – Decadenza della Finanza – Art. 57, comma 2, L. n. 413 del 1991 – Sospensione dei termini – Inapplicabilità.

Cass., sez. trib. 8 settembre 2006, n. 19318.

“ 6

Condono – Imposte sui redditi – Accertamento – Processo verbale di constatazione – Inutilizzabilità ai fini istruttori.

Comm. trib. prov. di Pesaro, sez. III 10 febbraio 2006, n. 38.

“ 6

Condono – Legge n. 289/2002 – Riapertura ed estensione ex art. 2, comma 44, legge n. 350/2003 – Periodi di imposta interessati.

Elusione fiscale – Distribuzione di pregresse riserve di utili da parte della controllata in assenza di

liquidità propria – Svalutazione della partecipazione da parte della controllante – Elusività dell'operazione – Sussiste.

Comm. trib. prov. di Reggio Emilia, sez. I 21 marzo 2006, n. 41.

Pag. 7

VIOLAZIONI E SANZIONI

Violazioni e sanzioni – Elusione – Inopponibilità del risparmio fiscale – Rilevanza penale – Esclusione.

Cass., sez. V pen., 7 luglio 2006, n. 34780.

“ 7

CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Autorità Giudiziaria

Contenzioso tributario – Autorità giudiziaria – Ricorso per Cassazione – Notifica ad Ufficio periferico dell'Agenzia delle Entrate – Ammissibilità.

Redditi di impresa – Interessi passivi – Deducibilità condizionata al collegamento col reddito dell'impresa – Affitto dell'azienda – Mancanza di tale presupposto – Indeducibilità – Consegu.

Cass., sez. trib. 29 marzo 2006, n. 7292.

“ 8

Contenzioso tributario – Autorità giudiziaria - Ricorso per Cassazione – Ricorso incidentale tardivo – Improcedibilità del ricorso principale – Conseguenze – Art. 334, comma 2, del codice di procedura civile.

Cass., sez. trib. 21 aprile 2006, n. 9452.

“ 8

CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni Tributarie

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Difetto di *legitimatio ad causam* – Rilevabilità d'ufficio – Imposta di registro – Soggetti obbligati al pagamento – Imposta principale – Rimborso – *Legitimatio ad causam* del notaio – Esclusione.

Cass., sez. trib. 6 maggio 2005, n. 9440.

“ 8

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Atti impugnabili – Avviso di mora non preceduto da notifica della cartella di pagamento – Nullità – Sussistenza.

Cass., sez. trib. 31 marzo 2006, n. 7649.

“ 9

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

Cass., sez. trib. 10 maggio 2006, n. 10761.

“ 9

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Giurisdizione italiana – Ricorso – Termini – Istanza di rimborso – Ricorso avverso il silenzio-rifiuto – Art. 16, DPR n. 636 del 1972 – Proponibilità del ricorso fino a quando il diritto al rimborso non è prescritto – Art. 38, DPR n. 602 del 1973 – Applicabilità.

Cass., sez. trib. 30 agosto 2006, n. 18786.

“ 9

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Giurisdizione italiana – Ricorso – Termini – Mancato rispetto – Improcedibilità – Atto d'imposizione – Equivoca o incompleta indicazione del termine – Rimessione in termini – Ammissibilità.

Cass., sez. trib. 6 settembre 2006, n. 19189.

“ 9

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Giurisdizione italiana – Appello – Domande nuove – Diversa qualificazione giuridica del rapporto dedotto in giudizio –

Divieto di *ius novorum* – Insussistenza.
Cass., sez. trib. 20 settembre 2006, n. 20358.

Pag. 9

IAS

“Acquisto sul mercato di azioni proprie – Il punto della situazione giuridico-contabile”, di **M.S. AVI.** “ 10

“Il nuovo trattamento delle azioni proprie secondo gli IAS/IFRS – Profili contabili e fiscali”,
di **N. MAZZA** e **A. SURA.** “ 11

“Le riserve IAS nel D.Lgs. n. 38/2005 e il riflesso sulla politica dei dividendi: una proposta per
l’informativa sugli utili distribuibili”, di **A. QUAGLI.** “ 12

IMPOSTE E TASSE (in genere)

Imposte e tasse – Imposta sulla pubblicità – Pubblicità infratrimestrale – Art. 12, comma 3,
D.Lgs. n. 507 del 1993 – Testo originario – Mancato rinvio al secondo comma – Tassazione
ridotta per la pubblicità infratrimestrale – Esclusione – Successivo rinvio al secondo comma
ex art. 145, comma 56, L. n. 388 del 2000 – Natura innovativa – Retroattività – Esclusione.
Cass., sez. trib. 25 ottobre 2006, n. 22890. “ 13

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC

“Partecipazioni di collegamento in imprese site a paradisi fiscali”, di **R. DOMINICI.** “ 13

Imposte e tasse – Convenzioni internazionali – Francia – Rimborso del credito d'imposta –
Art. 10, par. 4, lett. b), della convenzione Italia – Francia contro le doppie imposizioni –
Controversie su istanze di rimborso delle somme corrispondenti al credito d'imposta sui dividendi –
Istruzioni operative.
Nota Agenzia delle Entrate 22 giugno 2006, n. 2006/62919. “ 14

Rapporti internazionali – C.E. – Diritto di stabilimento – Art. 43 Trattato CE – Imposizione degli
utili nello Stato della stabile organizzazione – Applicazione di un'aliquota superiore rispetto a quella
applicabile agli utili di una società residente in presenza di una distribuzione di utili – Incompatibilità –
Sussiste – Determinazione dell'aliquota applicabile agli utili della stabile organizzazione –
Incompetenza.
Corte di Giust. CE 23 febbraio 2006, n. C-253/03. “ 14

Diritto comunitario – Libertà di stabilimento – Domicilio fiscale – Trasferimento in altro
Stato membro – Detenzione di totalità di quote di società domiciliate nello Stato di origine –
Libertà di stabilimento – Applicabilità della tutela.
Corte di Giust. CE, sez. III, 7 settembre 2006, n. 470/04. “ 15

Diritto comunitario – Libertà di stabilimento – Società madri-figlie – Dividendi della società
controllata – Tassazione nello Stato di produzione in misura inferiore a quella dello Stato membro
della società madre – Tassazione anche in capo alla società madre – Violazione degli artt. 43 e 48,
Trattato CE – Tassazione per escludere l'elusione dall'imposta – Legittimità – Società figlia
effettivamente operante nel suo Stato di residenza – Illegittimità della tassazione nello Stato
della società madre – Prova in capo alla società – Sussistenza.
Corte di Giust. CE, Grande Sez. 12 settembre 2006, n. 196/04. “ 15

Diritto comunitario – Libera circolazione dei capitali – Dividendi – Convenzione contro le doppie imposizioni – Agevolazione per i residenti di uno Stato per i dividendi distribuiti da società residente in altro Stato – Eliminazione – Tassazione identica dei dividendi di fonte estera e nazionale – Violazione dell'art. 56, comma 1, Trattato CE – Esclusione.
Corte di Giust. CE, sez. III, 14 novembre 2006, n. 513/04.

Pag. 15

CATASTO

Catasto – Revisione degli estimi – Art. 4, L. n. 405 del 1990 – Revisione anche delle zone censuarie – Ammissibilità – Richiesta di attribuzione di rendita – Rettifica del valore attribuito – Esclusione.
Cass., sez. trib. 10 novembre 2006, n. 24087.

“ 16

IRES/IRPEG

“La perdita e l'acquisto della residenza fiscale: quadro d'insieme ed aspetti controversi”, di **R. BAGGIO**. “16

“Aspetti pratici in materia di accertamenti bancari e finanziari nei confronti di un *trust*”, di **A. BERGESIO**. “17

“Le esteroinvestizioni alla prova della presunzione di residenza – Alcune considerazioni con particolare riguardo alle *holding* statiche”, di **P. BERTOLASO** e **E. BRESSAN**. “ 16

“Il punto sugli oneri di utilità sociale”, di **S. CAPOLUPO**. “ 17

“La presunzione di residenza in Italia”, di **S. CAPOLUPO**. “ 16

“La soggettività passiva del *trust* ai fini delle imposte sui redditi”, di **S. CAPOLUPO**. “ 17

“Usufrutto azionario nella recente prassi e giurisprudenza della Corte di Cassazione”, di **F. CIANI**. “ 18

“La Direttiva fusioni – Il ruolo – I principali tratti applicativi”, di **E. LO PRESTI VENTURA**. “ 18

“Misure di contrasto all'elusione fiscale – La presunzione di residenza introdotta dal D.L. n. 223 del 2006”, di **R. MANNA**. “ 16

“L'esenzione IRES per le cooperative: agevolazione fiscale, conseguenza della indistribuibilità degli utili o un intreccio delle due?”, di **F. MARRONE**, **D. STEVANATO**, **A. GIOVANNINI** e **R. LUPI**. “ 19

“Aspetti elusivi relativi alla cessione del contratto di *leasing*”, di **N. MONFREDA** e **F. ANTONACCHIO**. “ 19

“Immobili strumentali degli enti non commerciali”, di **A. PACE**. “ 20

“Le differenze di fusione e di scissione: natura, significato economico e conseguente rappresentazione secondo profili civilistici e aziendalistici”, di **R. PEROTTA**. “ 20

"Limiti di deducibilità dei costi per autoveicoli", di C. PINO .	Pag. 21
"Il valore normale nelle cessioni immobiliari dopo il decreto Bersani-Visco e poteri dell'Amministrazione finanziaria", di A. PISCHETOLA .	" 21
"La manovra fiscale 2006 e le compagnie assicurative", di D. SETTEMBRE e L. LOSCIALPO .	" 22
"Interessi impliciti e capitalizzati nel meccanismo del <i>pro rata</i> patrimoniale", di G. STANCATI , P. LIPARDI e R. LUPI .	" 22
"Il travisamento mediatico della <i>participation exemption</i> e le possibili riforme", di D. STEVANATO , R. LUPI e P. MENEGHETTI .	" 23
"La presunzione di residenza delle società esterovestite: prime riflessioni critiche", di D. STEVANATO .	" 23
"Prime riflessioni sulla nuova presunzione di residenza delle società esterovestite e rapporto con le Convezioni internazionali", di E. VIAL .	" 16
"La nozione di elusione nella clausola generale", di G. ZIZZO .	" 24
"Le operazioni straordinarie tra realizzo e neutralità: spunti sistematici", di G. ZIZZO .	" 25
IRES – Base imponibile – Determinazione – Disciplina di contrasto alle operazioni di cessione delle partecipazioni cosiddette "utili compresi" (<i>dividend washing</i>) – Art. 5- <i>quinquies</i> del D.L. 30 settembre 2005, n. 203 ("Collegato fiscale" alla legge Finanziaria per il 2006) – Art. 109 del DPR 22 dicembre 1986, n. 917 – Art. 37- <i>bis</i> del DPR 29 settembre 1973, n. 600. Circ. Agenzia delle Entrate 14 giugno 2006, n. 21/E .	" 27
IRES – Gruppi di società - Sgravio fiscale – Redditi delle controllanti – Deduzione delle perdite subite da una controllata residente – Autorizzazione – Deduzione delle perdite subite in un altro Stato membro da una controllata non residente – Esclusione. Corte di Giust. CE, Grande Sez. 13 dicembre 2005, n. 446/03 .	" 28
IRES (IRPEG) – Agevolazioni tributarie – Elusione – Art. 10, comma 1, della L. 29 dicembre 1990, n. 408 – Onere della prova – Grava sull'Amministrazione – Incremento per riserve distribuite ai soci – Esclusione – Relazione esplicativa – Anno di riferimento. Cass., sez. trib. 6 settembre 2006, n. 19227 .	" 28
<u>REDDITI DI CAPITALE</u>	
"La tassazione dei redditi da risparmio – Novità introdotte nell'ordinamento del Granducato del Lussemburgo", di D. FUXA .	" 29
"Tassazione piena dei dividendi provenienti da società localizzate in paradisi fiscali", di L. MIELE .	" 29
"Somme distribuite da un fondo comune mobiliare chiuso di diritto italiano ad una società di capitali residente", di L. ROSSI e G. LAPECORELLA .	" 29

REDDITI DI IMPRESA

- "La deduzione delle provvigioni degli agenti tra previa imputazione a conto economico, principio di correlazione, certezza ed obiettiva determinabilità", di **E.M. BAGAROTTO**. Pag. 30
- "Deducibilità delle perdite su crediti", di **P. BONAZZA**. " 31
- "Previa imputazione a conto economico e correzione di errori sulla competenza", di **F. CROVATO** e **R. LUPI**. " 31
- "Ancora sul 'doppio binario' a fronte di accantonamenti per debiti esigibili in futuro", di **D. STEVANATO**. " 32
- "Il TFR calcolato in base agli IAS: il problema della deducibilità degli accantonamenti", di **R. VALACCA** e **D. STEVANATO**. " 33
- IRPEF, IRES e IRAP – Redditi di impresa – Rivalutazione dei beni e delle aree fabbricabili – Art. 1, commi da 469 e 476, della L. n. 266/2005 (Legge finanziaria 2006) – Chiarimenti. **Circ. Agenzia delle Entrate 13 giugno 2006, n. 18/E**. " 34
- Redditi di impresa- Inerenza – Abitazione del socio – Canone di *leasing* immobiliare – Indeducibilità. **Cass., sez. trib. 10 febbraio 2006, n. 2934**. " 34
- Redditi di impresa – Spese deducibili – Note spese dei dipendenti – Prova dell'inerenza – Necessità. **Cass., sez. trib. 24 marzo 2006, n. 6650**. " 34
- Redditi di impresa – Accertamento – Contratto di sale and lease back – Nullità e conseguente indeducibilità dei canoni – Prova specifica – Necessità – Art. 2744 del codice civile – Art. 67 (ora art. 102) del DPR 22 dicembre 1986, n. 917. **Cass., sez. trib. 29 marzo 2006, n. 7296**. " 35
- Redditi di impresa – Spese ad utilità pluriennale – Criteri di imputazione – Indicazione – Necessità. **Cass., sez. trib. 10 aprile 2006, n. 8344**. " 35
- Redditi di impresa – Costi – Concetto di inerenza – Scelta dell'imprenditore – Opponibilità al fisco – Limiti – Competenza fiscale – Momento di acquisizione o di esibizione del documento – Irrilevanza – Eccezione per spese non certe o non obiettivamente determinabili. **Cass., sez. trib. 12 aprile 2006, n. 8577**. " 35
- Redditi di impresa – Cessione di crediti con clausola pro soluto – Minusvalenze – Deducibilità – Elementi certi e precisi – Onere della prova – Incombe alla parte. **Cass., sez. V civ., 12 aprile 2006, n. 8592**. " 35
- Redditi di impresa – Costi deducibili – Spese CC.DD. di regia – Sostentimento da società non residente – Imputazione a filiale residente – Prova delle causali delle spese – Insufficienza – Ripartizione di tali spese tra le diverse filiali – Prova documentale e specifica – Necessità – Mancanza – Indeducibilità delle spese per la filiale. **Cass., sez. trib. 8 settembre 2006, n. 19343**. " 36

Redditi di impresa – Partecipazioni – Minusvalenze – Artt. 66 e 54 TUIR (ante IRES) – Corrispettivo o indennizzo conseguito – Rilevanza – Perdita su partecipazioni – Rilevanza – Effettivo valore reale del bene – Irrilevanza.
Cass., sez. trib. 20 settembre 2006, n. 20375. Pag. 36

Redditi di impresa – Ammortamento dei beni materiali – *Leasing* – Costi accessori ai contratti di *leasing* – Contabilizzazione.
Cass., sez. trib. 29 settembre 2006, n. 17195. “ 36

Redditi di impresa – Accantonamenti – Imprese di assicurazioni – Art. 103, TUIR (ante IRES) – Riserve tecniche deducibili – Individuazione delle misure deducibili – Rinvio alla disciplina vigente – Art. 32, L. n. 742 del 1986 – Riferimento alla disciplina sul reddito d'impresa – Illegittimità – Riserva tecnica costituita da titoli di Stato esenti – Irrilevanza.
Cass., sez. trib. 6 novembre 2006, n. 23656. “ 36

Redditi di impresa – Competenza – Componenti negativi – Indennità suppletiva di clientela – Natura patrizia e non previdenziale – Accantonamento – Esclusione – Periodo d'imposta di corresponsione – Deducibilità.
Cass., sez. trib. 24 novembre 2006, n. 24973. “ 37

REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

“Il regime fiscale delle *stock option*”, di P. ANELLO. “ 37

“La disciplina transitoria degli incentivi all'esodo”, di N. ARQUILLA e M. FATTACCIO. “ 38

“Novità per gli adempimenti dei sostituti d'imposta”, di N. ARQUILLA. “ 38

“Il nuovo regime fiscale dei piani di *stock option*”, di F. DELLI FALCONI e G. MARIANETTI. “ 37

“*Stock option* ai *managers* – Incluse nel reddito di lavoro dipendente”, di F. DEZZANI e L. DEZZANI. “ 37

“Annullati i benefici fiscali delle *stock option* ai dirigenti d'azienda”, di D. FESTA. “ 37

“Ripristinato il regime agevolativi delle *stock option* relative ai piani di fidelizzazione e di incentivazione dei dipendenti (*managers*)”, di D. FESTA. “ 39

“Come cambierà il trattamento fiscale della previdenza complementare e individuale con la riforma varata nella scorsa legislatura”, di E. MIGNARRI. “ 39

Imposte e tasse – Previdenza complementare – Prestazioni rese da fondi integrativi di previdenza costituiti presso gli enti di cui alla legge 20 marzo 1975, n. 70 – Trattamento tributario.
Circ. Agenzia delle Entrate 26 giugno 2006, n. 25/E. “ 39

Imposte sui redditi – Redditi di lavoro dipendente – Redditi assimilati – Pensione integrativa

erogata da un Fondo di previdenza – Trattamento – Art. 48-*bis*, comma 1, lett. *d*), del DPR 22 dicembre 1986, n. 917 – istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.
Ris. Agenzia delle Entrate 12 luglio 2006, n. 90/E.

Pag. 40

Redditi di lavoro dipendente – Ritenute – Art. 32 L. 22 marzo 1995, n. 85 – Redditi soggetti a tassazione separata – Determinazione – Indennità risarcitorie – Somme conseguite a titolo di lucro cessante – Imponibilità – Sussistenza.

Cass., sez. trib. 16 settembre 2005, n. 18369.

“ 40

Redditi di lavoro dipendente – Art. 49 DPR 22 dicembre 1986, n. 917 – Risarcimento del danno a seguito di ingiustificato licenziamento – Non imponibilità.

Cass., sez. trib. 10 aprile 2006, n. 8366.

“ 41

Lavoro dipendente – Art. 51, comma 1° DPR 22 dicembre 1986, n. 917 – Premio fedeltà corrisposto in busta paga – Assoggettamento ad imposta – Legittimità.

Comm. trib. reg. di Firenze, 23 dicembre 2005, n. 213.

“ 41

REDDITI FONDIARI

IRPEF – Redditi fondiari – Immobili di interesse storico o artistico posseduti in regime d'impresa – Non rientrano nella categoria degli immobili c.d. “patrimoniali” – Determinazione del relativo reddito secondo il criterio catastale di cui all'art. 11, comma 2, della legge n. 413/1991 – Inapplicabilità.

Ris. Agenzia delle Entrate 3 agosto 2006, n. 99/E.

“ 41

Redditi fondiari – Rendita catastale proposta dal contribuente con la procedura DOCFA – Termine posto all'intervento correttivo dell'Amministrazione – Natura meramente ordinatoria. Atto di classamento – Motivazione – Immobile di categoria D – Mera indicazione di dati – Sufficienza – Atto di stima – Conoscibilità nell'ambito della procedura DOCFA – Sufficienza – Centrali elettriche – Disposizione di interpretazione autentica – Art. 1-*quinquies* del D.L. 31 marzo 2005, n. 44. Catasto – Rendita catastale – Centrali elettriche – Disposizione di interpretazione autentica – Contrasto con principi contabili – Art. 1-*quinquies* del D.L. 31 marzo 2005, n. 44.

Cass., sez. trib. 21 luglio 2006, n. 16824.

“ 42

Redditi fondiari – Immobili di interesse storico e artistico – Determinazione dell'imponibile – E' pari alla minore tra le tariffe d'estimo della relativa zona censuaria.

Comm. trib. reg. del Lazio, sez. XXXVIII 3 febbraio 2006, n. 12.

“ 42

RISCOSSIONE

Riscossione – Imposte sul reddito – Cartella di pagamento – mera indicazione dell'imposta e del suo ammontare – Difetto di motivazione – Nullità – Integrazione in sede contenziosa – Irrilevanza.

Comm. trib. prov. di Macerata, sez. IV, 3 aprile 2006, n. 18.

“ 43

RITENUTE ALLA FONTE

“Sul preteso obbligo di versamento delle ritenute d'acconto, da parte del sostituto, ai fini della loro detrazione da parte del sostituito”, di R. LUPI, D. STEVANATO e M. VANTAGGIO.

“ 43

DISPOSIZIONI ANTIELUSIVE

- "Elusione e illecito tributario", di **L. DEL FEDERICO**. Pag. 44
- "*Dividend washing e dividend stripping* nella giurisprudenza della Corte di Cassazione – Tra validità, nullità radicale, invalidità relativa ed inopponibilità – Alcune riflessioni sulla specialità delle regole tributarie" di **R. LUNELLI**. " 45
- "La disciplina di contrasto al *dividend washing* – Alcune annotazioni dopo i chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate", di **E. MIGNARRI**. " 46
- Imposte sui redditi – Elusine – Operazioni di *dividend washing* – Risparmio di imposta – Finalità esclusiva – Difetto di causa – Conseguenze – Nullità ex art. 1418 c.c. – Inopponibilità all'Amministrazione finanziaria – Negozio anteriore alla novella antielusiva di cui all'art. 7-bis del D.L. n. 372/1992 – Irrilevanza.
Cass., sez. trib. 24 maggio 2006, n. 12301. " 47

IMPOSTA SOSTITUTIVA CREDITO

- "Riflessioni in tema di imposta sostitutiva sui finanziamenti a medio e lungo termine", di **S. PICCOLO**. " 47
- Imposta sostitutiva – Riscossione – Rimborso delle somme indebitamente corrisposte per errata applicazione dell'imposta sui contratti di mutuo per l'acquisto della prima casa – Modalità – Art. 15, 17 e 18 del DPR 29 settembre 1973, n. 601.
Ris. Agenzia delle Entrate 12 luglio 2006, n. 85/E. " 48

IVA

- "Simmetrie fiscali e regime IVA degli immobili", di **S. DUS e R. LUPI**. " 48
- "La gestione dei fondi comuni di investimento", di **S. SIMONTACCHI e R. UBALDINI**. " 49
- IVA – Accertamento – Violazioni e sanzioni – Imposte sui redditi – Riscossione – Nuove discipline di carattere fiscale contenute nel D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla L. 4 agosto 2006, n. 248.
Circ. Agenzia delle Entrate 4 agosto 2004, n. 28/E. " 51
- IVA – Territorialità – Art. 9, n. 1, della Sesta Direttiva 77/388/CEE – Centro di attività stabile – Rapporto tra casa madre e centro di attività stabile – Non è soggetto passivo IVA in ragione dei costi imputati a fronte di prestazioni – Sentenza della Corte di Giustizia UE 23 marzo 2006, causa C-210/04 – Chiarimenti.
Ris. Agenzia delle Entrate 16 giugno 2006, n. 81/E. " 49
- Accertamento – IVA – Fondi comuni di investimento immobiliare – Modificazioni al regime tributario dei partecipanti – Art. 1, comma 481, della L. 23 dicembre 2005, n. 266 (legge Finanziaria 2006) – Modificazioni al regime fiscale degli apporti – Art. 3-*quater* del D.L. 3 agosto 2004, n. 220, convertito dalla L. 14 ottobre 2004, n. 25.
Circ. Agenzia delle Entrate 19 giugno 2006, n. 22/E. " 50

IVA – Operazioni esenti – Locazioni – Revisione del regime fiscale delle cessioni e locazioni di fabbricati – Art. 35, commi da 8 a 10-sexies, del D.L. n. 223/2006, conv. con modificazioni, dalla L. n. 248/2006 – Primi chiarimenti. Circ. Agenzia delle Entrate 4 agosto 2006, n. 27/E.	Pag. 50
IVA – Esenzioni – Art. 13 della IV Direttiva 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE – Fondi comuni di investimento – Nozione di gestione – Disciplina comunitaria – Modalità di esercizio – Globalità e autonomia – Fruizione dell'esenzione – Condizioni – Prevalenza. Corte di Giust. CE, sez. III, 4 maggio 2006, n. C-169/04.	“ 51
IVA – Soggetti passivi – Enti pubblici territoriali ed organismi di diritto pubblico – Operazioni effettuate nell'esercizio di pubblici poteri – Esclusione – Eccezione – Distorsione della concorrenza – Limiti – Art. 4, n. 5, comma 2, della Direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE. Corte di Giust. CE, sez. II, 8 giugno 2006, n. C-430/04.	“ 52
IVA – Tributi incompatibili – Caratteristiche essenziali – Integrazione da parte del tributo nazionale – Incompatibilità – Imposta regionale sulle attività produttive – Assenza di proporzionalità nelle operazioni di cessione del bene o di prestazione del servizio – Assenza di detrazione dell'imposta e di esatta traslazione del tributo sul consumatore finale – Insussistenza dell'incompatibilità dell'IRAP con l'IVA. Corte di Giust. CE, sez. III 3 ottobre 2006, n. 475/03.	“ 52
IVA – Fatture – Operazioni inesistenti – Onere della prova – E' dell'Amministrazione. Cass., sez. trib. 23 settembre 2005, n. 18710.	“ 52
IVA – Detrazione dell'imposta – spese di miglioramento su immobili concessi in locazione – Detraibilità della relativa imposta – Esclusione. Cass., sez. trib. 10 febbraio 2006, n. 2939.	“ 53
IVA – Territorialità – Art. 7, comma 4, lett. f), DPR 26 ottobre 1972, n. 633 – Servizi pubblicitari a soggetti stranieri – Luogo di utilizzazione del servizio – Individuazione. Cass., sez. trib. 29 marzo 2006, n. 7294.	“ 53
IVA – Soggetti passivi – Detrazione – Principi di diritto comunitario – Direttiva del Consiglio CE n. 77/388 – Principio dell'indetraibilità dell'IVA assolta in corrispondenza di comportamenti abusivi – Vigenza del principio nell'ordinamento nazionale. Cass.,s ez. trib. 5 maggio 2006, n. 10352.	“ 53
IVA – Competenza per territorio degli uffici deputati all'accertamento – E' quello dell'ufficio cui è stata presentata la dichiarazione. Cass., sez. trib. 10 maggio 2006, n. 10769.	“ 53
IVA – Corrispettivi di locazione di immobili – Mancata percezione – Imponibilità – Esclusione – Prova del tentativo di riscossione – Necessità – Esclusione. Cass., sez. trib. 7 luglio 2006, n. 15556.	“ 53
IVA – Territorialità – Stabile organizzazione – Funzione di <i>management</i> – Attività della società residente a favore di società non residente – Società residente – Stabile organizzazione di quella non residente – Ammissibilità. Cass., sez. trib. 28 luglio 2006, n. 17206.	“ 54

IVA – Operazioni – Prestazioni di servizi – Consulenza tecnica a società estera – Rilevanza territoriale – Esclusione – Imposta – Non applicazione.
IVA – Operazioni – Territorialità – Servizi di consulenza tecnica a società estera – Applicazione dell'imposta – Esclusione.
Cass., sez. trib. 25 ottobre 2006, n. 22889.

Pag. 54

REGISTRO (Imposta di)

“La nuova imposta di registro – Nuove attribuzioni e poteri”, di **G. ANTICO**.

“ 54

Registro (imposta di) – Trasferimenti immobiliari – Trasferimento di terreno agricolo – Valutazione come area edificabile – Possibilità – Edificabilità di fatto – Requisiti – Sufficienza.
Cass., sez. trib. 19 aprile 2006, n. 9131.

“ 55

Registro (imposta di) – Agevolazioni “prima casa” – Possesso di altra unità immobiliare – Qualità – Idoneità a soddisfare le esigenze abitative del contribuente.
Cass., sez. trib. 17 maggio 2006, n. 11564.

“ 55

Registro (imposta di) – Cessione di azienda – Avviamento – Determinazione del valore in base al DPR n. 460/1996 – Legittimità.
Comm. trib. reg. della Lombardia, sez. XIII 9 marzo 2006, n. 8.

“ 56

SUCCESSIONI E DONAZIONI (Imposta sulle)

Successioni e donazioni (imposta sulle) – Art. 8 D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 – Titoli di Stato – Acquisto a pronti contro termine – Decesso anteriore al termine di retrovendita – Titolarità di un credito – Configurabilità – Esclusione – Imposizione dei titoli – Esclusione.
Cass., sez. trib. 20 febbraio 2006, n. 3610.

“ 56

Successioni e donazioni (imposta sulle) – Art. 8 D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 – Titoli di Stato – Acquisto a pronti contro termini – Decesso anteriore al termine di retrovendita – Titolarità di un credito – Configurabilità – Esclusione – Imposizione dei titoli – Esclusione.
Cass., sez. trib. 14 aprile 2006, n. 8865.

“ 56

ICI

ICI – Rendite catastali – Recupero d'imposta relativa al 1993, richiesto sulla base di rendita catastale non notificata al contribuente – Applicazione della legge n. 448/1998.
Cass., sez. trib. 29 settembre 2005, n. 19066.

“ 57

ICI – Fabbricato classificato in categoria catastale D privo di rendita – Rendita originaria annullata dalla Commissione tributaria di primo grado – Riaccatastamento per antecedente ampliamento e redistribuzione degli spazi – Attribuzione della rendita successiva al 31 dicembre 1999 – Notifica dell'atto di attribuzione nel 2001 – Inidoneità dell'art. 74 della legge n. 342/2000 a far coincidere la notifica dell'atto con il momento di applicabilità della rendita – Efficacia dalla notifica dell'atto intesa come data da cui poter richiedere l'applicazione della nuova rendita.
Cass., sez. trib. 26 ottobre 2005, n. 20775.

“ 57

ICI – Rendita contestata giudizialmente – Definizione per sentenza – Rilevanza ai fini ICI fin dalla prima applicazione dell'imposta.

Cass., sez. trib. 1 giugno 2006, n. 13069.

Pag. 57

ICI – Accertamento – Rendita maggiorata dall'Ufficio – Avviso di liquidazione – Sufficienza – Avviso di accertamento – Necessità – Esclusione.

Cass., sez. trib. 7 luglio 2006, n. 15558.

“ 58

ICI – Variazione della rendita catastale – Variazioni permanenti – Determinazione dell'imponibile su immobili simili – Denuncia al Comune – Necessità – Denuncia di accatastamento – Contribuente – Obbligo – Comune – Esclusione dell'obbligo.

Cass., sez. trib. 6 settembre 2006, n. 19196.

“ 58

ICI – Acquisto di immobili – Trascrizione nei registri immobiliari – Sufficienza – Risultanze catastali – Irrilevanza.

Comm. trib. reg. del Lazio, sez. I 27 aprile 2006, n. 9.

“ 58

IRAP

IRAP – Base imponibile – Deduzioni spettanti ai datori di lavoro che incrementano la base occupazionale ai sensi del comma 4-quater dell'art. 11 del D.lgs. n. 446/1997 – Risposte a quesiti.

IRAP – Deducibilità dei costi – Deduzioni spettanti ai datori di lavoro che incrementano la base occupazionale ai sensi del comma 4-quater dell'art. 11 del D.Lgs. n. 446/1997 – Risposte a quesiti.

Circ. Agenzia delle Entrate 12 luglio 2006, n. 26/E.

“ 58

VARIE

Varie – Società per azioni – Fusione per incorporazione – Pendenza di giudizio – Interruzione del processo – Esclusione.

Cass., SS.UU. 8 febbraio 2006, n. 2637.

“ 59

Varie – Procedimento amministrativo – Autotutela – Convalida – Difetto di motivazione dell'atto – Inammissibilità di una sua convalida nel corso del giudizio di impugnazione.

Trib. Amm.vo reg. della Lombardia, sez. III 11 ottobre 2004, n. 5521.

“ 59



Legislazione

Provvedimenti emanati e pubblicati in G.U. al 1 Settembre al 31 Dicembre 2006

Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 7 agosto 2006, n. 268: "Regolamento recante disposizioni applicative in materia di tassazione dei redditi di imprese estere collegate in attuazione dell'art. 168, comma 4, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917" (in G.U. n. 245 del 20 ottobre 2006)

Il regolamento e' entrato in vigore dal periodo d'imposta in corso al 21 ottobre 2006.

Il reddito di queste società va imputato ai soci (persone fisiche e non) anche non titolari di redditi d'impresa, residenti in Italia.

Il reddito imputato e' costituito dall'utile risultante dal bilancio della società estera collegata o, se maggiore, dal reddito risultante dalla somma dei componenti positivi che si presumono derivare dalle poste attive della società stessa.

Il reddito imputato e convertito secondo il cambio del giorno di chiusura dell'esercizio o del periodo di gestione della società non residente, 'è soggetto a tassazione separata in capo ai soggetti partecipanti, i quali devono dichiararlo in un apposito prospetto della propria dichiarazione.

Provvedimento 14 settembre 2006: "Approvazione del modello IVA TR per la richiesta di rimborso o per l'utilizzo in compensazione del credito IVA trimestrale, delle relative istruzioni e delle caratteristiche tecniche per la stampa" (in G.U. n. 220 del 21 settembre 2006)

Provvedimento 14 settembre 2006: "Modalità e termini di adempimenti e di versamenti di cui all'art. 35, comma 10-*quinquies*, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248" (in G. U. n. 220 del 21 settembre 2006)

L'art. 35, comma 10-*quinquies*, D. L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, con L. 4 agosto 2006, n. 248 ha radicalmente modificato il sistema di tassazione dei contratti di locazione immobiliare di fabbricati abitativi, nonché di fabbricati strumentali stipulati dalle imprese.

I contratti di locazione assoggettati ad IVA in base alle disposizioni vigenti fino al 4 luglio 2006 (data di entrata in vigore del D.L. 223/2006) devono essere registrati telematicamente dal 2 al 30 novembre 2006 tramite le modalità tecniche di trasmissione delle dichiarazioni. Con la stessa dichiarazione e' passibile esercitare relativamente alle locazioni di beni immobili strumentali, l'opzione per l'imponibilità ad IVA.

Decreto-Legge 15 settembre 2006 n. 258: "Disposizioni urgenti di adeguamento alla sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee in data 14 settembre 2006 nella causa C-228/05, in materia di detraibilità dell'IVA" (in G.U. n. 215 del 15 settembre 2006)

Il provvedimento contiene disposizioni per l'attuazione della sentenza della Corte di Giustizia, con la quale viene dichiarata illegittima la normativa nazionale che dispone l'indetraibilità dell'IVA per le autovetture utilizzate anche ai fini estranei all'attività d'impresa, in quanto incompatibile con le disposizioni della Sesta Direttiva CEE del Consiglio.

I soggetti passivi, che fino al 13 settembre 2006 hanno effettuato acquisti ed importazioni di autovetture e carburanti utilizzati nell'attività d'impresa, per ottenere il rimborso dell'IVA non detratta su tali acquisti possono presentare in via telematica, entro il 15 dicembre 2006, apposita istanza utilizzando uno specifico modello.

Decreto del Presidente della Repubblica 18 settembre 2006, n. 287: "Regolamento concernente la disciplina e i criteri di ripartizione del fondo per il rimborso agli enti locali delle

minori entrate derivanti dall'abolizione del decreto d'imposta, a norma dell'art. 1, comma 52, della legge 30 dicembre 2004, n. 311" (in G.U. n. 277 del 28 novembre 2006)

Decreto-Legge 3 ottobre 2006, n. 262: "Disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria" (in G.U. n. 230 del 3 ottobre 2006)

Il decreto, che è stato convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006, n. 286, è stato commentato nella Ns. circolare Informativa n. 7/2006.

Provvedimento 10 ottobre 2006: "Aggiornamento delle specifiche tecniche per la trasmissione dei dati relativi ai versamenti unitari effettuati in via telematica da parte degli intermediari aderenti alla Commissione "F24 Cumulativo on line" (in G.U. n. 262 del 10 novembre 2006)

Decreto Legislativo 7 novembre 2006, n. 285: "Attuazione della direttiva 2003/38/CE, che modifica la direttiva 78/660/CEE, relativa ai conti annuali di taluni tipi di società per quanto concerne gli importi espressi in euro" (in G.U. n. 276 del 27 novembre 2006)

Il decreto innalza i limiti che, se non superati, consentono di redigere il bilancio in forma abbreviata.

Il decreto non prevede una specifica decorrenza o una disciplina transitoria. I nuovi limiti sono validi con riferimento ai bilanci non ancora approvati al 27 novembre 2006.

Sono stati inoltre modificati i casi di esonero dall'obbligo di redazione del bilancio consolidato.

Non sono soggette a tale obbligo le imprese controllanti che, unitamente alle imprese controllate non hanno superato, per due esercizi consecutivi, due dei seguenti limiti:

- € 14.600,000 del totale degli attivi degli Stati patrimoniali;
- € 29.200,000 del totale dei ricavi delle vendite e delle prestazioni;
- 250 dipendenti occupati in media durante l'esercizio.

Decreto-Legge 13 novembre 2006 n. 279: "Misure urgenti in materia di previdenza complementare" (in G.U. n. 265 del 14 novembre 2006)

Decreto non convertito nei termini di legge, riassorbito nella L. Finanziaria 2007 (L. n. 296/2006) che ne fa salvi gli effetti con l'art. 1, comma 752

D.M. del Ministro dell'Economia e delle Finanze 14 dicembre 2006, n. 310: "Regolamento di attuazione dell'articolo 7-bis della legge 30 aprile 1999, n. 130, in materia di obbligazioni bancarie garantite" (in G.U. n. 25 del 31 gennaio 2007).

In attuazione dell'art. 7-bis della L. 130/99, il presente provvedimento disciplina le obbligazioni bancarie garantite emesse a seguito delle operazioni aventi ad oggetto le cessioni di:

- crediti fondiari e ipotecari;
- crediti nei confronti delle pubbliche amministrazioni o garantiti dalle medesime;
- titoli emessi nell'ambito di operazioni di cartolarizzazione aventi ad oggetto crediti della medesima natura.

Tali operazioni devono essere effettuate da banche in favore di società il cui oggetto esclusivo sia l'acquisto di tali crediti e titoli, mediante l'assunzione di finanziamenti concessi o garantiti anche dalle banche cedenti, nonché la prestazione di garanzia per le obbligazioni emesse dalle stesse banche ovvero da altre.

D.M. del Ministro dell'Economia e delle Finanze 27 dicembre 2006: "Recepimento della nuova disciplina sul capitale delle banche" (in G.U. n. 17 del 22 gennaio 2007).

Il decreto contiene le disposizioni di attuazione della nuova disciplina in materia di adeguatezza patrimoniale dei gruppi bancari, delle banche e degli intermediari finanziari, individuando:

- i criteri di rilevanza determinante dell'insieme delle controllate bancarie e finanziarie di una capogruppo finanziaria, ai fini della configurazione di un gruppo bancario;
- i requisiti patrimoniali a fronte dei rischi di credito e di controparte;
- i requisiti patrimoniali a fronte dei rischi di mercato;
- i requisiti patrimoniali a fronte dei rischi operativi.

Il decreto contiene altresì disposizioni in materia di informativa al pubblico, regime di vigilanza equivalente, succursali di banche extracomunitarie stabilite in Italia.

L. 27 dicembre 2006, n. 296: "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2007)" (in S. O. n. 244/L alla G.U. n. 299 del 27 dicembre 2006).

La Legge finanziaria 2007 è costituita da un unico articolo suddiviso in 1364 commi. In particolare, tra le molteplici disposizioni contenute nella legge si segnalano quelle relative alle società non operative, alla destinazione del TFR, alle modifiche degli scaglioni e delle aliquote dell'IRPEF e delle addizionali, nonché alla fiscalità immobiliare. Si segnalano altresì gli interventi nell'ambito dell'imposizione indiretta, il commento della legge è stato iniziato, con riferimento ai trasferimenti *mortis causa* e *inter vivos*, con la Ns. Circolare n. 1/2007.

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

Il presente decreto attua la delega contenuta nell'art. 42 della L. 28.12.2005, n. 262 sulla tutela del risparmio e la disciplina dei mercati finanziari, mediante il coordinamento delle sue disposizioni con il DLgs. n. 385/1993 (Testo unico bancario), il DLgs. n. 58/98 (Testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria) e con le altre leggi speciali.

Provvedimento del Direttore dell'Agenzia del Territorio 29 dicembre 2006: "Definizione delle modalità tecniche e operative di interscambio dati e cooperazione operativa per l'aggiornamento del catasto nell'ambito delle dichiarazioni per i contributi agricoli, ai sensi dell'art. 2, comma 35, del D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006, n. 286" (in G.U. n. 4 del 5 gennaio 2007).



RASSEGNA DI DOTTRINA, PRASSI AMMINISTRATIVA, GIURISPRUDENZA



STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Statuto dei diritti del contribuente – Imposta sostitutiva sui finanziamenti a medio e lungo termine – Durata del finanziamento superiore ai diciotto mesi – Estinzione anticipata del contratto prima della durata minima stabilita – Clausola di rimborso anticipato del prestito – Inapplicabilità dell'agevolazione – Conseguenze.

Cass., sez. trib. 26 maggio 2005, n. 11165, in Boll. Trib. 2006, pag. 1147.

Ai fini dell'applicabilità ai sensi degli artt. 15 e 17 del DPR 29 settembre 1973, n. 601, dell'imposta sostitutiva delle ordinarie imposte ipotecarie alle operazioni relative ai finanziamenti a medio e lungo termine, il presupposto di durata del vincolo contrattuale, fissata in "più di diciotto mesi" dall'ultimo comma dell'art. 15, ricorre soltanto se la durata dell'operazione di finanziamento supera di almeno un giorno i diciotto mesi, ma il beneficio non è applicabile a quelle convenzioni che, pur prevedendo una durata del finanziamento superiore a diciotto mesi, contengano una clausola che consenta al soggetto finanziato di risolvere anticipatamente il rapporto attraverso l'estinzione del debito prima che decorra la durata minima stabilita dalla norma, atteso che tale pattuizione viene a privare l'operazione della necessaria caratteristica temporale richiesta dalla disposizione agevolatrice.

Sul punto è intervenuta adesivamente la Circ. 46/2006 dell'Agenzia del Territorio, commentata nella Ns. Circolare n. 8/2006 e Circ. ABI n. 3 del 22 gennaio 2007.

Statuto dei diritti del contribuente – Affidamento – Art. 10, L. n. 212 del 2000 – Principio generale dell'ordinamento – Applicazione retroattiva, a rapporti fiscali con enti diversi dallo Stato e per elementi diversi da sanzioni ed interessi – Ammissibilità – Individuazione comune delle aree soggette alla tassa sui rifiuti – Successiva modificazione unilaterale del Comune – Illegittimità.

Cass., sez. trib. 6 ottobre 2006, n. 21513, in Giur. Imp. 6/2006.

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

Conseguentemente le fattispecie indicate nel comma secondo del citato art. 10, sono meramente esemplificative dovendosi considerare illegittima l'individuazione unilaterale del Comune delle aree soggette alla tassa sui rifiuti successivamente a quella effettuata con il contribuente.

ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)

“L'anagrafe dei rapporti con gli intermediari finanziari”, di L. MAGISTRO, in Corr. Trib. 2006, pag. 2967.

“Istituita l’anagrafe dei rapporti finanziari”, di S. SCREPANTI, ne Il fisco 34/2006, fasc. n. 1, pag. 12282.

I commi 4 e 5 dell'art. 37 del D.L. n. 223/2006, convertito dalla L. n. 248/2006, hanno ulteriormente innovato la disciplina degli accertamenti finanziari, già modificata per effetto della L. n. 311/2004 (Finanziaria per il 2005) e della L. n. 248/2005 che ha convertito con modifiche il D.L. n. 203/2005.

Le novità introdotte rappresentano una tappa quasi conclusiva del progetto avviato con l'art. 20 della L. n. 413/1991, diretto a consentire all'Amministrazione finanziaria la possibilità di monitorare le disponibilità dei contribuenti presso banche e altri operatori finanziari.

In particolare, le modifiche introdotte dai commi 4 e 5 dell'art. 37 del citato D.L. n. 223/2006 prevedono che banche, Poste Italiane S.p.A., intermediari finanziari, imprese di investimento e ogni altro operatore finanziario non potranno più limitarsi a rilevare e tenere in evidenza i dati identificativi, compreso il codice fiscale, di ogni soggetto che con gli stessi intrattiene qualsiasi rapporto od effettui, per conto proprio o per conto o a nome di terzi, qualsiasi operazione di natura finanziaria (eccetto quelle effettuate con bollettino di conto corrente postale per importi non superiori a € 1.500), ma dovranno altresì comunicare all'Anagrafe tributaria esistenza e natura dei rapporti, indicando i dati anagrafici dei titolari, compreso il codice fiscale.

Le informazioni comunicate saranno recepite in una apposita sezione dell'Anagrafe tributaria, che quindi, oltre alle informazioni attualmente contenute, permetterà, ai funzionari dell'Amministrazione abilitati, di conoscere ogni genere di rapporto finanziario facente capo a ciascun contribuente. Dall'obbligo di comunicazione, e quindi dai contenuti della specifica sezione dell'Anagrafe tributaria, sono escluse tutte le singole transazioni che esulano dalla gestione di un rapporto continuativo.

Dette informazioni sono utilizzabili anche per le attività connesse alla riscossione mediante ruolo, nonché all'espletamento degli accertamenti finalizzati alla ricerca ed all'acquisizione delle prove nel corso di un procedimento penale, sia in fase di indagini preliminari sia nelle fasi processuali successive, ovvero degli accertamenti di carattere patrimoniale per le finalità di prevenzione previste da specifiche disposizioni di legge e per l'applicazione delle misure di prevenzione (ad esempio le misure di prevenzione previste in materia di mafia e di altre organizzazioni criminali).

Banche e operatori finanziari dovranno comunicare tutti i rapporti in essere a partire dal 1° gennaio 2005, ancorché successivamente cessati; per il caso di omissione, è prevista, ai sensi dell'art. 10, comma 1-bis, del D.lgs. n. 471/1997, la sanzione amministrativa da € 2.065 a 20.658. Specifiche tecniche, modalità e termini per le comunicazioni ed i periodici aggiornamenti, saranno stabiliti da un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, cui il decreto legge espressamente rinvia.

Secondo Screpanti i nuovi obblighi di comunicazione dei rapporti finanziari all'Anagrafe tributaria sono diretti a:

- semplificare l'attività di controllo, nel senso che i funzionari, consultando l'apposita sezione dell'Anagrafe tributaria, potranno conoscere, nei confronti di ciascun contribuente, quali e quanti rapporti di carattere finanziario lo stesso abbia nella propria disponibilità e con quali operatori finanziari, senza conoscerne comunque il saldo. Si potrà quindi meglio decidere se e in che termini avviare l'indagine finanziaria e a quali operatori inoltrare la richiesta;
- agevolare l'attività di riscossione mediante ruolo. Gli addetti alla riscossione, infatti, potranno consultare l'apposita sezione dell'Anagrafe tributaria e disporre, attraverso la visione del numero e della natura dei rapporti finanziari, di un quadro significativo delle disponibilità del contribuente eventualmente gravato da debiti con l'Erario, in modo da procedere efficacemente e rapidamente al recupero del credito.

Magistro, invece, evidenzia un possibile limite operativo di tale disposizione, qualora non si conosca preventivamente con quali operatori finanziari il contribuente, oggetto di controllo, intrattiene rapporti. In tal caso, infatti, per individuare gli intermediari, sarà necessaria una defaticante ricognizione preliminare su tutto il sistema dell'intermediazione finanziaria e ciò potrebbe comportare una limitazione nel concreto utilizzo dello strumento da parte dei funzionari dell'Amministrazione finanziaria. (PM).

Prassi Amministrativa

Accertamento imposte sui redditi – Studi di settore – Periodo d'imposta 2005.

Circ. Agenzia delle Entrate 22 giugno 2006, n. 23/E, in Boll. Trib. 2006, pag. 1009.

La Circolare reca alcuni chiarimenti circa gli studi di settore in vigore dal periodo d'imposta 2005, circa le modalità di compilazione dei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi medesimi.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Accertamento – Imposte sul reddito – Elusione – Art. 37 DPR 29 settembre 1973, n. 600 – Trasferimento temporaneo di azioni da soggetto estero a soggetto italiano – Trasferimento dettato dall'esclusivo scopo di far usufruire al contribuente italiano una deduzione per minusvalenza – Nullità del contratto per difetto di causa – Sussistenza.

Cass., sez. trib. 21 ottobre 2005, n. 20398, in Dir. Prat. Trib. 2006, II, pag. 689.

L'Amministrazione finanziaria, quale terzo interessato alla regolare applicazione delle imposte, è legittimata a dedurre (prima, in sede di accertamento fiscale e, poi, in sede contenziosa) la simulazione assoluta o relativa dei contratti stipulati dal contribuente o la loro nullità per "abuso di diritto" (cioè, per l'abusiva utilizzazione di norme comunitarie a scopi impropri). Pertanto, il giudice può e deve (anche in riferimento a fatti verificatisi prima dell'entrata in vigore del D.L. 9 settembre 1992, n. 372 – convertito, con modificazioni, nella L. 5 novembre 1992, n. 429 – che, al suo art. 7-bis, ha reso fiscalmente irrilevanti le operazioni di *dividend washing*) ritenere nulle, per difetto di causa, le operazioni di trasferimento per breve tempo di azioni, da parte di un soggetto estero, al solo scopo di far usufruire al contribuente italiano una deduzione per minusvalenza (nel caso di specie, la Corte ha cassato la sentenza impugnata e deciso nel merito, rigettando il ricorso del contribuente e dichiarando la nullità del contratto).

Vedasi il commento nel precedente n. dell'Osservatorio Tributario, pag. 33.

Accertamento – Imposte sul reddito – Elusione – Art. 37 DPR 29 settembre 1973, n. 600 – Contratti di costituzione di un diritto di usufrutto sulle azioni – Assenza di alcun vantaggio economico derivante dalla stipulazione di tali contratti ad eccezione del conseguimento di un risparmio fiscale – Nullità per assenza di causa – Sussistenza.

Cass., sez. trib. 14 novembre 2005, n. 22932, in Dir. Prat. Trib. 2006, II, pag. 689.

Sono nulli per difetto di causa i contratti di costituzione di un diritto di usufrutto sulle azioni se dagli stessi non consegue alcun vantaggio economico oltre al risparmio fiscale realizzato. Poiché la mancanza di causa di un contratto dà luogo a nullità, resta superflua ogni indagine circa una simulazione oggettiva o soggettiva, ovvero circa una diversa ricostruzione del contratto.

Accertamento – Procedimento – Atti istruttori – Rilevano solo come recepiti nell'avviso di accertamento.

Cass., sez. trib. 23 gennaio 2006, n. 1236, in Dir. Prat. Trib. 4/2006, II, pag. 731.

I principi generali in tema di attività amministrativa, di cui alla L. n. 241 del 1990, si applicano, salva la specialità, anche con riferimento al procedimento amministrativo tributario. Sul piano normativo generale, il procedimento amministrativo, ed anche quello tributario, costituisce la forma della funzione, mentre il potere di adottare l'atto amministrativo finale scaturisce dall'esercizio terminale di un potere che è stato suddiviso in tre frazioni, in conformità alle norme sul procedimento,

comprehensive del potere di iniziativa e di quello istruttorio. Queste tra frazioni si ricompongono nell'atto amministrativo finale, nell'adozione del quale si deve tenere conto dei risultati parziali conseguiti nelle fasi precedenti.

Accertamento – Attività istruttoria della Guardia di finanza – Dati bancari – Contestazione ad opera della Guardia di finanza – Non deve essere ripetuta dall'ufficio – Contestazione all'amministratore di una società – Accertamento nei confronti dell'amministratore – Legittimità.

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

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

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

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

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

Accertamento – Imposte sui redditi – Accessi, ispezioni e verifiche – Attività istruttorie – Rinvenimento di documentazione fiscale a carico di altro soggetto e conseguente sequestro – Mancanza di specifica autorizzazione ex art. 63 del DPR n. 633/1972 – Irrilevanza – Utilizzazione dei documenti e fondamento dell'accertamento – Legittimità.

Cass., sez. trib. 16 giugno 2006, n. 14055, in Boll. Trib. 2006, pag. 1233.

La violazione delle regole dell'accertamento tributario non comporta, come conseguenza necessaria, l'inutilizzabilità degli elementi così acquisiti in mancanza di una specifica previsione di legge in tal senso.

Accertamento – Imposte sul reddito – Procedura di cui all'art. 36-bis del DPR 29 settembre 1973, n. 600 – Limiti.

Cass., sez. trib. 19 luglio 2006, n. 16512, ne Il fisco 36/2006, fasc. n. 1, pag. 12986.

La procedura di cui all'art. 36-bis del DPR n. 600/1973, è utilizzabile solo nei casi tassativamente indicati dalla legge e quindi non a fronte di disposizioni di legge suscettibili di interpretazioni diverse, le quali esigono un motivato avviso di accertamento. A fronte della contestazione da parte dell'Amministrazione delle modalità di versamento dell'imposta sostitutiva di cui alla L. n. 408/1990 è quindi necessario il ricorso contro l'avviso di accertamento.

Accertamento – Imposte dirette ed IVA – Elusione e abuso del diritto – Disciplina comunitaria – Normativa italiana ante art. 37-bis del DPR n. 600 del 1973 – Diritto comunitario – Principio dell'abuso del diritto – Applicabilità.

Cass., sez. trib. 29 settembre 2006, n. 21221, in Giur. Imp. 6/2006.

Ai fini della configurabilità di un meccanismo elusivo in operazioni poste in essere prima dell'inserimento, ad opera dell'art. 7, comma 1, del D.lgs. n. 358 del 1997, dell'art. 37-bis del DPR n. 600 del 1973, che ha introdotto la clausola generale antielusiva nell'ordinamento tributario italiano, possono essere applicati i criteri enunciati dalla giurisprudenza comunitaria per definire il principio del divieto di abuso di diritto.

Commissioni tributarie di merito

Accertamento in genere – Termine dilatorio di 60 giorni per l'adozione dell'accertamento previsto dall'art. 12 della legge n. 212/2000 – Obbligatorietà – Mancato rispetto del termine – Illegittimità dell'accertamento.

Casi di particolare e motivata urgenza – Termine di decadenza per l'accertamento – Irrilevanza.

Comm. trib. prov. di Cosenza, sez. II, 5 gennaio 2006, n. 158, in Boll. Trib. 2006, pag. 1054.

Va dichiarato illegittimo l'avviso di accertamento adottato in violazione dell'art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212, ossia emesso prima della scadenza del termine di sessanta giorni dalla chiusura delle operazioni di controllo, considerato che la *ratio* della predetta disposizione risiede nella volontà di concedere il giusto termine all'Ufficio accertatore per porre in essere la propria autonoma attività istruttoria ed al contribuente per predisporre un'adeguata difesa attraverso un giusto confronto tra le parti.

Nei casi di particolare e motivata urgenza indicati dall'art. 12, comma 7, della L. 27 luglio 2000, n. 212, come deroga all'obbligo dell'Ufficio finanziario di attendere per l'accertamento la scadenza del termine di sessanta giorni per la presentazione delle deduzioni del contribuente, non può rientrare l'imminente scadenza del termine per la notifica dell'accertamento stesso.

A norma dell'art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212, il termine di sessanta giorni per la presentazione delle osservazioni e richieste del contribuente prima del quale non può essere emanato l'accertamento, può essere derogato solo a condizione che si versi in una situazione d'urgenza, che di tale urgenza si faccia esplicito richiamo nell'avviso di accertamento, e che la relativa motivazione non sia generica ma rapportata alla specifica fattispecie, non potendosi accettare il riferimento a formule stereotipate.

Accertamento – Imposte sui redditi – Dichiarazione di terzi – Processo verbale di constatazione che le recepisce – Illegittimità – Obbligo dell'Ufficio di valutare criticamente i processi verbali di constatazione.

Comm. trib. reg. dell'Abruzzo, sez. staccata di Pescara, sez. X 28 febbraio 2006, n. 132.

Il pedissequo ed automatico recepimento del contenuto dei verbali di constatazione costituisce un'operazione non condivisibile, posto che gli stessi sono privi di definitività e di certezza del contenuto; in particolare le dichiarazioni testimoniali raccolte da organi non fiscali (nella specie ispettori Inps) in altre sedi e senza il contraddittorio della parte interessata, costituiscono meri dati indiziari, inidonei a provare l'erogazione di compensi "in nero".

AMNISTIA E CONDONO

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Condono – Art. 16 della legge n. 289/2002 – Avviso di liquidazione della maggiore imposta di registro a seguito di classamento ex art. 12 del D.L. n. 70/1988 – Non determina la pendenza della lite.

Cass., sez. trib. 17 marzo 2006, n. 5981, in Boll. Trib. 2006, pag. 955.

L'avviso di liquidazione della maggiore imposta di registro dovuta dal contribuente che ha presentato istanza per l'attribuzione della rendita catastale ex art. 12 del D.L. 14 marzo 1988, n. 70, conv., con modificazioni, dalla legge 13 maggio 1988, n. 154, non è suscettibile di definizione agevolata, ai sensi dell'art. 16 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, atteso che l'atto *de quo* costituisce espressione di un'attività meramente liquidatoria e recuperatoria dell'Amministrazione finanziaria che non rientra nell'ampia locuzione di "ogni altro atto di imposizione", di cui al comma 3, del citato art. 16. La natura giuridica meramente liquidatoria dell'avviso in oggetto, però non esime l'ufficio emittente dalla indicazione dello specifico riferimento negli atti presupposti per consentire al contribuente l'esercizio minimo del diritto di difesa; non a caso, infatti, l'art. 7, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212, impone, oltre al principio generale di motivazione di tutti gli atti dell'Amministrazione finanziaria, di allegare gli atti eventualmente richiamati in modo da consentire al destinatario dell'avviso la completa cognizione degli elementi fondanti la pretesa tributaria, ciò anche in ragione del principio di collaborazione tra fisco e contribuente.

Condono – Liti pendenti – Valutazione automatica – Art. 12, L. n. 154 del 1988 – Imposta principale – Art. 57, comma 2, L. n. 413 del 1991 – Sospensione dei termini – Decadenza della Finanza – Consegu.

Cass., sez. trib. 8 settembre 2006, n. 19318, in Giur. Imp. 5/2006.

L'attribuzione della rendita catastale effettuata ai sensi dell'art. 12, L. n. 154 del 1988 a seguito di richiesta del contribuente determina che l'imposta successivamente liquidata dall'ufficio finanziario è di natura principale e non complementare o suppletiva.

Conseguentemente per l'imposta richiesta con avviso di liquidazione non si applica la sospensione dei termini decadenziali di cui all'art. 57, comma 2, L. n. 413 del 1991.

Commissioni tributarie di merito

Condono – Imposte sui redditi – Accertamento – Processo verbale di constatazione – Definizione – Successiva inutilizzabilità ai fini istruttori.

Comm. trib. prov. di Pesaro, sez. III, 10 febbraio 2006, n. 38, in Boll. Trib. 2006, pag. 1233.

Il processo verbale di constatazione, una volta che sia stato oggetto di definizione ex art. 15 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, non è più utilizzabile ai fini istruttori, e questo nemmeno per verificare la sussistenza o meno dei crediti d'imposta risultanti dalle dichiarazioni; ciò in quanto il condono introdotto dalla legge n. 289/2002 non esige, come invece il precedente, che il contribuente rinunci al proprio credito d'imposta e la disposizione in esame non introduce alcuna differenziazione fra le posizioni attive o passive contenute nel verbale così definito.

Condono – Legge n. 289/2002 – Riapertura ed estensione ex art. 2, comma 44, legge n. 350/2003 – Periodi di imposta interessati.

Elusione fiscale – Distribuzione di pregresse riserve di utili da parte della controllata in assenza di liquidità propria – Svalutazione della partecipazione da parte della controllante – Elusività dell'operazione – Sussiste.

Comm. trib. prov. di Reggio Emilia, sez. I, 21 marzo 2006, n. 41, in Riv. Dir. Trib. 6/2006, II, pag. 477.

Poiché l'art. 2, comma 44, legge n. 350/2003 ha esteso l'applicabilità dei condoni di cui agli artt. 7, 8 e 9 della legge n. 289/2002 ai soli periodi di imposta in corso al 31 dicembre 2002, non è suscettibile di condono il periodo di imposta 1 gennaio – 30 giugno 2002.

Deve considerarsi fiscalmente elusiva, e quindi recuperabile a tassazione ai sensi dell'art. 37-*bis* del DPR n. 600/1972, la svalutazione di una partecipazione operata dalla società partecipante a seguito della distribuzione, da parte della società partecipata, di riserve di utili formate anteriormente all'acquisizione della partecipazione, ove la distribuzione delle riserve venga deliberata in assenza della necessaria liquidità, nel contesto di una serie di atti (tra cui la chiusura anticipata degli esercizi delle società coinvolte) finalizzati alla deduzione fiscale della svalutazione della partecipazione.

Con nota di G. VANZ, "Distribuzione di riserve di utili anteriori all'acquisizione della partecipazione. Svalutazione della partecipazione ed elusione fiscale".

VIOLAZIONI E SANZIONI

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Violazioni e sanzioni – Elusione – Inopponibilità del risparmio fiscale – Rilevanza penale – Esclusione.

Cass., sez. V, pen. 7 luglio 2006, n. 34780, in Corr. Trib. 2006, pag. 3045.

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

CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Autorità giudiziaria

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Contenzioso tributario – Autorità giudiziaria – Ricorso per Cassazione – Notifica ad Ufficio periferico dell’Agenzia delle Entrate – Ammissibilità.

Redditi di impresa – Interessi passivi – Deducibilità condizionata al collegamento col reddito dell’impresa – Affitto dell’azienda – Mancanza di tale presupposto – Indeducibilità – Consegue.

Cass., sez. trib. 29 marzo 2006, n. 7292, in Boll. Trib. 2006, pag. 951.

Stante la natura impugnatoria del processo tributario dove parte necessaria è sempre l’organo che ha emesso l’atto impugnato, anche il ricorso per Cassazione del contribuente può essere notificato – in via concorrente o alternativa con l’Agenzia delle entrate avente sede in Roma – anche agli uffici periferici della medesima, da considerarsi organi di detto ente.

Dovendosi riscontrare un collegamento tra reddito imprenditoriale e componente negativa detraibile, non possono essere dedotti gli interessi passivi di conto corrente sostenuti in dipendenza di un finanziamento allorché l’imprenditore non sia più tale per aver conseguito il reddito da canoni d’affitto dell’azienda condotta da terzi.

Contenzioso tributario – Autorità giudiziaria – Ricorso per Cassazione – Ricorso incidentale tardivo – Improcedibilità del ricorso principale – Conseguenze – Art. 334, comma 2, del codice di procedura civile.

Cass., sez. trib. 21 aprile 2006, n. 9452, ne Il fisco 23/2006, fasc. n. 1, pag. 8642.

L’art. 334, comma 2, del codice di procedura civile, secondo cui l’inammissibilità dell’impugnazione principale si trasmette all’impugnazione incidentale tardiva, si applica anche nel caso in cui l’impugnazione principale sia dichiarata improcedibile (nel caso di specie per tardivo deposito nella cancelleria), in quanto l’interesse all’impugnazione incidentale tardiva riceve tutela dall’ordinamento se ed in quanto venga esaminato nel merito il ricorso principale, la cui regolare proposizione rappresenta l’insuperabile condizione che legittima l’eccezionale superamento dei termini di impugnazione.

CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Difetto di *legitimatio ad causam* – Rilevabilità d’ufficio – Imposta di registro – Soggetti obbligati al pagamento – Imposta principale – Rimborso – *Legitimatio ad causam* del notaio – Esclusione.

Cass., sez. trib. 6 maggio 2005, n. 9440, in Rass. Trib. 5/2006, pag. 1677.

Il difetto di *legitimatio ad causam* del ricorrente, ancorché non dedotto dalle parti, è elemento costitutivo dell’azione, la cui carenza può essere rilevata d’ufficio in ogni stato e grado del procedimento.

Il notaio che roghi un atto è solo un responsabile d’imposta, estraneo al rapporto tributario, in quanto soggetto obbligato al pagamento dell’imposta per fatti e situazioni esclusivamente riferibili ad altri (art. 64, comma 3, del DPR 29 settembre 1973, n. 600) e, quindi, è non legittimato a chiedere il rimborso delle somme pagate in eccedenza a titolo di imposta di registro. Infatti, l’art. 77 del DPR 26 aprile 1986, n. 131 limita il diritto al rimborso delle somme asseritamente corrisposte in eccedenza al “contribuente” ed al “soggetto nei cui confronti la sanzione è stata applicata”, unici interessati alla corretta determinazione dell’imposta.

Conseguentemente, il notaio può soltanto esercitare l'azione di rivalsa per il recupero delle somme pagate al posto di altri, in forza dell'art. 64 del DPR n. 600/1973.

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Atti impugnabili – Avviso di mora non preceduto da notifica della cartella di pagamento – Nullità – Sussistenza.

Cass., sez. trib. 31 marzo 2006, n. 7649, in Rass. Trib. 5/2006, pag. 1708.

L'art. 19, comma 3, del D.Lgs. n. 546/1992 che consente di impugnare l'atto presupposto non notificato unitamente all'atto conseguente costituisce norma processuale a vantaggio del contribuente; è pertanto nullo l'avviso di mora non preceduto dalla notifica dell'atto impositivo anche quando la cartella ha formato oggetto di comunicazione.

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

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

E' nulla la sentenza emessa a seguito di udienza celebrata in assenza di una parte ove la raccomandata con cui la segreteria dava comunicazione della udienza medesima sia restituita "per compiuta giacenza", non essendo stato reperito nella sua abitazione il destinatario della detta raccomandata.

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Giurisdizione italiana – Ricorso – Termini – Istanza di rimborso – Ricorso avverso il silenzio-rifiuto – Art. 16, DPR n. 636 del 1972 – Proponibilità del ricorso fino a quando il diritto al rimborso non è prescritto – Art. 38, DPR n. 602 del 1973 – Applicabilità.

Cass., sez. trib. 30 agosto 2006, n. 18786, in Giur. Imp. 5/2006.

Ai sensi dell'art. 16, DPR n. 636 del 1973 il ricorso avverso il silenzio-rifiuto a seguito di un'istanza di rimborso di imposte dirette (nella specie ILOR), che si propone trascorsi almeno novanta giorni dalla presentazione dell'istanza, può essere proposto fino a quando il diritto al rimborso non è prescritto. Posto che il rimborso delle imposte dirette deve essere richiesto ai sensi dell'art. 38 del DPR n. 602 del 1973, vigente *ratione temporis*, entro diciotto mesi dalla data del versamento, il ricorso avverso il silenzio rifiuto deve essere proposto entro detto termine.

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Giurisdizione italiana – Ricorso – Termini – Mancato rispetto – Improcedibilità – Atto d'imposizione – Equivoca o incompleta indicazione del termine – Rimessione in termini – Ammissibilità.

Cass., sez. trib. 6 settembre 2006, n. 19189, in Giur. Imp. 5/2006.

L'equivoca o incompleta indicazione nell'ordinanza ingiuntiva per il pagamento della sanzione amministrativa del termine previsto a pena di decadenza per impugnarlo innanzi all'autorità giudiziaria competente, può determinare un errore incolpevole in capo al contribuente. Conseguentemente dev'essere riammessa nei termini l'impugnazione presentata tardivamente.

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Giurisdizione italiana – Appello – Domande nuove – Diversa qualificazione giuridica del rapporto dedotto in giudizio – Elementi già acquisiti – Necessità.

Cass., sez. trib. 20 settembre 2006, n. 20358, in Giur. Imp. 5/2006.

L'art. 57 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 vieta esclusivamente la proposizione, per la prima volta nel giudizio tributario di appello, di nuove domande ed eccezioni.

Conseguentemente risulta legittima la diversa qualificazione giuridica del rapporto dedotto in giudizio da parte dell'organo giudicante, se tale diversa qualificazione si basa su elementi già acquisiti al processo.

IAS

Dottrina

“Acquisto sul mercato di azioni proprie – Il punto della situazione giuridico-contabile”, di M.S. AVI, ne Il fisco 28/2006, fasc. n. 1, pag. 10379.

Nella prima parte dell'elaborato, l'A. analizza gli aspetti giuridici e contabili dell'acquisto azioni proprie alla luce del codice civile e dei principi contabili nazionali ed internazionali.

In questo ambito, approfondisce il tema dei principi in base ai quali tali quote di capitale debbano essere valutate e rilevate in bilancio. In base a quanto stabilito dall'OIC nel principio n. 20, le azioni proprie devono essere iscritte in bilancio, come primo valore, al costo di acquisto. La valutazione a fine esercizio delle azioni proprie varia a seconda della natura delle azioni a seconda che le azioni siano classificate nell'ambito dell'attivo circolante ovvero tra le immobilizzazioni.

Secondo l'OIC 20 se le azioni proprie sono immobilizzazioni finanziarie, il costo di acquisto deve essere ridotto solo se si è in presenza di una perdita durevole di valore, imputabile alla diminuzione del patrimonio netto della società emittente. L'importo della svalutazione deve essere imputato al conto economico e per pari ammontare si rende disponibile la riserva azioni proprie. Nel caso in cui possano essere classificate nell'attivo circolante, devono essere iscritte in bilancio anziché al costo, al valore minore espresso dal "...valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato...". Anche in questo caso la svalutazione rileva a conto economico e si libera, per pari importo, la riserva azioni proprie.

La posizione dell'OIC 20 non è accettata unanimemente in dottrina. Parte degli studiosi rileva che il valore iscritto in dare dello stato patrimoniale e la riserva azioni proprie di patrimonio netto dovrebbero "segnalare da un lato l'ammontare di risorse che sono state destinate al rimborso dei soci e dall'altro la corrispondente variazione del netto. Questa duplice segnalazione non deve essere influenzata da qualsivoglia diminuzione di valore delle azioni: l'esborso sostenuto a favore dei soci rimane infatti immutato".

Altro problema riguarda la natura dell'ammontare che deve essere considerato indisponibile al momento di acquisto delle azioni proprie. Secondo l'A. la posta deve essere considerata una vera e propria riserva di utili e non, come ritiene taluno, una mera voce di rettifica delle azioni proprie iscritte nell'attivo patrimoniale.

Dopo aver affrontato il tema della valutazione, si analizza il problema della corretta collocazione delle azioni proprie nello stato patrimoniale.

Le regole di classificazione delle voci dell'attivo patrimoniale in base alla destinazione ex art. 2424-*bis* cod. civ. si applicano anche alle azioni proprie.

Peraltro, per le imprese che applicano i principi contabili internazionali, ed in particolare lo IAS 32, si evidenzia una totale discrasia rispetto all'art. 2424 cod. civ. Il primo impone la rilevazione delle azioni proprie nell'ambito dell'attivo patrimoniale, mentre il secondo stabilisce che tale posta debba, necessariamente, essere portata a detrazione del patrimonio netto. Tale discrasia, peraltro, fonda le proprie origini nella diversità individuabile fra i principi posti dalla IV Direttiva comunitaria (n. 78/660/CEE), da cui trae fondamento la disciplina civile, la quale non disciplinava il trattamento contabile delle azioni proprie e non recepiva i principi internazionali.

L'impostazione degli IAS è condivisa sia dalla maggior parte degli studiosi in materia di economia aziendale sia da organismi quali la Banca d'Italia, di tal che sarebbe opportuna la modifica del codice civile allo scopo di rendere obbligatorio per tutti i soggetti il criterio di contabilizzazione delle azioni proprie indicato dai principi contabili internazionali.

Nella seconda parte l'A. analizza le norme civilistiche e la giurisprudenza riguardanti i limiti giuridici al possesso delle azioni proprie.

La Corte di Cassazione, Sez. I Civ., con la sentenza n. 3722 del 13 marzo 2003 ha precisato – rinviando all'art. 24-bis della Direttiva n. 92/101/CEE del 23 novembre 1992 - che il divieto di possedere azioni proprie oltre il limite di un decimo del capitale sociale vale anche nell'ipotesi di partecipazioni attuate mediante una "catena societaria" in quanto, in questo caso, si concretizza un controllo di tipo indiretto che però, a tutti gli effetti, rappresenta un vero e proprio controllo societario. La Corte di Cassazione non ha quindi condiviso la tesi, prospettata in appello, secondo cui il controllo previsto dall'art. 2357 e dall'art. 2359-bis cod. civ., sui limiti all'acquisto di azioni proprie, è solo quello di primo grado. (AF)

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

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

Lo IAS 32 non consente l'iscrizione delle azioni proprie nell'attivo dello stato patrimoniale, ma impone la loro deduzione dal patrimonio netto. Il riacquisto di azioni proprie configura una modalità alternativa di rimborso di capitale agli azionisti e la loro successiva vendita una nuova emissione. Nessuna componente di reddito interessa il conto economico per operazioni che si riferiscono alla compravendita o all'annullamento dei titoli propri in portafoglio. In caso di acquisto i principi contabili non forniscono indicazioni in ordine alle modalità che debbono essere adottate nell'effettuare la riduzione del capitale sociale. Pertanto, è consentito operare sia attraverso la cancellazione di una parte del patrimonio netto, sia attraverso l'iscrizione di una posta negativa.

La prassi e la Banca d'Italia sono orientate a privilegiare l'iscrizione di una posta negativa di patrimonio netto pari al prezzo pagato per acquistare le azioni proprie.

Le disposizioni contabili previste dallo IAS 32 necessitano di un coordinamento con le norme codicistiche riguardanti la tutela del capitale. Al riguardo, un primo aspetto attiene all'obbligo codicistico di accantonare una riserva indisponibile di importo pari alle azioni proprie acquistate in relazione al quale si ritiene che l'imputazione di una posta negativa al patrimonio netto soddisfi il predetto vincolo. L'individuazione di una riserva indisponibile ulteriore rispetto alla quota di patrimonio netto che fronteggia la posta negativa iscritta a fronte dell'acquisto delle azioni proprie determinerebbe per le imprese una ingiustificata duplicazione.

La seconda problematica impone di stabilire se le riserve costituite da componenti economiche imputate direttamente al patrimonio netto possano essere considerate come "utili distribuiti e riserve disponibili" ai sensi dell'art. 2357 cod. civ. e quindi essere utilizzate per fronteggiare la deduzione da apporre al capitale in caso di acquisto delle azioni proprie. Nel caso di riserve derivanti dall'applicazione degli IAS/IFRS il legislatore non ha introdotto vincoli di indisponibilità pertanto si ritiene che tali plusvalori siano legittimamente utilizzabili ai fini dell'acquisto di azioni proprie.

L'ultimo aspetto riguarda il regime di disponibilità delle riserve generatesi in occasione della vendita di titoli propri, considerato che tali riserve non sono più generate da componenti di reddito attribuiti al conto economico. Si ritiene che siano da considerare come vere e proprie riserve di utili liberamente distribuibili in assenza di vincoli imposti per legge.

Quanto, poi, al trattamento fiscale un primo dubbio concerne se ai fini delle imposte sui redditi abbia completa rilevanza il trattamento contabile stabilito dallo IAS 32.

La disciplina delle azioni proprie presente negli artt. 82 e 91 del Tuir indica come il trattamento fiscale sia insensibile alle nuove impostazioni contabili. Pertanto, non può che concludersi per la rilevanza fiscale dell'impostazione che privilegia la forma giuridica rispetto alla sostanza economica dell'operazione. Il principio di derivazione ovvero piena rilevanza ai fini fiscali del trattamento contabile IAS/IFRS, in tali casi non può trovare applicazione in quanto le norme, rispetto ad esso speciali, depongono per un differente trattamento. In sede di prima iscrizione delle azioni proprie, dunque, nessuna rilevanza fiscale può essere attribuita alla riduzione di patrimonio. In sede di cessione, i differenziali avranno rilevanza fiscale secondo le ordinarie regole che disciplinano il trattamento delle plus-minus valenze da realizzo. A tale riguardo per il trattamento dei differenziali

risulta precluso l'accesso sia al regime PEX che al rateizzo dei plusvalori stabilito dagli artt. 86 e 81 del Tuir.

Il secondo aspetto fiscale di interesse è quello se la deduzione dal patrimonio netto di un importo pari al costo delle azioni proprie interferisca con le modalità di funzionamento del prospetto di deduzione extracontabile di cui all'art. 109, comma 4, lett. b), Tuir. Ci si chiede, cioè, se la contrazione del patrimonio netto, per effetto dell'iscrizione della riserva negativa per acquisto azioni proprie, verifichi l'ipotesi di "distribuzione" e concorra a far scattare il meccanismo di recupero a tassazione di quella parte (indistinta) delle complessive deduzioni operate in via extracontabile che, per effetto di distribuzioni ai soci, sia rimasta priva di copertura patrimoniale.

A questo proposito sembra doversi concludere che il sistema fiscale privilegi l'impostazione giuridica di tal che il meccanismo di recupero a tassazione dovrebbe essere limitato ai soli casi di delibere di distribuzione ai soci in senso stretto. Inoltre, se si considerasse la riserva negativa come contrazione del patrimonio netto, si finirebbe per discriminare questa fattispecie rispetto a quella derivante dall'annullamento per riduzione del capitale sociale dove, solo per la parte eccedente il valore nominale delle azioni annullate, si incide sulle riserve cui il meccanismo dell'art. 109 Tuir pone riguardo. (AF)

"Le riserve IAS nel D.Lgs. n. 38/2005 e il riflesso sulla politica dei dividendi: una proposta per l'informativa sugli utili distribuibili", di A. QUAGLI, in Riv. Dott. Comm. 4/2006, pag. 745.

L'articolo si occupa del trattamento da adottare in bilancio per gli utili derivanti dall'applicazione delle logiche di valutazione proprie del *fair value* previste dallo IASB e propone, dopo aver illustrato l'impatto degli IAS e delle regole contenute nel D.lgs. n. 38/2005 sugli utili distribuibili e sulla connessa informativa di bilancio, uno schema diretto a migliorare tale informativa.

Tale schema prevede che dal risultato di esercizio si deducano, oltre gli accantonamenti dovuti per legge (riserva legale) e per statuto, le plusvalenze non disponibili ex art. 6 comma 1, lett. a) del D.lgs. n. 38/2005, in modo da evidenziare separatamente sia l'utile realizzato e distribuibile che la parte non realizzata di tale utile, rappresentata dai plusvalori inviati a conto economico in base agli IAS 21 e 39. Detto prospetto dovrebbe essere collocato nella parte del bilancio in cui la società descrive la propria politica dei dividendi.

In tal modo, ad avviso dell'A., si assolverebbe una duplice necessità nei confronti degli investitori: da un lato, si rendono edotti circa il rischio di appropriarsi di utili in parte non realizzati, dall'altro, si informano per quanto concerne il loro diritto a vedersi distribuire anche utili che non transitano dal conto economico. (PM).

IMPOSTE E TASSE (in genere)

Giurisprudenza

Imposta sulla pubblicità e diritti sulle pubbliche affissioni – Inquadramento normativo – Ambito di applicazione dei tributi – Classificazione dei Comuni – Soggettività attiva – Categorie di località – Profili di diritto comunitario – Presupposto d'imposta e oggetto dell'imposizione – Determinazione dei luoghi pubblici o aperti al pubblico – Natura pubblicitaria del messaggio – Segnali e cartelli di localizzazione e indicazione – Segni distintivi d'impresa – Targhe dei professionisti – Annunci mortuari – Soggettività passiva – Presentazione della dichiarazione – Rettifica ed accertamento d'ufficio – Pagamento dell'imposta – Determinazione dell'imposta – Scritte su tende parasole e riproduzioni di marchi commerciali – Manufatti presso i distributori di carburante.

Rassegna di Giurisprudenza, in Dir. Prat. Trib. 2006, pag. 655.

Imposte e tasse – Imposta sulla pubblicità – Pubblicità infratrimestrale – Art. 12, comma 3, D.Lgs. n. 507 del 1993 – Testo originario – Mancato rinvio al secondo comma – Tassazione ridotta per la pubblicità infratrimestrale – Esclusione – Successivo rinvio al secondo comma ex art. 145, comma 56, L. n. 388 del 2000 – Natura innovativa – Retroattività – Esclusione.
Cass., sez. trib. 25 ottobre 2006, n. 22890, in Giur. Imp. 6/2006.

L'art. 12, comma 3 del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, nel suo testo originario prevedeva che per la pubblicità effettuata mediante affissioni dirette si applicasse l'imposta in base alla superficie complessiva degli impianti nella misura e con le modalità previste dal solo comma 1, dove la tariffa era riferita sempre all'anno solare.

Conseguentemente la modifica apportata dall'art. 145, comma 56, della legge 23 dicembre 2000, n. 388 al citato terzo comma – per la quale si applica anche il secondo comma ove viene prevista una minore tassazione per le pubblicità non superiori a tre mesi – ha natura innovativa e non retroattiva.

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC

Dottrina

“Partecipazioni di collegamento in imprese site in Paradisi fiscali”, di R. DOMINICI, in Corr. Trib. 2006, pag. 1842.

L'articolo commenta il parere del Consiglio di Stato, Sezione consultiva per gli atti normativi del 27 febbraio 2006, n. 200600709, avente ad oggetto lo schema di regolamento recante disposizioni applicative in materia di tassazione dei redditi d'impresa estere collegate, secondo quanto disposto dall'art. 168, comma 4, del TUIR.

Secondo l'A. detto schema prende spunto dal regolamento attuativo della disciplina in materia d'impresa estere controllate, ma, con riferimento ai soggetti destinatari della disciplina *de qua*, trascura di menzionare gli enti non commerciali.

Ciò dovrebbe essere il frutto di una mera dimenticanza dato che, sul piano sistematico, tale esclusione sarebbe priva di giustificazione, essendo incluse, *expressis verbis*, tra i soggetti destinatari della disciplina anche le persone fisiche non titolari di redditi d'impresa oltre, ovviamente, quelle titolari di reddito d'impresa e le società ed enti commerciali.

L'A. osserva inoltre che il Consiglio di Stato non affronta la problematica concernente la rilevanza, nello specifico contesto, delle catene partecipative. Egli ritiene che il controllo indiretto possa attuarsi anche quando sia conseguito attraverso una o più società residenti, e in tale ipotesi occorre considerare gli effetti demoltiplicativi delle catene di partecipazioni, imputando il reddito al soggetto residente, ultimo della catena, che detenga una partecipazione nell'entità ubicata nel paradiso fiscale.

Per quanto concerne, infine, la determinazione e l'imputazione dei redditi, il regolamento stabilisce che, qualora il soggetto ubicato nel paradiso fiscale non sia obbligato alla redazione del bilancio, questo dovrà essere comunque redatto al fine di valutare se l'utile ante imposte da esso risultante non sia inferiore al dato derivante dagli alternativi criteri forfetari di cui all'art. 168, comma 2, del TUIR, stante l'obbligo di dichiarazione del maggiore tra i due importi.

Ad avviso dell'A. sarebbe opportuno che il regolamento precisasse se il bilancio debba essere redatto secondo le norme vigenti nel Paese di residenza della collegata estera e, in caso di risposta affermativa, imporre al soggetto residente un'attività di riclassificazione dei dati esposti in bilancio ai fini della loro puntuale inclusione in detto prospetto. In altri termini, in tale documento dovrebbero trovare allocazione tutte le variazioni in aumento o in diminuzione necessarie per renderne il contenuto conforme ai principi generali interni che disciplinano la dichiarazione dei redditi prodotti dalla collegata estera. (PM).

Prassi Amministrativa

Convenzioni internazionali – Francia – Rimborso del credito d'imposta – Art. 10, par. 4, lett. b), della convenzione Italia – Francia contro le doppie imposizioni – Controversie su istanze di rimborso delle somme corrispondenti al credito d'imposta sui dividendi – Istruzioni operative.

Nota dell'Agenzia delle Entrate 22 giugno 2006, n. 2006/62919, in Boll. Trib. 2006, pag. 1382.

L'Agenzia si è espressa sulla controversa questione – che ha dato vita ad un ampio contenzioso – di quale sia l'esatto termine entro il quale i soggetti residenti in Francia devono presentare all'Amministrazione finanziaria italiana istanza di rimborso delle somme corrispondenti al credito d'imposta sui dividendi distribuiti da società italiane.

In una precedente circolare (n. 151/E/94) l'Amministrazione finanziaria, dopo aver evidenziato che la norma sostanziale che attribuisce il diritto al pagamento delle somme corrispondenti al credito d'imposta sui dividendi rinvenibile nell'art. 10 della convenzione italo-francese, nulla dispone circa l'esatta individuazione del soggetto erogatore e le modalità procedurali, aveva concluso per l'applicabilità delle norme generali sui rimborsi di imposte sui redditi che, nell'ordinamento interno sono rinvenibili nell'art. 38 DPR 602/73.

La prevalente giurisprudenza di merito e di legittima ha disatteso detto parere ed accolto invece la tesi dei contribuenti, ritenendo valide le istanze presentate entro il termine prescrizione decennale. Sulla specifica questione si è espressa anche l'Avvocatura generale dello Stato la quale, ha condiviso il parere dell'Amministrazione finanziaria che nella nota in commento ribadisce l'applicabilità del termine decadenziale di cui all'art. 38 del DPR 602/73 alle istanze di rimborso presentate dai soggetti residenti in Francia.

Giurisprudenza

Corte di Giustizia CE

Rapporti internazionali – C.E. – Diritto di stabilimento – Art. 43 Trattato CE – Imposizione degli utili nello Stato della stabile organizzazione – Applicazione di un'aliquota superiore rispetto a quella applicabile agli utili di una società residente in presenza di una distribuzione di utili – Incompatibilità – Sussiste – Determinazione dell'aliquota applicabile agli utili della stabile organizzazione – Incompetenza.

Corte di Giust. CE, 23 febbraio 2006, n. C- 253/03, in Riv. Dir. Trib. 6/2006, III, pag. 143.

E' incompatibile con gli artt. 52 e 58 del Trattato CE una normativa nazionale che prevede, nel caso di una succursale di una società avente la sua sede in un altro Stato membro, un'aliquota d'imposta sugli utili di detta succursale superiore all'aliquota d'imposta sugli utili di un'associata di tale società, quando tale associata effettua un versamento integrale dei suoi utili alla società capogruppo. Spetta al giudice nazionale valutare l'aliquota d'imposta che va applicata agli utili di una succursale.

Con nota di M. TENORE, "Metodi per eliminare la doppia imposizione economica e ricerca del giusto *tertium comparationis* nello Stato della stabile organizzazione".

Diritto comunitario – Libertà di stabilimento – Domicilio fiscale – Trasferimento in altro Stato-membro – Detenzione di totalità di quote di società domiciliate nello Stato di origine – Applicabilità della tutela.

Corte di Giust. CE, sez. III 7 settembre 2006, n. 470/04, in Giur. Imp. 5/2006.

La tutela prevista dell'art. 43 del Trattato CE in tema di libertà di stabilimento si applica al cittadino comunitario che, dopo il trasferimento della propria residenza, risiede in uno stato membro e detenga la totalità delle azioni di società aventi sede in un altro Stato membro.

Diritto comunitario – Libertà di stabilimento – Società madri-figlie – Dividendi della società controllata – Tassazione nello Stato di produzione in misura inferiore a quella dello Stato-membro della società madre – Tassazione anche in capo alla società madre – Violazione degli artt. 43 e 48, Trattato CE – Tassazione per escludere l'elusione dall'imposta – Legittimità – Società figlia effettivamente operante nel suo Stato di residenza – Illegittimità della tassazione nello Stato della Società-madre – Prova in capo alle società – Sussistenza.

Corte di Giust. CE 12 settembre 2006, n. 196/04, in Giur. Imp. 5/2006.

Gli artt. 43 e 48 del Trattato CE devono essere interpretati nel senso che ostano all'inclusione nella base imponibile di una società residente in uno Stato membro degli utili realizzati da una società estera controllata stabilita in un altro Stato allorché tali utili sono ivi soggetti ad un livello impositivo inferiore a quello applicabile nel primo Stato, a meno che tale inclusione non riguardi costruzioni di puro artificio destinate ad eludere l'imposta nazionale normalmente dovuta.

Conseguentemente l'applicazione di una misura impositiva siffatta deve essere esclusa ove da elementi oggettivi e verificabili da parte di terzi – e fornite dal soggetto che intende giovarsene – risulti che, pur in presenza di motivazioni di natura fiscale, la controllata è realmente impiantata nello Stato di stabilimento e ivi esercita attività economiche effettive.

Diritto comunitario – Libera circolazione dei capitali – Dividendi – Convenzione contro le doppie imposizioni – Agevolazione per i residenti di uno Stato per i dividendi distribuiti da società residente in altro Stato – Eliminazione – Tassazione identica dei dividendi di fonte estera e nazionale – Violazione dell'art. 56, comma 1, Trattato CE – Esclusione.

Corte di Giust. CE, sez. III, 14 novembre 2006, n. 513/04, in Giur. Imp. 6/2006.

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, demandata invece alle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni che ben possono formare oggetto, se richiesto, di intervento della Corte di Giustizia.

Conseguentemente non viola la libertà di circolazione dei capitali la legislazione di uno Stato membro, che, nell'ambito dell'imposta sul reddito, assoggetta alla stessa aliquota d'imposta uniforme i dividendi di azioni di società stabilite sul territorio del detto Stato e i dividendi di azioni di società stabilite in un altro Stato membro, senza prevedere la possibilità di imputare l'imposta prelevata mediante ritenuta alla fonte di quest'altro Stato membro, come, invece previsto dalla relativa Convenzione stipulata dai medesimi Stati, prima della sua modificazione da parte di uno di essi.

CATASTO

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Catasto – Revisione degli estimi – Art. 4, l. n. 405 del 1990 – Revisione anche delle zone censuarie – Ammissibilità – Richiesta di attribuzione di rendita – Rettifica del valore attribuito – Esclusione.

Cass., sez. trib. 10 novembre 2006, n. 24087, in Giur. Imp. 6/2006.

L'art. 4, comma 4, della legge n. 405 del 1990 nel far riferimento alla revisione degli estimi del catasto edilizio urbano mediante nuove tariffe e nuove rendite catastali non legittima una distinzione, non rintracciabile nel testo, fra variazioni della rendita dipendenti dal mutamento degli estimi, di cui è anticipata la vigenza, e nuova qualificazione della zona censuaria.

Conseguentemente la presentazione di istanza di attribuzione di rendita da parte del contribuente comporta che, ai sensi del citato articolo 1, comma 8, D.L. n. 299 del 1991 per l'INVIM straordinaria, il valore finale di detti immobili, calcolato modificando anche la zona censuaria, non era passibile di rettifica.

IRPEG / IRES

Dottrina

“La perdita e l’acquisto della residenza fiscale: quadro d’insieme ed aspetti controversi”, di R. BAGGIO, in Riv. Dir. Trib. 7-8/2006, I, pag. 537.

“Le esteroinvestizioni alla prova della presunzione di residenza – Alcune considerazioni con particolare riguardo alle *holding* statiche”, di P. BERTOLASO e E. BRESSAN, ne Il fisco 36/2006, fasc. n. 1, pag. 12925.

“La presunzione di residenza in Italia”, di S. CAPOLUPO, ne Il fisco 33/2006, fasc. n. 1, pag. 11965.

“Misure di contrasto all’elusione fiscale – La presunzione di residenza introdotta dal D.L. n. 223 del 2006”, di R. MANNA, ne Il fisco 30/2006, fasc. n. 1, pag. 10994.

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

L'art. 35, comma 13, D.L. 4 luglio 2006, n. 223 (cd. “decreto Bersani”), conv. dalla L. n. 248/2006, ha introdotto una disciplina antielusiva volta a contrastare la cd. “esteroinvestizione societaria”, ossia la fittizia localizzazione all'estero di società e *holding* gestite e amministrare di fatto dall'Italia.

La norma ha modificato l'art. 73 del TUIR (mediante l’inserimento dei commi 5-*bis* e 5-*ter*), introducendo una presunzione di residenza nel territorio dello Stato per le società ed enti che detengono partecipazioni di controllo ai sensi dell'art. 2359, primo comma, del codice civile, in società di capitali ed enti commerciali residenti in Italia, invertendo, in tal modo, l'onere della prova sulla residenza estera di società amministrare prevalentemente da soggetti italiani. La presunzione opera, salva la prova contraria, se tali enti e società: (i) sono controllati, direttamente o indirettamente, ai sensi dell'art. 2359, comma 1, c.c., da soggetti residenti nel territorio dello Stato; (ii) sono amministrati da un consiglio di amministrazione, o altro organo equivalente di gestione, composti in prevalenza di consiglieri residenti in Italia.

La nuova norma ha anche stabilito che per la verifica del requisito del controllo occorre considerare la situazione esistente alla data di chiusura dell'esercizio o del periodo di gestione del soggetto estero controllato.

La disposizione sulla presunzione di residenza è stata oggetto di numerosi commenti da parte della dottrina. Alcuni autori hanno esaminato il rapporto della nuova normativa con le Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia (Vial); altri hanno criticato le nuove norme sotto il profilo

della loro applicazione, con particolare riferimento alla fase di acquisizione delle prove, piuttosto che all'aspetto sostanziale (**Capolupo**); altri ancora invece, si sono interrogati sulla possibile applicazione della norma alle "holding statiche", escludendo l'operatività nei confronti delle stesse poiché la loro attività, ossia la mera detenzione di partecipazioni, non richiede l'esistenza di una struttura organizzativa visibile. Ai fini pratici, pertanto, nonostante l'ampia portata della norma, l'applicazione della stessa dovrebbe ritenersi limitata alle sole *holding* di partecipazione che sono localizzate solitamente in Lussemburgo, Olanda e Gran Bretagna, Paesi con i quali lo Stato italiano ha stipulato accordi per evitare la doppia imposizione (**Bertolaso e Bressan**). (SG)

"Aspetti pratici in materia di accertamenti bancari e finanziari nei confronti di un *trust*" di A. BERGESIO, ne Il fisco 32/2006, fasc. n. 1, pag. 11708.

Dopo aver richiamato le novità apportate in materia di accertamento da parte della legge finanziaria per il 2005, l'A. sostiene che il *trust* può essere destinatario di indagini bancarie e finanziarie. Al *trustee*, che ha la proprietà formale dei beni e l'effettivo potere-dovere di amministrare e di gestire il patrimonio in *trust*, spetta l'onere di rappresentare il *trust* dinanzi all'Amministrazione finanziaria ai fini del rilascio della dichiarazione contenente l'indicazione della natura, del numero e degli estremi identificativi dei rapporti intrattenuti con le banche, gli intermediari finanziari ecc. ai sensi dell'art. 5, comma 6-bis DPR 633/72. (EM)

"Il punto sugli oneri di utilità sociale", di S. CAPOLUPO, ne Il fisco 32/2006, fasc. n. 1, pag. 11637.

L'articolo espone l'evoluzione normativa della disciplina degli oneri di utilità sociale, muovendo dal previgente art. 65 del TUIR sino alle modifiche ed integrazioni intervenute successivamente all'introduzione dell'IRES.

L'A. riepiloga, in linea generale, le diverse tipologie di spese deducibili relative ad opere e servizi utilizzabili dalla generalità dei dipendenti o da categorie degli stessi nonché quelle concernenti le erogazioni liberali di cui all'art. 100, comma 2 del TUIR.(PM).

"La soggettività passiva del *trust* ai fini delle imposte sui redditi" di S. CAPOLUPO, ne Il fisco 29/2006, fasc. n. 1, pag. 10653.

L'A. sintetizza le ragioni poste a fondamento dei due orientamenti che si sono formati in materia: quello dell'Amministrazione, che ha sostenuto un'autonoma soggettività passiva del *trust* e l'altro di parte della dottrina che, ponendosi in aperta contraddizione con l'indirizzo del SE.CI.T, l'ha negata.

Nel richiamare i differenti indirizzi l'A. sottolinea come talune posizioni iniziali connotate da particolare rigidità sono state successivamente riviste man mano che il dibattito ha evidenziato alcuni aspetti successivamente accettati in modo uniforme.

L'orientamento della dottrina più recente va verso il riconoscimento della soggettività passiva ancorché manchi il conforto della giurisprudenza.

In breve sintesi, i fautori della mancanza di soggettività passiva motivano il loro andamento adducendo, l'impossibilità di configurare un presupposto d'imposta in modo unitario e autonomo, cioè l'inadeguatezza dei *trust* a costituire autonomi centri di imputazione di situazioni giuridiche non riconducibili, dal punto di vista fiscale, ad altri soggetti.

I fautori dell'opposto indirizzo sono arrivati a tale conclusione in via residuale dopo aver escluso, cioè, che la stessa potesse configurarsi in capo al *settlor*, al *trustee* ed al *beneficiary*. (EM)

“Usufrutto azionario nella recente prassi e giurisprudenza della Corte di Cassazione”, di F. CIANI, ne Il fisco 31/2006, fasc. n. 1, pag. 11319.

Il contratto di usufrutto azionario (socio non residente/usufruttuario residente) è uno strumento che ha rappresentato una reazione alla preferenza per l'*imputation system* manifestata dal legislatore ante riforma Tremonti.

Difatti, dallo sfruttamento di due regimi tributari non coordinati (tassazione discriminata fra dividendi interni ed in uscita) si aveva un duplice effetto: al socio non residente, impossibilitato a utilizzare il credito d'imposta per l'IRPEF anticipata dalla partecipata, si consentiva di non subire la ritenuta in uscita sui dividendi, in ragione della loro “mutazione” legale in *capital gains* escluso (ripresa più avanti); all'usufruttuario residente si concedeva di beneficiare del credito d'imposta sui dividendi e di dedurre il costo dell'usufrutto.

De facto il contratto era strutturato al solo fine di far conseguire al socio non residente il credito d'imposta sugli utili della partecipata residente, altrimenti non spettante.

Tale fattispecie negoziale, non avversata da norme antielusive, è stata censurata dall'Amministrazione finanziaria (Ris. nn. 61/E e 65/E del 2006) e dalla giurisprudenza di legittimità (Cass. n. 22932 del 14 novembre 2005, n. 20398 del 21 ottobre 2005 e n. 20816 del 26 ottobre 2005).

L'A. evidenzia che l'art. 109, comma 8, del TUIR, come modificato a seguito della riforma IRES, ha introdotto l'indeducibilità del costo sostenuto per l'acquisizione del diritto di usufrutto, in deroga al principio generale che riconosce la deduzione dei costi, ancorché riferiti a proventi esclusi.

Il legislatore ha voluto quindi impedire all'usufruttuario la deduzione di costi pieni a fronte di proventi parzialmente imponibili (dividendi esclusi nella misura del 95 per cento).

L'A. è dell'avviso che alla base di tale impostazione vi siano motivi strutturali di coerenza del sistema, nel senso che l'usufrutto azionario, ovvero la costituzione di diritti parziari sulla medesima partecipazione, determinino una naturale “segmentazione” della stessa, con la conseguente dissociazione dei relativi diritti ad essa asserviti.

Pertanto, la parziale irrilevanza (pex) di talune partecipazioni nel sistema IRES travolge *de facto* anche tali operazioni, che ereditano il regime fiscale proprio della partecipazione presupposta.

Lo stesso dicasi per il cedente, il quale, in ragione dell'assimilazione delle costituzioni di diritti parziari alle cessioni a titolo oneroso, di cui all'art. 9, comma 5, del TUIR, realizzerà una plusvalenza parzialmente esente, se la partecipazione oggetto di usufrutto rientra nel regime pex. (PM).

“La Direttiva “fusioni” – Il ruolo – I principali tratti applicativi”, di E. LO PRESTI VENTURA, ne Il fisco 30/2006, fasc. n. 1, pag. 11060.

L'articolo, cui si fa rinvio per maggiori dettagli, analizza i contenuti della Direttiva n. 2005/56/CE (in vigore dal 15 dicembre 2005 e che dovrà essere recepita dagli Stati membri entro il 15 dicembre 2007), destinata a disciplinare in modo omogeneo gli aspetti civilistici delle fusioni *intra* UE. L'esame - sotto il profilo dell'ambito di applicazione, del corredo documentale previsto per le operazioni transfrontaliere e delle norme procedurali che vi sovrintendono - viene condotto in stretto parallelismo con quanto previsto in tema di fusioni dalle disposizioni civilistiche italiane, con l'intento di offrire, in attesa dei futuri provvedimenti di attuazione, una prima panoramica di quelli che saranno i profili più significativi della nuova disciplina.

La normativa di cui trattasi, come sottolineato dall'Autore, dovrebbe contribuire ad eliminare i limiti sinora riscontrati, in assenza di un quadro civilistico comune, nell'attuazione di operazioni di concentrazione tra società di diversi Stati membri, già disciplinate sotto il profilo fiscale dalla Direttiva n. 90/434/CEE (come modificata dalla Direttiva n. 2005/19/CE). (PT)

“L'esenzione IRES per le cooperative: agevolazione fiscale, conseguenza della indistribuibilità degli utili o un intreccio delle due?” di F. MARRONE, D. STEVANATO, A. GIOVANNINI e R. LUPI, in Dial. Dir. Trib. 6/2006, pag. 839.

Gli AA. affrontano la questione della compatibilità del regime fiscale delle “riserve indivisibili” delle società cooperative con il divieto di “aiuti di stato” di cui all'art. 87 del Trattato europeo. L'articolo prende spunto dall'ordinanza n. 3525 del 17.2.2006 con cui la Corte di Cassazione ha interrogato la Commissione UE sulla compatibilità comunitaria delle agevolazioni fiscali italiane alle cooperative, per poi delineare i tratti salienti della riforma della tassazione IRES delle cooperative. **Marrone**, in particolare, si sofferma sul regime di esenzione riconosciuto alle sole cooperative a mutualità prevalente, auspicando la raccolta delle norme relative alla tassazione del reddito di impresa delle cooperative in un vero e proprio testo unico, mentre **Lupi** rileva le differenze esistenti tra le cooperative e le altre strutture non societarie. (SG)

“Aspetti elusivi relativi alla cessione del contratto di *leasing*”, di N. MONFREDA e F. ANTONACCHIO, ne Il fisco 23/2006, fasc. n. 1, pag. 8613.

Gli AA. esaminano la disciplina del comma 5 dell'art. 88 del TUIR che prevede che, in caso di cessione del contratto di locazione finanziaria, il valore normale del bene costituisce sopravvenienza attiva. La *ratio* della norma è quella di impedire che il contratto di leasing venga ceduto per un corrispettivo dichiaratamente inferiore a quello realmente percepito, con una previsione (sopravvenienza attiva calcolata sul valore normale) che si sovrappone alla regola generale della rilevanza del corrispettivo. Infatti, la cessione del contratto operata in prossimità della scadenza, è equivalente – sotto il profilo economico – alla cessione del bene locato, posto che il cessionario dopo il pagamento degli ultimi canoni può esercitare il riscatto. La classificazione del componente positivo come sopravvenienza attiva operata dalla norma è dovuta dall'utilizzo finora esclusivo, tra i metodi di rilevazione in bilancio, del cd. metodo patrimoniale, caratterizzato dalla imputazione dei canoni di *leasing* a conto economico del locatario, che non iscrive il bene nell'attivo del proprio stato patrimoniale (come invece prevede il metodo finanziario, oggi imposto dagli IAS).

La norma trova applicazione nel caso di cessione del contratto di *leasing*, ma non opera quando oggetto della cessione non è il singolo contratto, bensì una universalità di rapporti giuridici come per la cessione o il conferimento di azienda, la fusione o la scissione. Infatti, la cessione di un contratto nell'ambito di una operazione straordinaria inerente l'azienda non dovrebbe acquistare autonoma rilevanza, né ai fini civilistici, né ai fini fiscali, ove dotato di unitaria destinazione produttiva insieme agli altri beni o rapporti. Eventuali indicatori di una condotta tesa ad eludere l'art. 88, comma 5, del TUIR attraverso un'operazione straordinaria potrebbero essere individuati, ad esempio: nel notevole valore del bene detenuto in *leasing* rispetto agli altri beni o rapporti giuridici, nell'eterogeneità del bene rispetto alle altre immobilizzazioni materiali e immateriali che facciano supporre la mancanza di un comune vincolo di destinazione, necessario per il trasferimento d'azienda, ecc. A tale riguardo, la Cassazione (cfr. sentenza n. 10216 del 27 giugno 2003) ha affermato che non è configurabile la cessione d'azienda nel caso del trasferimento di alcuni contratti di *leasing* relativi a beni mobili e immobili che non costituiscono, complessivamente considerati, un compendio di beni con il contesto di relazioni commerciali e rapporti giuridici inerenti, sottostanti e conseguenti al complesso di tutta l'attività svolta dalla società venditrice. Pertanto, secondo gli AA., nel caso la cessione del contratto di *leasing* avvenga nell'ambito di operazioni tassativamente contemplate dal comma 3 dell'art. 37-*bis* del DPR n. 600/73, se l'Amministrazione finanziaria accerta l'intento elusivo finalizzato ad aggirare gli obblighi previsti dall'ordinamento (art. 88, comma 5, del TUIR), e la mancanza di valide ragioni economiche, potrà disconoscere i vantaggi tributari conseguiti, applicando le imposte in base alle disposizioni eluse.

Al fine di evitare che un'operazione straordinaria comprendente anche il trasferimento di un contratto di *leasing* possa essere contestata dall'Amministrazione finanziaria, è possibile fare ricorso all'interpello speciale o antielusivo di cui all'art. 21 della L. n. 413/91. Non è invece possibile, secondo gli AA., l'interpello cd. “disapplicativo” di cui al comma 8 dell'art. 37-*bis* del DPR n. 600/73, in base al quale il contribuente può presentare istanza al Direttore regionale delle Entrate competente per territorio al fine di richiedere la disapplicazione delle norme tributarie che, a scopi

antielusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti di imposta o altre disposizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, nel caso si dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non possano verificarsi. Infatti, l'art. 88, comma 5, del TUIR non è una norma propriamente "antielusiva" nel senso dell'art. 37-bis, comma 8, ovvero limitante deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, di talché essa non è suscettibile di disapplicazione. (FDA)

"Immobili strumentali degli enti non commerciali", di A. PACE, in Corr. Trib. 2006, pag. 2889.

L'articolo commenta la risoluzione n. 96/E del 3 agosto 2006 che si occupa di un caso d'interpello riguardante il trattamento tributario che un ente non commerciale (istante) deve applicare ad un opificio industriale di sua proprietà concesso in affitto insieme ad altri beni costituenti un'azienda.

A causa della risoluzione anticipata del contratto di affitto l'ente istante ritiene che l'opificio rientri nella propria sfera istituzionale con la conseguente applicabilità di quanto previsto all'art. 67, comma 1, lett. b) del TUIR in caso di successiva cessione, ossia l'esclusione della plusvalenza in sede di determinazione dell'imponibile in caso di cessione di beni immobili acquisiti per atto di donazione – come nel caso di specie - o successione.

L'Amministrazione finanziaria, invece, non è di tale avviso dato che l'opificio, come dichiarato dall'istante, risulta iscritto nel registro degli inventari sino al 31 dicembre 2004, e quindi sino a tale data è configurabile come un bene relativo all'impresa ai sensi dell'art. 65, comma 1, del TUIR, a nulla rilevando che l'ente abbia continuato a dichiararne il reddito nel Quadro RB del Modello UNICO Enti non commerciali, come bene produttivo di reddito fondiario. La fuoriuscita di detto cespite dall'inventario nel corso del 2005 configura, invece, una destinazione del bene a finalità estranee all'esercizio dell'impresa o, in altri termini, un'ipotesi di estromissione dalla sfera imprenditoriale, evento che assume rilevanza fiscale con il conseguente assoggettamento a tassazione della plusvalenza misurata dalla differenza tra il valore normale dell'opificio all'atto dell'estromissione e il costo non ammortizzato dello stesso.

L'A. concorda con l'Amministrazione finanziaria sull'importanza e sugli effetti che derivano dall'iscrizione dell'immobile nel libro dell'inventario. E' solo la cancellazione dall'inventario che consente di estromettere il cespite dal patrimonio destinato all'esercizio dell'attività d'impresa.

Inoltre, l'A. fa presente che l'eliminazione dall'art. 67, comma 1, lett. b) del TUIR del riferimento all'acquisto per "donazione" quale evento per rendere non tassabile la plusvalenza da rivendita, comporta che in tal modo è stato esteso il limite quinquennale che consente di evitare la tassazione anche alle cessioni a titolo oneroso riguardanti beni acquistati per atto di liberalità. Ne discende che, anche se l'opificio in questione è stato acquistato per atto di liberalità, la successiva vendita, se interviene prima del decorso quinquennio, è soggetta a tassazione. (PM).

"Le differenze di fusione e di scissione: natura, significato economico e conseguente rappresentazione secondo profili civilistici e aziendalistici", di R. PEROTTA, in Riv. Dott. Comm. 3/2006, pag. 507.

Nell'articolo - a partire da una approfondita disamina del significato economico e della conseguente corretta rappresentazione contabile delle differenze di fusione e di scissione - viene criticata una recente massima del Consiglio notarile di Milano, che prevede che il disavanzo *da concambio* possa essere imputato agli elementi dell'attivo e del passivo delle società partecipanti alla fusione e, per la differenza e nel rispetto delle condizioni previste dal numero 6 dell'art. 2426 c.c., ad avviamento, a condizione che sia redatta una relazione di stima del patrimonio dell'incorporata ai sensi dell'art. 2343 c.c.

A parere dell'Autore, invero, sul presupposto che solo alle differenze da annullamento – scaturenti dalla sostituzione del costo di acquisizione della partecipazione detenuta dall'incorporante/beneficiaria con i sottostanti elementi patrimoniali dell'incorporata/scissa – possa essere attribuita natura di "costo", l'imputazione ai fini della iscrizione dei maggiori valori relativi al patrimonio incorporato risulterebbe possibile (senza che ciò configuri una rivalutazione) limitatamente al disavanzo da annullamento e non anche a quello da concambio. Le differenze da

concambio, infatti, - meramente riconducibili alla "casuale" divergenza tra il rapporto tra i valori economici dei compendi oggetto di concentrazione e quello tra patrimonio netto trasferito e capitale sociale della incorporante/beneficiaria - avrebbero natura di semplici poste di riequilibrio contabile, per di più liberamente determinabili attraverso idonei interventi sul capitale sociale dell'incorporante/beneficiaria. Esse, pertanto, non potrebbero che assumere il significato di posta (rettificativa, nel caso del disavanzo) del patrimonio netto dell'incorporante/beneficiaria.

Né d'altra parte, la redazione di una perizia di stima ai sensi dell'art. 2343 c.c. - come suggerita dal Consiglio notarile di Milano - risulterebbe idonea a modificarne la natura, e quindi a legittimare la imputazione anche del disavanzo da concambio ai beni rivenienti dall'incorporata, essendo essa esclusivamente funzionale alla garanzia di copertura del capitale dell'incorporante/beneficiaria, senza tuttavia poter incidere sulla sostanza economica dell'operazione.

Alla luce delle suesposte considerazioni dovrebbe essere altresì interpretata la disposizione di cui al novellato art. 2504-*bis* c.c. (Effetti della fusione), nella parte (comma 4, secondo periodo) in cui stabilisce la possibilità di attribuire a maggior valore dell'attivo l'eventuale disavanzo emergente dal recepimento degli elementi patrimoniali incorporati, senza specificare se si tratti del solo disavanzo da annullamento o anche di quello da concambio. Ritiene infatti l'Autore che, in ragione della statuizione nell'ambito della medesima norma, ma al primo periodo di essa, e quindi con valenza di principio di fondo, della continuità di valori contabili quale criterio vincolante nella rappresentazione delle operazioni di fusione, l'imputazione *de qua* debba intendersi circoscritta alle sole ipotesi in cui essa risulti coerente con l'osservanza del criterio del costo storico e, quindi, per le ragioni sopra richiamate, non ammissibile relativamente ai disavanzi da concambio. (PT)

"Limiti di deducibilità dei costi per autoveicoli", di C. PINO, in Corr. Trib. 2006, pag. 2958.

Nell'articolo sono esaminate le modifiche introdotte con il D.L. n. 223/2006 (convertito, con modificazioni, dalla Legge 4 agosto 2006, n. 248) in tema di fiscalità degli autoveicoli destinati al trasporto privato di persone. Al riguardo, l'art. 35, comma 11, del D.L. n. 223/2006, al fine di contrastare alcuni abusi che la pratica aveva registrato, stabilisce una presunzione assoluta di "uso promiscuo" aziendale-personale per quei mezzi che, a prescindere dalla categoria di immatricolazione, consentono comunque il trasporto di persone, con conseguente estensione a tali mezzi dei limiti di deducibilità delle spese di cui all'art. 164, comma 1, lett. b) del TUIR. L'effettiva entrata in vigore della disciplina richiede l'emanazione di apposito provvedimento dell'Agenzia delle entrate (sentito il Dipartimento dei trasporti terrestri del Ministero dei trasporti), che dovrà concretamente individuare tali veicoli. Con riferimento alla deduzione dei costi di acquisto di automezzi di cui all'art. 164, comma 1, lett. b) (destinati al trasporto privato di persone, ivi inclusi quelli assimilati in virtù di quanto disposto dall'art. 35, comma 11, del D.L. n. 223/2006), viene altresì abolita la facoltà di ammortamento anticipato e modificato il regime di deducibilità dei canoni di leasing, ora ammessa a condizione che il contratto abbia una durata minima pari all'ordinario periodo di ammortamento, che è di 48 mesi (art. 36 del D.L. n. 223/2006). (PT)

"Il valore normale nelle cessioni immobiliari dopo il decreto Bersani-Visco e potrei dell'Amministrazione finanziaria", di A. PISCHETOLA, ne Il fisco 36/2006, fasc. n. 1, pag. 12880.

L'articolo si occupa della problematica concernente l'individuazione del cd. "valore normale" nelle cessioni di immobili e negli atti di costituzione o di trasferimento di diritti reali di godimento sui medesimi beni, nonché dei correlati poteri spettanti all'Amministrazione finanziaria per provvedere alla rettifica (in aumento) dei corrispettivi o dei valori dichiarati in dette cessioni o atti, quando risultino inferiori rispetto al predetto "valore normale", sia nell'ambito dell'IVA che delle imposte dirette. Problematica di attualità a seguito delle modifiche introdotte dall'art. 35, commi 2 e 3 del D.L. n. 223/2006, conv. con modificazioni, dalla L. n. 248/2006, rispettivamente, agli artt. 54, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972 e 39 comma 1, del D.P.R. n. 600/1973.

In particolare l'art. 35, comma 2, introduce al comma 3 dell'art. 54 del D.P.R. n. 633/1972, per le cessioni aventi ad oggetto beni immobili e relative pertinenze, la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di rettificare la dichiarazione annuale Iva anche qualora manchino risultanze "certe e

dirette" o elementi documentali (quali verbali, questionari, fatture, elenchi allegati alle dichiarazioni di altri contribuenti, verbali relativi ad ispezioni eseguite nei confronti di altri contribuenti, ecc.) da cui poter ricavare l'esistenza di operazioni imponibili per ammontare superiore a quello riportato nella dichiarazione o l'eventuale inesattezza delle indicazioni relative alle operazioni che danno diritto a detrazione: in ogni caso indipendentemente dalla preventiva ispezione della contabilità del contribuente.

Per le imposte dirette (art. 39, comma 1, del D.P.R. n. 600/1973) è stato adottato lo stesso criterio: il legislatore, infatti, ha concepito la prova come una presunzione *juris et de jure*, in base alla quale l'Amministrazione finanziaria può rettificare il reddito d'impresa prodotto da persone fisiche, anche in assenza di quelle prove che finora rappresentavano la soglia minima di tutela del contribuente, da un lato, e il legittimo punto di partenza dell'azione accertatrice dell'Amministrazione finanziaria, dall'altro.

L'A. evidenzia che l'Amministrazione finanziaria dinanzi ad un eventuale disallineamento tra il "valore normale" e il corrispettivo dichiarato, è ben autorizzata a considerarlo non un mero indizio di evasione o di elusione d'imposta, bensì un fatto da cui desumere con certezza ed inoppugnabilità l'una o l'altra.

Egli rileva altresì che le disposizioni introdotte debbano trovare applicazione solo in riferimento a cessioni immobiliari perfezionate dal momento in cui risulta entrato in vigore il citato D.L. n. 223/2006, e cioè dal 4 luglio 2006, giorno di avvenuta pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale n. 153 in pari data. Non è pensabile, infatti, che l'Amministrazione finanziaria possa esperire i poteri di rettifica anche per le cessioni perfezionate in tempi antecedenti l'entrata in vigore, sia pure entro i limiti di massima retroattività stabiliti nell'ambito Iva e delle imposte dirette; ciò in quanto diversamente ne risulterebbero frustrati i principi di irretroattività delle norme tributarie e di affidamento del contribuente, rispettivamente stabiliti dagli artt. 3 e 10 dello Statuto dei diritti del contribuente. (PM).

"La manovra fiscale 2006 e le compagnie assicurative", di D. SETTEMBRE e L. LOSCIALPO, ne Il fisco 26/2006, fasc. n. 1, pag. 9585.

Gli AA. propongono una sintesi delle principali modifiche introdotte dal D.Lgs. 18 novembre 2005, n. 247 (cd. "correttivo IRES"), nell'ambito della manovra fiscale per il 2006, in relazione alla determinazione della base imponibile delle compagnie assicurative. Il correttivo IRES ha, in particolare, riformulato l'art. 111, comma 2, del TUIR, cancellando le variazioni fiscali delle riserve tecniche e riducendo, in tal modo, gli adempimenti dichiarativi in capo alle compagnie assicurative. (SG)

"Interessi impliciti e capitalizzati nel meccanismo del *pro rata* patrimoniale", di G. STANCATI, P. LIPARDI, R. LUPI, in Dial. Dir. Trib. 5/2006, pag. 685.

L'articolo affronta la problematica concernente la rilevanza attribuita agli interessi impliciti ed a quelli passivi capitalizzati ai fini dell'applicazione del *pro rata* patrimoniale di cui all'art. 97 del TUIR. Gli AA. criticano l'inclusione delle suddette tipologie d'interessi nel calcolo della percentuale d'indetraibilità.

Per gli interessi impliciti, difatti, si pone un problema di coerenza con il meccanismo di calcolo del *pro rata*, dato che la percentuale d'indeducibilità è determinata dal rapporto che mette a confronto il valore contabile delle partecipazioni qualificate per la *pex* che eccede il patrimonio netto contabile rettificato con l'attivo patrimoniale decurtato del patrimonio netto contabile rettificato e dei debiti commerciali. I debiti commerciali sono, quindi, inclusi al denominatore con il segno negativo in modo da contribuire ad aumentare il *pro rata* medesimo. In tal modo il legislatore ha voluto evitare che i termini di pagamento praticati dall'impresa nei confronti dei propri fornitori di beni e servizi assumessero valenza fiscale. In sostanza, la norma intende evitare la convenienza a contenere l'indebitamento finanziario mediante un corrispondente aumento dell'indebitamento commerciale ottenuto con l'allungamento dei termini di pagamento.

Gli AA., invece, sono dell'avviso che solo l'indebitamento finanziario è produttivo di oneri finanziari espliciti che in quanto tali rilevano ai fini dell'applicazione del pro rata patrimoniale, mentre l'elemento finanziario connesso al termine di pagamento influenza il prezzo dei beni e servizi acquistati solo implicitamente e pertanto non subisce l'effetto del pro rata.

Con riferimento agli interessi passivi capitalizzati, invece, essendo gli stessi per definizione riferibili all'acquisto, alla costruzione o alla produzione del bene, esigenze logico sistematiche suggerirebbero di escluderli dal calcolo del pro rata patrimoniale, così come avviene per il pro rata reddituale. (PM).

“Il travisamento mediatico della *participation exemption* e le possibili riforme”, di D. STEVANATO, R. LUPI e P. MENEGHETTI, in Dial. Dir. Trib. 6/2006, pag. 813.

Nell'articolo, prendendo spunto dalle polemiche innestate dal realizzo in esenzione di plusvalenze azionarie da parte dei c.d. “immobiliaristi” (estate 2005), viene richiamata la *ratio* del regime di detassazione di dividendi e plusvalenze introdotto dalla Riforma Tremonti, evidenziando come tale regime, più che alle da più parti tacciate finalità di agevolazione degli investimenti finanziari, risponda ad imprescindibili esigenze di simmetria del sistema fiscale. La non imponibilità delle plusvalenze realizzate su partecipazioni azionarie si configura, infatti, quale meccanismo per evitare la doppia imposizione degli utili societari, nell'ambito del quale la ragione ultima per cui le plusvalenze su azioni e quote societarie non scontano imposte risiede nel mancato riconoscimento fiscale del costo dell'investimento azionario per chi quelle azioni o quote ha comprato.

Sulla base di tali argomentazioni vengono criticate le disposizioni recate dal D. Lgs. n. 203/2005, nella parte in cui limitano l'esenzione delle plusvalenze realizzate su azioni in regime *pex* (84% dall'1.1.2007), mantenendo tuttavia la totale irrilevanza delle minusvalenze ad esse relative, e stabiliscono un allungamento del periodo di possesso ai fini della esenzione delle plusvalenze (18 mesi) ma non di quello che rende indeducibili le minus (12 mesi).

Sono invece condivise, almeno in via di principio, le osservazioni da più parti espresse in merito alla insussistenza di valide ragioni giustificatrici della esenzione delle plusvalenze non dipendenti da utili già prodotti e tassati (o al limite futuri e che come tali verranno tassati) in capo alla società, ma piuttosto ascrivibili a fattori esogeni (componenti speculative nella fluttuazione dei corsi di borsa), ritenendo tuttavia che la eventuale scelta di tassare tali plusvalenze (o la quota della plusvalenza complessiva ascrivibile alle suddette componenti) dovrebbe accompagnarsi alla deducibilità della corrispondente quota del costo della partecipazione, risultando di fatto impraticabile in ragione delle conseguenti complessità applicative e non conciliabile con le esigenze di semplificazione dei sistemi fiscali moderni.

Peraltro, a parere degli Autori, tornare ad attribuire rilevanza fiscale alle plusvalenze e alle minusvalenze sarebbe simmetrico soltanto in astratto; in concreto, infatti, risulterebbe plausibile – a meno dell'utilizzo di strumenti coercitivi e dirigistici a dir poco velleitari – il proliferare, come nel sistema *ante* Riforma, di strutture societarie idonee a “localizzare” il realizzo dell'investimento in Italia o all'estero (segnatamente in Stati in cui vigono regimi di esenzione dei redditi derivanti da partecipazioni azionarie) in funzione della natura minusvalente o plusvalente dello stesso.

In tale contesto, più che un ritorno al passato, viene auspicata la correzione di numerose contraddizioni rilevate all'interno della *pex* italiana, tra le quali la possibilità di profittare del “doppio regime di circolazione” delle partecipazioni per effettuare arbitraggi tra plusvalenze esenti (relative ad azioni in *pex*) e minusvalenze deducibili (relative ad azioni prive dei requisiti della *pex*). (PT)

“La presunzione di residenza delle società esteroinvestite – Prime riflessioni critiche”, di D. STEVANATO, in Corr. Trib. 2006, pag. 2952.

Con il D.L. n. 223/2006 – che ha introdotto i commi 5-bis e 5-ter dell'art. 73 del TUIR - il legislatore ha individuato particolari situazioni rivelatrici della localizzazione in Italia della sede dell'amministrazione delle persone giuridiche, con conseguente applicazione della presunzione legale di residenza nello Stato. Trattasi, in particolare, delle fattispecie relative a società estere che:

a) detengano partecipazioni di controllo in società residenti; e b1) siano a loro volta controllate (anche indirettamente) da società italiane; ovvero b2) abbiano un consiglio di amministrazione composto in prevalenza da soggetti residenti in Italia.

Dopo aver rilevato come la disciplina in argomento non abbia istituito nuovi criteri di collegamento con il territorio dello Stato (in aggiunta a quelli già previsti dall'art. 73 del TUIR), limitandosi ad individuare elementi "sintomatici" di tale collegamento con l'evidente scopo di sollevare l'amministrazione dall'onere di provare l'effettiva residenza della società, l'Autore si sofferma sulla portata della norma che, dettata al fine di scoraggiare la costituzione di *holding* estere di partecipazioni per fruire di regimi di esenzione di plusvalenze e dividendi, sembra nei fatti traguardarsi ben al di là dei suoi scopi. Il generico riferimento al possesso di "partecipazioni di controllo" in società italiane, infatti, in assenza di alcun requisito di prevalenza di tali partecipazioni rispetto al restante patrimonio, rende applicabile, in via di principio, la presunzione anche in relazione a situazioni che non presentino un significativo e stabile collegamento con il territorio dello Stato. E' il caso, ad esempio, di società industriali con sede legale e struttura produttiva all'estero, che detengano in via del tutto accessoria una partecipazione di controllo in una società italiana. Per tali fattispecie, come per altre assimilabili, la presunzione di residenza viene ritenuta eccessivamente ampia, anche ove si consideri la possibilità di fornire la prova contraria ammessa dalla legge. In assenza di una qualsivoglia procedimentalizzazione di tale prova, e soprattutto della possibilità (es. tramite interpello preventivo) di anticipare il momento del contraddittorio rispetto a un possibile controllo o verifica fiscale. Resterebbero comunque sullo sfondo rischi di controversie con l'amministrazione, con conseguenti possibili ricadute anche sul piano penale. (PT)

"La nozione di elusione nella clausola generale", di G. ZIZZO, in Corr. Trib. 2006, pag. 3087.

Nell'articolo vengono svolte approfondite considerazioni in merito alla nozione di elusione nella legislazione tributaria italiana.

Al riguardo, l'Autore ritiene che, pur in assenza di una disposizione che operi da clausola generale antielusione, a tale modello si avvicini l'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600/1973. Sebbene, infatti, tale norma risulti dotata di valenza settoriale - circoscrivendo la sua applicazione alle sole imposte sui redditi (in ragione della sua collocazione nell'ambito del D.P.R. n. 600/1973) e alle sole operazioni espressamente richiamate - essa appare declinare, al primo comma, una definizione della condotta elusiva pienamente adeguata ad una clausola generale.

Tanto premesso, fa rilevare come il comportamento elusivo individuato nell'art. 37-*bis* permetta all'agente di conseguire un risparmio di imposta "altrimenti indebito", ossia di subire un prelievo tributario inferiore a quello che subirebbe in assenza del comportamento medesimo. Tale risultato, tuttavia, alla luce della formulazione letterale della norma, risulta di per sé insufficiente a giustificare l'applicazione, rendendosi altresì necessario l'aggiramento di obblighi o divieti stabiliti dall'ordinamento tributario e l'assenza di valide ragioni economiche.

Sotto il primo profilo, fa osservare come l'accertamento della ricorrenza di una fattispecie di "aggiramento" implichi, inevitabilmente, una comparazione tra l'onere tributario ricollegantesi alla condotta seguita e quello che sarebbe scaturito dall'adozione di un comportamento diverso, assunto a modello. Lo schema alternativo, per fungere da paradigma, deve comunque prospettare una soluzione più diretta ed efficiente rispetto a quella adottata. Non sussiste perciò aggiramento se il percorso seguito non è "sovradimensionato", in quanto permette di raggiungere l'assetto voluto in via immediata e diretta, pur quando il medesimo assetto sia ottenibile, in via altrettanto immediata e diretta, avvalendosi di altri mezzi. In questa ipotesi, infatti, la relazione tra lo schema adottato e quelli adottabili può essere definita come una relazione di "sovrapposizione" e la scelta tra essi, ancorché orientata dal fattore fiscale, deve essere giudicata estranea al fenomeno dell'elusione.

Sotto il secondo profilo, quello della sussistenza di valide ragioni economiche, sottolinea come l'adeguatezza dello strumento giuridico adottato debba essere valutata in base all'attitudine a generare un risultato superiore, in termini attuali o prospettici, rispetto alle risorse consumate, sterilizzando l'impatto sul predetto ritorno del fattore fiscale. Ciò tenendo conto degli interessi espressi da tutti i soggetti la cui volontà incide sulla sua selezione e, quindi, oltre che degli interessi delle società coinvolte, di quelli degli eventuali gruppi di appartenenza nonché dei soci delle medesime. L'utilizzo dell'attributo "valide", infine, consente di escludere che le ragioni economiche

debbano essere prevalenti su quelle di ordine fiscale e, *a fortiori*, che debbano essere le uniche adducibili a giustificazione della condotta osservata. (PT)

“Le operazioni straordinarie tra realizzo e neutralità: spunti sistematici”, di G. ZIZZO, in Riv. Dir. Trib. 7-8/2006, II, pag. 515.

Le operazioni societarie “straordinarie” non sono giuridicamente individuate come categoria, ma costituiscono una locuzione che comprende fattispecie assai diverse come cessione (di aziende, partecipazioni, ecc.) ovvero operazioni societarie che incidono sulla soggettività dell’impresa (trasformazioni, fusioni, scissioni di società).

L’A. ne opera una ricostruzione sistematica, distinguendo fra operazioni straordinarie con o senza monetizzazione, con realizzo contabile, con neutralità piena e senza monetizzazione ma con realizzo pieno.

Fra le operazioni straordinarie con monetizzazione vanno annoverate le compravendite di aziende, rami di azienda e partecipazioni societarie rilevanti, con realizzo di plusvalenze o minusvalenze e loro definitiva acquisizione al patrimonio del venditore.

Si tratta di operazioni tendenzialmente imponibili, spesso oggetto di regimi di favore per la circolazione di complessi produttivi, quali l’esonero totale o parziale dall’imposizione, l’applicazione di regimi sostitutivi o, infine, il rinvio del prelievo attraverso la costituzione di riserve in sospensione d’imposta.

Tali regimi determinano tendenzialmente una asimmetria fra il regime del venditore (che rinvia o sfugge all’imposizione) e quello dell’acquirente, per il quale i valori recepiti determinano normalmente effetti fiscali immediati (ad es., ammortamento di cespiti sia materiali che immateriali) con possibile strumentalizzazione delle operazioni.

L’attuale regime è diverso per la cessione diretta di aziende e simili (imponibilità) e indiretta (esenzione parziale delle partecipazioni, ex art. 87 TUIR).

Il differente trattamento non è tuttavia indice di una effettiva discriminazione, in quanto la cessione di partecipazioni sottende l’acquisizione dell’impresa a valori storici, con un onere fiscale implicito rispetto al prezzo pagato, che sarà ordinariamente ridotto in proporzione.

L’art. 176, comma 3, del TUIR offre peraltro una diversa alternativa alla circolazione nella forma di conferimento d’azienda neutrale, cui segue la cessione della partecipazione in regime di *pex*.

Anche così, tuttavia, non si verificano vistose disparità di trattamento, posto che l’istituto consente solo di equiparare la posizione di chi gestisce direttamente l’azienda e quella di chi la possiede indirettamente come partecipazione societaria.

La monetizzazione è invece irrilevante nel contesto della tassazione consolidata di gruppi societari, che determina una sorte di unità impositiva, nella quale opera una compensazione di risultati economici delle diverse società autonomamente determinati.

L’effetto è, in sostanza, quello del subentro della società cessionaria nella posizione fiscale della cedente relativamente ai beni ceduti, con sostanziale rinvio della tassazione della plusvalenza potenzialmente trasferita.

Le operazioni straordinarie senza monetizzazione vanno individuate in quelle che determinano una mera sostituzione di cespiti, con invarianza del valore fiscale di quello ceduto rispetto a quello acquisito. Ciò si verifica di norma nelle operazioni societarie sopra richiamate (trasformazione, fusione, scissione e conferimenti di azienda neutrali).

Gli schemi normativi adottati attribuiscono rilievo al dato contabile nel senso della sua irrilevanza (mantenimento dei valori fiscali anche se diversi da quelli contabili) ovvero in quello del realizzo contabile, in cui è il valore attribuito ai cespiti dalla società conferitaria a costituire il parametro cui commisurare plus o minusvalenze.

La neutralità deriva in questi casi o dalla tipologia dell’operazione, che interessa più a struttura societaria che a rapporti negoziali (fusione, trasformazione ecc.) ovvero dalla funzione dell’operazione (di conferimento), che determina una continuità dell’interesse del conferente nella struttura societaria destinataria dell’azienda, partecipazione, ecc..

Il modello del realizzo ragguagliato ai valori contabili della conferitaria ammette tre ipotesi attuative. Una prima è quella per cui la conferitaria attribuisce ai beni un valore nuovo, mentre la conferente iscrive la partecipazione al valore dei beni conferiti; una seconda è quella per cui la conferente

assoggetta a imposizione la differenza fra tale valore e quello fiscale dei cespiti conferiti; la terza è quella per cui la conferitaria assume come valore dei cespiti conferiti quello fiscalmente riconosciuto presso la conferente.

La soluzione più soddisfacente è la seconda, che non determina discrasie fra valori contabili e fiscali.

Rilevano al riguardo due fattispecie normative, quelle dell'art. 175, comma 1, e dell'art. 177, comma 2, del TUIR, per effetto dei quali nei conferimenti di partecipazioni in genere rileva un unico parametro, quello di iscrizione della partecipazione nella contabilità della conferitaria, laddove nel caso di conferimento di aziende o di partecipazioni di controllo o di collegamento i parametri sono due, e cioè o il valore di iscrizione presso la conferitaria o quello di iscrizione della partecipazione presso la conferente.

Il secondo criterio non appare condivisibile, in quanto non coerente con l'esigenza di correlare la posizione della conferente e della conferitaria, con possibilità di doppia imposizione della stessa plusvalenza. In tali casi, per quanto concerne le partecipazioni qualificate, non è agevole individuare il regime applicabile, in quanto le norme citate non si pongono in una gerarchia precisa. Si può ritenere tuttavia preferibile un'applicazione dell'art. 177, comma 2, in quanto norma più ampia di quella dell'art. 175, comma 1, e soprattutto norma che neutralizza le possibili discrasie fra valori fiscali e civili. Nel consegue che l'art. 175 andrebbe applicato ai soli conferimenti di azienda.

In tal caso le fattispecie che non rientrerebbero nell'art. 175 sarebbero quelle di conferimento di partecipazioni non significative, rispetto alle quali sarebbe possibile operare anche con la compravendita, che non beneficia di alcun regime speciale. In sostanza, il conferimento di partecipazioni minoritarie non soddisfa ad alcun apprezzabile interesse dei soci alla continuità nella gestione dell'azienda e non dovrebbe rientrare nel regime agevolativo.

Problema connesso è quello del divieto (comma 3 dell'art. 177) di utilizzare lo scambio o il conferimento per la trasformazione di plusvalenze tassabili in plusvalenze in regime di *pex*. Non è previsto il caso inverso, e cioè di trasformazione di minusvalenze in regime di *pex* in minusvalenze deducibili, caso per il quale dovrebbero però valere le disposizioni antielusive comuni.

La terza soluzione per la regolamentazione dei conferimenti fra imprese residenti è offerta dall'art. 176, che attribuisce alla conferitaria gli stessi valori dei beni conferiti esistenti presso la conferente.

Il regime è opzionale e costituisce, di fatto, la rimozione della natura intersoggettiva dell'operazione, con subentro della conferitaria in tutti i vincoli esistenti presso la conferente.

La continuità del trattamento fiscale non implica anche quella dei valori contabili sia per la conferente che per la conferitaria, con possibile doppia imposizione della plusvalenza implicita sia nella partecipazione che nei beni conferiti, salva l'applicazione della *pex*.

Il regime di neutralità interessa anche il patrimonio netto della conferitaria, quando l'operazione comporti l'estinzione totale o parziale del soggetto che effettua l'apporto nelle operazioni societarie (trasformazioni, fusioni, scissioni totali o parziali), regime che invece non interessa il caso del conferimento di azienda. In tale ultimo caso non ricorre nemmeno la possibilità di riportare le posizioni fiscali riconducibili a *timing differences* tipica delle fusioni o altre operazioni che implicano la permanenza del soggetto presso il quale tali posizioni sono originate.

Il fatto che tale continuità non sia prevista per i conferimenti di azienda non impedirebbe di estendere a tali operazioni il regime vigente per le scissioni parziali.

Per tali ultime operazioni il regime di neutralità riguarda anche le partecipazioni dei soci, con il problema della valorizzazione di quelle nella beneficiaria o in base alla quota di patrimonio netto scissa o al valore effettivo delle due partecipazioni, criterio, questo, che non sembrerebbe preferibile in termini di semplicità operativa.

Gli scambi di partecipazioni infracomunitari sono neutri per Direttiva comunitaria (CE 90/434) tanto se realizzati con permuta che mediante conferimento (art. 179, comma 4).

Per le analoghe operazioni domestiche vige il regime del realizzo contabile, che non è irrazionale, considerando che l'asimmetria dei valori fra conferente e conferitaria non rileva in sede transfrontaliera, mentre per i soggetti residenti la differenza fra i due valori determina effetti fiscali asimmetrici.

Nella permuta di partecipazioni l'effetto è invece quello di un realizzo ma non di emersione di plusvalenze, posto che ciascuna impresa (o anche non impresa) attribuisce a beni ricevuti lo stesso valore fiscale di quelli ceduti.

Non sempre, tuttavia, la mancata monetizzazione del realizzo esclude la sua imponibilità.

Ciò accade quando i beni non sono più soggetti al regime d'impresa, ad es. per attribuzione a soggetti non operanti come tali, caso in cui la base imponibile è costituita dal valore normale dei beni.

Oltre a queste, altre ipotesi di discriminazione fra imponibilità o meno di operazioni straordinarie sono quelle in cui i beni passano da un regime di imponibilità/rilevanza fiscale e quello di esenzione/irrilevanza fiscale e viceversa.

Occorre infatti che i beni entrino nel regime d'impresa a valori correnti e prevedere che i plusvalori o minusvalori rilevanti al di fuori di tale regime non vengano sterilizzati per effetto di operazioni straordinarie.

E' evidente che il modello del conferimento consente l'emersione di detti plusvalori anche ai fini dei redditi diversi; si potrebbe peraltro ipotizzare anche un modello diverso teso alla conservazione di costi storici. (SD)

Prassi Amministrativa

IRES – Base imponibile – Determinazione – Disciplina di contrasto alle operazioni di cessione delle partecipazioni cosiddette “utili compresi”(dividend washing) – Art. 5-quinquies del D.L. 30 settembre 2005, n. 203 (“Collegato fiscale “ alla legge Finanziaria per il 2006) – Art. 109 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 – Art. 37-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Circ. Agenzia delle Entrate 14 giugno 2006, n. 21/e, ne Il fisco 26/2006, fasc. n. 2, pag. 9762.

La norma sul *dividend washing* si applica a partire dalle cessioni di partecipazioni effettuate dall'1 gennaio 2006. Rientrano nel campo applicativo della disposizione non solo i dividendi percepiti dall'1 gennaio 2004 e gli acconti sui dividendi deliberati e distribuiti dopo il 30 settembre 2003, ma anche i dividendi percepiti nel 2003 in vigenza dell'abrogato istituto del credito d'imposta.

La Circolare precisa che devono essere ricomprese nell'ambito applicativo della norma tutte le cessioni di titoli partecipativi, comprese quelle effettuate nell'ambito applicativo della norma tutte le cessioni di titoli partecipativi, a prescindere dalla circostanza che le stesse abbiano o meno a oggetto titoli negoziati in mercati regolamentati e che l'acquisto avvenga da controparti estranee o con le quali sussiste un rapporto di controllo o di collegamento.

A tal riguardo l'Agenzia sottolinea che le disposizioni antielusive trovano applicazione anche con riferimento ad altre operazioni che ordinariamente hanno effetti realizzativi, quali, per esempio, i conferimenti di titoli (ex art. 175 TUIR) e le liquidazioni di partecipazioni per effetto del recesso del socio o della liquidazione della società.

Altra precisazione riguardo l'indeducibilità delle minusvalenze che opera se la cessione riguardo partecipazioni possedute da meno di 36 mesi che pur non rientrando nel regime della pex, presentino, in ogni caso, i requisiti oggettivi richiesti, relativi alla residenza fiscale della società partecipata e all'attività da questa esercitata.

In tal modo i requisiti che fanno venir meno il regime della pex rilevanti sono quelli soggettivi, ossia riferiti al periodo minimo di possesso e all'iscrizione fra le immobilizzazioni finanziarie.

Al fine dell'applicazione della disposizione sul *dividend washing*, deve essere individuato in modo analitico il singolo titolo venduto, che ha originato la minusvalenza o la differenza negativa, e devono essere individuati anche i dividendi percepiti, in relazione a quel titolo, nei 36 mesi precedenti.

Per individuare l'anzianità del titolo ceduto e l'importo dei dividendi esenti percepiti in relazione a tale titolo la circolare sottolinea che non bisogna necessariamente adottare lo stesso metodo di valutazione. Potrà essere applicato, alternativamente, il metodo utilizzato in bilancio per la valutazione del magazzino titoli o un criterio uniforme che permetta di stabilire puntualmente l'anzianità dei singoli titoli ceduti e l'ammontare dei dividendi percepiti, in relazione a questi titoli, nei 36 mesi precedenti.

L'Agenzia evidenzia altresì che le minusvalenze da confrontare non possono mai essere compensate con risultati di segno opposto relative a cessioni di altri titoli della medesima categoria omogenea.

Ai fini dell'applicazione del *dividend washing* la minusvalenza, deve essere confrontata con la quota non imponibile dei dividendi relativi alle partecipazioni cedute: il componente negativo di reddito

potrà essere dedotto esclusivamente per la quota parte eventualmente eccedenti i dividendi medesimi.

A tal riguardo viene precisato che l'ammontare dei dividendi correlati al titolo ceduto, che misurano l'entità della minusvalenza o della differenza negativa indeducibile, dovrà essere stornato dal c.d. monte dividendi rilevante all'atto della successiva cessione dei titoli della categoria.

Anche la quota imponibile dei dividendi, che misura la porzione di minusvalenza deducibile, dovrà essere eliminata dal monte dividendi percepito nei trentasei mesi precedenti.

Analogo storno dovrà effettuarsi in relazione a cessioni che diano luogo a plusvalenze a condizione che sia possibile correlare analiticamente il titolo ceduto e i dividendi relativi.

Giurisprudenza

Corte di Giustizia CE

IRES – Gruppi di società – Sgravio fiscale – Redditi delle controllanti – Deduzione delle perdite subite da una controllata residente – Autorizzazione – Deduzione delle perdite subite in un altro Stato membro da una controllata non residente – Esclusione.

Corte di Giust. CE, Grande Sez. 13 dicembre 2005, n. C-446/03, in Rass. Trib. 3/2006, pag. 984.

Gli art. 43 e 48 del Trattato CE non ostano alla normativa di uno Stato membro che esclude in modo generalizzato la possibilità, per una controllante residente, di dedurre dal suo reddito imponibile perdite subite in un altro Stato membro da una controllata registrata sul territorio di quest'ultimo, mentre riconosce tale possibilità per le perdite subite da una controllata residente. Tuttavia, è contrario agli artt. 43 e 48 del Trattato CE escludere una tale possibilità per la controllante residente in una situazione in cui, da un lato, la controllata non residente ha esaurito le possibilità di presa in considerazione delle perdite esistenti nel suo Stato di residenza per l'esercizio fiscale considerato nella domanda di sgravio, nonché degli esercizi fiscali precedenti ed in cui, dall'altro tali perdite non possano essere prese in considerazione nel suo Stato di residenza per gli esercizi fiscali futuri, né da essa stessa, né da un terzo, in particolare in caso di cessione a quest'ultimo della controllata.

Corte di Cassazione

IRES (IRPEG) – Agevolazioni tributarie – Elusione – Art. 10, comma 1, della L. 29 dicembre 1990, n. 408 – Onere della prova – Grava sull'Amministrazione.

Incremento per riserve distribuite ai soci – Esclusione – Relazione esplicativa – Anno di riferimento.

Cass. sez. trib. 6 settembre 2006, n. 19227, ne Il fisco 36/2006, fasc. n. 1, pag. 12994.

L'art. 10, comma 1, della L. 29 dicembre 1990, n. 408, ora sostituito dall'art. 37-bis del DPR n. 600/1973 (introdotto dall'art. 7, comma 1, del D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358) attribuiva all'Amministrazione finanziaria la facoltà di disconoscere i vantaggi tributari che si potessero conseguire, tra l'altro, con operazioni previste da norme agevolative allorché dette operazioni fossero state poste in essere "senza valide ragioni economiche allo scopo esclusivo di ottenere fraudolentemente un risparmio d'imposta", configurando, in tal modo, una fattispecie elusiva ove l'elemento oggettivo era costituito dall'esistenza di fatti o atti o negozi, anche collegati tra loro, l'elemento soggettivo era costituito dall'assenza di valide ragioni economiche a sostegno dell'interesse che all'apparenza si assumeva di perseguire e l'elemento teleologico era costituito dalla finalità di aggirare obblighi e divieti previsti dall'ordinamento tributario o di ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti. L'onere della prova dell'intento elusivo del contribuente gravava logicamente sull'Amministrazione, ma il giudice ben poteva trarre argomenti dalla condotta processuale del contribuente inerente od omissivo a fronte delle deduzioni dell'Amministrazione.

In base al testo originario dell'art. 105 del DPR n. 917/1986 le considerazioni esplicative, atte ad evitare l'incremento della tassazione a titolo di IRPEG derivante dalla distribuzione di riserve, debbono essere contenute nella relazione degli amministratori e nella dichiarazione dei redditi dell'anno di riferimento.

REDDITI DI CAPITALE

Dottrina

“La tassazione dei redditi da risparmio – Novità introdotte nell’ordinamento del Granducato del Lussemburgo”, di D. FUXA, ne Il fisco 36/2006, n. fasc. n. 1, pag. 12908.

Dal 1° gennaio 2006, in Lussemburgo si applica, nei riguardi delle persone fisiche residenti, una ritenuta d'imposta del 10% sugli interessi ed è stata abolita l'imposta patrimoniale (*impot sur la fortune*) nei riguardi delle persone fisiche, residenti e non.

Per quanto riguarda la ritenuta sugli interessi, l'A. evidenzia le analogie rispetto alla disciplina, introdotta in Lussemburgo nel 2005, per recepire la Direttiva del 3 giugno 2003, n. 2003/48/CE, anche per quanto riguarda il campo oggettivo e soggettivo di applicazione.

In particolare, la ritenuta è applicabile dall' "agente pagatore" (e non dal debitore) e riguarda redditi sia domestici sia esteri (per questi ultimi, in caso di ritenuta estera, è previsto un meccanismo di sgravio). Particolari disposizioni sono dettate per gli investimenti in OICVM. Inoltre, è fissata una soglia minima sotto la quale gli interessi non sono imponibili.

L'articolo è corredato da due tabelle, la prima riassuntiva del regime fiscale interno lussemburghese per le rendite finanziarie, la seconda comparativa rispetto al regime impositivo degli interessi nei principali Paesi comunitari. (NM)

“Tassazione piena dei dividendi provenienti da società localizzate in paradisi fiscali”, di L. MIELE, in Corr. Trib. 2006, pag. 2666.

L'articolo si occupa delle modifiche apportate dall'art. 36, commi 3 e 4, del D.L. n. 223/2006, conv. dalla L. n. 248/2006, all'art. 47, comma 4, del TUIR, con riferimento agli utili provenienti dai Paesi a fiscalità privilegiata. Dette modifiche ripristinano la formulazione originaria del citato art. 47, abrogando gli interventi introdotti dall'art. 2, comma 2, lett. b), n. 1) del D.lgs. n. 247/2005 cd. "correttivo IRES".

La norma novellata prevede, in sostanza, che non soltanto gli utili ed i proventi equiparati distribuiti direttamente dai soggetti residenti nel paradiso fiscale ma anche quelli da essi generati che confluiscono tramite società intermedie saranno soggetti a tassazione integrale.

La *ratio* di tale intervento è dunque quella di contrastare facili manovre elusive di canalizzazione del dividendo attraverso società residenti in Paesi a fiscalità ordinaria, focalizzando l'attenzione sulla fonte da cui origina il reddito distribuito piuttosto che sul soggetto.

L'A., osserva che tale modifica presenta difficoltà applicative sia per le imprese che per l'Amministrazione finanziaria, e appare eccessivamente penalizzante laddove la società intermedia abbia solo in minima parte investito il suo patrimonio nelle partecipazioni della società residente nel paradiso fiscale (e dunque produca utili anche di altra fonte).

Soluzione più equa avrebbe potuto essere quella di prevedere la tassazione piena anche nel caso di canalizzazione del dividendi proveniente da Paese a fiscalità privilegiata ma solo laddove il patrimonio della società estera a fiscalità ordinaria che distribuisce il dividendo sia prevalentemente investito in partecipazioni in soggetti localizzati in Paesi iscritti nel c.d. *Black list*. (PM).

“Somme distribuite da un fondo comune mobiliare chiuso di diritto italiano ad una società di capitali residente”, di L. ROSSI e G. LAPECORELLA, in Boll. Trib. 2006, n. 1082.

L'articolo approfondisce la tematica del trattamento fiscale applicabile ai proventi derivanti dalla partecipazione ad un fondo comune "chiuso" di investimento mobiliare di diritto italiano, con particolare riferimento all'ipotesi in cui il fondo, oltre a ricevere apporti ulteriori rispetto a quelli iniziali (in funzione del piano di investimento nelle società target), proceda a distribuzioni periodiche (in funzione dei disinvestimenti nelle società target) che sono imputate, in base al regolamento del fondo stesso, prioritariamente a restituzione degli apporti ricevuti e, in via residuale, ad erogazione degli utili di gestione.

Gli AA. ricordano, innanzitutto, che i proventi complessivamente rivenienti dalla partecipazione al fondo italiano vanno distinti, ai fini del trattamento fiscale, tra quelli "endogeni" – cioè corrispondenti agli utili realizzati dal fondo, da qualificare come redditi di capitale – ed esogeni (da qualificare come redditi diversi); inoltre, le restituzioni degli apporti riducono il costo fiscale della quota di partecipazione. In particolare, per le imprese, i proventi endogeni (che, al pari di quelli esogeni, perdono la originaria qualificazione per divenire redditi d'impresa) sono di regola tassabili solo per cassa e danno diritto al credito d'imposta del 15%.

Per quanto riguarda la problematica specifica, gli AA. sono dell'avviso che, in caso di distribuzione, ai fini fiscali non rilevi la qualificazione civilistica attribuitagli dal regolamento interno del fondo, in quanto la disciplina tributaria contiene una presunzione secondo la quale le distribuzioni sono da imputare prioritariamente agli utili del fondo, cioè all'incremento di valore delle quote verificatosi dopo l'acquisto (diverso da quello conseguente ad apporti), quale risultante dall'ultimo prospetto predisposto dalla società di gestione. A tal fine, gli AA. evidenziano che il riferimento contenuto nella legge tributaria va fatto, in caso di distribuzione, al prospetto specificamente predisposto per questa, giusta l'art. 2 del DM n. 228 del 1999, e non già alla situazione semestrale o annuale più recente (come indicato, invece, nella circolare ministeriale n. 165/E del 1998, sulla base della precedente normativa extratributaria). Solo quando l'ammontare distribuito eccede gli utili, la differenza rappresenta una restituzione dell'apporto fatto dal partecipante.

In ordine ai criteri da osservare per determinare il reddito "endogeno" (e, per differenza, l'eventuale reddito esogeno) nel caso in cui, prima dell'acquisto della quota, il fondo abbia già proceduto a delle distribuzioni e tali distribuzioni rappresentino, in parte, restituzioni di apporti, gli AA. evidenziano come si renda necessario procedere alla "omogeneizzazione dei valori delle quote", secondo un criterio che tenga conto (in aumento) dei versamenti (apporti) eseguiti e (in diminuzione) delle restituzioni di capitale avvenute fino alla data di acquisto, come pure alla data di distribuzione. Tale omogeneizzazione, seppure non espressamente disciplinata dalla legge, è coerente con le indicazioni fornite dall'Amministrazione Finanziaria ai fini della determinazione delle svalutazioni deducibili in società partecipate il cui patrimonio netto abbia subito, per effetto di operazioni sul capitale, delle variazioni che renderebbero disomogenei i termini di confronto. (NM)

REDDITI DI IMPRESA

Dottrina

“La deduzione delle provvigioni degli agenti tra previa imputazione a conto economico, principio di correlazione, certezza ed obiettiva determinabilità” di E.M. BAGAROTTO, in Riv.dir.trib. n. 6/2006, I, pag. 499.

L'articolo esamina criticamente la risoluzione 8 agosto 2005, n. 115/E, con la quale l'Agenzia delle entrate ha ritenuto di fissare la competenza fiscale per l'imputazione delle provvigioni degli agenti di commercio al periodo in cui il preponente stipula il contratto promosso dall'Agente.

Tale soluzione può determinare uno sfasamento fra conseguimento dei ricavi (nel caso in cui essi venissero imputati ad un esercizio successivo) e sostenimento delle spese (provvigioni), con perdita del relativo diritto ove esse non venissero imputate al c/economico di competenza fiscale.

Il problema dell'imputazione delle provvigioni ha subito una tormentata evoluzione nel tempo. Da ultimo, la modifica dell'art. 1748 cod.civ. ha individuato come termine per il riconoscimento della

provvigione quello in cui il cliente avrebbe dovuto pagare il corrispettivo relativo al contratto intermediato.

Dal punto di vista fiscale, l'art. 109 del TUIR definisce la competenza per il contratto principale (momento della consegna o spedizione delle merci o di ultimazione del servizio) ma non è altrettanto chiaro per i contratti (servizi) di intermediazione, dove non è agevole individuare il momento in cui la prestazione dell'agente possa ritenersi ultimata. L'Agenzia, nella risoluzione citata, fa riferimento al momento della stipulazione del contratto intermediato, momento in cui sarebbero certi sia l'*an* che il *quantum* della provvigione.

Tale argomento non è tuttavia decisivo e vale solo ad escludere che la competenza debba essere fissata al momento del pagamento del prezzo da parte del cliente.

Al riguardo non rileva nemmeno il c.d. principio di correlazione, che non è peraltro tradotto in norme positive, anche se ripetutamente ribadito dalla dottrina e dalla prassi amministrativa tributarie. Vero è che solo nella redazione del bilancio tale principio trova precisa allocazione (principio contabile n. 11 del Consiglio Nazionale dei dottori commercialisti), in base al quale le provvigioni devono essere imputate all'esercizio di conseguimento dei ricavi delle vendite.

Da tale principio si debbono trarre conseguenze anche ai fini della interpretazione dell'art. 109, comma 4, del TUIR, che condiziona la deducibilità di spese e costi alla loro imputazione all'esercizio di competenza.

In sostanza, anche se certe in esercizi antecedenti, dette spese non sarebbero deducibili se non in quello di competenza economico-civilistica.

La Risoluzione non è comunque condivisibile nemmeno sotto il profilo della "certezza", nel senso che non è detto che la stipulazione del contratto promosso dall'agente determini di per sé la certezza della provvigione, posto che lo stesso codice civile (art. 1748, comma 5, cod. civ.) prevede che in caso di mancata esecuzione del contratto, la provvigione possa essere ridotta o – in mancanza di accordo - determinata dal giudice.

In tal senso, del resto, si era pronunciato lo stesso Ministero con la Ris. 26 maggio 1980, n. 9/934). (SD)

"Deducibilità delle perdite su crediti", di P. BONAZZA, in Boll. Trib. 2006, pag. 918.

In base all'art. 101, comma 5, Tuir le perdite su crediti sono deducibili dal reddito d'impresa se risultano da elementi certi e precisi. Tale disposizione si rivela coerente con il successivo art. 109, comma 1, Tuir in tema di competenza, che condiziona la deducibilità di oneri alla certezza dell'esistenza ed alla determinabilità oggettiva dell'ammontare.

Il tema fiscale molto dibattuto a proposito delle perdite su crediti è, per l'appunto, legato alla individuazione del momento in cui il credito possa considerarsi perso.

La sentenza della Corte di Cassazione 23 maggio 2002, n. 7555 si può considerare espressiva dell'orientamento assunto dalla giurisprudenza di legittimità sul tema. In tale pronuncia, la Cassazione non nega in assoluto la deducibilità delle perdite su crediti ceduti "*pro soluto* a prezzo notevolmente inferiore alla loro valuta", ma ritiene sussista una inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, che dovrebbe documentare mediante elementi certi e precisi che la perdita risultante dalla cessione si era già verificata al momento della cessione del credito ovvero che a tale data il debitore era assoggettato a procedure concorsuali.

Tale sentenza appare criticabile ed irrazionale sotto un duplice profilo. Innanzitutto, la Corte Suprema non indica gli elementi che potrebbero costituire prova accettabile, così rimettendo all'imprenditore un onere indefinito nei contenuti. Inoltre, si nega la rilevanza fiscale della cessione, che di per se stessa dovrebbe invece costituire prova di certezza della perdita, in quanto determinatasi in base a regolare contratto. (AF)

"Previa imputazione a conto economico e correzione di errori sulla competenza", di F. CROVATO e R. LUPI, in Fial. Dir. Trib. 5/2006, pag. 701.

Spesso, dopo la chiusura dei bilanci, è lo stesso contribuente ad accorgersi di aver commesso errori di competenza. Così, ad esempio, l'errata imputazione temporale di un costo può comportare la

mancata deduzione, con imposte dichiarate in eccesso rispetto a quelle dovute. L'art. 2, comma 8-bis, del DPR n. 322/98 prevede la dichiarazione "rettificativa" a favore del contribuente con alcuni requisiti formali (stesso modello e stesse modalità di presentazione della dichiarazione originaria), un termine (il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo) e soprattutto la possibilità di utilizzare in compensazione i maggiori crediti evidenziati nella dichiarazione rettificativa. Tuttavia, nel caso di omessa contabilizzazione di costi, si pone il problema della previa imputazione a conto economico nell'esercizio di competenza, richiesta dall'art. 109, comma 4, del TUIR per la deduzione fiscale dei costi. Secondo CROVATO, non è necessaria la riapprovazione del bilancio dell'esercizio di competenza (anno 1) e la redazione di un nuovo conto economico comprendente il costo di cui era stata omessa la contabilizzazione. Infatti, nel caso della dichiarazione rettificativa "autoliquidata" dal contribuente ai sensi dell'art. 2, comma 8-bis, del DPR n. 322/98, le regole ordinarie di determinazione del reddito d'impresa possono considerarsi rispettate, sia sotto un profilo formale che sotto il profilo della *ratio legis*. Sotto un profilo formale, l'imputazione a conto economico, al momento in cui è effettuata la deduzione fiscale, è già avvenuta, sia pure nel conto economico dell'anno 2, approvato prima della dichiarazione rettificativa dell'anno 1; non vi è, pertanto, alcuna ragione per pretendere tale imputazione nel periodo in cui il contribuente avrebbe astrattamente potuto dedurre i costi, ma non li ha dedotti. L'imputazione del costo a conto economico dell'esercizio 2 permette, inoltre, di rispettare la *ratio* della regola della previa imputazione, che è quella di evitare la distribuzione di utili non previamente assoggettati a tassazione. Infatti, nel momento in cui si imputa la sopravvenienza passiva/onere straordinario all'anno 2, in un conto economico approvato prima della dichiarazione rettificativa dell'anno 1 in cui il costo è dedotto, tale finalità è incontestabilmente raggiunta. L'A. auspica interventi normativi che prevedano in futuro la possibilità di correggere errori sulla competenza utilizzando il quadro EC della dichiarazione quando il costo non sia ancora stato imputato a conto economico, con un vincolo sulle riserve di utili in misura pari alle deduzioni extracontabili che in ipotesi emergessero. Così, si eviterebbe di aspettare l'approvazione del bilancio successivo e rettificare subito dopo la dichiarazione relativa all'esercizio precedente. Risulta infatti poco ragionevole non dedurre il costo nella dichiarazione di competenza e presentare una dichiarazione rettificativa dopo l'approvazione del bilancio successivo in cui è stata imputata la sopravvenienza passiva. LUIPI, nel condividere le considerazioni di Crovato, ritiene che il principio della "previa imputazione" al conto economico sia un tentativo per ribadire il ruolo del bilancio rispetto alle disposizioni fiscali, come per testimoniare una latente "superiorità del diritto civile" rispetto al tributario, e per difendere l'impresa dalle rettifiche degli uffici finanziari. In sostanza, per disconoscere certe rappresentazioni di bilancio si sarebbe dovuto impugnare il documento, come per far valere la simulazione la si sarebbe dovuta far oggetto di un separato giudizio civile. Tutto ciò si è dimostrata un'illusione; le imprese sono state sottoposte alle rettifiche fiscali più fantasiose, cui non ha posto riparo la presunta funzione protettiva del bilancio. (FDA)

"Ancora sul 'doppio binario' a fronte di accantonamenti per debiti esigibili in futuro" di D. STEVANATO, in Dial.dir.trib. n. 6/2006, pag. 871.

La breve nota si pone il problema se gli accantonamenti di cui all'art. 109, comma 4, del TUIR siano limitati a quelli indicati nel quadro EC della Dichiarazione o possano essere individuati anche per altre fattispecie.

In particolare, si tratta di capire se il c.d. "doppio binario" presupposto dalle norme fiscali per talune poste valga non solo per il caso di valori civilistici fiscalmente più favorevoli dei limiti posti dalle norme tributarie per la deducibilità delle poste relative ma anche per quello simmetrico, anche al di fuori dei casi in cui la legge consente la deduzione di poste non rilevate a c/economico o rilevate in misura inferiore a quella fiscalmente ammessa.

Riacciandosi a precedenti interventi di Valacca sullo stesso tema, a commento della Ris. n. 168/2005, nella quale si è ammessa la deducibilità degli accantonamenti al fondo di trattamento di fine rapporto degli agenti di commercio, l'A. riconosce che detti fondi sono condizionati da eventi futuri e sono quindi caratterizzati da un notevole grado di indeterminatezza. Carattere, del resto, confermato dal principio contabile n. 19, par. C.II, in base al quale i fondi in parola sono certi nell'esistenza ma indeterminati nel *quantum*, e non costituiscono debiti "certi", come il TFR, e dalle

modalità attuariali di stima, in quanto l'importo dovuto è determinabile solo a consuntivo, in dipendenza di variabili connotate da notevole aleatorietà.

In sostanza, si tratta di tipici accantonamenti per rischi ed oneri e non per debiti, che, in base al tenore letterale dell'art. 109, sono deducibili come tali, perché previsti da norme del TUIR, sempreché siano costituiti a fronte di oneri e spese futuri con criteri valutativi.

Posto che tale natura è, come detto, comprovata da norme contabili e civilistiche, e considerando che l'art. 109, comma 4, prevede per tali oneri il c.d. "doppio binario", si deve concludere che si tratta di oneri deducibili anche solo in sede di dichiarazione dei redditi, a prescindere dalla più o meno completa rappresentazione contabile dell'onere per effetto delle sue modalità di calcolo.

A ciò non contraddice l'eventuale diritto o rivalsa dell'indennità pagata nei confronti dell'agente subentrante, che, secondo l'Agenzia, escluderebbe la deducibilità dell'accantonamento in caso di compensazione dell'accantonamento con il ricavo conseguente alla rivalsa. Non può, infatti, sfuggire che mentre l'accantonamento riflette un onere complessivo maturato nei confronti di soggetti determinati, la rivalsa eventuale è del tutto incerta e indeterminabile con qualsiasi criterio oggettivo.

Nè, in contrario, vale richiamare la legge delega (art. 4, comma 1, lett. i), L. n. 80/2003) che non riguarda solo norme c.d. "sovvenzionali" o forfetarie, ma in genere accantonamenti deducibili a prescindere dall'imputazione a c/economico, non senza considerare che si può ritenere che anche la fattispecie rientri fra le determinazioni forfetarie. (SD)

Va ricordato che la Cassazione è recentemente intervenuta sull'argomento, negando la deducibilità anche per la quota rilevante a c/economico.

"Il TFR calcolato in base agli IAS: il problema della deducibilità degli accantonamenti", di R. VALACCA e D. STEVANATO, in Dial. Dir. Trib. 5/2006, pag. 729.

Con questi articoli gli Autori hanno contribuito ad alimentare il dibattito che ha preceduto l'emanazione della Ris. n. 133/06 in ordine al regime fiscale degli accantonamenti TFR per chi adotta il bilancio IAS. Si ricorda, in estrema sintesi, che secondo lo IAS 19, l'accantonamento TFR, va determinato sulla base di un calcolo attuariale che può dare origine ad un accantonamento iscritto in bilancio superiore o inferiore a quello deducibile fiscalmente ai sensi dell'art. 105 del TUIR. Gli autori trattano, in particolare, il caso in cui l'accantonamento dell'anno calcolato secondo gli IAS risulti inferiore alla quota deducibile ai sensi dell'art. 105 del TUIR.

Secondo gli Autori, la quota dell'accantonamento non transitata in conto economico è deducibile ai sensi dell'art. 109, comma 4, lett. b) del TUIR, ancorché l'Agenzia delle Entrate ritenga che la deduzione extracontabile sia consentita esclusivamente in applicazione di norme fiscali con finalità sovvenzionali o di norme che dettano modalità forfetarie di determinazione dei componenti negativi di reddito (cfr circ. n. 27/05). Di recente l'Agenzia delle Entrate è intervenuta sul tema, chiarendo, con la citata Ris. n. 133/E del 16 novembre 2006, che la quota di TRF che non transita in conto economico è deducibile extracontabilmente ai sensi dell'art. 109, comma 4, lett. b) del TUIR. Per giustificare la suddetta deduzione extracontabile, l'Agenzia ha sostenuto che alla luce dei nuovi criteri contabili la disposizione contenuta nell'art. 105 del TUIR diviene "*disposizione che individua un ammontare forfetario dell'accantonamento deducibile, come tale suscettibile di transitare nel prospetto EC della dichiarazione dei redditi*", al pari di un accantonamento al fondo rischi ed oneri. E' utile ribadire come le logiche valutative di tipo attuariale e finanziario introdotte dagli IAS facciano emergere, infatti, una diversa natura del fondo TFR, non più univocamente individuabile nell'esistenza di un debito con connotati di certezza tanto nell'*an* quanto nel *quantum*. (CLP)

Prassi Amministrativa

IRPEF, IRES e IRAP – Redditi di impresa – Rivalutazione dei beni e delle aree fabbricabili – Art. 1, commi da 469 a 476, della L. n. 266/2005 (Legge finanziaria 2006) – Chiarimenti.

Circ. Agenzia delle Entrate 13 giugno 2006, n. 18/E, in Boll. Trib. 2006, pag. 1127.

La Circolare illustra le novità introdotte nella disciplina della rivalutazione dei beni d'impresa e delle aree edificabili dalla legge Finanziaria 2006 (art. 1, commi da 469 a 476 della L. 23 dicembre 2005, n. 266).

In particolare tali novità riguardano:

- il pagamento dell'imposta sostitutiva in un'unica soluzione, in misura inferiore rispetto a quella prevista originariamente;
- il differimento degli effetti fiscali, in quanto il maggior valore si considera fiscalmente riconosciuto a decorrere dal terzo esercizio successivo a quello in cui è effettuata la rivalutazione;
- la possibilità di effettuare, contemporaneamente alla rivalutazione, l'affrancamento del saldo attivo, mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva;
- la possibilità di effettuare la rivalutazione sulle aree fabbricabili non ancora edificate, rilevanti come beni merce, cioè aree alla cui produzione o al cui scambio è diretto l'attività d'impresa;
- in base alle nuove disposizioni sarà possibile effettuare la rivalutazione dei beni d'impresa risultanti dal bilancio relativo all'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2004.

Possono effettuare la rivalutazione esclusivamente i soggetti titolari di reddito d'impresa.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Reddito di impresa – Inerenza – Abitazione del socio – Canone di leasing immobiliare – Indeducibilità.

Cass., sez. trib. 10 febbraio 2006, n. 2934, in Giur. Imp. 6/2006.

La locazione finanziaria di immobile è da considerare una prestazione di servizi e solo con l'acquisto finale del bene ricevuto in locazione finanziaria l'operazione diviene una cessione di bene.

Conseguentemente non è deducibile per mancanza del requisito dell'inerenza il canone di leasing corrisposto dalla società per l'immobile abitato dal socio.

Redditi di impresa – Spese deducibili – Note spese dei dipendenti – Prova dell'inerenza – Necessità.

Cass., sez. trib. 24 marzo 2006, n. 6650, in Dir. Prat. Trib. 2006, II, pag. 951.

Le "note spese" dei dipendenti, autorizzate, convalidate e liquidate dalla società commerciale che le abbia anche inserite nella contabilità aziendale non costituiscono di per sé prova dell'inerenza della spesa all'attività produttiva, ben potendosi ipotizzare un accordo elusivo in cui il datore di lavoro rimborsi al dipendente spese voluttuarie erogando così compensi "fuori busta" sottratti alle ritenute fiscali e previdenziali.

Redditi di impresa – Accertamento – Contratto di *sale and lease back* – Nullità e conseguente indeducibilità dei canoni – Prova specifica – Necessità – Art. 67 (ora art. 102) del DPR 22 dicembre 1986, n. 917.

Cass., sez. trib. 29 marzo 2006, n. 7296, in Dial. Dir. Trib. 5/2006, pag. 649.

Il contratto di *sale and lease back* con cui un imprenditore aliena un proprio bene strumentale ma nel contempo ne mantiene la disponibilità ricevendolo in leasing dall'acquirente non costituisce necessariamente una forma di finanziamento con contestuale elusione del divieto di patto commissorio (art. 2744 del codice civile). E perciò deve cassarsi la sentenza di merito che abbia, senza procedere ad una specifica motivazione, ritenuto nullo per frode alla legge il contratto di *sale and lease back* conseguentemente negando la deducibilità dei relativi canoni dal reddito imponibile.

Redditi di impresa – Spese ad utilità pluriennale – Criteri di imputazione – Indicazione – Necessità.

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

La legge indica i criteri per la deducibilità dal reddito della spesa per beni ammortizzabili (art. 10 del TUIR), mentre non indica i criteri per la deducibilità delle spese ad utilità pluriennale (art. 108 del TUIR). E' perciò onere del contribuente che sostenga di aver affrontato un costo ad utilità pluriennale (nel caso di specie terreni per l'esercizio di una attività di cava) indicare gli specifici criteri, commisurati alla durata dell'utilità, al fine di stabilire la quota di costo imputabile a ciascun esercizio. Ove tali indicazioni siano omesse la spesa risulta indeducibile.

Redditi di impresa – Costi – Concetto di inerENZA – Scelta dell'imprenditore – Opponibilità al fisco – Limiti – Competenza fiscale – Momento di acquisizione o di esibizione del documento – Irrilevanza – Eccezione per spese non certe o non obiettivamente determinabili.

Cass., sez. trib. 12 aprile 2006, n. 8577, in Boll. Trib. 2006, pag. 960.

Anche se il concetto di inerENZA per la detrazione dei costi non è più legato ai ricavi immediati dell'impresa, ma anche a quelli in proiezione futura secondo le scelte dell'imprenditore, rientra nei poteri dell'Amministrazione finanziaria verificare tale inerENZA, ai soli fini dell'opponibilità al fisco, salvo la prova da parte del contribuente dell'esistenza di un fatto modificativo della pretesa. In virtù del principio di competenza fiscale non rileva il momento nel quale viene acquisito il documento giustificativo di un costo, ovvero il momento in cui esso viene esibito, essendo prevista una deroga solo nell'ipotesi in cui nel periodo di competenza non sia ancora certa l'esistenza della spesa, o il suo ammontare non sia determinabile in modo obiettivo.

Redditi di impresa – Cessione di crediti con clausola *pro soluto* – Minusvalenze – Deducibilità – Elementi certi e precisi – Onere della prova – Incombe alla parte.

Cass., sez. V civ. 12 aprile 2006, n. 8592, in Riv. Dir. Trib. 6/2006, II, pag. 463.

Le "minusvalenze" generate dalla cessione di crediti con clausola *pro soluto* concorrono alla formazione del reddito d'impresa soltanto se risultanti da elementi "certi e precisi", che debbono essere dimostrati dall'imprenditore. Non è sufficiente, in questa prospettiva, che l'imprenditore provi che la cessione è avvenuta con applicazione di un prezzo simbolico.

Redditi di impresa – Costi deducibili – Spese cc.dd. di regia – Sostenimento da società non residente – Imputazione a filiale residente – Prova delle causali delle spese – Insufficienza – Ripartizione di tali spese tra le diverse filiali – Prova documentale e specifica – Necessità – Mancanza – Indeducibilità delle spese per la filiale.

Cass., sez. trib. 8 settembre 2006, n. 19343, in Giur. Imp. 5/2006.

Al fine di provare l'inerenza delle spese di regia sostenute da una società alle sue filiali non residenti non è sufficiente provare le causali a fronte delle quali risultano erogate le somme, ma è necessario provare documentalmente e specificatamente le ripartizioni di tali spese tra le diverse filiali.

Reddito di impresa – Partecipazioni – Minusvalenze – Art. 66 e 54 TUIR (ante IRES) – Corrispettivo o indennizzo conseguito – Rilevanza – Perdita su partecipazioni – Rilevanza – Effettivo valore reale del bene – Irrilevanza.

Cass., sez. trib. 20 settembre 2006, n. 20375, in Giur. Imp. 2006.

Ai sensi degli artt. 66 e 54 del TUIR (nella versione ante IRES) per la determinazione delle minusvalenze di deve tenere conto del corrispettivo o dell'indennizzo conseguito.

Conseguentemente anche in ipotesi di perdita su partecipazione occorre aver riguardo al corrispettivo pattuito e non all'effettivo valore reale del bene, salva l'ipotesi dell'eventuale (denuncia e prova) della simulazione oggettiva.

Reddito di impresa – Ammortamento dei beni materiali – Leasing – Costi accessori ai contratti di leasing – Contabilizzazione.

Cass., sez. trib. 29 settembre 2006, n. 17195, in Giur. Imp. 6/2006.

Nella tipologia contrattuale del contratto di leasing, occorre distinguere tra "leasing di godimento" e "leasing traslativo", in quanto la principale funzione economica di quest'ultima tipologia di contratto di leasing si concretizza nel trasferimento della proprietà del bene, che, tuttavia, avviene solo al momento del pagamento del prezzo.

Conseguentemente, fino a tale momento – così come per il leasing di godimento – i costi sostenuti in relazione al bene rimangono a carico della società concedente e, essendo direttamente imputabili al bene oggetto del contratto atipico, andranno capitalizzati e, quindi, tali costi accresceranno il valore di bilancio del citato bene concesso in leasing e risulteranno insieme ad esso ammortizzati.

Reddito d'impresa – Accantonamenti – Imprese di assicurazione – Art. 103, TUIR (ante IRES) – Riserve tecniche deducibili – Individuazione delle misure deducibili – Rinvio alla disciplina vigente – Art. 32, L. n. 742 del 1986 – Riferimento alla disciplina sul reddito d'impresa – Illegittimità – Riserva tecnica costituita da titoli di Stato esenti – Irrilevanza.

Cass., sez. trib. 6 novembre 2006, n. 23656, in Giur. Imp. 6/2006.

Il primo comma dell'art. 103 DPR 22 dicembre 1986, n. 917 TUIR ante IRES prevede che nella determinazione del reddito delle società e degli enti che esercitano attività assicurative sono deducibili, oltre quelli previsti nel capo VI del titolo I, gli accantonamenti destinati a costituire o ad integrare le riserve tecniche obbligatorie fino alla misura massima stabilita a norma di legge.

Conseguentemente nella disciplina richiamata sono individuati i limiti dei costi deducibili senza che possa farsi rinvio alla normativa fiscale non rilevando che le riserve tecniche debbano essere formate – ex art. 32 della legge n. 742 del 1986 – da titoli di Stato esenti da tassazione.

Redditi d'impresa – Competenza – Componenti negativi – Indennità suppletiva di clientela – Natura pattizia e non previdenziale – Accantonamento – Esclusione – Periodo d'imposta di corresponsione – Deducibilità.

Cass., sez. trib. 24 novembre 2006, n. 24973, in Giur. Imp. 6/2006.

L'indennità suppletiva di clientela, avente origine pattizia e non previdenziale, è caratterizzata dalla mera eventualità dell'obbligo del preponente alla sua corresponsione.

Conseguentemente l'indennità suppletiva di clientela non può essere dedotta mediante accantonamento in un fondo, bensì solo nel periodo d'imposta in cui viene corrisposta.

REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

Dottrina

“Il regime fiscale delle *stock option*”, di P. ANELLO, in Corr. Trib. 2006, pag. 2983.

“Il nuovo regime fiscale dei piani di *stock option*”, di F. DELLI FALCONI e G. MARIANETTI, in Corr. Trib. 2006, pag. 2837.

“*Stock option ai managers – Incluse nel reddito di lavoro dipendente*”, di F. DEZZANI e L. DEZZANI, ne Il fisco 30/2006, fasc. n. 1, pag. 10973.

“Annullati i benefici fiscali delle *stock option* ai dirigenti d'azienda”, di D. FESTA, ne Il fisco 31/2006, fasc. n. 1, pag. 11354.

Gli articoli sopra indicati commentano il regime fiscale delle *stock option* ad esito della disciplina introdotta dall'art. 36, comma 25, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, così come modificata in sede di conversione del decreto. Gli articoli non commentano le rilevanti modifiche apportate dall'art. 3, comma 12, del D.L. 3 ottobre 2006, n. 262 a detta disciplina.

Ricordiamo che, originariamente, l'art. 36 del decreto n. 223/96 aveva disposto l'abrogazione della lett.g-bis) dal comma 2 dell'art. 51 del Tuir ma, a fronte delle obiezioni sollevate, in sede di conversione del decreto era stato ripristinato il previgente regime agevolativo, prevedendo, però, ulteriori condizioni per poter usufruire dell'esenzione di cui alla citata lett.g-bis). In particolare, in aggiunta ai vincoli originariamente previsti, in sede di conversione l'agevolazione per le *stock option* era stata subordinata al rispetto delle seguenti ulteriori condizioni: 1) le azioni offerte non dovevano essere cedute, né costituite in garanzia per almeno 5 anni dalla data di assegnazione; 2) il valore delle azioni assegnate non doveva essere complessivamente superiore nel periodo di imposta alla retribuzione lorda annua del dipendente relativa al periodo di imposta precedente (c.d. “parametro retributivo”).

Come anticipato, la disciplina commentata dagli articoli in oggetto è superata dalle rilevanti modifiche introdotte dal D.L. n. 262/96 che ha eliminato, da un lato, il cd. “parametro retributivo”, e, dall'altro, ha aggiunto ai vincoli originariamente previsti nell'art. 51, comma 2, lett. g-bis) per il godimento dell'agevolazione, le seguenti ulteriori condizioni:

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

Per effetto delle norme di decorrenza contenute nei decreti che sono intervenuti sul regime fiscale delle *stock option*, nel periodo di imposta 2006 ricorrerebbero tre regimi impositivi diversi e cioè:

- per le opzioni esercitate fino al 4 luglio, il regime dell'art. 51, comma 2, lett. g--bis), prima delle modifiche apportate dal D.L. n. 223/1996;
- per le opzioni esercitate dal 5 luglio al 2 ottobre, il regime modificato dal D.L. n. 223/1996, e quindi condizionato prevalentemente dal vincolo del parametro retributivo e da quello di incedibilità totale delle azioni per cinque anni;
- per le opzioni esercitate dal 3 ottobre, il regime sopra descritto, con sostanziale ridimensionamento dei vincoli posti dal precedente decreto.

Per un approfondimento sulla nuova disciplina delle *stock option*, così come modificata dal D.L. n. 262/96 e sui problemi di ordine transitorio, si rinvia alla nostra circolare n. 7 del 18 ottobre 2006. (CLP)

“La disciplina transitoria degli incentivi all’esodo”, di N. ARQUILLA e M. FATTACCIO, in Corr. Trib. 2006, pag. 2964.

L'art. 36, comma 23, del D.L. 223/2006, convertito dalla L. n. 248/2006, nel modificare il regime impositivo degli incentivi all'esodo, ha confermato le disposizioni previgenti sia per le somme corrisposte in relazione ai rapporti di lavoro cessati prima del 4 luglio 2006, sia per le somme corrisposte in relazione a rapporti di lavoro cessati in attuazione di atti o accordi, aventi data certa, anteriori alla data di entrata in vigore del decreto legge.

Mentre per la prima parte della disposizione, che fa salvo il trattamento pregresso alle somme corrisposte in relazione a rapporti cessati prima del 4 luglio 2006, gli AA. non rilevano particolari problematiche, nella seconda parte della norma, e cioè quella che accorda l'ultrattività della norma soppressa anche alle somme corrisposte in relazione a rapporti cessati in attuazione di atti e accordi, aventi data certa, anteriori all'entrata in vigore del decreto, gli AA. esaminano i presupposti per il riconoscimento del beneficio. A tali fini condividono la posizione espressa dall'ABI che ha rilevato come il termine “atti” debba essere distinto da quello di “accordi”.

Seguendo questa tesi dovrebbero essere agevolate anche le somme percepite in relazione ai rapporti di lavoro cessati in base ad “accordi” stipulati in data successiva al 3 luglio, ma che traggano origine dalla volontà di estinguere il rapporto di lavoro manifestatasi con “atto” di data certa anteriore al 4 luglio.

Ritengono pertanto che il beneficio spetti anche nel caso in cui esistano documenti aventi data certa (accordo sindacale o delibera di un organo aziendale o altro atto) formati prima del 3 luglio 2006, nei quali sia rinvenibile la volontà di invitare il personale interessato a formulare una propria adesione entro un certo termine, anche se successivo al 4 luglio 2006. (EM)

“Novità per gli adempimenti dei sostituti d'imposta”, di N. ARQUILLA, in Corr. Trib. 2006, pag. 2685.

Tra le novità apportate dal D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito dalla L. n. 248/2006, quelle relative all'attività dei sostituti di imposta attengono, specificamente, alla modifica della disciplina impositiva degli incentivi all'esodo, all'estensione degli obblighi di sostituzione in capo ai commissari liquidatori ed ai curatori fallimentari, all'applicazione della ritenuta sulle somme corrisposte in relazione agli obblighi di fare, non fare o permettere, nonché al regime da riservare ai contributi previdenziali dovuti da sostituti residenti in aree interessate da eventi calamitosi.

Tale decreto ha poi abrogato il comma 4-bis dell'art. 19 del TUIR che prevedeva l'applicazione della tassazione separata con aliquota ridotta alla metà sulle somme corrisposte per agevolare la cessazione anticipata del rapporto di lavoro dipendente. Per espressa previsione normativa, gli effetti della soppressione dell'agevolazione retroagiscono al 4 luglio 2006, ancorché la disposizione definitiva riguardante l'abrogazione della stessa sia contenuta nella legge di conversione entrata in vigore il 12 agosto 2006.

Inoltre, sempre a partire dal 4 luglio 2006, per effetto dell'art. 37, comma 1, del decreto in esame, innovativo rispetto alla prassi consolidata, i curatori fallimentari ed i commissari liquidatori assumono lo “status” di sostituto di imposta e, come tali, sono tenuti ad operare le ritenute d'acconto e d'imposta. (SG)

“Ripristinato il regime agevolativi delle *stock option* relative ai piani di fidelizzazione e di incentivazione dei dipendenti (*managers*), di D. FESTA, ne Il fisco 36/2006, fasc. n. 1, pag. 12944.

L'articolo illustra le modificazioni recate dal D.L. 4 luglio 2006, n. 223 che, in sede di conversione (L. 4 agosto 2006, n. 248) ha reintrodotto il regime agevolativi previsto per le *stock option*. (EM)

“Come cambierà il trattamento fiscale della previdenza complementare e individuale con la riforma varata nella scorsa legislatura” di E. MIGNARRI, ne Il fisco 27/2006, fasc. n. 1, pag. 10112.

L'A. descrive il trattamento fiscale della previdenza complementare e individuale alla luce delle modifiche introdotte dal D.Lgs. 5 dicembre 2005, n. 252, che concernono, in particolare, la deducibilità dei contributi versati e la tassazione delle prestazioni erogate. Tali modifiche entreranno in vigore a partire dal 2008. Da tale data, infatti, i contributi versati dal lavoratore e dal datore di lavoro alle forme di previdenza complementare saranno considerati deducibili dal reddito complessivo solo entro il limite assoluto di Euro 5.164,57.

Tra le modifiche operate, rilevano anche quelle rivolte ai lavoratori di prima occupazione, successivamente alla data di entrata in vigore del D.Lgs. n. 252/2005, con riferimento ai quali è stato introdotto, limitatamente ai primi cinque anni di partecipazione alle forme pensionistiche complementari, un regime di favore che consente – nei venti anni successivi al quinto anno di partecipazione a tali forme – di dedurre dal reddito complessivo i contributi eccedenti il limite di 5.164,57 euro, per un importo pari alla differenza positiva tra 25.822,85 euro e i contributi effettivamente versati nei primi cinque anni di partecipazione alle forme pensionistiche complementari e, comunque, per un importo non superiore ai 2.582,29 euro annui.

Sempre a decorrere dal 1° gennaio 2008, dal reddito di impresa del datore di lavoro sarà deducibile un importo pari al 4 per cento dell'ammontare del TFR annualmente destinato alle forme pensionistiche complementari, importo che sale al 6 per cento per le imprese con meno di cinquanta addetti.

Con riguardo alla fase di erogazione delle prestazioni, il decreto in esame ha provveduto a ridefinire i requisiti e le modalità di accesso alle prestazioni pensionistiche complementari, stabilendo che il diritto alla prestazione pensionistica si acquisisce al momento della maturazione dei requisiti di accesso alle prestazioni stabiliti nel regime obbligatorio di appartenenza e con il possesso di almeno cinque anni di partecipazione alle forme pensionistiche complementari.

La riforma innova profondamente il trattamento fiscale delle prestazioni pensionistiche complementari, erogate in forma di rendita o di capitale, rendendo la disciplina sostanzialmente unitaria. Per le prestazioni in forma di rendita, la nuova disciplina prevede che esse siano imponibili per il loro ammontare complessivo, al netto della parte corrispondente ai redditi già assoggettati a tassazione. Sono altresì soggetti a tassazione, se determinabili, i rendimenti finanziari conseguiti successivamente alla maturazione del diritto di percezione della prestazione pensionistica in forma periodica, ai quali si applica un'imposta sostitutiva con l'aliquota del 12,5%. Secondo l'A. il nuovo regime sembra informato, piuttosto che a criteri di progressività, a criteri di regressività del prelievo. (SG)

Prassi Amministrativa

Redditi di lavoro dipendente – Previdenza complementare – Prestazioni rese da fondi integrativi di previdenza costituiti presso gli enti di cui alla legge 20 marzo 1975, n. 70 – Trattamento tributario.

Circ. Agenzia delle Entrate 26 giugno 2006, n. 25/E, in Boll. Trib. 2006, pag. 1126.

L'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 25/2006, si adegua all'ormai consolidato orientamento della Corte di Cassazione riconoscendo che le erogazioni pensionistiche operate da fondi di

previdenza integrativi istituiti antecedentemente all'entrata in vigore della disciplina delle forme pensionistiche complementari (D.Lgs. n. 124/93), sono soggette a tassazione nella misura agevolata dell'87,50% per la parte di trattamento maturato entro il 31 dicembre 2000, con conseguente accoglimento delle richieste di rimborso avanzate dai contribuenti, e obbligo dei sostituti di operare tale trattamento in sede di erogazione delle prestazioni.

Di esso possono fruire anche i soggetti cessati dal servizio in epoca successiva al 31 dicembre 2000 limitatamente alla quota della prestazione periodica riferibile al montante maturato entro la predetta data.

Redditi di lavoro dipendente – Redditi assimilati – Pensione integrativa erogata da un Fondo di previdenza – Trattamento – Art. 48-bis, comma 1, lettera d), del DPR 22 dicembre 1986, n. 917 – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.

Ris. Agenzia delle Entrate 12 luglio 2006, n. 90/E, ne Il fisco 31/2006, fasc. n. 2, pag. 11609.

La questione affrontata riguarda il trattamento da riservare, ai fini dell'IRPEF, alle erogazioni pensionistiche rese dai fondi integrativi di previdenza costituiti presso gli enti di cui alla L. n. 70 del 1975, tra i quali è compreso l'INAIL.

Fino al 31 dicembre 2000 l'art. 48-bis, comma 1, lettera d), del TUIR, prevedeva che la base imponibile delle prestazioni pensionistiche erogate in forma di trattamento periodico ai sensi del D.Lgs. n. 124 del 1993 costituissero reddito per l'87,5 per cento dell'ammontare lordo corrisposto.

Tale disciplina agevolata interessava tutte le forme di previdenza preordinate all'erogazione di trattamenti pensionistici complementari del sistema obbligatorio pubblico che risultassero istituite alla data di entrata in vigore della L. n. 421 del 1992, nessuna esclusa.

La predetta disciplina (tassazione nella misura dell'87,5 per cento) trova quindi applicazione per le prestazioni periodiche integrative maturate fino alla data del 31 dicembre 2000 nei confronti dei soggetti che risultavano iscritti a forme pensionistiche complementari alla data del 1° gennaio 2001, ai sensi dell'art. 12, comma 1, del D.Lgs. n. 47 del 2000.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Redditi di lavoro dipendente – Ritenute – Art. 32 L. 22 marzo 1995, n. 85 – Redditi soggetti a tassazione separata – Determinazione – Indennità risarcitorie – Somme conseguite a titolo di lucro cessante – Imponibilità.

Cass., sez. trib. 16 settembre 2005, n. 18369, in Dir. Prat. Trib. 2006, II, pag. 700.

L'art. 32 del D.L. n. 41 del 1995 (convertito dalla L. n. 85 del 1995) ha modificato l'art. 16 (ora art. 17) del TUIR, sottoponendo a tassazione separata anche le somme e i valori comunque percepiti, al netto delle spese legali sostenute, anche se a titolo risarcitorio o nel contesto di procedure esecutive, a seguito di provvedimenti giudiziari o di transazioni relativi alla risoluzione del rapporto di lavoro. Ciò non significa che tutte le somme percepite in queste occasioni debbano sempre e necessariamente essere sottoposte a tassazione: la disposizione, infatti, va coordinata con quella dell'art. 6 del TUIR secondo cui i proventi conseguiti in sostituzione di redditi e le indennità conseguite, anche in forma assicurativa, a titolo di risarcimento di danno consistenti nella perdita di redditi costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti. Di volta in volta occorrerà rapportarsi ai redditi sostituiti o perduti per determinare la loro tassabilità o meno. Per quanto riguarda specificamente le somme ottenute a titolo di risarcimento o di indennità, sono tassabili quelle conseguite a titolo di lucro cessante (come nel caso deciso) e perciò anche a titolo di risarcimento del danno conseguente alla perdita di emolumenti; tali non sono quelle ottenute come danno emergente, a ristoro di un danno diverso, come il danno alla salute, alla professionalità, e così via.

Redditi di lavoro dipendente – Art. 49 DPR 22 dicembre 1986, n. 917 – Risarcimento del danno a seguito di ingiustificato licenziamento – Non imponibilità.

Cass., sez. trib. 10 aprile 2006 n. 8366, in Dir. Prat. Trib. 2006, II, pag. 947.

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

Commissioni tributarie di merito

Lavoro dipendente – Art. 51, comma 1, DPR 22 dicembre 1986, n. 917 – Premio fedeltà corrisposto in busta paga – Assoggettamento ad imposta – Legittimità.

Comm. trib. reg. di Firenze, 23 dicembre 2005, n. 213, in Dir. Prat. Trib. 2006, II, pag. 948.

Il "premio fedeltà", quale erogazione liberale, corrisposto in busta paga da un datore di lavoro a un proprio dipendente al compimento di una determinata anzianità di lavoro, deve essere assoggettato a IRPEF e alle ritenute alla fonte ai sensi dell'art. 48, comma 1, del DPR n. 917 del 1986, nel testo vigente fino al 31 dicembre 1997.

REDDITI FONDIARI

IRPEF – Redditi fondiari – Immobili di interesse storico o artistico posseduti in regime d'impresa – Non rientrano nella categoria degli immobili c.d. "patrimoniali" – Determinazione del relativo reddito secondo il criterio catastale di cui all'art. 11, comma 2, della legge n. 413/1991 – Esclusione.

Ris. Agenzia delle Entrate 3 agosto 2006, n. 99/E, in Boll. Trib. 2006, pag. 1388.

La Risoluzione indica il trattamento, ai fini IRES, del reddito generato dalla concessione in locazione a uso ufficio, da parte di una società a responsabilità limitata, di un immobile di interesse storico-artistico, contabilizzato in bilancio fra le rimanenze, società che avrebbe determinato il proprio reddito comprendendo quello generato dall'immobile. Preliminarmente l'amministrazione finanziaria chiarisce come il reddito degli immobili di interesse storico-artistico sia determinato mediante l'applicazione della minore fra le tariffe d'estimo previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale è collocato il fabbricato (art. 3, legge 1 giugno 1939, n. 1089), e come tale criterio catastale sia applicabile sia in caso di locazione ad uso abitativo sia in caso di locazione a uso diverso.

Qualora si tratti – come nel caso di specie – di una società commerciale, per la quale il reddito di un immobile strumentale per natura va determinato con i criteri ordinari e non con quelli che presiedono alla determinazione dei redditi fondiari, il suddetto regime non è applicabile.

Conseguentemente il reddito va determinato in base ai ricavi realizzati in contrapposizione ai correlativi costi, con esclusione quindi, delle regole catastali, in quanto gli immobili in questione sono contabilizzati fra le rimanenze, e quindi non fra gli immobili cosiddetti patrimoniali.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Redditi fondiari – Rendita catastale proposta dal contribuente con la procedura DOCFA – Termine posto all'intervento correttivo dell'Amministrazione – Natura meramente ordinatoria. Atto di classamento – Motivazione – immobile di categoria D – Mera indicazione di dati – Sufficienza – Atto di stima – Conoscibilità nell'ambito della procedura DOCFA – Sufficienza. Centrali elettriche – Disposizioni di interpretazione autentica – Art. 1-*quinquies* del D.L. 31 marzo 2005, n. 44 – Contrasto con i principi costituzionali – Insussistenza.

Cass., sez. trib. 21 luglio 2006, n. 16824, ne Il fisco 33/2006, fasc. n. 1, pag. 12086.

La procedura di attribuzione della rendita catastale non ha una diretta funzione impositiva, ma mira solo ad accertare una situazione di fatto. Perciò il termine entro cui, ai sensi dell'art. 1, comma 3, del D.M. n. 701/1994, l'Amministrazione deve provvedere "alla determinazione della rendita catastale definitiva" correggendo la rendita proposta dal contribuente con la procedura DOCFA, ha natura meramente ordinatoria, e la sua decorrenza determina solo il mantenimento della rendita proposta fino alla conclusione del controllo amministrativo; non determina, invece, il venir meno del diritto-dovere dell'Amministrazione di attribuire all'immobile una rendita adeguata alle previsioni di legge.

L'avviso di classamento con cui viene attribuita la rendita catastale ad un immobile di categoria D (nella specie centrale elettrica) è sufficientemente motivato con il richiamo all'atto di "stima diretta", senza che sia necessaria la riproduzione dell'atto in questione poiché esso è ampiamente conoscibile (e nel caso di specie conosciuto) attraverso la procedura DOCFA, che si basa su principi di ampia collaborazione fra le parti.

La disposizione di cui al comma 1 dell'art. 1-*quinquies* del D.L. 31 marzo 2005, n. 44, convertito, con modificazioni, in L. 31 maggio 2005, n. 88, costituisce norma di interpretazione autentica. Trova perciò applicazione anche ai rapporti pregressi la disposizione secondo cui "...l'articolo 4 del regio decreto-legge 13 aprile 1939, n. 652, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 agosto 1939, n. 1249, limitatamente alle centrali elettriche, si interpreta nel senso che i fabbricati e le costruzioni stabili sono costituiti dal suolo e dalle parti ad esso strutturalmente connesse, anche in via transitoria, cui possono accedere, mediante qualsiasi mezzo di unione, parti mobili allo scopo di realizzare un unico bene complesso. Pertanto concorrono alla determinazione della rendita catastale...gli elementi costitutivi degli opifici e degli altri immobili costruiti per le speciali esigenze dell'attività industriale di cui al periodo precedente anche se fisicamente non incorporati al suolo...". Mentre non ha (più) alcun rilievo il comma 540 dell'art. 1 della L. n. 311/2004 in quanto abrogato dall'art. 4 del D.L. n. 35/2005 (come modificato dalla legge di conversione n. 80/2005).

Tale disposizione non è in contrasto con alcun principio costituzionale, sia perché è intervenuta a dirimere una situazione di obiettivi contrasti nella giurisprudenza di legittimità, sia perché sottopone ad imposizione beni che costituiscono manifestazione di capacità contributiva, sia perché non pone in essere alcuna discriminazione fra le centrali elettriche e gli altri opifici industriali in quanto non esclude affatto che i criteri enunciati per le centrali elettriche siano applicabili anche in altre analoghe situazioni.

Commissioni tributarie di merito

Redditi fondiari – Immobili di interesse storico e artistico – Determinazione dell'imponibile – E' pari alla minore tra le tariffe d'estimo della relativa zona censuaria.

Comm. trib. reg. del Lazio, sez. XXXVIII 3 febbraio 2006, n. 12, in Boll. Trib. 2006, pag. 1337.

In tema di imposte sui redditi, l'art. 11, secondo comma, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, deve essere inteso come norma contenente l'esclusiva ed esaustiva disciplina per la fissazione dell'imponibile rispetto agli edifici d'interesse storico o artistico, da effettuarsi sempre con riferimento alla più bassa delle tariffe d'estimo della zona, a prescindere dalla locazione del bene ad un canone superiore, dovendosi escludere l'applicabilità della disciplina dettata dall'art. 1, secondo comma, lett. a), della legge 9 dicembre 1998, n. 431.

RISCOSSIONE

Giurisprudenza

Commissioni tributarie di merito

Imposte sul reddito – Riscossione – Cartella di pagamento – Mera indicazione dell'imposta e del suo ammontare – Difetto di motivazione – Nullità – Integrazione in sede contenziosa – Irrilevanza.

Comm. trib. prov. di Macerata, sez. IV, 3 aprile 2006, n. 18, in Boll. Trib. 206, pag. 953.

E' assolutamente criptica una cartella di pagamento che indichi solo il tipo di imposta e il suo ammontare, attribuendo al contribuente un omesso o carente versamento senza nulla aggiungere nello spazio bianco riservato alle comunicazioni per il contribuente stesso, e specificando gli interessi dovuti senza menzionare né il tasso né le decorrenze. Tale difetto di motivazione, che inficia alla radice la validità della cartella emessa in violazione dell'obbligo sancito dall'art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente, non può essere sanato da giustificazioni successive che l'Ufficio renda al di fuori della cartella e, in particolare, in una memoria difensiva.

RITENUTE ALLA FONTE

Dottrina

“Sul preteso obbligo di versamento delle ritenute d’acconto, da parte del sostituto, ai fini della loro detrazione da parte del sostituto”, di R. LUPI, D. STEVANATO e M. VANTAGGIO, in Dial. Dir. Trib. 6/2006, pag. 745.

Con la sentenza n. 14033 del 21 aprile 2006 la Corte di Cassazione afferma che la ritenuta d'acconto non versata dal sostituto non può essere scomputata dal sostituto.

La sentenza si riferisce al caso particolare in cui il sostituto, creditore della prestazione professionale, non era stato pagato dal cliente e aveva intrapreso un'azione esecutiva, per espropriazione forzata sui beni del medesimo. L'esecuzione era stata intrapresa verso la Banca tesoriere dell'ente pubblico debitore delle somme, che aveva operato la ritenuta, ma non provveduto al relativo versamento.

Nel negare al sostituto il diritto allo scomputo della ritenuta, la Corte di Cassazione omette di considerare che l'art. 3 del D.P.R. n. 602/1973 limita la responsabilità solidale del sostituto verso il fisco alle ritenute a titolo di imposta che non siano state “né effettuate né versate”; per le ritenute d'acconto, nessuna solidarietà del sostituto è prevista. Per lo scomputo della ritenuta d'acconto, per la legge, è sufficiente la prova della sua “effettuazione”, a prescindere dal versamento.

Affermare quindi che il diritto alla detrazione della ritenuta è condizionato al suo versamento pone interrogativi dirimenti sul piano sistematico.

E' evidente, infatti, che prelevare la ritenuta a carico del sostituto determina la violazione del divieto di doppia imposizione. Il sostituto si troverebbe infatti a subire due volte una decurtazione patrimoniale per la stessa imposta, in relazione allo stesso presupposto: una prima volta percependo un compenso netto da ritenuta, ed una seconda volta a seguito dell'azione di recupero dell'amministrazione, che pretenda da lui un importo equivalente alla ritenuta.

Inoltre, non può essere trascurato il fatto che è nel patrimonio del sostituto che si riversano gli effetti dell'omesso versamento della ritenuta; è dunque ad esso che deve essere richiesta da parte dell'erario posto che, altrimenti, il sostituto godrebbe di un indebito arricchimento.

Illogica appare pertanto la soluzione che ponga a carico del sostituto le conseguenze di un

inadempimento altrui, da cui il sostituito non trae alcun vantaggio. (AF)

DISPOSIZIONI ANTIELUSIVE

Dottrina

“Elusione e illecito tributario”, di L. DEL FEDERICO, in Corr. Trib. 39/2006, pag. 3110.

L'analisi della pratica tributaria consente di distinguere l'evasione dall'elusione e di capire che quest'ultima costituisce questione essenzialmente di diritto, a cui corrispondono, in assenza di disposizioni antiabuso che la codifichino, comportamenti in linea di principio leciti. Nell'elusione i fatti sono manifestati al fisco nei modi e termini di legge; l'artificialità è quindi tutta giuridica e non ha nulla a che fare con la frode in senso penalistico né va confusa con la simulazione che è invece manipolazione della realtà, al fine di mostrarne una diversa da quella effettiva.

La diffusione delle pratiche elusive ha indotto il legislatore tributario ad intervenire, con molteplici norme *ad hoc*.

L'intervento del legislatore si è articolato con singole norme indirizzate a contrastare quelle operazioni elusive, specificamente individuate, che, nella pratica, sono state riscontrate come maggiormente ricorrenti.

Il fulcro della normativa antielusiva è certamente l'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973. Sino ad oggi il settore dell'IVA è rimasto estraneo rispetto all'ambito applicativo della citata disposizione, ma recenti pronunce della Corte di giustizia ritengono immanente al sistema comunitario dell'imposta una clausola generale antiabuso.

Nei casi di elusione “codificata” ossia di comportamenti elusivi adottati in presenza di una norma di contrasto, si pone il problema della rilevanza sia ai fini delle violazioni e sanzioni amministrative tributarie, sia ai fini dei reati tributari.

La punibilità dell'elusione in ambito amministrativo e penale non si basa su specifiche norme sanzionatorie, quanto piuttosto sul ruolo che l'art. 37-bis citato e le altre norme antielusive rivestono nella determinazione dei tributi e nell'autoliquidazione da parte dei contribuenti.

Il paradigma ermeneutico ed applicativo è costituito dall'art. 37-bis la cui applicazione, secondo un orientamento minoritario, potrebbe dar luogo soltanto al disconoscimento dei vantaggi fiscali, ma non all'irrogazione di sanzioni, in quanto norma non sostanziale ma avente natura procedimentale e, quindi, il contribuente non sarebbe tenuto ad applicarla in sede di autoliquidazione.

Tale tesi è resistita dalla dottrina maggioritaria che considera l'art. 37-bis norma sostanziale, cui il contribuente sarebbe tenuto ad uniformarsi già in sede di autoliquidazione.

Con riguardo, poi, ai profili penali, la rilevanza del fenomeno elusivo si incentra in questo ambito sulla individuazione della sfera di applicazione delle norme antielusive. In linea di principio i comportamenti elusivi posti in essere in assenza di una norma di contrasto non assumono alcuna rilevanza penale; viceversa qualora si tratti di comportamenti ascrivibili all'elusione “codificata”, nel sistema del D. Lgs. n. 74/2000 il reato di riferimento potrà essere rinvenuto nell'art. 4 (dichiarazione infedele), nell'art. (dichiarazione fraudolenta), o nell'art. 5 (omessa dichiarazione).

Infatti, nell'ambito del D.Lgs. n. 74/2000 vengono valutati come rientranti nella nozione di costi fittizi ex artt. 3 e 4 anche quei costi che non dovevano concorrere a formare il reddito, non perché inesistenti, ma perché fiscalmente irrilevanti, come può essere proprio il caso dei costi che derivano da un comportamento elusivo. Pertanto, sarà ad esempio configurabile il reato di dichiarazione fraudolenta qualora la condotta elusiva sia accompagnata da una falsa rappresentazione contabile e dall'uso di mezzi fraudolenti, dati dall'adozione di modalità complesse di svolgimento della condotta tali da aver determinato un ostacolo all'accertamento di questa falsità.

Peraltro, l'ipotesi più consueta sarà quella del reato di dichiarazione infedele in quanto per tale fattispecie rileva semplicemente la presentazione di una dichiarazione infedele, contenente “elementi passivi fittizi” o “elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo” e la realizzazione di una evasione d'imposta.

Peraltro, la punibilità è esclusa – in base all'esimente di cui all'art. 16 del citato Decreto n. 74 –

quando il contribuente, avvalendosi della procedura ex art. 21 della legge n. 413/1991, si è uniformato al parere del Ministero dell'Economia o del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, ovvero ha compiuto le operazioni esposte nell'istanza sulla quale si è formato il silenzio-assenso. Tale esimente non si estende a tutti i casi in cui il contribuente si sia adeguato alle indicazioni fornite dall'Amministrazione finanziaria in relazione ad altre forme di interpello. Tuttavia in tali casi è difficile ipotizzare l'esistenza di un dolo specifico di evasione, avendo il contribuente agito sulla base di un preventivo parere dell'Amministrazione. (AF)

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

L'A. commenta le tre sentenze della Sezione tributaria della Cassazione (nn. 20398, 20816 e 22932 del 2005) con le quali sono stati decisi, a favore dell'Amministrazione finanziaria, i ricorsi aventi ad oggetto operazioni di “*dividend washing*” e “*dividend stripping*”, poste in essere prima del 10 novembre 1992, disattendendo precedenti pronunciamenti (n. 3979/2000; n. 11351/2001; n. 3345/2002), tanto da provocare successivamente, da parte della Sezione V civile della stessa Cassazione, un'ordinanza di rimessione al Primo Presidente affinché vi sia una pronuncia a Sezioni Unite (n. 12301/2006).

Pur limitandosi all'esame dei profili relativi alla elusione tributaria, l'A. critica aspramente le sentenze del 2005, con le quali le predette operazioni sono state censurate in quanto affette da nullità civilistica, per assoluto difetto di causa (nn. 20398 e 22932/2005) o per violazione dell'art. 1344 c.c. (n. 20816/2005), pur in assenza di una norma antielusiva all'epoca dei fatti. La Corte, infatti, ha ritenuto che le specifiche operazioni fossero state poste in essere senza che per le parti ne potesse rivenire alcun vantaggio economico, all'infuori del risparmio fiscale.

Un primo motivo di critica è dato dall'essere state equiparate, quanto agli effetti della declaratoria di nullità, operazioni essenzialmente diverse, anche sotto il grado di pericolosità sociale del comportamento del contribuente.

Infatti, il “*dividend washing*” consiste in una duplice compravendita dello stesso titolo azionario, tra le stesse parti, con la quale la partecipazione viene trasferita, da un fondo comune d'investimento ad un'impresa, *cum dividendo* e, subito dopo lo stacco, retrocessa dalla seconda al primo ex dividendo, con la conseguenza che il dividendo viene assoggettato al (più favorevole) regime fiscale del primo acquirente (spettanza del credito d'imposta), il quale deduce dal proprio reddito d'impresa anche la minusvalenza realizzata sul titolo. Tale operazione, secondo l'A., si presenta come particolarmente “aggressiva”, in quanto modifica il regime tributario che sarebbe stato ordinariamente applicabile sul dividendo, se conseguito dal fondo comune.

Il “*dividend stripping*”, invece, consiste nella cessione, a titolo oneroso, dell'usufrutto su un titolo azionario da un soggetto estero (che resta nudo proprietario, ma conserva il diritto di voto) ad un'impresa residente (usufruttuaria). Tale operazione ha una finalità “difensiva” rispetto ad una situazione di svantaggio del socio estero rispetto al socio italiano, dovuta all'elevata aliquota della ritenuta alla fonte applicabile nei confronti del primo, che genera una situazione censurabile anche sotto il profilo del diritto comunitario.

Come secondo motivo di critica, l'A. afferma che le parti, attraverso le operazioni in parola, non realizzano, in realtà, un vero e proprio “risparmio d'imposta”, potenzialmente censurabile sotto il profilo elusivo, ma danno invece luogo alla cd. rimozione negativa del tributo, che è perfettamente legittima: ciò si verifica quando le parti evitano che si verifichi il presupposto dell'imposta, nel caso in esame la percezione del dividendo, attraverso la preventiva cessione del titolo o del relativo usufrutto, rimanendo vincolati, tuttavia, al regime fiscale proprio dell'atto posto in essere, cioè della cessione. Quindi, si deve ritenere che la causa resti quella tipica del negozio utilizzato, e non già che essa sia rinvenibile nel risparmio d'imposta; men che meno può affermarsi che vi sia una simulazione del negozio.

L'A. evidenzia inoltre come sia illogico colpire le operazioni di *dividend washing* e *stripping* poste in essere prima del 10 novembre 1992 – cioè prima della entrata in vigore della disposizione con la quale è stata sancita la non spettanza del credito d'imposta sui dividendi – con una sanzione (la nullità assoluta per difetto di causa) ben più grave della “inefficacia relativa” agli effetti solo tributari,

e quindi anche le devastanti ripercussioni che tale tesi può avere sulla correttezza dei bilanci e sulla certezza delle negoziazioni (specie se riguardanti titoli quotati). Inoltre, la sanzione della nullità assoluta o della invalidità non è prevista dalla norma generale antielusiva, che commina la sola inopponibilità al Fisco delle operazioni, prive di valide ragioni economiche, qualora vi sia una indebita riduzione di imposta, mediante aggiramenti di obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario.

Secondo l'A., ferma restando la dimostrabilità di accordi simulatori, è auspicabile che le scelte del legislatore tributario – che hanno creato legittimi affidamenti nei contribuenti - siano rispettate dalla Cassazione; in difetto, sarebbe necessario un intervento normativo di interpretazione autentica. (NM)

“La disciplina di contratto al *dividend washing* – Alcune annotazioni dopo i chiarimenti dell’Agenzia delle Entrate”, di E. MIGNARRI, ne Il fisco 36/2006, fasc. n. 1, pag. 12895.

Nel commentare le disposizioni antielusive introdotte, in materia di reddito d'impresa, dall'art. 5-quinquies del D.L. n. 203/2005 – con le quali è stabilita l'indeducibilità delle minusvalenze e dei differenziali negativi realizzati su partecipazioni in misura pari ai dividendi non tassati percepiti su titoli nei 36 mesi precedenti la cessione – sono discusse le principali problematiche applicative, specie per la attività di trading svolta dalle banche.

Nel ricordare le indicazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate con la circolare 21/E del 14 giugno 2006, l'A. esprime le sue perplessità in merito:

- all'applicabilità anche ai dividendi incassati fino al 2003, imponibili ma che davano diritto al credito d'imposta (in quanto la norma si riferisce ai dividendi non tassati);
- alla possibilità di colpire mediante la norma antielusiva generale (37-bis del DPR n. 600/1973), rendendoli ineducibili, le minusvalenze e differenziali negativi eccedenti la quota di dividendi non imponibili, tanto per le operazioni fatte dal 1° gennaio 2006 quanto per quelle anteriori nonché le altre operazioni non ricomprese nell'ambito applicativo della disciplina antielusiva specifica.

A tale ultimo riguardo, si evidenzia comunque la possibilità di disapplicare la norma antielusiva specifica dimostrando, mediante interpello, che le perdite subite sul titolo non sono connesse ai dividendi distribuiti dalla società emittente.

Per quanto riguarda le modalità di correlazione dei dividendi ai titoli – qualora si sia proceduto all'acquisto in tempi diversi -, in difetto di indicazioni contenute nella legge, le istruzioni contenute nella circolare ministeriale in merito ai titoli del comparto del trading quando la contabilità non preveda la memorizzazione delle date di acquisto (metodi del LIFO a scatti e del costo medio ponderato) consentono al contribuente di adottare metodi ad hoc, in difetto di correlazione analitica; tuttavia, non consentono la compensazione dei risultati negativi di un'operazione di cessione con quelli positivi generati da un'altra operazione che abbia ad oggetto titoli della stessa categoria omogenea.

L'A. analizza le osservazioni fatte dall'Assonime con la circolare n. 28 del 27 giugno 2006, in particolare l'applicabilità della disciplina alle sole ipotesi nelle quali le partecipazioni cedute provengono da un soggetto che, cedendole, ha fruito della *participation exemption* o di altro regime di esenzione (in effetti, solo in tale ipotesi alla minusvalenza o perdita derivante dalla cessione dopo l'incasso del dividendo non corrisponderebbe un reddito imponibile presso l'originario dante causa, con conseguente “salto d'imposta” per l'Erario). Sul punto, dopo aver ricordato la posizione espressa dal Ministero nella risposta all'interrogazione parlamentare del 14 giugno 2006 (secondo cui vi è salto d'imposta anche qualora il dante causa originario abbia scontato la tassazione, mediante imposta sostitutiva, al 12,5%), l'A. ritiene che la tesi dell'Assonime, pur condivisibile in via generale, non trovi pieno supporto nella disciplina e comunque sarebbe inapplicabile nelle operazioni effettuate sui mercati regolamentati, dove l'incrocio tra domanda e offerta avviene in modo anonimo e secondo criteri oggettivi. (NM)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Imposte sui redditi – Elusione – Operazioni di *dividend washing* – Risparmio di imposta – Finalità esclusiva – Difetto di causa – Conseguenze – Nullità ex art. 1418 c.c. – Inopponibilità all'Amministrazione finanziaria – Negozio anteriore alla novella antielusiva di cui all'art. 7-bis del D.L. n. 372/1992 – Irrilevanza.

Cass., sez. trib. 24 maggio 2006, n. 12301, in Boll. Trib. 2006, pag. 1336.

La cessione e il riacquisto di azioni al solo fine di conseguire un risparmio di imposta (*dividend washing*) dà luogo ad una fattispecie negoziale priva di causa e perciò viziata da nullità rilevabile anche d'ufficio dal Giudice, che dunque non può spiegare effetti verso l'Amministrazione finanziaria la quale può riprendere a tassazione l'indebito vantaggio fiscale realizzato anche prima del 10 novembre 1992, data di entrata in vigore della specifica norma antielusiva di cui all'art. 7-bis del D.L. 9 settembre 1992, n. 372, convertito con L. 5 novembre 1992, n. 429. Pertanto, deve considerarsi privo di causa l'acquisto di azioni, in prossimità della scadenza dello stacco delle cedole, da parte di una società che, incassatole e beneficiario del collegato credito di imposta, abbia subito dopo ritrasferito le azioni al venditore, costituito da un fondo di investimento assoggettato ad un regime fiscale più gravoso.

IMPOSTA SOSTITUTIVA CREDITO

Dottrina

“Riflessioni in tema di imposta sostitutiva sui finanziamenti a medio e lungo termine”, di S. PICCOLO in Boll. Trib. 2006, pag. 1088.

L'A. critica la sentenza della Corte di Cassazione (n. 11165 del 26 maggio 2005) che sancisce l'incompatibilità dell'agevolazione fiscale prevista dagli artt. 15 e ss. del D.P.R. n. 601/1973, consistente nell'applicazione di un'imposta sostitutiva delle ordinarie imposte ipotecaria, catastale e d'atto relative ai finanziamenti a medio e lungo termine, con quelle convenzioni contrattuali che, pur prevedendo formalmente una durata superiore ai diciotto mesi, attribuiscono al soggetto finanziato la facoltà di risolvere anticipatamente il rapporto. Secondo l'A. la sentenza opera un'apodittica ed immotivata equiparazione tra le clausole che prevedono il recesso *ad nutum* dell'azienda o istituto di credito e quelle che attribuiscono al soggetto finanziato la facoltà di estinguere anticipatamente il prestito. Con tale sentenza la Suprema Corte si è posta in palese contrasto con la dottrina, la prassi e la giurisprudenza sino ad oggi dominanti, il cui univoco orientamento riteneva, da un lato, che l'agevolazione in esame non potesse essere esclusa qualora il rapporto fosse risolto anticipatamente per volontà del mutuatario, in quanto la risoluzione anticipata del contratto di finanziamento per volontà del soggetto finanziato costituisce esercizio di un diritto potestativo, irrinunciabile, attribuito al soggetto medesimo *ex lege*, e quindi anche in assenza di un'esplicita previsione contrattuale; dall'altro lato, lo stesso indirizzo reputa che il requisito della durata minima del contratto debba essere ritenuto sussistente ogni volta che il vincolo negoziale sia stato assunto per l'arco di tempo minimo stabilito dalla legge. Conseguentemente, il requisito della durata medio-lunga del contratto sussiste sulla scorta di una valutazione *ex ante* senza che la stessa possa risentire delle vicende successive alla conclusione del contratto. (SG)

Prassi Amministrativa

Imposta sostitutiva – Riscossione – Rimborso delle somme indebitamente corrisposte per errata applicazione dell'imposta sui contratti di mutuo per l'acquisto della prima casa – Modalità – Artt. 15, 17 e 18 del DPR 29 settembre 1973, n. 601.

Ris. Agenzia delle Entrate 12 luglio 2006, n. 85/E, ne Il fisco 31/2006, fasc. n. 2, pag. 11613

La Circolare fornisce chiarimenti in merito alle richieste di rimborso dell'imposta sostitutiva sui mutui che conseguono all'errata applicazione di un'aliquota più elevata.

Il rimborso può essere determinato o:

- dall'applicazione dell'aliquota del 2 per cento in luogo di quella dello 0,25 per cento, prevista dal regime sostitutivo; o
- dall'applicazione del regime ordinario in luogo di quello sostitutivo.

Nella prima ipotesi, il diritto al rimborso della maggiore imposta sostitutiva eventualmente versata compete esclusivamente all'ente erogatore del mutuo – in quanto soggetto passivo dell'imposta, a nulla rilevando la circostanza che il mutuatario abbia corrisposto a quest'ultimo una somma pari all'imposta sostitutiva sul finanziamento versata all'Erario.

Nella seconda, legittimate al rimborso sono le parti contraenti, e quindi anche il mutuatario con utenza diretta all'ufficio del Territorio competente.

IVA

Dottrina

“Simmetrie fiscali e regime IVA degli immobili”, di S. DUS e R. LUPI, in Dial. Dir. Trib. 6/2006, pag. 897.

Prendendo spunto dalla risoluzione n. 199/E del 12 agosto 2005, riguardante la locazione finanziaria di immobili abitativi, che ha assimilato ai fini IVA le società di leasing ad un'impresa che ha per oggetto (esclusivo o principale dell'attività esercitata) la compravendita di immobili, con conseguente diritto a detrarre l'IVA a monte, DUS sottolinea come si sarebbe potuto pervenire al medesimo risultato attraverso il “principio di simmetria”, e cioè se il regime ordinario della locazione finanziaria (prima della manovra di luglio 2006) è quello dell'assoggettamento ad IVA ad esso non può che corrispondere la detrazione dell'IVA a monte. La norma dell'indetraibilità di cui all'art. 19, lett. i), del DPR n. 633/72, cui fa riferimento la citata risoluzione, risulta sostanzialmente inconferente nel caso del leasing, poiché presuppone un'alternatività di regime fra acquisti di abitazione per investimento, dove vige il criterio della esenzione/indetraibilità, e acquisto nel contesto di un'attività intermediaria nella circolazione di tali immobili, dove vige l'ordinario regime di imponibilità/detrazione. Quella di leasing è infatti un'impresa che per definizione interviene nella circolazione dei beni, nel senso che tutti i beni acquistati per conto dell'utilizzatore sono destinati alla cessione a lui o a terzi.

Secondo LUPI, il D.L. n. 223/2006 – che ha riformato il quadro dell'IVA nel settore immobiliare - si pone nella stessa logica di “simmetria”. Chi ha detratto IVA a monte deve pagare IVA a valle; chi non paga IVA a valle non deve detrarre IVA a monte. Il criterio ispiratore del decreto parte dalla constatazione che c'è qualcuno che detrae IVA a monte, e chiede rimborsi, ma non paga IVA a valle, perché utilizza il bene direttamente, oppure lo dà in locazione in nero. Si spiegano così le numerose società immobiliari, prive di IVA a valle, che espongono sistematicamente a monte crediti derivanti da lavori di costruzione, ristrutturazione e valorizzazione. Lo stesso può accadere nell'ambito di società operative che parallelamente all'attività ordinaria costruiscono un immobile abitativo, e detraggono la relativa imposta, ma l'immobile sarà utilizzato dai soci per motivi personali (senza procedere alla “autofatturazione”). Il decreto 223 dovrebbe mantenere un rapporto corretto con la suddetta logica, senza snaturarla. Invece, la manovra di luglio 2006 penalizza tutto il settore delle locazioni immobiliari di immobili di ogni specie, comprese quelle effettuate da grandi società organizzate, che fatturano regolarmente tutte le operazioni “a valle”. Secondo LUPI, rendere esenti i canoni di locazione, con indetraibilità dell'IVA sulle spese di gestione, ristrutturazione, ecc., altera la logica economica dell'IVA, estromettendo d'autorità dal concetto d'impresa tutte le attività di

gestione immobiliare. Tutto ciò perché non si riesce a colpire i soggetti che detraggono IVA su immobili che poi utilizzano personalmente o affittano in nero. (FDA)

“La gestione dei fondi comuni di investimento”, di S. SIMONTACCHI e R. UBALDINI, in Boll. Trib. 2006, pag. 993.

L'articolo commenta la sentenza della Corte di giustizia UE C-169/04 che ha per oggetto il trattamento, ai fini dell'IVA, delle commissioni addebitate a taluni gestori in relazione a fondi da essi istituiti - OICVM che, nella fattispecie, assumevano la veste giuridica di *unit trust* – in corrispettivo:

- i) della prestazione di servizi di gestione amministrativa e contabile, quali, a titolo esemplificativo, il calcolo del valore attuale delle quote del fondo la valutazione dei patrimoni, la contabilità, la preparazione della dichiarazione per la distribuzione degli utili;
- ii) dell'attività di depositario (*trustee*).

La Corte ha concluso per l'esenzione, ai fini Iva, dei servizi di gestione amministrativa e contabile dei fondi, ancorché forniti da gestori esterni, “qualora essi formino un insieme distinto, valutato globalmente, e siano specifici ed essenziali per la gestione di tali fondi”, escludendo, tuttavia, dal novero delle operazioni esenti “le prestazioni corrispondenti alle funzioni di depositario”.

La sentenza in esame riveste particolare importanza in considerazione del fatto che, per la prima volta, la Corte di Giustizia si è espressa sull'estensione dell'ambito applicativo dell'esenzione da Iva delle prestazioni relative alla gestione di fondi comuni di investimento.

L'A. è tuttavia dell'avviso che varrebbe comunque la pena verificare se esiste la possibilità di ricondurre le prestazioni rese dalla banca depositaria tra quelle esenti ai sensi dell'art. 13, B, lett. d) della Dir. 77/388/Cee, argomentando sulla natura di dette prestazioni. Militerebbe a favore di tale inclusione il ruolo svolto dalla banca depositaria nei rapporti intrattenuti con la SGR. La banca depositaria, infatti, non si limiterebbe a fungere da mero esecutore delle direttive impartite dalla SGR, curandone gli aspetti meramente tecnici, ma interferirebbe nelle operazioni ad essa demandate, con assunzione di responsabilità riferite ad elementi specifici ed essenziali delle operazioni stesse. (PM).

Prassi Amministrativa

IVA – Territorialità – Art. 9, n. 1, della Sesta Direttiva 77/388/CEE – Centro di attività stabile – Rapporto tra casa madre e centro di attività stabile – Non è soggetto passivo IVA in ragione dei costi imputati a fronte di prestazioni – Sentenza della Corte di Giustizia UE 23 marzo 2006, causa C-210/04 – Chiarimenti.

Ris. Agenzia delle Entrate 16 giugno 2006, n. 81/E, in Boll. Trib. 2006, pag. 1050.

La Risoluzione fa proprie le conclusioni a cui è giunta la Corte di Giustizia nella sentenza del 23 marzo 2006, relativa ai rapporti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto fra casa madre e stabile organizzazione.

Con tale sentenza, infatti, la Corte di Giustizia ha statuito che un centro di attività stabile, che non sia configurato quale ente giuridico distinto dalla società di cui fa parte, stabilito in un altro Stato membro e al quale la società fornisce prestazioni di servizi, non dovrà essere considerata un soggetto passivo ai fini IVA in ragione dei costi che gli sono imputati a fronte di tali prestazioni.

A tal riguardo l'Agenzia ha affermato che le prestazioni di servizio intercorrenti fra casa madre italiana e stabile organizzazione estera debbano essere considerate fuori campo di applicazione del tributo.

Tale considerazione è valevole anche nei rapporti con paesi non appartenenti all'Unione Europea. Deve pertanto ritenersi revocata la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 330470 del 20 marzo 1981.

IVA – Fondi comuni di investimento immobiliare – Modificazioni al regime tributario dei partecipanti – Art.1, comma 481, della L. 23 dicembre 2005, n. 266 (legge Finanziaria 2006) – Modificazioni al regime fiscale degli apporti – Art. 3-quarter del D.L. 3 agosto 2004, n. 220, convertito dalla L. 14 ottobre 2004, n. 25.

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

La Circolare dell'Agenzia delle Entrate chiarisce alcuni aspetti inerenti alle modifiche apportate alla disciplina tributaria ai fini IVA dei fondi comuni di investimento immobiliare dalla Legge Finanziaria 2006.

Preliminarmente l'Agenzia delle Entrate ricorda come sia prevista una ritenuta, pari al 12,50%, sull'ammontare dei proventi riferibili a ciascuna quota, che deve essere operata dalla società di gestione del fondo distribuiti in costanza di partecipazione a fondi comuni di investimento immobiliare, nonché sulla differenza tra il valore di riscatto o di liquidazione delle quote ed il costo di sottoscrizione o acquisto.

La ritenuta, a titolo di acconto o d'imposta a seconda della natura del soggetto che percepisce i proventi, non è operata sui proventi percepiti dai fondi pensione e dagli organismi di investimento collettivo del risparmio. Per tali soggetti i proventi saranno computati nel risultato di gestione assoggettato a imposta sostitutiva, in misura pari, rispettivamente, al 12,50% e all'11%.

Nuovo regime degli apporti ai fini IVA

- Apporti costituiti da una pluralità di immobili prevalentemente locati al momento dell'apporto:
Tali apporti non sono considerati cessioni di beni, in quanto assimilabili alle cessioni e ai conferimenti in società che hanno per oggetto aziende o rami d'azienda.
Pertanto detti apporti sono esclusi dal campo di applicazione dell'Iva e dai connessi obblighi formali, e sono assoggettati alle imposte di registro, ipotecarie e catastali in misura fissa, previste per i conferimenti d'azienda.
Il nuovo regime ha effetto retroattivo a partire dal 1° gennaio 2004. Pertanto alle operazioni di apporto perfezionate da tale data si rende applicabile il regime di non imponibilità ai fini IVA, nonché le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa.
- Apporti non costituiti da una pluralità di beni immobili prevalentemente locati:
Si applicano le disposizioni di carattere generale in materia di IVA, nonché quelle previste ai fini dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale.
Qualora l'apportante sia un soggetto IVA l'imposta si applicherà su di un imponibile che, in assenza di un corrispettivo contrattuale e in considerazione della natura permutativi dell'operazione, sarà rappresentato dal valore normale del bene apportato.

IVA – Imposte indirette – Revisione del regime fiscale delle cessioni e locazioni di fabbricati – D.L. 4 luglio 2006, n. 223 – Primi chiarimenti.

Circ. Agenzia delle Entrate 4 agosto 2006, n. 27/E, in Corr. Trib. 2006, pag. 2795

La circolare fornisce i primi chiarimenti sulla riforma della fiscalità indiretta del settore immobiliare attuata dal D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248. Il trattamento delle locazioni e cessioni di fabbricati poste in essere da soggetti IVA nell'esercizio dell'attività è così sintetizzato:

- 1) le locazioni, anche finanziarie, di fabbricati abitativi sono esenti da IVA; i relativi contratti sono soggetti a registrazione in termine fisso, con l'applicazione dell'imposta di registro del 2%;
- 2) le locazioni, anche finanziarie, di fabbricati strumentali sono esenti da IVA; dall'esenzione sono escluse le prestazioni rese a locatari che non agiscono in veste di soggetti passivi IVA, quelle rese a soggetti passivi che possono detrarre, al massimo, il 25% dell'imposta e quelle per le quali il locatore ha optato per l'imponibilità. In ogni caso, i contratti, sia imponibili che esenti, sono soggetti a registrazione in termine fisso, con applicazione dell'imposta di registro dell'1%. Per i contratti di *leasing*, l'imposta di registro è scomputata, in caso di riscatto, dalle imposte ipotecaria e catastale dovute in sede di cessione;

- 3) le cessioni di fabbricati abitativi sono esenti da IVA, eccetto quelle poste in essere entro quattro anni dall'ultimazione dei lavori, dall'impresa che ha costruito il fabbricato o dall'impresa che vi ha eseguito, anche tramite ditte appaltatrici, interventi di recupero. Gli atti sono soggetti a registrazione in termine fisso, con pagamento dell'imposta fissa se l'operazione è imponibile ad IVA e dell'imposta proporzionale se è esente;
- 4) le cessioni di fabbricati strumentali sono esenti da IVA; l'esenzione non si applica alle cessioni effettuate, entro quattro anni dall'ultimazione dei lavori, dall'impresa che ha costruito il fabbricato o che vi ha eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, interventi di recupero, alle cessioni effettuate nei confronti di cessionari che non agiscono in veste di soggetti IVA, alle cessioni effettuate nei confronti di soggetti passivi che possono detrarre, al massimo, il 25% dell'imposta e quelle per le quali il cedente opta per l'imponibilità. Gli atti di cessione sono soggetti a registrazione in termine fisso, con pagamento dell'imposta fissa, tanto se l'operazione è imponibile quanto se esente. Sono, inoltre, dovute l'imposta ipotecaria del 3% e quella catastale dell'1%; a decorrere dal 1° ottobre 2006, tali imposte sono ridotte alla metà se l'atto è stipulato da un fondo immobiliare chiuso oppure, limitatamente all'acquisto e al riscatto di fabbricati oggetto di leasing, da un intermediario finanziario o una banca;
- 5) la percentuale di detrazione, in base alla quale si determina il regime fiscale della cessione, è ricavabile provvisoriamente dal pro-rata dell'anno precedente e, nelle ipotesi in cui non sia possibile fare riferimento alla percentuale di detraibilità dell'anno precedente, deve farsi riferimento ad una percentuale calcolata in via presuntiva. Il cessionario, qualora al termine del periodo di imposta in cui è avvenuta la cessione rilevi una percentuale di detraibilità non superiore al 25%, deve comunicarlo al cedente per l'assoggettamento dell'operazione ad IVA.

Il nuovo regime fiscale degli immobili è stato commentato nella ns. Circolare informativa n. 4/2006. (FDA)

IVA – Accertamento – Violazioni e sanzioni – Imposte sui redditi – Riscossione – Nuove disposizioni di carattere fiscale contenute nel D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla L. 4 agosto 2006, n. 248.

Circ. Agenzia delle Entrate 4 agosto 2004, n. 28/E, in Il fisco 32/2006, fasc. n. 2, pag. 4931.

Per un approfondito commento si veda le Ns. Circolari Informative nn. 4, 5, 6 e 7/2006.

Giurisprudenza

Corte di Giustizia CE

IVA – Esenzioni – Art. 13 della VI Direttiva 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE – Fondi comuni di investimento – Nozione di gestione – Disciplina comunitaria – Modalità di esercizio – Globalità e autonomia – Prevalenza.

Corte di Giust. CE, sez. III, 4 maggio 2006, n. C-169/04, ne Il fisco 30/2006, fasc. n. 1, pag. 11100.

Le esenzioni previste dall'art. 13 della VI Direttiva 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE costituiscono nozioni autonome di diritto comunitario e devono pertanto ricevere una definizione comunitaria che miri ad evitare divergenze nell'applicazione del regime IVA da uno Stato membro all'altro. In tale contesto, la disciplina comunitaria sottrae alla formazione del diritto interno degli Stati membri la nozione di "gestione" rinviando esclusivamente al diritto nazionale la nozione di "fondi comuni di investimento".

Dal principio di neutralità fiscale discende che gli operatori devono poter scegliere il modello organizzativo più conveniente dal punto di vista strettamente economico senza correre il rischio di vedere le loro operazioni escluse dall'esenzione prevista dall'art. 13 della VI Direttiva. A tal fine, la fruizione dell'esenzione è ammessa solo laddove i servizi di gestione amministrativa e contabile dei

fondi forniti da un gestore esterno rappresentino un insieme distinto, valutato globalmente, che abbia l'effetto di adempiere le funzioni specifiche ed essenziali del servizio, riguardando elementi specifici ed essenziali della gestione dei fondi comuni di investimento, rimanendo pertanto escluse le mere prestazioni materiali o tecniche.

IVA – Soggetti passivi – Enti pubblici territoriali ed organismi di diritto pubblico – Operazioni effettuate nell'esercizio di pubblici poteri – Esclusione – Eccezione – Distorsione della concorrenza – Limiti – Art. 4, n. 5, comma 2, della Direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE.

Corte di Giust. CE, sez. II, 8 giugno 2006, n. C-430/04, ne Il fisco 33/2006, fasc. n. 1, pag. 12103.

I singoli sono legittimati ad invocare dinanzi al giudice nazionale, nei confronti dello Stato membro, le disposizioni di una direttiva che, dal punto di vista sostanziale, appaiono incondizionate e sufficientemente precise, in tutti i casi in cui non è stata effettivamente garantita la piena applicazione di tale direttiva, vale a dire non soltanto nel caso di mancata o inesatta trasposizione di quest'ultima, ma anche nel caso in cui le misure nazionali che traspongono correttamente la direttiva in questione non vengano applicate in modo da conseguire il risultato al quale essa è rivolta.

Ne consegue che l'art. 4, n. 5, comma 2, della Direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE, relativo all'inapplicabilità dell'esclusione della soggettività passiva – ai fini dell'imposta sul valore aggiunto – degli Stati, delle regioni, delle province, dei comuni e degli organismi di diritto pubblico nell'esercizio di pubblici poteri laddove sia recato un pregiudizio di una certa importanza alla concorrenza, può utilmente essere fatto valere nella controversia promossa da un operatore economico nei confronti dell'Amministrazione tributaria nazionale.

IVA – Tributi incompatibili – Caratteristiche essenziali – Integrazione da parte del tributo nazionale – Incompatibilità – Imposta regionale sulle attività produttive – Assenza di proporzionalità nelle operazioni di cessione del bene o di prestazione del servizio – Assenza di detrazione dell'imposta e di esatta traslazione del tributo sul consumatore finale – Insussistenza dell'incompatibilità dell'IRAP con l'IVA.

Corte di Giust. CE, sez. III, 3 ottobre 2006, n. 475/03, in Giur. Imp. 5/2006.

L'art. 33 della prima direttiva vieta l'instaurazione di tributi incompatibili con l'IVA individuabili nel mancato rispetto delle quattro caratteristiche essenziali di essa.

Conseguentemente l'IRAP non risulta incompatibile in quanto non si applica in modo proporzionale alla cessione di beni o alla prestazione di servizi e l'assenza di detrazione di imposta da imposta impedisce ad ogni soggetto passivo IVA di riversare completamente il carico dell'IRAP sul contribuente finale.

Corte di Cassazione

IVA – Fatture – Operazioni inesistenti – Onere della prova – Incombe all'Amministrazione.

Cass., sez. trib. 23 settembre 2005, n. 18710, in Rass. Trib. 4/2006, pag. 1300.

La fattura è documento idoneo a giustificare un costo dell'impresa, come previsto chiaramente dall'art. 21 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, che ne disciplina il contenuto, prescrivendo, tra l'altro, l'indicazione dell'oggetto e del corrispettivo di ogni operazione commerciale; pertanto, nella ipotesi di fatture che l'Amministrazione ritenga relative ad operazioni inesistenti, non spetta al contribuente provare che l'operazione è effettiva, ma è onere dell'Amministrazione che adduce la falsità del documento, dimostrare che l'operazione commerciale oggetto della fattura, in realtà non è stata posta in essere.

IVA – Detrazione dell'imposta – Spese di miglioramento su immobili concessi in locazione – Detraibilità della relativa imposta – Esclusione.

Cass., sez. trib. 10 febbraio 2006, n. 2939, in Boll. Trib. 2006, pag. 1151.

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

IVA – Territorialità – Art. 7, comma 4, lett. f) DPR 26 ottobre 1972, n. 633 – Servizi pubblicitari a soggetti stranieri – Luogo di utilizzazione del servizio – Individuazione.

Cass., sez. trib. 29 marzo 2006, n. 7294, in Riv. Dir. Trib. 2006, II, pag. 955.

Ai fini della disposizione di cui all'art. 7, comma 4, lett. f), del DPR n. 633 del 1972, in virtù della quale non si considerano effettuate nel territorio dello Stato italiano e, perciò, non sono assoggettabili ad IVA le prestazioni di servizi pubblicitari eseguite, a soggetti stranieri, da soggetti domiciliati nel territorio dello Stato e da soggetti ivi residenti, quando esse siano utilizzate fuori dell'area UE, per luogo di utilizzazione deve intendersi, non già quello in cui viene acquisito il finale risultato "economico" della prestazione, bensì quello in cui è stata concretamente esplicata l'attività oggetto della prestazione.

IVA – Soggetti passivi – Detrazione – Principi di diritto comunitario – Direttiva del Consiglio CEE n. 77/388 – Principio dell'indetraibilità dell'IVA assoluta in corrispondenza di comportamenti abusivi – Vigenza del principio nell'ordinamento nazionale.

Cass., sez. trib. 5 maggio 2006, n. 10352, in Dir. Prat. Trib. 7-8/2006, II, pag. 619.

In tema di IVA, nell'ordinamento comunitario, in base all'art. 17 della direttiva CEE 17 maggio 1977, n. 388, e, quindi, anche in quello interno (cfr. la pronuncia del 21 febbraio 2006, resa dalla Corte di Giustizia CE, in causa C- 419/2002), deve considerarsi in ogni caso vigente (anche a prescindere dall'applicabilità "*ratione temporis*" di norme interne antielusive, quale quella introdotta dall'art. 37-bis del DPR n. 600/1973) il principio di indetraibilità dell'IVA assoluta in corrispondenza di comportamenti abusivi, volti cioè a conseguire il solo risultato del beneficio fiscale, senza una reale ed autonoma ragione economica giustificatrice delle operazioni, che, perciò, risultano eseguite in forma solo apparentemente corretta ma, in realtà, sostanzialmente elusiva.

IVA – Competenza territoriale – E' quella dell'ufficio cui è stata presentata la dichiarazione.

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

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

IVA – Corrispettivi di locazione di immobili – Mancata percezione – Imponibilità – Esclusione – Prova del tentativo di riscossione – Necessità – Esclusione.

Cass., sez. trib. 7 luglio 2006, n. 15556, ne Il fisco 31/2006, fasc. n. 1, pag. 11424.

Ai sensi dell'art. 6 del DPR n. 633 del 1972 – nel testo vigente *ratione temporis* – il momento impositivo relativo alla concessione di beni in locazione è individuato all'atto del versamento del corrispettivo dovuto. A tale fine, non incombe sul contribuente alcun onere probatorio circa la

dimostrazione dell'espletamento di attività rivolta al conseguimento dei canoni non percepiti ancorché iscritti in bilancio e dall'evidenza contabile qualificati come proventi non riscossi.

IVA – Territorialità – Stabile organizzazione – Funzione di management – Attività della società residente a favore di società non residente – Società residente – Stabile organizzazione di quella non residente – Ammissibilità.

Cass., sez. trib. 28 luglio 2006, n. 17206, in Giur. Imp. 6/2006.

In tema di imposta sul valore aggiunto, l'attività svolta da una società residente a favore di una società non residente fornendo la sede di esercizio dell'attività di quest'ultima anche come *management* ben può legittimamente far ritenere che la società residente sia una stabile organizzazione di quella non residente.

IVA – Operazioni – Prestazioni di servizi – Consulenza tecnica a società estera – Rilevanza territoriale – Esclusione.

Cass., sez. trib. 25 ottobre 2006, n. 22889, in Giur. Imp. 6/2006.

In materia di IVA, i servizi di consulenza tecnica resi da una società nazionale in favore di un'impresa extra UE committente (nella fattispecie, ricerche di mercato relative alla futura commercializzazione di brevetti di proprietà di un soggetto giapponese) deve considerarsi territorialmente non rilevante agli effetti dell'applicazione del tributo nazionale, ai sensi dell'art. 7, quarto comma, lett. d) ed f), del DPR n. 633 del 1972.

REGISTRO (Imposta di)

Dottrina

“La nuova imposta di registro – Nuove attribuzioni e poteri”, di G. ANTICO, ne Il fisco 36/2006, fasc. n. 1, pag. 12938.

L'articolo riepiloga le modifiche apportate dalla L. n. 311/2005 - Legge finanziaria per il 2005 - dalla L. n. 266/2005 - Legge finanziaria per il 2006, e dal D. L. n. 223/2006, conv. con modifiche dalla L. n. 248/2006, all'imposta di registro relativamente ai trasferimenti immobiliari (al riguardo per maggiori approfondimenti sulle modifiche che hanno interessato la fiscalità immobiliare cfr. le ns. circ. inf. n. 2/2005, nn. 2, 4 e 5 del 2006).

In particolare il comma 21 dell'art. 35 del citato D.L. n. 223/2006, ribadisce “che le parti hanno l'obbligo di indicare nell'atto l'effettivo corrispettivo pattuito per la cessione, fermo restando che la tassazione ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale avviene sulla base del valore catastale”.

Tale criterio automatico di determinazione della base imponibile, tuttavia, viene meno nell'ipotesi in cui le parti occultino, anche in parte, il corrispettivo effettivamente pattuito e lo dichiarino nell'atto in misura inferiore.

In tal caso, le parti dovranno corrispondere le imposte calcolate sull'intero corrispettivo effettivamente pattuito, con applicazione della sanzione amministrativa dal cinquanta al cento per cento della differenza tra l'imposta dovuta e quella già applicata in base al corrispettivo dichiarato, detratto l'importo della sanzione eventualmente irrogata ai sensi dell'art. 71 del D.P.R. n. 131/1986.

Il comma 22 del citato art. 35 introduce un adempimento a carico delle parti che pongono in essere cessioni di beni immobili. All'atto della cessione dell'immobile, anche nei casi di operazioni soggette ad Iva, le parti devono rendere una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà che indichi:

- le modalità di pagamento;
- l'eventuale ricorso ad attività di mediazione;

- le eventuali spese per le suddette attività di mediazione, con le modalità di pagamento e l'indicazione della partita IVA o del codice fiscale dell'agente immobiliare.

Se tale dichiarazione viene omessa o resa in modo mendace o incompleto, i beni trasferiti vengono assoggettati ad accertamento di valore ai sensi dell'art. 52 del D.P.R. n. 131/1986, oltre all'applicazione di una sanzione amministrativa da euro 500 a 10.000.

Per quanto concerne, infine, la decorrenza delle disposizioni richiamate di cui ai commi 21 e 22, l'A. precisa che le stesse - come disposto dal comma 23 del citato art. 35 - trovano applicazione per gli atti pubblici formati e le scritture private autenticate a decorrere dal secondo giorno successivo alla pubblicazione nella *Gazzetta Ufficiale* del decreto, cioè dal 6 luglio 2006.

Decorrono invece dal 12 agosto 2006 quelle previste al comma 23-ter dell'art. 35, inserito in sede di conversione, che introducono al comma 5-bis all'art. 52 del D.P.R. n. 131/1986, talune modifiche in tema di rettifica del valore degli immobili.

Il comma 5-bis prevede, infatti, che i commi 4 e 5 dell'art. 52 citato non si applicano relativamente alle cessioni diverse da quelle che intervengono fra persone fisiche che non agiscono nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo e relative pertinenze.

Ciò, in sostanza, significa che per tale tipologia di cessioni si rimuove il limite al potere dell'Ufficio di rettificare il valore dell'immobile, se dichiarato in misura non inferiore all'importo risultante dalla moltiplicazione della rendita per determinati coefficienti (conformemente, cioè, al valore catastale).

Per effetto della rimozione di tale limite alla potestà di rettifica, gli atti prima richiamati sono soggetti alla disciplina di cui all'art. 52, comma 1, del citato D.P.R. n. 131/1986, che consente all'Ufficio di rettificare il valore dichiarato sulla base del valore venale dell'immobile. (PM).

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Registro (imposta di) – Trasferimenti immobiliari – Trasferimento di terreno agricolo – Valutazione come area edificabile – Possibilità – Edificabilità di fatto – Requisiti – Sufficienza.
Cass., sez. trib. 19 aprile 2006, n. 9131, in Boll. trib. 2006, pag. 1239.

L'area edificabile è un genere di cui si danno le due nozioni di edificabilità. Per la prima – giuridica – l'area è qualificata dalla ricomprensione in un piano urbanistico; la seconda – edificabilità di fatto – definisce un terreno che, pur non essendo urbanisticamente pianificato, può avere una vocazione edificatoria di fatto in quanto potenzialmente edificatorio anche al di fuori di una previsione programmatica urbanistica. A tal fine, la vicinanza al centro abitato, lo sviluppo edilizio raggiunto dalle zone adiacenti, l'esistenza di servizi pubblici essenziali, la presenza di opere di urbanizzazione primaria, il collegamento con i centri urbani già organizzati, rappresentano gli indici di una edificabilità fattuale o potenziale.

Registro (imposta di) – Agevolazione “prima casa” – Possesso di altra unità immobiliare – Requisiti – Idoneità a soddisfare le esigenze abitative del contribuente.
Cass., sez. trib. 17 maggio 2006, n. 11564, ne Il fisco 25/2006, fasc. n. 1, pag. 9282.

Costituisce principio consolidato che giustifica il rigetto del ricorso dell'Amministrazione in camera di consiglio ex art. 375 del codice di procedura civile (nonostante la richiesta di accoglimento del Procuratore generale) l'affermazione secondo cui non è di ostacolo all'applicazione delle agevolazioni “prima casa” la circostanza che l'acquirente dell'immobile sia al contempo proprietario di altro immobile che, per qualsiasi ragione (nel caso di specie lontananza dal luogo di lavoro), sia inidoneo, per le ridotte dimensioni, ad essere destinato a sua abitazione.

Commissioni tributarie di merito

Registro (imposta di) – Cessione di azienda – Avviamento – Determinazione del valore in base al DPR n. 460/1996 – Legittimità.

Comm. trib. reg. della Lombardia, sez. XIII, 9 marzo 2006, n. 8, in Boll. Trib. 2006, pag. 1060.

L'avviamento di segno positivo, è inteso come una qualità dell'azienda che consente ad un complesso di beni organizzati di conseguire risultati economici superiori a quelli che si ottengono da un capitale costituito dalla somma dei valori dei singoli beni e, quindi, l'avviamento come attitudine a produrre reddito va determinato sottraendo al risultato positivo conseguito dall'azienda, il risultato che il capitale dato dalla sommatoria del valore dei beni avrebbe fatto conseguire; poiché il relativo calcolo non è agevole, per effettuarlo può essere di ausilio l'abrogato DPR 31 luglio 1996, n. 460, che mantiene una sua validità perché ha espresso per la prima volta a livello normativo un metodo non empirico.

SUCCESSIONI E DONAZIONI (Imposta sulle)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Imposta di successione – Art. 8 D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 – Titoli di Stato – Acquisto a pronti contro termine – Decesso anteriore al termine di retrovendita – Titolarità di un credito – Configurabilità – Esclusione – Possesso dei titoli esenti - Sussiste.

Cass., sez. trib. 20 febbraio 2006, n. 3610, in Riv. Dir. Trib. 2006, II, pag. 954.

Nel contratto "pronti contro termine", disciplinato dall'art. 1, comma 5, del D.Lgs. 21 novembre 1997, n. 435, i titoli di Stato sono di proprietà del cliente nel lasso di tempo intercorrente tra l'acquisto da parte della banca e la scadenza del termine in cui si rende efficace la rivendita dei titoli alla stessa; ne consegue che, avendo, *medio tempore*, la vendita a termine effetti obbligatori, in caso di decesso del cliente prima della scadenza pattuita per la retrovendita, nel suo patrimonio esiste non già un credito *tout court* ma un monte titoli di Stato, non assoggettabile ad imposta di successione.

Imposta di successione – Art. 8 D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 – Titoli di Stato – Acquisto a pronti contro termine – Decesso anteriore al termine di retrovendita – Titolarità di un credito – Configurabilità – Esclusione – Possesso di titoli esenti – Sussiste.

Cass., sez. trib. 14 aprile 2006, n. 8865, in Dir. Prat. Trib. 2006, II, pag. 954.

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

ICI

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

ICI – Rendite catastali – Recupero d'imposta relativa al 1993, richiesto sulla base di rendita catastale non notificata al contribuente – Applicazione della legge n. 448/1998.

Cass., sez. trib. 29 settembre 2005, n. 19066, in Boll. Trib. 2006, pag. 1162.

Agli effetti del recupero retroattivo dell'imposta comunale sugli immobili, il secondo comma dell'art. 74 della legge 21 novembre 2000, n. 342, non afferma il principio dell'efficacia della rendita catastale attribuita prima del 31 dicembre 1999 dalla data della sua effettiva conoscenza da parte del contribuente (principio operante solo per gli atti definiti dal 1 gennaio 2000 in poi), ma unicamente l'inapplicabilità di sanzioni ed interessi relativamente al periodo compreso fra la data del provvedimento di attribuzione o di modificazione della rendita e quella di scadenza del termine per l'impugnazione di tale determinazione; in ogni caso, per gli avvisi di accertamento di ICI emessi nel 1999 non possono trovare applicazione, *ratione temporis*, le disposizioni stabilite dallo Statuto dei diritti del contribuente sul divieto di emanazione di norme tributarie retroattive bensì quelle contenute nella legge 23 dicembre 1998, n. 448, che consentono il recupero entro il 31 dicembre 1999 dell'ICI in meno versata dal 1993 in avanti.

ICI – Fabbricato classificato in categoria catastale "D" privo di rendita – Rendita originaria annullata dalla Commissione tributaria di primo grado – Riaccatastamento per antecedente ampliamento e redistribuzione degli spazi – Attribuzione della rendita successiva al 31 dicembre 1999 – Notifica dell'atto di attribuzione nel 2001 – Inidoneità dell'art. 74 della legge n. 342/2000 a far coincidere la notifica dell'atto con il momento di applicabilità della rendita – Efficacia dalla notifica dell'atto intesa come data da cui poter richiedere l'applicazione della nuova rendita.

Cass., sez. trib. 26 ottobre 2005, n. 20775, in Boll. Trib. 2006, pag. 1063.

In tema di ICI l'attribuzione della rendita catastale ancorché successiva al 31 dicembre 1999, ma correlata ad una antecedente e permanente modificazione del fabbricato di categoria "D", dovuta a lavori di ampliamento e redistribuzione degli spazi interni, privo di rendita originaria per effetto dell'annullamento della stessa da parte della Commissione tributaria di primo grado, ha efficacia ai sensi dell'art. 74 della L. 21 novembre 2000, n. 342 con la notifica dell'atto, nel senso che da tale data il legislatore ha inteso conferire il diritto di richiedere l'applicazione della variazione catastale. L'efficacia coincide con la notificazione dell'atto di classamento avvenuta nel 2001, mentre l'applicabilità della variazione, da non confondere con la retroattività, va riferita all'epoca in cui deve riferirsi la variazione materiale che ha portato alla modifica della rendita.

ICI – Rendita contestata giudizialmente – Definizione per sentenza – Rilevanza ai fini ICI fin dalla prima applicazione dell'imposta.

Cass., sez. trib. 1 giugno 2006, n. 13069, in Corr. Trib. 2006, pag. 2778.

Per effetto dell'intervenuto passaggio in giudicato della decisione concernente la rendita catastale, ai fini di stabilire l'ammontare dell'ICI dovuta dal contribuente, deve tenersi conto esclusivamente della rendita irreversibilmente determinata dal Giudice tributario: solo tale rendita va considerata legittimamente risultante in catasto (cioè messa in atti) al 1 gennaio dell'anno di riferimento dell'imposta, a norma dell'art. 5, comma 2, del D.Lgs. n. 504/1992.

ICI – Accertamento – Rendita maggiorata dall'Ufficio – Avviso di liquidazione – Sufficienza – Avviso di accertamento – Necessità – Esclusione.

Cass., sez. trib. 7 luglio 2006, n. 15558, in Giur. Imp. 5/2006.

L'avviso di accertamento, secondo quanto previsto dall'art. 11 del D.Lgs. n. 504 del 1992 è obbligatorio nel caso di omessa presentazione ovvero di infedeltà, incompletezza o inesattezza della dichiarazione o della denuncia ICI.

Conseguentemente fattispecie diversa è quella del pagamento dell'imposta sulla base di una rendita poi modificata dall'Ufficio per la quale il Comune può emettere avviso di liquidazione e non di accertamento.

ICI – Variazione della rendita catastale – Variazioni permanenti – Determinazione dell'imponibile su immobili simili – Denuncia al Comune – Necessità – Denuncia di accatastamento – Contribuente – Obbligo – Comune – Esclusione dell'obbligo.

Cass., sez. trib. 6 settembre 2006, n. 19196, in Giur. Imp. 5/2006.

L'art. 5 del D.Lgs. n. 504 del 1992, nel consentire al contribuente, in presenza di variazioni permanenti intervenute sull'unità immobiliare ed aventi rilevanza sull'ammontare della rendita catastale, di determinare l'imponibile sulla base di una rendita presunta, costituita da quella dei fabbricati simili, non esclude l'obbligo del contribuente di provvedere alla richiesta del nuovo accatastamento, alla luce degli eventi sopravvenuti, modificativi della rendita catastale preesistente.

Commissioni tributarie di merito

ICI – Acquisto di immobili – Trascrizione nei registri immobiliari – Sufficienza – Risultanze catastali – Irrilevanza.

Comm. trib. reg. del Lazio, sez. I, 27 aprile 2006, n. 9, in Corr. Trib. 2006, pag. 2707.

In forza del principio che il trasferimento della proprietà immobiliare si verifica solo con l'atto scritto, l'ampliamento di una particella catastale per acquisizione di ulteriori locali assume rilevanza ai fini ICI solo con la stipulazione dell'atto di trasferimento senza che assumano rilievo le mere risultanze catastali.

L'atto scritto o le risultanze dei pubblici registri immobiliari prevalgono su quelle catastali difformi ai fini della determinazione della base imponibile ICI.

IRAP

Prassi Amministrativa

IRAP – Base imponibile – Deduzioni spettanti ai datori di lavoro che incrementano la base occupazionale ai sensi del comma 4-*quater* dell'art. 11 del D.Lgs. n. 446/1997 – Risposte a quesiti.

Circ. Agenzia delle Entrate 12 luglio 2006, n. 26/E, in Boll. Trib. 2006, pag. 1214.

La Circolare chiarisce alcuni problemi inerenti all'applicazione della deduzione dalla base imponibile IRAP delle spese per incremento della base occupazionale.

In tema di determinazione della base e degli elementi di costo cui tenere conto, l'Amministrazione chiarisce che dovranno essere considerati esclusivamente i costi riferibili al personale dipendente,

incluso il lavoro interinale. Tali costi dovranno in ogni caso essere considerati per la determinazione dell'incremento del costo complessivo ancorché riferiti ad eventuali lavoratori dipendenti addetti alla ricerca e allo sviluppo, ovvero disabili, ovvero assunti con contratti di apprendistato. Il fatto che tali costi possano essere portati in deduzione assume rilevanza nella determinazione del parametro costituito dal costo effettivo del dipendente neoassunto. L'Amministrazione finanziaria ammette la possibilità di computare nel costo effettivo del personale anche elementi di costo già deducibili, quali l'assicurazione INAIL. Tali deduzioni possono essere cumulate con la deduzione per l'incremento occupazionale; tuttavia, l'ammontare della deduzione operata dalla base imponibile IRAP non potrà in nessun caso eccedere il costo sostenuto per il nuovo lavoratore. Quindi nell'ipotesi in cui il costo sostenuto per l'assicurazione INAIL sia già stato dedotto dalla base imponibile IRAP ai fini dell'agevolazione per incremento occupazionale, tale importo non potrà più essere conteggiato nel parametro costituito dal costo sostenuto per il dipendente.

L'Amministrazione chiarisce inoltre che nel parametro costituito dal costo complessivo per il nuovo dipendente assunto devono essere compresi anche gli accantonamenti per il trattamento di fine rapporto maturati nell'esercizio.

VARIE

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Varie – Società per azioni – Fusione per incorporazione – Pendenza di giudizio – Interruzione del processo – Esclusione.

Cass., SS.UU. 8 febbraio 2006, n. 2637, in Riv. Not. 2006, II, pag. 1135.

La fusione della società mediante incorporazione di cui agli artt. 2501 ss. c.c. non determina l'estinzione della società incorporata, né crea un nuovo soggetto di diritto nell'ipotesi di fusione paritaria; ma attua l'unificazione mediante l'integrazione reciproca delle società partecipanti alla fusione. Il fenomeno si risolve in una vicenda meramente evolutiva-modificativa dello stesso soggetto, che conserva la propria identità, pur in un nuovo assetto organizzativo, onde ai fini processuali è esclusa l'interruzione del processo.

Tribunali

Varie – Procedimento amministrativo – Autotutela – Convalida – Difetto di motivazione dell'atto – Inammissibilità di una sua convalida nel corso del giudizio di impugnazione.

Trib. Amm.vo reg. della Lombardia, sez. III, 11 ottobre 2004, n. 5521, in Boll. Trib. 2006, pag. 1399

La questione attinente alla sussistenza del potere della pubblica Amministrazione di convalidare un atto amministrativo viziato, in pendenza del giudizio di impugnazione del medesimo, è risolto dall'art. 6 della legge 18 marzo 1968, n. 249, solo con riguardo al vizio di incompetenza, mentre non lo è per i vizi diversi, come il difetto di motivazione, non essendo consentito all'Amministrazione di procedere alla sanatoria provvedimento di una determinazione amministrativa ritualmente impugnata in via giurisdizionale, posto che altrimenti, frustrando l'interesse del cittadino ad ottenere l'annullamento, verrebbero lese le garanzie poste a sua tutela; infatti, la convalida di un atto amministrativo viziato per difetto di motivazione, per il suo carattere retroattivo costituirebbe una integrazione postuma che non è ammissibile dovendo la motivazione precedere e non seguire il provvedimento amministrativo, al fine di tutelare il buon andamento dell'azione amministrativa e al contempo delimitare il relativo controllo giudiziario.



DOTTRINA

ANELLO P., "Il regime fiscale delle <i>stock option</i> " (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	Pag. 37
ANTICO G., "La nuova imposta di registro – Nuove attribuzioni e poteri" (REGISTRO (Imposta di))	" 54
ARQUILLA N., FATTACCIO M., "La disciplina transitoria degli incentivi all'esodo" (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	" 38
ARQUILLA N., "Novità per gli adempimenti dei sostituti d'imposta" (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	" 38
AVI M.S., "Acquisto sul mercato di azioni proprie – Il punto della situazione giuridico-contabile" (IAS)	" 10
BAGAROTTO E.M., "La deduzione delle provvigioni degli agenti tra previa imputazione a conto economico, principio di correlazione, certezza ed obiettiva determinabilità" (REDDITI DI IMPRESA)	" 30
BAGGIO R., "La perdita e l'acquisto della residenza fiscale: quadro d'insieme ed aspetti controversi" (IRES/IRPEG)	" 16
BERGESIO A., "Aspetti pratici in materia di accertamenti bancari e finanziari nei confronti di un <i>trust</i> " (IRES/IRPEG)	" 17
BERTOLASO P., BRESSAN E., "Le esteroinvestizioni alla prova della presunzione di residenza – Alcune considerazioni con particolare riguardo alle <i>holding</i> statiche" (IRES/IRPEG)	" 16
BONAZZA P., "Deducibilità delle perdite su crediti" (REDDITI DI IMPRESA)	" 31
CAPOLUPO S., "Il punto sugli oneri di utilità sociale" (IRES/IRPEG)	" 17
CAPOLUPO S., "La presunzione di residenza in Italia" (IRES/IRPEG)	" 16
CAPOLUPO S., "La soggettività passiva del <i>trust</i> ai fini delle imposte sui redditi" (IRES/IRPEG)	" 17

CIANI F., "Usufrutto azionario nella recente prassi e giurisprudenza della Corte di Cassazione" (IRES/IRPEG)	Pag. 18
CROVATO F., LUPI R., "Previa imputazione a conto economico e correzione di errori sulla competenza" (REDDITI DI IMPRESA)	" 31
DEL FEDERICO L., "Elusione e illecito tributario" (DISPOSIZIONI ANTIELUSIVE)	" 44
DELLI FALCONI F., MARIANETTI G., "Il nuovo regime fiscale dei piani di <i>stock option</i> " (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	" 37
DEZZANI F., DEZZANI L., " <i>Stock option ai managers</i> – Incluse nel reddito di lavoro dipendente" (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	" 37
DOMINICI R., "Partecipazioni di collegamento in imprese site in paradisi fiscali" (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)	" 13
DUS S., LUPI R., "Simmetrie fiscali e regime IVA degli immobili" (IVA)	" 48
FESTA D., "Annullati i benefici fiscali delle <i>stock option</i> ai dirigenti d'azienda" (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	" 37
FESTA D., "Ripristinato il regime agevolativi delle <i>stock option</i> relative ai piani di fidelizzazione e di incentivazione dei dipendenti (<i>managers</i>)" (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	" 39
FUXA D., "La tassazione dei redditi da risparmio – Novità introdotte nell'ordinamento del Granducato del Lussemburgo" (REDDITI DI CAPITALE)	" 29
LO PRESTI VENTURA E., "La Direttiva fusioni – Il ruolo – I principali tratti applicativi" (IRES/IRPEG)	" 18
LUNELLI R., " <i>Dividend washing e dividend stripping</i> nella giurisprudenza della Corte di Cassazione – Tra validità, nullità radicale, invalidità relativa ed inopponibilità – Alcune riflessioni sulla specialità delle regole tributarie" (DISPOSIZIONI ANTIELUSIVE)	" 45
LUPI R., STEVANATO D., VANTAGGIO M., "Sul preteso obbligo di versamento delle ritenute d'acconto, da parte del sostituto, ai fini della loro detrazione da parte del sostituito" (RITENUTE ALLA FONTE)	" 43
MAGISTRO L., "L'anagrafe dei rapporti con gli intermediari finanziari" (ACCERTAMENTO: Principi e norme generali)	" 1

MANNA R., "Misure di contrasto all'elusione fiscale – La presunzione di residenza introdotta dal D.L. n. 223 del 2006" (IRES/IRPEG)	Pag. 16
MARRONE F., STEVANATO D., GIOVANNINI A., LUPI R., "L'esenzione IRES per le cooperative: agevolazione fiscale, conseguenza della indistribuibilità degli utili o un intreccio delle due?" (IRES/IRPEG)	" 19
MAZZA N., SURA A., "Il nuovo trattamento delle azioni proprie secondo gli IAS/IFRS – Profili contabili e fiscali" (IAS)	" 11
MIELE L., "Tassazione piena dei dividendi provenienti da società localizzate in paradisi fiscali" (REDDITI DI CAPITALE)	" 29
MIGNARRI E., "Come cambierà il trattamento fiscale della previdenza complementare e individuale con la riforma varata nella scorsa legislatura" (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	" 39
MIGNARRI E., "La disciplina di contrasto al <i>dividend washing</i> – Alcune annotazioni dopo i chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate" (DISPOSIZIONI ANTIELUSIVE)	" 46
MONFREDA N., ANTONACCHIO F., "Aspetti elusivi relativi alla cessione del contratto di <i>leasing</i> " (IRES/IRPEG)	" 19
PACE A., "Immobili strumentali degli enti non commerciali" (IRES/IRPEG)	" 20
PEROTTA R., "Le differenze di fusione e di scissione: natura, significato economico e conseguente rappresentazione secondo profili civilistici e aziendalistici" (IRES/IRPEG)	" 20
PICCOLO S., "Riflessioni in tema di imposta sostitutiva sui finanziamenti a medio e lungo termine" (IMPOSTA SOSTITUTIVA CREDITO)	" 47
PINO C., "Limiti di deducibilità dei costi per autoveicoli" (IRES/IRPEG)	" 21
PISCHETOLA A., "Il valore normale nelle cessioni immobiliari dopo il decreto Bersani - Visco e poteri dell'Amministrazione finanziaria" (IRES/IRPEG)	" 21
QUAGLI A., "Le riserve IAS nel D.Lgs. n. 38/2005 e il riflesso sulla politica dei dividendi: una proposta per l'informativa sugli utili distribuiti" (IAS)	" 12

ROSSI L., LAPECORELLA G., "Somme distribuite da un fondo comune mobiliare chiuso di diritto italiano ad una società di capitali residente" (REDDITI DI CAPITALE)	Pag. 29
SCREPANTI S., "Istituita l'anagrafe dei rapporti finanziari" (ACCERTAMENTO: Principi e norme generali)	" 2
SETTEMBRE D., LOSCIALPO L., "La manovra fiscale 2006 e le compagnie assicurative" (IRES/IRPEG)	" 22
SIMONTACCHI S., UBALDINI R., "La gestione dei fondi comuni di investimento" (IVA)	" 49
STANCATI G., LIPARDI P., LUPI R., "Interessi impliciti e capitalizzati nel meccanismo del pro rata patrimoniale" (IRES/IRPEG)	" 22
STEVANATO D., "Ancora sul doppio binario a fronte di accantonamenti per debiti esigibili in futuro" (REDDITI DI IMPRESA)	" 32
STEVANATO D., LUPI R., MENEGHETTI P., "Il travisamento mediatico della <i>participation exemption</i> e le possibili riforme" (IRES/IRPEG)	" 23
STEVANATO D., "La presunzione di residenza delle società esterovestite: prime riflessioni critiche" (IRES/IRPEG)	" 23
VIAL E., "Prime riflessioni sulla nuova presunzione di residenza delle società esterovestite e rapporto con le Convenzioni internazionali" (IRES/IRPEG)	" 16
ZIZZO G., "La nozione di elusione nella clausola generale" (IRES/IRPEG)	" 24
ZIZZO G., "Le operazioni straordinarie tra realizzo e neutralità: spunti sistematici" (IRES/IRPEG)	" 25

PRASSI AMMINISTRATIVA

Circ. Agenzia delle Entrate 4 agosto 2004, n. 28/E (IVA)	" 51
Circ. Agenzia delle Entrate 13 giugno 2006, n. 18/E (REDDITI DI IMPRESA)	" 34

Circ. Agenzia delle Entrate 14 giugno 2006, n. 21/E (IRES/IRPEG)	Pag. 27
Ris. Agenzia delle Entrate 16 giugno 2006, n. 81/E (IVA)	“ 49
Circ. Agenzia delle Entrate 19 giugno 2006, n. 22/E (IVA)	“ 50
Circ. Agenzia delle Entrate 22 giugno 2006, n. 23/E (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	“ 3
Nota Agenzia delle Entrate 22 giugno 2006, n. 2006/62919 (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)	“ 14
Circ. Agenzia delle Entrate 26 giugno 2006, n. 25/E. (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 39
Circ. Agenzia delle Entrate 12 luglio 2006, n. 26/E (IRAP)	“ 58
Ris. Agenzia delle Entrate 12 luglio 2006, n. 85/E (IMPOSTA SOSTITUTIVA CREDITO)	“ 48
Ris. Agenzia delle Entrate 12 luglio 2006, n. 90/E (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 40
Ris. Agenzia delle Entrate 3 agosto 2006, n. 99/E (REDDITI FONDIARI)	“ 41
Circ. Agenzia delle Entrate 4 agosto 2006, n. 27/E (IVA)	“ 50

GIURISPRUDENZA

Corte di Giustizia CE

13 dicembre 2005, n. C-446/03 (IRES/IRPEG)	“ 28
23 febbraio 2006, n. C-253/03 (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)	“ 14
4 maggio 2006, n. C-169/04 (IVA)	“ 51

8 giugno 2006, n. C-430/04 (IVA)	Pag. 52
7 settembre 2006, n. 470/04 (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)	“ 15
12 settembre 2006, n. 196/04 (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)	“ 15
3 ottobre 2006, n. 475/03 (IVA)	“ 52
14 novembre 2006, n. 513/04 (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)	“ 15
<u>Tribunali</u>	
11 ottobre 2004, n. 5521 (VARIE)	“ 59
<u>Corte di Cassazione</u>	
6 maggio 2005, n. 9440 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)	“ 8
26 maggio 2005, n. 11165 (STATUTO DEL CONTRIBUENTE)	“ 1
16 settembre 2005, n. 18369 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 40
29 settembre 2005, n. 19066 (ICI)	“ 57
21 ottobre 2005, n. 20398 (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	“ 3
26 ottobre 2005, n. 20775 (ICI)	“ 57
14 novembre 2005, n. 22932 (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	“ 3
23 gennaio 2006, n. 1236 (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	“ 3

8 febbraio 2006, n. 2637 (VARIE)	Pag. 59
10 febbraio 2006, n. 2934 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 34
10 febbraio 2006, n. 2939 (IVA)	“ 53
20 febbraio 2006, n. 3610 (SUCCESIONI E DONAZIONI (Imposta sulle))	“ 56
17 marzo 2006, n. 5981 (AMNISTIA E CONDONO)	“ 6
24 marzo 2006, n. 6650 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 34
29 marzo 2006, n. 7292 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Autorità giudiziaria)	“ 8
29 marzo 2006, n. 7294 (IVA)	“ 53
29 marzo 2006, n. 7296 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 35
31 marzo 2006, n. 7649 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)	“ 9
7 aprile 2006, n. 8253 (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	“ 4
10 aprile 2006, n. 8344 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 35
10 aprile 2006, n. 8366 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 41
12 aprile 2006, n. 8577 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 35
12 aprile 2006, n. 8592 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 35

14 aprile 2006, n. 8865 (SUCCESSIONI E DONAZIONI (Imposte sulle))	Pag. 56
19 aprile 2006, n. 9131 (REGISTRO (Imposta di))	“ 55
21 aprile 2006, n. 9452 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Autorità giudiziaria)	“ 8
5 maggio 2006, n. 10352 (IVA)	“ 53
8 maggio 2006, n. 10526 (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	“ 4
10 maggio 2006, n. 10761 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)	“ 9
10 maggio 2006, n. 10769 (IVA)	“ 53
17 maggio 2006, n. 11564 (REGISTRO (Imposta di))	“ 55
24 maggio 2006, n. 12301 (DISPOSIZIONI ANTIELUSIVE)	“47
1 giugno 2006, n. 13069 (ICI)	“ 57
16 giugno 2006, n. 14055 (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	“ 4
7 luglio 2006, n. 15556 (IVA)	“ 53
7 luglio 2006, n. 15558 (ICI)	“ 58
7 luglio 2006, n. 34780 (VIOLAZIONI E SANZIONI)	“ 7
19 luglio 2006, n. 16512 (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	“ 4
21 luglio 2006, n. 16824 (REDDITI FONDIARI)	“ 42

28 luglio 2006, n. 17206 (IVA)	Pag. 54
30 agosto 2006, n. 18786 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)	“ 9
6 settembre 2006, n. 19189 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)	“ 9
6 settembre 2006, n. 19196 (ICI)	“ 58
6 settembre 2006, n. 19227 (IRES/IRPEG)	“ 28
8 settembre 2006, n. 19318 (AMNISTIA E CONDONO)	“ 6
8 settembre 2006, n. 19343 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 36
20 settembre 2006, n. 20358 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)	“ 9
20 settembre 2006, n. 20375 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 36
29 settembre 2006, n. 17195 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 36
29 settembre 2006, n. 21221 (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	“ 5
6 ottobre 2006, n. 21513 (STATUTO DEL CONTRIBUENTE)	“ 1
25 ottobre 2006, n. 22889 (IVA)	“ 54
25 ottobre 2006, n. 22890 (IMPOSTE E TASSE (in genere))	“ 13
6 novembre 2006, n. 23656 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 36

10 novembre 2006, n. 24087
(CATASTO)

Pag. 16

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

“ 37

Commissioni Tributarie di merito

23 dicembre 2005, n. 213
(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)

“ 41

5 gennaio 2006, n. 158
(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))

“ 5

3 febbraio 2006, n. 12
(REDDITI FONDIARI)

“42

10 febbraio 2006, n. 38
(AMNISTIA E CONDONO)

“ 6

28 febbraio 2006, n. 132
(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))

“ 5

9 marzo 2006, n. 8
(REGISTRO (Imposta di))

“ 56

21 marzo 2006, n. 41
(AMNISTIA E CONDONO)

“ 7

3 aprile 2006, n. 18
(RISCOSSIONE)

“ 43

27 aprile 2006, n. 9
(ICI)

“ 58



