



CONSORZIO
STUDI E
RICERCHE
FISCALI

GRUPPO
INTESA  SANPAOLO

OSSERVATORIO TRIBUTARIO

LEGISLAZIONE

DOTTRINA

PRASSI AMMINISTRATIVA

GIURISPRUDENZA

NUMERO 3

Maggio—Giugno 2008

ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)

Accertamento – Accertamento sintetico-induttivo – Accertamento parziale – Artt. 38, comma 4, e 41-bis, DPR 29 settembre 1973, n. 600 – Onere della prova – Spettanza – Contribuente – Processo tributario – Impugnazione – Ricorso per cassazione – Motivi – Contenuti delle doglianze – Limiti.
Cass., sez. trib. 21 marzo 2008, n. 11389.

Pag. 1

VIOLAZIONI E SANZIONI

Sanzioni – Sanzioni tributarie non penali- Incertezza normativa – Rilevanza – Giudice – Norma tributaria – Equivoca interpretazione – Conseguenze – Irrogazione – Esclusione – Art. 8 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.
Cass., sez. trib. 28 novembre 2007, n. 24670.

“ 2

CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Contenzioso tributario – Giurisdizione in materia tributaria – Controversie relative ai tributi di ogni genere e specie – Art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992 – Giurisdizione delle commissioni tributarie – Carattere esclusivo – Tutela giurisdizionale del contribuente – Impugnazione di uno specifico atto impositivo – Necessità – Atti amministrativi generali – Cognizione del giudice tributario – Limiti – impugnazione – Giurisdizione del giudice amministrativo – Fattispecie – Atto amministrativo generale in materia di tasse portuali di imbarco e sbarco delle merci.
Cass., sez. trib. 21 marzo 2006, n. 6224.

“ 2

CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Processo tributario – Litisconsorzio necessario nel processo tributario – Nozione – Differenza da quella del litisconsorzio necessario nel processo civile – Sussistenza – Identificazione e fondamento.
Cass., SS.UU. 18 gennaio 2007, n. 1052.

“ 3

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Procedimento – Ricorsi – Appello proposto dagli Uffici periferici del Ministero delle finanze – autorizzazione della Direzione competente – Necessità – Rilevabilità d'ufficio della sua mancanza in ogni stato e grado del giudizio. Illegittimità della firma apposta sull'autorizzazione all'appello – Riconducibilità della firma autorizzatevi illeggibile ad un soggetto abilitato a rilasciarla – Validità dell'autorizzazione – Sussiste.
Cass., sez. trib. 6 giugno 2007, n. 13196.

“ 3

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Processo tributario – Impugnazione – Atti impugnabili – Art. 19 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 – Cognizione del giudice tributario – Art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992 – Fattispecie – Avviso di pagamento – Indagine del giudice – Necessità.
Cass., sez. trib. 8 ottobre 2007, n. 21045.

“ 4

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Processo tributario – Sentenza – Motivazione – Rinvio ad altra sentenza – Sufficienza – Limiti e requisiti.
Cass., SS.UU. civ. 4 giugno 2008, n. 14814.

“ 4

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Processo tributario – Reddito della società di persone ed obbligazioni tributarie dei singoli soci – Litisconsorzio necessario – Sussistenza – Conseguenze – Art. 40 del DPR 29 settembre 1973, n. 600.

Contenzioso relativo al rapporto societario di un singolo socio – Litisconsorzio necessario con gli altri soci – Sussistenza.

Concentrazione del giudizio avanti ad un unico giudice – Criteri – Competenza per territorio – Deroga – Art. 5 e 29 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 – Chiamata in giudizio del socio cui non sia stato notificato avviso di accertamento – Conseguenze – Giudicato parziale – Conseguenze e rilevanza in altro giudizio.

Cass., SS.UU. 4 giugno 2008, n. 14815.

Pag. 4

Contenzioso tributario – Ricorsi – Istanza di annullamento della cartella di pagamento in via di autotutela – Impugnazione del silenzio-diniego serbato sull'istanza di autotutela.

Ammissibilità – Mancata impugnazione nei termini della pregressa cartella di pagamento – Irrilevanza.

Valutazione del merito dell'obbligazione tributaria – Limiti e condizioni di ammissibilità.

Atti impugnabili innanzi alle Commissioni tributarie – Diniego di autotutela – Autonoma impugnabilità –

Sussiste – Competenza della Commissione tributaria – Sussiste.

Comm. trib. prov. di Bari, sez. VIII, 1 giugno 2007, n. 90.

“ 6

Contenzioso tributario – Atti impugnabili – Art. 19 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 – Fattispecie –

Disciplina delle società non operative – Art. 30 della L. 23 dicembre 1994, n. 724 – Istanza di interpello –

Disapplicazione delle norme antielusive – Art. 37-*bis* del DPR 29 settembre 1973, n. 600 – Esclusione –

Impugnabilità – Sussiste.

Comm. trib. prov. di Lecce, sez. V, 15 aprile 2008, n. 93.

“ 6

DIRETTIVE CE

Dividendi distribuiti da società stabilite in un paese terzo – Diverso regime di tassazione –

Art. 58 CE (libertà di movimento dei capitali) e art. 43 CE (libertà di stabilimento) –

Investimenti diretti – Deroga dell'art. 57, n. 1, CE.

Corte di Giust. CE, sez. IV, 24 maggio 2007, n. C-157/05.

“ 6

Ordinamento comunitario – principi fondamentali del Trattato CE – Libertà di stabilimento – Art. 43 del

Trattato CE – Libertà di circolazione dei capitali – Art. 56 del Trattato CE – Fiscalità – Convenzione

contro le doppie imposizioni – Stabile organizzazione – Perdite – Deducibilità – Condizioni.

Corte di Giust. CE, sez. IV 15 maggio 2008, n. C-414/06.

“ 7

IMPOSTE E TASSE (in genere)

“Il diritto attuale del beneficiario come condizione per l'imputazione per trasparenza dei redditi del *trust*”, di **A. CONTRINO** e **R. LUPI**.

“ 7

“Il valore giuridico delle Circolari”, di **U. PERRUCCI**.

“ 8

“Il regime fiscale del trust tra punti fermi e questioni irrisolte”, di **D. STEVANATO** e **G. SEMINO**.

“ 8

Imposte e tasse (in genere) – Accertamento – Adozione dell'atto impositivo, nella specie, con disconoscimento di credito d'imposta prima della scadenza del termine dilatorio previsto dall'art. 12 della legge n. 212/2000 – Legittimità.

IVA – Accertamento – Avviso di rettifica – Adozione dell'avviso prima della scadenza del termine dilatorio previsto dall'art. 12 della legge n. 212/2000 – legittimità.

Comm. trib. reg. del Lazio, sez. X, 27 novembre 2006, n. 181.

“ 9

Imposte e tasse (in genere) – Accertamento – Adozione dell'atto impositivo prima della scadenza del termine dilatorio previsto dall'art. 12 della legge n. 212/2000 – Nullità – Consegue.
Imposte e tasse – Agevolazioni tributarie – Credito di imposta – Avviso di recupero del credito di imposta – Adozione dell'avviso prima della scadenza del termine dilatorio previsto dall'art. 12 della legge n. 212/2000 – Nullità – Consegue.

Comm. trib. reg. del Lazio, sez. XXXVIII 13 settembre 2007, n. 197.

Pag. 9

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI (in genere)

Imposte sui redditi – Operazioni straordinarie – Fusioni, scissioni, conferimenti di attivo e scambi su azioni – Regime fiscale comune – Direttiva n. 90/434/CEE del 23 luglio 1990 – Fattispecie – Acquisto della partecipazione totalitaria di una società di diritto irlandese – Aumento di capitale – Scambio di partecipazioni con altra società residente detenuta con partecipazione totalitaria – Distribuzione di dividendo – Conseguenze.

Corte di Giust. UE, sez. I, 5 luglio 2007, n. C-321/05.

“ 9

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali - CFC

Imposte dirette – *Controlled foreign company legislation* – Società con sede legale a Cipro e stabile organizzazione a Dubai – Disapplicazione della disciplina.

Ris. Agenzia delle Entrate 5 maggio 2008, n. 187/E.

“ 10

Società fiduciarie estere – Imputazione dei redditi al soggetto sfiduciante – Adempimenti.

Ris. Agenzia delle Entrate 19 maggio 2008, n. 201/E.

“ 10

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Dichiarazioni dei redditi

“I redditi derivanti dai beni in *trust* nel modello Unico 2008”, di **F. GUFFANTI.**

“ 11

IRPEF/IRE

Imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) – Stipula di patto di non concorrenza – Somme corrisposte al lavoratore subordinato.

Ris. Agenzia delle Entrate 10 giugno 2008, n. 234/E.

“ 11

IRES/IRPEG

“La nuova disciplina dei rapporti partecipativi”, di **G. D'ABRUZZO.**

“ 12

“La residenza delle società e controllo tra schemi OCSE ed episodi giurisprudenziali interni”, di **G. MARINO, M. MARZANO e R. LUPI.**

“ 12

“Interessi passivi e immobili “non strumentali” tra Agenzia delle Entrate e Finanziaria 2008”, di **P. PARISI e R. LUPI.**

“ 13

“La sede dell’amministrazione nell’attribuzione di residenza fiscale delle persone giuridiche – Criticità operative”, di M. PARPIGLIA e M. SERINO .	Pag. 14
“Perdite fiscali e deduzione di interessi passivi per l’acquisto di partecipazioni esenti”, di A.M. RHODE .	“ 14
“I conferimenti di azienda a seguito della Legge Finanziaria 2008”, di M. VARESANO e D. STEVANATO .	“ 15
IRES – Consolidato nazionale – Fusione per incorporazione della consolidante in una società non inclusa nel consolidato – Continuazione della tassazione di gruppo. Ris. Agenzia delle Entrate 9 aprile 2008, n. 139/E.	“ 16
Redditi di impresa – Accantonamenti di quiescenza e previdenza – Collaborazioni coordinate e continuative – Indennità di fine mandato degli amministratori – Deducibilità dell’accantonamento – Condizioni. Ris. Agenzia delle Entrate 22 maggio 2008, n. 211/E.	“ 16
IRES – Consolidato nazionale – Fusione inversa ad opera del soggetto consolidante – Continuazione del regime di tassazione di Gruppo. Ris. Agenzia delle Entrate 19 giugno 2008, n. 251/E.	“ 16
IRES – Reddito di impresa – Determinazione – Componenti negativi – Deduzione – Presupposti – Certezza ed inerenza – onere della prova – Grava sul contribuente. Cass., sez. trib. 26 gennaio 2007, n. 1709.	“ 17
IRES – Reddito di impresa – Costi deducibili – Indennità suppletiva di clientela – Accantonamento ex art. 70 (ora art. 105), DPR 22 dicembre 1986, n. 917 – Indeducibilità – Componente negativa di reddito ex art. 75 comma 1, (ora 109), DPR n. 317/1986 – Deducibile ove concretamente corrisposta. Cass., sez. trib. 30 gennaio 2007, n. 1910.	“ 17
<u>REDDITI DI CAPITALE</u>	
“Sui rapporti tra contratti derivati di durata inferiore ai 18 mesi e la categoria fiscale dei “titoli atipici””, di T. MARINO .	“ 17
<u>REDDITI DI IMPRESA</u>	
Redditi di impresa – Ammortamenti – Beni concessi in comodato – Deducibilità delle quote di ammortamento. Ris. Agenzia delle Entrate 16 maggio 2008, n. 196/E.	“ 18
Redditi di impresa – Perdita per crediti – Prova – Caso di specie – Artt. 66 (ora art. 101) e 75 (ora artt. 64 e 109) del DPR 22 dicembre 1986, n. 917. Cass., sez. trib. 19 novembre 2007, n. 23863.	“ 18
Redditi di impresa – Principio di competenza – Indisponibilità parte del contribuente – Costi non di competenza – Indeducibilità – Divieto di doppia imposizione – Inapplicabilità – Rimborso di maggiori imposte nei successivi periodi – Ammissibilità. Cass., sez. trib. 10 marzo 2008, n. 6331.	“ 19

Redditi di impresa – Società controllante e controllata – Costi per prestazioni – Valore normale superiore – Rettifica – Legittimità.
Cass., sez. trib. 11 aprile 2008, n. 9497. Pag. 19

Redditi di impresa – Ammortamento di beni acquistati – Acquisto di azienda – Quota attribuita all'avviamento – Sindacato dell'Amministrazione – Ammissibilità.
Cass., sez. trib. 16 aprile 2008, n. 9950. “ 19

REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

“Recupero delle ritenute IRPEF subite su somme restituite al soggetto erogatore”,
di **M. FATTACCIO** e **L. SPIEZIA**. “ 20

“La disciplina di favore per gli straordinari e le retribuzioni variabili”, di **F. PETRUCCI**. “ 21

“Le prestazioni di tipo assicurativo per i lavoratori dipendenti”, di **F. PETRUCCI**. “ 21

“Ritenute versate a titolo di anticipato versamento sul TFR se il sostituto è fallito”, di **F. PETRUCCI**. “ 21

“I costi da *stock option* nella determinazione del reddito del datore di lavoro”, di
S. TRETTEL e **F. CROVATO**. “ 22

Redditi di lavoro dipendente – *Stock option* – Determinazione della quota di azioni – Indisponibile.
Ris. Agenzia delle Entrate 7 aprile 2008, n. 133/E. “ 22

Redditi di lavoro dipendente – Accertamento – Requisiti- Art. 42 del DPR 29 settembre 1973, n. 600 –
Art. 46 (ora art. 49) e 48 (ora art. 51) del DPR 22 dicembre 1986, n. 917.
Cass., sez. trib. 30 gennaio 2007, n. 1905. “ 22

Redditi di lavoro dipendente – Somme corrisposte al lavoratore per la risoluzione anticipata del
contratto – natura – E' quella propria dell'indennità per incentivo all'esodo – Trattamento tributario.
Cass., sez. trib. 5 febbraio 2008, n. 2716. “ 23

RITENUTE ALLA FONTE

“Davvero la Cassazione esclude la legittimazione del sostituto al rimborso delle ritenute?”, di **R. LUPI**. “ 23

Ritenute alla fonte – Certificazione – Mancata esibizione delle certificazioni delle ritenute d'acconto operate
dal sostituto – Scomputo delle ritenute subite da parte del sostituto – Prova con altra documentazione –
Ammissibilità.
Comm. trib. prov. di Teramo, sez. III, 18 dicembre 2007, n. 198. “ 23

DISPOSIZIONI ANTIELUSIVE

"Norma antielusiva generale e disposizioni ordinarie con funzione antielusiva",
di **G. CASTELLANI, G. SEPRIO e R. LUPI** Pag. 24

Disposizioni antielusive – IVA – Direttiva – Pratiche elusive – Elementi costitutivi – Vantaggio fiscale – Scopo essenziale della operazione – Identificazione – Sussistenza nel merito – Esami del giudice nazionale – Necessità.
Corte di Giust. CE, sez. II 21 febbraio 2008, n. C-425/06. “ 24

Disposizioni antielusive – Fusione per incorporazione – Operazione straordinaria – Determinazione dell'intento elusivo – Facoltà dell'Amministrazione finanziaria, art. 10 della L. n. 408/1990, di disconoscimento dei vantaggi tributari.
Cass., sez. trib. 20 luglio 2007, n. 16097. “ 24

Disposizioni antielusive – Abuso del diritto – Equivalenza – Operazioni aventi solo finalità fiscali – Onere della prova contraria – Spetta al contribuente.
Cass., sez. trib. 4 aprile 2008, n. 8772. “ 25

IVA

"Provvigioni e consulenze nell'IVA", di **S. DUS e R. LUPI.** “ 25

"Servizi ausiliari infragruppo a rischio nei gruppi bancari e assicurativi", di **M. LORENZETTI.** “ 25

IVA – IVA di gruppo – Utilizzo delle eccedenze di crediti IVA maturati nell'ambito della liquidazione di gruppo.
Ris. Agenzia delle Entrate 11 aprile 2008, n. 151/E. “ 26

IVA – Territorialità dell'imposta – Prestazioni di consulenza e assistenza tecnica o legale rese in Italia da operatore non residente.
Ris. Agenzia delle Entrate 29 aprile 2008, n. 178/E. “ 26

IVA – Ristrutturazione aziendale – Separazione delle attività – Rettifica della detrazione per i beni ammortizzabili.
Ris. Agenzia delle Entrate 5 maggio 2008, n. 184/E. “ 26

IVA – Territorialità dell'imposta – Prestazioni di consulenza e assistenza tecnica o legale rese in Italia da soggetto non residente.
Ris. Agenzia delle Entrate 3 giugno 2008, n. 222/E. “ 27

IVA – IVA di gruppo – Scissione parziale – Inapplicabilità.
Ris. Agenzia delle Entrate 6 giugno 2008, n. 232/E. “ 27

IVA – Esenzione – Prestazioni di mediazione assicurative – Subagenti – Spettanza.
Corte di Giust. UE, sez. I 3 aprile 2008, n. 124/07. “ 27

IVA – Soggetti passivi – Art. 4, n. 4), della Dir. 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE – Dir. 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE – Rapporti economici, finanziari ed organizzativi – Liquidazione semplificata dell'imposta – Ammissibilità – Limiti – Procedure – Consultazione del Comitato consultivo.

Corte di Giust. CE, sez. III 22 maggio 2008, n. C-162/07.

Pag. 28

IVA – Rimborso – Calcolo del pro rata – Società che ristruttura e rivende immobili – Canoni di locazione – Pertinenza all'attività di impresa – Valutazione – Criteri.

Cass., sez. trib. 7 maggio 2008, n. 11085.

“ 28

IVA – Rimborso – Rifiuto – Impugnabilità autonoma – Accertamento da cui consegue – Impugnabilità del solo accertamento.

Comm. trib. prov. di Reggio Emilia, sez. I 15 aprile 2008, n. 46.

“ 29

REGISTRO (imposta di)

Registro (imposta di) – Cessione di azienda – Avviamento – Valutazione – Giudizio di fatto insindacabile in sede di legittimità, se adeguatamente motivato.

Giudizio di cassazione – Motivi di ricorso – Omessa pronuncia del giudice di secondo grado in ordine a uno dei motivi dedotti in grado di appello – Costituisce *error in procedendo* e non *in iudicando*, a norma degli artt. 112 e 360, comma 1, n. 4, c.p.c..

Proposizione del ricorso – Formulazione del quesito di diritto richiesta dall'art. 366-*bis* c.p.c. – Necessità – Mancanza – Inammissibilità dei motivi di ricorso privi del quesito conclusivo – Consegue.

Cass., sez. trib. 21 gennaio 2008, n. 1170.

“ 29

Registro (imposta di) – Trasferimento di immobili rientranti in piani urbanistici particolareggiati – Successiva stipula della convenzione – Applicazione dei benefici *ex art. 33*, comma 3, della L. 23 dicembre 2000, n. 388 – Legittimità – Avviso di rettifica notificato prima dello scadere del quinquennio – Illegittimità.

Comm. trib. prov. di Pescara, sez. IV 13 maggio 2008, n. 3.

“ 30

SUCCESSIONI E DONAZIONI (imposta sulle)

Successioni e donazioni (imposta sulle) – Vincoli di destinazione – Negozio fiduciario.

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

“ 30

Successioni e donazioni (imposta sulle) – Base imponibile – Partecipazioni in società non quotate – Valore – E' costituito dal valore contabile del patrimonio netto più avviamento – L. n. 342/2000 – Efficacia novativa.

Cass., sez. trib. 10 febbraio 2006, n. 2955.

“ 31

FINANZA E TRIBUTI LOCALI

TARSU – Riscossione – Cartella di pagamento non preceduta dalla notifica dell'avviso di accertamento – necessità di motivazione – Mancanza o carenze di motivazione – Illegittimità – Consegue.

Procedimento – Decisioni delle Commissioni – Acquisiscenza – Formazione del giudicato interno – Condizioni e limiti.

Cass., sez. trib. 5 dicembre 2007, n. 25368.

“ 31

TOSAP – Passi carrabili – Soggetto passivo – E' chi ha costruito il passo carrabile – Passo carrabile utilizzato dal conduttore, con pattuizione interna di acollo del relativo onere tributario da parte del locatore – Irrilevanza ai fini fiscali – Locazione a pubblica Amministrazione – Non comporta alcuna esenzione.
Cass., sez. trib. 21 dicembre 2007, n. 27049. “ 31

IRAP

IRAP – Base imponibile – Determinazione – Deduzioni IRAP ex art. 11 D.Lgs. n. 446/97 per i lavoratori dipendenti a tempo indeterminato – Rapporti di collaborazione coordinata e continuativa – Inapplicabilità.

Ris. Agenzia delle Entrate 4 aprile 2008, n. 132/E.

“ 33

IRAP – Base imponibile – Determinazione – Deduzioni – Applicazione del c.d. “cuneo fiscale” – Art. 11, D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446.

Ris. Agenzia delle Entrate 10 giugno 2008, n. 232/E.

“ 33

Legislazione

Provvedimenti emanati e pubblicati in G.U. dal 1° maggio al 30 giugno 2008

Provvedimento del Presidente dell'Istituto per la vigilanza sulle assicurazioni private e di interesse collettivo 27 maggio 2008: "Regolamento concernente la vigilanza sulle operazioni infragruppo di cui al titolo XV, capo III del decreto legislativo 7 settembre 2005, n. 209 codice delle assicurazioni private – Regolamento n. 25" (in G.U. n. 129 del 4 giugno 2008).

Decreto del Presidente della Repubblica 27 maggio 2007, n. 93: "Disposizioni urgenti per salvaguardare il potere di acquisto delle famiglie" (in G.U. n. 124 del 28 maggio 2008)

A decorrere dal 2008 è esclusa dall'applicazione dell'ICI l'unità immobiliare adibita ad abitazione principale (ad esclusione di quelle classificate nelle categorie catastali A1, A8 e A9).

Con riferimento al settore privato, e ai titolari di reddito di lavoro dipendente non superiore nel 2007 a € 30.000, per il periodo 1 luglio – 31 dicembre 2008 sono soggette ad imposta sostitutiva nella misura del 10% le somme erogate per prestazioni di lavoro straordinario.

E' stata disposta altresì l'abrogazione dell'art. 51, comma 2, TUIR e, conseguentemente, ora concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente le erogazioni liberali concesse in occasione di festività alla generalità o a categorie di dipendenti non superiori a € 258,23 annui e i sussidi occasionali concessi in occasioni di esigenze personali o familiari del dipendente.

Il Ministero dell'Economia e l'ABI stipuleranno entro il 28 giugno 2008 un'apposita convenzione in cui saranno definiti le modalità e i criteri di rinegoziazione dei mutui a tasso variabile stipulati per l'acquisto, la costruzione e la ristrutturazione dell'abitazione principale prima del 29 maggio 2008.

Le operazioni di rinegoziazione saranno esenti da imposte e tasse.

Decreto Legge del Presidente della Repubblica 3 giugno 2008, n. 97: "Disposizioni urgenti in materia di monitoraggio e trasparenza dei meccanismi di allocazione della spesa pubblica, nonché in materia fiscale e di proroga dei termini" (in G.U. 3 giugno 2008, n. 128)

Limitatamente all'anno 2008, sono stati prorogati al 10 luglio 2008 il termine per la trasmissione telematica del Mod. 770/2008 semplificato e del Mod. 730/2008 e al 30 settembre 2008 il termine per la presentazione dei Modelli Unico 2008.

Decreto Legge del Presidente della Repubblica 25 giugno 2008, n. 112: "Disposizioni urgenti per lo sviluppo economico, la semplificazione, la competitività, la stabilizzazione della finanza pubblica e la perequazione tributaria" (in S.O. n. 152/L alla G.U. n. 147 del 25 giugno 2008).

Il provvedimento è stato commentato nella Ns, Circolare n. 9-10/2008.

Decreto legge del Presidente della Repubblica 30 giugno 2008, n. 113: "Proroga dei termini previsti da disposizioni legislative" (in G.U. del 30 giugno 2008, n. 151)

0) STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE

Giurisprudenza

Rassegna di giurisprudenza (Statuto dei diritti del contribuente) a cura di L. SOLARI, in Dir. Prat. Trib. 1/2008, II, pag. 144.

Premessa – Il valore delle norme dello Statuto e la loro funzione: l'art. 1 – L'art. 3 e la retroattività della legge tributaria – Le eccezioni al divieto di retroattività – La retroattività dello Statuto – Le altre norme in materia di legislazione tributaria – Il diritto all'informazione del contribuente: art. 5 – Le disposizioni sulla conoscenza degli atti e la semplificazione amministrativa: art. 6 – La motivazione degli atti tributari e l'applicazione del principio ai provvedimenti degli enti locali e dell'Agente della riscossione – L'art. 8 e la difficile affermazione della compensazione in materia tributaria – La buona fede e l'affidamento del contribuente – La non sanzionabilità del contribuente per obiettive condizioni di incertezza e in caso di violazioni meramente formali – Le disposizioni in materia di interpello del contribuente: art. 11 – Le garanzie del contribuente sottoposto a verifica e le difficoltà di individuare le conseguenze per la loro violazione – Il Garante del contribuente – Conclusioni.

1) ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Accertamento – Accertamento sintetico-induttivo – Accertamento parziale – Artt. 38, comma 4, e 41-bis, DPR 29 settembre 1973, n. 600 – Onere della prova – Spettanza – Contribuente – Processo tributario – Impugnazione – Ricorso per cassazione – Motivi – Contenuti delle doglianze – Limiti.

Cass., sez. trib. 21 marzo 2008, n. 11389, ne Il fisco 23/2008, fasc. n. 1, pag. 4193.

Deve ritenersi illegittimo e, pertanto, meritevole di annullamento l'avviso di accertamento attraverso il quale l'Amministrazione finanziaria abbia determinato con metodo sintetico-induttivo un maggior reddito nei confronti del contribuente il quale abbia documentato che i beni ritenuti indici rivelatori di capacità contributiva erano stati acquistati per il tramite di un mutuo e, dunque, non riconducibili ai proventi dell'attività.

Costituisce *jus receptum* nella giurisprudenza di legittimità il principio secondo il quale le doglianze manifestate nel ricorso per cassazione non possono risolversi in una richiesta di riesame del merito per il semplice fatto che la decisione impugnata sia fondata su una diversa ricostruzione dei fatti difforme da quella pretesa dalla parte. Tali censure possono trovare ingresso soltanto all'esito dell'adeguata illustrazione di vizi che afferiscano la motivazione sotto il profilo della carenza, insufficienza o contraddittorietà.

6) VIOLAZIONI E SANZIONI

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Sanzioni – Sanzioni tributarie non penali – Incertezza normativa – Rilevanza – Giudice – Norma tributaria – Equivoca interpretazione – Conseguenze – Irrogazione – Esclusione – Art. 8 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Cass., sez. trib. 28 novembre 2007, n. 24670, in Rass. Trib. 2/2008, pag. 470.

Le violazioni di norme tributarie, commesse in dipendenza di una situazione di oggettiva incertezza normativa tributaria, non danno luogo all'irrogazione, di sanzioni laddove il giudice – anche in sede di legittimità – abbia accertato la condizione di equivoca interpretazione della disciplina fiscale.

Con nota di A. COLLI VIGNARELLI, “ La Suprema Corte interviene in tema di obiettive condizioni di incertezza della norma tributaria”

7) CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Contenzioso tributario – Giurisdizione in materia tributaria – Controversie relative ai tributi di ogni genere e specie – Art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992 – Giurisdizione delle commissioni tributarie – Carattere esclusivo – Tutela giurisdizionale del contribuente – Impugnazione di uno specifico atto impositivo – Necessità – Atti amministrativi generali – Cognizione del giudice tributario – Limiti – Impugnazione – Giurisdizione del giudice amministrativo – Fattispecie – Atto amministrativo generale in materia di tasse portuali di imbarco e sbarco delle merci.

Cass., SS.UU. 21 marzo 2006, n. 6224, in Riv. Dir. Trib. 3/2008; II, pag. 183.

E' affidata alla giurisdizione esclusiva del giudice tributario la tutela del contribuente riguardo ai “tributi di ogni genere e specie”, in base all'art. 2, comma 1, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, come modificato dall'art 12, comma 2, della legge 28 dicembre 2001, n. 448 (e quindi anche in ordine alla controversia in esame). Tale tutela, nondimeno, può svolgersi solo attraverso l'impugnazione di specifici atti impositivi dell'amministrazione finanziaria, nell'inammissibilità di ogni accertamento preventivo, positivo o negativo, del debito di imposta, sia dinanzi alle commissioni tributarie che dinanzi al giudice ordinario: ove manchi uno specifico atto impositivo, nella richiesta del cui annullamento consiste il *petitum* sostanziale idoneo a radicare la giurisdizione esclusiva del giudice tributario, questo, in mancanza della “mediazione” rappresentata dall'impugnativa dell'atto impositivo, non può giudicare della legittimità degli atti amministrativi generali, dei quali può conoscere, *incidenter tantum* ed entro confini determinati, solo ai fini della disapplicazione della singola fattispecie dell'atto amministrativo presupposto dell'atto impositivo impugnato (nella specie era stato impugnato davanti al giudice amministrativo un atto amministrativo generale, il decreto interministeriale ricognitivo e riassuntivo delle aliquote delle dette tasse aeroportuali).

Con nota di F. ZANETTI, "Riflessioni sui "limiti interi" della giurisdizione tributaria. Il tipo di tutela esperibile alla luce del carattere impugnatorio del processo".

9) CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Processo tributario – Litisconsorzio necessario nel processo tributario – Nozione – Differenza da quella del litisconsorzio necessario nel processo civile – Sussistenza – Identificazione e fondamento.

Cass., SS.UU. 18 gennaio 2007, n. 1052, in Riv. Dir. Trib. 2/2008, II, pag. 77.

Nel processo tributario la nozione di litisconsorzio necessario, quale emergente dalla norma dell'art. 14 del D.Lgs. n. 546/1992, si configura come fattispecie autonoma rispetto a quella del litisconsorzio necessario, di cui all'art. 102 c.p.c., poiché non detta, come quest'ultima, una "norma in bianco", ma positivamente indica i presupposti nella inscindibilità della causa determinata dall'oggetto del ricorso. Sulla base di questi presupposti, un'ipotesi di litisconsorzio tributario, ai sensi del citato art. 14, si configura ogni volta che, per effetto della norma tributaria o per l'azione esercitata dall'amministrazione finanziaria, l'atto impositivo debba essere o sia unitario, coinvolgendo nella unicità della fattispecie costitutiva dell'obbligazione una pluralità di soggetti, ed il ricorso, pur proposto da uno o più degli obbligati, abbia ad oggetto non la singola posizione debitoria del o dei ricorrenti, bensì la posizione inscindibilmente comune a tutti i debitori rispetto all'obbligazione dedotta nell'atto autoritativo impugnato, cioè gli elementi comuni della fattispecie costitutiva dell'obbligazione. La *ratio* della peculiarità della fattispecie del litisconsorzio tributario si giustifica sul piano costituzionale quale espressione dei principi di cui agli artt. 3 e 53 Cost., perché funzionale alla parità di trattamento dei coobbligati e, al rispetto della loro capacità contributiva.

Con nota di R. FRASCA, "Intorno al litisconsorzio necessario nel processo tributario (riflessioni a margine della sentenza delle Sezioni Unite n. 1052/2007 con riguardo alle controversie sulla imputazione al socio di società di persone del reddito della società)".

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Procedimento – Ricorsi – Appello proposto dagli Uffici periferici del Ministero delle finanze – Autorizzazione della Direzione competente – Necessità – Rilevabilità d'ufficio della sua mancanza in ogni stato e grado del giudizio.

Illegittimità della firma apposta sull'autorizzazione all'appello – Riconducibilità della firma autorizzativa illeggibile ad un soggetto abilitato a rilasciarla – Validità dell'autorizzazione – Sussiste.

Cass., sez. trib. 6 giugno 2007, n. 13196, in Boll. Trib. 2008, pag. 841.

L'autorizzazione agli Uffici periferici del Ministero delle finanze a proporre appello avverso le decisioni delle Commissioni tributarie provinciali prevista dall'art. 52, comma 2, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, deve essere preventiva, dovendo quindi intervenire prima della notificazione del gravame, e costituisce un presupposto processuale la cui mancanza determina l'inammissibilità del gravame che, come tale è rilevabile anche d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio.

Il necessario presupposto dell'autorizzazione agli Uffici periferici del Ministero delle finanze a proporre appello avverso le decisioni delle Commissioni tributarie provinciali prevista dall'art. 52, comma 2, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, deve ritenersi sussistere anche quando la firma

del relativo atto risulti illeggibile, purché se ne possa presumere la riconducibilità ad un soggetto abilitato a sottoscriverlo per conto del responsabile dell'ufficio competente.

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Processo tributario – Impugnazione – Atti impugnabili – Art. 19 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 – Cognizione del giudice tributario – Art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992 – Fattispecie – Avviso di pagamento – Indagine del giudice – Necessità.

Cass., sez. trib. 8 ottobre 2007, n. 21045, in Rass. Trib. 2/2008, pag. 447.

In virtù della modifica alla competenza del giudice tributario, a seguito della riformulazione dell'art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992, gli atti impugnabili di cui all'art. 19 del medesimo decreto non devono ritenersi un elenco tassativo e di stretta interpretazione nominalistica. Spetta al giudice tributario, cui è devoluta l'impugnazione circa la legittimità dell'atto notificato al contribuente, valutarne il contenuto "sostanzialmente impositivo", intesa quale attitudine a rappresentare e rendere conoscibile – negli elementi essenziali e sufficienti per adire la tutela amministrativa o giudiziale – la pretesa tributaria.

La mancata impugnazione di un provvedimento che non rientra nell'elenco degli atti impugnabili di cui all'art. 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992 non costituisce circostanza atta a precludere la successiva impugnazione di un atto "tipico" all'interno del quale sia trasfusa la pretesa impositiva *illo tempore* manifestata dall'Amministrazione finanziaria.

Con nota di F. RANDAZZO, "Avvisi bonari ed esercizio informale di funzioni tributarie".

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Processo tributario – Sentenza – Motivazione – Rinvio ad altra sentenza – Sufficienza – Limiti e requisiti.

Cass. SS.UU. civ. 4 giugno 2008, n. 14814, ne Il fisco 25/2008, asc. n. 1, pag. 4529.

La motivazione di una sentenza può essere redatta *per relationem* rispetto ad altra sentenza, purché la motivazione stessa non si limiti alla mera indicazione della fonte di riferimento: occorre che vengano riprodotti i contenuti mutuati, e che questi diventino oggetto di autonoma valutazione critica nel contesto della diversa (anche se connessa) causa *sub iudice*, in maniera da consentire anche la verifica della compatibilità logico-giuridica dell'innesto.

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Processo tributario – Reddito della società di persone ed obbligazioni tributarie dei singoli soci – Litisconsorzio necessario – Sussistenza – Conseguenze – Art. 40 del DPR 29 settembre 1973, n. 600.

Contenzioso relativo al rapporto societario di un singolo socio – Litisconsorzio necessario con gli altri soci – Sussistenza.

Concentrazione del giudizio avanti ad un unico giudice – Criteri – Competenza per territorio – Deroga – Artt. 5 e 29 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 – Chiamata in giudizio del socio cui non sia stato notificato avviso di accertamento e che non abbia impugnato l'avviso di accertamento – Conseguenze –

Giudicato parziale – Conseguenze e rilevanza in altro giudizio.

Cass., SS.UU. 4 giugno 2008, n. 14815, ne Il fisco 25/2008, fasc. n. 1, pag. 4540.

L'unitarietà dell'accertamento che è (o deve essere) alla base della rettifica delle dichiarazioni dei redditi delle società ed associazioni di cui all'art. 5 del TUIR e dei soci delle stesse (art. 40 del DPR n. 600/1973) e la conseguente automatica imputazione dei redditi della società a ciascun socio, proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili, indipendentemente dalla percezione degli stessi, comporta che il ricorso proposto da uno dei soci o dalla società, anche avverso un solo avviso di rettifica, riguardi inscindibilmente la società ed i soci (salvo che questi prospettino questioni personali), i quali tutti devono essere parte nello stesso processo, e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni soltanto di essi (art. 14, comma 1, del D.Lgs. n.

546/1992), perché non ha ad oggetto la singola posizione debitoria del o dei ricorrenti, bensì la posizione inscindibilmente comune a tutti i debitori rispetto all'obbligazione dedotta nell'atto autoritativo impugnato, cioè gli elementi comuni della fattispecie costitutiva dell'obbligazione; trattasi pertanto di fattispecie di litisconsorzio necessario originario, con la conseguenza che:

- 1) il ricorso proposto anche da uno soltanto dei soggetti interessati, destinatario di un atto impositivo, apre la strada al giudizio necessariamente collettivo ed il giudice adito in primo grado deve ordinare l'integrazione del contraddittorio (a meno che non si possa disporre la riunione dei ricorsi proposti separatamente, ai sensi dell'art. 29 del D.Lgs. n. 546/1992;
- 2) il giudizio celebrato senza la partecipazione di tutti i litisconsorti necessari è nullo per violazione del principio del contraddittorio di cui agli artt. 101 del codice di procedura civile e 111, comma 2, della Costituzione e trattasi di nullità che può e deve essere rilevata in ogni stato e grado del procedimento, anche d'ufficio.

Quando il socio di una società di persone impugni l'avviso di accertamento dei redditi della società contestando la qualità di socio o la quota a lui spettante, gli altri soci (e non la società) sono litisconsorti del loro debito tributario.

Quando ricorra un'ipotesi di litisconsorzio necessario originario, il giudice tributario deve attenersi alle seguenti regole:

- a) se tutte le parti hanno proposto autonomamente ricorso, il giudice deve disporre la riunione ai sensi dell'art. 29 del D.Lgs. n. 546/1992, se sono tutti pendenti dinanzi alla stessa Commissione (la facoltà di disporre la riunione si trasforma in obbligo in considerazione del vincolo del litisconsorzio necessario). Altrimenti, la riunione va disposta dinanzi al giudice preventivamente adito, in forza del criterio stabilito dall'art. 39 del codice di procedura civile, anche perché con la proposizione del primo ricorso sorge la necessità di integrare il contraddittorio e quindi si radica la competenza territoriale, senza che possa opporsi la inderogabilità della stessa, sancita dall'art. 5, comma 1, del D.Lgs. n. 546/1992;
- b) se, invece, una o più parti non abbiano ricevuto la notifica dell'avviso di accertamento, o avendola ricevuta, non l'abbiano impugnato, il giudice adito per primo deve disporre l'integrazione del contraddittorio, mediante la loro chiamata in causa entro un termine stabilito a pena di decadenza (art. 14, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992).

Ove un litisconsorte necessario, cui non sia stato notificato l'atto impositivo, venga chiamato in giudizio, l'eventuale giudicato favorevole all'Amministrazione sarà a lui opponibile in ordine all'accertamento dei fatti, ma l'Amministrazione non può però procedere all'immediata riscossione del dovuto (salvo che per la qualità di obbligati solidali ai fini ILOR) dovendo previamente notificare (se ancora in termini) un avviso di accertamento.

Il litisconsorte necessario che non abbia tempestivamente impugnato l'avviso di accertamento a lui notificato e che venga chiamato in giudizio può opporre all'ufficio la sentenza favorevole in sede di impugnazione della cartella esattoriale o di opposizione agli atti esecutivi, con il solo limite dell'irripetibilità di quanto già versato.

Ove, in violazione dei principi del litisconsorzio necessario, si formino giudicati "parziali" relativi a singole posizioni, i rapporti fra il giudicato parziale e le posizioni dei soggetti nei cui confronti non si sia formato il giudicato debbono essere risolti in base ai principi del contraddittorio e del diritto di difesa per cui il terzo può trarre beneficio dal giudicato "*inter alios*", ma non esserne pregiudicato. Perciò, il giudicato di annullamento (totale) dell'avviso relativo al reddito sociale impugnato dalla società di persone fa stato nel processo relativo ai soci; ove non sia stato pronunciato per vizi sussistenti solo nei confronti della società (e l'Ufficio non subisce alcuna lesione dei suoi diritti essendo stato parte nel giudizio promosso dalla società); il giudicato di annullamento parziale dell'avviso relativo al reddito sociale notificato alla società di persone fa stato nel processo relativo ai soci nei limiti in cui loro giovi, a meno che nei confronti dei soci non si sia già formato un giudicato. Analoghi principi risultano applicabili ove il giudicato favorevole si formi in favore di uno o più soci e l'annullamento non sia pronunciato per motivi specifici e relativi al singolo socio.

La sentenza passata in giudicato che decida su una sola delle posizioni coinvolte in un litisconsorzio necessario ben può essere prodotta in altri giudizi aventi il medesimo oggetto ed ove non produca gli effetti del giudicato dovrà formare oggetto di prudente accertamento da parte del giudice.

Commissioni tributarie di merito

Contenzioso tributario – Ricorsi – Istanza di annullamento della cartella di pagamento in via di autotutela – Impugnazione del silenzio-diniego serbato sull'istanza di autotutela . Ammissibilità – Mancata impugnazione nei termini della pregressa cartella di pagamento – Irrilevanza.

Valutazione del merito dell'obbligazione tributaria – Limiti e condizioni di ammissibilità.

Atti impugnabili innanzi alle Commissioni tributarie – Diniego di autotutela – Autonomia impugnabilità – Sussiste – Competenza della Commissione tributaria – Sussiste.

Comm. trib. prov. di Bari, sez. VIII, 1 giugno 2007, n. 90, in Boll. Trib. 2008, pag. 671.

Il diniego di autotutela relativo alla richiesta di annullamento di un provvedimento impositivo è impugnabile avanti alla Commissione tributaria, a nulla rilevando che sia spirato il termine di impugnazione dell'atto impositivo, in quanto l'impugnazione è rivolta contro il silenzio serbato sull'istanza di autotutela; di conseguenza la Commissione tributaria può entrare nel merito e pronunciarsi in via principale sulla legittimità della pretesa tributaria.

Contenzioso tributario – Atti impugnabili – Art. 19 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 – Fattispecie – Disciplina delle società non operative – Art. 30 della L. 23 dicembre 1994, n. 724 – Istanza di interpello – Disapplicazione delle norme antielusive – Art. 37-bis del DPR 29 settembre 1973, n. 600 – Esclusione – Impugnabilità – Sussiste.

Comm. trib. prov. di Lecce, sez. V, 15 aprile 2008, n. 93, ne Il fisco 19/2008, fasc. n. 1, pag. 3502.

La risposta negativa fornita dall'Agenzia delle Entrate in merito all'istanza di interpello formulata dal contribuente ai sensi della disciplina relativa alle società non operative, giusta la quale sia richiesta la disapplicazione della menzionata normativa, può costituire atto impugnabile davanti al giudice tributario in quanto assimilabile al diniego o revoca di agevolazioni, ex art. 19, comma 1, lettera h), del D.Lgs. n. 546/1992.

10) DIRETTIVE CE

Giurisprudenza

Corte di Giustizia CE

Dividendi distribuiti da società stabilite in un paese terzo – Diverso regime di tassazione – Art. 56 CE (libertà di movimento dei capitali) e art. 43 CE (libertà di stabilimento) – Investimenti diretti – Deroga dell'art. 57 n. 1, CE.

Corte di Giust. CE, sez. IV, 24 maggio 2007, n. C-157/05, in Riv. Dir. Trib. 2/2008, IV, pag. 33.

Una normativa nazionale che assoggetti la riscossione dei dividendi a un'imposta la cui aliquota dipende dall'origine nazionale o meno di tali dividendi, nonché dall'entità della partecipazione detenuta dall'azionista nella società distributrice, può rientrare nell'ambito di applicazione dell'art. 43 CE, relativo alla libertà di stabilimento, e dell'art. 56 CE, relativo alla libera circolazione dei capitali.

L'art. 57, n. 1 CE deve essere interpretato nel senso che l'art. 56 CE lascia impregiudicata l'applicazione da parte di uno Stato membro di una normativa vigente alla data del 31 dicembre 1993 che assoggetta a tassazione con aliquota normale dell'imposta sul reddito i dividendi

provenienti da paesi terzi e percepiti da una azionista che detiene i due terzi di capitale sociale, anche se l'aliquota applicata ai dividendi distribuiti da una società nazionale è pari alla metà dell'aliquota media.

Con nota di F. MENTI, "L'imposizione degli utili provenienti da paesi terzi e le libertà di stabilimento e di movimento di capitali".

Ordinamento comunitario – Principi fondamentali del Trattato CE – Libertà di stabilimento – Art. 43 del Trattato CE – Libertà di circolazione dei capitali – Art. 56 del Trattato CE – Fiscalità – Convenzione contro le doppie imposizioni – Stabile organizzazione – Perdite – Deducibilità – Condizioni.

Corte di Giust. CE, sez. IV 15 maggio 2008, n. C-414/06, ne Il fisco 22/2008, fasc. n. 1, pag. 4013.

Non è suscettibile di integrare violazione al principio fondamentale di stabilimento come tutelato dall'art. 43 del Trattato CE la disciplina fiscale di uno Stato membro che disconosca la deducibilità dal reddito di una società delle perdite maturate in capo ad una stabile organizzazione, giusta le disposizioni previste da apposita Convenzione contro le doppie imposizioni. E' interesse degli Stati prevenire le situazioni che possano pregiudicare o compromettere la ripartizione del potere impositivo.

12) IMPOSTE E TASSE (in genere)

Dottrina

"Il diritto attuale del beneficiario come condizione per l'imputazione per trasparenza dei redditi del *trust*", di A. CONTRINO e R. LUPI, in Dial. Dir. Trib. 3/2008, pag. 106.

Contrino pone l'accento sulla nozione di beneficiari individuati di un *trust* nei confronti dei quali il legislatore ha previsto il regime della trasparenza fiscale.

La trasparenza fiscale trova giustificazione quando i soggetti ai quali vengono imputati i redditi godono di un vero e proprio "diritto di apprensione" dei redditi del *trust* e cioè quando vi è una vera e propria spettanza dell'incremento patrimoniale, potendo soltanto in tale ipotesi ritenersi sussistente il connotato del "possesso del reddito", fondamentale ai fini della realizzazione del presupposto delle imposte dirette.

Beneficiari individuati sussistono nei *fixed trust* e nei *trust* e non invece nei *trust* di scopo, ove i beneficiari esistono soltanto in senso economico (e non anche in senso giuridico), e nei *trust* di accumulazione. Anche nell'ipotesi di *trust* discrezionali non sussistono beneficiari individuati perché anche gli eventuali beneficiari individuati nelle *letter of wishes* non vantano alcun diritto attuale e incondizionato all'apprensione dei redditi.

L'A. non condivide la qualificazione come redditi di capitale che viene data dei redditi imputati ai beneficiari nei *trust* trasparenti, in quanto detta classificazione presuppone un mutamento della fonte reddituale che nella specie l'A. non ritiene sussistere.

Lupi considera ineccepibili le considerazioni di Contrino a proposito della trasparenza solo quando il beneficiario gode di un vero e proprio diritto di apprensione e delle cd *letter of wishes* nei *trust* discrezionali che da sola non possono costituire "diritti attuali" del beneficiario, idonei a far scattare l'imputazione per trasparenza.

Dal dibattito dei due Autori emerge che il *trust* è una fattispecie ibrida che può essere al contempo trasparente e opaco, con contemporanea operatività dei due moduli impositivi.

I *trust* opachi possono diventare trasparenti quando il *trustee* delibera l'attribuzione in modo incondizionato di una parte del reddito ai beneficiari, prima della fine del periodo di imposta. (EM)

“Il valore giuridico delle Circolari” di U. PERRUCCI, in Boll. Trib. 2008, pag. 550.

L'A. richiama alcune sentenze della Corte di Cassazione che hanno ribadito il carattere non vincolante delle circolari.

Le circolari sono atti meramente interni della pubblica Amministrazione, contenenti istruzioni e ordini di servizio impartiti da organi centrali a quelli subordinate inidonee a spiegare un qualsiasi effetto giuridico nei confronti dei soggetti estranei e ad incidere sul rapporto tributario che è regolato soltanto dalla legge.

La circolare emanata nella materia tributaria non solo non vincola il contribuente, che resta pienamente libero di non adottare un comportamento ad essa conforme, e gli uffici gerarchicamente subordinati, ma non vincola neppure la stessa autorità che l'ha emanata, la quale rimane libera di modificare, correggere e anche disattendere l'interpretazione ivi adottata.

L'A. osserva però che le circolari, ancorché non vincolanti, sono comunque l'espressione del comportamento che con ogni probabilità l'Amministrazione terrà nei confronti del contribuente in relazione alle singole questioni che verranno in considerazione nel corso della sua attività di imposizione.

Questo è valido a maggior ragione per le circolari interpretative, che più delle altre, sono idonee ad ingenerare nel contribuente l'affidamento che ogni questione sarà trattata dall'Amministrazione nel modo anticipato dalla Circolare riguardante la problematica specifica. (EM)

“Il regime fiscale del *trust* tra punti fermi e questioni irrisolte”, di D. STEVANATO e G. SEMINO, in Dial. dir. trib. 2/2008, pag. 95.

Stevanato spiega i motivi di ordine teorico e pratico che derogano al criterio generale di soggettività passiva del *trust* nel caso in cui i beneficiari abbiano un diritto pieno e incondizionato a ricevere i redditi prodotti dai beni in *trust* (*trust* trasparenti). A proposito dei *trust* opachi, invece, pur condividendo le conclusioni della dottrina, fatte proprie anche dall'Agenzia, secondo cui i redditi tassati in capo al *trust* opaco si patrimonializzano senza scontare ulteriori livelli di tassazione in capo ai beneficiari, l'A. non può non sottacere che l'Agenzia nel suo ragionamento non ha evidenziato la mancanza della titolarità della fonte del reddito in capo ai beneficiari e cioè, in sostanza, l'estraneità al concetto di reddito delle somme distribuite ai beneficiari.

A tal riguardo sottolinea l'estraneità alla nozione economico-giuridico di redditi delle somme che vengono percepite dai beneficiari per effetto di un meccanismo voluto da altri (disponente o *trustee*) e che i beneficiari stessi si sono limitati a ricevere passivamente, senza porre in essere alcun atto giuridico idoneo a giustificare la produzione o percezione del reddito.

Sotto il profilo dell'imposizione indiretta, DS trova invece discutibile la posizione dell'Agenzia laddove afferma che l'imposta sulle successioni trova applicazione soltanto agli atti di dotazione dei beni del *trust* (in quanto rientranti tra i vincoli di destinazione assoggettati all'imposta sulle successioni) e non anche ai frutti accumulati dal *trust* e devoluti ai beneficiari del *trust*.

All'A. non risulta chiaro del perché l'Agenzia, da un lato, anticipi il momento della tassazione rispetto alla produzione di un effettivo incremento patrimoniale in capo al beneficiario e, dall'altro, ometta invece di tassare detto effettivo incremento realizzato dal beneficiario, mentre la logica vorrebbe che, una volta negata la loro natura di “reddito dei beneficiari”, venisse riconosciuta la loro appartenenza all'area di tassabilità degli incrementi patrimoniali gratuiti”.

Semino pone l'accento sui *trust* discrezionali, che sono sempre opachi, salva l'eventualità in cui il *trustee*, rispetto a determinati redditi, non decida di individuare un beneficiario con diritti pieni e incondizionati sugli stessi.

Sotto il profilo dell'imposizione indiretta, lo stesso A. concorda con le anomalie del sistema evidenziate da Stevanato che si sostanziano, da un lato, nella possibile soggezione all'imposta sulle successioni dei soggetti privi di un diritto certo e attuale sui beni, e dall'altro, nell'esclusione dall'imposta dei frutti accumulati dal *trust* e devoluti, al suo termine, ai beneficiari finali.

Posto che il presupposto del tributo successorio va individuato nell'incremento patrimoniale ricevuto dai beneficiari, e quindi è legato ad un loro effettivo arricchimento, Semino non condivide la scelta di tassare sempre e comunque i beneficiari al momento della costituzione del vincolo di

destinazione, a scapito delle simmetrie del tributo successorio e del principio di capacità contributiva. (EM)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Rassegna della Cassazione tributaria a cura di E. MANZON e A. MODOLO, in Riv. Dir. Trib. 2/2008, II, pag. 164.

Questioni generali – Procedimenti attuativi dei tributi – Accertamento – Riscossione – Rimborsi – Imposte dirette – IVA ed altre imposte indirette – Diritto processuale.

Commissioni tributarie di merito

Imposte e tasse (in genere) – Accertamento – Adozione dell'atto impositivo prima della scadenza del termine dilatorio previsto dall'art. 12 della legge n. 212/2000 – Legittimità.

Comm. trib. reg. del Lazio, sez. X 27 novembre 2006, n. 181, in Boll. Trib. 2008, pag. 949.

In assenza di un'espressa comminatoria di nullità è da ritenersi legittimo l'atto impositivo che venga adottato dall'Amministrazione finanziaria prima della scadenza del termine di sessanta giorni dal rilascio del processo verbale di chiusura delle operazioni di verifica previsto dall'art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente).

Imposte e tasse (in genere) – Accertamento – Adozione dell'atto impositivo, nella specie, con disconoscimento di credito d'imposta prima della scadenza del termine dilatorio previsto dall'art. 12 della legge n. 212/2000 – Nullità – Conseguenze.

Comm. trib. reg. del Lazio, sez. XXXVIII 13 settembre 2007, n. 197, in Boll. Trib. 2008, pag. 949.

Il mancato rispetto da parte dell'Amministrazione finanziaria del termine di sessanta giorni accordato al contribuente dall'art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente), per la produzione di memorie difensive, determina, in assenza di fondati motivi di particolare urgenza, la nullità dell'avviso di recupero del credito d'imposta che sia stato notificato in data anteriore allo spirare del predetto termine.

13) TRIBUTI ERARIALI DIRETTI (in genere)

Giurisprudenza

Corte di Giustizia CE

Imposte sui redditi – Operazioni straordinarie – Fusioni, scissioni, conferimenti di attivo e scambi su azioni – Regime fiscale comune – Direttiva n. 90/434/CEE del 23 luglio 1990 – Fattispecie – Acquisto della partecipazione totalitaria di una società di diritto irlandese – Aumento di capitale – Scambio di partecipazioni con altra società residente detenuta con partecipazione totalitaria – Distribuzione di dividendo – Conseguenze.

Corte di Giust. UE, sez. I, 5 luglio 2007, n. C-321/05, in Rass. Trib. 1/2008, pag. 261.

Il regime tributario comune disciplinato dalla Direttiva n. 90/434/CEE si applica indistintamente a tutte le operazioni di fusione, scissione, conferimento di attivo e scambio di azioni a prescindere dalle finalità perseguite, siano esse economiche, finanziarie o tributarie. A tal fine, non deve

ritenersi compresa nella definizione di "saldo per contanti", di cui all'art. 8, n. 1, della menzionata Direttiva, qualsiasi controprestazione pecuniaria per la mera circostanza di uno stretto nesso temporale intercorso quanto sull'obbligatorietà di tale prestazione e sull'eventuale invocabilità dell'abuso del diritto secondo il successivo art. 11, n. 1, lett. a). Conseguentemente, la disciplina comunitaria osta alla tassazione dell'operazione nella misura in cui le norme di diritto interno relative all'elusione, evasione fiscale ed abuso del diritto non siano applicabili per effetto del richiamo di cui all'art. 11 della Direttiva rendendo legittima l'imposizione.

Con nota di M. ANDRIOLA, "Quale incidenza della clausola anti-abuso comunitaria nella imposizione sui redditi in Italia".

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

Dottrina

"Note in tema di Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia", di M. DEL GIUDICE, in Il fisco, I, 2008, pag. 3084. (per segnalazione)

Prassi Amministrativa

Imposte dirette – *Controlled foreign company legislation* – Società con sede legale a Cipro e stabile organizzazione a Dubai – Disapplicazione della disciplina.

Ris. Agenzia delle Entrate 5 maggio 2008, n. 187/E, ne sito web www.agenziaentrate.it.

Una società ha presentato istanza di interpello chiedendo la disapplicazione dell'art. 168 TUIR in quanto una collegata estera svolge un'effettiva attività industriale e commerciale tanto in Cipro, dove si trova la sua sede legale, quanto a Dubai dove ha una stabile organizzazione.

La richiesta avanzata dalla società è motivata dalla circostanza che sia Cipro sia gli Emirati Arabi sono considerati Stati a fiscalità privilegiata.

In base alla documentazione prodotta l'Agenzia ritiene che, poiché anche la casa madre è localizzata in un Paese a fiscalità privilegiata, è necessari fornire la prova che "essa stessa eserciti una effettiva attività economica con una adeguata struttura nel territorio in cui ha sede".

In base a quanto emerge dalla documentazione prodotta l'Agenzia ritiene che mentre la stabile organizzazione di Dubai svolge un'effettiva attività industriale negli Emirati Arabi Uniti, la struttura organizzativa presente a Cipro appare meramente embrionale e, pertanto, non idonea a dimostrare lo svolgimento, in loco, di un'attività gestionale e decisionale rilevante, continuativa ed effettiva.

Società fiduciarie estere – Imputazione dei redditi al soggetto sfiduciante – Adempimenti.

Ris. Agenzia delle Entrate 19 maggio 2008, n. 201/E, in sito web www.agenziaentrate.it

L'Istituto dell'intestazione fiduciaria non modifica il soggetto di imposta passivo identificabile sempre e comunque nel fiduciante.

Le società fiduciarie sono incluse fra i soggetti tenuti a compilare il quadro SK della dichiarazione del sostituto d'imposta – modello 770 – fornendo, con tale adempimento, all'Amministrazione finanziaria i dati relativi agli effettivi possessori dei redditi derivanti da partecipazioni ad essi fiduciarmente intestate.

Nella risoluzione l'Agenzia fornisce precisazioni in merito agli adempimenti cui è tenuta una società fiduciaria estera (nel caso, lussemburghese) in cui sia stata richiesta l'intestazione fiduciaria di alcune quote di una società di persone.

19) TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Dichiarazioni dei redditi

Dottrina

“I redditi derivanti dai beni in *trust* nel modello Unico 2008”, di F. GUFFANTI, in Corr. Trib. 2008, pag. 1268.

Come noto la legge Finanziaria 2007 ha fornito una regolamentazione normativa in materia di imposte sui redditi applicabili al *trust*.

Le nuove norme sono entrate in vigore il 1° gennaio 2007 e pertanto trovano applicazione già nella dichiarazione dei redditi modello Unico 2008.

Lo scritto contiene un quadro sintetico delle novità introdotte e dei chiarimenti forniti dall'Amministrazione in ordine a quelle problematiche che l'intervento legislativo aveva lasciato aperte e nel contempo costituisce una esauriente guida per quanto concerne la compilazione dei vari quadri del modello Unico 2008 per i redditi prodotti da un *trust* per le assegnazioni di redditi dal *trustee* ai beneficiari individuati nel corso del periodo d'imposta 2007.

Il quadro PN (imputazione del reddito del *trust*), rappresenta la vera novità nella modulistica della dichiarazione dei redditi di quest'anno per quanto concerne il *trust*.

In caso di *trust* trasparente i redditi conseguiti non restano nella disponibilità del *trust*, ma devono essere imputati ai beneficiari di reddito individuati in proporzione alla quota di partecipazione individuata nell'atto istitutivo di *trust*.

Nel quadro PN si determina il reddito complessivo ma il *trust* non deve liquidare l'imposta in quanto saranno i singoli beneficiari di reddito a farlo nelle rispettive dichiarazioni dei redditi.

Il reddito imputato ai beneficiari individuati del *trust* viene considerato reddito di capitale e sarà soggetto a tassazione progressiva in capo ai beneficiari stessi, concorrendo alla determinazione del reddito imponibile complessivo. (EM)

21) IRPEF/IRE

Prassi Amministrativa

Imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) – Stipula di patto di non concorrenza – Somme corrisposte al lavoratore subordinato.

Ris. Agenzia delle Entrate 10 giugno 2008, n. 234/E, ne Il fisco 25/2008, fasc. n. 1, pag. 4560.

L'Agenzia ha chiarito che devono essere considerate integrare redditi di lavoro dipendente le somme corrisposte dal datore di lavoro al dipendente per effetto della stipulazione di un patto di non concorrenza in occasione della cessazione del rapporto di lavoro.

Dette somme sono riconducibili al rapporto di lavoro, giusta il principio di onnicomprensività del concetto di retribuzione, e non alla categoria dei redditi diversi.

Relativamente al caso specifico, il lavoratore dipendente che ha percepito le somme derivanti dalla sottoscrizione del patto di non concorrenza è un soggetto residente in Belgio.

I predetti redditi, in base alla normativa italiana e alla Convenzione contro le doppie imposizioni tra l'Italia e il Belgio, sono sottoposti a tassazione nel luogo in cui è stata svolta l'attività, anche se il dipendente è residente nell'altro Stato.

22) IRES/IRPEG

Dottrina

“La nuova disciplina dei rapporti partecipativi” di G. D’ABRUZZO, in Boll. Trib. 9/2008, pag. 715.

La legge n. 244 del 24 dicembre 2007 ha introdotto due rilevanti modifiche, in tema di Ires, al regime della *participation exemption* di cui all’art. 87 TUIR.

La prima – che si applica a decorrere dal periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 - riguarda la riduzione del periodo minimo di possesso delle partecipazioni necessario ad integrare il requisito temporale per l’applicazione del regime di esenzione che si riduce da 18 a 12 mesi.

La seconda modifica ripristina la misura dell’esenzione del 95 per cento della plusvalenza realizzata rispetto all’84 per cento applicato sino al 31 dicembre 2007, determinando così una significativa riduzione del livello di imposizione delle plusvalenze dal 5,28 % all’1,375 per cento che corrisponde al nuovo livello di tassazione ordinaria dei dividendi.

Peraltro, in caso di svalutazioni dedotte sino al 2003, la parte di plusvalenza realizzata corrispondente alla svalutazione dedotta continua ad essere tassata al 16 % (cd *recapture* delle svalutazioni).

Per quanto concerne la qualificazione di immobilizzazione finanziaria delle partecipazioni ai fini dell’applicazione del regime di esenzione in argomento, la Legge Finanziaria 2008 dispone che per i soggetti IAS-IFRS si considerano tali gli strumenti finanziari diversi da quelli detenuti per la negoziazione.

Modifiche sono state apportate anche alla disciplina del consolidato fiscale nazionale.

Sono state soppresse le rettifiche di consolidamento ed in particolare; la possibilità di recupero degli interessi passivi indeducibili derivanti dalla applicazione della disciplina del pro-rata patrimoniale peraltro soppresa; la circolazione dei beni strumentali tra società consolidate in regime di continuità di valori fiscali ; la totale sterilizzazione dei dividendi distribuiti tra società consolidate.

Tra le disposizioni di favore del consolidato fiscale è stata introdotta la possibilità di utilizzo orizzontale delle nuove regole in materia di indeducibilità degli interessi passivi nel senso che è prevista una sorta di compensazione tra gli interessi indeducibili di società consolidate con la quota di deducibilità disponibile presso altre.

Con disposizione di favore è stata estesa la possibilità di compensazione degli interessi passivi anche alle società controllate estere del gruppo soggetto al consolidato fiscale, al fine di non penalizzare gli investimenti esteri dei gruppi italiani. Peraltro, la disciplina di favore risulta limitata alle sole ipotesi di opzione per il consolidato nazionale creandosi in tal modo una discriminazione rispetto ai gruppi interamente ramificati all’estero con la presenza della sola controllante italiana la quale se optasse per il consolidato mondiale non avrebbe comunque diritto alla compensazione essendo la previsione limitata ai soli gruppi che consolidano in Italia. Ciò sembrerebbe incrinare la legittimità della disposizione per ingiustificata differenza di trattamento tra consolidato nazionale e mondiale e perché la limitazione imposta ai gruppi italiani in ragione della localizzazione, domestica o estera, delle rispettive partecipazioni integrerebbe una violazione del principio di libertà di stabilimento. (AF)

“La residenza delle società e controllo tra schemi OCSE ed episodi giurisprudenziali interni” di G. MARINO, M. MARZANO e R. LUPI, in Dial. Dir. Trib. 3/2008, pag. 91.

Con riferimento al dibattito che sussiste sul controllo societario ai fini della fissazione della residenza delle società controllate, si rileva che, mentre la giurisprudenza nazionale si riferisce a società con attività ridotte, o con redditi “passivi”, nel diritto tributario internazionale si discute

addirittura se società largamente operative ubicate in un determinato Paese possano essere considerate residenti nello Stato in cui è ubicata la società madre, che ne determina gli impulsi volitivi.

Tale profilo, ancorché non espressamente trattato nel Commentario al modello OCSE, quale criterio di individuazione della sede effettiva, è stato tuttavia oggetto di disamina in un rapporto pubblicato dall'OCSE nel 2003, contenente indicazioni di massima per la modifica di alcune norme del Modello, e successivamente di dibattito da parte di un *panel* di esperti dell'IFA e dello stesso OCSE. In tali ambiti - pur nella divergenza delle posizioni espresse in ordine all'inclusione delle fattispecie di controllo tra le ipotesi di "sede di direzione effettiva" - è emersa in maniera univoca l'impossibilità di desumere autonomamente la presenza di una direzione effettiva nel luogo di residenza dei soggetti controllanti in assenza di altri indizi di "eterodirezione" della società.

Dalla detenzione di una partecipazione di controllo non può, infatti, conseguire *de plano* l'attribuzione di un potere di direzione strategica al socio controllante. Essa può, al limite, orientare il giudizio dell'interprete in qualità di elemento indiziario, che deve essere tuttavia avvalorato da ulteriori e penetranti verifiche. Al fine di valutare, in concreto, l'incidenza del socio sulle decisioni strategiche, i poteri ad esso attribuibili devono essere ricostruiti sulla base delle effettive attribuzioni risultanti dallo statuto e dall'atto costitutivo, nonché dal sistema di deleghe interno, desumibile dall'organigramma aziendale e dai modelli organizzativi adottati.

Per di più nei casi, non infrequenti, di delocalizzazione di stabilimenti produttivi, attraverso la immissione in una società estera, la possibilità di considerare la controllata come una sostanziale stabile organizzazione della casa madre, soggetta a tassazione nello Stato di residenza di quest'ultima, dovrebbe essere esclusa in radice quando il mercato di sbocco si trovi nello stesso Paese di residenza della controllata.

Nella giurisprudenza nazionale il tema della esteroinvestizione societaria è stato, tra le altre, affrontato in una sentenza della CTP di Firenze (sentenza n. 108 del 13 luglio 2007), relativa ad una società sammarinese controllata da una società italiana per il tramite di una *subholding* lussemburghese. Nella fattispecie – peraltro relativa ad una vicenda anteriore alla entrata in vigore della disciplina di cui ai commi 5-*bis* e 5-*ter* dell'art. 73 del TUIR – i giudici avevano optato per l'attrazione in Italia della sede amministrativa della società formalmente localizzata in San Marino sul presupposto (diverso da quello discusso in sede OCSE, che verte sulla idoneità del controllo a integrare di per sé una fattispecie di eterodirezione, indipendentemente dalla rispondenza tra dato formale e sostanziale) che essa rivestisse un ruolo di "mera facciata", promanando invece, nella sostanza, gli impulsi volitivi inerenti la gestione strategica dalla controllante italiana. (PT)

“Interessi passivi e immobili “non strumentali” tra Agenzia delle entrate e finanziaria 2008”, di P. PARISI e R. LUPI, in *Dial. trib.*, 2008, pag. 107.

L'articolo prende spunto dalla norma d'interpretazione autentica contenuta all'art. 1, comma 35, della L. n. 244/2007 (Legge finanziaria 2008), secondo la quale gli interessi passivi sostenuti per l'acquisizione degli immobili cd. "in patrimonio", ossia quelli non strumentali per natura o destinazione e quelli alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa che effettuano la determinazione del reddito secondo criteri catastali, sono deducibili ai fini del reddito d'impresa.

Tale norma, in sostanza, sancisce una netta distinzione tra gli interessi relativi a contratti di finanziamento per l'acquisizione degli immobili (sempre deducibili) e quelli di funzionamento (sempre indeducibili).

Ad avviso degli AA. tale distinzione tra le suddette categorie d'interessi ha natura economica e non giuridico-formale, nel senso che gli interessi passivi sostenuti per l'acquisizione sono sempre deducibili a prescindere dalla fonte di finanziamento. In altri termini, il finanziamento che consente l'acquisizione dell'immobile patrimonio all'impresa non deve necessariamente essere un mutuo ipotecario, ma può assumere anche altre forme, come ad esempio il contratto di *leasing* i cui interessi passivi saranno deducibili. (PM).

“La sede dell’amministrazione nell’attribuzione di residenza fiscale delle persone giuridiche – Criticità operative” di M. PARPIGLIA e M. SERINO, ne Il fisco 24/2008, fasc. n. 1, pag. 4297.

Il D.L. n. 223/2006, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 248/2006, ha introdotto una presunzione legale (relativa) di localizzazione in Italia della “sede dell’amministrazione”, e quindi della residenza, di società ed enti, mediante l’inserimento nell’art. 73 del TUIR dei commi 5-*bis* e 5-*ter*.

Il criterio della “sede dell’amministrazione” assunto dal legislatore fiscale appare assimilabile a quello di “sede effettiva” rinvenibile nella normativa civilistica e nel Modello convenzionale OCSE.

Ai fini della concreta individuazione della sede amministrativa di una società, come indicato da autorevole dottrina e consolidata giurisprudenza, rileveranno gli elementi sostanziali indicativi della effettiva attività operativa e le modalità di reale svolgimento di essa, richiedendosi a tal fine una analisi di tipo fattuale, non limitata alla considerazione del dato formale o della situazione apparente.

Relativamente alla norma presuntiva di che trattasi, deve ritenersi esclusa una sua applicazione retroattiva (vale a dire con riferimento a periodi di imposta anteriori a quello di decorrenza; in ipotesi il 2006), in ragione del carattere sostanziale, oltre che procedimentale, ad essa ascrivibile. In tal senso appare orientata anche l’Agenzia delle Entrate che, nella recente Circolare n. 6/E del 25 gennaio 2008 (paragrafo 5), ha precisato che “... A partire dall’anno d’imposta 2006 andrà verificata la ricorrenza della presunzione prevista dai commi 5-*bis* e 5-*ter* all’articolo 73 del Tuir ...”. Inoltre, in assenza di chiarimenti specifici, si pone il dubbio se il doppio requisito del controllo attivo e di quello passivo debbano entrambi sussistere alla data di chiusura dell’esercizio del soggetto estero o se, piuttosto, al fine di non rendere di fatto inoperante la norma, debbano essere così considerati solo con riferimento al controllo passivo, valendo invece per quello attivo la regola della “maggior parte del periodo di imposta”.

Con specifico riguardo alle modalità con cui il contribuente presunto “esterovestito” deve fornire la prova contraria prevista dal comma 5-*bis*, la Risoluzione dell’Agenzia delle Entrate n. 312/E del 5 novembre 2007, ha escluso che ciò possa avvenire mediante interpello disapplicativo ai sensi dell’art. 37-*bis*, comma 8, del D.P.R n. 600/1973, precisando che “la verifica dell’effettiva sede dell’amministrazione di una società o della localizzazione dell’oggetto principale dell’attività, investe complessi profili di fatto del reale rapporto di una società con un determinato territorio non valutabili in sede di interpello cosiddetto ordinario o interpretativo”. Tale posizione ha, invero, sollevato numerosi rilievi critici, che ne hanno evidenziato la “pericolosità” in termini di concreto rischio di diffusi contenziosi con l’Amministrazione finanziaria.

Ulteriori incertezze applicative conseguono al rapporto tra la presunzione di cui al comma 5-*bis* dell’art. 73 e la clausola generale di individuazione della residenza fiscale di cui al comma 3 della medesima norma. Mancando, infatti, un espresso rapporto di assorbimento tra le due disposizioni, deve ritenersi che l’Amministrazione finanziaria possa determinare la sede dell’amministrazione in Italia anche valorizzando ipotesi non rientranti nell’ambito delle presunzioni predeterminate in via legislativa, salvo che, in tali circostanze, si tratterà di presunzioni semplici e l’onere, in termini motivazionali dell’accertamento, ricadrà sul Fisco stesso.

Infine, numerosi dubbi permangono relativamente agli elementi da assumere in concreto ai fini della localizzazione in Italia della sede dell’amministrazione, soprattutto con riferimento a realtà complesse (quali i gruppi multinazionali) rispetto alle quali la localizzazione dell’organo volitivo sul territorio nazionale presenta, per sua natura, rilevanti profili di indeterminatezza, con la conseguenza che la valutazione degli elementi fattuali rilevanti operata dall’Amministrazione possa divergere (e sovente diverga) da quella effettuata *ex ante* dal contribuente, dando luogo a rilevanti ipotesi di contenzioso. (PT)

“Perdite fiscali e deduzione di interessi passivi per l’acquisto di partecipazioni esenti”, di A.M. RHODE, in Corr. trib., 2008, pag. 1768.

L'articolo si occupa della disciplina della base imponibile comune consolidata, cd. *Common Consolidated Corporate Tax Base*, di seguito CCCTB, prevista per i gruppi multinazionali europei, che dovrebbe essere introdotta, nel corso del 2008, da una apposita direttiva della Commissione Europea.

Tale disciplina opzionale prevede, oltre alla facoltà di compensazione transfrontaliera tra perdite e profitti delle società coinvolte ed alla neutralità fiscale delle transazioni intercorse tra le stesse, l'introduzione di un trattamento di *favor* per le perdite fiscali e nessuna specifica restrizione con riferimento alla deducibilità degli interessi passivi sui finanziamenti contratti per l'acquisto di partecipazioni soggette a "*dividend exemption*".

Il regime procedurale previsto dalla CCCTB si articola in tre "macro-fasi":

- a) la prima consiste nel calcolo da parte di ciascuna società della propria base imponibile, da effettuarsi nel rispetto di principi uniformi inclusi nella direttiva, vincolanti soltanto per le società aderenti alla CCCTB, che gli Stati membri dovranno trasporre all'interno delle proprie normative nazionali;
- b) la seconda consiste nel consolidamento transfrontaliero dei redditi di tutte le società partecipanti al consolidato, che permette di giungere ad una base imponibile "di gruppo";
- c) nella terza, infine, si verifica la ripartizione della base imponibile consolidata tra gli Stati membri, che si compie per mezzo dell'applicazione di uno *sharing mechanism*, cioè una specifica formula di ripartizione che tiene in considerazione il costo del lavoro, il patrimonio ed il fatturato relativi alle imprese del gruppo localizzate in ciascuno Stato membro.

Dopo la ripartizione della base imponibile, gli Stati ritornano ad essere "sovrani", nel senso che possono applicare le rispettive aliquote d'imposta alla propria quota di imponibile risultante dalla ripartizione della base consolidata, e le fasi di verifica, accertamento e riscossione d'imposta continuano ad essere disciplinate, sostanzialmente in autonomia, dagli stessi Stati membri.

L'A. rileva che il progetto per la CCCTB, pur presentandosi abbastanza interessante per i gruppi multinazionali, in quanto consentirebbe ottimizzare il carico fiscale, produrrebbe invece una simmetrica riduzione del gettito erariale per gli Stati membri; tale problema potrebbe essere superato solo adeguando le aliquote d'imposta relative alle società. L'approvazione della direttiva che introdurrebbe tale sistema potrebbe quindi subire delle battute di arresto.(PM).

I conferimenti di azienda a seguito della Legge finanziaria 2008", di M. VARESANO E D. STEVANATO, Dial. trib., 1/2008, pag. 123.

Nella prima parte dell'articolo Varesano evidenzia taluni problemi applicativi dell'imposta sostitutiva sulle operazioni di riorganizzazione aziendale (conferimenti, fusioni e scissioni), eliminando nel contempo il regime del conferimento di aziende realizzativo in base a valori contabili di cui all'art. 175 del TUIR.

In primo luogo, l'A. evidenzia l'assenza di giustificazioni sistematiche della progressività dell'aliquota per scaglioni: la novella prevede, infatti, l'applicazione di un'aliquota del 12 per cento sulla parte dei maggiori valori ricompresi nel limite di 5 milioni di euro, del 14 per cento sulla parte dei maggiori valori che eccede di 5 milioni di euro fino a 10 milioni di euro, e del 16 per cento sulla parte dei maggiori valori che eccede quest'ultimo limite.

Egli ritiene che la differenziazione di aliquota avrebbe dovuto legarsi non già all'ammontare della rivalutazione, ma piuttosto alla tipologia dei beni rivalutati: si sarebbe dovuto prevedere, in sostanza, una aliquota più contenuta per quei beni il cui processo di ammortamento fiscale è spalmato su un arco temporale molto lungo (ad esempio gli immobili, l'avviamento), mentre un'aliquota più elevata per i beni il cui Utilizzo fiscale avviene in tempi contenuti (beni con percentuale di ammortamento più elevate, spese di ricerca e sviluppo).

La rivalutazione fiscale per mezzo dell'imposta sostitutiva è, infatti, libera sia nella misura (il nuovo art. 176, comma 2-ter, del TUIR prevede solo un limite massimo dato dal valore di iscrizione in bilancio) che nella scelta delle immobilizzazioni cui applicarla: è, quindi, ovvio che il contribuente sarà portato a rivalutare i beni con ammortamenti più rapidi, mentre sarà disincentivato a rivalutare gli immobili e l'avviamento, dato il loro lento ammortamento.

In secondo luogo, l'A. critica l'esclusione dall'ambito di applicazione dell'imposta sostitutiva in esame dei trasferimenti diretti di azienda (vendita) e ritiene che si sia persa un'occasione per ridare appetibilità a tale forma di circolazione dei compendi aziendali.

Stevanato, nella seconda parte dell'articolo, critica la soppressione della possibilità di operare i conferimenti di azienda realizzativi di cui all'art. 175 del TUIR, ancorati ai valori di iscrizione dei beni nella contabilità della conferitaria. Tale intervento appare infatti frettoloso, in quanto elimina la possibilità di evitare disallineamenti tra i valori della conferente e della conferitaria senza una reale ed effettiva motivazione. (PM).

Prassi Amministrativa

IRES – Consolidato nazionale – Fusione per incorporazione della consolidante in una società non inclusa nel consolidato – Continuazione della tassazione di gruppo.

Ris. Agenzia delle Entrate 9 aprile 2008, n. 139/E, nel sito web www.agenziaentrate.it

Con riguardo al caso di una società che incorpora una capogruppo aderente al regime del consolidato fiscale nazionale, l'Agenzia ha affermato che l'incorporante deve predisporre un'apposita istanza di interpello per la prosecuzione del consolidato.

Infatti la società risultante dalla fusione non viene attratta automaticamente nel regime di tassazione di gruppo avviato dalla società incorporante.

L'Agenzia delle Entrate precisa inoltre che l'incorporante non può includere nel regime del consolidato nazionale le perdite realizzate nei periodi di imposta precedenti all'operazione.

In senso critico vedasi S. DUS e D. STEVANATO, *Fusione, consolidato fiscale e riporto delle perdite pregresse*, in Dial. Dir. Trib. 12/2007, pag. 1537.

IRES – Redditi di impresa – Accantonamenti di quiescenza e previdenza – Collaborazioni coordinate e continuative – Indennità di fine mandato degli amministratori – Deducibilità dell'accantonamento – Condizioni.

Ris. Agenzia delle Entrate 22 maggio 2008, n. 211/E, nel sito web www.agenziaentrate.it

Gli accantonamenti per il trattamento di fine mandato degli amministratori di società possono essere dedotti dal reddito d'impresa della stessa società in base al principio di competenza ai sensi dell'art. 105 TUIR solo se il diritto a tale indennità risulti da un atto avente data certa anteriore al rapporto di collaborazione tra amministratore e società.

Per i rapporti che non soddisfano tale condizione, viene meno la deducibilità del relativo accantonamento per indennità di fine mandato.

In tale ultima ipotesi, l'onere sostenuto dalla società sarà deducibile all'atto dell'erogazione dell'indennità medesima.

IRES – Consolidato nazionale – Fusione inversa ad opera del soggetto consolidante – Continuazione del regime di tassazione di Gruppo.

Ris. Agenzia delle Entrate 19 giugno 2008, n. 251/E, nel sito web www.agenziaentrate.it

L'operazione di fusione inversa per incorporazione di una società non inclusa nel consolidato fiscale in una società che ha optato per la tassazione di gruppo in qualità di società controllata, non rappresenta un'ipotesi di interruzione del regime di tassazione consolidata che prosegue naturalmente senza necessità di preventivo interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.

Riguardo alle eventuali perdite pregresse appartenenti alla società incorporante l'Amministrazione finanziaria precisa che:

- non potranno essere utilizzate all'interno del consolidato per effetto delle limitazioni poste dall'art. 118, comma 2, TUIR;

- potranno essere riportate negli esercizi successivi dall'incorporata solo nel caso rispetto dei limiti previsti dall'art. 172, comma 7, TUIR.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

IRES – Reddito di impresa – Determinazione – Componenti negativi – Deduzione – Presupposti – Certezza ed inerenza – Onere della prova – Grava sul contribuente.

Cass., sez. trib. 26 gennaio 2007, n. 1709, in Rass. Trib. 1/2008, pag. 221.

Costituisce principio pacifico in giurisprudenza il fatto che l'onere probatorio dei presupposti dell'esistenza, certezza ed inerenza di un componente negativo di reddito grava sul contribuente, non essendo necessario che – nell'ipotesi di costo addebitato ad una società controllata da altra società – debba sussistere anche una correlazione con i ricavi bensì richiedendosi la fruizione di un'effettiva utilità in ragione dell'onere sopportato.

Con nota di D. FUXA, "L'onere della prova nelle controversie sul *transfer pricing*".

IRES – Reddito di impresa – Costi deducibili – Indennità suppletiva di clientela – Accantonamento ex art. 70 (ora art. 105), DPR 22 dicembre 1986, n. 917 – Indeducibilità – Componente negativa di reddito ex art. 75 comma 1, (ora 109), DPR n. 317/1986 – Deducibile ove concretamente corrisposta.

Cass., sez. trib. 30 gennaio 2007, n. 1910, in Riv. Dir. Trib. 3/2008, II, pag. 212.

L'indennità suppletiva di clientela, connotata dall'incertezza dell'obbligo di corresponsione, costituisce un costo meramente eventuale sia nell'*an* sia nel *quantum* e pertanto non è fiscalmente accantonabile e deducibile ai sensi dell'art. 70 (ora 105) del DPR n. 917/1986; conseguentemente tale indennità è deducibile solo nell'esercizio in cui venga concretamente corrisposta, secondo il principio di cui all'art. 75, comma 1, (ora 109), DPR n. 917/1986.

Con nota di C. VERRIGNI, "La deducibilità dell'indennità suppletiva di clientela nel sistema del reddito di impresa: oscillazioni giurisprudenziali, prassi amministrativa e tutela dell'affidamento".

25) REDDITI DI CAPITALE

Dottrina

"Sui rapporti tra contratti derivati di durata inferiore ai 18 mesi e la categoria fiscale dei "titoli atipici", di T. MARINO, in Boll. Trib. n. 7/2008, pag. 543.

L'articolo mette in evidenza una delle maggiori contraddizioni e distorsioni dell'attuale sistema impositivo delle cd. rendite finanziarie, cioè la discriminazione a danno dei titoli di durata inferiore ai 18 mesi, prendendo spunto dalla disciplina dei titoli "atipici". A seguito della riforma "Tremonti", i proventi derivanti dai principali rapporti che venivano cartolarizzati mediante i titoli atipici (quelli di associazione in partecipazione con apporto di capitale o misto) sono stati equiparati, nel trattamento, ai dividendi, così come sono stati assimilati alle azioni i titoli la cui remunerazione è costituita interamente dai risultati economici dell'emittente o di uno specifico affare. Residuano ormai solo talune fattispecie – tra le quali l'A. cita i titoli subordinati irredimibili, oltre quelli *reverse*

convertible – che, in quanto contraddistinte dalla incertezza sulla restituzione del capitale investito, ricadono sotto la disciplina dei titoli atipici; tuttavia, la conseguente penalizzazione in termini di aliquota di tassazione (27%) risulta ingiustificata, in quanto i medesimi effetti economici dei titoli in questione ben potrebbero essere replicati *in parte qua* attraverso contratti derivati, i cui differenziali sono tassati coll'aliquota del 12,5%. Inoltre, la distorsione si verifica anche per i rapporti di vero e proprio finanziamento, che siano cartolarizzati ma abbiano comunque una durata inferiore a 18 mesi, in quanto la maggiore aliquota impositiva (o la penalizzazione prevista in caso di anticipato rimborso dei titoli di durata superiore) può essere legittimamente evitata attraverso altri contratti finanziari "collegati" che ne trasformino le scadenze. L'A. cita le conclusioni della Commissione Guerra, auspicando che si proceda alla modifica del regime attuale uniformando il prelievo per i diversi strumenti finanziari. (NM)

26) REDDITI DI IMPRESA

Prassi Amministrativa

Redditi di impresa – Ammortamenti – Beni concessi in comodato – Deducibilità delle quote di ammortamento.

Ris. Agenzia delle Entrate 16 maggio 2008, n. 196/E, nel sito web www.agenziaentrate.it

L'Agenzia ha chiarito che per poter dedurre le quote di ammortamento di un bene concesso in comodato a terzi è necessario verificare l'esistenza dei requisiti di inerenza del costo e di strumentalità del bene.

Nell'ipotesi di risoluzione anticipata o di cessazione naturale del contratto di comodato, la quota di ammortamento deducibile nel periodo d'imposta della risoluzione o della cessazione dovrà essere ragguagliata ai giorni che intercorrono tra l'inizio del periodo d'imposta e la data di risoluzione o cessazione. Ciò vale nel caso in cui il bene, una volta rientrato nella disponibilità del comodante, non venga utilizzato immediatamente – in via diretta o indiretta – nell'attività d'impresa di quest'ultimo.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Reddito di impresa – Perdita di crediti – Prova – Caso di specie – Artt. 66 (ora art. 101) e 75 (ora artt. 64 e 109) del DPR 22 dicembre 1986, n. 917.

Cass., sez. trib. 19 novembre 2007, n. 23863, in Rass. Trib. 2/2008, pag. 420.

Poiché l'art. 66, comma 3, del DPR 22 dicembre 1986, n. 917, stabilisce che le perdite su crediti sono deducibili quali componenti negative del reddito d'impresa non solo se il debitore è assoggettato a procedure concorsuali, ma anche quando esse risultino da elementi certi e precisi, non è necessario, ai fini della deducibilità, che il creditore abbia domandato una dichiarazione giudiziale dell'insolvenza del debitore con i conseguente assoggettamento di costui ad una procedura concorsuale, ma è sufficiente che le perdite risultino documentate in modo certo e preciso, anche attraverso una transazione antieconomica, poiché possono rientrare nella strategia generale di un'impresa operazioni di per se stesse antieconomiche, ma concluse in vista di benefici economici su altri fronti (nel caso di specie, è stato rigettato il ricorso dell'Amministrazione avverso la sentenza di merito che aveva riconosciuto come deducibili le perdite su crediti vantati in Libia stanti i delicati rapporti creatisi all'epoca fra lo Stato libico e gli operatori commerciali degli altri Stati).

Con nota di E. CERIANA, "Perdite su crediti derivanti da una rinuncia per intervenuta transazione".

Redditi di impresa – Principio di competenza – Indisponibilità parte del contribuente – Costi non di competenza – Indeducibilità – Divieto di doppia imposizione – Inapplicabilità – Rimborso di maggiori imposte nei successivi periodi – Ammissibilità.

Cass., sez. trib. 10 marzo 2008, n. 6331, in Corr. Trib. 2008, pag. 1381.

Posto che l'imputazione di un determinato costo ad un periodo d'imposta anziché ad un altro ben può, in astratto, comportare l'alterazione dei risultati della dichiarazione, mediante i meccanismi di compensazione dei ricavi e dei costi nei singoli esercizi, deve ritenersi rigorosamente preclusa in tema di reddito d'impresa la deduzione di costi in esercizi diversi da quello di competenza. Infatti, il contribuente non può essere lasciato arbitro della scelta del periodo al quale imputare il costo. La pratica conseguenza di una vietata doppia imposizione (in rapporto alle circostanze del caso concreto) non risulta evento irrimediabilmente connesso all'applicazione del criterio testé enunciato, giacché, in base ai principi generali, può essere evitata mediante l'esercizio da parte del contribuente dell'azione della restituzione della maggiore imposta corrisposta a causa della mancata esposizione dei costi nel periodo di competenza.

Con nota sostanzialmente adesiva di M. BEGHIN, "l'azione di rimborso tutela il contribuente in caso di errata imputazione a periodo dei costi".

Redditi di impresa – Società controllante e controllata – Costi per prestazioni – Valore normale superiore – Rettifica – Legittimità.

Cass., sez. trib. 11 aprile 2008, n. 9497, in Corr. Trib. 2008, pag. 1943.

Con riguardo ai rapporti fra società controllante e controllata, l'Amministrazione finanziaria può in base alla rilevata differenza tra prezzi e valori di mercato dei beni e dei servizi commercializzati rettificare le componenti reddituali interessate dal suddetto scarto.

Con nota contraria di M. BEGHIN "La Cassazione legittima la rettifica della dichiarazione per diversità tra prezzo e valore", in quanto la differenza tra corrispettivi applicati e valori normali dei beni e dei servizi non può sorreggere, da sola, una presunzione semplice di evasione ex art. 39, primo comma, lett. d), DPR n. 600/1973.

Redditi di impresa – Ammortamento di beni acquistati – Acquisto di azienda – Quota attribuita all'avviamento – Sindacato dell'Amministrazione – Ammissibilità.

Cass., sez. trib. 16 aprile 2008, n. 9950, ne Il fisco 19/2008, fasc. n. 1, pag. 3495.

Mentre il prezzo della cessione di azienda o di un ramo di azienda è frutto della libera contrattazione delle parti, la conseguente ripartizione contabile, tra le singole componenti aziendali, del corrispettivo complessivamente versato non è insindacabilmente rimessa all'imprenditore cessionario ed è soggetta al rispetto del criterio della correttezza e veridicità del bilancio, con la conseguenza che tutti gli elementi attivi e passivi, costituenti l'azienda, vengano iscritti al loro valore reale e vieta l'inserimento di poste inesistenti o sopravvalutate. Pertanto, l'Amministrazione ben può sindacare se sia congrua la parte del prezzo imputata dal cessionario all'avviamento dell'azienda acquistata, e quindi assoggettata ad ammortamento ai fini della individuazione del reddito imponibile (nel caso di specie l'Amministrazione sosteneva che tale parte del prezzo era stata sovradimensionata a scapito di altre pose che non danno luogo ad esborsi ammortizzabili).

28) REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

Dottrina

“Natura e funzione della certificazione rilasciata dai sostituti d'imposta” di N. D'AMATI, in Boll. Trib. 2008, pag. 711. (per segnalazione)

“Recupero delle ritenute IRPEF subite su somme restituite al soggetto erogatore” di M. FATTACCIO e L. SPIEZIA, in Corr. Trib. 17/2008, pag. 1402.

Somme restituite al soggetto erogatore

L'art. 10, comma 1, lett. d-bis), del TUIR prevede la possibilità di dedurre dal reddito complessivo “le somme restituite al soggetto erogatore, se hanno concorso a formare il reddito in anni precedenti”.

La risoluzione n. 100/E del 2005 ha precisato che l'introduzione della l. d-bis) si è resa necessaria proprio in quanto il sistema dei rapporti tra Erario, sostituto e sostituito comporta che il recupero, a carico del contribuente, delle somme a suo tempo a lui erogate avvenga al lordo delle imposte che l'ente erogatore ha versato all'Erario in qualità di sostituto.

La medesima risoluzione ha chiarito, inoltre, che, per effetto della lett. h) del comma 2 dell'art. 51 del TUIR, l'onere deducibile previsto dall'art. 10 del TUIR potrà anche essere riconosciuto direttamente dal sostituto di imposta (fino alla capienza del reddito di lavoro dipendente o di pensione) e non concorrerà a formare il reddito imponibile.

Tuttavia, in tal caso, qualora il reddito di lavoro dipendente o di pensione non permetta di recuperare l'intero onere deducibile, il contribuente potrà eventualmente operare una ulteriore deduzione in sede di dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta in cui la somma è restituita (principio di cassa) fino alla capienza del suo reddito complessivo.

Rimborso dei versamenti diretti

Circa il rapporto tra l'applicazione dell'art. 10, comma 1, lett. d-bis), del TUIR e l'istanza di rimborso dei versamenti diretti in base all'art. 38 del DPR n. 602/1973, quest'ultimo rimborso è previsto per le ipotesi in cui il prelievo alla fonte è viziato esclusivamente sotto il profilo tributario per vizi inerenti alla debenza stessa delle imposte e non anche in conseguenza delle particolari vicende cui il reddito, al quale la ritenuta accede, è sottoposto.

Recupero di ritenute IRPEF

In ordine al recupero delle ritenute IREPF pagate su somme percepite dal contribuente e poi restituite, a seguito di sentenza della Corte d'Appello, al soggetto erogatore, occorre distinguere a seconda che il contribuente abbia restituito o meno le somme.

Somme non ancora restituite

Nell'ipotesi in cui non siano ancora state restituite le somme al lordo delle ritenute subite, tornano applicabili le precisazioni contenute nella risoluzione n. 110/E del 2005, secondo cui il contribuente potrà recuperare le ritenute chiedendo direttamente al sostituto d'imposta il riconoscimento delle somme restituite tra gli oneri deducibili, che non concorreranno a formare il reddito imponibile. In alternativa, il contribuente potrà operare una deduzione (totale o per la parte residua non recuperata dal sostituto), in sede di dichiarazione dei redditi, relativa al periodo di imposta in cui la somma è restituita.

Somme già restituite

Nell'ipotesi in cui la restituzione delle somme al lordo delle ritenute subite sia già avvenuta, qualora non sia ancora decorso l'anno e non sia ancora stata presentata la dichiarazione annuale, il contribuente potrà recuperare le ritenute, con le modalità appena descritte.

Qualora, invece, il contribuente, abbia già presentato la dichiarazione, potrà integrare tale dichiarazione dei redditi per far valere gli oneri deducibili, nel rispetto di quanto previsto dall'art. 2, comma 8-bis, del DPR n. 322/1998, secondo cui è possibile “correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito

d'imposta o di un minor credito, mediante dichiarazione da presentare non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo". (CLP)

“La disciplina di favore per gli straordinari e le retribuzioni variabili” di F. PETRUCCI, in Corr. Trib. 2008, pag. 1933.

La normativa agevolata di cui al D.L. n. 93/2008 adottata per gli straordinari e i premi di partecipazione, pur nella sua temporaneità, va giudicata positivamente viste le difficoltà del bilancio dello Stato. Certo è che l'Amministrazione finanziaria dovrà precisare (è sperabile con una certa generosità interpretativa) alcuni aspetti operativi dalla stessa nascenti per agevolare l'opera dei sostituti d'imposta. Delicati sembrano taluni aspetti legati all'eventuale ripensamento del dipendente quanto al regime applicabile, ma sembra che in pratica si sia di fronte a problemi facilmente superabili. (CLP)

L'agenzia è intervenuta in materia con la Circ. n. 49 del 11 luglio 2008.

“Le prestazioni di tipo assicurativo per i lavoratori dipendenti” di F. PETRUCCI, in Corr. Trib. 2008, pag. 1513.

L'articolo sintetizza la Risoluzione n. 39/E del 2007 dell'Agenzia delle Entrate che illustra il trattamento fiscale applicabile ai contributi che un datore di lavoro versa ad un fondo per garantire ai propri dipendenti una copertura assicurativa contro il rischio di non autosufficienza.

L'Agenzia ha escluso che il fondo *de quo* sia qualificabile come una cassa assistenziale, le cui contribuzioni avrebbero dovuto essere assoggettate a ritenuta ex art. 23 DPR 600/73, concretizzando i premi relativi alla copertura assicurativa una componente reddituale in natura che ricade sotto il disposto del comma 3 dell'art. 51 del TUIR.

La rilevanza ai fini IRPEF dei predetti contributi comporta, conseguentemente, l'assoggettamento alla contribuzione previdenziale, ferma restando la applicazione del principio di cassa che regola la formazione del reddito di lavoro.

Al contrario, detti contributi sono deducibili dal reddito di impresa secondo il principio di competenza. (EM)

“Ritenute versate a titolo di anticipato versamento sul TFR se il sostituto è fallito” di F. PETRUCCI, in Corr. Trib. 2008, pag. 1765.

In tema di ritenute versate a titolo di anticipato versamento sul TFR, il meccanismo introdotto con l'art. 3, comma 211, dalla Legge n. 662/96 ha da sempre provocato qualche problema di gestione a carico dei sostituti d'imposta.

L'A. illustra le argomentazioni espresse dalla Corte di Cassazione nella sentenza 28 novembre 2007, n. 24672 con riferimento al caso del datore di lavoro-sostituto, fallito, che si attivi per il recupero delle ritenute versate a titolo di anticipato versamento sul TFR.

Concordando con l'orientamento del Fisco, la Corte ha ritenuto che il sopravvenuto fallimento del datore di lavoro (vero e proprio contribuente nella fase dell'anticipazione) così come non determina la non debenza *ab origine* dell'anticipo versato, non priva nemmeno lo stesso del diritto di recuperare tale anticipo.

L'insinuazione al passivo del Fondo di garanzia (che si sostituisce, in caso di fallimento, al datore di lavoro nel pagamento delle somme dovute a titolo TFR) in via di surrogazione, nel credito complessivo del lavoratore per il TRF (comprendendo quindi anche le trattenute fiscali gravanti sullo stesso che debbono essere operate dal Fondo al momento del pagamento) costituisce l'unica fonte giuridica del diritto del datore di lavoro, e, per esso, del suo fallimento, a recuperare il credito in questione perché solo con tale insinuazione deve ritenersi verificato il presupposto (pagamento del TFR da parte dello stesso datore di lavoro fallito) che legittima l'utilizzo del corrispondente credito d'imposta e lo stesso, di conseguenza, deve essere corrispondentemente restituito. (EM)

“I costi da *stock option* nella determinazione del reddito del datore di lavoro” di S. TRETTEL, F. CROVATO in Dial trib. 1/2008.

In base ai corretti principi contabili, ed al bilancio IAS, i costi sostenuti dall'impresa a seguito di operazioni di *stock option* vanno accantonati a conto economico prima di essere effettivamente sostenuti, nel successivo momento in cui il contribuente eserciterà l'opzione. C'è da chiedersi se questo componente negativo di reddito, imputato a conto economico, sia immediatamente deducibile fiscalmente o invece debba essere rinviato in attesa di diventare “certo e obiettivamente determinabile”. (Redazionale)

Prassi Amministrazione

Redditi di lavoro dipendente – *Stock option* – Determinazione della quota di azioni – indisponibile.

Ris. Agenzia delle Entrate 7 aprile 2008, n. 133/E, nel sito web www.agenziaentrate.it

La nuova disciplina delle *stock options* (art. 51, comma 2, lett. g-bis) TUIR, prevede, tra l'altro, che il dipendente debba mantenere per almeno i cinque anni successivi all'esercizio dell'opzione non tutte le azioni ricevute bensì un investimento nei titoli oggetto di opzione non inferiore alla differenza tra il valore delle azioni al momento dell'assegnazione e l'ammontare corrisposto dal dipendente.

La quota delle azioni cedibile va valutata, al momento dell'esercizio dell'opzione, tenendo conto del valore normale delle stesse.

Una volta effettuato il calcolo del numero delle azioni che non possono essere cedute o date in garanzia nel quinquennio, stabilito alla data dell'assegnazione delle azioni, tale numero di azioni deve essere mantenuto indipendentemente dalla circostanza che il valore delle azioni subisca modificazioni nel corso del predetto periodo.

Ad avviso dell'Agenzia, nella determinazione di tale valore non si può tener conto delle commissioni eventualmente dovute a intermediari.

Diversamente, al momento dell'esercizio dell'opzione, il dipendente può effettuare un versamento volontario integrativo tale da aumentare il costo complessivo delle azioni acquistate, in modo da soddisfare il quantitativo minimo dei titoli che deve essere detenuto nel quinquennio successivo.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Redditi di lavoro dipendente – Accertamento – Requisiti – Art. 42 del DPR 29 settembre 1973, n. 600 – Artt. 46 (ora art. 49) e 48 (ora art. 51) del DPR 22 dicembre 1986, n. 917.

Cass., sez. trib. 30 gennaio 2007, n. 1905, in Rass. Trib. 1/2008, pag. 205.

In tema di accertamento del reddito di lavoro dipendente, nell'avviso di accertamento con il quale si contesti l'omessa dichiarazione di una determinata somma percepita dal datore di lavoro, l'ufficio, ai sensi dell'art. 42 del DPR n. 600 del 1973, non può limitarsi a qualificare la somma stessa come “emolumenti”, senza ulteriori specificazioni, essendo tenuto ad indicare, nell'ambito dei “presupposti di fatto” e delle “ragioni giuridiche” della pretesa avanzata, quello che costituisce, secondo l'ufficio, il “titolo”, la “causale” dell'erogazione in questione ponendo così il contribuente, in ossequio ai principi di informazione e collaborazione, in condizione di valutare, con pienezza di cognizione, la fondatezza della pretesa fiscale e di contestare in sede giudiziaria l'*an* ed il *quantum* debeat.

Con nota di A. URICCHIO, “Motivazione dell'accertamento ed onnicomprensività del reddito di lavoro dipendente”

Redditi di lavoro dipendente – Somme corrisposte al lavoratore per la risoluzione anticipata del contratto – Natura – E' quella propria dell'indennità per incentivo all'esodo – Trattamento tributario.

Cass., sez. trib. 5 febbraio 2008, n. 2716, in Boll. Trib. 2008, pag. 851.

Le somme corrisposte per ottenere il consenso del lavoratore alla risoluzione anticipata del rapporto di lavoro hanno natura di incentivo all'esodo, e non di indennità sostitutiva di mancato preavviso, che ha invece la diversa funzione di compensare il dipendente del disagio relativo alla ricerca di un nuovo posto di lavoro; per l'effetto, le prime devono essere assoggettate all'aliquota del TFR ridotta alla metà, in presenza dei requisiti di età stabiliti dalla legge.

33) RITENUTE ALLA FONTE

Dottrina

“Davvero la Cassazione esclude la legittimazione del sostituto al rimborso delle ritenute?”
di R. LUPI, in Dial. Trib. 1/2008, pag. 49.

Con la sentenza 19 novembre 2007, n. 23886 la cassazione parrebbe negare al sostituto la possibilità di chiedere il rimborso delle ritenute effettuate o versate in eccesso.

Tale affermazione risulta in contrasto con la previsione dell'art. 38 del D.P.R. n. 602 del 1973 che sancisce la legittimazione concorrente all'azione di rimborso del sostituto e del sostituito e con altri precedenti giurisprudenziali tra cui si segnala la sentenza della Suprema Corte 28 giugno 2007, n. 14911.

Probabilmente la motivazione può essere spiegata per una qualche particolarità della fattispecie, che dalla motivazione non risulta, ovvero per qualche altro equivoco. (AF)

Giurisprudenza

Commissioni tributarie di merito

Ritenute alla fonte – Certificazione – Mancata esibizione delle certificazioni delle ritenute d'acconto operate dal sostituto – Scomputo delle ritenute subite da parte del sostituito – Prova con altra documentazione – Ammissibilità.

Comm. trib. prov. di Teramo, sez. III 18 dicembre 2007, n. 198, in Boll. Trib. 2008, pag. 677.

La certificazione delle ritenute d'acconto è un onere per il sostituto, ma non costituisce per il costituito *conditio sine qua non* per godere dello scomputo delle ritenute subite, non potendosi riconoscere alla certificazione valore sostanziale; ne discende che le ritenute subite sono legittimamente scomputabili dal sostituito anche se egli non è in possesso delle certificazioni di cui all'art. 4 del DPR 22 luglio 1998, n. 322, poiché tali ritenute possono essere dimostrate anche attraverso altri documenti validi a livello tributario.

36) DISPOSIZIONI ANTIELUSIVE

Dottrina

“Norma antielusiva generale e disposizioni ordinarie con funzione antielusiva” di G. CASTELLANI, G. SEPRIO e R. LUPI, Dial. Dir. Trib. 3/2008, pag. 41.

Dato il ruolo dell'art. 37-*bis* del DPR n. 600/18973 all'interno del sistema tributario, si potrebbe pensare ad un percorso privilegiato e più approfondito per i giudizi presso le Commissioni tributarie aventi ad oggetto l'impugnazione di atti amministrativi basati sull'applicazione della norma antielusiva. Soprattutto occorrerebbe valorizzare il requisito della motivazione, che in questi casi deve far comprendere in che cosa consiste l'aggiramento posto in essere dal contribuente, spiegando perché egli avrebbe violato lo spirito della legislazione, pur rispettando la lettera. In sostanza, l'introduzione di una norma antielusiva generale dovrebbe essere accompagnata da una serie di garanzie e di cautele su cui vale la pena aprire un dibattito in un momento, come quello attuale, di esasperato relativismo etico ed intellettuale. (redazionale)

Giurisprudenza

Corte di Giustizia CE

Disposizioni antielusive – IVA – Direttiva – Pratiche elusive – Elementi costitutivi – Vantaggio fiscale – Scopo essenziale della operazione – Identificazione – Sussistenza nel merito – Esami del giudice nazionale – Necessità.

Corte di Giust. CE, sez. II 21 febbraio 2008, n. C-425/06, in Corr. Trib. 2008, pag. 1457.

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

Con nota di S. CAMMILLERI e F. D'ACQUISTO, "Il vantaggio fiscale come scopo essenziale rende l'operazione elusiva", in cui si rileva come il principio è applicabile ogni qual volta il perseguimento di un vantaggio fiscale costituisca lo scopo essenziale e, non più, come in passato, il solo scopo di un'operazione. La portata di questo principio non può tuttavia essere ulteriormente ampliata, così come ha fatto di recente la Suprema Corte, a fattispecie che non presentino alcun nesso con il diritto comunitario, e i cui elementi si collochino tutti all'interno di un solo Stato membro.

Corte di Cassazione

Disposizioni antielusive – Fusione per incorporazione – Operazione straordinaria – Determinazione dell'intento elusivo – Facoltà dell'Amministrazione finanziaria, art. 10 della L. n. 408/1990, di disconoscimento dei vantaggi tributari.

Cass., sez. trib. 20 luglio 2007, n. 16097, in Rass. Trib. 1/2008, pag. 163.

Ove l'Amministrazione finanziaria disconosca, invocando l'art. 10 della L. n. 408/1990, i vantaggi tributari conseguiti in operazioni di concentrazione, trasformazione, scorporo, cessione di azienda, riduzione di capitale, liquidazione, valutazione di partecipazioni, cessione di crediti e cessione o valutazione di valori mobiliari, assumendo che tali operazioni siano carenti di valide ragioni

economiche e abbinano lo scopo esclusivo di ottenere fraudolentemente un risparmio d'imposta, il giudice di merito non può limitarsi a valutare le motivazioni dell'operazione societaria addotte dal contribuente ma deve anche verificare se esse trovino corrispondenza nella realtà economica (così come deve – per altro verso – verificare se sussista o meno un vantaggio fiscale della operazione).

Con nota di G. ZIZZO, "Ragioni economiche e scopi fiscali nella clausola antielusione"

Disposizioni antielusive – Abuso del diritto – Equivalenza – Operazioni aventi solo finalità fiscali – Onere della prova contraria – Spetta al contribuente.

Cass., sez. trib. 4 aprile 2008, n. 8772, in Corr. Trib. 2008, pag. 1777 e ne Il fisco 17/2008, fasc. I, pag. 3095.

Non hanno efficacia nei confronti dell'Amministrazione finanziaria quegli atti posti in essere dal contribuente che costituiscano "abuso di diritto", cioè che si traducano in operazioni compiute al solo fine di conseguire un vantaggio fiscale. Tale inefficacia non opera laddove il contribuente fornisca la prova dell'esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti di carattere non meramente marginale o astratto.

Con commento di M. BEGHIN, "L'inesistente confine tra pianificazione, elusione e abuso del diritto".

47) IVA

Dottrina

"Provvisori e consulenze nell'IVA", di S. DUS e R. LUPI, in Dial. Dir. Trib. 1/2008, pag. 139

L'esenzione prevista dalla disciplina IVA per le provvisorie di intermediazione finanziaria deve ritenersi applicabile anche ai corrispettivi erogati dai gestori per l'attività di consulenza svolta dagli intermediari che abbiano i requisiti di professionalità previsti dalla direttiva MIFID, attività che è qualificata come intermediazione anche dalle modifiche di imminente introduzione nella direttiva IVA. Anche se il termine consulenza, senza dubbio più elegante rispetto a quello di commissione, provvigione, o compenso di mediazione, tende a guadagnare spazio nel mondo degli affari, l'applicazione dei tributi, come spesso ci ricordano le stesse autorità fiscali, deve avere come riferimento la sostanza economica dei fenomeni. (Redazionale)

"Servizi ausiliari infragruppo a rischio nei gruppi bancari e assicurativi", di M. LORENZETTI, ne Il fisco, n. 19/2008, fasc. n. 1, pag. 3461.

L'A. descrive sommariamente le principali conseguenze dell'abrogazione, disposta dalla Legge Finanziaria 2008 e con decorrenza 1° luglio 2008 (termine successivamente prorogato al 1° gennaio 2009 con l'art. 82 del D.L. n. 112/2008 – n.d.r.), del regime dell'IVA cd. infragruppo, di cui all'art. 6 della L. n. 133/1999. Viene, in particolare, spiegata, quanto alle modalità applicative, la rettifica del pro rata di detraibilità dell'IVA sui beni strumentali per le società di *outsourcing* che, a seguito dell'abrogazione, potranno in essere operazioni attive imponibili, e non più esenti, nei riguardi del gruppo di appartenenza.

Secondo l'A., l'operato del legislatore è fortemente criticabile ed intempestivo. Infatti, posto che il regime ora in corso di abrogazione non potrebbe considerarsi agevolativo ma semplicemente volto a neutralizzare gli effetti distorsivi (e penalizzanti, in ultima istanza, per il consumatore finale dei servizi bancari o assicurativi) di un'applicazione a cascata del tributo in conseguenza delle riorganizzazioni interne dei gruppi volte all'allocazione specialistica della produzione di servizi

interni, occorre altresì considerare che gli ultimi sviluppi normativi in seno alla Unione Europea preludono a rilevanti cambiamenti nel settore delle operazioni, attualmente esenti, in parola. In particolare, agli operatori economici del settore (e non più agli Stati) verrà consentito di optare per la imponibilità delle operazioni finanziarie attualmente esenti, le quali saranno altresì oggetto di migliore definizione; inoltre, le legislazioni interne degli Stati dovranno prevedere la possibilità di istituire entità (societarie o consortili) che, in regime di esenzione, ribaltino i costi per investimenti comuni a gruppi di imprese così associate, con particolari vantaggi, in termini di neutralità, per quelle che effettuano ordinariamente operazioni esenti. Pertanto, secondo l'A., la scelta italiana è semplicemente affrettata, dovendosi nuovamente intervenire per recepire le disposizioni comunitarie in corso di emanazione. (NM)

Prassi Amministrativa

IVA – IVA di gruppo – Utilizzo delle eccedenze di crediti IVA maturati nell'ambito della liquidazione di gruppo.

Ris. Agenzia delle Entrate 11 aprile 2008, n. 151/E, nel sito web www.agenziaentrate.it

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, a decorrere dalla liquidazione IVA di gruppo relativa all'anno 2008, i crediti IVA realizzati prima dell'esercizio dell'opzione per l'IVA di gruppo restano nell'esclusiva disponibilità delle società partecipanti che li hanno originati che possono utilizzarli in compensazione per il pagamento di altri tributi o, in presenza dei requisiti richiesti, richiederli a rimborso ex art. 30 DPR 633/72.

La società capogruppo può, invece, utilizzare in compensazione ex art. 17, D.Lgs. 241/1997 solo l'eventuale credito IVA di gruppo emergente dai prospetti riepilogativi annuali della dichiarazione del gruppo.

Prima dell'entrata in vigore delle modifiche introdotte dall'art. 1, comma 63, della L. 244/2007 le eccedenze di IVA maturate dalle singole società prima dell'avvio dell'opzione di gruppo dovevano essere trasferite alla controllante, la quale non poteva utilizzarle in compensazione orizzontale.

IVA – Territorialità dell'imposta – Prestazioni di consulenza e assistenza tecnica o legale rese in Italia da operatore non residente.

Ris. Agenzia delle Entrate 29 aprile 2008, n. 178/E, nel sito web www.agenziaentrate.it

Le prestazioni di consulenza e di assistenza tecnica o legale rese da un soggetto non residente ad una società residente in Italia sono assoggettate a IVA in Italia.

La consulenza si estrinseca in giudizi, precisazioni, chiarimenti o pareri in cui sia preminente la valutazione personale e il contenuto intellettuale della prestazione.

IVA – Ristrutturazione aziendale – Separazione delle attività – Rettifica della detrazione per i beni ammortizzabili.

Ris. Agenzia delle Entrate 5 maggio 2008, n. 184/E, nel sito web www.agenziaentrate.it

Con la risoluzione in oggetto l'Agenzia ha chiarito che in presenza di un processo di ristrutturazione aziendale che prevede due fusioni per incorporazione e un successivo conferimento di ramo d'azienda con confluenza in capo ad un unico soggetto di più attività svolte in precedenza dalle società coinvolte nell'operazione è possibile procedere all'applicazione separata dell'IVA a condizione che le attività siano effettivamente distinte ed obiettivamente autonome anche se svolte nell'ambito della stessa impresa.

Spetta all'incorporante effettuare la rettifica della detrazione operata dalla incorporata in relazione all'acquisto di beni ammortizzabili.

In sede di calcolo della rettifica occorre tener conto della diversa percentuale di detraibilità di ciascuna società.

IVA – Territorialità dell'imposta – Prestazioni di consulenza e assistenza tecnica o legale rese in Italia da soggetto non residente.

Ris. Agenzia delle Entrate 3 giugno 2008, n. 222/E, nel sito web www.agenziaentrate.it

La risoluzione fornisce chiarimenti relativi ad alcuni aspetti della precedente risoluzione n. 178/E del 29 aprile 2008.

In particolare viene precisato che:

- le disposizioni che disciplinano la territorialità del tributo e, in particolare, i servizi di consulenza e assistenza tecnica rilevano oggettivamente sulla base del contenuto intrinseco che esprimono e della finalità perseguita e, quindi indipendentemente dalla natura giuridica del soggetto che li rende;
- in presenza di un contratto complesso, che contempri più prestazioni eterogenee, occorre distinguere le prestazioni di consulenza che – come quelle di consulenza legale, amministrativa e commerciale – ai fini IVA sono territorialmente rilevanti in Italia da quelle che, al contrario, necessitano di un esame più approfondito ai fini dell'individuazione del requisito di territorialità. Qualora anche queste ultime presentino i caratteri tipici della consulenza, le stesse devono considerarsi territorialmente rilevanti ai fini IVA in Italia;
- la valutazione se trattasi di servizi di consulenza oppure di prestazioni generiche va condotta caso per caso e non considerando le prestazioni indicate nel contratto nel loro complesso.

IVA – IVA di gruppo – Scissione parziale – Inapplicabilità.

Ris. Agenzia delle Entrate 6 giugno 2008, n. 232/E, nel sito web www.agenziaentrate.it

L'Agenzia delle Entrate chiarisce che l'operazione di scissione parziale attraverso la quale la società scissa trasferisce le proprie partecipazioni di controllo alla società beneficiaria esclude, per quest'ultima, l'applicabilità della procedura dell'IVA di gruppo.

Essa, infatti, è una società esterna al gruppo, che svolge attività diversa rispetto a quella scissa divenuta controllata solo per effetto della scissione – circostanza che esclude il requisito temporale del possesso – e il cui transito nel gruppo stesso potrebbe dunque essere occasionale e giustificato solo da motivi di interesse fiscale.

Secondo l'Agenzia, il generale principio del subentro nelle posizioni giuridiche del dante causa, come conseguenza "*naturaliter*" di un'operazione di riorganizzazione aziendale (fusione, scissione, conferimento neutrale) non può essere applicato "*tout court*" alla disciplina dell'IVA di gruppo ma deve essere, di volta in volta, raccordato con la particolare "*ratio*" della disciplina stessa.

Quest'ultima è quella di evitare pratiche fraudolente o elusive, dovendosi assicurare che l'acquisizione del controllo costituisca un'operazione avente una valida ragione economica e non in mezzo per realizzare un vantaggio fiscale, quale l'utilizzazione del credito IVA dell'altro soggetto.

Giurisprudenza

Corte di Giustizia CE

IVA – Esenzione – Prestazioni di mediazione assicurative – Subagenti – Spettanza.

Corte di Giust. UE, sez. I, 3 aprile 2008, n. C-124/07, in Corr. Trib. 2008, pag. 1538.

L'art. 13, parte B, lett. a), della VI Direttiva deve essere interpretato nel senso che la circostanza che un mediatore o un intermediario d'assicurazione intrattenga con le parti del contratto d'assicurazione o di riassicurazione alla cui conclusione contribuisce non un rapporto diretto, ma solamente un rapporto indiretto per il tramite di un altro soggetto, a sua volta in relazione diretta

con una di dette parti e al quale siffatto mediatore o intermediario di assicurazione sia legato contrattualmente, non osta a che la prestazione fornita da quest'ultimo sia esonerata dall'IVA ai sensi di detta disposizione.

Con commento di A. SANTI, "Esenti da IVA le prestazioni dei subagenti assicurativi".

IVA – Soggetti passivi – Art. 4, n. 4), della Dir. 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE – Dir. 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE – Rapporti economici, finanziari ed organizzativi – Liquidazione semplificata dell'imposta – Ammissibilità – Limiti – Procedure – Consultazione del Comitato consultivo.

Corte di Giust. CE, sez. III, 22 maggio 2008, n. C- 162/07, ne Il fisco 23/2008, fasc. n. 1, pag. 4187.

Qualora uno Stato membro intenda recepire nel proprio ordinamento le disposizioni della sesta direttiva, consentendo ai soggetti passivi, costituiti da società giuridicamente indipendenti, ma legati da relazioni economiche, finanziarie od organizzative, di concentrare gli adempimenti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, presentazione delle dichiarazioni e liquidazione del tributo, in capo ad un unico soggetto, l'adozione di simile normativa di diritto interno è subordinata alla consultazione preventiva del Comitato consultivo spettando la verifica dei relativi presupposti di fatto al giudice nazionale.

Il principio di neutralità, il quale costituisce principio informatore della disciplina dell'imposta sul valore aggiunto, non viene lesa da una normativa di diritto interno che preveda un trattamento differenziato obiettivamente giustificato dalla circostanza della semplificazione degli adempimenti IVA in ragione del rapporto rappresentato dalla partecipazione al capitale di società.

La sentenza concerne l'"IVA di Gruppo" italiana.

Corte di Cassazione

IVA – Rimborso – Calcolo del *pro rata* – Società che ristruttura e rivende immobili – Canoni di locazione – Pertinenza all'attività di impresa – Valutazione – Criteri.

Cass., sez. trib. 7 maggio 2008, n. 11085, ne Il fisco 22/2008, fasc. n. 1, pag. 4019.

In tema di IVA l'Art. 19 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 impone di tener conto delle operazioni esenti, indicate ai numeri da 1) a 9) dell'art. 10 dello stesso decreto, al fine della determinazione della percentuale di indetraibilità (cd *pro rata*), solo quando formino oggetto dell'attività propria dell'impresa. Ricadono nelle attività proprie dell'impresa e, come tali, vanno computate per l'indicata riduzione percentuale dell'ammontare detraibile dell'IVA, non solo gli atti che tipicamente esprimano raggiungimento del fine societario, ma anche gli atti ulteriori che configurino strumento normale e non meramente occasionale per il conseguimento del fine produttivo, mentre vanno escluse tutte le attività che, pur se previste nell'atto costitutivo, siano eseguite solo in modo occasionale o accessorio per un migliore svolgimento dell'attività propria d'impresa (viene perciò accolto il ricorso della contribuente avverso la sentenza di merito che aveva inserito nel calcolo del *pro rata* i canoni di locazione riscossi da una società che, avendo acquistato un immobile locato allo scopo di procedere alla ristrutturazione e rivendita dell'immobile stesso, aveva, nelle more del rilascio da parte degli inquilini, percepito i canoni stessi; la Corte demanda al giudice di merito una nuova valutazione circa la pertinenza di queste entrate – esenti da IVA – all'attività propria dell'impresa).

Commissioni tributarie di merito

IVA – Rimborso – Rifiuto – Impugnabilità autonoma – Accertamento da cui consegue – Impugnabilità del solo accertamento.

Comm. trib. prov. di Reggio Emilia, sez. I, 15 aprile 2008, n. 46, in Corr. Trib. 2008, pag. 2039.

Il rifiuto, espresso o tacito, del rimborso dell'eccedenza IVA è atto autonomamente impugnabile contro cui il contribuente deve proporre autonomo ricorso contenstando il comportamento in tal senso tenuto dall'Agenzia delle Entrate. Non può, invece, essere proposto, come nel caso in esame, nell'ambito del ricorso avente ad oggetto l'annullamento dell'avviso di accertamento che, sul presupposto dell'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, abbia ritenuto indetraibile l'IVA addebitata per rivalsa al ricorrente, annullando così l'eccedenza chiesta a rimborso.

Con commento di P. CENTORE, "Presupposti processuali per la condanna al pagamento dei rimborsi IVA".

49) REGISTRO (imposta di)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Registro (imposta di) – Cessione di azienda – Avviamento – Valutazione – Giudizio di fatto insindacabile in sede di legittimità, se adeguatamente motivato.

Giudizio di cassazione – Motivi di ricorso – Omessa pronuncia del giudice di secondo grado in ordine a uno dei motivi dedotti in grado di appello – Costituisce *error in procedendo* e non *in iudicando*, a norma degli artt. 112 e 360, comma 1, n. 4), c.p.c.

Proposizione del ricorso – Formulazione del quesito di diritto richiesta dall'art. 366-bis c.p.c. – Necessità – Mancanza – Inammissibilità dei motivi di ricorso privi del quesito conclusivo – Conseguenze.

Cass., sez. trib. 21 gennaio 2008, n. 1170, in Boll. Trib. 2008, pag. 519.

La valutazione dell'avviamento di un'azienda costituisce giudizio di fatto rimesso al prudente apprezzamento del giudice di merito e quindi immune dal sindacato di legittimità, se adeguatamente motivato, e la congruità della motivazione non è esclusa né dal fatto che il metodo di calcolo prescelto coincida con quello già adottato da una disposizione di legge abrogata, né dalla maggiore o minore bontà di tale formula che, come tutti i metodi pratici di calcolo, lascia sussistere un certo margine di approssimazione, verificabile peraltro in ogni altro modello valutativo.

La denuncia di un *error in iudicando* per violazione di norme di diritto sostanziale o per vizi della motivazione, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 5), c.p.c., la questione prospettata e l'abbia risolta in modo giuridicamente o logicamente errato, verificabile in base al solo esame della sentenza impugnata; pertanto tale censura non può riguardare l'omessa pronuncia del giudice di secondo grado in ordine ad uno dei motivi dedotti nell'atto di appello, la quale postula la denuncia di un *error in procedendo*, ai sensi degli artt. 112 e 360, comma 1, n. 4), c.p.c., verificabile dal giudice di legittimità mediante l'esame degli atti del giudizio di merito.

Sono inammissibili i motivi del ricorso per cassazione la cui illustrazione non si concluda con la formulazione del quesito di diritto richiesta dall'art. 366-bis c.p.c., introdotto dall'art. 6 del D.Lgs. 2 febbraio 2006, n. 40, ed applicabile a tutti i ricorsi proposti avverso le sentenze e gli altri provvedimenti pubblicati a decorrere dal 2 marzo 2006, data di entrata in vigore dello stesso decreto legislativo.

Commissioni tributarie di merito

Registro (imposta di) – Trasferimento di immobili rientranti in piani urbanistici particolareggiati – Successiva stipula della convenzione – Applicazione dei benefici ex art. 33, comma 3, della L. 23 dicembre 2000, n. 388 – Legittimità – Avviso di rettifica notificato prima dello scadere del quinquennio – Illegittimità.

Comm. trib. prov. di Pescara, sez. IV 13 maggio 2008, n. 3, ne Il fisco 24/, fasc. n. , pag. 4353.

Ai sensi dell'art. 33, comma 3, della L. n. 388/2000, i trasferimenti di beni immobili ricadenti in aree soggette a piani urbanistici particolareggiati comunque denominati regolarmente approvati ai sensi della normativa statale o regionale, sono soggetti all'imposta di registro dell'1 per cento ed alle imposte ipotecarie e catastali in misura fissa, a condizione che l'utilizzazione edificatoria dell'area avvenga entro cinque anni dal trasferimento. La norma prevede quindi quale condizione per il trattamento agevolato l'approvazione del piano particolareggiato al momento del trasferimento e l'utilizzo edificatorio entro cinque anni e non l'approvazione di specifica convenzione con il comune, preliminare all'acquisto dell'immobile. Pertanto l'avviso di rettifica emesso prima dello scadere del quinquennio è illegittimo.

50) SUCCESSIONI E DONAZIONI (imposta sulle)

Prassi Amministrativa

Successioni e donazioni (imposta sulle) – Vincoli di destinazione – Negozio fiduciario.

Circ. Agenzia delle Entrate 27 marzo 2008, n. 28/E, nel sito web www.agenziaentrate.it

L'Agenzia delle Entrate, modificando il proprio precedente orientamento circa la natura traslativa del vincolo di destinazione, ha riconosciuto che, nella intestazione fiduciaria di azioni e titoli, la proprietà della società fiduciaria è veramente formale, mentre l'effettivo proprietario è il fiduciante. L'Agenzia ha tuttavia mantenuto ferma la propria precedente interpretazione relativamente alle intestazioni fiduciarie di immobili, posto che in questi casi si verifica un vero e proprio trasferimento del bene dal fiduciante al fiduciario.

I negozi fiduciari, quali contratti atipici, possono essere strutturati secondo i modelli della fiducia germanistica o della fiducia romanistica: nella fiducia germanistica non si verifica un trasferimento del diritto, bensì il passaggio della legittimazione al relativo esercizio; nella fiducia romanistica si verifica un trasferimento effettivo del bene dal fiduciante al fiduciario.

L'imposta sulle successioni e donazioni si applica solo ai negozi fiduciari che determinano in trasferimento del bene dal soggetto fiduciante al fiduciario.

Pertanto la stessa non trova applicazione in caso di intestazioni di partecipazioni alle società fiduciarie o di reintestazioni di partecipazioni al soggetto fiduciante.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Successioni e donazioni (imposta sulle) – Base imponibile – Partecipazioni in società non quotate – Valore – E' costituito dal valore contabile del patrimonio netto più avviamento – L. n. 342/2000 – Efficacia novativa.

Cass., sez. trib. 10 febbraio 2006, n. 2955, in Dir. Prat. Trib. 1/2008, II, pag. 61.

In tema di imposta di successione, il valore delle azioni non quotate in borsa comprese nell'attivo ereditario, va determinato ai sensi dell'art. 16, D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, facendo riferimento al valore del patrimonio netto dell'ente o società, risultante dall'ultimo bilancio, al netto delle passività ed aggiungendo l'avviamento.

In tema di imposta di successione, l'art. 69, 1° comma, L. 21 novembre 2000, n. 342, sopprimendo il riferimento all'avviamento, non ha efficacia retroattiva.

Con nota di M. PLASMATI, "La valutazione delle partecipazioni in società non quotate ai fini dell'imposta di successione".

52) FINANZA E TRIBUTI LOCALI

Giurisprudenza

TARSU – Riscossione – Cartella di pagamento non preceduta dalla notifica dell'avviso di accertamento – Necessità di motivazione – Mancanza o carenza di motivazione – Illegittimità – Consegue.

Procedimento – Decisioni delle Commissioni – Acquisiscenza – Formazione del giudicato interno – Condizioni e limiti.

Cass., sez. trib. 5 dicembre 2007, n. 25368, in Boll. Trib. 2008, pag. 696.

In materia di TARSU, la notifica al contribuente di una cartella di pagamento conseguente a ruolo suppletivo, non preceduta dalla notifica di avviso di accertamento atto ad esternare le ragioni per le quali l'ente impositore ha ritenuto di avanzare ulteriori pretese fiscali per gli anni precedenti, deve ritenersi illegittima, non essendo il contribuente stato edotto dei motivi posti alla base della pretesa impositiva nei suoi elementi essenziali, avendo in tal modo pregiudicato il suo diritto di difesa.

Il giudicato interno è realizzabile solo in relazione a parti della sentenza che siano indipendenti, da quelle investite dai motivi del gravame e che potrebbero in astratto, formare oggetto di separati giudizi e non anche con riferimento alle statuizioni che costituiscono l'antecedente logico-giuridico della decisione impugnata, giacché, in forza dell'effetto devolutivo dell'appello, devono ritenersi ritualmente proposte le questioni che sono in rapporto di diretta connessione con quelle espressamente dedotte nei motivi di impugnazione e ne costituiscono delle pregiudiziali implicite.

TOSAP – Passi carrabili – Soggetto passivo – E' chi ha costruito il passo carrabile – Passo carrabile utilizzato dal conduttore, con pattuizione interna di accollo del relativo onere tributario da parte del locatore – Irrilevanza ai fini fiscali – Locazione a pubblica Amministrazione – Non comporta alcuna esenzione.

Cass., sez. trib. 21 dicembre 2007, n. 27049, in Boll. Trib. 2008, pag. 698.

Soggetto passivo della tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche relativa ai passi carrabili è colui che ha costituito il passo, ponendo così in essere l'occupazione del suolo pubblico soggetta

ad imposizione, non potendo assumere tale figura il terzo locatario dell'immobile servito dall'accesso, il quale acquisisce il diritto all'uso del passaggio solo in via derivata, a nulla influendo le eventuali pattuizioni interne intercorse fra il locatore ed il conduttore, quand'anche fosse la pubblica Amministrazione, che possono assumere esclusivo rilievo ai fini interni ed in via di rivalsa fra le parti; in base a tali principi, non è quindi applicabile alla fattispecie l'esenzione dalla tassa disposta a favore delle pubbliche Amministrazioni dall'art. 49 del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507.

54) ICI

Giurisprudenza

Rassegna di Giurisprudenza a cura di P. PICIOCCHI, in Dir. Prat. Trib. 6/2007, II, pag. 1247.

Introduzione – La legittimità di un'imposta patrimoniale immobiliare – Presupposto oggettivo dell'imposta e oggetto dell'imposizione – Fabbricati – Fabbricati di nuova costruzione – Tralicci per l'energia elettrica – Macchinari impiantati nelle centrali elettriche – Il regime delle pertinenze – Fabbricati abusivi e condono edilizio – Fabbricati rurali – Aree fabbricabili – Edificabilità di fatto – Terreni agricoli – Soggetti passivi – Il superficario – Istituti autonomi case popolari – La nuova formulazione della norma che individua i soggetti passivi – Il locatario di immobili concessi in *leasing* – Il concessionario su aree demaniali – Le concessioni demaniali marittime – Immobili posseduti in multiproprietà – Parti comuni del condominio e abitazione del portiere – Immobili oggetto di usufrutto legale da parte dei genitori – Immobili posseduti in regime di comunione legale o convenzionale – Immobili ricompresi nel fondo patrimoniale – Immobili di residenza familiare assegnati con sentenza del tribunale al coniuge separato o divorziato – Immobili ritenuti dal creditore in forza di un contratto di anticresi – Soggettività passiva nel corso di procedure espropriative previa immissione nel possesso – Immobili oggetto di contratti preliminari di compravendita ad effetti anticipati – Soggetto attivo – Deliberazione delle aliquote – Base imponibile – Fabbricati iscritti in catasto – L'attribuzione delle rendite catastali – le nuove disposizioni sull'accertamento catastale – Fabbricati non iscritti in catasto – immobili classificabili nel gruppo catastale D – Attribuzione delle rendite catastali mediante procedura Doc-fa – Fabbricati di interesse storico-artistico – Base imponibile dei fabbricati oggetto di interventi ristrutturazione – Aree fabbricabili – Terreni agricoli – La base imponibile nelle procedure concorsuali – la base imponibile nelle procedure concorsuali – Esenzioni – Immobili destinati esclusivamente alle finalità istituzionali degli enti pubblici contemplati nell'art. 7, 1° comma, lett. a) – Immobili posseduti da consorzi tra enti pubblici – Immobili destinati esclusivamente all'esercizio del culto, purché compatibile con le disposizioni degli artt. 8 e 19 della Costituzione, e le loro pertinenze – Immobili posseduti da enti non commerciali destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive – Le agevolazioni – L'agevolazione prima casa – L'agevolazione riconosciuta in favore dei terreni agricoli – La dichiarazione – L'accertamento e la liquidazione – Termini per la notifica degli avvisi – La sottoscrizione degli avvisi di accertamento e liquidazione – La motivazione degli avvisi di accertamento e liquidazione – Rimborsi e interessi – Sanzioni – Iscrizione a ruolo e riscossione – Efficacia temporale delle disposizioni contenute nella L. n. 296 del 2006.

55) IRAP

Prassi Amministrativa

IRAP – Base imponibile – Determinazione – Deduzioni IRAP ex art. 11 D.Lgs. n. 446/97 per i lavoratori dipendenti a tempo indeterminato – Rapporti di collaborazione coordinata e continuativa – Inapplicabilità.

Ris. Agenzia delle Entrate 4 aprile 2008, n. 132/E, in sito web www.agenziaentrate.it

L'Agenzia precisa che le deduzioni IRAP disposte dall'art. 11 comma 1, lett. a), numeri 2 e 4, del D.Lgs. n. 446/97 per i lavoratori dipendenti assunti a tempo indeterminato non possono trovare applicazione in relazione ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa e, in particolare, in relazione all'ufficio di amministratore.

Ai sensi dell'art. 50, comma 1, lett. c-bis), del TUIR, i compensi percepiti in relazione agli uffici di amministratore, sindaco o revisore, nonché in relazione ad altri rapporti di collaborazione coordinata e continuativa sono assimilati a quelli di lavoro dipendente.

L'assimilazione disposta dal legislatore fiscale non implica, tuttavia, una generale equiparazione dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa ai rapporti di lavoro dipendente.

Proprio in ragione della diversa natura delle due tipologie di contratto l'Agenzia ritiene che in relazione ai costi sostenuti per i rapporti di collaborazione non sia possibile beneficiare delle deduzioni dalla base imponibile IRAP disposte dal menzionato art. 11 per i contratti di lavoro dipendente a tempo indeterminato.

IRAP – Base imponibile – Determinazione – Deduzioni – Applicazione del c.d. “cuneo fiscale” – Art. 11, D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446.

Ris. Agenzia delle Entrate 10 giugno 2008, n. 232/E, ne Il fisco 25/2008, fasc. n. 1, pag. 4562.

L'Agenzia espone il proprio parere sull'applicazione delle disposizioni IRAP integrate dal provvedimento sul c.d. “cuneo fiscale”.

In particolare vengono fornite precisazioni in tema di spettanza delle deduzioni nell'ipotesi di distacco di personale, nel senso che le deduzioni competono all'impresa distaccataria, in quanto incisa in concreto dal costo relativo al personale distaccato.

La verifica delle condizioni per la loro fruizione deve essere compiuta in capo all'impresa distaccante, permanendo in capo a quest'ultima il rapporto giuridico.

Inoltre, i lavoratori per i quali si fruisce delle suddette deduzioni possono continuare ad essere computati nei dipendenti a tempo indeterminato esistenti alla fine dell'esercizio, al fine di verificare la sussistenza dell'incremento occupazionale utile alla fruizione della deduzione per nuovi assunti.

Dottrina

CASTELLANI G., SEPRIO G., LUPI R., "Norma antielusiva generale e disposizioni ordinarie con funzione antielusiva" (DISPOSIZIONI ANTIELUSIVE)	Pag. 24
CONTRINO A., LUPI R., "Il diritto attuale del beneficiario come condizione per l'imputazione per trasparenza dei redditi del <i>trust</i> " (IMPOSTE E TASSE (In genere))	" 7
D'ABRUZZO G., "La nuova disciplina dei rapporti partecipativi" (IRES/IRPEG)	" 12
DUS S., LUPI R., "Provvigioni e consulenze nell'IVA" (IVA)	" 25
FATTACCIO M., SPIEZIA L., "Recupero delle ritenute IRPEF subite su somme restituite al soggetto erogatore" (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	" 20
GUFFANTI F., "I redditi derivanti dai beni in <i>trust</i> nel modello Unico 2008" (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Dichiarazioni dei redditi)	" 11
LORENZETTI M., "Servizi ausiliari infragruppo a rischio nei gruppi bancari e assicurativi" (IVA)	" 25
LUPI R., "Davvero la Cassazione esclude la legittimazione del sostituto al rimborso delle ritenute?" (RITENUTE ALLA FONTE)	" 23
MARINO G., "Sui rapporti tra contratti derivati di durata inferiore ai 18 mesi e la categoria fiscale dei "titoli atipici" (REDDITI DI CAPITALE)	" 17
MARINO G., MARZANO M., LUPI R., "La residenza delle società e controllo tra schemi OCSE ed episodi giurisprudenziali interni" (IRES/IRPEG)	" 12
PARISI P., LUPI R., "Interessi passivi e immobili "non strumentali" tra Agenzia delle Entrate e Finanziaria 2008" (IRES/IRPEG)	" 13
PARPIGLIA M., SERINO M., "La sede dell'amministrazione nell'attribuzione di residenza fiscale delle persone giuridiche – Criticità operative. (IRES/IRPEG)	" 14
PERRUCCI U., "Il valore giuridico delle Circolari" (IMPOSTE E TASSE (In genere))	" 8

PETRUCCI F., "La disciplina di favore per gli straordinari e le retribuzioni variabili" (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	Pag. 21
PETRUCCI F., "Le prestazioni di tipo assicurativo per i lavoratori dipendenti" (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	" 21
PETRUCCI F., "Ritenute versate a titolo di anticipato versamento sul TFR se il sostituto è fallito" (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	" 21
RHODE A.M., "Perdite fiscali e deduzione di interessi passivi per l'acquisto di partecipazioni esenti" (IRES/IRPEG)	" 14
STEVANATO D., SEMINO G., "Il regime fiscale del trust tra punti fermi e questioni irrisolte" (IMPOSTE E TASSE (In genere))	" 8
TRETTEL S., CROVATO F., "I costi da <i>stock option</i> nella determinazione del reddito del datore di lavoro" (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	" 22
VARESANO M., STEVANATO D., "I conferimenti di azienda a seguito della Legge Finanziaria 2008" (IRES/IRPEG)	" 15

Prassi Amministrativa

Circ. Agenzia delle Entrate 27 marzo 2008, n. 28/E (SUCCESSIONI E DONAZIONI (Imposta sulle))	" 30
Ris. Agenzia delle Entrate 4 aprile 2008, n. 132/E (IRAP)	" 33
Ris. Agenzia delle Entrate 7 aprile 2008, n. 133/E (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	" 22
Ris. Agenzia delle Entrate 9 aprile 2008, n. 139/E (IRES/IRPEG)	" 16
Ris. Agenzia delle Entrate 11 aprile 2008, n. 151/E (IVA)	" 26
Ris. Agenzia delle Entrate 29 aprile 2008, n. 178/E (IVA)	" 26
Ris. Agenzia delle Entrate 5 maggio 2008, n. 184/E (IVA)	" 26
Ris. Agenzia delle Entrate 5 maggio 2008, n. 187/E (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali – CFC)	" 10

Ris. Agenzia delle Entrate 16 maggio 2008, n. 196/E (REDDITI DI IMPRESA)	Pag. 18
Ris. Agenzia delle Entrate 19 maggio 2008, n. 201/E (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali – CFC)	“ 10
Ris. Agenzia delle Entrate 22 maggio 2008, n. 211/E (IRES/IRPEG)	“ 16
Ris. Agenzia delle Entrate 3 giugno 2008, n. 222/E (IVA)	“ 27
Ris. Agenzia delle Entrate 6 giugno 2008, n. 232/E (IVA)	“ 27
Ris. Agenzia delle Entrate 10 giugno 2008, n. 232/E (IRAP)	“ 33
Ris. Agenzia delle Entrate 10 giugno 2008, n. 234/E (IRPEF/IRE)	“ 11
Ris. Agenzia delle Entrate 19 giugno 2008, n. 251/E (IRES/IRPEG)	“ 16

Giurisprudenza

Corte di Giustizia CE

24 maggio 2007, n. C-157/05 (DIRETTIVE CE)	“ 6
5 luglio 2007, n. C-321/05 (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI (in genere))	“ 9
21 febbraio 2008, n. C-425/06 (DISPOSIZIONI ANTIELUSIVE)	“ 24
3 aprile 2008, n. C-124/07 (IVA)	“ 27
15 maggio 2008, n. C-414/06 (DIRETTIVE CE)	“ 7
22 maggio 2008, n. C-162/07 (IVA)	“ 28

Corte di Cassazione

10 febbraio 2006, n. 2955 (SUCCESSIONI E DONAZIONI (Imposta sulle))	Pag. 31
21 marzo 2006, n. 6224 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO)	“ 2
18 gennaio 2007, n. 1052 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)	“ 3
26 gennaio 2007, n. 1709 (IRES/IRPEG)	“ 17
30 gennaio 2007, n. 1905 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 22
30 gennaio 2007, n. 1910 (IRES/IRPEG)	“ 17
6 giugno 2007, n. 13196 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)	“ 3
20 luglio 2007, n. 16097 (DISPOSIZIONI ANTIELUSIVE)	“ 24
8 ottobre 2007, n. 21045 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)	“ 4
19 novembre 2007, n. 23863 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 18
28 novembre 2007, n. 24670 (VIOLAZIONI E SANZIONI)	“ 2
5 dicembre 2007, n. 25368 (FINANZA E TRIBUTI LOCALI)	“ 31
21 dicembre 2007, n. 27049 (FINANZA E TRIBUTI LOCALI)	“ 31
21 gennaio 2008, n. 1170 (REGISTRO (Imposta di))	“ 29
5 febbraio 2008, n. 2716 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 23

10 marzo 2008, n. 6331 (REDDITI DI IMPRESA)	Pag. 19
21 marzo 2008, n. 11389 (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	“ 1
4 aprile 2008, n. 8772 (DISPOSIZIONI ANTIELUSIVE)	“ 25
11 aprile 2008, n. 9497 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 19
16 aprile 2008, n. 9950 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 19
7 maggio 2008, n. 11085 (IVA)	“ 25
4 giugno 2008, n. 14814 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)	“ 4
4 giugno 2008, n. 14815 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)	“ 4
<u>Commissioni tributarie di merito</u>	
27 novembre 2006, n. 181 (IMPOSTE E TASSE (in genere))	“ 9
1 giugno 2007, n. 90 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)	“ 6
13 settembre 2007, n. 197 (IMPOSTE E TASSE (in genere))	“ 9
18 dicembre 2007, n. 198 (RITENUTE ALLA FONTE)	“ 23
15 aprile 2008, n. 46 (IVA)	“ 29
15 aprile 2008, n. 93 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)	“ 6
13 maggio 2008, n. 3 (REGISTRO (Imposta di))	“ 30