



CONSORZIO  
STUDI E  
RICERCHE  
FISCALI

GRUPPO  
INTESA  SANPAOLO

# OSSERVATORIO TRIBUTARIO

LEGISLAZIONE

DOTTRINA

PRASSI AMMINISTRATIVA

GIURISPRUDENZA

NUMERO 5

Settembre — Ottobre 2008

**ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)**

Accertamento – Motivazione *per relationem* a verbale notificato – Ammissibilità.  
**Cass., sez. trib. 3 settembre 2008, n. 22171.**

Pag. 1

Accertamento – Imposte sui redditi – Controlli *ex art. 36-ter* del DPR n. 600/1973 –  
Disconoscimento degli oneri dichiarati fondato su interpretazioni e valutazioni dell'Ufficio,  
anziché su un'operazione automatica di mero riscontro cartolare – Illegittimità.  
**Comm. trib. reg. dell'Emilia Romagna, sez. VIII 14 maggio 2008, n. 40.**

“ 1

**VIOLAZIONI E SANZIONI**

Violazioni e sanzioni – Processo penale – Truffa aggravata – Artt. 640-*bis* e 640-*quater* del  
codice penale – Misure cautelari – Confisca per equivalente – Art. 322-*ter* del codice penale –  
Applicabilità – Limiti – Art. 2 del codice penale – Artt. 3 e 15 della L. 29 settembre 2000, n. 300.  
**Cass., sez. II 26 giugno 2008, n. 25910.**

“ 1

Violazioni e sanzioni – Operazioni con imprese residenti in stati e territori a fiscalità privilegiata –  
Art. 110, commi 10 e 11, del DPR 22 dicembre 1986, n. 917 – Costi sostenuti –  
Omessa indicazione in dichiarazione – Irrogazione di sanzioni – Art. 8, comma 3-*bis*, del D.Lgs.  
18 dicembre 1997, n. 471 – Art. 1, commi 301, 302 e 303, della L. 27 dicembre 2006, n. 296 –  
Art. 8, comma 1, del D.Lgs n. 471/1997 – Applicabilità.  
**Comm. trib. prov. di Ravenna, sez. IV, 19 maggio 2008, n. 40.**

“ 2

Violazioni e sanzioni – Violazioni tributarie – Pluralità di violazioni – Concorso di violazioni e  
continuazione – Art. 12 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 – Applicabilità – Condizioni.  
**Comm. trib. reg. di Torino, sez. XV, 11 agosto 2008, n. 13.**

“ 2

**CONTENZIOSO TRIBUTARIO**

Contenzioso tributario – Adesione al processo verbale di constatazione – Chiarimenti.  
**Circ. Agenzia delle Entrate 18 settembre 2008, n. 55/E.**

“ 2

**CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie**

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Giurisdizione delle Commissioni –  
Collegamento imprescindibile alla natura tributaria del rapporto – Sussiste – Attribuzione alla  
giurisdizione tributaria di controversie non aventi natura tributaria.  
Giurisdizione delle Commissioni tributarie sulle controversie relative alle sanzioni contro il lavoro  
sommerso irrogate dagli Uffici finanziari – Illegittimità costituzionale dell'art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992,  
nella parte in cui devolve tali controversie alla giurisdizione tributaria.  
**Corte Cost. 14 maggio 2008, n. 130.**

“ 3

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Processo – Principio del termine ragionevole –  
Indennizzo – Art. 3 della L. 24 marzo 2001, n. 89 – Art. 6 della Convenzione europea dei  
Diritti dell'uomo e per la salvaguardia delle libertà fondamentali – Convenzione di Roma  
4 novembre 1950 – L. 4 agosto 1955, n. 848 – Controversie tributarie – Applicabilità –  
Esclusione – Nozione di materia penale.

- Cass., sez. trib. 15 luglio 2008, n. 19367.** “ 3  
Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Principio del contraddittorio – Udienza di trattazione – Avviso – Art. 31 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 – Omessa comunicazione – Nullità della sentenza – Consegue.
- Cass., sez. trib. 1 agosto 2008, n. 20952.** Pag. 4

#### DIRETTIVE CEE

- Unione europea – Sesta direttiva IVA – Inversione contabile – Diritto alla detrazione e termine di decadenza – Effettività del termine di decadenza – irregolarità contabile e di dichiarazione riguardante operazioni soggette al regime dell’inversione contabile – Ammissibilità della detrazione.
- Corte di Giust. CE, sez. III 8 maggio 2008, n. C-95/07.** “ 4

#### IMPOSTE E TASSE (in genere)

- Imposte e tasse – Alternatività fra imposte di registro e imposta sul valore aggiunto (IVA) – Art. 2 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 – Art. 40 del DPR 26 aprile 1986, n. 131 – Liquidazione concorsuale – Congruità del valore degli immobili – Nozione di azienda – Beni strumentali complessivamente idonei – Anche se potenzialmente all’esercizio di impresa – Soggezione a registro – Consegue.
- Cass., sez. trib. 27 giugno 2008, n. 17613.** “ 5

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

- “Modifiche agli artt. 1-5 del modello e al Commentario”, di **P. VALENTE.** “ 5

- Controlled foreign company legislation* – Partecipazioni indirette in società residente in Stati a fiscalità privilegiata.
- Ris. Agenzia delle Entrate 30 luglio 2008, n. 326/E.** “ 6

- Soggetti non residenti – Lavoro dipendente – TFR erogato da società italiana per attività lavorativa prestata in parte in Italia e in parte in Germania – Modalità di tassazione.
- Ris. Agenzia delle Entrate 1 agosto 2008, n. 341/E.** “ 6

- Società residente all’estero – “Esterovestizione” – Nozione – Società *holding* costituita all’estero – E’ tale – Prove della attività svolta all’estero – Criteri.
- Comm. trib. prov. di Belluno, sez. I 14 gennaio 2008, n. 173 e 174.** “ 7

#### TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Catasto

- Catasto – Classamento – Reclami sulla categoria e classe attribuita – Indicazione di altre unità aventi medesime caratteristiche – necessità – Deroga alle comuni regole in tema di ammissibilità dell’azione e di contenuto e ripartizione dell’onere della prova – Esclusione.
- Cass., sez. trib. 6 agosto 2008, n. 21184.** “ 7

- Catasto – Classamento immobile – Facoltà dei soggetti titolari di immobile di chiedere una diversa classificazione catastale e quindi una diversa rendita del bene – Ammissibilità – Facoltà di rivolgersi al giudice – Ammissibilità – Disapplicazione da parte del giudice dei criteri elaborati dall’Amministrazione – Ammissibilità.
- Cass., sez. trib. 8 settembre 2008, n. 22557.** “ 8

## IRES/IRPEG

“Conferimento di azienda – Emanate le norme di attuazione”, di <b>S. CAPOLUPO</b> .	<b>Pag. 8</b>
“Conferimento di partecipazioni di controllo ai sensi dell’art. 117 del TUIR”, di <b>L. DEL FEDERICO</b> .	<b>“ 8</b>
“Ancora in tema di deducibilità da parte del preponente dell’accantonamento per indennità suppletiva di clientela”, di <b>R. DOLCE</b> .	<b>“ 8</b>
“Finanziaria 2008 e modifiche alla disciplina delle perdite” di <b>G. FRANSONI</b> .	<b>“ 9</b>
“Rettifiche di consolidamento e piena imponibilità dei dividendi: i problemi di diritto tributario” di <b>F. GALLIO, G. TERRIN e D. STEVANATO</b> .	<b>“ 10</b>
“Spunti critici in tema di tassazione per trasparenza nei <i>trusts</i> ”, di <b>P. MINUTOLI</b> .	<b>“ 11</b>
“Irrilevanza fiscale delle erogazioni ai beneficiari e <i>trust</i> non residenti”, di <b>A. RIGHINI, R. LUPI e D. STEVANATO</b> .	<b>“ 12</b>
“Partecipazioni in <i>trust</i> . Un’interessante alternativa alla <i>holding</i> di gestione”, di <b>A. RIGHINI</b> .	<b>“ 12</b>
“Profili tributari delle imputazioni dirette a patrimonio netto”, di <b>R. VALACCA</b> .	<b>“ 13</b>
“I conferimenti di azienda a seguito della legge Finanziaria 2008”, di <b>M. VARESINO e D. STEVANATO</b> .	<b>“ 13</b>
“Criteri di qualificazione IAS/IFRS nella determinazione dell’imponibile IRES”, di <b>G. ZIZZO</b> .	<b>“ 14</b>
IRES – Consolidato nazionale – Fusione inversa ad opera del soggetto consolidante – Prosecuzione del regime di tassazione del consolidato nazionale. <b>Ris. Agenzia delle Entrate 19 giugno 2008, n. 251/E.</b>	<b>“ 15</b>
IRPEG/IRES – Costi di competenza economica di un esercizio ancora incerti alla chiusura del periodo d’imposta – Certezza verificatasi entro il termine di approvazione del bilancio – Deducibilità nel periodo di competenza economica – Sussiste. <b>Comm. trib. prov. di Messina, 19 marzo 2008, n. 110.</b>	<b>“ 15</b>
IRPEG/IRES – Reddito di impresa – Base imponibile – Fattispecie – Locazione di immobili riconosciuti di interesse storico ed artistico – Art. 11 della L. 30 dicembre 1991, n. 413 – Agevolazione – Applicabilità – Limiti. <b>Comm. trib. reg. di Venezia, sez. XXIV, 6 maggio 2008, n. 9.</b>	<b>“ 15</b>

## REDDITI DI IMPRESA

“Deducibilità limitata e imposizione sostitutiva per le imprese di assicurazioni”, di <b>A. SANTI</b> .	<b>“ 16</b>
---	-------------

Redditi di impresa – Spese telefoniche sostenute in qualità di mandatario senza rappresentanza per conto delle società del gruppo e riaddebitate a queste ultime – Deducibilità nella misura dell'80% in capo alle società mandati.

**Ris. Agenzia delle Entrate 21 luglio 2008, n. 309/E.**

**Pag. 16**

Redditi di impresa – Minusvalenze realizzate – Risparmio d'imposta – Diretta applicazione del principio comunitario del divieto di abuso del diritto – Deducibilità del componente negativo di reddito – Non spetta.

**Cass., sez. trib. 4 aprile 2008, n. 8772.**

**“ 17**

Accertamento imposte sui redditi – Accertamento ex art. 39, primo comma, lett d) del DPR n. 600/1973 – Comportamento antieconomico del contribuente – Potere dell'Amministrazione finanziaria di disconoscere la parte dei costi eccedente il valore di mercato – Contabilità regolarmente tenuta – Irrilevanza.

**Cass., sez. trib. 11 aprile 2008, n. 9497.**

**“ 17**

Redditi di impresa – Società consortile – Partecipazione - Natura giuridica – Rilevanza – Limiti – Artt. 1703 e 2615-ter del codice civile – Addebito di costi ed oneri – Deducibilità – Condizioni – Inesistenza – Conseguenze.

**Cass., sez. trib. 18 giugno 2008, n. 16410.**

**“ 17**

Redditi di impresa – Plusvalenze – Cessione di azienda – Avviamento – Accertamento di valore ai fini delle imposte di Registro – Valore probatorio anche ai fini delle imposte sul reddito – Onere della prova contraria – Incombe al contribuente.

**Cass., sez. trib. 18 luglio 2008, n. 19830.**

**“ 18**

Redditi di impresa – Ricavi – Beni immobili – Scostamento del prezzo dal valore medio di mercato – Rettifica di ricavi – Unico motivo – Insufficienza – Inquadramento nell'attività dell'impresa – Necessità.

**Cass., sez. trib. 7 agosto 2008, n. 21348.**

**“ 18**

### **REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE**

“Abrogato il regime fiscale agevolato per le *stock option*”, di **N. FASANO**.

**“ 18**

“La tassazione dei rendimenti nei fondi pensione preesistenti”, di **R. PISANI**.

**“ 18**

“La tassazione delle prestazioni nei fondi pensione preesistenti”, di **R. PISANI**.

**“ 19**

Redditi di lavoro dipendente – Somme corrisposte al lavoratore subordinato non residente a fronte del patto di non concorrenza – Trattamento tributario.

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

**“ 19**

Redditi di lavoro dipendente – Straordinari e premi di produttività – Applicazione dell'imposta sostitutiva.

**Circ. Agenzia delle Entrate 11 luglio 2008, n. 49.**

**“ 20**

Redditi di lavoro dipendente – Contributi a casse di assistenza sanitaria istituite da accordi collettivi – Deducibilità.

**Ris. Agenzia delle Entrate 11 luglio 2008, n. 293/E.**

**“ 20**

Redditi di lavoro dipendente – *Stock option* – Chiarimenti.  
**Circ. Agenzia delle Entrate 9 settembre 2008, n. 54/E.**

Pag. 20

Redditi di lavoro dipendente – Incentivi all'esodo – Limite di età per l'accesso al trattamento agevolato – Sentenza della Corte di Giustizia che censura la disparità di trattamento fra i due sessi – Possibilità di abbassare l'età per gli uomini – Insussistenza in mancanza di norme di legge.  
**Comm. trib. reg. del Piemonte, sez. XXXVIII 7 marzo 2008, n. 62.**

“ 21

### **REDDITI DIVERSI**

Redditi diversi – Partecipazioni detenute in parte a titolo di piena proprietà e in parte a titolo di usufrutto – Criteri di determinazione.  
**Ris. Agenzia delle Entrate 1 agosto 2008, n. 332/E.**

“ 21

### **RISCOSSIONE**

Riscossione – Sostituzione tributaria – Ritenuta d'acconto effettuata e non versata – Mancata certificazione delle ritenute- Iscrizione a ruolo del sostituto – legittimità – Sussiste.  
**Cass., sez. trib. 16 giugno 2006, n. 14033.**

“ 22

Riscossione – Sostituto d'imposta – Controversia tra sostituto d'imposta e sostituito – Giurisdizione del giudice tributario – Sussistenza.  
**Cass., SS.UU. 2 luglio 2008, n. 18034.**

“ 22

Riscossione – Sostituzione tributaria – Ritenuta d'acconto effettuata e non versata – Mancata esibizione della certificazione delle ritenute subite da parte del sostituto – Prova fornita mediante documentazione alternativa – Ammissibilità.  
**Comm. trib. prov. di Ragusa, sez. II, 29 luglio 2007, n. 116.**

“ 23

Riscossione – Interessi per ritardato rimborso di imposte pagate – Interessi anatocistici dovuti dall'Amministrazione finanziaria – Esclusione ex D.L. n. 223/2006 – Efficacia innovativa dell'esclusione – Configurabilità.  
**Comm. trib. reg. dell'Emilia Romagna, sez. XXI 20 giugno 2008, n. 44.**

“ 23

Riscossione – Sostituzione tributaria – Ritenute d'acconto effettuate su redditi di lavoro autonomo – Mancata esibizione della certificazione delle ritenute – Scomputo delle ritenute subite da parte del sostituto – Prova fornita mediante documentazione alternativa – Ammissibilità.  
**Comm. trib. prov. di Lecce, sez. IX, 4 marzo 2008, n. 60.**

“ 23

### **IVA**

“L'evoluzione normativa delle locazioni tra IVA e registro”, di **P. CENTORE.**

“ 23

“Obbligazione principale e obbligazione solidale nella nuova responsabilità del cessionario di immobili nell'IVA. Effetti sui rapporti interni”, di **G. PORCARO.**

“ 24

IVA – Operazioni esenti – Servizi bancari – Operazioni accessorie.  
**Ris. Agenzia delle Entrate 1 agosto 2008, n. 337/E.**

“ 25

IVA – Attività di consulenza in materia di investimenti finanziari – Rientri tra le prestazioni di intermediazione – Esenzione ex art. 10, n. 4, DPR 633/72.

**Ris. Agenzia delle Entrate 4 agosto 2008, n. 343/E.**

**Pag. 26**

IVA – Dichiarazione – Rettifica da parte del contribuente – Ammissibilità – Termine quadriennale previsto dall'art. 57 del DPR n. 633/1972 per la rettifica della dichiarazione da parte dell'Ufficio – Applicabilità anche a favore del contribuente.

**Cass., sez. trib. 19 ottobre 2007, n. 21944.**

**“ 26**

IVA – Operazioni rilevanti per il calcolo del *pro rata*.

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

**“ 26**

IVA – Detrazioni d'imposta – Diritto alla detrazione dell'imposta dovuta o assolta a monte per acquisti di beni o di servizi effettuati per il successivo compimento di operazioni esenti – Inerenza dell'attività all'oggetto dell'impresa – Insufficienza – Attinenza di dette operazioni con l'oggetto dell'impresa – Insufficienza – Assoggettabilità ad IVA – Necessità.

**Cass., sez. trib. 9 settembre 2008, m. 22690.**

**“ 27**

### **REGISTRO (Imposta di)**

Registro (Imposta di) – Registrazione degli atti – Atti aventi ad oggetto aziende o diritti reali su di esse – Determinazione del valore fiscale dell'azienda – Somma algebrica delle attività e delle passività aziendali – Esclusione – Riferimento al valore venale in comune commercio del complesso aziendale – Necessità.

**Cass., sez. trib. 30 luglio 2008, n. 20691.**

**“ 27**

### **ICI**

ICI – Base imponibile – Aree edificabili – Individuazione – Art. 2, comma 1, lett. b), del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 – Interpretazione autentica – Art. 36, comma 2, del D.L. 4 luglio 2006, n. 233 – Utilizzabilità a scopo edificatorio – Previsione del Piano regolatore generale – Sufficienza – Violazione degli artt. 3 e 53 della Costituzione e dei principi di ragionevolezza, razionalità e non contraddizione – Questione di legittimità costituzionale – Infondatezza.

**Corte Cost. 10 luglio 2008, n. 266.**

**“ 27**

ICI – Fattispecie – Possesso di terreni – Qualificazione urbanistica – Artt. 2 e 5, del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 – Art. 11-*quaterdecies*, comma 2, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223 – Conseguenze – Determinazione del valore venale – Valore complessivo dell'area – Livelli di edificabilità – Limiti.

**Cass., sez. trib. 23 luglio 2008, n. 20256.**

**“ 28**

ICI – Base imponibile – Detrazioni – Immobili adibiti a prima casa – Classificazione catastale – Variazione – Artt. 5 e 8 del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504.

**Cass., sez. trib. 7 agosto 2008, n. 21332.**

**“ 28**

### **IRAP**

IRAP – Gruppi bancari – Deducibilità ai fini IRAP degli interessi passivi.

**Ris. Agenzia delle Entrate 4 agosto 2008, n. 342/E.**

**“ 28**

**VARIE**

“La penalizzazione fiscale dei fondi immobiliari chiusi”, di **N. ARQUILLA**.

**Pag. 29**

“la disciplina del patrimonio netto, il regime delle riserve”, di **M. BUSSOLETTI**.

**“ 30**



## Legislazione

### **Provvedimenti pubblicati in G.U. dal 1 settembre al 31 ottobre 2008**

**Decreto Ministeriale 11 aprile 2008:** “Determinazione del numero delle sezioni e degli organici delle Commissioni tributarie regionali e provinciali, ai sensi dell’articolo 1, comma 353, della legge 24 dicembre 2007, n. 244. (in G.U. 25 ottobre 2008, n. 251)

**Decreto Ministeriale del Ministro dell’Economia e delle Finanze 11 settembre 2008:** “Modalità e termini di presentazione della dichiarazione IRAP” (in G.U. 13 ottobre 2008, n. 240)

**Decreto–Legge 9 ottobre 2008, n. 155:** “Misure urgenti per garantire la stabilità del sistema creditizio e la continuità dell’erogazione del credito alle imprese e ai consumatori, nell’attuale situazione di crisi dei mercati finanziari internazionali” (in G.U. 9 ottobre 2008, n. 237)

**Decreto-Legge 13 ottobre 2008, n. 157:** “Ulteriori misure urgenti per garantire la stabilità del sistema creditizio” (in G.U. 13 ottobre 2008, n. 240)

**Legge 27 ottobre 2008, n. 166:** “Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 28 agosto 2008, n. 134, recante disposizioni urgenti in materia di ristrutturazione di grandi imprese in crisi” (in G.U. 9 ottobre 2008, n. 237)

Osser. 5.08

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

### **Giurisprudenza**

#### **Corte di Cassazione**

##### **Accertamento – Motivazione *per relationem* a verbale notificato – Ammissibilità.**

Cass., sez. trib. 3 settembre 2008, n. 22171, ne Il fisco 35/2008, fasc. n. 1, pag. 6344.

Avuto riguardo alla decorrenza della disciplina dettata dallo Statuto del contribuente, è legittimo il ricorso alla motivazione degli atti di accertamento *per relationem* ai rilievi e contestazioni contenuti nel processo verbale di constatazione redatto dalla polizia tributaria. L'Amministrazione finanziaria, nel condividere il contenuto del processo verbale di constatazione, effettua un mero rinvio ad elementi noti al contribuente in suscettibile di ledere il corretto svolgimento del contraddittorio.

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

##### **Accertamento – Imposte sui redditi – Controlli *ex art. 36-ter* del DPR n. 600/1973 – Disconoscimento degli oneri dichiarati fondato su interpretazioni e valutazioni dell'Ufficio, anziché su un'operazione automatica di mero riscontro cartolare – Illegittimità.**

Comm. trib. reg. dell'Emilia Romagna, sez. VIII, 14 maggio 2008, n. 40, in Boll. Trib. 2008, pag. 1289.

Con la procedura di controllo formale della dichiarazione delineata dall'art. 36-ter del DPR 29 settembre 1973, n. 600, l'Ufficio finanziario è abilitato all'esclusione delle detrazioni d'imposta dichiarate ma non spettanti esclusivamente sulla base del mero riscontro dei dati acquisiti, e perciò è illegittimo il disconoscimento degli oneri relativi agli interessi passivi su un mutuo ipotecario e ad un intervento di recupero edilizio che venga operato con la predetta procedura non sulla base di un'operazione automatica di mero riscontro cartolare dei documenti, bensì sulla scorta di un'attività di interpretazione ed applicazione di principi giuridici per la soluzione di aspetti controvertibili, occorrendo in tale ipotesi un idoneo avviso di accertamento, debitamente motivato a pena di nullità.

## **VIOLAZIONI E SANZIONI**

### **Giurisprudenza**

#### **Corte di Cassazione**

##### **Violazioni e sanzioni – Processo penale – Truffa aggravata – Artt. 640-bis e 640-quarter del codice penale – Misure cautelari – Confisca per equivalente – Art. 322-ter del codice penale – Applicabilità – Limiti – Art. 2 del codice penale – Artt. 3 e 15 della L. 29 settembre 2000, n. 300.**

Cass., sez. II pen. 26 giugno 2008, n. 25910, ne Il fisco 30/2008, fasc. n. 1, pag. 5461.

Il momento della consumazione del reato di truffa è individuato all'atto di conseguimento della disponibilità concreta da parte dell'agente con contestuale danno da parte del soggetto offeso. Pertanto, qualora l'utilità sia conseguita in momenti successivi o a scadenze periodiche l'unicità della fattispecie deve ritenersi scissa in una pluralità di eventi dannosi configurandosi ipotesi di reato continuato. Alla luce del disposto degli artt. 3 e 15 della L. n. 300/2000, deve pertanto escludersi l'applicabilità dell'istituto della confisca per equivalente, ex art. 322-ter del codice penale, alle violazioni commesse anteriormente all'entrata in vigore delle richiamate disposizioni, ferma restando l'operatività della misura generale della confisca ex art. 240 del codice penale.

### Commissioni tributarie di merito

**Violazioni e sanzioni – Operazioni con imprese residenti in Stati e territori a fiscalità privilegiata – Art. 110, commi 10 e 11, del DPR 22 dicembre 1986, n. 917 – Costi sostenuti – Omessa indicazione in dichiarazione – Irrogazione di sanzioni – Art. 8, comma 3-bis, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 – Art. 1, commi 301, 302 e 303, della L. 27 dicembre 2006, n. 296 – Art. 8, comma 1, del D.Lgs. n. 471/1997 – Applicabilità.**

Comm. trib. prov. di Ravenna, sez. IV, 19 maggio 2008, n. 40, ne Il fisco 31/2008, fasc. n. 1., pag. 5632.

E' legittimo l'atto di contestazione con irrogazione al contribuente della sanzione prevista dall'art. 8, comma 1, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, qualora abbia omesso di annotare separatamente gli oneri sostenuti in dipendenza di operazioni poste in essere con imprese residenti in Stati e territori a fiscalità privilegiata e sta fornita la prova dello svolgimento effettivo di un'attività d'interesse economico.

**Violazioni e sanzioni – Violazioni tributarie – Pluralità di violazioni – Concorso di violazioni e continuazione – Art. 12 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 – Applicabilità – Condizioni.**

Comm. trib. reg. di Torino, sez. XV 11 agosto 2008, n. 13, ne Il fisco 35/2008, fasc. n. 1, pag. 6351.

Laddove il contribuente abbia a censurare l'entità delle sanzioni irrogate dall'Amministrazione finanziaria per effetto della reiterazione di violazioni alla disciplina fiscale, egli è onerato di fornire al giudice tributario il dettaglio delle violazioni al fine di verificare l'applicabilità del regime del concorso di violazioni e della continuazione allo scopo di mitigare il cumulo materiale del regime sanzionatorio.

## CONTENZIOSO TRIBUTARIO

### Prassi Amministrativa

**Contenzioso tributario – Adesione al processo verbale di constatazione – Chiarimenti.**

Circ. Agenzia delle Entrate 17 settembre 2008, n. 55/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it)

L'Agenzia chiarisce che possono formare oggetto di adesione oltre alle imposte sui redditi e all'imposta sul valore aggiunto l'IRAP, le addizionali regionali e comunali all'IRPEF, le imposte sostitutive, quelle per le quali sono applicabili le disposizioni in materia di accertamento delle imposte sui redditi, i contributi previdenziali che vanno determinati nella dichiarazione dei redditi.

L'adesione può avere ad oggetto esclusivamente il contenuto integrale del verbale di constatazione.

Non possono invece formare oggetto di adesione: le violazioni, anche sostanziali, relative a comparti impositivi diversi da quelli espressamente richiamati (ad es. imposta di registro), le violazioni formali riferite alle imposte definibili, alle quali non è associato il recupero di base imponibile.

## **CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie**

### **Giurisprudenza**

#### **Corte Costituzionale**

**Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Giurisdizione delle Commissioni – Collegamento imprescindibile alla natura tributaria del rapporto – Sussiste – Attribuzione alla giurisdizione tributaria di controversie non aventi natura tributaria.**

**Giurisdizione delle Commissioni tributarie sulle controversie relative alle sanzioni contro il lavoro sommerso irrogate dagli Uffici finanziari – Illegittimità costituzionale dell'art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992, nella parte in cui devolve tali controversie alla giurisdizione tributaria.**

Corte Cost. 14 maggio 2008, n. 130, in Boll. Trib. 2008, pag. 1304.

E' costituzionalmente illegittimo l'art. 2, primo comma, del D.Lgs 31 dicembre 1992, n. 546, nella parte in cui attribuisce alla giurisdizione tributaria le controversie relative alle sanzioni comunque irrogate da Uffici finanziari anche laddove esse conseguano alla violazione di disposizioni non aventi natura tributaria, risolvendosi tale previsione nella creazione di un nuovo giudice speciale in contrasto con l'art. 102, secondo comma, e con la VI disposizione transitoria della Costituzione.

La giurisdizione tributaria è imprescindibilmente collegata alla natura tributaria del rapporto e non può essere ancorata al solo dato formale e soggettivo relativo all'ufficio competente ad irrogare la sanzione, di talché viola il divieto costituzionale di istituire giudici speciali posto dall'art. 102 Cost. l'illegittima attribuzione alla giurisdizione tributaria di controversie non aventi natura tributaria, sia che essa derivi direttamente da un'espressa disposizione legislativa che ampli la giurisdizione tributaria a materie non tributarie, sia che essa derivi indirettamente dall'erronea qualificazione di "tributaria" data dal legislatore o dall'interprete ad una particolare materia.

#### **Corte di Cassazione**

**Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Processo – Principio del termine ragionevole – Indennizzo – Art. 3 della L. 24 marzo 2001, n. 89 – Art. 6 della Convenzione europea dei Diritti dell'uomo e per la salvaguardia delle libertà fondamentali – Convenzione di Roma 4 novembre 1950 – L. 4 agosto 1955, n. 848 – Controversie tributarie – Applicabilità – Esclusione – Nozione di materia penale.**

Cass., sez. trib. 15 luglio 2008, n. 19367, ne Il fisco 31/2008, fasc. n 1, pag. 5627.

La disciplina dell'equa riparazione accordata all'esito dell'accertamento dell'irragionevole durata dei processi in materia civile e penale non è suscettibile di applicazione alle controversie in materia tributaria rimanendo estranea sia al tenore del precetto della disposizione pattizia quanto alla normativa interna, L. 24 marzo 2001, n. 89, che ne costituisce fedele riproduzione.

Le controversie in materia tributaria devono ritenersi contemplate nella autonoma nozione di materia penale – giusta il diritto onorario della Corte CEDU – soltanto qualora le sanzioni irrogabili siano commutabili in pene detentive ovvero siano qualificate sotto il profilo della particolare afflittività.

**Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Principio del contraddittorio – Udienza di trattazione – Avviso – Art. 31 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 – Omessa comunicazione – Nullità della sentenza – Conseguenze.**

Cass., sez. trib. 1 agosto 2008, n. 20952, ne Il fisco 35/2008, fasc. n. 1, pag. 6340.

Costituisce orientamento consolidato nella giurisprudenza di legittimità, l'affermazione del principio, immanente alla disciplina del contenzioso tributario, giusta il quale, l'omessa comunicazione, almeno trenta giorni liberi prima, dell'avviso di fissazione dell'udienza di trattazione alle parti – con conseguente violazione dell'art. 31 del D.Lgs. n. 546/1992 –, determina la nullità della sentenza pronunciata dal giudice.

## **DIRETTIVE CEE**

### **Giurisprudenza**

#### **Corte di Giustizia CE**

**Unione europea – Sesta direttiva IVA – Inversione contabile – Diritto alla detrazione e termine di decadenza – Effettività del termine di decadenza – Irregolarità contabile e di dichiarazione riguardante operazioni soggette al regime dell'inversione contabile – Ammissibilità della detrazione.**

Corte di Giust. CE, sez. III, 8 maggio 2008, n. C-95/07 e C-96/07, in Riv. Dir. Trib. 9/2008, IV, pag. 220.

Gli artt. 17, 18, nn. 2 e 3, nonché 21, n. 1, lett. b), della sesta direttiva IVA non ostano a una normativa nazionale che preveda un termine di decadenza per l'esercizio del diritto a detrazione, quale quello di cui trattasi nelle cause principali, purché siano osservati i principi di equivalenza e di effettività. Tuttavia, gli artt. 18, n. 1, lett. d), e 22 della sesta direttiva IVA ostano a una prassi di rettifica delle dichiarazioni e di accertamento dell'imposta sul valore aggiunto la quale sanzioni un'inosservanza, come quella commessa nelle cause principali, per un verso, degli obblighi derivanti dalle formalità introdotte dalla normativa nazionale in applicazione di tale art. 18, n. 1, lett. d), e, per altro verso, degli obblighi contabili nonché di dichiarazioni risultanti, rispettivamente, del detto art. 22, n. 2 e 4, con un diniego del diritto a detrazione in caso d'applicazione del regime dell'inversione contabile.

\*\*\*\*\*

Con nota di R. MICELI, "L'effettività della disciplina nazionale sull'esercizio del diritto di detrazione IVA in caso di accertamento tributario".

## **IAS**

### **Dottrina**

**"L'imputazione a periodo nel reddito d'impresa dei soggetti IAS/IFRS"** di G. FRANSONI, in Corr. Trib. 39/2008, pag. 3145. (per segnalazione)

## **IMPOSTE E TASSE (in genere)**

### **Giurisprudenza**

#### **Corte di Cassazione**

**Imposte e tasse – Alternatività fra imposta di registro e imposta sul valore aggiunto (IVA) – Art. 2 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 – Art. 40 del DPR 26 aprile 1986, n. 131 – Liquidazione concorsuale – Congruità del valore degli immobili – Nozione di azienda – Beni strumentali complessivamente idonei anche se potenzialmente all’esercizio di impresa – Soggezione a imposta di registro – Consegue.**

Cass., sez. trib. 27 giugno 2008, n. 17613, ne Il fisco 32/2008, fasc. n. 1, pag. 5798.

Nell’ambito della procedura di liquidazione fallimentare, il prezzo di aggiudicazione di beni immobili deve ritenersi rispondere il valore venale in ossequio al principio secondo il quale la procedura deve assicurare l’eliminazione delle imprese decotte e la massimizzazione del prezzo di realizzo costituendo detto importo, nei casi di espropriazione forzata, la base imponibile per l’applicazione dell’imposta di registro (ex art. 44 del DPR n. 131/1986).

La cessione di beni strumentali, idonei nella loro complessività ed interdipendenza a configurare esercizio di un’impresa, costituisce cessione di azienda soggetta ad imposta di registro, mentre il trasferimento di singoli beni, non suscettibili di incrementare la potenzialità produttiva dell’impresa, costituisce operazione imponibile IVA. Tuttavia, ai fini dell’individuazione del corretto trattamento tributario, non integra *condicio sine qua non*, la circostanza che i beni siano organizzati e l’esercizio dell’attività sia attuale, essendo meramente sufficiente l’attitudine potenziale.

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

### **Dottrina**

**“Modifiche agli artt. 1-5 del modello e al Commentario”** di P. VALENTE, ne Il fisco 32/2008, fasc. n. 1, pag. 5782.

Nell’illustrare le modifiche recentemente apportate all’art. 4 del Modello – in tema di *sede della direzione effettiva* delle società ed enti, quale principale criterio per individuarne la residenza fiscale in caso di conflitto tra le leggi interne dei due Stati contraenti – viene evidenziato come, rispetto alla versione precedente, sia stato preferito un approccio più elastico, suscettibile di adeguamento al caso specifico, con eventuale ricorso alla cd. procedura amichevole per la composizione della eventuale controversia, di cui all’art. 25 del modello. In particolare, i vari elementi dai quali si può inferire il luogo dove l’impresa è effettivamente gestita (e quindi lo Stato contraente titolare della potestà impositiva) – ad es., la nazionalità/residenza degli amministratori, il luogo in cui si tengono le riunioni, il luogo dove viene svolta l’attività principale – vengono qualificati nel Commentario come criteri meramente esemplificativi e non decisivi di per se stessi nonché suscettibili di essere integrati da altri elementi specificamente applicabili al caso concreto. Ciò non significa, ovviamente, che, nel dirimere il conflitto, le decisioni degli Stati ovvero gli accordi che saranno presi congiuntamente possano disconoscere l’importanza, dovendo essere adeguatamente motivati.

Le modifiche apportate al Commentario all’art. 5 del Modello riguardano la tassazione “alla fonte” dei redditi per servizi resi in uno Stato (cd. della fonte) da un’impresa residente in un altro Stato

(cd. della residenza) mediante proprio personale presente nel primo Stato, senza che tuttavia si possa configurare una stabile organizzazione in detto Stato della fonte. Al riguardo, è stato osservato che taluni Stati esercitano effettivamente il potere impositivo su detti redditi dell'impresa estera, non ritenendo corretta una loro completa detassazione nel luogo in cui i servizi sono originati per il semplice motivo che non appaiono esattamente integrati i tradizionali presupposti per ravvisare una stabile organizzazione materiale (ad es. perché i dipendenti sono "itineranti" e/o non dispongono di un vero e proprio ufficio) o personale (perché non si ravvisa un agente dipendente residente nello Stato della fonte). Pertanto, le modifiche al Commentario sono volte a conciliare tale pretesa con le regole generali (combinato disposto degli artt. 5 e 7 del modello), prevedendo la possibilità di inserire, nelle convenzioni stipulande tra gli Stati, un ulteriore paragrafo all'art. 5, in base al quale, quando i collaboratori dell'impresa estera sono presenti sul territorio dello Stato della fonte per almeno 183 giorni e l'attività da essi svolta appare particolarmente rilevante (perché produce più del 50% del reddito lordo dell'impresa estera o perché consente la realizzazione di progetti da parte di imprese residenti nello Stato della fonte) e non sia di carattere preparatorio o ausiliario, è possibile assoggettare a tassazione i redditi nello Stato della fonte come redditi d'impresa. (NM)

### **Prassi Amministrativa**

#### ***Controlled foreign company legislation* – Partecipazioni indirette in società residenti in Stati a fiscalità privilegiata.**

Ris. Agenzia delle Entrate 30 luglio 2008, n. 326/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it)

L'Agenzia ha affermato che il controllo esercitato su una società CFC elvetica rientrante nella *black list*, per il tramite di una *joint venture* paritetica posta in essere tra soli due soggetti, di cui uno residente in Italia, ricade nell'ambito di applicazione dell'art. 168 TUIR e non dell'art. 167 TUIR.

Nel caso di specie, infatti, non si configura la nozione di controllo prevista dall'art. 167 TUIR che attribuisce rilevanza fiscale a quella disciplinata dall'art. 2359 c.c. (che richiede l'esistenza di una situazione in cui un unico soggetto ha la capacità di influire in modo determinante sulle scelte operate da un altro soggetto) ma piuttosto un vincolo di collegamento societario di cui all'art. 168.

Il fatto che la società non possa esercitare nessuna delle forme di controllo previste dal citato art. 2359 comma 1, c.c. (l'accordo di *joint-venture* non attribuisce a nessuno dei soci una posizione dominante) comporta – secondo l'Agenzia delle Entrate, la qualificazione della partecipata estera quale società collegata e, di riflesso l'applicazione delle regole contenute nell'art. 168 TUIR.

#### **Soggetti non residenti – Lavoro dipendente – TFR erogato da società italiana per attività lavorativa prestata in parte in Italia e in parte in Germania – Modalità di tassazione.**

Ris. Agenzia delle Entrate 1 agosto 2008, n. 341/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it)

La Risoluzione illustra le modalità di tassazione del trattamento di fine rapporto corrisposto a un dipendente residente in Germania, in relazione ad attività svolta in parte in Italia, dove era residente, e successivamente in Germania, in regime di distacco.

Viene precisato che la parte di TFR maturata nel periodo di lavoro svolto in Italia va tassata esclusivamente nello Stato italiano, in quanto può essere considerato retribuzione erogata ad un soggetto residente in relazione ad una prestazione di lavoro effettuata in Italia. Per analogia motivazione, l'imposizione del TFR riferibile agli anni di lavoro svolti in Germania è riservata esclusivamente allo Stato tedesco.

Ciò in quanto il TFR matura anno per anno ragion per cui non è possibile considerare, ai fini della verifica della residenza del percipiente e della localizzazione del lavoro, solo l'anno di erogazione dell'emolumento complessivamente spettante, dovendosi, invece, considerare distintamente i periodi in cui il lavoro è stato effettuato in Italia da quelli nei quali il lavoro si è svolto in Germania.

## Giurisprudenza

### Commissioni tributarie di merito

#### **Società residente all'estero – “Esterovestizione” – Nozione – Società *holding* costituita all'estero – E' tale – Prove della attività effettiva svolta all'estero – Criteri.**

Comm. trib. prov. di Belluno, sez. I, 14 gennaio 2008, n. 173 e 174 in Riv. Dir. Trib. 7-8/2009, III, pag. 89.

Il fenomeno dell'interposizione fittizia del soggetto terzo, che viene fatto apparire quale soggetto percipiente il reddito rispetto a quello in cui il reddito deve essere effettivamente imputato, è fenomeno diverso da quello della c.d. “esterovestizione” della residenza fiscale che viene effettuata il più delle volte mediante la costituzione all'estero, segnatamente in Paesi che offrono migliori condizioni di convenienza fiscale, di società esclusivamente finanziarie con funzioni di *holding* o *subholding* di partecipazione, controllate direttamente o indirettamente da società fiscalmente residenti nel nostro Paese.

Nel caso di costituzione di società commerciale all'estero, al fine di verificare l'effettiva sede della società, occorre fare riferimento alla consistenza della struttura organizzativa propria di cui si serve la società estera per lo svolgimento della sua attività commerciale, al grado di autonomia decisionale di cui gode detta società nella scelta delle proprie strategie, alla natura ed alla rilevanza del contributo fornito dalla controllante italiana, all'adempimento degli obblighi contabili e fiscali propri della società estera e connessi alla sua attività; inoltre, ad eventuali altri elementi sintomatici.

\*\*\*\*\*

Con nota di I. CARACCIOLO, “ Applicazioni giurisprudenziali tributarie dell'“esterovestizione”: preliminari considerazioni penalistiche a futura memoria”.

### TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Catasto

## Giurisprudenza

### Corte di Cassazione

#### **Catasto – Classamento – Reclami sulla categoria e classe attribuita – Indicazione di altre unità aventi medesime caratteristiche – Necessità – Deroga alle comuni regole in tema di ammissibilità dell'azione e di contenuto e ripartizione dell'onere della prova – Esclusione.**

Cass., sez. trib. 6 agosto 2008, n. 21184, in Corr. Trib. 38/2008, pag. 3113.

Il contribuente che intende impugnare l'accatastamento del proprio fabbricato deve indicare nel reclamo le altre unità che, pur avendo le medesime caratteristiche, siano state collocate in una diversa classe o categoria (ex art. 75 del DPR n. 1142/1949). Tale obbligo va tuttavia coordinato con i principi in materia di diritto di difesa in giudizio, per cui non può derogare alle comuni regole in tema di ammissibilità dell'azione e di contenuto e ripartizione dell'onere della prova. Ciò significa che il contribuente può impugnare il classamento anche senza dedurre la summenzionata disparità di trattamento, che, pur rappresentando una circostanza indubbiamente rilevante, non rappresenta l'unico modo a disposizione dell'interessato per dimostrare la spettanza di una differente collocazione del suo bene.



**Catasto – Classamento immobile – Facoltà dei soggetti titolari di immobile di chiedere una diversa classificazione catastale e quindi una diversa rendita del bene – Ammissibilità – Facoltà di rivolgersi al giudice – Ammissibilità – Disapplicazione da parte del giudice dei criteri elaborati dall’Amministrazione – Ammissibilità.**

Cass., sez. trib. 8 settembre 2008, n. 22557, in Corr. Trib. 38/2008, pag. 3112.

Deve essere riconosciuta ad ogni titolare di immobile la facoltà di chiedere una diversa classificazione catastale e quindi una diversa rendita del bene; e, ovviamente, in caso di risposta negativa, di rivolgersi al giudice. Il giudice procederà ad una valutazione in cui ben può tener conto di mutate condizioni, della vetustà dell’edificio, della non rispondenza dell’immobile alle esigenze attuali; e potrà eventualmente disapplicare i criteri elaborati dall’Amministrazione.

## **IRES/IRPEG**

### **Dottrina**

**“Conferimento di azienda. Emanate le norme di attuazione”** di S. CAPOLUPO, ne Il fisco 34/2008, fasc. n. 1, pag. 6106.

L’articolo descrive, in linea generale, le disposizioni attuative introdotte con il D.M. del 25 luglio 2008, relative all’applicazione dell’imposta sostitutiva in materia di conferimenti di azienda di cui all’art. 176, del TUIR.

In particolare, l’A. segnala che tale provvedimento fornisce importanti precisazioni ai fini dell’affrancamento delle differenze di valore, ma trascurava talune tradizionali problematiche, come ad esempio quella concernente la determinazione dell’avviamento che, evidentemente, ha motivo di esistere quando il costo pagato dal conferitario è maggiore del valore degli elementi patrimoniali attivi e passivi che compongono l’azienda. In tal caso, considerata anche la giurisprudenza costante, l’A. è dell’avviso che debba essere considerato il prezzo che il bene ha in comune commercio, cioè quello che il venditore ha la maggiore possibilità di realizzare. (PM).

**“Conferimento di partecipazioni di controllo ai sensi dell’art. 177 del TUIR”**, di L. DEL FEDERICO, ne Il fisco 31/2008, fasc. n. 1, pag. 5557.

L’articolo prende spunto da una questione sottoposta all’attenzione della Direzione regionale delle entrate del Lazio, mediante interpello, concernente la possibilità di effettuare un conferimento in una srl da parte di un privato delle proprie partecipazioni in due società, ognuna del 90 per cento, al valore di realizzo di cui all’art. 177, comma 2, del TUIR, ossia quando il valore di realizzo è determinato in base alla corrispondente quota delle voci di patrimonio netto della conferitaria, e non al valore normale ex art. 9 del TUIR.

L’Ufficio, al riguardo, ha chiarito che l’operazione di conferimento di partecipazioni quando non è disciplinata dal citato art. 177, comma 2, del TUIR – norma applicabile soltanto ove la conferitaria possieda già una partecipazione nella società target e tramite il conferimento ne acquisisca il controllo – deve avvenire al valore normale, ossia in base all’art. 9 del TUIR.

L’A. critica tale interpretazione poiché ritiene non necessaria la circostanza che la società conferitaria detenga già la partecipazione nella società target, in quanto tale assunto non è esplicitato né dal dettato normativo né dalla relazione governativa che ha illustrato la modifica del citato art. 177, comma 2, del TUIR.(PM).

**“Ancora in tema di deducibilità da parte del preponente dell'accantonamento per indennità suppletiva di clientela”** di R. DOLCE, ne Il fisco 32/2008, fasc. n. 1, pag. 5757.

Da diversi anni la deducibilità, da parte della società preponente, dell'accantonamento annuale per indennità suppletiva di clientela, relativa ai rapporti di agenzia, è oggetto di un vivace dibattito. Al riguardo, le recenti posizioni della Corte di Cassazione sono nel senso della indeducibilità, ma, come rilevato dalla prevalente dottrina, non appaiono sorrette da adeguate argomentazioni logico-giuridiche. Infatti, tali accantonamenti rientrano tra quelli previsti dal comma 4 dell'art. 105 del TUIR, per i quali è prevista espressamente la deduzione. La specialità di tale norma rispetto all'art. 109, comma 1, del TUIR, disciplinante la competenza fiscale, rende inapplicabile a tale accantonamento il principio secondo cui un componente negativo di reddito concorre quando è certo nell'*an* e determinabile nel *quantum*. Risulta, inoltre, fuorviante l'assimilazione – effettuata dalla Suprema Corte – al TFR per lavoro dipendente ed alla maturazione di quest'ultimo in costanza di rapporto di lavoro. Il richiamo operato dal comma 4 dell'art. 105 ai precedenti commi 1 e 2, riguardanti il TFR, vale soltanto per statuire che sono parimenti deducibili le indennità per cessazione dei rapporti di agenzia secondo le disposizioni legislative e contrattuali che regolano tali rapporti (nel caso di specie l'art. 1751 c.c. ed il contratto nazionale collettivo).

L'A. rileva che per le società che applicano gli IAS/IFRS l'art. 83, comma 1, del TUIR, come riformulato dalla L. 244/2007, stabilisce che valgono i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previste dai predetti principi contabili internazionali, “*anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione*”. Ne consegue che, per i suddetti soggetti, operando la deroga alla norma di carattere generale di cui all'art. 109, comma 1, del TUIR, in punto di certezza e determinabilità delle componenti reddituali, l'accantonamento in esame effettuato in conformità ai principi contabili internazionali IAS/IFRS deve ritenersi deducibile.

L'A. critica, inoltre, la circolare n. 42/E del 6 luglio 2007 con la quale l'Agenzia delle Entrate ha modificato la precedente posizione assunta con la risoluzione n. 59/E del 2004, ritenendo che l'accantonamento per l'indennità degli agenti e rappresentanti di commercio sia deducibile solo nell'esercizio in cui l'indennità viene concretamente corrisposta (cd. principio di cassa). Tale pronuncia, con cui l'Agenzia si è adeguata all'orientamento della Cassazione senza entrare nel merito, appare sicuramente censurabile laddove, dopo aver correttamente richiamato l'art. 10, comma 2, della L. 212/2000 (cd. “Statuto dei diritti del contribuente”), condiziona la non applicabilità delle sanzioni ed interessi all'effettuazioni di apposita dichiarazione integrativa ex art. 2, comma 8, del DPR n. 322/98 ovvero al ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del D.lgs. n. 472/97.

L'A. auspica un nuovo intervento della Suprema Corte, preferibilmente a sezioni unite, che dia conto delle riflessioni dottrinarie sull'argomento e del mutato quadro normativo. (FDA)

\*\*\*\*\*

Quanto sostenuto dall'A. non può che essere condiviso. In particolare, per quanto riguarda le imprese che applicano i principi contabili internazionali IAS /IFRS, occorre considerare che l'art. 2, comma 1, dell'emanando decreto ministeriale recante “disposizioni di attuazione e di coordinamento delle norme contenute nei commi 58 e 59 dell'art. 1 della L. 24 dicembre 2007, n. 244”, in merito alla portata del riformulato art. 83, comma 1, del TUIR ha chiarito che devono intendersi non applicabili ai soggetti IAS le disposizioni dell'art. 109, commi 1 e 2, del TUIR, vale a dire quelli che disciplinano la competenza fiscale in termini di certezza e determinabilità delle componenti reddituali. Sotto tale profilo, l'orientamento espresso dalla Corte di Cassazione appare ancor più censurabile, non potendosi per i soggetti IAS far riferimento all'ordinario criterio di competenza di cui al comma 1 dell'art. 109 del TUIR, ma quello stabilito dai principi contabili internazionali.

**“Finanziaria 2008 e modifiche alla disciplina delle perdite”** di G. FRANSONI, in Riv. Dir. Trib. 7-8/2008, I, pag. 651.

L'A., dopo aver effettuato un breve *excursus* sull'evoluzione della disciplina delle perdite fiscali dalla riforma tributaria degli anni '70 ad oggi e sottolineato la estemporaneità e la irrazionalità di talune modifiche, osserva che gli interventi da ultimo operati con la Finanziaria 2008 non sempre

sono ispirati a logica nè sono coerenti. Per quanto concerne, in particolare, le modifiche all'art. 8 del TUIR, il legislatore ha ripristinato, a decorrere dal 2008, per i titolari di redditi di lavoro autonomo e di imprese minori, la compensazione con altre categorie di reddito (cd. compensazione orizzontale), ma non il diritto al riporto delle perdite. Per le altre imprese (esercitate in forma associata o individuale) non vi è la compensabilità orizzontale, ma vi è la possibilità di riportare le perdite (per un quinquennio o illimitatamente a seconda che l'impresa sia nuova oppure no). Non è chiaro il motivo di tale diversificazione dei regimi, specie in un sistema in cui le regole di determinazione del reddito di lavoro autonomo tendono ad avvicinarsi sempre più a quelle proprie del reddito di impresa. L'unica spiegazione sembrerebbe quella che il legislatore abbia considerato la compensazione orizzontale quale espressione della riferibilità della perdita "al soggetto" piuttosto che "all'organizzazione". Tale soluzione implica che le attività di lavoro di autonomo siano tutte, indistintamente, considerate quali attività "non organizzate", soluzione che contrasta apertamente con le scelte del legislatore tributario risultanti dal sistema. Peraltro, il nostro sistema ammette il riporto delle perdite anche in caso di modifica radicale dell'organizzazione e dell'attività e, sia pure con alcune cautele, ammette anche il trasferimento delle perdite in caso di successione di un soggetto ad un altro.

Per quanto concerne la previsione contenuta nel previgente secondo periodo dell'art. 84, comma 1, del TUIR e, oggi (per effetto della L. 244/2007), nel secondo periodo del comma 1 dell'art. 83, secondo cui le perdite riportabili devono essere calcolate senza tener conto di quelle derivanti da attività esenti, essa opera a prescindere dall'effettivo godimento di un vantaggio in virtù dell'esenzione e, quindi, può risolversi in un pregiudizio per coloro che, pur essendo in astratto beneficiari di un regime di esenzione, non conseguono effettivamente redditi esenti.

Per quanto concerne infine la modifica apportata all'art. 101, comma 6, del TUIR secondo cui "*le perdite attribuite per trasparenza (alle società di capitali, n.d.r.) dalle società in nome collettivo e in accomandita semplice sono utilizzate solo in abbattimento degli utili attribuiti per trasparenza nei cinque periodi di imposta successivi dalla stessa società che ha generato le perdite*", l'A. pone in evidenza che, se è comprensibile la funzione antielusiva della norma, il cui scopo è quello di impedire che le società di persone, escluse dal nuovo regime di limitazione della deducibilità degli interessi passivi, possano, indirettamente, legittimare la deduzione di oneri finanziari eccedenti la misura stabilita dall'art. 96 TUIR attraverso l'imputazione ai soci delle perdite conseguite per effetto degli oneri finanziari, tuttavia la generalizzata indiscriminata indeducibilità delle perdite delle società di persone dal reddito delle società di capitali partecipanti sussiste anche quando le perdite abbiano un'origine del tutto indipendente dalla deduzione di interessi passivi. In tal caso, l'A. ritiene che la disposizione sia disapplicabile attraverso la proposizione dell'interpello di cui al comma 8 dell'art. 37-bis del DPR n. 600/73. Un'ulteriore incongruenza è costituita dalla espressa limitazione della riportabilità delle perdite delle società di persone per le società di capitali solo per il quinquennio successivo. Infatti, in base alla lettera della norma, le società di capitali partecipanti sarebbero soggette ad un doppio limite: quello della utilizzabilità delle perdite solo in abbattimento degli utili imputati per trasparenza e quello della riportabilità delle perdite solo nei cinque periodi di imposta successivi, di modo che il limite quinquennale opererebbe anche in casi in cui le perdite fossero illimitatamente riportabili. Si tratta di una conseguenza palesemente asistemica che dovrebbe portare ad un'interpretazione della norma volta a superarne il tenore letterale. (FDA)

**“Rettifiche di consolidamento e piena imponibilità dei dividendi: i problemi di diritto tributario”** di F. GALLIO, G. TERRIN e D. STEVANATO, in Dial. Trib. 4/2008, pag. 110.

Gli AA. si interrogano sulla esatta portata della disposizione che, nell'abolire, dal 1° gennaio 2008, la "rettifica di consolidamento" avente ad oggetto la quota ordinariamente imponibile dei dividendi distribuiti infragruppo in base a delibere prese a partire dal 1° settembre 2007, conserva il regime previgente per le delibere che riguardino la distribuzione dell'utile di esercizio 2006. In particolare, il dubbio è se le delibere siano solo quelle che hanno approvato il bilancio dell'esercizio scadente il 31 dicembre 2006 (o che include il 31 dicembre 2006, qualora si tratti di esercizio non coincidente con l'anno solare) oppure se siano anche quelle che, in sede diversa da quella di approvazione del bilancio del predetto esercizio, dispongano per la distribuzione dei relativi utili già accantonati a riserva o portati a nuovo.

I primi due AA. propendono per quest'ultima interpretazione, soggiungendo che, sotto il profilo operativo, la società, per poter individuare l'anno di formazione dell'utile posto in distribuzione ai fini di cui si tratta, dovrebbero distinguere, nella nota integrativa, la stratificazione temporale del proprio patrimonio netto e, in sede di delibera, specificare quale strato si va a distribuire.

Il terzo A. (Stevanato) premette che la disposizione in commento è diretta a derogare al principio di tassazione per cassa dei dividendi, ed esplica quindi effetti nei riguardi del socio della società che distribuisce gli utili, anticipando, per scopi antielusivi, al periodo d'imposta 2007 effetti che naturalmente si sarebbero verificati in quello successivo. Su tale premessa, l'A. ritiene che non vi siano ragioni sufficienti per una conservazione *sine die* del regime previgente per gli utili del 2006, e quindi ritiene che questa competenza sia riservata solo per le delibere prese fino al 31 dicembre 2007. (NM)

**“Spunti critici in tema di tassazione per trasparenza nei trusts”** di P. MINUTOLI, in Boll. Trib. 15-16/2008, pag. 1245.

L'A. valuta positivamente nel suo complesso la regolamentazione del *trust* contenuta nella legge Finanziaria e ne evidenzia alcune aree di criticità.

Viene condivisa la scelta adottata in sede legislativa di riconoscere autonoma soggettività tributaria ai *trusts* così come quella della soggettività passiva in capo ai beneficiari.

Ciò nonostante viene rilevato come l'adozione *sic et simpliciter* dello schema della tassazione per trasparenza, determini problemi applicativi derivanti sia dal fatto che l'imputazione per trasparenza deve essere necessariamente collegato con quanto disposto dal comma 1, lett. g) *sexies* dell'art. 44 TUIR che qualifica i redditi imputati ai beneficiari come redditi di capitale, sia per le divergenze esistenti nelle regole di determinazione del reddito in capo al *trust* rispetto a quelle previste per la determinazione del reddito in capo ai beneficiari persone fisiche e conseguentemente nelle modalità applicabile che reggono il funzionamento della trasparenza fiscale disciplinato nel testo unico.

L'imputazione per trasparenza presuppone che quello che viene imputato al soggetto passivo d'imposta sia un reddito imponibile, determinato prima secondo le regole proprie dell'ente collettivo che l'ha tradotto e, solo successivamente, imputato, *pro-quota*, ai soli fini della tassazione, ai soggetti componenti l'organizzazione.

Anche con riferimento al *trust*, secondo l'impostazione dell'Amministrazione finanziaria, il reddito da imputare ai beneficiari dovrà essere quello determinato secondo le regole proprie applicabili al *trust*.

L'A. mette in luce gli effetti distorsivi derivanti da questa impostazione, in particolare, qualora un *trust* non commerciale percepisce i dividendi o qualora un *trust* esercente attività d'impresa, anziché produrre un risultato positivo produca una perdita.

In quest'ultimo caso l'applicazione *tout court* del principio della trasparenza, che imporrebbe che, al pari di quanto avviene per i risultati positivi, la perdita venga imputata ai beneficiari, contrasta con quanto stabilito alla lett. g) comma 1 dell'art. 44 TUIR che qualifica redditi di capitale i redditi imputati al beneficiario di *trust*.

L'A. ritiene che gli aspetti di criticità possano essere superati dando al principio della trasparenza un'interpretazione diversa da quella fornita dall'Amministrazione nella Circolare 48/E del 2007 laddove dispone che “solo dopo aver determinato il reddito del *trust*, il *trustee* indicherà la parte di esso attribuito al *trust* – sulla quale il *trust* assolverà l'IRES, nonché la parte imputata per trasparenza ai beneficiari su cui questi ultimi assolveranno le imposte sul reddito sia nella parte in cui si afferma che la locuzione “in ogni caso” si sia resa necessaria per coordinare la tassazione per trasparenza del *trust* con la natura del reddito attribuito al beneficiario che è reddito di capitale.

L'Amministrazione fa riferimento ad una tassazione per trasparenza basata sulla imputazione al beneficiario di un reddito determinato in capo al *trust*, mentre per risolvere la problematica sopra rilevata, circa l'imputazione in capo ai beneficiari di un'eventuale perdita prodotta da un *trust* commerciale, l'A. propone la distinzione tra reddito conseguiti ai cui sarà sempre applicata la tassazione per trasparenza e reddito prodotti, ipotizzando solo per questi ultimi la soggettività passiva del *trust* e ciò a prescindere dalla individuazione o meno dei beneficiari, la quale rilevarebbe solo ai fini dell'imputazione in capo a questi ultimi dei redditi conseguiti, ai quali sarà attribuibile la natura di redditi di capitale.

Dall'interpretazione fornita dall'A. discende che un'eventuale perdita non potrebbe mai essere imputata ai beneficiari, proprio in conseguenza del fatto che la tassazione per trasparenza riguarderebbe solo ed esclusivamente i dividendi percepiti dal *trust*. Pur in presenza di beneficiari individuati la perdita andrà comunque riferita al *trust*, seguendo, in capo allo stesso, le ordinarie regole del riporto in avanti stabilite dall'art. 84 TUIR. (EM)

**“Irrilevanza fiscale delle erogazioni ai beneficiari e *trust* non residenti”** di A. RIGHINI, R. LUPI, D. STEVANATO, in Dial. Trib. 4/2008, pag. 101.

Righini si occupa dei redditi conseguiti dai *trusts* non residenti e del loro trattamento in capo ai beneficiari partendo dal presupposto che per aversi esenzione dei redditi distribuiti ai beneficiari occorre che detti redditi siano tassati in capo al *trust*. In altre parole l'esenzione sarebbe operante subordinatamente all'avvenuta tassazione dei redditi in capo al *trust*. L'idea dell'autore è che i redditi del *trust* erogati ai beneficiari siano produttivi di redditi di capitale e che la loro mancata tassazione dipenda da un'esenzione concessa dall'Agenzia delle Entrate in via interpretativa, (circ. 6/8/2007 n. 48/E) limitatamente al caso di *trusts* residenti, in applicazione del divieto di doppia imposizione.

La posizione ministeriale presenta profili di incompatibilità con il diritto comunitario perché di fatto realizza una discriminazione tra *trusts* residenti nello Stato e quelli non residenti dove, in sede di distribuzione dei redditi ai beneficiari, si verificherebbe tendenzialmente una tassazione in capo agli stessi per i redditi prodotti nel territorio dello Stato.

L'imposta colpirebbe infatti il reddito al momento della produzione nel Paese di localizzazione del *trust* e successivamente al momento dell'erogazione in capo ai beneficiari individuati residenti in Italia, quale reddito di capitale.

Diversamente, se il *trust* fosse residente, i redditi tassati in capo al *trust* prima dell'individuazione dei beneficiari non potrebbero scontare una nuova imposizione in capo ai beneficiari a seguito della loro distribuzione.

Per Lupi il rischio non è tanto quello di una penalizzazione dei *trusts* esteri, quanto piuttosto di una localizzazione del *trust* in un territorio a fiscalità privilegiata, come stratagemma per evitare ogni livello di tassazione che andrà fronteggiato attraverso le clausole di contrasto all'esterovestizione dei redditi del *trust*.

Stevanato ritiene che quanto affermato da Righini – cioè che i redditi distribuiti ai beneficiari diano luogo ad un autonomo presupposto imponibile fuori dei casi in cui l'Agenzia concede in via interpretativa l'esenzione – non trova conferma in nessuna norma del TUIR.

La lett. g-sexies dell'art. 44 TUIR si riferisce infatti esclusivamente ai redditi imputati al beneficiario di un *trust* trasparente (indipendentemente dalla percezione) e non può, ad avviso dell'Autore, in alcun modo legittimare una tassazione, tra i redditi di capitale, dei redditi distribuiti ai beneficiari di un *trust* opaco, che si patrimonializzano con la tassazione presso il *trust*, senza scontare un secondo livello di imposizione.

I beneficiari, in effetti non hanno effettuato alcun impiego di capitale, né hanno investito la loro ricchezza nel patrimonio del *trust* ed è quindi sbagliato applicare agli stessi lo schema della tassazione degli utili distribuiti.

La mancanza della titolarità della fonte del reddito in capo ai beneficiari può essere superata solo nel caso di una diretta spettanza dei redditi ai beneficiari secondo lo schema del *trust* trasparente. Negli altri casi, invece, il reddito del *trust* si patrimonializzano e quanto distribuito al beneficiario si rivela tendenzialmente estraneo al concetto di reddito. (EM)

**“Partecipazione in *trust*. Un'interessante alternativa alla holding di gestione”** di A. RIGHINI, ne Il fisco 31/2008, fasc. n. 1, pag. 5584.

Nell'articolo si evidenzia come un *trust*, per la sua competitività in termini di imposizione fiscale, può essere utilmente adoperato quale strumento alternativo ad una *holding*, per la detenzione e gestione di partecipazioni sociali.

In particolare, attraverso alcune esemplificazioni, si propone un'analisi comparativa degli effetti fiscali che si determinano nelle due situazioni (*holding/trust*) sia nell'ambito della gestione "ordinaria" della partecipazione, caratterizzata dalla percezione di dividendi, che in quella "straordinaria", in cui si potrebbe avere un'alienazione delle azioni o una "liquidazione" delle strutture, nonché una successione *mortis causa*. (EM)

**"Profili tributari delle imputazioni dirette a patrimonio netto"** di R. VALACCA, in Corr. Trib. 39/2008, pag. 3181.

La legge Finanziaria 2008 è intervenuta sul principio di derivazione previsto dall'art. 83 del TUIR prevedendo che, per i soggetti IAS, ai fini della determinazione del reddito imponibile, prevalgano i criteri di qualificazione, imputazione in bilancio e contabilizzazione previsti dai principi contabili internazionali, e rimuovendo l'inciso in base al quale l'utile di bilancio dovesse essere "aumentato o diminuito dei componenti che per effetto dei principi contabili internazionali sono imputati direttamente a patrimonio". L'intervento normativo, rivolto a semplificare la precedente disciplina, non implica che, in presenza di fatti di gestione misurati da poste contabili che confluiscono direttamente a patrimonio netto, queste non incidano necessariamente ai fini della determinazione del reddito imponibile. Piuttosto, ai fini di che trattasi, l'indagine sulla rilevanza fiscale deve essere condotta assumendo che, in un bilancio redatto sulla base dei principi contabili internazionali, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dagli IAS prevalgono sulle specifiche disposizioni del TUIR. Conseguentemente, se, in una prospettiva IAS, i componenti di reddito imputati direttamente a patrimonio hanno natura patrimoniale, questi non rilevano ai fini IRES, mentre se si tratta di poste aventi natura reddituale devono concorrere al reddito imponibile ove rispondenti a requisiti fiscali non derogati dagli IAS. In tale prospettiva si può affermare che non concorrono alla determinazione del reddito imponibile: i) le movimentazioni di patrimonio netto scaturenti da acquisti e vendite di azioni proprie nonché le spese di aumento e riduzione del capitale, in quanto componenti di natura patrimoniale in base ai principi contabili internazionali; ii) i risultati della valutazione al *fair value* delle immobilizzazioni materiali immateriali e degli strumenti finanziari disponibili per la vendita, a norma dell'art. 110 del TUIR; iii) le movimentazioni scaturenti dal cambiamento di principi contabili, aventi natura patrimoniale in quanto logicamente ascrivibili a mutamenti nei risultati economici di precedenti esercizi che, in ragione del consolidamento di tali risultati, non possono che riflettersi sulle riserve di utili; iv) le correzioni di errori di precedenti esercizi, sia nel caso si tratti di erronee rilevazioni di componenti reddituali il cui regime fiscale coincide con quello di bilancio (in quanto in tale ipotesi la correzione in bilancio dell'errore non è sufficiente a sanare la irregolarità fiscale che ne era scaturita, che permane relativamente al periodo di imposta cui si riferisce l'errore) sia qualora si sia in presenza di rilevazione errata ai fini di bilancio ma corretta ai fini IRES, non sussistendo in tale ipotesi alcuna irregolarità fiscale. Viceversa, devono ritenersi rilevanti ai fini IRES (aggregate all'accantonamento di competenza, nei limiti di cui all'art. 105 del TUIR), gli utili e le perdite attuariali derivanti, nel calcolo del TFR, da variazioni di precedenti stime, in quanto riconducibili a nuove valutazioni assunte nell'esercizio. (PT)

**"I conferimenti di azienda a seguito della legge Finanziaria 2008"** di M. VARESINO e D. STEVANATO, in Dial. Trib. 39/2008, pag. 3181.

L'imposta sostitutiva sulle operazioni di riorganizzazione aziendale introdotta dalla legge Finanziaria 2008 appare, da un punto di vista teorico, strumento idoneo a riequilibrare la fiscalità delle operazioni straordinarie (tra cui si ricomprendono i conferimenti di azienda). Tale imposta, infatti, sul presupposto di approssimare il valore attuale dell'imposizione differita a cui l'Erario rinuncia per effetto del riconoscimento dei maggiori valori fiscali dei beni costituenti l'azienda, dovrebbe ridurre gli effetti distorsivi che la neutralità fiscale comporta in un'ottica di lungo periodo. Tuttavia, la disciplina concreta recata dalla norma presenta numerosi aspetti critici che, di fatto, ne limitano la portata sistematica e ne accentuano i profili agevolativi. Il riferimento è, in particolare, alla progressività dell'aliquota per scaglioni, rispetto alla quale sarebbe risultata più appropriata

una graduazione in funzione della tipologia dei beni rivalutati (e, pertanto, del relativo periodo di ammortamento) nonché alla esclusione dall'ambito di applicazione dell'imposta dei trasferimenti diretti di azienda, destinata a far proliferare l'utilizzo di schermi societari nella circolazione di aziende.

Ugualmente criticabile, e sotto certi profili immotivato, appare l'ulteriore intervento recato dalla Finanziaria, che ha eliminato la possibilità di operare conferimenti di azienda realizzativi, ancorati ai valori di iscrizione dei beni nella contabilità della conferitaria. Al riguardo, non risultano convincenti le argomentazioni fornite nella relazione al disegno di legge Finanziaria 2008 tra le quali, in particolare, l'affermazione secondo cui il regime abrogato costituisse un "regime di favore" ovvero la individuazione nel conferimento realizzativo di uno strumento (improprio) di pianificazione in presenza di perdite fiscali. E', inoltre, curioso che un intervento, quale quello di istituzione dell'imposta sostitutiva sulle riorganizzazioni aziendali, che aveva a cuore il "problema dei disallineamenti", abbia cancellato dall'ordinamento proprio quel regime di conferimento (ovvero il realizzo "controllato" secondo i valori di iscrizione in contabilità) che tali disallineamenti scongiurava sul nascere e che avrebbe potuto rappresentare, *de iure condendo*, il paradigma per il generale regime dei conferimenti, anche di singoli beni. (PT)

**"Criteri di qualificazione IAS/IFRS nella determinazione dell'imponibile IRES"**, di G. ZIZZO, in Corr. Trib. 39/2008, pag. 3137.

Con l'introduzione nell'art. 83, TUIR, di un nuovo ultimo periodo, in base al quale l'imponibile delle società che adottano i principi contabili internazionali è formato da elementi qualificati, classificati e collocati nel tempo, secondo i criteri previsti da detti principi, viene attuata una sostanziale equiparazione di detti principi a quelli nazionali utilizzati dalle imprese che non seguono gli IAS.

Se per quanto riguarda l'imputazione temporale e classificazione, l'adozione dei detti principi è relativamente agevole, non altrettanto può dirsi per i criteri di qualificazione, che, in effetti non sono esplicitati nemmeno nel quadro "sistematico" che presiede alla preparazione e presentazione del bilancio ai fini IAS, dove sono previste solo regole che attengono alla misurazione e all'imputazione temporale dei presupposti.

La qualificazione è infatti un procedimento di valenza giuridica, che riconduce le situazioni concrete in una categoria legale al fine di attribuire ad esse gli effetti giuridici previsti in via generale. Per i soggetti non IAS tale operazione è ancorata essenzialmente agli effetti giuridico-formali degli atti negoziali, laddove i principi contabili internazionali postulano il principio, di valenza generale, della prevalenza della sostanza sulla forma e quindi un principio a sua volta non concludente, in quanto rinvia a valutazioni ulteriori delle singole operazioni. Ne consegue la possibile segmentazione delle operazioni in relazione agli effetti economici, prescindendo dalle forme negoziali e dai connessi effetti giuridici. Non che questi siano irrilevanti, ma vanno rilevati in termini funzionali, soprattutto per quanto concerne gli effetti finanziari.

Sono, quindi, questi gli effetti che determinano la classificazione e sotto-classificazione degli eventi, e quindi la rilevazione dei dati contabili nello stato patrimoniale, nel conto economico e nelle variazioni delle voci di patrimonio netto.

Tale qualificazione funzionale è particolarmente evidente nel caso del leasing finanziario (IAS 17) e in quello delle cessioni di beni (IAS 18), dove ciò che risulta decisivo non è il trasferimento della proprietà formale, ma quello dei rischi e dei benefici connessi alla proprietà. Ciò comporta, in taluni casi, un'aggregazione di fatti giuridici distinti e, in altri, la loro disaggregazione per rilevare, ad esempio, le componenti finanziarie di operazioni caratterizzate da cessioni/acquisto di beni, e quindi con effetti in ordine ai corrispettivi attribuibili all'acquisto ovvero al finanziamento a questo connesso. Altre volte, invece, le fattispecie tributarie conservano la loro autonomia e quindi operano a prescindere dall'operatività dei principi contabili, ciò che avviene particolarmente per quanto riguarda le operazioni straordinarie di scissione e fusione, la cui neutralità fiscale rende irrilevante l'eventuale configurazione realizzativa, e per gli strumenti finanziari, dove il TUIR detta specifiche disposizioni dirette a renderne uniforme trattamento, a prescindere dalla qualificazione operabile in base alla sostanza economica.

Non si può infine sottacere che se l'adozione in sede degli IAS in sede fiscale costituisce una rilevante semplificazione delle procedure in sede dichiarativa, lascia in ombra gli effetti di eventuali

controlli da parte dell'amministrazione finanziaria, dove la genericità dei principi potrebbe comportare rischi di contenzioso. (SD)

### Prassi Amministrativa

#### **IRES – Consolidato nazionale – Fusione inversa ad opera del soggetto consolidante – Prosecuzione del regime di tassazione del consolidato nazionale.**

Ris. Agenzia delle Entrate 19 giugno 2008, n. 251/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://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, semprechè permangano i requisiti di cui all'art. 117 e ss. TUIR.

Detto regime prosegue naturalmente senza necessità di preventivo interpello.

Riguardo alle eventuali perdite pregresse apparenti alla società incorporata mediante fusione inversa l'Amministrazione ha precisato che possono essere riportate negli esercizi successivi dall'incorporata solo nel rispetto delle condizioni e dei limiti previsti dall'art. 172, comma 7, TUIR e non possono essere utilizzate all'interno del regime del consolidato fiscale.

### Giurisprudenza

#### Commissioni tributarie di merito

#### **IRPEG/IRES – Costi di competenza economica di un esercizio ancora incerti alla chiusura del periodo d'imposta – Certezza verificatasi entro il termine di approvazione del bilancio – Deducibilità nel periodo di competenza economica – Sussiste.**

Comm. trib. prov. di Messina, 19 marzo 2008, n. 110, in Riv. Dir. Trib. 9/2008, II, pag. 532.

Assumono rilevanza fiscale quei costi imputati nel conto economico di una società, in applicazione dei principi di prudenza e prevedibilità nella valutazione dei fatti riguardanti la vita societaria, aventi incidenza nel bilancio (art. 2423 – *bis* c.c.), qualora la certezza del loro sostenimento avvenga nell'esercizio successivo, ma entro i termini per l'approvazione del bilancio e per la presentazione della dichiarazione.

\*\*\*\*\*

Con nota di G. INGRAO, "La necessaria realizzazione del requisito di certezza entro la chiusura dell'esercizio ai fini della deducibilità della spesa".

#### **IRPEG/IRES – Reddito di impresa – Base imponibile – Fattispecie – Locazione di immobili riconosciuti di interesse storico ed artistico – Art. 11 della L. 30 dicembre 1991, n. 413 – Agevolazione – Applicabilità – Limiti.**

Comm. trib. reg. di Venezia, sez. XXIV, 6 maggio 2008, n. 9, ne Il fisco 36/2008, fasc. n. 1, pag. 6513.

Il trattamento tributario agevolato riguardante i beni immobili riconosciuti di interesse storico ed artistico, ai sensi dell'art. 11, comma 2, della L. n. 413/1991, non è estensibile ai beni utilizzati come beni merce da soggetti esercenti attività d'impresa i quali soggiacciono alla disciplina di determinazione della base imponibile secondo le disposizioni del TUIR.



## **REDDITI DI IMPRESA**

### **Dottrina**

**“Deducibilità limitata e imposizione sostitutiva per le imprese di assicurazioni”** di A. SANTI, in Corr. Trib. 35/2008, pag. 2826.

Nell'articolo si esaminano le novità fiscali recate dal D.L. n. 112/2008, convertito con modifiche dalla L. n. 133/2008, in materia di tassazione del reddito delle imprese assicurative. Gli interventi normativi hanno interessato, in particolare, la tassazione della variazione incrementativa delle riserve sinistri dei rami danni e delle svalutazioni dei crediti verso gli assicurati, nonché il prelievo sostitutivo sulle riserve matematiche dei rami vita. In particolare, è stato modificato l'art. 111 del TUIR, stabilendo la deducibilità nell'esercizio della variazione della riserva sinistri pari al 30% della sua componente di lungo periodo, la quale passa contemporaneamente dal 50 al 75% del relativo ammontare. In pratica, l'ammontare della quota incrementale della riserva sinistri che concorre alla formazione della base imponibile di ciascun periodo d'imposta, si riduce adesso al solo 47,5% (essendo indeducibile il 70% del 75% della variazione anzidetta). L'eccedenza diventa deducibile in un arco temporale doppio rispetto al passato, cioè nei diciotto esercizi successivi. Da un lato, quindi, è stata ridotta la soglia di deducibilità immediata delle svalutazione dei crediti delle imprese di assicurazione iscritte in bilancio, che passa dallo 0,40% allo 0,30% dell'ammontare dei crediti verso gli assicurati e, dall'altro, è stato raddoppiato l'arco temporale in cui recuperare frazionatamente l'eccedenza, che diviene pari a diciotto esercizi successivi a quello di formazione, rispetto ai nove previsti in precedenza. Tale misura produce effetto sulle eccedenze non ancora dedotte, relative agli esercizi precedenti.

Il D.L. n. 112/2008 ha introdotto, inoltre, un nuovo comma 5-*bis* all'art. 96 del TUIR, in base al quale gli interessi passivi sostenuti dalle imprese di assicurazione e dalle società capogruppo di gruppi assicurativi sono deducibili ai fini IRES nei limiti del 96% del relativo ammontare, con correlata indeducibilità a titolo definitivo della restante quota del 4%. Viene così a definirsi un regime fiscale speciale, oltre che per le banche e gli enti finanziari, anche per le imprese assicurative, dal quale scaturisce un trattamento peggiore, rispetto a quello comunemente applicabile alla generalità dei soggetti IRES.(SG)

### **Prassi Amministrativa**

**Reddito di impresa – Spese telefoniche sostenute in qualità di mandatario senza rappresentanza per conto delle società del gruppo e riaddebitate a queste ultime – Deducibilità nella misura dell'80% in capo alle società mandanti.**

Ris. Agenzia delle Entrate 21 luglio 2008, n. 309/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it)

L'Agenzia delle Entrate, in relazione al caso di una società che in qualità di mandatario senza rappresentanza acquista servizi telefonici in nome e per conto delle società del gruppo, chiarisce che la società mandataria, non essendo gravata del costo relativo alle spese telefoniche sostenute nell'interesse delle altre società del gruppo, non subisce la limitazione alla deducibilità prevista dall'art. 102, u c, TUIR che invece troverà applicazione in capo alle società mandanti.

Secondo l'Amministrazione finanziaria, nel rapporto di mandato il mandante è il soggetto che rimane effettivamente inciso dal costo di acquisto provvisoriamente sostenuto dal mandatario.

Solo per il mandante, quindi, tale costo costituisce un componente negativo che può essere portato in deduzione dal reddito d'impresa nei limiti e alle condizioni stabilite dal TUIR.

Gli esborsi sostenuti dalla società in qualità di mandataria, nell'espletamento dei propri obblighi a contrarre con il gestore di telefonia per conto delle società del gruppo, non rappresentano dal punto di vista economico costi propri, ma mere movimentazioni finanziarie; allo stesso modo i successivi rimborsi da parte delle singole società del gruppo non rappresentano ricavi.

## Giurisprudenza

### Corte di Cassazione

**Redditi di impresa – Minusvalenze realizzate – Risparmio d'imposta – Diretta applicazione del principio comunitario del divieto di abuso del diritto – Deducibilità del componente negativo di reddito – Non spetta.**

Cass., sez. trib. 4 aprile 2008, n. 8772, in Riv. Dir. Trib. 7-8/2006, II, pag. 448.

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 essenzialmente per il conseguimento di 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 teorico.

\*\*\*\*\*

Dello stesso tenore la successiva sentenza 21 aprile 2008, n. 10257, con commento ambedue di M. BEGHIN, "Note critiche a proposito di un recente orientamento giurisprudenziale incentrato sulla diretta applicazione in campo domestico, nel comparto delle imposte sul reddito, del principio comunitario del divieto di abuso del diritto".

**Reddito di impresa – Minusvalenze realizzate – Risparmio d'imposta – Diretta applicazione del principio comunitario del divieto di abuso del diritto – Deducibilità del componente negativo di reddito – Non spetta – Credito d'imposta sui dividendi – Non spetta.**

Cass., sez. trib. 21 aprile 2008, n. 10257, in Riv. Dir. Trib. 7-8/2008, II, pag. 448.

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 essenzialmente per il conseguimento di 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 teorico.

\*\*\*\*\*

Con nota di M. BEGHIN, "Note critiche a proposito di un recente orientamento giurisprudenziale incentrato sulla diretta applicazione in campo domestico, nel comparto delle imposte sul reddito, del principio comunitario del divieto di abuso del diritto".

**Redditi di impresa – Società consortile – Partecipazione – Natura giuridica – Rilevanza – Limiti – Artt. 1703 e 2615-ter del codice civile – Addebito di costi ed oneri – Deducibilità – Condizioni – Inesistenza – Conseguenze.**

Cass., sez. trib. 18 giugno 2008, n. 16410, ne Il fisco 27/2008, fasc. n. 1, pag. 4919.

Ai fini fiscali, nell'ottica della deducibilità in capo alle società consorziate dei costi imputati dalla società consortile, non rileva la natura del rapporto giuridico fra la struttura del consorzio ed i singoli consorziati quanto il carattere di strumentalità dell'istituto consortile.

L'aver sostenuto un costo differente per natura e causa da quello iscritto in contabilità, addebitato *pro quota* ai consorziati ed esposto nella dichiarazione dei redditi, non consente di escludere l'inesistenza dell'onere asseritamene deducibile né può ammettersi alcuna integrazione della fattispecie (*rectius*, sostituzione delle voci di costo) in sede contenziosa dovendosi il giudice tributario limitare a sindacare la legittimità dei rilievi mossi dall'Amministrazione finanziaria nell'ambito della motivazione dell'accertamento.

**Redditi di impresa – Plusvalenze – Cessione di azienda – Avviamento – Accertamento di valore ai fini della imposta di Registro – Valore probatorio anche ai fini delle imposte sul reddito – Onere della prova contraria – Incombe al contribuente.**

Cass., sez. trib. 18 luglio 2008, n. 19830, in Corr. Trib. 35/2008, pag. 2849.

L'Amministrazione finanziaria è legittimata a procedere in via induttiva all'accertamento del reddito da plusvalenza patrimoniale relativa al valore di avviamento, realizzata a seguito di cessione dell'azienda, sulla base dell'accertamento di valore effettuato in sede di applicazione dell'imposta di registro, ed è onere probatorio del contribuente superare (anche con ricorso ad elementi indiziari) la presunzione di corrispondenza del prezzo incassato con il valore di mercato accertato in via definitiva in applicazione dell'imposta di registro, dimostrando di avere in concreto venduto ad un prezzo inferiore.

\*\*\*\*\*

Con commento di M. BEGHIN, "Cessione d'azienda e presunzione di corrispondenza tra prezzo e valore di mercato".

**Redditi di impresa – Ricavi – Beni immobili – Scostamento del prezzo dal valore medio di mercato – Rettifica di ricavi – Unico motivo – Insufficienza – Inquadramento nell'attività dell'impresa – Necessità.**

Cass., sez. trib. 7 agosto 2008, n. 21348, in Corr. Trib. 36/2008, pag. 2931.

Il mero confronto fra prezzo del bene, contabilizzato quale risultante dal contratto, e valore normale del medesimo sul mercato può non costituire elemento sufficiente a giustificare il recupero a reddito della differenza. L'indizio consistente nello scostamento sensibile del prezzo dichiarato dal valore medio di mercato del bene non può essere letto dal giudice di merito in rapporto all'intero contesto accertativo.

\*\*\*\*\*

Con commento di M. BEGHIN, "La differenza prezzo-valore rileva solo in una vera valutazione d'insieme".

**REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE**

**Dottrina**

**"Abrogato il regime fiscale agevolato per le *stock option*"** di N. FASANO, ne Il fisco 32/2008, pag. 5749.

Il D.L. n. 112/2008, anche dopo la conversione operata con la L. n. 133/2008, ha confermato l'abrogazione della disciplina fiscale di favore prima prevista per le *stock option*. Unica novità da segnalare è l'esclusione dalla base imponibile contributiva di questa tipologia di reddito accordata dal legislatore in sede di conversione.

L'articolo delinea le conseguenze derivanti da tali novità, sintetizzando i vari regimi succedutisi in questi ultimi due anni in materia di *stock option*. Si segnala la tabella riepilogativa che chiude l'articolo in cui si riepilogano i regimi fiscali susseguitesisi nel tempo e le decorrenze di ciascuno. (CLP)

**"Considerazioni critiche in tema di premi e straordinari"**, di F. PETRUCCI in Corr. Trib. 37/2008, pag. 2981. (per segnalazione)

**“La tassazione dei rendimenti nei fondi pensione preesistenti”** di R. PISANI, ne Il fisco 28/2008, fasc. n. 1, pag. 5065.

Il sistema previdenziale complementare italiano adotta il Modello ETT, che prevede il rinvio del prelievo tributario mediante l'esenzione della tassazione nella fase del finanziamento, la tassazione in via sostitutiva nella fase della gestione delle risorse e la tassazione agevolata delle prestazioni erogate.

Il presente lavoro ripercorre le tappe salienti dell'evoluzione normativa in merito al regime tributario dei fondi pensione nella fase di gestione delle risorse, in ogni periodo storico fino alla più recente riforma entrata in vigore nel 2007.

In particolare, con l'emanazione del D.Lgs. n. 525 del 2005, il regime tributario dei fondi pensione è rimasto, nella sostanza, invariato rispetto a quello delineato dal D.Lgs. n. 47/2000. La sua struttura è adesso racchiusa nell'assetto normativo dell'art. 17 del D.lgs. n. 252/2005.

L'A. si sofferma sulle novità in materia di tassazione dei rendimenti nella fase di accumulazione del FP conferito nella Circ. n. 70/2007 e ricorda che la citata circolare, nel richiamare i chiarimenti della Covip contenuti nel Provv. 28 giugno 2006 in merito alle garanzie di rendimento, precisa che occorre tenere in separata considerazione le circostanze in cui il gestore versi importi a titolo di garanzia contrattuale di rendimento, e cioè a favore del fondo pensione, indistintamente, e, quindi, a beneficio di tutti i partecipanti, ovvero con riferimento alle posizioni individuali.

Nel primo caso, infatti, le garanzie contribuiscono a determinare il valore dell'attivo netto destinato alle prestazioni – e, quindi, il valore unitario della quota e, per il tramite di quest'ultimo, il valore delle posizioni individuali - , e concorrono a formare il risultato della gestione, rimanendo assoggettate all'imposta sostitutiva.

Nel secondo caso, invece, non confluiscono nell'attivo netto, né, pertanto, influenzano il valore della quota, in quanto non sono rilasciate al fondo nel suo complesso; tuttavia, ancorché non concorrano alla formazione del risultato della gestione, sono assoggettate all'imposta sostitutiva nel momento in cui sono accreditate alla posizione individuale dell'iscritto. (CLP)

**“La tassazione delle prestazioni nei fondi pensione preesistenti”** di R. PISANI, ne Il fisco 36/2008, fasc. n. 1, pag. 6473.

Il D.Lgs. n. 252 del 2005 ha completamente stravolto la tassazione delle prestazioni erogate dalle forme di previdenza complementare, introducendo, per i montati maturati dal 1° gennaio 2007, una imposizione di tipo sostitutivo, più vantaggiosa rispetto a quelle previste dalle previgenti discipline.

L'A. riepiloga le varie fasi dell'evoluzione normativa del regime tributario delle prestazioni dei fondi pensione, fino alla più recente riforma entrata in vigore nel 2007.

Segnala, in particolare, la posizione Covip in merito alla natura giuridica del riscatto della posizione da parte degli eredi approvata con deliberazione in data 15 luglio 2008 che, in caso di decesso dell'iscritto, il riscatto della posizione compete agli eredi previsti dal codice civile solo se il *de cuius* non ha attribuito tale facoltà ad un altro beneficiario. Secondo la Commissione, dunque, la norma è ispirata al criterio della valorizzazione della volontà dell'aderente ed in tale senso va interpretata.

In mancanza di tali soggetti la posizione resta acquisita al fondo pensione. Il diritto al riscatto da parte dei beneficiari espressamente designati è acquisito *de iure proprio*, e non *de iure hereditatis*. (CLP)

### **Prassi Amministrativa**

**Redditi di lavoro dipendente – Somme corrisposte al lavoratore subordinato non residente a fronte del patto di non concorrenza – Trattamento tributario.**

Ris. Agenzia delle Entrate 10 giugno 2008, n. 234/E, in Boll. Trib. 2008, pag. 1344.

L'Agenzia delle Entrate ha precisato che devono essere considerati redditi di lavoro dipendente, e non redditi diversi, le somme che vengono percepite da un ex dipendente in relazione alla

stipulazione di un patto di non concorrenza, che è il patto che regola, limitandolo, lo svolgimento dell'attività del lavoratore subordinato nel periodo successivo alla cessazione del contratto di lavoro.

### **Redditi di lavoro dipendente – Straordinari e premi di produttività – Applicazione dell'imposta sostitutiva.**

Circ. Agenzia delle Entrate 11 luglio 2008, n. 49, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it)

L'Agenzia fornisce chiarimenti in merito all'applicazione dell'imposta sostitutiva del 10% sugli straordinari e su premi di produttività.

L'agevolazione si applica ai lavoratori del settore privato con qualsiasi tipo di contratto.

Il limite massimo di € 30.000,00 di reddito di lavoro dipendente conseguito nel 2007 che deve sussistere al fine di poter beneficiare dell'agevolazione, va inteso come ammontare complessivo riferito a tutti i redditi di lavoro dipendente percepiti nel 2007 anche in relazione a più rapporti di lavoro.

### **Redditi di lavoro dipendente – Contributi a casse di assistenza sanitaria da parte di ex lavoratori – Deducibilità.**

Ris. Agenzia delle Entrate 11 luglio 2008, n. 293/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it)

Con riferimento ai contributi versati alla Cassa di assistenza sanitaria, istituite a seguito di accordi collettivi, da ex lavoratori che sono rimasti iscritti anche dopo la cessazione del rapporto di lavoro, l'Amministrazione ha precisato che detti contributi non concorrono alla formazione del reddito imponibile, dal momento che sono integralmente a carico del pensionato.

### **Redditi di lavoro dipendente – Stock option – Chiarimenti.**

Circ. Agenzia delle Entrate 9 settembre 2008, n. 54/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it)

La Circolare fornisce chiarimenti sulla portata e decorrenza della nuova disciplina delle *stock option* che, come noto, ha previsto l'abolizione del regime agevolato che si sostanzia nell'esclusione dal reddito della differenza tra il valore delle azioni al momento dell'assegnazione e l'ammontare corrisposto al dipendente, nel rispetto di alcune specifiche condizioni.

L'abolizione del suddetto regime agevolato comporta, di conseguenza, che detta differenza concorre sempre a formare il reddito imponibile del dipendente.

Il relativo compenso in natura deve essere assoggettato a ritenuta d'acconto e a tal fine il datore di lavoro dovrà cumulare il compenso in natura derivante dall'esercizio delle opzioni con la retribuzione del periodo di paga nel quale è avvenuta l'assegnazione delle azioni.

Ad avviso dell'Agenzia, la data di assegnazione coincide con quella di esercizio del diritto di opzione anche se le azioni sono emesse o consegnate in un momento successivo.

Ciò comporta che, per le opzioni esercitate sino al 24 giugno 2008 (giorno precedente a quello di entrata in vigore del DL 112/2008) rimane ferma l'agevolazione anche se le azioni vengono emesse dopo tale data.

Ai fini previdenziali, i redditi di lavoro dipendente derivanti dall'esercizio di piani di *stock option* si considerano esclusi dalla base imponibile ai fini contributivi.

## Giurisprudenza

### Commissioni tributarie di merito

**Redditi di lavoro dipendente – Incentivi all'esodo – Limite di età per l'accesso al trattamento agevolato – Sentenza della Corte di Giustizia che censura la disparità di trattamento fra i due sessi – Possibilità di abbassare l'età per gli uomini – Insusistenza in mancanza di norme di legge.**

Comm. trib. reg. del Piemonte, sez. XXXVIII, 7 marzo 2008, n. 62, in Corr. Trib. 34/2008, pag. 2767.

Anche se l'applicazione della norma (ora abrogata) di cui all'art. 19, comma 4-bis del TUIR – la quale prevede la riduzione del 50% dell'aliquota prevista per la tassazione delle somme percepite a titolo di TFR per le lavoratrici con oltre 50 anni di età e per i lavoratori con 55 anni – comporta una disparità di trattamento tra uomini e donne in ordine alla fruibilità della tassazione agevolata sull'incentivo all'esodo (vietata ai sensi dell'art. 141 del Trattato UE), il giudice tributario non può interpretare tale divieto nel senso di voler abbassare a 50 anni la soglia per poter accedere a tale beneficio, non potendosi sostituire al legislatore.

\*\*\*\*\*

Con commento di F. DELLI FALCONI e G. MARIANETTI, "Rimborso per incentivi all'esodo: contrasti tra Corte UE e giurisprudenza nazionale"

### REDDITI DIVERSI

#### Prassi Amministrativa

**Redditi diversi – Partecipazioni detenute in parte a titolo di piena proprietà e in parte a titolo di usufrutto – Criteri di determinazione.**

Ris. Agenzia delle Entrate 1 agosto 2008, n. 332/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it)

La Risoluzione chiarisce quando una partecipazione si possa considerare qualificata o meno nel caso in cui una partecipazione non quotata in un mercato regolamentato sia detenuta dalla persona fisica in parte a titolo di piena proprietà ed in parte a titolo di nuda proprietà.

L'art. 67 TUIR dispone che una partecipazione è qualificata se rappresenta una percentuale superiore al 2% (per società quotate) o al 20% dei diritti di voto ovvero al 5% (per società quotate) o al 25% del capitale.

Prendendo in considerazione il caso relativo ad una società fiduciaria, l'Agenzia ha chiarito che, nel caso in cui il sfiduciante detenga partecipazioni sia a titolo di proprietà che di nuda proprietà, per determinare la percentuale dei diritti di voto occorre far riferimento esclusivamente alla percentuale detenuta a titolo di proprietà.

Nel caso in cui il sfiduciante sia titolare del diritto di usufrutto ovvero possa esercitare il diritto di voto pur essendo nudo proprietario, occorre considerare anche tali partecipazioni ai fini del calcolo della percentuale dei diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria.

## **RISCOSSIONE**

### **Giurisprudenza**

#### **Corte di Cassazione**

#### **Riscossione – Sostituzione tributaria – Ritenuta d’acconto effettuata e non versata – Mancata certificazione delle ritenute – Iscrizione a ruolo del sostituto – Legittimità – Sussiste.**

Cass., sez. trib. 16 giugno 2006, n. 14033, in Riv. Dir. Trib. 7-8/2008, II, pag. 391.

Il contribuente non può detrarre, in sede di dichiarazione dei redditi, la somma corrispondente alla ritenuta subita e, tuttavia, non versata e non certificata dal sostituto. Il sostituto rimane, infatti, esposto all’azione dell’amministrazione finanziaria per il recupero dell’imposta in quanto gravato da una propria, autonoma obbligazione tributaria, stante l’accertata inadempienza del sostituto verso il Fisco. Il sostituto deve, pertanto, ritenersi già originariamente (e non solo in fase di riscossione) obbligato solidale al pagamento dell’imposta. Fermo restando il diritto di regresso verso il sostituto che, dopo aver eseguito la ritenuta, non l’abbia versata all’Erario.

\*\*\*\*\*

Con nota di D. MURARO , “Osservazioni in punto di pseudo sostituzione parziale con rivalsa obbligatoria: l’omessa certificazione delle ritenute d’acconto e la funzione “nomofilattica” della giurisprudenza di merito”.

#### **Riscossione – Sostituto d’imposta – Controversia tra sostituto d’imposta e sostituto – Giurisdizione del giudice tributario – Sussistenza.**

Cass., SS.UU. 2 luglio 2008, n. 18034, in Corr. Trib. 34/2008, pag. 2778.

La controversia tra sostituto d’imposta e sostituto, avente ad oggetto la pretesa del primo di rivalersi delle somme versate a titolo di ritenuta d’acconto non detratta dagli importi erogati al secondo – non diversamente da quella promossa dal sostituto nei confronti del sostituto, per pretendere il pagamento (anche) di quella parte del suo credito che il contenuto abbia trattenuto e versato a titolo di ritenuta d’imposta –, rientra nella giurisdizione delle Commissioni tributarie, e non del giudice ordinario, posto che, in entrambi i casi, l’indagine sulla legittimità della ritenuta non integra una mera questione pregiudiziale, suscettibile di essere delibata incidentalmente, ma comporta una causa tributaria avente carattere pregiudiziale, la quale deve essere definita, con effetti di giudicato sostanziale, dal giudice cui la relativa cognizione spetta per ragioni di materia, in litisconsorzio necessario anche dell’Amministrazione finanziaria. Né l’applicazione di tale principio trova ostacolo nel carattere “impugnatorio” della giurisdizione delle Commissioni tributarie – il quale presuppone la presenza di un provvedimento dell’Amministrazione finanziaria contro cui proporre quel reclamo che costituisce veicolo di accesso, ineludibile, a detta giurisdizione –, giacché, come il sostituto, nel caso di prelevamento della ritenuta, potrà promuovere, presentata la dichiarazione annuale, la procedura di rimborso, così il sostituto, in caso di versamenti di somme non detratte a titolo di ritenuta, potrà a sua volta formulare richiesta di restituzione al Fisco – in particolare dal presunto debitore d’imposta per sottrarsi alla rivalsa – impugnandone quindi il rigetto, con ricorso rivolto anche nei confronti del sostituto, effettivo debitore verso il Fisco e, quindi, da considerarsi litisconsorti necessario.

## Commissioni tributarie di merito

### **Riscossione – Interessi per ritardato rimborso di imposte pagate – Interessi anatocistici dovuti dall'Amministrazione finanziaria – Esclusione ex D.L. n. 223/2006 – Efficacia innovativa dell'esclusione – Configurabilità**

Comm. trib. reg. dell'Emilia Romagna, sez. XXI, stacc. di Parma, 20 giugno 2008, n. 44, in Corr. Trib. 38/2008, pag. 3115.

La specifica previsione normativa (art. 37, comma 50, del D.L. n. 223/2006, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 248/2006) che esclude l'applicazione dell'anatocismo alle somme dovute dall'Amministrazione finanziaria ha natura novativa e quindi non si applica agli interessi dovuti anteriormente all'entrata in vigore della novella legislativa, a condizione che ricorrano tutti gli elementi necessari al riconoscimento degli interessi anatocistici ai sensi dell'art. 1283 c.c., quali l'espressa domanda fin dalla proposizione del ricorso, la liquidità ed esigibilità del credito, la debenza degli interessi superiore ai sei mesi, la mora del debitore.

### **Riscossione – Sostituzione tributaria – Ritenuta d'acconto effettuata e non versata – Mancata esibizione della certificazione delle ritenute – Scomputo delle ritenute subite da parte del sostituto – Prova fornita mediante documentazione alternativa – Ammissibilità.**

Comm. trib. prov. di Ragusa, sez. II, 29 luglio 2007, n. 116, in Riv. Dir. Trib. 7-8/2008, II, pag. 392.

Ancorché il dettato del combinato disposto degli artt. 36-ter e 43 del DPR n. 600/1973 deponga nel senso che il contribuente ha l'onere di conservare la certificazione delle ritenute operate dal sostituto d'imposta e di esibirla ove richiesto, l'amministrazione finanziaria non può limitarsi – *sic et simpliciter* – alla mera verifica dell'esistenza di detta documentazione e, in mancanza, pretendere il recupero dell'imposta dal sostituto e sanzionarlo. Ciò in quanto il fatto che il sostituto d'imposta non abbia fatto pervenire la certificazione prescritta, disattendendo un suo preciso obbligo, non può comportare che il ricorrente debba pagare una seconda volta l'imposta, peraltro corredata di sanzioni ed interessi.

\*\*\*\*\*

Con nota di D. MURARO , “Osservazioni in punto di pseudo sostituzione parziale con rivalsa obbligatoria: l'omessa certificazione delle ritenute d'acconto e la funzione “nomofilattica” della giurisprudenza di merito”.

### **Riscossione – Sostituzione tributaria – Ritenute d'acconto effettuate su redditi di lavoro autonomo – Mancata esibizione della certificazione delle ritenute – Scomputo delle ritenute subite da parte del sostituto – Prova fornita mediante documentazione alternativa – Ammissibilità.**

Comm. trib. prov. di Lecce, sez. IX 4 marzo 2008, n. 60, in Riv. Dir. Trib. 7-8/2008, II, pag. 393.

Il presupposto alla base del diritto a detrarre, in sede di dichiarazione, le ritenute è rappresentato dal fatto che queste siano state operate da parte del sostituto, ossia decurtate dal compenso erogato al sostituto, a prescindere dal fatto che le stesse siano state non solo certificate, ma addirittura versate. La certificazione non costituisce la *conditio sine qua non* per lo scomputo delle ritenute medesime ed il mancato riconoscimento, da parte dell'amministrazione finanziaria delle ritenute operate ma non certificate implica una violazione del divieto di doppia imposizione, poiché, in corrispondenza della medesima ricchezza prodotta, l'Erario effettuerebbe un duplice prelievo, prima in capo al sostituto e dopo in capo al sostituto.

\*\*\*\*\*

Con nota di D. MURARO , “Osservazioni in punto di pseudo sostituzione parziale con rivalsa obbligatoria: l'omessa certificazione delle ritenute d'acconto e la funzione “nomofilattica” della giurisprudenza di merito”.



## IVA

### Dottrina

**“L’evoluzione normativa delle locazioni tra IVA e registro”** di P. CENTORE, in Corr. Trib. 36/2008, pag. 2897.

Con le disposizioni previste dall’art. 82, commi 14-15 DL 112/2008 anche i contratti di locazione di immobili esenti dall’IVA in base alla norma (speciale) sulle prestazioni di servizi infragruppo ricadono ora nell’obbligo di registrazione in termine fisso e al pagamento dell’imposta di registro proporzionale.

L’A. illustra brevemente il nuovo regime introdotto dal citato decreto legge.

L’art. 1, comma 261, lett. b), della Finanziaria 2008 ha aggiunto un nuovo secondo comma all’art. 10 DPR 633/72 che prevede l’esenzione dall’IVA delle prestazioni di servizi effettuate, nei confronti di gruppi consortili. L’A. ritiene questa disposizione incompatibile con il diritto comunitario.

Innanzitutto perché il testo, facendo riferimento ai consorzi, ivi comprese le società consortili e le società cooperative con funzioni consortili, in luogo del termine associazione previsto dal diritto comunitario, sembra inserire una limitazione soggettiva. Secondo poi, perché viene mutata la situazione di in detraibilità o di non soggezione cui fa riferimento la normativa comunitaria.

Da ultimo poi la norma non considera la condizione comunitaria che questa esenzione non possa provocare distorsioni della concorrenza, quale elemento essenziale nella valutazione della compatibilità della disposizione nazionale. (EM)

\*\*\*\*\*

Sul punto vedasi le Ns. Circolare Informativa nn. 5/2008, par. 1.1, e 10/2008, par. 2.

**“Obbligazione principale e obbligazione solidale nella nuova responsabilità del cessionario di immobili nell’IVA. Effetti sui rapporti interni”** di G. PORCARO, in Riv. Dir. Trib. 9/2008, I, pag. 717.

Nell’ampio studio l’A. esamina la disposizione introdotta, come comma 3 dell’art. 60-*bis* del DPR n. 633/72, dall’art. 1, comma 164, della Finanziaria 2008.

Come noto, tale disposizione prevede che, in caso di occultamento del corrispettivo nell’ambito di una cessione di immobili, il cessionario è coobbligato in solido con il cedente per il pagamento del tributo relativo all’importo occultato e della relativa sanzione.

Dopo aver rilevato che nel sistema IVA l’imposta è dovuta per masse, con riferimento ai presupposti verificatisi nel corso di un periodo di imposta, di modo che potrebbe non verificarsi il caso di un’imposta dovuta da parte del cedente, laddove la norma costruisce l’IVA come un’imposta d’atto, l’A. tratteggia in termini sistematici gli elementi costitutivi della solidarietà tributaria.

A tali fini osserva che unico debitore dell’imposta è il cedente, per cui, dal punto di vista fiscale, non può ipotizzarsi una solidarietà originaria che non abbia le sue basi nell’identità del debito tributario in capo ai coobbligati.

Qualora la solidarietà subentri per effetto dell’occultamento di parte del prezzo, essa può essere inquadrata civilisticamente solo come solidarietà dipendente, disciplinata dagli artt. 1294 e 1298 del codice civile.

Tale solidarietà non può fondarsi, quindi, su un’ipotetica capacità contributiva emergente dalla realizzazione del presupposto impositivo, quanto su una responsabilità tendenzialmente sanzionatoria derivante dal concorso del cessionario alla commissione dell’illecito, imputabile esclusivamente al cedente.

La *ratio* della norma risiede conseguentemente nell’esigenza di assicurare all’Erario una maggiore tutela delle sue ragioni creditorie, e la fonte della responsabilità solidale va ricercata nella presunzione che l’acquirente abbia necessariamente concorso alla realizzazione dell’illecito, se non altro perché è sostanzialmente a lui che profitta tale violazione.

Il problema è che in materia fiscale, al di là delle norme che stabiliscono la responsabilità solidale, non esiste una disciplina attuativa di tale coobbligazione sia dal punto di vista dell'attività del creditore sia dell'azione di regresso fra coobbligati, nel senso che tale regolamentazione è lasciata dalla norma fiscale sostanzialmente alle norme comuni ovvero alle parti. La disciplina civilistica potrebbe, in linea di principio, essere rinvenuta nell'art. 2055 del codice civile, che sancisce la responsabilità comune di tutti coloro che siano responsabili del danno.

Per quanto riguarda la regolamentazione pattizia del regresso, vi sono dubbi sulla sua ammissibilità per quanto concerne l'imposta, che tornerebbe comunque a carico dell'acquirente, data l'obbligatorietà della rivalsa. La rivalsa potrebbe invece essere esercitata per quanto riguarda la sanzione, anche se a tale riguardo sussistono non pochi problemi applicativi in termini procedurali, considerando che la sanzione deve essere irrogata esclusivamente a chi è giuridicamente imputabile la violazione e non a chi sia tenuto al pagamento di una somma pari alla sanzione.

Del resto, in mancanza di norme al riguardo, per la traslazione dell'onere della sanzione si potrebbe fare riferimento solo alle norme in materia di responsabilità solidale delle sanzioni, di cui all'art. 11, D.Lgs. n. 472/97, delle quali il coobbligato può assumere al debito solo se la violazione è stata commessa senza dolo o colpa grave. Considerando che nel caso di specie si tratterebbe comunque di una violazione riconducibile al dolo, tale disposizione non sembra invocabile a favore dell'ammissibilità di un accordo traslativo nemmeno della sanzione.

Infine l'A. rileva che la norma, se può avere qualche efficacia in sede di esecuzione, non ne ha probabilmente alcuna in sede istruttoria, posto che il cessionario non ha alcun interesse a collaborare ad accertamenti in esito ai quali sarebbe comunque tenuto a pagare imposta e sanzione. (SD)

\*\*\*\*\*

Nel paragrafo 1.11. della nostra Circolare Informativa n. 5/2008, di commento alla Legge 24 dicembre 2007, n. 244, avevamo sommariamente indicato talune perplessità che insorgono dalla disposizione. Al di là del non agevole coordinamento con i precedenti commi 1 e 2 dell'art. 60-*bis*, avevamo sottolineato la carenza di norme procedurali, ponendo il dubbio se il cessionario potesse essere oggetto di accertamenti autonomi rispetto a quelli da operare nei confronti del cedente. Ove tale ipotesi non fosse ammissibile, si avrebbe il caso di un soggetto tenuto a sopportare oneri di natura sostanzialmente sanzionatoria, come ammette lo stesso Porcaro, in assenza di una specifica contestazione degli elementi anche soggettivi della violazione. In quella sede si sono esaminati anche gli effetti dell'eventuale regolarizzazione, che di per sé dovrebbe escludere la responsabilità per le sanzioni se altrimenti a carico del venditore. In altri termini – al di là delle problematiche di carattere sistematico che, nella sua apparente semplicità, la norma pone all'attenzione dello studioso – la disposizione presenta numerosi e delicati problemi applicativi, che dovranno essere oggetto di chiarimenti. (SD)

## **Prassi Amministrativa**

### **IVA – Operazioni esenti – Servizi bancari – Operazioni accessorie.**

Ris. Agenzia delle Entrate 1 agosto 2008, n. 337/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it)

Con riferimento al servizio di “*remote banking*”, attraverso il quale una banca concede la possibilità ai propri clienti di effettuare *on line* operazioni bancarie in sicurezza telematica, occorre distinguere, ai fini IVA, le funzioni “*on line*” del servizio da quelle di “*corporate*” del servizio.

Tra le funzioni “*on line*” del servizio e le prestazioni principali ordinariamente prestate dalla banca ricorre un rapporto di accessorietà e complementarietà e pertanto, proprio in virtù di tale natura accessoria, i corrispettivi afferenti alle funzioni *on line* sono esenti.

Viceversa, i corrispettivi relativi alle funzioni di “*corporate banking*”, servizio basato su una connessione telematica con una unica banca che permette all'impresa di gestire i rapporti con tutte le altre banche con cui intrattiene un rapporto di conto corrente, sono invece soggetti ad IVA con aliquota ordinaria del 20%.

Pertanto gli istituti di credito devono distinguere i corrispettivi afferenti le singole operazioni (*corporate banking* e non) al fine di applicare il corretto trattamento fiscale di imponibilità o esenzione ai fini IVA.

**IVA – Attività di consulenza in materia di investimenti finanziari – Rientra tra le prestazioni di intermediazione – Esenzione ex art. 10, n. 4, DPR 633/72.**

Ris. Agenzia delle Entrate 4 agosto 2008, n. 343/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it)

L'attività di consulenza in materia di investimenti finanziari è inquadrabile tra le attività di intermediazione svolte da un soggetto abilitato e rese da quest'ultimo nell'ambito della proposta di investimento al cliente.

Pertanto, tale attività, semprechè strettamente collegata ad un'operazione di negoziazione, deve ritenersi riconducibile tra le prestazioni di mediazione, intermediazione e mandato esenti da IVA di cui all'art. 10, comma1, nn. 4 e 9 DPR 633/72.

### Giurisprudenza

#### Corte di Cassazione

**IVA – Operazioni rilevanti per il calcolo del *pro rata* – Attività collaterali ma abituali – Rilevanza.**

Cass., sez. trib. 7 maggio 2008, n. 11085, in Riv. Dott. Comm. 4/2008, pag. 812.

Non rilevano le previsioni dello statuto societario ai fini dei criteri di calcolo dell'IVA detraibile in base al cosiddetto "*pro rata*"; l'art. 19 del DPR n. 633/1972, infatti, impone di tener conto delle operazioni esenti, indicate ai numeri a 1 a 9 dell'art. 10 dello stesso DPR, per la determinazione della percentuale di indetraibilità soltanto quando formino oggetto dell'attività propria dell'impresa: vanno escluse tutte le altre attività che, pur se previste nell'atto costitutivo della società, sono svolte soltanto in modo occasionale o accessorio per un migliore svolgimento dell'attività d'impresa. Rientrano, invece, nelle attività proprie dell'impresa, e come tali vanno computati per l'indicata riduzione percentuale dell'ammontare detraibile dell'IVA, non solo gli atti che tipicamente esprimano raggiungimento del fine produttivo o commerciale dell'impresa individuale o societaria, ma anche gli atti ulteriori che configurino strumento normale e non meramente occasionale per il conseguimento del fine produttivo.

**IVA – Dichiarazione – Rettifica da parte del contribuente – Ammissibilità – Termine quadriennale previsto dall'art. 57 del DPR n. 633/1972 per la rettifica della dichiarazione da parte dell'Ufficio – Applicabilità anche a favore del contribuente.**

Cass., sez. trib. 19 ottobre 2007, n. 21944, in Boll. Trib. 2008, pag. 1292.

In tema di IVA, la dichiarazione del contribuente non costituisce la fonte dell'obbligazione tributaria, né produce effetti assimilabili a quelli di una confessione, ma rappresenta unicamente un momento essenziale del procedimento di accertamento e riscossione dell'imposta, con la conseguenza che essa è emendabile e ritrattabile, non potendosi precludere al contribuente – anche in conformità al principio di capacità contributiva – di dimostrare l'inesistenza, anche parziale, dei presupposti d'imposta erroneamente dichiarati; tale riguardo, il termine ragionevole per l'emendabilità della dichiarazione (che deve necessariamente essere fissato, altrimenti resterebbe gravemente violato il principio della certezza dei rapporti giuridici) va individuato, nel silenzio del legislatore sul punto, in quello quadriennale stabilito dall'art. 57 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, per la rettifica della dichiarazione da parte dell'Ufficio, termine che nel contesto del principio di parità e di bilanciamento delle posizioni si deve considerare validamente operante anche per il contribuente.

**IVA – Detrazioni d’imposta – Diritto alla detrazione dell’imposta dovuta o assolta a monte per acquisti di beni o di servizi effettuati per il successivo compimento di operazioni esenti – Inerenza delle operazioni all’oggetto dell’impresa – Insufficienza – Insufficienza – Assoggettabilità ad IVA – Necessità.**

Cass., sez. trib. 9 settembre 2008, n. 22690, in Corr. Trib. 38/2008, pag. 3112.

In tema di IVA, ai sensi dell’art. 17 del VI direttiva CEE (cfr. ora art. 168 della direttiva n. 2006/112/CE), l’inerenza dell’attività all’oggetto dell’impresa non è sufficiente per attribuire alla stessa il diritto alla detrazione dell’imposta dovuta o assolta a monte per acquisti di beni o di servizi effettuati per il successivo compimento di operazioni esenti, atteso che, in base alla normativa citata, ai fini della detrazione non è sufficiente che dette operazioni attengano all’oggetto dell’impresa, essendo necessario, invece, che esse siano, a loro volta, assoggettabili ad IVA.

## **REGISTRO (Imposta di)**

### **Giurisprudenza**

#### **Corte di Cassazione**

**Registro (imposta di) – Registrazione degli atti – Atti aventi ad oggetto aziende o diritti reali su di esse – Determinazione del valore fiscale dell’azienda – Somma algebrica delle attività e delle passività aziendali – Esclusione – Riferimento al valore venale in comune commercio del complesso aziendale – Necessità.**

Cass., sez. trib. 30 luglio 2008, n. 20691, in Corr. Trib. 36/2008, pag. 2941.

Ai fini dell’imposta di registro, per gli atti che hanno ad oggetto aziende o diritti reali su di esse, il valore fiscale dell’azienda ceduta non può identificarsi nel mero risultato della somma algebrica delle attività e delle passività aziendali.

L’imponibile va invece definito in funzione della ricognizione dal “valore venale in comune commercio” del complesso aziendale, che non è necessariamente espresso dalla sommatoria delle sue componenti positive e di cui ben può costituire significativo indice sintomatico il valore dei debiti aziendali che il cessionario si sia esplicitamente accollato in aggiunta al corrispettivo versato; valore, da quale vanno, poi, dedotte le passività risultanti dalle scritture contabili obbligatorie o da atti aventi data certa.

## **ICI**

### **Giurisprudenza**

#### **Corte Costituzionale**

**ICI – Base imponibile – Aree edificabili – Individuazione – Art. 2, comma 1, lett. b), del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 – Interpretazione autentica – Art. 36, comma 2, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223 – Utilizzabilità a scopo edificatorio – Previsione del Piano regolatore generale – Sufficienza – Violazione degli artt. 3 e 53 della Costituzione e dei principi di ragionevolezza, razionalità e non contraddizione – Questione di legittimità costituzionale – Infondatezza.**

Corte Cost. 10 luglio 2008, n. 266, ne Il fisco 30/2008, fasc. n. 1, pag. 5452.

E’ manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell’art. 36, comma 2, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223 (Disposizioni urgenti per il rilancio economico e sociale, per il contenimento e

la razionalizzazione della spesa pubblica, nonché interventi in materia di entrate e di contrasto all'evasione fiscale), convertito, con modificazioni, con la L. 4 agosto 2006, n. 248, sollevata in riferimento agli artt. 3 e 53 della Costituzione, nonché ai principi di ragionevolezza, razionalità e non contraddizione necessaria e sufficiente per modificare la percezione del valore del terreno. Pertanto, essa rappresenta un indice di capacità contributiva adeguato, ai sensi dell'art 53 della Costituzione.

E' manifestamente inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art. 11 *quaterdecies*, comma 16, del D.L. 30 settembre 2005, n. 203 (Misure di contrasto all'evasione fiscale e disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria), convertito, con modificazione, con la L. 2 dicembre 2005, n. 248, e dell'art. 36, comma 2, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223 (Disposizioni urgenti per il rilancio economico e sociale, per il contenimento e la razionalizzazione della spesa pubblica, nonché interventi in materia di entrate e di contrasto all'evasione fiscale), convertito, con modificazioni, con la L. 4 agosto 2006, n. 248, sollevata in riferimento agli artt. 3, 53, 97, 102 e 111 della Costituzione, nonché all'art. 3 della L. 27 luglio 2000, n. 212 (Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente). La disposizione di cui all'art. 36, comma 2, del D.L. n. 223/2006 ha abrogato *ex tunc* l'art. 11-*quaterdecies*, comma 16, del D.L. n. 203/2005 con conseguente in operatività della norma censurata nel giudizio *a quo*.

### Corte di Cassazione

**ICI – Fattispecie – Possesso di terreni – Qualificazione urbanistica – Artt. 2 e 5, del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 – Art. 11-*quaterdecies*, comma 2, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223 – Conseguenze – Determinazione del valore venale – Valore complessivo dell'area – Livelli di edificabilità – Limiti.**

Cass., sez. trib. 23 luglio 2008, n. 20256, ne Il fisco 32/2008, fasc. n. 1, pag. 5805.

Ancorché differenti livelli di qualificazione urbanistica possano incidere sulla determinazione del valore di un'area fabbricabile, il valore venale deve essere determinato avuto esclusivo riguardo al valore commerciale complessivo attribuibile al cespite nel suo insieme, non riconducibile alla mera sommatoria dei valori riferibili alle singole porzioni od ai diversi segmenti o lotti aventi diversa potenzialità edificatoria.

**ICI – Base imponibile – Detrazioni – Immobili adibiti a prima casa – Classificazione catastale – Variazione – Artt. 5 e 8 del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504.**

Cass., sez. trib. 7 agosto 2008, n. 21332, ne Il fisco 34/2008, fasc. n. 1, pag. 6165.

La detrazione dall'imposta comunale sugli immobili spettante al contribuente sull'abitazione principale costituisce, al pari di altre misure fiscali di favore, un'agevolazione fruibile soltanto nel rigoroso ossequio alla normativa la cui applicazione deve uniformarsi a canoni di stretta interpretazione (ex art. 14 delle preleggi). Conseguentemente, laddove il contribuente abbia adibito ad abitazione principale parte di un immobile speciali in categoria "D" – tale circostanza comporta una variazione permanente che influisce direttamente sulla rendita catastale attribuita all'edificio e su quella, giusta la quale, il contribuente deve computare il relativo prelievo tributario.

### IRAP

#### Prassi Amministrativa

**IRAP – Gruppi bancari – Deducibilità ai fini IRAP degli interessi passivi.**

Ris. Agenzia delle Entrate 4 agosto 2008, n. 342/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it)

L'Agenzia conferma la deducibilità ai fini IRAP per le società capogruppo bancarie degli interessi passivi riferibili all'attività caratteristica di assunzione e gestione delle partecipazioni.

La deducibilità è invece esclusa per le società che non sono qualificabili come società capogruppo di un gruppo bancario secondo la definizione recata dall'art. 61, del TUB.

In particolare la previsione che consente di determinare il pro-rata patrimoniale di deducibilità degli interessi passivi, ai fini IRAP, computando la voce relativa alle partecipazioni anche al numeratore del rapporto trova applicazione solo con riferimento alla capogruppo bancaria.

Diversamente il pro-rata di deducibilità degli interessi passivi va determinato senza l'inserimento della posta relativa alle partecipazioni anche al numeratore del rapporto.

## **IRAP**

### **Giurisprudenza**

Rassegna di Giurisprudenza sull'IRAP a cura di M. PROCOPIO, in Dir. Prat. Trib., II, 3/2008, pag. 527.

Sommario: Considerazioni preliminari: introduzione nell'Ordinamento di un tributo innovativo – Il presupposto dell'imposta: cenni – Generalità sulla struttura dell'imposta – La determinazione della base imponibile: breve sintesi – La statualità dell'imposta – La costituzionalità dell'IRAP – Le ordinanze di rinvio – La pronuncia del Giudice delle leggi – Commento alla sentenza n. 156 del 2001 – La differenziazione delle aliquote – Commento alla sentenza – l'asserita incompatibilità delle imposta: la problematica – La domanda pregiudiziale della Commissione cremonese, le osservazioni della Commissione europea e le conclusioni dell'Avvocato generale – Generalità del tributo – Applicazione in ogni fase del processo distributivo – Base imponibile dell'IRAP – Proporzionalità del tributo con riferimento al prezzo dei beni ceduti e servizi prestati – La disapplicazione del tributo – La compatibilità dell'IRAP con la direttiva comunitaria 69/335/CEE – La proporzionalità - La detrazione dell'imposta – Osservazioni conclusive – L'IRAP e l'autonoma organizzazione: cenni introduttivi – Le origini del tributo regionale – Il presupposto del tributo regionale – La soggettività passiva – La professionalità quale elemento rilevatore dell'autonoma organizzazione – Attività coordinata e continuativa – La circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 45/E del 2008 – Perdite su crediti: la problematica della deducibilità dei settimi/noni – Introduzione al problema – L'orientamento dell'amministrazione finanziaria - ...E motivi di dissenso – L'irretroattività della norma tributaria – I principi della certezza del diritto dell'affidamento e della buona fede – I profili sanzionatori – La giurisprudenza tributaria: i primi orientamenti – L'inapplicabilità delle sanzioni – L'indeducibilità dell'IRAP dalle imposte sui redditi – Brevi note sulle modifiche apportate al decreto dalla finanziaria 2008.

## **VARIE**

### **Dottrina**

**“La penalizzazione fiscale dei fondi immobiliari chiusi”** di N. ARQUILLA, in Corr. Trib. 34/2008, pag. 2742.

Il D.L. n. 112/2008, convertito con modificazioni dalla L. n. 133/2008, contiene specifiche disposizioni tributarie che penalizzano i fondi di investimento immobiliare, e i loro partecipanti, in presenza di determinati requisiti soggettivi ed oggettivi indicativi di un utilizzo improprio dello strumento. Si tratta, in particolare, di una nuova imposta patrimoniale (pari, in ciascun periodo di imposta, all' 1% del valore netto del fondo) applicabile ai fondi immobiliari per i quali non sia prevista la quotazione dei certificati in un mercato regolamentato (la previsione di quotazione entro un periodo determinato, contenuta nel regolamento del fondo, dovrebbe costituire sufficiente

esimente all'applicazione dell'imposta) e che abbiano un patrimonio inferiore a Euro 400 milioni (deve ritenersi, al lordo dell'eventuale indebitamento), qualora: i) le quote del fondo siano detenute da meno di 10 partecipanti, salvo, tuttavia, che almeno il 50% di esse sia detenuta da specificati soggetti, tra cui imprenditori individuali, società o enti commerciali, investitori istituzionali (quali, fondi pensione, organismi di investimento collettivo del risparmio italiani), soggetti residenti all'estero in Paesi che assicurano lo scambio di informazioni, enti di previdenza obbligatoria, enti non commerciali ed enti pubblici; ovvero ii) indipendentemente dal numero dei partecipanti, si tratti di fondi riservati o speculativi (rispettivamente istituiti ai sensi degli artt. 15 e 16 del D.M. 24 maggio 1999 n. 228, art. 16) in cui più dei due terzi delle quote siano detenute complessivamente, nel corso del periodo d'imposta, da una o più persone fisiche legate fra loro da rapporti di parentela o affinità, nonché da società ed enti di cui le persone fisiche medesime detengano il controllo ovvero il diritto di partecipazione agli utili superiore al 50 per cento e da trust di cui siano disponenti o beneficiari, salvo che le predette quote siano relative ad imprese commerciali. La norma prevede altresì specifici adempimenti in capo alla SGR che gestisce il fondo ai fini della acquisizione dai partecipanti, una volta accertati i prerequisiti di applicazione dell'imposta (fondo con certificati che non saranno quotati e patrimonio inferiore a 400 milioni di Euro), dei dati necessari per verificare la sussistenza delle altre condizioni previste dalla legge e definisce i profili di responsabilità dell'una e degli altri nei diversi possibili scenari di mancata applicazione dell'imposta. In sede di conversione del provvedimento è stato anche stabilito l'innalzamento dal 12,50% al 20% dell'imposta sostitutiva sui capital gain realizzati in occasione della cessione di quote di fondi immobiliari soggetti all'imposta patrimoniale, anche qualora dette quote siano immesse in rapporti di gestione patrimoniale.

Il D.L. in esame, inoltre, contiene disposizioni che riguardano la generalità dei fondi immobiliari, tra le quali l'innalzamento dal 12,50% al 20% dell'aliquota di ritenuta sui proventi distribuiti dai fondi immobiliari, ivi inclusi quelli realizzati in occasione del rimborso o annullamento delle quote. Al riguardo, si rileva che tale più elevata ritenuta non appare allineata con l'aliquota del 12,50% che continua ad essere applicabile alle plusvalenze sulle cessioni di quote di fondi che non scontano l'imposta patrimoniale. Per attenuare gli effetti della introduzione del maggiore prelievo sui proventi di che trattasi il legislatore ha previsto che la "vecchia" aliquota del 12,50% continui ad applicarsi a quelli maturati in capo al fondo prima della entrata in vigore del decreto, limitatamente, tuttavia, ai soli di essi realizzati in occasione del rimborso o liquidazione delle quote.

In ultimo, va ricordata la modifica recata dal provvedimento all'art. 73 del TUIR nel quale, con evidenti finalità antielusive, è stata introdotta una presunzione relativa di residenza fiscale in Italia per le società ed enti non residenti il cui patrimonio sia investito in misura prevalente in quote di fondi immobiliari chiusi qualora dette società o enti siano controllati direttamente o indirettamente da soggetti residenti in Italia. (PT)

**“La disciplina del patrimonio netto, il regime delle riserve”** di M. BUSSOLETTI, in Giur. Comm. 35.3/2008, I, pag. 362.

L'Autore commenta alcune delle proposte di modifica alla disciplina codicistica del bilancio d'esercizio avanzate dall'OIC al fine di dare attuazione alle direttive nn. 51/2003 e 65/2001 ed in particolare quelle riguardanti il regime delle riserve.

Il recepimento parziale dei principi contabili internazionali nel codice civile comporta l'emersione di plusvalenze non realizzate, che possono transitare per il conto economico ovvero essere appostate direttamente a riserva.

Il nuovo art. 2433 del codice civile in tema di distribuzione degli utili ai soci - riproducendo l'art. 6 comma 1, del D. Lgs. n. 38 del 2005 - al terzo comma dovrebbe disporre che si considerano realizzati, e quindi distribuibili, gli utili corrispondenti alle plusvalenze riferibili agli strumenti finanziari di negoziazione e all'operatività in cambi e di copertura (esclusi gli utili da *cash flow edge* per i quali gli IAS escludono il transito da conto economico stante la loro particolare volatilità).

La norma poi accomunerebbe sotto il profilo della non distribuibilità tutti gli altri casi di emersione di plusvalenze non realizzate, anche se transitate nel conto economico (quali quelle riconducibili ad attività biologiche, a investimenti immobiliari e alla valutazione delle partecipazioni con il metodo del patrimonio netto che la novella assimilerebbe al trattamento "generale" delle plusvalenze

iscritte ma non realizzate).

Per quanto concerne il trattamento delle riserve corrispondenti agli utili non realizzati rilevati nel conto economico, il nuovo art. 2433, quarto comma, cod. civ. prevederebbe che gli utili non distribuibili corrispondenti ai ricavi da plusvalenze iscritti nel conto economico sono iscritti in una riserva non disponibile; se l'utile dell'esercizio è inferiore all'importo da accantonare, l'integrazione si effettua anzitutto utilizzando riserve disponibili eventualmente esistenti e, in difetto, accantonando gli utili degli esercizi successivi. La norma così formulata integrerebbe il disposto dell'art. 6, commi 2 e 6 del D.Lgs. n. 38 del 2005 prevedendo per l'appunto la prioritaria imputazione delle riserve disponibili ad integrazione dell'importo da accantonare, prima degli utili di esercizi successivi.

Altra importante innovazione rispetto all'art. 6 citato è rappresentata dalla precisazione che, se gli utili dell'esercizio sono inferiori all'importo delle plusvalenze – al netto dell'effetto fiscale – gli utili degli esercizi successivi non possono essere distribuiti e non possono neppure essere destinati ad altre riserve, inclusa la riserva legale o quella statutaria.

Il trattamento delle riserve alimentate con utili transitati dal conto economico si completa con la previsione dei casi di liberazione e riduzione delle riserve in questione. L'art. 2433, 5° comma, del cod. civ. riscrive l'art. 6, terzo comma, del D. Lgs. n. 38 del 2005 distinguendo tra liberazione della riserva dovuta alla realizzazione della plusvalenza e riduzione della medesima per effetto della svalutazione dell'attivo corrispondente.

Quanto, poi, alle riserve costituite in contropartita diretta dell'attivo, l'art. 2433, commi 5° e 6°, cod. civ. estenderebbe la parità di trattamento prevista per riserve corrispondenti agli utili non realizzati rilevati nel conto economico sia con riguardo alla indisponibilità che in relazione alla liberazione/riduzione delle riserve. Inoltre, l'art. 2433, comma 2, dovrebbe prevedere che anche tale riserva può essere impiegata per coprire le perdite, fermo restando l'obbligo di reintegrazione della stessa con le prime disponibilità che si formano successivamente.

Il nuovo art. 2424-bis, comma 7, cod. civ. si occuperebbe, poi, del "fondo azioni proprie acquistate", disponendo che, a fronte del divieto di iscrivere all'attivo le azioni proprie acquistate, il costo sostenuto per il loro acquisto determina la corrispondente riduzione del patrimonio netto, attraverso l'iscrizione di una specifica voce con segno negativo. Contemporaneamente verrebbe espunto il 3° comma dell'art. 2357-ter, cod. civ. che oggi dispone l'accensione di una specifica riserva indisponibile finché le azioni non siano trasferite o annullate.

Una nuova voce di patrimonio netto sarebbe determinata dalle modifiche all'art. 2423-ter, 2° comma, cod. civ. secondo cui "L'importo derivante dalla modificazione di criteri di valutazione, per la parte di competenza di esercizi precedenti, è imputato direttamente a patrimonio netto". Tale modifica è conforme ai principi contabili internazionali e risponde all'obiettivo di fornire la rappresentazione del conto economico dell'esercizio e del relativo risultato non alterata dall'effetto di componenti estranei alla gestione; di conseguenza, il conto economico esporrà il risultato economico che si sarebbe ottenuto se il nuovo criterio di valutazione fosse stato applicato da sempre.

Inoltre, l'elenco dei documenti che fanno parte inscindibile del bilancio viene integrato con il prospetto delle variazioni delle voci di patrimonio netto e il rendiconto finanziario, in tal modo adeguando la disciplina codicistica a quella IAS sui prospetti aggiuntivi. (AF)



**Dottrina**

ARQUILLA N., "La penalizzazione fiscale dei fondi immobiliari chiusi" <b>(VARIE)</b>	<b>Pag. 29</b>
BUSSOLETTI M., "La disciplina del patrimonio netto, il regime delle riserve" <b>(VARIE)</b>	<b>" 30</b>
CAPOLUPO S., "Conferimento di azienda. Emanate le norme di attuazione" <b>(IRES/IRPEG)</b>	<b>" 8</b>
CENTORE P., "L'evoluzione normativa delle locazioni tra IVA e registro" <b>(IVA)</b>	<b>" 23</b>
DEL FEDERICO L., "Conferimento di partecipazioni di controllo ai sensi dell'art. 117 del TUIR" <b>(IRES/IRPEG)</b>	<b>" 8</b>
DOLCE R., "Ancora in tema di deducibilità da parte del preponente dell'accantonamento per indennità suppletiva di clientela" <b>(IRES/IRPEG)</b>	<b>" 8</b>
FASANO N., "Abrogato il regime fiscale agevolato per le <i>stock option</i> " <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	<b>" 18</b>
FRANSONI G., "Finanziaria 2008 e modifiche alla disciplina delle perdite" <b>(IRES/IRPEG)</b>	<b>" 9</b>
GALLIO F., TERRIN G., STEVANATO D., "Rettifiche di consolidamento e piena imponibilità dei dividendi: i problemi di diritto tributario" <b>(IRES/IRPEG)</b>	<b>" 10</b>
MINUTOLI P., "Spunti critici in tema di tassazione per trasparenza nei <i>trusts</i> " <b>(IRES/IRPEG)</b>	<b>" 11</b>
PISANI R., "La tassazione dei rendimenti nei fondi pensione preesistenti" <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	<b>" 18</b>
PISANI R., "La tassazione delle prestazioni nei fondi pensione preesistenti" <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	<b>" 19</b>
PORCARO G., "Obbligazione principale e obbligazione solidale nella nuova responsabilità del cessionario di immobili nell'IVA. Effetti sui rapporti interni" <b>(IVA)</b>	<b>" 24</b>

RIGHINI A., LUPI R., STEVANATO D., “Irrilevanza fiscale delle erogazioni ai beneficiari e <i>trust</i> non residenti” <b>(IRES/IRPEG)</b>	<b>Pag. 12</b>
RIGHINI A., “Partecipazione in <i>trust</i> . Un’interessante alternativa alla <i>holding</i> di gestione” <b>(IRES/IRPEG)</b>	“ 12
SANTI A., “Deducibilità limitata e imposizione sostitutiva per le imprese di assicurazioni” <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	“ 16
VALACCA R., “Profili tributari delle imputazioni dirette a patrimonio netto” <b>(IRES/IRPEG)</b>	“ 13
VALENTE P., “Modifiche agli artt. 1-5 del modello e al Commentario” <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)</b>	“ 5
VARESINO M., STEVANATO D., “I conferimenti di azienda a seguito della legge Finanziaria 2008” <b>(IRES/IRPEG)</b>	“ 13
ZIZZO G., “Criteri di qualificazione IAS/IFRS nella determinazione dell’imponibile IRES” <b>(IRES/IRPEG)</b>	“ 14

#### Prassi Amministrativa

Ris. Agenzia delle Entrate 10 giugno 2008, n. 234/E <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	“ 19
Ris. Agenzia delle Entrate 19 giugno 2008, n. 251/E <b>(IRES/IRPEG)</b>	“ 15
Circ. Agenzia delle Entrate 11 luglio 2008, n. 49 <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	“ 20
Ris. Agenzia delle Entrate 11 luglio 2008, n. 293/E <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	“ 20
Ris. Agenzia delle Entrate 21 luglio 2008, n. 309/E <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	“ 16
Ris. Agenzia delle Entrate 30 luglio 2008, n. 326/E <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)</b>	“ 6
Ris. Agenzia delle Entrate 1 agosto 2008, n. 332/E <b>(REDDITI DIVERSI)</b>	“ 21

Ris. Agenzia delle Entrate 1 agosto 2008, n. 337/E <b>(IVA)</b>	<b>Pag. 25</b>
Ris. Agenzia delle Entrate 1 agosto 2008, n. 341/E <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)</b>	<b>“ 6</b>
Ris. Agenzia delle Entrate 4 agosto 2008, n. 342/E <b>(IRAP)</b>	<b>“ 28</b>
Ris. Agenzia delle Entrate 4 agosto 2008, n. 343/E <b>(IVA)</b>	<b>“ 26</b>
Ris. Agenzia delle Entrate 9 settembre 2008, n. 54/E <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	<b>“ 20</b>
Circ. Agenzia delle Entrate 17 settembre 2008, n. 55/E <b>(CONTENZIOSO TRIBUTARIO)</b>	<b>“ 2</b>

### Giurisprudenza

#### Corte di Giustizia CEE

8 maggio 2008, n. C-95/07 e C-96/07 <b>(DIRETTIVE CEE)</b>	<b>“ 4</b>
---	------------

#### Corte Costituzionale

14 maggio 2008, n. 130 <b>(CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)</b>	<b>“ 3</b>
10 luglio 2008, n. 266 <b>(ICI)</b>	<b>“ 27</b>

#### Corte di Cassazione

16 giugno 2006, n. 14033 <b>(RISCOSSIONE)</b>	<b>“ 22</b>
19 ottobre 2007, n. 21944 <b>(IVA)</b>	<b>“ 26</b>
4 aprile 2008, n. 8772 <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	<b>“ 17</b>
11 aprile 2008, n. 9497	

<b>(REDDITI DI IMPRESA)</b> 7 maggio 2008, n. 11085 <b>(IVA)</b>	“ 17 <b>Pag. 26</b>
18 giugno 2008, n. 16410 <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	“ 17
18 giugno 2008, n. 19830 <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	“ 18
26 giugno 2008, n. 25910 <b>(VIOLAZIONI E SANZIONI)</b>	“ 1
27 giugno 2008, n. 17613 <b>(IMPOSTE E TASSE (in genere))</b>	“ 5
2 luglio 2008, n. 18034 <b>(RISCOSSIONE)</b>	“ 22
15 luglio 2008, n. 19367 <b>(CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)</b>	“ 3
23 luglio 2008, n. 20256 <b>(ICI)</b>	“ 28
30 luglio 2008, n. 20691 <b>(REGISTRO (Imposta di))</b>	“ 27
1 agosto 2008, n. 20952 <b>(CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)</b>	“ 4
6 agosto 2008, n. 21184 <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Catasto)</b>	“ 7
7 agosto 2008, n. 21332 <b>(ICI)</b>	“ 28
7 agosto 2008, n. 21348 <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	“ 18
3 settembre 2008, n. 22171 <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	“ 1
8 settembre 2008, n. 22557 <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Catasto)</b>	“ 8
9 settembre 2008, n. 22690 <b>(IVA)</b>	“ 27

Commissioni tributarie di merito

29 luglio 2007, n. 116  
**(RISCOSSIONE)**

**Pag. 23**

14 gennaio 2008, n. 173 e 174  
**(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)**

“ 7

4 marzo 2008, n. 60  
**(RISCOSSIONE)**

“ 23

7 marzo 2008, n. 62  
**(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)**

“ 21

19 marzo 2008, n. 110  
**(IRES/IRPEG)**

“ 15

6 maggio 2008, n. 9  
**(IRES/IRPEG)**

“ 15

14 maggio 2008, n. 40  
**(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))**

“ 1

19 maggio 2008, n. 40  
**(VIOLAZIONI E SANZIONI)**

“ 2

20 giugno 2008, n. 44  
**(RISCOSSIONE)**

“ 23

11 agosto 2008, n. 13  
**(VIOLAZIONI E SANZIONI)**

“ 2