



CONSORZIO  
STUDI E  
RICERCHE  
FISCALI

GRUPPO  
INTESA  SANPAOLO

# OSSERVATORIO TRIBUTARIO

LEGISLAZIONE

DOTTRINA

PRASSI AMMINISTRATIVA

GIURISPRUDENZA

NUMERO 6

Novembre – Dicembre 2008

## Indice Analitico 6/2008

### Statuto dei diritti del contribuente

Statuto del contribuente – Art. 11, L. n. 212 del 2000 – Interpello – Risposta dell'ufficio finanziario – Costituisce pre-atto amministrativo e non regolamento – Principio di legalità e principi di imparzialità – Conformità a legge – Necessità.

**Cass., sez. trib. 12 settembre 2008, n. 23523.**

**Pag. 1**

Statuto del contribuente – Motivazione degli atti dell'Amministrazione finanziaria – Estensione al concessionario della riscossione – Art. 7, L. n. 212 del 2000 – Legittimità – Atto della riscossione – Mera indicazione degli estremi e delle modalità di notifica dell'atto impositivo – Sufficienza.

**Cass., sez. trib. 10 ottobre 2008, n. 24928.**

**“ 1**

Statuto del contribuente – Prova dell'esistenza di un reale scopo economico – Onere del contribuente – Prova dell'impiego abusivo di una forma giuridica – Onere dell'Amministrazione finanziaria – Leasing frazionato in contratti di fornitura del bene e finanziamento – Abuso di diritto – Configurabilità.

**Cass., sez. trib. 17 ottobre 2008, n. 25374.**

**“ 1**

### Accertamento (Principi e norme generali)

Accertamento – Accertamento fondato sulla dichiarazione resa da un terzo in sede extraprocessuale – Valore – Possibilità di attribuire alla dichiarazione valenza presuntiva idonea a sostenere l'accertamento, secondo il libero convincimento del giudice.

**Cass., sez. trib. 11 gennaio 2008, n. 450.**

**“ 2**

Accertamento – Elusione – Simulazione di un contratto – Sindacabilità da parte dell'Amministrazione e del giudice tributario – Art. 38 del DPR 29 settembre 1973, n. 600.

**Cass., sez. trib. 6 agosto 2008, n. 21170.**

**“ 2**

Accertamento – Operazioni imponibili – Natura fittizia – Contestazione – Conseguenze – Prova dell'esistenza – Onere del contribuente – Assolvimento – Esibizione dei mezzi di pagamento – Insufficienza – Art. 39 del DPR 29 settembre 1973, n. 600.

**Cass., sez. trib. 7 agosto 2008, n. 21303.**

**“ 2**

Accertamento – Avviso di accertamento – Contenuto – motivazione *per relationem* – Ammissibilità – Limiti.

**Cass., sez. trib. 15 settembre 2008, n. 23635.**

**“ 3**

Accertamento – Indagini bancarie – Società di capitali – Rapporti intestati a soci, procuratori generali, amministratori – Rilevanza.

**Cass., sez. trib. 15 settembre 2008, n. 23652.**

**“ 3**

Accertamento – Verifica eccedente i termini previsti dallo Statuto del contribuente – Avviso di accertamento che ne recepisce i risultati – Illegittimità.

**Comm. Trib. Reg. della Lombardia, sez. I, 19 marzo 2008, n. 12.**

**“ 3**

### AMNISTIA E CONDONO

Condono – Estinzione del giudizio – Comunicazione dell'Ufficio – Termine per la comunicazione – Perentorietà – Esclusione.

**Cass., sez. trib. 10 ottobre 2008, n. 24910.**

“ 3

### VIOLAZIONI E SANZIONI

Violazioni e sanzioni – Operazioni inesistenti – Acquisto di beni ammortizzabili – Insussistenza – Ammortamento – Dichirazione fraudolenta – Ricorre per ogni periodo in cui è dedotta la quota.

**Cass., sez. III pen. 20 ottobre 2008, n. 39176.**

“ 4

### CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Sentenza – Giudizio per l'ottemperanza – Inapplicabilità alle sentenze non passate in giudicato – Incostituzionalità – Esclusione.

**Corte Cost. 30 luglio 2008, n. 316.**

“ 4

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Giurisdizione – Canone di abbonamento radiotelevisivo – Ha natura di entrata tributaria – Giurisdizione delle Commissioni tributarie sulle relative controversie – Sussiste.

**Cass., SS.UU. 20 novembre 2007, n. 24010.**

“ 5

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Impugnazione delle sentenze tributarie – Termine lungo d'impugnazione ex art. 327 c.p.c. – Applicabilità – Mancata conoscenza dell'udienza di discussione del dispositivo della sentenza, per omissione o nullità delle relative comunicazioni – irrilevanza – Tali omissioni o nullità si convertono in motivi d'impugnazione, da far valere nel termine lungo di gravame.

**Cass., sez. trib. 7 maggio 2008, n. 1114.**

“ 5

Contenzioso tributario – commissioni tributarie – Natura del giudizio - Impugnazione – Merito – Illegittimità dell'atto impugnato – Pronuncia di merito – Consegue.

**Cass., sez. trib. 6 agosto 2008, n. 21184.**

“ 5

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Esecuzione delle sentenze – Rimborso – Procedimento monitorio civile – Art. 68, D.Lgs. n. 546 del 1992 – Passaggio in giudicato del *quantum* – Necessità – Mancanza – Ulteriore giudizio tributario – Necessità.

**Cass., SS.UU. 8 ottobre 2008, n. 24774.**

“ 5

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Decadenza – Riconoscimento da parte dell'Ufficio – Non necessita – Rilevabilità d'Ufficio – Condizioni – Appello – Istanza di rimborso – Decadenza – Eccezione dell'Ufficio – Ammissibilità.

**Cass., sez. trib. 23 ottobre 2008, n. 25653.**

“ 6

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Atti impugnabili – Visura catastale – Art. 19, D.Lgs. n. 546 dle 1992 – Autoritarierità della pretesa – Sufficienza – Tassatività degli atti impugnabili – Irrilevanza – Possessore di immobile – Conoscenza per la prima volta della rendita catastale – Impugnazione della visura catastale – Ammissibilità.

**Cass., sez. trib. 18 novembre 2008, n. 27385.**

“ 6

## TRATTATO CE

Trattato CE – Aiuti di Stato – Giudicato nazionale tale da impedire il recupero di un aiuto di Stato contrastante con il diritto comunitario – Ostacolo all'applicazione dell'art. 2909 c.c. – Insussistenza.

**Corte di Giust. CE, sez. grande, 18 luglio 2007, n. C-119/05.**

“ 6

## IAS

“Sostituzione dei principi contabili alle regole fiscali e possibile reinterpretazione degli organi verificatori”, di **M. DAMIANI, R. LUPI, D. STEVANATO, S. DUS, R. ACERNESE.**

“ 7

“La rilevanza fiscale degli IAS in tema di strumenti finanziari partecipativi”, di **M. TENORE.**

“ 8

## IMPOSTE E TASSE (in genere)

Imposte e tasse (in genere) – Imposta erariale di trascrizione – Addizionale provinciale all'imposta erariale di trascrizione - Trasferimento di beni societari a seguito di fusione per incorporazione – Assoggettabilità – Fondamento.

Tributi locali – Addizionale provinciale all'imposta erariale di trascrizione – Trasferimento di beni societari a seguito di fusione per incorporazione – Assoggettabilità – Fondamento.

**Comm. Trib. Reg. della Sardegna, sez. di Sassari, sez. VIII, 3 marzo 2006, n. 11.**

“ 10

Imposte e tasse (in genere) – Contributo unificato per le spese degli atti giudiziari – Ha natura tributari – Giurisdizione delle Commissioni tributarie sulle relative controversie – Sussiste. Contributo unificato previsto per le controversie avanti il giudice amministrativo in materia di affidamento di lavori, forniture e servizi pubblici, nonché avverso gli atti delle Autorità amministrative indipendenti – Sproporzionata e ingiustificata misura del contributo unificato rispetto a quello previsto per gli altri ricorsi amministrativi – Questione di legittimità costituzionale dell'art. 1, comma 1307, della legge n. 296/2006, per possibile contrasto con gli artt. 3, 81 e 97 Cost. – Non manifesta infondatezza.

**Comm. Trib. Prov. Di Milano, sez. II 3 giugno 2008, n. 56.**

“ 10

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

CFC – Collegata estera “trasparente” partecipata tramite GIE e *trust*  
**Ris. Agenzia delle Entrate 23 ottobre 2008, n. 400.**

“ 11

Fusione per incorporazione tra società estere – Stabile organizzazione – Neutralità.  
**Ris. Agenzia delle Entrate 3 dicembre 2008, n. 470.**

“ 11

Rapporti transnazionali – Dividendi – Rimborsi – Convenzione Italia – Francia 5 ottobre 1989, ratificata con L. 20 del 1992 – Società residente in Francia – Art. 10, L. n. 20 del 1992 – Pagamento dal Tesoro italiano di una somma pari alla metà del credito d'imposta – Rimborso d'imposta – Estraneità – Termine per la richiesta – Termine di cui all'art. 38, DPR n. 602 del 1973 – Inapplicabilità – Termine decennale di cui all'art. 2946, cod. civ. – Applicabilità.  
**Cass., sez. trib. 29 ottobre 2008, n. 25947.**

“ 11

Società residente all'estero – “Esterovestizione” – Prove della residenza effettiva in Italia.

**Comm. Trib. Prov. Di Belluno, sez. I 14 gennaio 2008, n. 173 e 174.** “ 12

Società *holding* di partecipazioni estera controllata da società italiana – Amministratori residenti nel territorio dello Stato – Sede dell’amministrazione in Italia – Non sussiste.

**Comm. Trib. Reg. di Firenze, 18 gennaio 2008, n. 61.** “ 12

### **TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Catasto**

Catasto – Rendita catastale – Determinazione – Applicazione dei moltiplicatori – D.M. 14 dicembre 1991 – Saggio di capitalizzazione delle rendite catastali – Art. 29 del DPR 1 dicembre 1949, n. 1142 – Competenza dell’UTE – Discrezionalità – Esclusione.

**Cass., sez. trib. 9 settembre 2008, n. 22726.** “ 13

### **IRE/IRPEF**

Imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) – Interessi – Tassabilità – Indennità di buonuscita e fine rapporto – Corresponsione – Modalità – Buoni del Tesoro Poliennali – Artt. 16 e 17 del DPR 22 dicembre 1986, n. 917.

**Cass., sez. trib. 3 settembre 2008, n. 22234.** “ 13

### **IRES/IRPEG**

“Stabile organizzazione e gruppi tra rigori giurisprudenziali e temperamenti dell’OCSE”, di **M. CERRATO**.

“ 14

“I riallineamenti”, di **F. CIANI**.

“ 14

“Rilievi sulla competenza ed eliminazione della doppia imposizione”, di **F. CROVATO, R. LUPI**.

“ 15

“La deducibilità dei costi per servizi infragruppo”, di **E. DELLA VALLE**.

“ 16

“Manovra d’estate” (DL 25 giugno 2008, n. 112, convertito) – Novità per banche e assicurazioni”, di **R. DOLCE e R. PARISOTTO**.

“ 16

“La residenza fiscale delle società nell’IRES: giurisprudenza e normativa convenzionale”, di **G. MELIS**.

“ 17

“Assonime e Agenzia delle entrate spiegano l’imposta sostitutiva sui conferimenti d’azienda”, di **L. MIELE e V. RUSSO**.

“ 17

“L’inasprimento punitivo della tassazione per settori economici privilegiati: “*Robin Hood Tax*” e sistema bancario”, di **G. MOLINARO, D. STEVANATO, F. GUELF, R. LUPI**.

“ 18

“Ancora su alcune incongruenze connesse all’assimilazione dei *trusts* ad enti non commerciali”, di **A. RIGHINI, E. COVINO**.

“19

“L’imposta sostitutiva sulle operazioni straordinarie e le fusioni inverse”, di **G. ZIZZO**.

“ 20

“Le riorganizzazioni societarie: il trasferimento all'estero o dall'estero della sede”, di **G. ZIZZO**. “ 20

IRES – Conferimenti di aziende – Soggetto conferente e soggetto conferitario – Razionalizzazione della disciplina delle operazioni di riorganizzazione aziendale – Chiarimenti.  
**Circ. Agenzia delle Entrate 25 settembre 2008, n. 57/E.** “ 21

IRES – *Trust* opaco – Trattamento fiscale.  
**Ris. Agenzia delle Entrate 2 novembre 2008, n. 425.** “ 21

IRES – Fondi d'investimento immobiliare chiusi di cui all'art. 37 del D.Lgs. n. 52/1998 e fondi comuni d'investimento immobiliare di cui all'art. 7 del DL n. 351/2001 – Modifiche apportate dall'art. 82, commi da 17 a 22, del D.L. n. 112/2008 – Chiarimenti.  
**Circ. Agenzia delle Entrate 3 novembre 2008, n. 61/E.** “ 22

IRES – Dividendi – Distribuiti dalla società controllata alla società controllante – Applicazione della ritenuta alla fonte sugli utili distribuiti alla società controllante da parte dello Stato membro di residenza della società controllata – Indeducibilità delle spese di gestione della partecipazione dall'utile imponibile della società controllante – Determinazione forfetaria delle spese di gestione della partecipazione.  
**Corte di Giust. Sez. IV 3 aprile 2008, n. C-27-07.** “ 22

IRES/IREPG – Dichiarazione – Termine per la presentazione – Art. 9, DPR 600 del 1973 – *Dies a quo* – Termine di approvazione del bilancio d'esercizio – Previsione nell'atto costitutivo della possibilità di allungamento del termine per “particolari esigenze” – Art. 2364, cod. civ. nel testo anteriore alla modifica apportata con l'art. 1 del D.Lgs. n. 6 del 2003 – Obbligo degli amministratori di segnalare nella relazione le “ragioni della dilazione” – Non sussiste – Sufficienza del semplice richiamo all'aderente disposizione dell'atto costitutivo – Sussiste.  
**Cass., sez. trib. 24 settembre 2008, n. 23983.** “ 23

### **REDDITI DI IMPRESA**

“La detrazione IVA sulle spese di vitto e alloggio dopo i chiarimenti Assonime”, di **G. ANDREANI** e **A. TUBELLI**. “ 23

“Ancora da chiarire il regime delle spese di vitto e alloggio per imprese e professionisti”, di **G. FERRANTI**. “ 23

“La deducibilità delle spese di vitto e alloggio dopo i chiarimenti Assonime”, di **G. FERRANTI**. “ 23

Redditi di impresa – Ammortamento dei beni materiali – Nozione di entrata in funzione del bene – Bene materiale di immediata e necessaria sostituibilità – Interpretazione logico-sistematica della norma fiscale – Coincidenza del momento con l'affiancamento al bene in utilizzo (destinato ad essere poi sostituito).  
**Cass., sez. trib. 4 aprile 2008, n. 8773.** “ 25

Reddito d'impresa – Partecipazioni sociali non azionarie – Minusvalenze – Deducibilità – Crediti di imposta – Interessi – Tassabilità – Condizioni – Art. 75 del DPR 22 dicembre 1986, n. 917.  
**Cass., sez. trib. 6 agosto 2008, n. 21172.** “ 25

Reddito d'impresa – Determinazione – Principio della competenza – Inderogabilità – Sussiste – Art. 109 (ex 75) del DPR 22 dicembre 1986, n. 917.  
**Cass., sez. trib. 24 settembre 2008, n. 23987.** “ 25

Reddito d'impresa – Spese – Reddito d'impresa – Componenti negativi – Deducibilità – Lavoratori dipendenti – Trasferite all'estero – Servizi erogati da soggetti terzi – Documentazione regolare – Necessità.  
**Comm. Trib. Prov. Milano, sez. XXI, 13 giugno 2008, n. 224.** “ 26

### **REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE**

“Tassazione dell'indennità di cessazione del rapporto di co.co.pro. corrisposta a soggetto non residente”, di **A. DELLA CARITA'**. “ 26

“Il lavoro dipendente nelle Convenzioni internazionali”, di **F. DELLI FALCONI** e **G. MARIANETTI**. “ 26

“Gli incentivi per il trattenimento del lavoratore sul posto di lavoro”, di **F. PETRUCCI**. “ 27

Redditi di lavoro dipendente – Somme erogate a livello aziendale per prestazioni di lavoro straordinario, per prestazioni di lavoro supplementare e in relazione a incrementi di produttività – Assoggettabilità ad imposta sostitutiva del 10% - Modalità e condizioni – Art. 2 del D.L. n. 93/2008 – Ulteriori chiarimenti.  
**Circ. Agenzia delle Entrate 22 ottobre 2008, n. 59/E.** “ 27

Redditi di lavoro dipendente – Previdenza complementare – Fondi pensione – Riscatto della posizione individuale.  
**Ris. Agenzia delle Entrate 5 novembre 2008, n. 421.** “ 27

Redditi di lavoro dipendente – Indennità di trasferta – Somme aggiuntive corrisposte al dipendente per incarichi di trasferta implicanti spese maggiori rispetto a quelle ordinarie – Natura risarcitoria – Esclusione – Tassabilità – Limiti.  
**Cass., sez. trib. 4 giugno 2008, n. 14709.** “ 28

Redditi di lavoro dipendente – Contratto intercorrente fra impresa e persona residente in Italia – Lavoro svolto all'estero – Imponibilità in Italia.  
**Cass., sez. trib. 2 ottobre 2008, n. 24455.** “ 28

Redditi di lavoro dipendente – Non residenti – Art. 3 TUIR (anche 2004) – Disciplina ante art. 3, D.Lgs. n. 314 del 1997 – Indennità di licenziamento – Art. 16, TUIR (ante 2004) – Esclusione dall'imposizione sostitutiva – Art. 20, TUIR (ante 2004), ora art. 23 TUIR (ante 2004) – Riferimento ai redditi imponibili – Decisività.  
**Cass., sez. trib. 4 novembre 2008, n. 26438.** “ 28

Redditi di lavoro dipendente – Incentivazioni all'esodo – Discriminazione del trattamento tributario in base al sesso del lavoratore ex art. 19 del TUIR – Contrarietà ai principi comunitari – Sussiste – Effetti.  
**Comm. Trib. Reg. del Piemonte, sez. XX, 10, marzo 2008, n. 4.** “ 28

## REDDITI DIVERSI

Redditi diversi – Premi e vincite – Ritenute ex art. 30 DPR 600 del 1973 – Base imponibile – Corrispettivo inteso in senso civilistico – E' quello al netto dell'IVA  
**Cass., sez. trib. 29 ottobre 2008, n. 25907.** “29

## RISCOSSIONE

Riscossione – Ritenute – Interessi – Omessa indicazione in dichiarazione – Istanza di rimborso ai sensi dell'art. 38, DPR n. 602 del 1973 – Ammissibilità.  
**Cass., sez. trib. 24 settembre 2008, n. 25685.** “ 29

INVIM – Privilegio – Art. 28 DPR n. 643 del 1972 – Acquirente dell'immobile – Parte del rapporto tributario – Non è tale – Possibilità di opporre le eccezioni non sollevate dall'alienante, in sede l'espropriazione – Sussiste.  
**Cass., sez. trib. 4 novembre 2008, n. 26448.** “ 30

## IVA

“La disciplina IVA dei servizi di mensa aziendale”, di **P. MASPES.** “ 30

IVA – Operazioni esenti – Servizi informatici resi ad enti creditizi e finanziari.  
**Ris. Agenzia delle Entrate 3 dicembre 2008, n. 466.** “ 31

IVA – Sesta direttiva – Art. 13, Parte A, n. 1, lettera m), della Direttiva 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE – Direttiva 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE – Esenzioni – Prestazioni di servizi – Pratica sportiva – Associazioni – Personalità giuridica – Condizioni.  
**Corte di Giust. CE, sez. IV 16 ottobre 2008, n. C-253/07.** “ 31

IVA – Territorialità – Prestazioni di servizi – Consulenza tecnica – Art. 9, dir. CEE, n. 388 del 1977 – Luogo di tassazione – Stato membro del committente soggetto passivo d'imposta – Legittimità – Sussistenza.  
**Corte di Giust. CE, sez. I 9 novembre 2008, n. C-291/07.** “ 31

IVA – Detrazione dell'imposta – Operazioni esenti – Calcolo del *pro-rata* di detrazione – Indagine sull'attività propria dell'impresa come oggetto ordinario della stessa – Necessità – Operazioni occasionali o accessorie – Irrilevanza.  
**Cass., sez. trib. 7 maggio 2008, n. 11085.** “ 32

IVA – Legittimazione attiva al rimborso di IVA assolta per rivalsa – Spetta solo ai soggetti passivi d'imposta – Fornitura di beni a soggetti con attività esente – Esenzione – Non spetta.  
**Cass., SS.UU. 31 luglio 2008, n. 20752.** “ 32

IVA – Imposta dichiarata – Omesso versamento – Obbligo di preventivo unito al pagamento – Non sussiste.  
**Cass. sez. trib. 3 settembre 2008, n. 22197.** “ 32



IVA – Associazioni sportive dilettantistiche – Attività commerciale – Attività istituzionali verso i soci a contenuto economico – Esclusione – Attività economiche con terzi – Imponibilità.  
**Cass., sez. trib. 9 settembre 2008, n. 22739.** “ 32

IVA – Aliquote – Opere di urbanizzazione primaria – Prestazioni di servizi aventi ad oggetto la realizzazione di strade residenziali ed altre opere ad esse collegate – Aliquota – Spettanza – Strade ed opere al servizio di zone industriali – Agevolazione d’aliquota – Inammissibilità.  
**Cass., sez. trib. 2 ottobre 2008, n. 24428.** “ 33

IVA – Pacchetti premio – Assoggettamento ad IVA – Sussiste – Detrazione IVA a monte – Esclusione – Applicazione dell’imposta sostitutiva ai sensi dell’art. 19 L. n. 449 del 1997, comma 8 – Esclusione.  
**Cass., sez. trib. 29 ottobre 2008, n. 25907.** “ 33

IVA – IVA di gruppo – Sanzioni per omesso versamento – Mancata prestazione di garanzia per compensazioni – Inapplicabilità.  
**Comm. Trib. Prov. Di Reggio Emilia, sez. I 17 settembre 2008, n. 147.** “ 33

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

Registro (imposta di) – Contratto pluriennale di affitto di azienda – Risoluzione anticipata – Art. 17, comma 3, DPR n. 131/1986 – Irragionevole disparità di trattamento tra locazione di immobili urbani ed affitto di azienda – Violazione degli artt. 3, 53 e 97 Cost. – Questione di legittimità costituzionale – Manifesta inammissibilità.  
**Corte Cost. 28 dicembre 2006, n. 461.** “ 33

Registro (imposta di) – Determinazione automatica del valore dell’immobile – Accertamento mediante avviso di liquidazione – Legittimità – Impugnazione estesa alla contestazione della rendita catastale – Evocazione in giudizio dell’UTE (ora Agenzia del Territorio) – Necessità – Litisconsorzio necessario con l’Ufficio dell’Agenzia delle entrate – Esclusione.  
**Cass., sez. trib. 11 giugno 2008, n. 15449.** “ 34

Registro (imposta di) – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Art. 2 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 – Art. 40 del DPR 26 aprile 1986, n. 131 – Cessione d’azienda – Liquidazione concorsuale.  
Registro (imposta di) – Cessione di azienda – Cessione di singoli beni – Impresa – Integrazione della potenzialità produttiva – Inidoneità – Assoggettabilità – Art. 2 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 – Art. 9 della Tariffa, Parte prima, del DPR 26 aprile 1986, n. 131.  
**Cass., sez. trib. 27 giugno 2008, n. 17613.** “ 34

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

Successioni e donazioni (imposta sulle) – Dichiarazione – Accettazione per conto di eredi minori con beneficio d’inventario – Termine di presentazione della dichiarazione – Art. 31, D.Lgs. n. 346 del 1990 – Sei mesi dalla scadenza del termine di redazione dell’inventario – Mancata redazione – Anno dal raggiungimento della maggiore età – E’ tale.  
**Cass., sez. trib. 24 ottobre 2008, n. 25666.** “ 35

Successioni e donazioni (imposta sulle) – Accettazione – Accettazione di eredità con beneficio d’inventario – Passività deducibili – Art. 12 DPR n. 637 del 1972 – Limiti di cui al successivo art. 15 – Applicabilità – Debiti risultanti dallo “stato di graduazione” formato nella procedura di accettazione – Necessaria corrispondenza – Non sussiste – Opponibilità all’Amministrazione finanziaria delle risultanze dello “stato di graduazione” – Esclusione.

**Cass., sez. trib. 24 ottobre 2008, n. 25670.**

“ 35

### **FINANZA E TRIBUTI LOCALI**

Tributi locali – Canone di fognatura e di smaltimento delle acque reflue – Natura di corrispettivo di prestazioni contrattuali e non di tributo – Mancanza o inattività dei depuratori – Quota di tariffa relativa al servizio di depurazione – Debenza – Esclusione – Art. 14, L. n. 36 del 1994 e art. 155, D.Lgs. n. 152 del 2006 – Illegittimità costituzionale.

**Corte Cost. 8 ottobre 2008, n. 335.**

“ 35

Tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (TARSU) – Avviso di accertamento – Contenuto – Funzionario responsabile – Firma autografa – Utilizzo di messi meccanici ed informatici – Sufficienza.

**Cass., sez. trib. 23 settembre 2008, n. 23976.**

“ 36

### **ICI**

ICI – Aree fabbricabili – Determinazione del valore imponibile – Sentenza che opera una riduzione immotivata del valore dell’area da parte della Commissione tributaria – Annullabilità.

Aree fabbricabili – Determinazione del valore imponibile – Va determinato non per singole porzioni, ma complessivamente tenendo conto delle diverse destinazioni urbanistiche

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

“ 36

ICI – Immobile non ultimato – Avvenuto classamento – Imponibilità – Inutilizzabilità – Riduzione dell’imposta – Spetta.

**Cass., sez. trib. 10 ottobre 24924.**

“ 36

ICI – Immobili di interesse storico-artistico – Art. 2, D.L. n. 16 del 1993 – Agevolazione – Minore delle tariffe d’estimo della zona censuaria – Art. 3, L. n. 1089 del 1993 – Vincolo “diretto” di tutela – Necessità – Vincolo indiretto – Irrilevanza.

**Cass., sez. trib. 24 ottobre 2008, n. 25703.**

“ 37

ICI – Abitazione principale – Detrazioni – Art. 8, D.Lgs. n. 504 del 1992 – Aliquote ridotte pertinenti alla – Art. 6, D.Lgs. n. 504 del 1992 – Unità catastali distinte – Irrilevanza – Utilizzo come unica abitazione – Stessa categoria catastale – Sufficienza.

**Cass., sez. trib. 29 ottobre 2008, n. 25902.**

“ 37

ICI – Immobili di impresa – Fabbricato classificabile nel gruppo catastale D – Fabbricato insistente su distinte particelle catastali – Art. 5, D.Lgs. n. 504 del 1992 – Contabilizzazione unica – Ammissibilità – Base imponibile – Valore contabile – Validità – Valore delle rendite catastali simili – Esclusione.

**Cass., sez. trib. 13 novembre 2008, n. 27067.**

“ 37

### **VARIE**

“Società finanziarie, fondo patrimoniale e intestazioni fiduciarie a servizio dei passaggi generazionali – Riflessioni operative”, di **M. PEZZETTA**.

“ 38

## Legislazione

### Provvedimenti pubblicati in G.U. dal 1 novembre al 31 dicembre 2008

**Decreto Legislativo 3 novembre 2008, n. 173:** “Attuazione della direttiva 2006/46/CE che modifica le Direttive 78/660/CEE, 83/349/CEE, 86/674/CEE, relative, rispettivamente, ai conti annuali di taluni tipi di società, consolidati, annuali e consolidati delle banche, degli altri istituti finanziari e delle imprese di assicurazione”. (in G.U. 6 novembre 2008, n. 260)

\*\*\*\*\*  
Il decreto legislativo ha modificato, tra le altre cose, i limiti per la redazione del bilancio in forma abbreviata e per l'esonero dalla redazione del bilancio consolidato.

Ha inoltre ampliato le informazioni da riportare nelle Note integrative ai bilanci, relativamente in particolare alle operazioni realizzate con parti correlate se di importo rilevante e non concluse a normali condizioni di mercato.

Le disposizioni si applicano ai bilanci e alle relazioni relativi agli esercizi aventi inizio da data successiva al 21 novembre 2008.

**Decreto Legge 29 novembre 2008, n. 185:** “Misure urgenti per il sostegno a famiglie, lavoro, occupazione e impresa e per ridisegnare in funzione anti-crisi il quadro strategico nazionale. (in S.O. alla G.U. 29 novembre 2008, n. 280).

\*\*\*\*\*  
Il provvedimento sarà oggetto di commento in una Ns. Circolare di prossima emanazione.

**Legge 4 dicembre 2008, n. 190:** “Conversione in legge, con modificazioni, del decreto legge 9 ottobre 2008, n. 155, recante misure urgenti per garantire la stabilità del sistema creditizio e la continuità nell'erogazione del credito alle imprese e ai consumatori, nell'attuale situazione dei crisi dei mercati finanziari internazionali” (in G.U. 6 dicembre 2008, n. 286)

\*\*\*\*\*  
In sede di conversione del DL 9 ottobre 2008, n. 155 è stato disposto che fino al 31 dicembre 2009 il Ministero dell'Economia e delle Finanze è autorizzato a sottoscrivere o garantire aumenti di capitale deliberati da banche italiane che presentano una situazione di inadeguatezza patrimoniale accertata dalla Banca d'Italia.

Inoltre, fino al 31 dicembre 2009 il Ministero è autorizzato a concedere la garanzia statale sulle passività delle banche italiane, con scadenza fino a 5 anni e di emissione successiva al 13 ottobre 2008.

**Legge 22 dicembre 2008, n. 203:** “Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge Finanziaria 2009)” (in S.O. n. 285/L alla G.U. 30 dicembre 2008, n. 303).

\*\*\*\*\*  
Si compone di soli quattro articoli. L'art. 2 reca le proroghe fiscali, misure per l'agricoltura e per l'autotrasporto, gestioni previdenziali, risorse destinate ai rinnovi contrattuali.

**Decreto Legge 30 dicembre 2008, n. 207:** “Proroga di termini previsti da disposizioni legislative e disposizioni finanziarie urgenti”. (in G.U. del 31 dicembre 2008, n. 304).

\*\*\*\*\*  
Tra le misure di interesse fiscale:

- la proroga al 31 marzo 2009 del termine per l'emanazione del DPCM che fisserà le modalità ed i tempi del versamento di quanto non corrisposto per effetto della riduzione dell'acconto IRES e IRAP;
- il differimento all'art. 1 gennaio 2010 della regionalizzazione dell'IRAP.

## **STATUTO DEL CONTRIBUENTE**

### **Giurisprudenza**

#### **Corte di Cassazione**

**Statuto del contribuente – Art. 11, L. n. 212 del 2000 – Interpello – Risposta dell’ufficio finanziario – Costituisce pre-atto amministrativo e non regolamento – Principio di legalità e principi di imparzialità – Conformità a legge – Necessità.**

Cass., sez. trib. 12 settembre 2008, n. 23523, in Giur. Imp. 6/2008, on line.

La risposta dell’amministrazione finanziaria all’istanza d’interpello ex art. 11 L. 27 luglio 2000, n. 212, non ha natura di regolamento, ma soltanto quella di promessa amministrativa o di pre-atto amministrativo.

Conseguentemente detto atto è comunque tale da non sottrarre l’ufficio tributario, che rilascia la dichiarazione su istanza d’interpello, al vincolo che gli deriva dal principio di legalità e dalla permanenza della vigenza del principio d’imparzialità amministrativa oggettiva, che costringe l’amministrazione pubblica a conformarsi al canone legislativo.

**Statuto del contribuente – Motivazione degli atti dell’Amministrazione finanziaria – Estensione al concessionario della riscossione – Art. 7, L. n. 212 del 2000 – Legittimità – Atto della riscossione – Mera indicazione degli estremi e delle modalità di notifica dell’atto impositivo – Sufficienza.**

Cass., sez. trib. 10 ottobre 2008, n. 24928, in Giur. Imp. 6/08, on line.

Il termine “amministrazione finanziaria” di cui all’art. 7 della legge n. 212 del 2000 (statuto dei diritti del contribuente) deve essere inteso in senso ampio come comprensivo anche dei concessionari della riscossione.

Conseguentemente gli atti del concessionario alla riscossione sono soggetti all’obbligo di motivazione ai sensi dell’art. 7 della legge n. 212 del 2000, e tale motivazione può – però – consistere nella mera indicazione degli estremi e delle modalità di notifica dell’atto impositivo su cui si fonda l’intervento del concessionario.

**Statuto del contribuente – Prova dell’esistenza di un reale scopo economico – Onere del contribuente – Prova dell’impiego abusivo di una forma giuridica – Onere dell’Amministrazione finanziaria – Leasing frazionato in contratti di fornitura del bene e finanziamento – Abuso di diritto – Configurabilità.**

Cass., sez. trib. 17 ottobre 2008, n. 25374, in Giur. Imp. 6/08, on line

In tema di abuso di diritto, se, da un canto, l’onere di dimostrare che l’uso della forma giuridica corrisponde ad un reale scopo economico, diverso da quello di un risparmio fiscale, incombe al contribuente, dall’altro l’individuazione dell’impiego abusivo di una forma giuridica incombe all’amministrazione finanziaria, la quale non potrà limitarsi ad una mera e generica affermazione, ma dovrà individuare e precisare gli aspetti e le particolarità che fanno ritenere l’operazione priva di reale contenuto economico diverso dal risparmio d’imposta.

A questi effetti è considerata pratica abusiva – come tale non opponibile all’amministrazione finanziaria – la conclusione di contratti di locazione finanziaria (*leasing*), di finanziamento, di

assicurazione e di intermediazione con il coinvolgimento di due soggetti appartenenti ad uno stesso gruppo societario, laddove l'operazione si riveli priva di adeguata redditività e abbia come risultato la soggezione ad IVA del solo corrispettivo della concessione in uso di bene.

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

### **Giurisprudenza**

#### **Corte di Cassazione**

**Accertamento – Accertamento fondato sulla dichiarazione resa da un terzo in sede extraprocessuale – Valore – Possibilità di attribuire alla dichiarazione valenza presuntiva idonea a sostenere l'accertamento, secondo il libero convincimento del giudice.**

Cass., sez. trib. 11 gennaio 2008, n. 450, in Boll. Trib. 2008, pag. 1531.

In tema di accertamento e di contenzioso tributario, costituisce una valutazione di fatto, come tale insindacabile in sede di legittimità, quella sul valore probatorio della dichiarazione resa da un terzo alla Guardia di finanza, che ben può costituire da sola il fondamento della legittimità della pretesa erariale, in quanto anche un solo indizio, qual è la dichiarazione di un terzo, può fondare una valida presunzione, specie allorché si tratti dell'acquisizione di un elemento non specificatamente smentito da puntuali e credibili contestazioni.

**Accertamento – Elusione – Simulazione di un contratto – Sindacabilità da parte dell'Amministrazione e del giudice tributario – Art. 38 del DPR 29 settembre 1973, n. 600.**

Cass., sez. trib. 6 agosto 2008, n. 21170, ne Il fisco 33/2008, fasc. n. 1, pag. 5987.

L'ordinamento tributario, al pari dei principi costituzionali della riserva di legge e della capacità contributiva, è informato anche al principio generale secondo il quale gli strumenti (atti, negozi, contratti) giuridici a disposizione del contribuente non possono essere utilizzati per il perseguimento di finalità elusive o di evasione dell'obbligo di corrispondere le imposte dovute. Ne consegue che l'Amministrazione finanziaria, assolvendo il relativo onere probatorio, è legittimata – nell'ambito tributario – a disconoscere l'efficacia di negozi o contratti ovvero provvedere a riquilibrare il contenuto, anche rilevandone la natura simulatoria, mutando il regime fiscale ai medesimi applicabile.

**Accertamento – Operazioni imponibili – Natura fittizia – Contestazione – Conseguenze – Prova dell'esistenza – Onere del contribuente – Assolvimento – Esibizione dei mezzi di pagamento – Insufficienza – Art. 39 del DPR 29 settembre 1973, n. 600.**

Cass., sez. trib. 7 agosto 2008, n. 21303, ne Il fisco 34/2008, fasc. n. 1, pag. 6162.

La contestazione di inesistenza e fittizietà delle operazioni imponibili mossa dall'Amministrazione finanziaria nei confronti del contribuente comporta l'onere per il contribuente di dimostrarne l'effettività. L'assolvimento del predetto onere probatorio non è peraltro soddisfatto per il tramite della mera esibizione degli strumenti di pagamento, in quanto notoriamente utilizzati per simulare la sussistenza di reale attività economica, e che pertanto rappresentano elemento indiziario di per sé insufficiente, dovendosene valutare peso e gravità nel complesso delle altre risultanze processuali.

**Accertamento – Avviso di accertamento – Contenuto – Motivazione *per relationem* – Ammissibilità – Limiti.**

Cass., sez. trib. 15 settembre 2008, n. 23635, ne Il fisco 38/2008, fasc. n. 1, pag. 6846.

La motivazione *per relationem* dell'avviso di accertamento mediante rinvio ad altri atti (nella specie, processo verbale di constatazione) è ammissibile nei limiti in cui il contribuente sia stato edotto e messo a conoscenza degli atti richiamati, avuto riguardo alla vigenza temporale delle disposizioni dello Statuto dei diritti del contribuente. Né il mero rinvio può qualificarsi quale carenza di autonoma valutazione da parte dell'Amministrazione finanziaria degli elementi di fatto e di diritto emersi dal processo verbale di constatazione significando semplicemente integrale condivisione delle conclusioni degli organi di polizia tributaria.

Il sindacato dell'Amministrazione finanziaria circa il comportamento antieconomico del contribuente non trova limiti nella disposizione relativa alla libertà di iniziativa privata (art. 41 della Costituzione). Una condotta non ispirata ai normali criteri di economicità dell'imprenditore (principio del massimo risultato e del minimo mezzo), in contrasto con le scelte del buon senso e prive di razionale motivazione può assumere valenza di indizio fornito dei requisiti di gravità, precisione e concordanza normale che costituisce punto di riferimento nella valutazione fiscale delle cessioni di beni e prestazioni di servizi. Né a tale giudizio di congruità il contribuente si sottrae attraverso la regolare tenuta delle scritture contabili.

**Accertamento – Indagini bancarie – Società di capitali – Rapporti intestati a soci, procuratori generali, amministratori – Rilevanza.**

Cass., sez. trib. 15 settembre 2008, n. 23652, ne Il fisco 39/2008, fasc. n. 1, pag. 7034.

Nell'ambito di accertamento induttivo e nella verifica di dati ed elementi rinvenuti sulla scorta delle indagini effettuate sui rapporti e conti correnti intrattenuti con istituti di credito, l'Amministrazione finanziaria ha facoltà di appurare la materia imponibile sottratta a tassazione anche laddove i predetti conti e rapporti

Commissioni tributarie di merito

**Accertamento – Verifica eccedente i termini previsti dallo Statuto del contribuente – Avviso di accertamento che ne recepisce i risultati – Illegittimità.**

Comm. Trib. Reg. della Lombardia, sez. I 19 marzo 2008, n. 12, in Corr. Trib. 41/2008, pag. 3314.

E' illegittimo per violazione dell'art. 12, comma 5, dello Statuto del contribuente, l'avviso di accertamento che recepisce le risultanze di una verifica fiscale protrattasi oltre i termini di legge. Il citato art. 12 deve infatti essere interpretato in senso restrittivo, intendendosi i giorni di durata della verifica come lavorativi e consecutivi.

**AMNISTIA E CONDONO**

**Giurisprudenza**

Corte di Cassazione

**Condono – Estinzione del giudizio – Comunicazione dell'Ufficio – Termine per la comunicazione – Perentorietà – Esclusione – Necessità.**

Cass., sez. trib. 10 ottobre 2008, n. 24910, in Giur. Imp. 6/2008., on line.

L'art. 16 della legge n. 289 del 2002 impone di qualificare l'attestazione dell'Ufficio tributario di avvenuta estinzione della lite pendente in termini di elemento necessario e imprescindibile non sostituibile, neppure da giudizio del giudice tributario, se non avverso il provvedimento amministrativo negativo della definizione agevolata.

Conseguentemente dev'essere esclusa qualsiasi natura perentoria al termine fissato dal legislatore per il deposito sia della comunicazione degli uffici competenti attestante la regolarità della domanda di definizione e il pagamento integrale di quanto dovuto, sia della negazione della definizione agevolata, senza che il contribuente possa ritenersi esposto senza fine alla pretesa erariale.

## **VIOLAZIONI E SANZIONI**

### **Giurisprudenza**

#### **Corte di Cassazione**

**Violazioni e sanzioni – Operazioni inesistenti – Acquisto di beni ammortizzabili – Insussistenza – Ammortamento – Dichiarazione fraudolenta – Ricorre per ogni periodo in cui è dedotta la quota.**

Cass., sez. III pen., 20 ottobre 2008, n. 39176, in Corr. Trib. 46/2008, pag. 3702.

Nel caso di frazionamento in successive dichiarazioni annuali delle quote di ammortamento dell'importo di fatture per l'acquisto di beni strumentali, acquisto risultato inesistente, il reato di dichiarazione fraudolenta di cui all'art. 2 del D.Lgs. n. 74/2000 è integrato da ogni dichiarazione nella quale vengono indicati i corrispondenti elementi passivi fittizi in detrazione dei redditi.

## **CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie**

### **Giurisprudenza**

#### **Corte Costituzionale**

**Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Sentenza – Giudizio per l'ottemperanza – Inapplicabilità alle sentenze non passate in giudicato – Incostituzionalità – Esclusione.**

Corte Cost. 30 luglio 2008, n. 316, in Giur. Imp. 6/2008 on line.

Il legislatore, nella sua discrezionalità, può escludere l'applicazione del giudizio di ottemperanza per le sentenze di primo grado, anche se provvisoriamente esecutive.

Conseguentemente è infondata la questione di legittimità costituzionale riferita all'art. 70 del D.Lgs. n. 546 del 1992, legittimante il giudizio per l'ottemperanza soltanto alle sentenze tributarie passate in giudicato.

\*\*\*\*\*

Con nota di N. PENNELLA.



## Corte di Cassazione

### **Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Giurisdizione – Canone di abbonamento radiotelevisivo – Ha natura di entrata tributaria – Giurisdizione delle Commissioni tributarie sulle relative controversie – Sussiste.**

Cass., SS. UU. 20 novembre 2007, n. 24010, in Boll. Trib. 2008, pag. 1447.

Qualora l'oggetto del processo sia la debenza, contestata dal contribuente, del canone di abbonamento radiotelevisivo, quest'ultimo non trova la sua ragione nell'esistenza di uno specifico rapporto contrattuale che legghi tra loro il contribuente stesso e la RAI Radiotelevisione Italiana che gestisce il servizio pubblico radiotelevisivo, ma costituisce una prestazione tributaria, fondata sulla legge e non commisurata alla possibilità effettiva di usufruire del servizio in questione, cosicché, trattandosi di un'entrata tributaria, la giurisdizione sulla debenza del canone di abbonamento radiotelevisivo spetta al giudice tributario a norma dell'art. 2 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, come modificato dall'art. 12, secondo comma, della legge 28 dicembre 2001, n. 448.

### **Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Impugnazione delle sentenze tributarie – Termine lungo d'impugnazione ex art. 327 c.p.c. – Applicabilità – Mancata conoscenza dell'udienza di discussione del dispositivo della sentenza, per omissione o nullità delle relative comunicazioni – Irrilevanza – Tali omissioni o nullità si convertono in motivi d'impugnazione, da far valere nel termine lungo di gravame.**

Cass., sez. trib. 7 maggio 2008, n. 1114, in Boll. Trib. 2008, pag. 1529.

In tema di contenzioso tributario, anche nel vigore del DPR 26 ottobre 1972, n. 636, trova applicazione, ai fini dell'impugnazione delle decisioni delle Commissioni tributarie, il termine annuale di decadenza dall'impugnazione stabilito dall'art. 327 c.p.c. e decorrente dalla pubblicazione della sentenza, indipendentemente dalla comunicazione del dispositivo da parte della segreteria, senza che assumano rilievo né la nullità della notificazione della predetta comunicazione, né la mancata conoscenza della data di fissazione dell'udienza di discussione per omissione del relativo avviso di cui all'art. 19 del predetto DPR n. 636/1972, la quale omissione comporta la nullità della sentenza da far valere, per il principio di conversione dei vizi della sentenza in motivi d'impugnazione, secondo la regola e i termini dei mezzi d'impugnazione.

### **Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Natura del giudizio – Impugnazione – Merito – Illegittimità dell'atto impugnato – Pronuncia di merito – Conseguenze.**

Cass., sez. trib. 6 agosto 2008, n. 21184, in Corr. Trib. 44/2008, pag. 3564.

Il processo tributario è di impugnazione-merito, siccome diretto non alla mera eliminazione dell'atto impugnato ma a pervenire ad una decisione sul rapporto controverso sostitutiva della dichiarazione del contribuente e dell'accertamento dell'Amministrazione finanziaria. Pertanto, una volta riscontrata l'illegittimità del provvedimento opposto (nel caso, un avviso di classamento), il giudice tributario non deve limitarsi ad annullarlo ma deve integrare la pronuncia di annullamento con una di merito.

### **Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Esecuzione delle sentenze – Rimborso – Procedimento monitorio civile – Art. 68, D.Lgs n. 546 de 1992 – Passaggio in giudicato del *quantum* – Necessità – Mancanza – Ulteriore giudizio tributario – Necessità.**

Cass., SS.UU. 8 ottobre 2008, n. 24774, in Giur. Imp. 6/2008, on line.

L'art. 69 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, impone l'individuazione del quantum da rimborsare affinché possa essere eseguita la sentenza passata in giudicato del giudice tributario, mediante il procedimento monitorio di stampo civile.

Conseguentemente il passaggio in cosa giudicata della sentenza di mero annullamento della cartella di pagamento non attribuisce il diritto di procedere all'esecuzione forzata della sentenza di condanna costituente titolo esecutivo, necessitando l'esperimento di altro giudizio che individui il *quantum* da restituire.

**Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Decadenza – Riconoscimento da parte dell'Ufficio – Non necessità – Rilevabilità d'ufficio – Condizioni – Appello – Istanza di rimborso – Decadenza – Eccezione dell'Ufficio – Ammissibilità.**

Cass., sez. trib. 23 ottobre 2008, n. 25653, ne Il fisco 43/2008, fasc. n. 1, pag. 7715.

La decadenza dall'esercizio di un potere o facoltà dell'Amministrazione finanziaria nei confronti del contribuente deve essere dedotta e sollevata attraverso apposita eccezione di parte nella misura in cui non si versi nell'ipotesi di diritti indisponibili. L'Amministrazione finanziaria non è tenuta a sollevare eccezioni in merito all'intervenuta decadenza nei confronti del contribuente dall'esercizio di un diritto o facoltà attinente a situazioni non disponibili ovvero ad un regime legale non derogabile, in quanto essa è rilevabile d'ufficio dal giudice.

In tema di impugnazioni nel processo tributario, deve dichiararsi inammissibile – ex art. 57 del D.Lgs. n. 546/1992 – l'eccezione formulata in appello, per violazione del divieto di *jus novorum*, relativa alla maturata decadenza a carico dell'Amministrazione finanziaria. Per converso è ammissibile l'eccezione formulata in appello circa la decadenza stabilita a carico del contribuente avente ad oggetto l'esercizio del diritto al rimborso ex art. 38 del DPR n. 602/1973.

**Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Atti impugnabili – Visura catastale – Art. 19, D.Lgs. n. 546 del 1992 – Autoritarità della pretesa – Sufficienza – Tassatività degli atti impugnabili – irrilevanza – Possessore di immobile – Conoscenza per la prima volta della rendita catastale – Impugnazione della visura catastale – Ammissibilità.**

Cass., sez. trib. 18 novembre 2008, n. 27385, in Giur. Imp. 6/2008, on line.

La tutela giudiziale del contribuente deve essere assicurata nei confronti di qualsiasi atto che individui una pretesa tributaria, senza la necessità di attendere che la stessa si vesta della forma autoritativa di uno degli atti espressamente indicati dall'art. 19 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, impugnabili innanzi alla Commissione tributaria.

Conseguentemente è impugnabile la visura per consultazione della partita catastale con la quale il contribuente abbia avuto conoscenza dell'entità della rendita catastale attribuita all'immobile.

## **DIRETTIVE CE**

### **Corte di Giustizia CE**

**Trattato CE – Aiuti di Stato – Giudicato nazionale tale da impedire il recupero di un aiuto di Stato contrastante con il diritto comunitario – Ostacolo all'applicazione dell'art. 2909 c.c. – Insussistenza.**

Corte di Giust. UE, sez. grande, 18 luglio 2007, n. C-119/05, in Boll. Trib. 2008, pag. 1544.

Il diritto comunitario osta all'applicazione di una disposizione del diritto nazionale, come l'art. 2909 del codice civile italiano, volta a sancire il principio dell'autorità di cosa giudicata, nei limiti in cui l'applicazione di tale disposizione impedisce il recupero di un aiuto di Stato erogato in contrasto on

il diritto comunitario e la cui incompatibilità con il mercato comune è stata dichiarata con decisione della Commissione delle Comunità europea divenuta definitiva.

## IAS

### Dottrina

**“Sostituzione dei principi contabili alle regole fiscali e possibile reinterpretazione degli organi verificatori”** di M. DAMIANI, R. LUPI, D. STEVANATO, S. DUS, R. ACERNESE, in Dial. Trib. 5/2008, pag. 29.

La modifica degli artt. 83 e 109 del TUIR ha carattere sistematico e presenta notevoli difficoltà interpretative circa l'ampiezza delle nozioni di qualificazione, imputazione a periodo e classificazione in bilancio dei fatti ivi rappresentati secondo i principi IAS/ IFRS. La rilevanza anche fiscale di detti principi rileva infatti sia in sede applicativa che di controllo.

Di particolare rilievo sono le problematiche relative alla “qualificazione” secondo il principio della prevalenza della sostanza sulla forma, essenzialmente giuridica, delle operazioni.

Il timore è che l'Amministrazione ritenga di poter riqualificare o riclassificare le poste di bilancio in base ad un diverso appezzamento delle circostanze indicate nei principi contabili, ai cui fini è dubbio rilevino – e in che modo – le interpretazioni degli organismi (IFRIC e SIC) chiamati ad illustrarli o ad integrarli.

E' quindi cruciale il problema della “corretta” applicazione dei principi, che per loro natura sono eminentemente relativistici, laddove il sistema fiscale è stato finora imperniato su criteri assai rigidi, fra cui quello della rilevanza delle poste di bilancio ritenute corrispondenti alla realtà, qualora non modificabili in base a specifiche norme fiscali.

Il rischio è quello di reinterpretazioni foriere di contenziosi che non sarebbero più imperniati su norme fiscali ovvero sulla contrapposizione di fatti diversi da quelli rappresentati, ma sui modi e termini di tale rappresentazione, quale effetto della recezione dei principi IAS nell'impianto normativo tributario.

A tale allarmata prospettazione di DAMIANI, LUPI osserva che anche prima degli IAS il problema della classificazione e della competenza bilancistiche era ben lungi dall'essere risolto, problema che gli IAS potrebbero ulteriormente ingigantire. In parte tale effetto è connaturato alla recezione dei principi nelle norme fiscali, ma non tanto da consentire all'Amministrazione una incondizionata libertà nella loro diversa applicazione ai fini fiscali. In sostanza, la rettifica potrebbe essere possibile solo in caso di abuso dei criteri per finalità fiscali ovvero di comportamenti manifestamente contrari al principio contabile.

STEVANATO rileva invece come siano le stesse nozioni di “qualificazione, imputazione temporale” e “classificazione in bilancio” ad essere incerte in relazione a specifiche fattispecie.

Tale è, ad esempio, il caso della classificazione di beni di cui l'impresa non abbia la proprietà ma solo l'uso (ad es., impianti oggetto di forniture progressive), dove è incerta la decorrenza di ammortamenti in assenza di acquisto.

Altri problemi insorgono in caso di rilevazione distinta di beni acquisiti come complesso unitario ovvero di imputazione temporale delle poste in base a criteri diversi da quelli ricavabili dalle norme tributarie. Si tratta di materia in corso di evoluzione, che non appare sufficientemente regolata con l'adozione di norme di portata generale.

Secondo DUS, l'effetto delle modifiche apportate all'art. 83 del TUIR si traduce, come del resto appariva necessario, nella sostanziale inapplicabilità ai soggetti IAS dei primi due commi dell'art. 109, fermi restando regole e limiti previsti dalle norme tributarie relative agli ammortamenti, alle valutazioni e agli accantonamenti. Alla determinazione del reddito d'impresa basata sul bilancio civilistico, ma con le variazioni fiscali, si affianca quella dove il bilancio IAS rileva direttamente ai fini fiscali, nei limiti suddetti.

Il punto cruciale della modifica è costituito dal fatto che i principi contabili hanno un'origine e una formulazione divergenti da quella usuale delle disposizioni tributarie, prefigurando un sistema in cui

determinati presupposti o circostanze, costituiti non solo dalla struttura dei negozi ma anche dalla loro funzione economica, sono rappresentati coerentemente all'attività dell'impresa e alle esigenze degli investitori. Come tali, essi implicano una più o meno ampia discrezionalità degli amministratori – soggetta a controlli sia interni che esterni alle imprese – nell'ambito della quale le soluzioni adottate sono giustificate in relazione alle esigenze prioritariamente perseguite nella redazione del bilancio.

Sotto questo profilo, quindi, l'azione degli amministratori, se contenuta entro i limiti previsti dall'ordinamento contabile, può essere qualificata come "corretta", anche se avrebbe potuto portare a risultati divergenti per effetto di un diverso apprezzamento delle circostanze necessariamente assunte a base della rappresentazione.

A tali fini, un controllo dell'Amministrazione che pretendesse di sostituirsi agli amministratori nelle anzidette determinazioni, al solo fine di accertare componenti positivi o negativi di reddito in maniera più favorevole al Fisco, non dovrebbe ritenersi ammissibile, in quanto comporterebbe una sostituzione del Fisco nell'apprezzamento delle circostanze; questo renderebbe la norma fiscale assolutamente imprecisa e tale da determinare l'applicazione di imposte sulla base di criteri puramente discrezionali. In altri termini, non si può ipotizzare di contrapporre alla (legittima) discrezionalità degli amministratori una discrezionalità dell'Amministrazione, a meno che non ricorrano le circostanze – espressamente individuate dalla legge – che rendono inopponibili al Fisco determinate poste di rilevanza fiscale, in relazione al perseguimento di intenti elusivi (e connessa procedura).

Di contro, si può escludere la corretta applicazione dei principi contabili, con possibilità di rettifiche ai fini fiscali, quando l'operato degli amministratori non si traduca nell'esercizio di discrezionalità, ma comporti una (colpevole) disapplicazione dei principi medesimi, tale da non rendere giustificabili i risultati esposti sulla base delle norme contabili. In sostanza, il termine "corretta" non può far pensare che si possa ipotizzare una "maggiore" o "minore" correttezza, laddove l'alternativa alla "corretta" applicazione è costituita da una "non corretta" applicazione e cioè, in sostanza, dalla disapplicazione dei principi, specie se finalizzata ad una riduzione definitiva dell'onere fiscale.

ACERNESE concorda con le conclusioni di LUPI circa le possibili rettifiche sulla base degli IAS e sottolinea come la modifica abbia determinato una divaricazione nel trattamento fiscale fra soggetti IAS e non IAS. Occorre quindi attendere il decreto regolamentare per valutare pienamente gli effetti di tale divaricazione sui rapporti fra parti non soggette allo stesso regime contabile. (SD)

**“La rilevanza fiscale degli IAS in tema di strumenti finanziari partecipativi”** di M. TENORE, in Riv. Dir. Trib. 11/2008, I, pag. 999.

La rilevanza fiscale dei principi IAS determina per i soggetti che li adottano l'abbandono della neutralità del sistema contabile rispetto alle risultanze fiscali, ma fa sorgere numerosi e complessi problemi di ordine sistematico e interpretativo.

Problemi che attengono sia al regime transitorio, e in particolare alle dichiarazioni ancora da presentare (art. 1, comma 61 della L. Finanziaria 2008), sia, soprattutto, al regime attuale.

Il primo problema è connesso alla recezione del sistema normativo contabile nella disciplina legislativa del TUIR, con un rinvio dinamico alle determinazioni di un organismo sopranazionale dotato di poteri normativi, che crea una divaricazione nella determinazione del reddito imponibile fra soggetti IAS e non IAS, con rilevanti incertezze per le poste non espressamente disciplinate dai nuovi principi, incertezza aggravata dall'abrogazione delle deduzioni extracontabili.

Uno dei punti di maggiore rilevanza è la disciplina fiscale degli strumenti finanziari e in particolare quello dell'applicabilità dell'art. 109, comma 4, TUIR, nel caso di attività finanziarie disponibili per le vendite – valutate al *fair value* – che sono rilevate a c/economico solo al momento dell'eliminazione (*derecognition*).

I principi contabili che regolano la materia sono lo IAS 39 integrato dallo IAS 32; la nuova formulazione del TUIR opera, invece, una distinzione fra strumenti detenuti per la negoziazione e la categoria residuale delle immobilizzazioni finanziarie, dettando una complessa disciplina che deve essere oggetto di specifica analisi.

A tale analisi va premesso che l'adozione del *fair value* ai fini IAS non è coerente con il sistema civilistico, e, in particolare, con il principio di prudenza o del costo storico, di modo che le valutazioni del genere sono connotate da notevole volatilità dei risultati di bilancio. Altro principio è quello della prevalenza della sostanza sulla forma, che, pur riconosciuta dall'art. 2423-bis cod.civ., determina un distacco dai criteri fiscali sinora seguiti, che invece privilegiano il profilo giuridico delle operazioni, non riconoscendo la diversa rappresentazione contabile. Infine il reddito IAS è un "reddito potenziale" e non un "reddito prodotto", e quindi è un dato con forti componenti probabilistiche, non coerenti con il comma 1 dell'art. 109 TUIR.

Scendendo all'analisi delle modifiche, si rileva che la definizione IAS dello "strumento finanziario" è assai ampia, laddove la nozione recepita dal TUIR è più ristretta (Circ. n. 26/E del 2004), e concerne titoli azionari, quote partecipative e strumenti finanziari definibili, ai fini IAS, come attività finanziarie ovvero come strumenti rappresentativi del patrimonio netto, con esclusione delle mere relazioni contrattuali e dei derivati, anche se cartolarizzati.

L'art. 83 del TUIR potrebbe ritenersi integrato dall'art. 109, comma 4, stesso T.U., al fine di comprendere anche le componenti imputate direttamente a c/economico, e, in particolare, le variazioni del *fair value* delle attività disponibili per la vendita; soluzione, questa, ritenuta non condivisibile alla luce del regime di esclusione degli utili di tali attività previsto dall'art. 89, commi 2 e 2-bis.

Più in generale, non è chiara la portata del riferimento ai criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio secondo gli IAS.

Tali classificazioni sono infatti subordinate al verificarsi dei presupposti di iscrizione in bilancio secondo criteri oggettivi, e riguardano quattro categorie (attività finanziarie valutate al *fair value* in contropartita al c/economico; finanziamenti e crediti; attività disponibili per la vendita e quelle detenute fino a scadenza).

Il TUIR distingue invece – come accennato – fra attività immobilizzate e attività circolanti, operando una notevole semplificazione, ma sollevando perplessità sulla logica sottostante. In particolare non si comprende perché siano escluse le attività valutate a c/economico, che costituiscono solo un mezzo di copertura dei rischi rilevante fiscalmente.

Per i titoli azionari disponibili per la vendita da comprendere fra le immobilizzazioni finanziarie mancano precise norme fiscali, per cui il rinvio agli IAS determina la recezione dei criteri di imputazione temporale dei dividendi.

Circa la qualificazione delle operazioni relative a strumenti finanziari, lo IAS 32 ha un approccio sostanzialistico, per cui taluni dividendi potrebbero assumere natura di oneri (deducibili), in potenziale contrasto con l'art. 44, comma 2, lett. a), del TUIR, che, riguarda, però, il percettore. La qualificazione per l'emittente sarebbe quindi da gestire in base all'art. 109, comma 9, TUIR, la cui applicazione dovrebbe trovare conferma ufficiale.

Le modifiche specifiche apportate alla disciplina IAS dal TUIR vanno distintamente trattate a seconda che si tratti di attività circolanti o immobilizzazioni.

Per gli strumenti partecipativi si applica il *fair value* – in presenza di un mercato attivo – ovvero il costo.

E' da rilevare che per effetto degli artt. 89 e 94, TUIR, le componenti sia positive che negative di rilevanza fiscale sono state incrementate per eliminare il problema del c.d. *dividend washing*, solo che la rilevanza sussiste non solo per la percezione degli utili ma anche per la loro produzione.

Per le immobilizzazioni le valutazioni sono invece irrilevanti fiscalmente, con problemi in caso di opzione al *fair value* con effetti sul c/economico e di eliminazione contabile.

Nel primo caso si potrebbe prevedere una variazione in aumento, al fine di evitare salti d'imposta, considerando che gli utili distribuiti sono assoggettati ad imposta ai sensi dell'art. 89, comma 2.

Nel caso di *impairment* di attività disponibili per la vendita le perdite sono imputate a c/economico, ponendo il dubbio se le stesse siano fiscalmente rilevanti, in quanto non derivanti da qualificazione o classificazione in bilancio. Si potrebbe applicare l'art. 109, comma 4, trattandosi di componenti imputate a patrimonio netto, con irrilevanza fiscale dell' *impairment*, ma vi sono fondate ragioni per giungere a una diversa conclusione. Per la determinazione del costo di azioni e simili resta invece immutata la disciplina dell'art. 89 TUIR.

Si auspica quindi che le lacune normative siano colmate con interventi che portino a coerenza il sistema. (SD)

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

### **Giurisprudenza**

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

**Imposte e tasse (in genere) – Imposta erariale di trascrizione – Addizionale provinciale all'imposta erariale di trascrizione – Trasferimento di beni societari a seguito di fusione per incorporazione – Assoggettabilità – Fondamento.**

**Tributi locali – Addizionale provinciale all'imposta erariale di trascrizione – Trasferimento di beni societari a seguito di fusione per incorporazione – Assoggettabilità – Fondamento.**

Comm. Trib. Reg. della Sardegna, sez. di Sassari, sez. VIII, 3 marzo 2006, n. 11, in Boll. Trib. 2008, pag. 1449.

In tema di addizionale provinciale all'imposta erariale di trascrizione, è dovuto il pagamento dell'imposta in caso di fusione per incorporazione di più società, venendosi a creare un fenomeno di natura successoria, attraverso il quale la società risultante dalla fusione o quella incorporante assume i diritti e gli obblighi delle società estinte ai sensi dell'art. 2504-bis c.c. e subentra in tutti gli obblighi e diritti delle società fuse o incorporate relativi alle imposte sui redditi a norma dell'art. 16, terzo comma, del DPR 29 settembre 1973, n. 598.

**Imposte e tasse – Contributo unificato per le spese degli atti giudiziari – Ha natura tributaria – Giurisdizione delle Commissioni tributarie sulle relative controversie – Sussiste.**

**Contributo unificato previsto per le controversie avanti il giudice amministrativo in materia di affidamento di lavori, forniture e servizi pubblici, nonché avverso gli atti delle Autorità amministrative indipendenti – Sproporzionata e ingiustificata misura del contributo unificato rispetto a quello previsto per gli altri ricorsi amministrativi – Questione di legittimità costituzionale dell'art. 1, comma 1307, della legge n. 296/2006, per possibile contrasto con gli artt. 3, 81 e 97 Cost. – Non manifesta infondatezza.**

Comm. Trib. Prov. Di Milano, sez. II 3 giugno 2008, n. 56, in Boll. Trib. 2008, pag. 1467.

Il contributo unificato per le spese degli atti giudiziari ha natura tributaria e la controversia sull'atto che ne richiama il pagamento, presentandosi come la manifestazione di una compiuta e ben definita pretesa di natura tributaria e di contenuto comunque concretamente ed immediatamente impositivo, rientra nella sfera di attribuzioni della giurisdizione tributaria a norma dell'art. 2 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, anche se tale atto non è nominativamente compreso nell'elencazione di cui all'art. 19 dello stesso decreto legislativo, mentre la relativa impugnazione va proposta contro l'Ufficio giudiziario che abbia emesso il relativo atto.

La previsione dell'art. 1, comma 1307, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria 2007), che ha elevato l'ammontare del contributo unificato per le spese degli atti giudiziari all'importo di euro 2.000,00 per i ricorsi innanzi al giudice amministrativo in materia di affidamento di lavori, forniture e servizi pubblici nonché avverso gli atti delle Autorità amministrative indipendenti, mentre non viola gli artt. 4 e 53 Cost., sembra invece porsi in contrasto con gli artt. 3, 81, terzo comma, e 97 Cost., nella misura in cui aumenta considerevolmente la misura di tale contributo indipendentemente dal valore della controversia e da una ragionevole giustificazione del più gravoso trattamento rispetto a quello previsto per la generalità dei ricorsi amministrativi.

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

### **Prassi Amministrativa**

#### **CFC – Collegata estera “trasparente” partecipata tramite GIE e *trust*.**

Rs. Agenzia delle Entrate 23 ottobre 2008, n. 400, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

Il caso oggetto di interpello riguarda una spa italiana che partecipa, unitamente ad una società francese, in GIE con sede in Francia che a sua volta detiene partecipazioni in società con sede in paradisi fiscali intestate fiduciariamente a trust non discrezionali, dei quali il GIE risulta disponente e unico beneficiario.

L’Agenzia rileva che l’interposizione di un trust nella catena di controllo non impedisce l’applicazione della disciplina CFC. Infatti la detenzione di partecipazioni sociali tramite un trust e assimilabile, quanto agli effetti delle discipline contenute negli artt. 167 e 168 TUIR, al caso del possesso di partecipazioni sociali per interposta persona, atteso che il *trust* rientra nella nozione di “persona”.

Conseguentemente, il reddito prodotto dalle società con sede in Stati a fiscalità privilegiata dovrebbe essere imputato per trasparenza alla società italiana.

#### **Fusione per incorporazione tra società estere – Stabile organizzazione – Neutralità.**

Ris. Agenzia delle Entrate 3 dicembre 2008, n. 470, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

Con riferimento ad un’operazione di fusione per incorporazione tra due società tedesche, una delle quali operante attraverso la stabile organizzazione in Italia, l’Agenzia ha precisato che a tale operazione può applicarsi il regime di neutralità fiscale disposto dall’art. 172 TUIR, con riferimento alla posizione fiscale della stabile organizzazione in Italia a condizione che l’operazione sia qualificabile come fusione secondo la legislazione italiana, i soggetti coinvolti abbiano una forma giuridica omologa a quella prevista per le società di diritto italiano e l’operazione produca effetti in Italia sulla posizione fiscale di almeno un soggetto coinvolto.

### **Giurisprudenza**

#### **Corte di Cassazione**

**Rapporti transnazionali – Dividendi – Rimborsi – Convenzione Italia – Francia 5 ottobre 1989, ratificata con L. n. 20 del 1992 – Società residente in Francia – Art. 10, L. n. 20 del 1992 – Pagamento dal Tesoro italiano di una somma pari alla metà del credito d’imposta – Rimborso d’imposta – Estraneità – Termine per la richiesta – Termine di cui all’art. 38, DPR n. 602 del 1973 – Inapplicabilità – Termine decennale di cui all’art. 2946, cod. civ. – Applicabilità.**

Cass., sez. trib. 29 ottobre 2008, n. 25947, in Giur. Imp. 6/2008 on line.

La Convenzione contro le doppie imposizioni stipulata tra l’Italia e la Francia il 5 ottobre 1989 e ratificata dalla legge 7 gennaio 1992, n. 20 prevede una competenza impositiva dello Stato in cui essi vengono distribuiti, concorrente con quella principale dello Stato di residenza del percipiente e

all'art. 10 stabilisce che la società residente in Francia (o soggetta alla legislazione francese) la quale riceva da una società residente in Italia dividendi (la cui corresponsione a un residente in Italia comporterebbe un credito di imposta) ha diritto al pagamento da parte del Tesoro italiano di somma pari alla metà di detto credito d'imposta, diminuito della ritenuta alla fonte prevista al paragrafo 2.

Conseguentemente (pur vertendosi in materia tributaria), poiché tale pagamento è estraneo al sistema dei rimborsi di imposta, la relativa istanza non soggiace al termine decadenziale previsto dall'art. 38 del DPR 29 settembre 1973, n. 602 in tema di rimborsi derivanti da "versamenti diretti" ma al termine generale di prescrizione dei diritti di cui all'art. 2946 cod. civ.

### Commissioni tributarie di merito

#### **Società residente all'estero – "Esterovestizione" – Prove della residenza effettiva in Italia.**

Comm. Trib. Prov. Di Belluno, sez. I 14 gennaio 2008, n. 173 e 174, in Riv. Dir. Trib. 11/2008, III, pag. 123.

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 cd. "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 "sub-holding" di partecipazione, controllate direttamente o indirettamente da società o soggetti 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 P. VALENTE e I. CARACCIOLI, "Ancora su residenza ed esterovestizione: ulteriori considerazioni sulle sentenze della Comm. Trib. Prov. Di Belluno"

#### **Società holding di partecipazioni estera controllata da società italiana – Amministratori residenti nel territorio dello Stato – Sede dell'amministrazione in Italia – Non sussiste.**

Comm. Trib. Reg. di Firenze, 18 gennaio 2008, n. 61, in Riv. Dir. Trib. 10/2008, V, pag. 163.

Il luogo in cui risiede la maggioranza dei membri del consiglio di amministrazione di una società non assume rilevanza ai fini della individuazione della sede dell'amministrazione, ai sensi e per gli effetti dell'art. 73 comma 3 del DPR 22 dicembre 1986, n. 917. La valenza indiziaria di tale elemento non è nemmeno rinvenibile dal test dell'art. 73 comma 5-bis del TUIR, che annovera la prevalenza di consiglieri di amministrazione residenti nel territorio dello Stato tra le circostanze che giustificano la presunzione di residenza in Italia delle società ed enti che detengono partecipazioni di controllo, ai sensi dell'art. 2359, comma 1, c.c., nei soggetti di cui alle lett. a) e b) del comma 1 dello stesso art. 73. Inoltre, l'attività di indirizzo gestionale che la società controllante esercita sulla controllata, che costituisce la prerogativa tipica del controllo societario disciplinato all'art. 2359 c.c., non può essere confusa con l'attività rilevante ai fini dell'individuazione della sede dell'amministrazione di quest'ultima, ovvero, in altri termini, non si può configurare la collocazione della sede amministrativa di una società presso un'altra soltanto perché tra le due società vi è uno stretto collegamento che riguarda essenzialmente il coordinamento delle rispettive attività e finalità nell'ambito del medesimo gruppo imprenditoriale.

\*\*\*\*\*



Con nota di E. IASCONE, "La residenza fiscale delle società: Il cado delle holding di partecipazioni".

## **TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Catasto**

### **Giurisprudenza**

#### **Corte di Cassazione**

**Catasto – Rendita catastale – Determinazione – Applicazione dei moltiplicatori – D.M. 14 dicembre 1991 – Saggio di capitalizzazione delle rendite catastali – Art. 29 del DPR 1 dicembre 1949, n. 1142 – Competenza dell'UTE – Discrezionalità – Esclusione.**

Cass., sez. trib. 9 settembre 2008 n. 22726, ne Il fisco 37/2008, fasc. n. 1, pag. 6681.

Nell'ordinamento tributario, la rendita catastale assume una funzione strumentale immediata nell'individuazione della capacità contributiva per quanto attiene alla determinazione dei redditi di fabbricati mentre la titolarità del bene costituisce indice *ex se* di capacità contributiva. Laddove, come avviene in sede di applicazione delle imposte indirette, la capacità contributiva è collegata al valore o all'incremento di valore del bene, la rendita catastale rappresenta il limite all'esercizio del potere di accertamento dell'Amministrazione finanziaria, in quanto la base imponibile è costituita dal valore venale in comune commercio.

Conseguentemente, ed indipendentemente dalla natura diretta od indiretta del prelievo, il valore degli immobili – qualora la funzione assegnata alla rendita catastale lo richieda – deve determinarsi applicando all'ammontare delle rendite risultanti in catasto i coefficienti moltiplicatori di cui all'art. 52 del DPR 26 aprile 1986, n. 131 ed al D.M. 14 dicembre 1991. Il saggio di capitalizzazione delle rendite catastali, di cui all'art. 29 del DPR n. 1142/1949, per la determinazione del capitale fondiario è invece rappresentato dalle percentuali di fruttuosità corrispondenti ai diversi gruppi (dall'1% al 3%), non essendo riconosciuta all'UTE nessuna discrezionalità nella relativa individuazione.

## **IRE/IRPEF**

### **Giurisprudenza**

#### **Corte di Cassazione**

**Imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) – Interessi – Tassabilità – Indennità di buonuscita e fine rapporto – Corresponsione – Modalità – Buoni del Tesoro Poliennali – Artt. 16 e 17 del DPR 22 dicembre 1986, n. 917.**

Cass., sez. trib. 3 settembre 2008, n. 22234, ne Il fisco 37/2008, fasc. n. 1, pag. 6669.

I buoni postali fruttiferi ed i relativi interessi (ivi inclusi quelli emessi dopo il 20 settembre 1986, assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta), corrisposti al dipendente al termine del rapporto di lavoro a titolo di trattamento di fine rapporto, devono ritenersi imponibili *ex artt.* 16 e 17 del TUIR. Il trattamento di fine rapporto e le indennità equipollenti, comunque denominate, sono soggetti all'IRPEF con tassazione separata anche qualora l'erogazione non avvenga interamente in denaro.

## IRES/IRPEG

### Dottrina

**“Stabile organizzazione e gruppi tra rigori giurisprudenziali e temperamenti dell’OCSE”** di M. CERRATO, in Corr. Trib. 43/2008, pag. 3507.

A fronte di alcuni principi di diritto affermati dalla Corte di Cassazione con riferimento al noto caso Philip Morris in tema di indici rivelatori e di prova della stabile organizzazione nell’ambito di gruppi societari, il Comitato fiscale dell’OCSE ha integrato il Commentario nel 2005 al fine di chiarire la corretta ricostruzione di tale nozione. Gli interventi si sono, in particolare, concretizzati in: i) una presa di distanza dal concetto di stabile organizzazione multipla, mediante l’affermazione del principio in base al quale l’esistenza di una stabile organizzazione deve essere riscontrata in maniera distinta per ciascuna società del gruppo; ii) la puntualizzazione secondo cui “la mera circostanza che una persona abbia assistito o anche partecipato in uno Stato a delle negoziazioni tra un’impresa ed un cliente non sia di per sé motivo sufficiente per concludere che detta persona ha esercitato in detto Stato il potere di concludere contratti a nome dell’impresa”; iii) la precisazione che, nella frequente situazione in cui una società del gruppo renda servizi ad altra società del gruppo nell’ambito della propria attività, i locali in cui tali servizi sono prestati non devono necessariamente considerarsi a disposizione di tale ultima società e l’attività esercitata per mezzo di tale sede riferibile alla medesima. L’OCSE si è soffermato solo sugli aspetti che stridevano apertamente con l’impostazione del Commentario, al fine di evitare le incertezze applicative che avevano portato i giudici italiani ad assumere posizioni non in linea con i principi generalmente condivisi. E’ alla luce di tali considerazioni che dovrebbe essere correttamente interpretata l’Osservazione apposta dai rappresentanti dell’Amministrazione finanziaria italiana in calce al Commentario, secondo cui la giurisprudenza italiana non può essere ignorata nella interpretazione dei paragrafi relativi alla definizione di stabile organizzazione, ravvisandovi l’auspicio di una coordinata lettura dei principi affermati dall’OCSE con quelli espressi dai giudici nazionali piuttosto che un espresso dissenso rispetto all’interpretazione recepita nel Commentario. Tale ricostruzione non appare tuttavia accolta dalla Suprema Corte che, con una posizione sotto più profili criticabile, ha in più pronunce dimostrato di ricavare dalla Osservazione un principio di “radicale” prevalenza della giurisprudenza nazionale sulla interpretazione del Modello elaborata in sede OCSE. Una ulteriore forzatura ermeneutica si palesa con riferimento all’art. 5, paragrafo 7, del Modello, nel quale la Cassazione ha ravvisato una presunzione semplice secondo cui, in presenza di situazioni di controllo societario totalitario, la società controllata può essere considerata la stabile organizzazione della controllante piuttosto che, come dovrebbe correttamente assumersi, la espressa esclusione di tale configurabilità per il solo fatto della esistenza del legame societario. (PT)

**“I riallineamenti”** di F. CIANI, in Boll. Trib. 2008, pag. 1487.

La legge n. 244/2007 (“Finanziaria 2008”) ha rafforzato il principio di derivazione del reddito di impresa dal bilancio, eliminando le deduzioni extracontabili (quadro EC) e prevedendo la possibilità di riallineare i valori fiscali a quelli contabili, tanto nel caso in cui il disallineamento derivi da deduzioni extracontabili quanto nel caso in cui detta differenza sia originata da operazioni straordinarie (fusioni, scissioni, conferimenti), anche pregresse.

L’abrogazione delle deduzioni extracontabili comporterà un allargamento della base imponibile per i soggetti IAS per effetto – ad esempio – dell’indeducibilità dei canoni di *leasing*. Infatti, in futuro

non sarà più possibile dedurre in dichiarazione i maggiori canoni di locazione finanziaria rispetto alla sommatoria di ammortamenti ed oneri finanziari imputati al conto economico (IAS 17). Il *leasing* non offrirà più per i soggetti IAS il vantaggio competitivo del fattore tempo – maggiori costi – rispetto all’alternativa acquisizione diretta di cespiti, poiché le deduzioni in entrambe le concorrenti formule negoziali considerate osserveranno la costanza degli ammortamenti, non avendo il legislatore riproposta la neutralità che accompagnò l’avvento degli IAS/IFRS (cfr. D.Lgs. n. 38/2005). Difatti, l’art. 102, comma 7, del TUIR non contempla più la formula “*indipendentemente dai criteri di contabilizzazione*” che permetteva – unitamente alla abrogata disposizione contenuta nell’art. 109, comma 4, lett. b), del TUIR - la deduzione extracontabile della differenza tra canone di locazione e la somma degli ammortamenti dei beni acquisiti in *leasing* e degli interessi passivi che derivano dai relativi contratti imputati al conto economico. L’equiparazione del *leasing* alle acquisizioni dirette rileverà anche ai fini della deduzione delle spese di manutenzione non patrimonializzate, che rileveranno nella misura del 5% dei cespiti posseduti. I soggetti non IAS che per i beni acquisiti adottano il metodo finanziario, facendo ricorso alla deroga di cui all’art. 2423 c.c., perderanno la copertura normativa per dedurre gli ammortamenti, in quanto il citato comma 7 dell’art. 102 del TUIR sarebbe limitato a coloro che imputano al conto economico i canoni di locazione. Ancorché aderente al testo della norma, tale conclusione sembrerebbe peraltro estranea al sistema che riconosce la deduzione dei costi inerenti alla produzione del reddito.

A regime, la soppressione del quadro EC ridurrà le ipotesi di iscrizione della fiscalità differita passiva, verificandosi – al contrario – l’incremento delle imposte differite attive dovuto all’aumento delle variazioni in aumento (per es. quelle dovute alla eliminazione degli ammortamenti anticipati). Per quanto concerne, in particolare, il riallineamento dei valori in occasione dei operazioni straordinarie, la convenienza si manifesta se i maggiori valori sono allocati su beni a più rapida obsolescenza fiscale. Il riallineamento ha, infatti, effetti immediati ai fini dell’ammortamento, mentre ai fini del “realizzo” dei beni, i maggiori valori si considerano fiscalmente riconosciuti a partire dal quarto periodo di imposta successivo a quello dell’opzione. La cessione anticipata degli stessi provoca la decadenza del regime opzionale del riallineamento, con l’effetto che il costo fiscale dei beni dimessi è ridotto dei plusvalori affrancati e del maggiore ammortamento dedotto *pro-tempore*. (FDA)

**“Rilievi sulla competenza ed eliminazione della doppia imposizione”** di F. CROVATO, R. LUPI, in Dial. Trib. 5/2008, pag. 20.

La nota affronta, a commento di una pregevole sentenza della Cassazione (10 marzo 2008, n. 6331, trascritta per la parte motiva in calce alla nota), un problema cruciale nel sistema della imposizione diretta.

Si tratta delle conseguenze (solo parzialmente tratteggiate nell’art. 120, comma 6, TUIR) delle rettifiche di componenti negativi di reddito basate su criteri di competenza temporale, competenza ritenuta immodificabile ad opera del contribuente. Se però il recupero è fondato, non per questo si deve ritenere che esso travolga in via definitiva la deducibilità del componente con un periodo che lo stesso ufficio ritiene di competenza, di modo che è possibile la presentazione di una domanda di rimborso di quanto pagato in più, con decorrenza del termine biennale dalla definitività del recupero.

In caso contrario si avrebbe un effetto di doppia imposizione, contrario all’Ordinamento, Ordinamento che però non prevede fisiologicamente correttivi a quella che è una prassi abituale dell’Amministrazione, e cioè alla rettifica di poste per difetto di competenza, senza procedere al riconoscimento della deduzione nel periodo ritenuto di competenza, con l’effetto di trasformare potenzialmente il rilievo in un aggravio definitivo d’imposizione.

Altre norme (Statuto del contribuente – art. 10, comma 3; D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 6) sono ispirate a criteri di ragionevolezza, sancendo la sostanziale indifferenza delle *timing differences*, specie se originate da impostazioni contabili sistematiche (confermata dalla rilevanza fiscale degli IAS – n.d.r.), salvo il riconoscimento di interessi per l’anticipata deduzione.

La radice di tali discrasie è implicita nella struttura formalistica dell’Ordinamento, dove non si prevedono adeguate distinzioni fra le diverse irregolarità imputabili al contribuente – azienda, e

precisamente al diverso grado di pericolosità fra occultamento di redditi e diverso apprezzamento di elementi dichiarati.

La sentenza è quindi condivisibile ed è auspicabile che essa assurga al livello di principio di generale applicazione. (SD)

**“La deducibilità dei costi per servizi infragruppo”** di E. DELLA VALLE, in Corr. Trib. 2008, pag. 3397.

Non convince appieno la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, Sez. 38, n. 82 del 15 febbraio 2008 secondo cui è ammessa la deducibilità del costo sostenuto per fruire di un servizio infragruppo di “consulenza” sulla base dell’esistenza (e produzione in giudizio) del relativo contratto nonché dei benefici tratti dal servizio medesimo consistenti nell’acquisizione, da parte della società controllata fruitrice del servizio, di una ulteriore società che ha contribuito ad aumentare notevolmente il volume d’affari. In particolare, secondo l’A., l’esistenza del contratto non dimostra affatto che le prestazioni ivi disciplinate siano state effettivamente rese; quanto poi al vantaggio ritratto dalla controllata per effetto dell’acquisto di una partecipazione sociale, in sé non dimostra l’esistenza del servizio. Ciò che bisognava accertare, nel caso di specie, è quale attività di consulenza fosse stata in effetti svolta dalla controllante. Nella sintesi dei motivi di appello che si trova nella parte dedicata allo svolgimento del processo, la sentenza fa riferimento alla “gestione delle partecipazioni per mezzo dell’attività di consulenza”, ma questo non spiega ancora – ad avviso dell’A. – che tipo di attività sia stata in concreto svolta dalla controllante. Secondo le *Guidelines* dell’OCSE in tema di *transfer price* del 1995, servizi che si esauriscano in una mera *shareholder activity*, ossia un’attività che costituisce espressione della qualità di azionista, pur quando determinino un vantaggio alla controllata, non giustificano alcun addebito al fruitore dei servizi medesimi. Solo il previo accertamento della reale fornitura di un servizio consente il passaggio alla fase della valutazione dell’inerenza del costo, incluso, eventualmente, il profilo che attiene alla relativa congruità. Infatti, nel caso dei servizi infragruppo, macroscopiche differenze tra il prezzo di trasferimento e valore del bene o servizio scambiato possono essere combattute, dal lato dei costi, ricorrendo alla dimensione “quantitativa” dell’inerenza.

La sentenza non convince appieno neanche quanto alla seconda *ratio decidendi*, consistente nell’esigenza di evitare che rettifiche da *transfer price* (interno) possano provocare duplicazioni di imposta. Secondo l’A., l’argomento non convince perché non sempre all’interno della stessa giurisdizione fiscale, in assenza di un regime obbligatorio di consolidamento degli imponibili, la manipolazione dei prezzi di trasferimento infragruppo risulta neutrale sotto il profilo del carico tributario complessivamente gravante sul gruppo. Si pensi, ad esempio, all’esistenza di agevolazioni territoriali o di sistemi non coordinati di fiscalità locale ovvero di società del gruppo in perdita. In effetti, in un sistema di imposizione sul reddito, come quello vigente in Italia, nel quale il consolidamento degli imponibili a livello di gruppo è meramente opzionale, non si può escludere il “travaso” di reddito da un soggetto ad un altro al solo fine di ridurre il carico fiscale complessivamente gravante sul gruppo.

In una prospettiva *de iure condendo*, l’A. auspica un’estensione della valutazione a valore normale di cui all’art. 110. comma 7, del TUIR alle transazioni domestiche. Tale estensione, da un lato, avrebbe il pregio di circoscrivere il sindacato dell’Amministrazione finanziaria alla mera valutazione estimativa evitando il rischio di ingerenza nelle scelte imprenditoriali, dall’altro, cancellerebbe ogni possibile discriminazione a danno delle operazioni infragruppo transnazionali che possa derivare dall’applicazione solo a tali operazioni della regola contenuta nel citato comma 7 dell’art. 110 del TUIR. (FDA)

**“Manovra d’estate (D.L. 25 giugno 2008, n. 112, convertito – Novità per banche e assicurazioni)”** di R. DOLCE e R. PARISOTTO, ne Il fisco 2008, pag. 5917.

L’articolo illustra le modifiche alla fiscalità di banche e assicurazioni introdotte dalla cd. “manovra d’estate” (D.L. n. 112/2008) che ha comportato un significativo inasprimento del carico fiscale nonché pesanti ricadute operative. In particolare, gli AA. esaminano il regime di (in)deducibilità, ai

fini IRES ed IRAP, degli interessi passivi, le modifiche alla deducibilità ai fini IRES della svalutazione dei crediti, le modifiche alla deducibilità fiscale delle variazioni della riserva sinistri ed alla disciplina dell'imposta sulle riserve matematiche dei rami vita, il differimento al 1° gennaio 2009 dell'abrogazione dell'esenzione IVA di cui all'art. 6 della L. n. 133/1999, l'assoggettamento ad imposta di registro proporzionale delle locazioni esenti ex art. 6 della L. n. 133/1999 e art. 10, comma 2, del DPR n. 633/72, l'aumento degli acconti sulle imposte di bollo e sulle assicurazioni, effettuando ripetuti richiami alle Circolari informative del Consorzio SRF n. 9/2008 e n. 10/2008 (emanate a commento della "manovra d'estate") e concordando con le soluzioni ivi proposte. (FDA)

**“La residenza fiscale delle società nell’IRES: giurisprudenza e normativa convenzionale”**, G. MELIS, in Corr. Trib. 45/2008, pag. 3648.

Da qualche tempo si sta assistendo ad un'ampia attività da parte degli organi dell'Amministrazione finanziaria italiana di contrasto alle fittizie residenze estere delle società. Al riguardo, di particolare interesse è il caso di una società sammarinese, quasi interamente partecipata da una *holding* lussemburghese a sua volta interamente posseduta da una società italiana riconducibile ad un ben identificato nucleo di persone fisiche comprendenti anche il socio fondatore del gruppo e un suo familiare, del quale è stata affermata la residenza in Italia sul presupposto che da tale Stato promanassero in concreto gli "impulsi" e venissero prese le decisioni per la conduzione della società.

Circa il rapporto tra residenza fiscale e convenzioni internazionali, l'art. 4 del modello OCSE opera un rinvio agli ordinamenti interni prevedendo una *tie breaker rule* per la soluzione di eventuali conflitti. La norma appare quanto meno laconica, limitandosi a stabilire che nel caso in cui il soggetto sia residente di entrambi gli Stati contraenti esso sarà considerato "residente dello Stato contraente in cui si trova la sede della sua direzione effettiva". Per l'individuazione del luogo di "effettiva direzione" il Commentario al Modello OCSE, da ultimo modificato nel 2008, precisa debba farsi riferimento al "luogo in cui si assumono in sostanza le decisioni "chiave" manageriali e commerciali necessarie alla conduzione dell'impresa nel suo complesso". In alternativa, viene consentito agli Stati contraenti di prevedere, per la soluzione dei casi di doppia residenza, l'attivazione della c.d. "procedura amichevole". La soluzione accolta appare largamente deludente rispetto ad ipotesi alternative, discusse in ambito OCSE e che tuttavia si è ritenuto di non riflettere nella versione finale del documento, quali, ad esempio, una *tie breaker rule* fondata su un criterio gerarchico, sul modello delle persone fisiche. (PT)

**“Assonime e Agenzia delle entrate spiegano l'imposta sostitutiva sui conferimenti d'azienda”**, di L. MIELE e V. RUSSO, in Corr. Trib. N. 40/2008, pag. 3211.

Le novità in tema di operazioni di riorganizzazione aziendale introdotte dalla Finanziaria 2008 sono state oggetto di due importanti interventi interpretativi: la Circolare Assonime n. 51 del 21 settembre 2008 e quella dell'Agenzia delle entrate del 25 settembre 2008 n. 57/E. Gli aspetti di maggiore interesse trattati riguardano il regime sostitutivo opzionale attuato dal D.M. 25 luglio 2008 e attengono, in particolare, a:

- le modalità di applicazione dell'imposta in caso di riallineamento parziale (per categorie omogenee di beni), rispetto al quale l'Agenzia chiarisce che i maggiori valori affrancati relativi ad una determinata categoria omogenea devono essere "spalmati" proporzionalmente su tutti i beni facenti parte della stessa e l'Assonime ulteriormente precisa che, tuttavia, tale uniformità di criterio di ripartizione va intesa con riferimento alle singole categorie di beni e non all'insieme di esse (in altri termini, se un contribuente decide di affrancare i disallineamenti relativi a due diverse categorie di beni, nulla vieta, ad esempio, di affrancare il 50% dei disallineamenti dell'una e il 70% di quelli dell'altra);
- la quantificazione delle differenze tra valori civili e fiscali, rispetto alla quale l'Assonime, dando per presupposto che il conferimento avvenga contabilmente a saldi chiusi, ritiene che il coordinamento di tale modalità di rappresentazione con il principio di continuità dei valori

fiscalmente riconosciuti possa realizzarsi considerando il maggiore valore oggetto dell'affrancamento quale componente incrementativa del costo del bene (tale profilo, non affrontato dall'Agenzia delle entrate trova tuttavia soluzione nel senso indicato nella relazione illustrativa al decreto attuativo). Sul punto, peraltro, l'Agenzia delle entrate, ha espressamente chiarito che oggetto di affrancamento possono essere anche i maggiori valori iscritti in bilancio dai soggetti IAS a seguito della contabilizzazione delle operazioni con natura di acquisizione in base all'IFRS 3;

- la possibilità di procedere all'affrancamento, in presenza di fusioni e scissioni, soltanto se per effetto di tali operazioni vengano attribuiti compendi aziendali e non singoli beni (in merito a tale aspetto, sul quale l'Agenzia si è pronunciata in maniera univoca, la posizione dell'Assonime risultava meno drastica);
- i riflessi del regime sostitutivo sullo stanziamento di imposte differite, relativamente al quale l'Assonime ha precisato che: i) laddove il disallineamento sia riassorbito in un'unica soluzione per effetto dell'affrancamento, il rilascio del fondo costituito in virtù del regime di neutralità fiscale dell'operazione debba comunque interessare il conto economico, alla stessa stregua di quanto sarebbe avvenuto nel corso di vari esercizi in assenza dell'opzione; ii) con riferimento all'avviamento iscritto da soggetti IAS, per il quale i principi contabili internazionali non consentono la rilevazione di imposte differite, l'onere per imposta sostitutiva dovrebbe essere contabilizzato ad incremento dell'avviamento ovvero sotto forma di imposte anticipate, nel caso sussista la probabilità che vi siano in futuro imponibili capienti per utilizzare i benefici correlati al riconoscimento fiscale della posta di che trattasi. L'imposta capitalizzata dovrebbe poi essere rilasciata a conto economico nei successivi esercizi in concomitanza con il conseguimento di tali benefici;
- l'applicazione dell'imposta sostitutiva in caso di più operazioni di riorganizzazione, sulla quale l'Agenzia e l'Assonime hanno espresso posizioni divergenti, l'una sostenendo che, ai fini delle aliquote applicabili, atteso il riferimento normativo ai maggiori valori "complessivamente" considerati, occorra considerare la totalità degli stessi, cumulando tutte le operazioni effettuate nello stesso periodo di imposta, e l'altra, al contrario, che la progressività dell'imposta debba essere riferita alla singola operazione posta in essere;
- la necessità del riallineamento al fine di dare rilevanza fiscale ai maggiori valori iscritti anche ai fini IRAP, su cui si sono espressi in senso conforme sia l'Agenzia delle entrate che l'Assonime;
- la possibilità di procedere al riallineamento dei valori civili e fiscali anche nel caso di fusioni inverse. Sul punto, mentre l'Assonime ritiene che il regime di imposizione sostitutiva sia applicabile anche in tale fattispecie, l'Agenzia sembra giungere a diverse conclusioni laddove, seppure senza un esplicito riferimento alle specifiche operazioni, rileva che il riconoscimento fiscale è consentito solo in relazione ai beni "ricevuti" e che i maggiori valori che possono trovare riconoscimento fiscale sono solo quelli attribuiti ai beni provenienti dall'incorporata o scissa, nel bilancio dell'incorporante o beneficiaria;
- l'individuazione degli atti di realizzo delle immobilizzazioni suscettibili di dar luogo alla perdita di efficacia dell'affrancamento se posti in essere anteriormente al quarto periodo di imposta successivo a quello dell'opzione: al riguardo sia l'Assonime che l'Agenzia delle entrate ritengono che tra gli stessi non debbano ricomprendersi le fattispecie di dismissione o perdita dei beni dovute ad eventi indipendenti dalla volontà del contribuente nonché i trasferimenti derivanti da ulteriori operazioni di riorganizzazione societaria fiscalmente neutrali. (PT)

**L'inasprimento "punitivo" della tassazione per settori economici privilegiati: "Robin Hood Tax" e sistema bancario**, di G. MOLINARO, D. STEVANATO, F. GUELFU, R. LUPI in Dial. Trib. 2008, pag. 5.

La cd. Manovra d'estate contenuta nel D.L. 25 giugno 2008, n. 112 conv., con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133 contiene provvedimenti volti ad ampliare la base imponibile, IRES ed IRAP, delle banche e degli enti finanziari.

Con riguardo agli interessi passivi, già a decorrere dal 2008 il citato D.L. introduce un limite alla deduzione sia ai fini IRES che IRAP anche per tali soggetti prevedendo una parziale rilevanza, nella misura del 96 per cento (97 per cento per il 2008) del complessivo ammontare degli interessi

passivi maturati nel periodo d'imposta, ammontare che dovrebbe coincidere con l'importo evidenziato nella "voce 20 – interessi passivi ed oneri assimilati" dello schema di conto economico contenuto nelle istruzioni fornite dalla banca d'Italia.

Tale limitazione della deducibilità degli interessi passivi è criticabile nella misura in cui pregiudica il principio di "simmetria" nel trattamento dei flussi reddituali, negando in capo al soggetto finanziato la piena rilevanza fiscale di componenti che sono invece interamente tassati, quali interessi attivi, in capo al finanziatore.

Secondo Stevanato numerose sono le perplessità dell'intervento normativo. Per gli istituti di credito gli interessi passivi sono un onere fondamentale per la produzione del reddito, per il quale quindi non vi possono essere dubbi di inerenza. Non sono concretamente ipotizzabili arbitraggi fiscali tra interessi passivi deducibili in Italia ed interessi attivi esenti percepiti all'estero dai soci sul capitale, magari posto a garanzia, diretta o indiretta, dei finanziamenti gravanti sulle società italiane e comunque, se si applicassero le regole generali dell'art. 96 TUIR, gli interessi sarebbero comunque deducibili fino a concorrenza degli interessi attivi, ovvero, nella generalità dei casi, per l'intero ammontare, salvo ipotizzare che il tasso di interesse sulla provvista sia superiore a quello sugli impieghi. Infine, va evidenziato che mentre per la generalità delle imprese gli interessi passivi hanno una indeducibilità temporanea con rinvio della deduzione agli esercizi futuri in cui si ristabilisce un certo rapporto tra interessi passivi e R.O.L., per le banche l'indeducibilità è riferita ad una certa percentuale degli interessi definita dal legislatore discrezionalmente ed è a carattere definitivo.

Per Guelfi, la norma colpisce le banche in modo differenziato senza che a ciò corrispondano differenze di capacità contributiva. La norma, infatti, commisurando il prelievo all'entità degli interessi passivi, tende a penalizzare maggiormente, in termini di incidenza sugli utili, gli intermediari con un margine di intermediazione più contenuto e dunque quelle più efficienti, ossia quelle che tendono a non realizzare extraprofiti a danno dei consumatori.

Sotto il profilo soggettivo, la norma risulta particolarmente incoerente per le *holding* industriali e commerciali soggette all'obbligo di iscrizione all'elenco di cui all'art. 113 del T.U.B., le quali ai fini IRAP sono soggette alla indeducibilità parziale degli interessi passivi, nonostante tali soggetti siano, ai fini IRES, soggetti alle regole di indeducibilità, parziale e temporanea, degli interessi passivi netti eccedenti il 30 per cento del R.O.L.

Anche l'esimente per gli interessi passivi relativi a finanziamenti fra soggetti aderenti al consolidato fiscale è illogica in quanto non copre né i rapporti di finanziamento puramente interni, ossia quelli in cui un soggetto aderente al consolidato è finanziato da un altro partecipante al consolidato senza che il gruppo nel suo complesso si indebiti verso l'esterno; né copre, se non parzialmente, quelli a cascata.

Per i soggetti che partecipano al consolidato fiscale nazionale, peraltro, viene prevista la deducibilità piena degli interessi passivi maturati sui finanziamenti concessi da altri soggetti partecipanti al medesimo consolidato, seppur con l'importante limite costituito dal complessivo ammontare degli interessi dovuti dai soggetti partecipanti a favore di soggetti estranei al consolidato.

Il Decreto legge interviene anche sulle disposizioni dell'art. 106 TUIR modificando dallo 0,40 allo 0,30 per cento il limite, entro il quale, in ciascun esercizio, sono deducibili ai fini IRES le svalutazioni dei crediti risultanti in bilancio. Inoltre, viene previsto il raddoppio dei periodi d'imposta per la deduzione dell'ammontare delle svalutazioni eccedente il suddetto limite, che così passa da nove a diciotto esercizi successivi a quello in cui la svalutazione è operata.

La nuova disposizione si applica a decorrere dal periodo d'imposta 2008 ed interessa anche i "noni" delle svalutazioni operate negli esercizi pregressi non ancora dedotti, i quali si considerano deducibili, per quote costanti, fino al raggiungimento del diciottesimo esercizio successivo a quello in cui le stesse svalutazioni eccedenti si sono formate. (AF)

**“Ancora su alcune incongruenze connesse all'assimilazione dei trusts ad enti non commerciali”** di A. RIGHINI, E. COVINO, in Dial. Trib. 5/2008, pag. 93.

Gli AA. concordano sul fatto che il conseguimento di dividendi di società estere attraverso un *trust* comporti dei vantaggi fiscali, grazie all'equiparazione tributaria del *trust* agli enti non commerciali, che usufruiscono dell'esenzione quasi totale dei dividendi.

Infatti il *trust*, in quanto ente non commerciale tasserebbe i dividendi solo per il 5% mentre la successiva distribuzione ai beneficiari avverrebbe in totale franchigia di imposta.

In sostanza verrebbe così saltata, sui dividendi di società estere percepiti per il tramite di un *trust*, la fase della tassazione sui percettori, che si sarebbe invece verificata se i dividendi fossero stati percepiti direttamente. (EM)

**“L'imposta sostitutiva sulle operazioni straordinarie e le fusioni inverse”** di G. ZIZZO, in Corr. Trib. 45/2008, pag. 3607.

L'imposta sostitutiva sui maggiori valori iscritti in bilancio per effetto di conferimenti d'azienda, fusioni e scissioni introdotta dalla Finanziaria 2008 costituisce un prelievo di carattere opzionale, complementare al regime di neutralità che accomuna le operazioni di che trattasi, concepito per permettere il traghettamento di questi valori dal campo di quelli fiscalmente non riconosciuti a quelli aventi rilevanza fiscale.

Taluni dubbi potrebbero sorgere con riferimento alla applicabilità dell'imposta alle operazioni di fusione inversa, in ragione del rinvio operato dall'art. 172, comma 10-*bis*, del TUIR, con riferimento (non ulteriormente specificato) alle operazioni di fusione, al “regime di imposizione sostitutiva di cui al comma 2-*ter* dell'art. 176”. Tale ultima disposizione, infatti, menziona espressamente i “maggiori valori attribuiti in bilancio agli elementi dell'attivo ... relativi all'azienda *ricevuta*”, mentre, nella fattispecie, essi sarebbero necessariamente riferiti ad elementi compresi nel complesso aziendale già posseduto dall'incorporante. Appare tuttavia possibile prospettare una interpretazione letterale delle due disposizioni che, pur attribuendo al rinvio di che trattasi una portata sostanziale (nel senso di una valenza non meramente procedimentale di esso appare orientata anche l'Agenzia delle Entrate), ascrive alla locuzione “azienda ricevuta” dell'art. 172, comma 2-*ter*, una funzione di mera separazione dei maggiori valori rilevati “in ragione” dell'operazione da quelli rilevati indipendentemente da essa, con l'effetto che l'imposta sostitutiva sarebbe in principio applicabile anche alle fusioni inverse sul presupposto della necessaria sussistenza di tale consequenzialità.

Resta ovviamente fermo che, anche nelle fusioni (ivi incluse quelle inverse), l'esercizio dell'opzione possa riguardare solo i maggiori valori iscritti relativamente ad attività classificate tra le immobilizzazioni materiali e immateriali. Se così non fosse, infatti, si determinerebbero differenze nella applicazione del regime con riferimento alle diverse operazioni, difficilmente giustificabili alla luce della uniformità di *ratio* riscontrabile nell'intervento legislativo.

La ricostruzione operata appare ulteriormente confortata ove si consideri la sostanziale equivalenza sotto il profilo economico delle operazioni di fusione diretta ed inversa, entrambe comportanti la confluenza in un'unica entità di controllante e controllata, rispetto alla quale sarebbe difficilmente giustificabile l'applicazione di un regime fiscale difforme. (PT)

**“Le riorganizzazioni societarie: il trasferimento all'estero o dall'estero della sede”**, di G. ZIZZO, in Corr. Trib. N. 44/2008, pag. 3581.

Ai fini dell'applicazione dell'imposta sul reddito le riorganizzazioni societarie internazionali possono essere ordinate in due grandi famiglie: quella composta dalle riorganizzazioni che sottraggono una quota più o meno ampia dei beni di una società al regime di impresa (“operazioni in uscita”) e quella composta dalle riorganizzazioni che, viceversa, attraggono una quota più o meno ampia dei beni di una società al predetto regime (“operazioni in entrata”).

La disciplina delle “operazioni in uscita”, su cui più di frequente sono intervenuti gli ordinamenti, ivi incluso quello italiano (cfr. artt. 178-181 del TUIR), in ragione della contrazione dell'imponibile che normalmente comportano, ruota intorno a due poli: il principio della neutralità fiscale, che riflette l'esigenza di non discriminare le operazioni a dimensione internazionale (e segnatamente infracomunitaria) da quelle a rilevanza meramente interna, e quello del realizzo del valore normale, che riflette l'esigenza di rilevare nel calcolo dell'imponibile, al momento della loro uscita dal regime



interno dei beni d'impresa, i plusvalori e i minusvalori maturati sui beni della società residente incorporata, scissa o conferente non confluiti in una stabile organizzazione nel territorio dello Stato. La confluenza nella stabile organizzazione è da intendere come mera imputazione contabile, rilevando a tal fine che una stabile organizzazione sia in concreto ravvisabile, successivamente all'operazione, in virtù della pertinente normativa di fonte interna e/o convenzionale.

Una attenzione molto minore è stata prestata dagli ordinamenti alle "operazioni in entrata", nelle quali si pone il principale problema della valorizzazione dei beni non appartenenti, prima dell'operazione, ad una stabile organizzazione della società non residente (e, quindi, non già soggetti al regime dei beni d'impresa). Tale profilo, non espressamente disciplinato dal TUIR, riguarda tanto i beni situati fuori del territorio dello Stato che quelli ivi presenti. In una recente Risoluzione l'Agenzia delle entrate ha indicato al riguardo il criterio del costo storico, giudicato maggiormente coerente ad ipotesi, "come quella del trasferimento di sede, caratterizzate dall'assenza di atti di natura traslativa dei beni da valutare e dall'esigenza di garantire anche la continuità dei valori fiscalmente riconosciuti", relegando il criterio del valore normale, oltre alle ipotesi di "discontinuità giuridico-tributaria e di fuoriuscita di beni dal patrimonio del soggetto passivo d'imposta", a quelle in cui ricorre l'esigenza di evitare fenomeni di doppia tassazione nel caso in cui nello Stato estero fosse prevista la tassazione dei plusvalori latenti fino al momento del trasferimento (c.d. *exit taxation*). Tale posizione non appare condivisibile, risultando preferibile la ricezione dei beni in base al loro valore corrente, tenuto conto che: i) la continuità giuridica non necessariamente implica l'assoluta neutralità della vicenda; ii) l'adozione del criterio del costo storico convoglia nel regime di "approdo" plusvalori e minusvalori maturati al suo esterno; iii) non appaiono fondate le ragioni di opposizione ad eventuali salti di imposta scaturenti dalla mancata applicazione di una *exit taxation* applicata all'estero, posto che tali discontinuità toccano unicamente le imposte sui redditi istituite e disciplinate da altri ordinamenti nell'esercizio del loro autonomo potere di imposizione. Con specifico riguardo ai beni situati nel territorio dello Stato, non coperti dal regime di impresa ma comunque dotati di un valore fiscalmente riconosciuto in Italia, il modello normativo applicabile deve in particolare ritenersi quello della trasformazione eterogenea di un ente non commerciale in una società di capitali, per il quale l'art. 172 del TUIR stabilisce l'applicazione della disciplina dei conferimenti di beni in società. Tale modello, infatti, permette di aggiornare il valore dei beni all'ingresso nel regime di impresa e, allo stesso tempo, di assoggettare ad imposizione i plusvalori maturati in precedenza, secondo il regime proprio dei redditi diversi, precludendone la neutralizzazione.

Un discorso a sé stante va fatto per i conferimenti di azienda che, se aventi ad oggetto aziende situate nel territorio dello Stato, sono espressamente attratti al regime di neutralità fiscale in base all'art. 176, comma 2, del TUIR, sul presupposto che dagli stessi non scaturisca alcuna estrapolazione dei beni costituenti l'azienda dal regime di impresa. (PT)

### **Prassi Amministrativa**

#### **IRES – Conferimenti di aziende – Soggetto conferente e soggetto conferitario – Razionalizzazione della disciplina delle operazioni di riorganizzazione aziendale – Chiarimenti.**

Circ. dell'Agenzia delle Entrate 25 settembre 2008, n. 57/E, in Boll. Trib. 2008, pag. 1512.

La Circolare illustra il regime opzionale di imposizione sostitutiva per il riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti in bilancio, applicabile a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, n. alle operazioni di riorganizzazione aziendale (conferimento d'azienda, fusioni e scissioni).

#### **IRES – Trust opaco – Trattamento fiscale.**

Ris. Agenzia delle Entrate 2 novembre 2008, n 425, in [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

L'Agenzia ha chiarito che la tassazione per trasparenza di un *trust* presuppone che il reddito sia immediatamente e originariamente riferibile ai beneficiari.

La riferibilità immediata esclude qualsiasi discrezionalità del *trustee* in ordine sia alla individuazione dei beneficiari sia alla eventuale imputazione a questi del reddito.

Al contrario se il *trustee* ha il potere di decidere l'attribuzione del reddito, tale discrezionalità fa venire meno l'automatismo che è il presupposto della imputazione per trasparenza e quindi vuol dire che egli ha la disponibilità di quel reddito, implicita nel possesso del reddito stesso. E quindi, possedendolo, il reddito viene a lui imputato e non al beneficiario.

La nozione di "beneficiario di reddito individuale" è riferibile a un soggetto destinatario del reddito relativo al periodo della cui imposizione si tratta. Nel caso in cui il reddito sia devoluto al beneficiario non quando è prodotto (perché viene stabilito nell'atto istitutivo che i proventi debbano essere accumulati nel *trust* fino ad un dato termine), ma in un momento successivo; la devoluzione non avrà più carattere reddituale, ma patrimoniale.

Il *trust* sottoposto all'esame dell'Agenzia è inquadrabile come *trust* senza beneficiari individuati (i beneficiari del *trust* sono i medesimi disponesti i quali tuttavia non hanno diritto a percepire il reddito prodotto dal *trust*), ovvero come *trust* fiscalmente opaco.

Da ciò consegue che la tassazione dei redditi in capo allo stesso *trust*, qualificandosi quest'ultimo quale autonomo soggetto passivo di imposta.

### **IRES – Fondi d'investimento immobiliare chiusi di cui all'art. 37 del D.Lgs. n. 58/1998 e fondi comuni d'investimento immobiliare di cui all'art. 7 del D.L. n. 351/2001 – Modifiche apportate dall'art. 82, commi da 17 a 22, del D.L. n. 112/2008 – Chiarimenti.**

Circ. Agenzia delle Entrate 3 novembre 2008, n. 61/E, in Boll. Trib. 2008, pag. 1670.

L'Agenzia delle Entrate commenta le modifiche apportate alla disciplina dei fondi immobiliari chiusi dal DL 112/2008 convertito dalla L. 6 agosto 2008, n. 133.

Per quanto riguarda il prelievo alla fonte sui proventi che competono ai partecipanti, aumentato dal 12,50% al 20%, l'Agenzia ha precisato che la nuova aliquota si applica ai proventi percepiti dal 25 giugno 2008 per effetto del rimborso delle quote, limitatamente all'importo di tali proventi maturato da tale data.

All'ammontare dei proventi maturato antecedentemente si applica l'aliquota del 12,50%.

Viene previsto un regime transitorio che lascia invariata al 12,50% la misura della ritenuta prevista per i proventi derivanti dal rimborso delle quote di partecipazione ai fondi immobiliari sino a concorrenza del differenziale positivo tra il valore risultante dall'ultimo rendiconto periodico redatto prima del 25 giugno 2008 e il costo di sottoscrizione.

L'Agenzia precisa, che il mantenimento della vecchia aliquota non può essere esteso ai proventi derivanti dalle distribuzioni periodiche delle quote di partecipazione al fondo se acquisito prima di tale data.

### **Giurisprudenza**

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

**IRES – Distribuiti dalla società controllata alla società controllante – Applicazione della ritenuta alla fonte sugli utili distribuiti alla società controllante da parte dello Stato membro di residenza della società controllata – Indeducibilità delle spese di gestione della partecipazione dall'utile imponibile della società controllante – Determinazione forfetaria delle spese di gestione della partecipazione.**

Corte. di Giust. CE, sez. IV 3 aprile 2008, n. C-27/07, in Riv. Dir. Trib. 11/2008, IV, pag. 297.

Secondo l'art. 4, n. 2 della direttiva madre-figlia n. 90/435/CEE, ogni Stato membro ha facoltà di stabilire che gli oneri relativi alla gestione della partecipazione nella società controllata non siano

deducibili dall'utile imponibile della controllante. E, nell'ipotesi in cui i predetti oneri siano fissati forfaitariamente, l'importo relativo non può essere superiore al 5 per cento degli utili distribuiti dalla controllata nell'ammontare comprensivo della ritenuta.

La nozione di "utili distribuiti dalla società figlia", presente nell'art. 4, n. 2, ultima frase della Direttiva n. 90/435/CEE, deve essere interpretata nel senso che non osta alla normativa di uno Stato membro che include negli utili distribuiti i crediti d'imposta che compensano una ritenuta alla fonte applicata sugli utili distribuiti alla controllante dallo Stato membro della società controllata.

\*\*\*\*\*

Con nota di F. MENTI, "Gli utili distribuiti dalla società controllata alla società controllante e la questione dell'applicazione della ritenuta alla fonte".

### Corte di Cassazione

**IRES/IRPEG – Dichiarazione – Termine per la presentazione – Art. 9, DPR 600 del 1973 – *Dies a quo* – Termine di approvazione del bilancio d'esercizio – Previsione nell'atto costitutivo della possibilità di allungamento del termine per "particolari esigenze" – Art. 2364, cos. civ. nel testo anteriore alla modifica apportata con l'art. 1 del D.Lgs. n. 6 del 2003 – Obbligo degli amministratori di segnalare nella relazione le "ragioni della dilazione" – Non sussiste – Sufficienza del semplice richiamo all'aderente disposizione dell'atto costitutivo – Sussiste.**

Cass., sez. trib. 24 settembre 2008, n. 23983, in Giur. Imp. 6/2008, on line.

L'art. 9 del DPR 600 del 1973 (nel testo vigente *ratione temporis*) prevedeva che i soggetti IRPEG dovessero presentare la dichiarazione annuale entro i termine di un mese dalla scadenza di quello previsto per l'approvazione del bilancio d'esercizio; tale termine, anteriormente alla riforma del diritto societario, poteva essere prorogato ai sensi del secondo comma dell'art. 2364 del C.C., senza obbligo, a carico degli amministratori, di provvedere ad alcuna segnalazione nella relazione ex art. 2428 del cod. civ.

## **REDDITI DI IMPRESA**

### Dottrina

**"I costi da operazioni con imprese e professionisti "black list"”, di G. CORASANITI, in Corr. trib., 2008, pag. 3588.**

Per segnalazione.

**"La deducibilità delle spese di vitto e alloggio dopo i chiarimenti Assonime”, di G. FERRANTI, in Corr. trib., 2008, pag. 3567.**

**"Ancora da chiarire il regime delle spese di vitto e alloggio per imprese e professionisti”, di G. FERRANTI, in Corr. trib., 2008, pag. 3691.**

**"La detrazione IVA sulle spese di vitto e alloggio dopo i chiarimenti Assonime”, di G. ANDREANI e A. TUBELLI, in Corr. trib., 2008, pag. 3573.**

Gli articoli riassumono, in linea generale, i chiarimenti resi dall'Assonime con la circ. n. 55/2008, concernenti le modifiche, in materia di IVA ed imposte dirette, introdotte dall'art. 83, commi da 28-

*bis a 28-quater*, del D.L. 25 giugno 2008, n. 112, conv. nella L. n. 133/2008 alla disciplina prevista per le prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande.

Ferranti nel primo articolo ha trattato, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, le trasferte in ambito comunale e le spese relative alle somministrazioni di vitto rese attraverso mense aziendali e le prestazioni e indennità sostitutive delle stesse. L'A. concorda con quanto affermato dall'Assonime nel senso che se un determinato corrispettivo concorre alla determinazione del reddito di lavoro dipendente, il relativo costo deve assumere rilevanza quale costo del lavoro anche nella determinazione del reddito d'impresa; applicando, invece, la limitazione della deducibilità al 75 per cento alle spese di vitto e alloggio sostenute per le trasferte effettuate nell'ambito del territorio comunale, si determinerebbe un trattamento fiscale differenziato a seconda che sia corrisposta una indennità forfetaria ovvero siano effettuati rimborsi analitici. E' stato comunque auspicato un intervento chiarificatore da parte dell'Agenzia.

Nel secondo articolo Ferranti ha trattato un'altra questione concernente la deducibilità, nell'ambito del reddito d'impresa e del reddito di lavoro autonomo, del 75% dell'IVA relativa alle spese in esame, per la quale si sia rinunciato ad effettuare la detrazione.

Al riguardo, l'Assonime, nella citata circolare n. 55 del 2008, ha osservato che sul tema della rilevanza fiscale dei costi per IVA indetraibile l'Amministrazione finanziaria ha avuto già occasione in passato di esprimersi in senso favorevole in relazione, tuttavia, a situazioni di oggettiva indetraibilità dell'IVA che comportano per l'impresa un elemento aggiuntivo del costo dei beni e dei servizi acquisiti con rilevanza anche ai fini delle imposte sui redditi.

L'A. si pone, però, il dubbio se tale conclusione possa valere anche nei casi in cui la mancata detrazione dell'IVA discenda unicamente dalla inidoneità del documento contabile che attesta il sostenimento delle relative spese e, quindi, da una scelta della stessa impresa.

Le perplessità nascerebbero essenzialmente dal fatto che condizione generale di deducibilità dei costi è l'inerenza degli stessi all'esercizio dell'attività.

Sotto tale profilo, si potrebbe, quindi, dubitare di questo requisito, perché, nella specie, l'indetraibilità dell'IVA potrebbe essere evitata richiedendo una documentazione conforme a quella stabilita dalla norma. Sul punto comunque sarebbe necessario un chiarimento da parte dell'agenzia delle entrate.

Andreani e Tubelli, invece, si sono occupati di quella parte della circolare che tratta la regime di detrazione IVA previsto per le spese alberghiere e di ristorazione.

In particolare, l'art. 19-*bis*1, lett. e), del D.P.R. n. 633/1972, disponeva l'indetraibilità oggettiva delle spese per prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande ad eccezione delle:

- prestazioni oggetto dell'attività propria dell'impresa;
- prestazioni inerenti alla partecipazione a convegni, congressi e simili erogate nei giorni di svolgimento degli stessi;
- somministrazioni di alimenti e bevande commissionate dai datori di lavoro in favore dei propri dipendenti nei locali dell'impresa o in locali adibiti a mensa scolastica, aziendale o interaziendale;
- somministrazioni di alimenti e bevande commissionate da imprese che forniscono ai datori di lavoro servizi sostitutivi di mense aziendali per i loro dipendenti.

L'art. 83, comma 28-*bis*, del D.L., intervenendo sul citato art. 19-*bis*1, lett. e), ha soppresso l'indetraibilità oggettiva delle prestazioni in esame, che pertanto rimane operante soltanto per quelle prestazioni dirette al trasporto di persone, "*salvo che formino oggetto dell'attività propria dell'impresa*".

Gli AA. evidenziano che la verifica della riferibilità all'attività economica esercitata, in linea generale, non dovrebbe creare particolari problemi, se non con riferimento al *quantum* della spesa (ovverosia alla sua congruità). Essi osservano che tale valutazione di congruità può essere effettuata soltanto "caso per caso", in modo da evitare l'insorgere di contestazioni, per l'importo della spesa ritenuto eccedente il contribuente potrebbe emettere un'autofattura ai sensi dell'art. 3, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972, assimilando tale fattispecie a quella dell'uso personale o familiare dell'imprenditore, ovvero ad una prestazione resa a titolo gratuito per finalità estranee all'esercizio dell'impresa.(PM).

## Giurisprudenza

### Corte di Cassazione

**Redditi di impresa – Ammortamento dei beni materiali – Nozione di “entrata in funzione del bene” – Bene materiale di immediata e necessaria sostituibilità – Interpretazione logico-sistematica della norma fiscale – Coincidenza del momento con l’affiancamento al bene in utilizzo (destinato ad essere poi sostituito).**

Cass., sez. trib. 4 aprile 2008, n. 8773, in Boll. Trib. 2008, pag. 1613.

In tema di ammortamento dei beni materiali, relativamente all’art. 102, comma 1, del DPR 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), secondo cui “le quote di ammortamento del costo dei beni materiali strumentali per l’esercizio dell’impresa sono deducibili a partire dall’esercizio di entrata in funzione del bene”, logica vuole che l’espressione “entrata in funzione” di un bene di immediata e necessaria sostituibilità rispetto a un bene in uso necessariamente continuativo debba essere intesa come coincidente con quella del bene che si usa e che, in quanto sia soggetto a imprevedibile deperibilità o rottura, è da considerare funzionalmente inseparabile dal bene disponibile per l’immediato ricambio; questa relazione di congiunta, anche se diversa, funzione, è quella che si realizza tra l’erogatore del carburante usato nella stazione di servizio e l’erogatore destinato al suo ricambio.

**Reddito d’impresa – Partecipazioni sociali non azionarie – Minusvalenze – Deducibilità – Crediti di imposta – Interessi – Tassabilità – Condizioni – Art. 75 del DPR 22 dicembre 1986, n. 917.**

Cass., sez. trib. 6 agosto 2008, n. 21172, ne Il fisco 33/2008, fasc. n. 1, pag. 5989.

La rilevanza fiscale delle minusvalenze relativamente alle quote di partecipazione non rappresentate da azioni di cui alla novella del TUIR – costituita dal D.L. 29 giugno 1994, n. 416 – non deve interpretarsi quale *jus superveniens* in quanto tale disciplina era già parte integrante dell’ordinamento tributario. Alle menzionate quote di partecipazione doveva comunque applicarsi, in via di analogia *iuris*, la disposizione di cui all’art. 53, comma 1, lettera c), del TUIR, risultando palesemente priva di ragionevolezza una distinzione tra partecipazioni rappresentate da azioni e da quote.

I componenti positivi di reddito costituiti dagli interessi attivi sui crediti d’imposta concorrono a formare il reddito d’impresa nell’esercizio del quale si è formato il titolo giuridico in favore del contribuente, non essendo pertanto configurabili situazioni di incertezza necessarie per un differimento dell’imposizione al relativo conseguimento.

**Reddito d’impresa – Determinazione – Principio della competenza – Inderogabilità – Sussiste – Art. 109 (ex 75) del DPR 22 dicembre 1986, n. 917.**

Cass., sez. trib. 24 settembre 2008, n. 23987, ne Il fisco 38/2008, fasc. n. 1, pag. 6857.

Costituisce *jus receptum* nella giurisprudenza di legittimità il principio secondo il quale la determinazione del reddito d’impresa soggiace al principio inderogabile della competenza quale regola di imputazione temporale dei componenti (positivi e negativi), essendo sottratti al

contribuente ogni arbitrio e facoltà circa l'individuazione del periodo d'imposta e della relativa base imponibile alla quale essi componenti sono chiamati a concorrere.

### Commissioni tributarie di merito

#### **Reddito d'impresa – Spese – Reddito d'impresa – Componenti negativi – Deducibilità – Lavoratori dipendenti – Trasferite all'estero – Servizi erogati da soggetti terzi – Documentazione regolare – Necessità.**

Comm. Trib. Prov. Milano, sez. XXI, 13 giugno 2008, n. 224, ne Il fisco 38/2008, fasc. n. 1, pag. 6861.

La deducibilità delle spese sostenute dal contribuente a titolo di rimborso chilometrico in favore del personale dipendente soggiace alle disposizioni del TUIR e del D.L. n. 41/1995 con conseguente impossibilità di consentire la riunificazione del costo chilometrico in forma di unica erogazione senza avere riguardo alla tipologia di veicolo utilizzato.

Non è ammessa la deduzione integrale di costi per oneri relativi a fatture emesse da un soggetto terzo in virtù di un accordo – prodotto in forma di documento privo di data, sottoscrizione e formalità di registrazione – insuscettibile di assolvere l'onere probatorio circa la sussistenza dell'obbligo per il contribuente di gravarsi dei predetti costi.

### **REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE**

#### **Dottrina**

**“Tassazione dell'indennità di cessazione del rapporto di co.co.pro. corrisposta a soggetto non residente”** di A. DELLA CARITA', ne Il fisco 42/2008, fasc. n. 1, pag. 7503.

L'articolo esamina il trattamento fiscale delle cd. indennità di fine mandato, corrisposte a soggetti non residenti, in relazione ad un'attività di collaborazione coordinata e continuativa prestata all'estero. Secondo l'A. dette somme sarebbero sempre escluse dall'imponibilità in Italia, per effetto del disposto dell'art. 15 del modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni; ma, trattandosi di una tematica che, soprattutto negli ultimi anni, ha interessato un numero sempre più crescente di imprese, in assenza di chiarimenti ufficiali da parte dell'Amministrazione finanziaria, sarebbero necessari ulteriori approfondimenti alla luce sia delle disposizioni nazionali che di quelle di matrice convenzionale. (SG)

**“Il lavoro dipendente nelle Convenzioni internazionali”** di F. DELLI FALCONI e G. MARIANETTI, in Corr. Trib. 46/2008, pag. 3725.

L'articolo prende spunto dalla recente sentenza della Corte di Cassazione n. 24455 del 2.10.2008 che ha affermato l'imponibilità solo in Italia del reddito di lavoro dipendente erogato ad un residente in Italia da un datore di lavoro, anch'esso residente in Italia, per l'attività svolta all'estero (nel caso di specie in Svizzera). Gli AA., pur condividendo le conclusioni dei giudici di legittimità, ne criticano le motivazioni, in quanto la Corte di Cassazione ha estrapolato un principio di carattere generale che non è idoneo a fornire una regolamentazione della problematica. In termini generali, infatti, non è possibile affermare che il reddito di lavoro dipendente percepito da un lavoratore residente in Italia a fronte di un'attività svolta all'estero alle dipendenze di un datore di lavoro

italiano sia imponibile solo in Italia, in quanto la regola generale contenuta nell'art. 15 della Convenzione OCSE in materia di doppia imposizione stabilisce che la tassazione esclusiva in Italia sia l'eccezione e non la regola. (SG)

**“Gli incentivi per il trattenimento del lavoratore sul posto di lavoro”** di F. PETRUCCI, in Corr. Trib. 45/2008, pag. 3627.

L'A. si sofferma sulle conseguenze fiscali derivanti dalla stipula del cd. “patto di permanenza”, con cui un datore di lavoro tendesse ad assicurare presso di lui la permanenza di risorse umane di elevato valore professionale. Il patto di permanenza, infatti, prevede l'impegno del lavoratore a non dimettersi per un periodo di tempo predeterminato oppure di prolungare il preavviso di dimissioni rispetto alla durata prevista nel contratto collettivo. Tale patto costituisce un vincolo inverso rispetto alla clausola con la quale il datore di lavoro si impegna a non recedere dal contratto di lavoro per un periodo prefissato, costituendo uno strumento di fidelizzazione con il quale il datore di lavoro, mediante accordi individuali, tende a garantire la stabilità del rapporto che gli interessa concernente i dipendenti contrattualmente forti assumendosi oneri a suo carico.(SG)

### **Prassi Amministrativa**

**Redditi di lavoro dipendente – Somme erogate a livello aziendale per prestazioni di lavoro straordinario, per prestazioni di lavoro supplementare e in relazione a incrementi di produttività – Assoggettabilità ad imposta sostitutiva del 10% - Modalità e condizioni – Art. 2 del D.L. n. 93/2008 – Ulteriori chiarimenti.**

Circ. Agenzia delle Entrate 22 ottobre 2008, n. 59/E, in Boll. Trib. 2008, pag. 1677.

Facendo seguito alla circolare del 11 luglio 2008, n. 49, l'Agenzia fornisce ulteriori chiarimenti in ordine al regime di tassazione agevolata delle somme erogate per lavoro straordinario e premi di produzione.

Fermo il limite di importo complessivo di € 3.000,00 lordi, sono soggette al prelievo fiscale sostitutivo le somme complessivamente erogate per straordinari e premi di produttività e non la sola maggiorazione retributiva rispetto al trattamento ordinario.

Al fine della determinazione del limite massimo di € 3000,00 su cui applicare l'imposta sostitutiva, il sostituto di imposta deve considerare gli importi erogati al dipendente al lordo dell'imposta stessa, ma al netto delle trattenute previdenziali.

La tassazione agevolata non si applica ai cd. Incentivi all'esodo, in quanto la stessa è finalizzata ad incentivare le prestazioni lavorative che comportino un incremento di produttività del lavoro ed efficienza organizzativa o competitività e redditività dell'impresa.

**Redditi di lavoro dipendente – Previdenza complementare – Fondi pensione – Riscatto della posizione individuale.**

Ris. Agenzia delle Entrate 5 novembre 2008, n. 421, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it)

L'Agenzia illustra il corretto regime fiscale cui assoggettare la somma derivante dal riscatto integrale della posizione individuale contributiva sulla base dell'iscrizione ad un fondo di previdenza complementare.

In particolare, il caso esaminato è quello di un soggetto iscritto ad un fondo pensione istituito in data anteriore al 28 aprile 1993 (cd vecchi fondi) che intende riscattare la propria posizione entro il 31 dicembre 2008.

La tassazione è differente a seconda del periodo di maturazione delle somme.

In particolare, il montante maturato fino al 31 dicembre 2000 è soggetto a tassazione separata, con medesima aliquota applicata al TFR, a prescindere dalla causa che ha determinato l'esercizio del riscatto.

Per quanto riguarda invece il trattamento fiscale del montante maturato dal 1 gennaio 2001 fino al 31 dicembre 2006 è previsto un regime differente a seconda delle cause che hanno determinato l'esercizio del riscatto medesimo.

In particolare ai riscatti esercitati per cause diverse da quelle derivanti dal pensionamento o dalla cessazione del rapporto di lavoro per mobilità o da altre cause non dipendenti dalla volontà delle parti si applica la tassazione ordinaria sull'importo della prestazione, al netto dei redditi già assoggettati ad imposta e dei contributi non dedotti.

All'ammontare maturato dall'1 gennaio 2007 si applica la ritenuta a titolo di imposta nella misura del 23%.

## Giurisprudenza

### Corte di Cassazione

**Redditi di lavoro dipendente – Indennità di trasferta – Somme aggiuntive corrisposte al dipendente per incarichi di trasferta implicanti spese maggiori rispetto a quelle ordinarie – Natura risarcitoria – Esclusione – Tassabilità – Limiti.**

Cass., sez. trib. 4 giugno 2008, n. 14709, in Boll. Trib. 2008, pag. 1612.

Le indennità erogate al lavoratore subordinato a fronte di trasferte hanno natura retributiva e costituiscono reddito ai fini dell'IRPEF per la frazione che eccede i limiti individuati nell'art. 51 del TUIR, anche in presenza di prestazioni il cui svolgimento sembri provocare effetti depauperativi a carico degli interessati.

**Redditi di lavoro dipendente – Contratto intercorrente fra impresa e persona residente in Italia – Lavoro svolto all'estero – Imponibilità in Italia.**

Cass., sez. trib. 2 ottobre 2008, n. 24455, in Corr. Trib. 46/2008, pag. 3731.

Ai sensi dell'art. 19 della legge n. 943/1978, il reddito di lavoro dipendente di un residente in Italia, ricevuto da un datore di lavoro residente in Italia in corrispettivo di una attività dipendente svolta all'estero (nel caso di specie, in Svizzera), è imponibile soltanto in Italia.

**Redditi di lavoro dipendente – Non residenti – Art. 3, TUIR (ante 2004) – Disciplina ante art. 3, D.Lgs. n. 314 del 1997 – Indennità di licenziamento – Art. 16, TUIR (ante 2004) – Esclusione dall'imposizione sostitutiva – Art. 20, TUIR (ante 2004), ora art. 23 TUIR (ante 2004) – Riferimento ai redditi imponibili – Decisività.**

Cass., sez. trib. 4 novembre 2008, n. 26438, in Giur. Imp. 6/2008, on line.

In tema di applicazione dell'IRPEF ai soggetti passivi non residenti, l'art. 3 del TUIR (ante 2004) esclude – fino al 2000, data di entrata in vigore dell'art. 3, del D.Lgs. n. 314 del 1997 – dell'imposizione, in ogni caso, i redditi derivanti dal lavoro dipendente prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto.

Conseguentemente l'indennità di licenziamento percepita da un soggetto residente in Italia per lavoro dipendente prestato all'estero non era tassabile in Italia, ai sensi dell'art. 16, del TUIR (ante 2004), perché l'art. 20 del TUIR- ora art. 23 – si riferisce soltanto ai redditi rientranti nella base imponibile in base alla disciplina generale dettata dal precedente art. 3.

### Commissioni tributarie di merito



**Redditi di lavoro dipendente – Incentivazioni all’esodo – Discriminazione del trattamento tributario in base al sesso del lavoratore ex art. 19 del TUIR – Contrarietà ai principi comunitari – Sussiste – Effetti.**

Comm. Trib. Reg. del Piemonte, sez. XX, 10 marzo 2008, n. 4, in Boll. Trib. 2008, pag. 1535.

Qualora una sentenza della Corte di Giustizia europea abbia dichiarato non consentita un’agevolazione fiscale, come quella relativa al trattamento fiscale dell’incentivo all’esodo legato all’età del lavoratore e diversificato in base al sesso, in quanto comportante una disparità di trattamento tra uomo e donna espressamente vietata dall’art. 141 del Trattato istitutivo della Comunità europea e della Direttiva 76/207/CEE del 9 febbraio 1976, non significa che si debba operare un’estensione dell’agevolazione stessa al soggetto discriminato, ma che lo Stato membro è tenuto ad eliminare la facilitazione con l’espansione del trattamento normale, o comunque, ad adottare tutti i provvedimenti legislativi necessari per superare ogni possibile discriminazione, di talché non appare fondata una richiesta di rimborso delle maggiori ritenute IRPEF operate sull’incentivo all’esodo di un lavoratore che abbia superato i cinquant’anni di età.

## **REDDITI DIVERSI**

### **Giurisprudenza**

#### **Corte di Cassazione**

**Redditi diversi – Premi e vincite – Ritenute ex art. 30 DPR 600 del 1973 – Base imponibile – Corrispettivo inteso in senso civilistico – E’ quello al netto dell’IVA.**

Cass., sez. trib. 29 ottobre 2008, n. 25907, in Giur. Imp. 6/2008, on line.

La base imponibile dei pacchetti premio sulla quale deve essere calcolata la ritenuta di cui all’art. 30 del DPR n. 600 del 1973 coincide con il corrispettivo versato dall’operatore economico che organizza l’operazione a premio al netto dell’IVA.

Trattasi pertanto di corrispettivo inteso in senso civilistico depurato, dunque, della componente fiscale.

## **RISCOSSIONE**

### **Prassi Amministrativa**

**Riscossione – Acconti IRES e IRAP versati in eccedenza – Istituzione dei codici tributo per l’utilizzo in compensazione del credito d’imposta in misura corrispondente alla riduzione dell’acconto IRES e IRAP.**

Ris. Agenzia delle Entrate 9 dicembre 2008, n. 476, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it). (per segnalazione)

### **Giurisprudenza**

#### **Corte di Cassazione**

**Riscossione – Ritenute – Interessi – Omessa indicazione in dichiarazione – Istanza di rimborso ai sensi dell’art. 38, DPR n. 602 del 1973 – Ammissibilità.**

Cass., sez. trib. 24 settembre 2008, n. 25685, in Giur. Imp. 6/2008, on line.

L’istanza di rimborso di una ritenuta subita, formulata ai sensi dell’articolo 38 del DPR n. 602 del 1973, è ammissibile anche ove si tratti di ritenuta non evidenziata in dichiarazione e relativa ad un maggior ammontare di interessi oggetto di accertamento da parte dell’Amministrazione finanziaria.

**INVIM**

**Giurisprudenza**

**Corte di Cassazione**

**INVIM – Privilegio – Art. 28, DPR n. 643 del 1972 – Acquirente dell’immobile – Parte del rapporto tributario – Non è tale – Possibilità di opporre le eccezioni non sollevate dall’alienante, in sede l’espropriazione – Sussiste.**

Cass., sez. trib. 4 novembre 2008, n. 26448, in Giur. Imp. 6/2008, on line.

In tema di INVIM, l’acquirente di immobile gravato da privilegio, secondo quanto disposto dall’art. 28 del DPR n. 643 del 1972, può intervenire (volontariamente o su istanza di parte) nel giudizio promosso dall’alienante avverso l’avviso di accertamento; qualora, poi, non abbia partecipato al predetto giudizio, è legittimato a proporre in sede di espropriazione le eccezioni ivi non sollevate, supplendo all’inerzia di quest’ultimo.

**IVA**

**Dottrina**

“ **La disciplina IVA dei servizi di mensa aziendale**” di P. MASPES, in Corr. trib. 2008, pag. 3230.

L’articolo tratta delle modifiche apportate dal D.L. n. 112/2008 al regime di detraibilità dell’IVA relativa ai servizi resi ai datori di lavoro dalle imprese che gestiscono i servizi di mensa aziendale, sia nel caso di somministrazione diretta di alimenti e bevande sia nel caso di servizi sostitutivi delle mense aziendali, resi con l’intervento delle società emittenti buoni pasto.

In particolare, per i servizi di mensa aziendale, l’A. ritiene che la soppressione dall’art. 19-bis1, lett. e), del D.P.R. n. 633 del riferimento alle somministrazioni effettuate nei confronti dei datori di lavoro nei locali dell’impresa o in locali adibiti a mensa scolastica, operata dall’art. 83, comma 28-bis, del citato D.L. n. 112, comporta la detraibilità dell’IVA relativa a dette somministrazioni soltanto se il servizio acquistato è riconducibile all’esercizio dell’impresa, a prescindere dal luogo in cui il servizio è svolto. In sostanza, l’imposta deve ritenersi detraibile anche se il servizio è espletato in locali non esclusivamente destinati al servizio mensa.

Con riferimento ai servizi sostitutivi delle mense aziendali, l’A. rileva che la disciplina IVA applicabile ai buoni pasto, detraibili se riconducibili all’esercizio dell’impresa, desta perplessità. Il buono pasto, infatti, dovrebbe essere qualificato come un documento di legittimazione avente il mero scopo d’identificare l’avente diritto alla prestazione e la relativa cessione, se non fosse fondata su una *fictio iuris*, dovrebbe essere esclusa, per interpretazione consolidata sia della

prassi ministeriale che della giurisprudenza della Corte di giustizia, dall'ambito applicativo del tributo in ragione di quanto previsto dall'art. 2, comma 3, lett. a) del D.P.R. n. 633/1972, norma che, com'è noto, esclude dall'alveo delle cessioni di beni quelle cessioni che hanno per oggetto denaro o crediti.

Pertanto, l'A. ritiene che in una prospettiva *de iure condendo* dovrebbe riconoscersi che le prestazioni relative all'emissione, cessione, gestione e rimborso dei buoni pasto sono in realtà più propriamente da ricomprendere tra "le operazioni , compresa la negoziazione, relative a depositi di fondi , conti correnti, pagamenti, giroconti, crediti e assegni o altri effetti commerciali", esenti ai sensi dell'art. 10, comma 1, n. 1) del D.P.R. n. 633/1972. (PM).

### **Prassi Amministrativa**

#### **IVA – Operazioni esenti – Servizi informatici resi ad enti creditizi e finanziari.**

Ris. Agenzia delle Entrate 3 dicembre 2008, n. 466, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

Con riguardo al caso di una società operante nel settore dei servizi telematici che fornisce servizi di natura informatica a enti creditizi e finanziari, l'Agenzia individua le circostanze che legittimano l'applicazione della esenzione IVA alle prestazioni rese in *outsourcing* a favore di una banca.

Esse consentono nella assunzione da parte del prestatore di una specifica responsabilità nei confronti della banca, non già limitato alla mera fornitura di un servizio informatico, ma estesa alla corretta esecuzione delle operazioni bancarie nei confronti della clientela.

Ai fini dell'esenzione è necessario che il servizio, oltre ad essere un elemento indispensabile alla realizzazione della prestazione finanziaria, costituisca un insieme distinto nella sua globalità idoneo a svolgere le funzioni specifiche ed essenziali delle operazioni per le quali è espressamente prevista l'esenzione.

### **Giurisprudenza**

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

#### **IVA – Sesta direttiva – Art. 13, Parte A, n. 1), lettera m), della Direttiva 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE – Direttiva 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE – Esenzioni – Prestazioni di servizi – Pratica sportiva – Associazioni – Personalità giuridica – Condizioni.**

Corte di Giust. CE, sez. IV 16 ottobre 2008, C-253/07, ne Il fisco 42/2008, fasc. n 1, pag. 7555.

La disciplina comunitaria dell'IVA contempla talune fattispecie di esenzione che, secondo costante giurisprudenza, costituiscono nozioni autonome del diritto comunitario e soggiacciono a canoni di rigorosa e stretta interpretazione, mirando all'armonizzazione delle legislazioni e ad impedire applicazioni difformi del sistema dell'imposta sul valore aggiunto fra gli Stati membri.

Ai fini dell'applicazione del regime di esenzione IVA, in merito alle prestazioni di servizi rese nell'ambito della pratica sportiva, è irrilevante l'identità del beneficiario o la forma giuridica tramite la quale fruisce della prestazione di servizi erogata. E' devoluto alla cognizione del giudice del merito l'accertamento che le dette prestazioni siano erogate da un'organizzazione priva dello scopo del lucro, connesse con la pratica sportiva, indispensabili al relativo svolgimento e fruitive dai soggetti che tale disciplina sportiva praticano.

#### **IVA – Territorialità – Prestazioni di servizi – Consulenza tecnica – Art. 9, dir. CEE n. 388 del 1977 – Luogo di tassazione – Stato membro del committente soggetto passivo d'imposta – Legittimità – Sussistenza.**

Corte di Giust. CE, sez. I 9 novembre 2008, n. C-291/07, in Giur. Imp. 6/08 on line.

In tema di IVA, ai sensi dell'art. 9 della dir. CEE n. 388 del 1977, il luogo di tassazione dei servizi di consulenza tecnica resi da un soggetto residente in uno Stato membro ad un committente soggetto passivo d'imposta in altro Stato membro dev'essere individuato in tale ultimo Stato.

### Corte di Cassazione

#### **IVA – Detrazione dell'imposta – Operazioni esenti – Calcolo del pro-rata di detrazione – Indagine sull'attività propria dell'impresa come oggetto ordinario della stessa – Necessità – Operazioni occasionali o accessorie – Irrilevanza.**

Cass., sez. trib. 7 maggio 2008, n. 11085, in Boll. Trib. 2008, pag. 1459.

In tema di IVA, l'art. 19 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, impone di tener conto delle operazioni esenti, indicate ai numeri da 1) a 9) dell'art. 10 dello stesso decreto, al fine della determinazione della percentuale di in detraibilità (c.d. *pro-rata*),, solo quando formino oggetto dell'attività propria dell'impresa; ricadono 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, mentre vanno escluse tutte quelle attività che pur se previste nell'atto costitutivo, siano eseguite solo in modo occasionale o accessorio per un migliore svolgimento dell'attività propria dell'impresa.

#### **IVA – Legittimazione attiva al rimborso di IVA assolta per rivalsa – Spetta solo ai soggetti passivi d'imposta – Fornitura di beni a soggetti con attività esente – Esenzione – Non spetta.**

Cass., SS.UU. 31 luglio 2008, n. 20752, in Corr. Trib. 41/2008, pag. 3324.

La qualità di soggetto IVA legittima ad agire direttamente nei confronti dell'Autorità fiscale davanti al giudice tributario per ottenere la restituzione delle somme erroneamente addebitate a titolo d'imposta dal cedente; la giurisdizione del giudice tributario deve, infatti, essere individuata in relazione a tale qualità.

L'esenzione delle forniture ad un'attività esente da IVA non sussiste.

#### **IVA – Imposta dichiarata – Omesso versamento – Obbligo di preventivo unito al pagamento – Non sussiste.**

Cass., sez. trib. 3 settembre 2008, n. 22197, in Corr. Trib. 40/2008, pag. 3261.

In caso di omesso versamento IVA dichiarata direttamente dal contribuente, l'obbligo del preventivo invito al pagamento previsto dall'art. 60, sesto comma, del DPR n. 633/1972 non sussiste, in quanto la previsione deve intendersi implicitamente caducata (fattispecie antecedente all'entrata in vigore dell'art. 54-*bis* del DPR n. 633/1972).

#### **IVA – Associazioni sportive dilettantistiche – Attività commerciale – Attività istituzionali verso i soci a contenuto economico – Esclusione – Attività economiche con terzi – Imponibilità.**

Cass., sez. trib. 9 settembre 2008, n. 22739, in Corr. Trib. 43/2008, pag. 3473.

Per le associazioni sportive dilettantistiche, ai fini IVA, non si considerano fatte nell'esercizio di attività commerciali le cessioni di beni e le prestazioni di servizi ai soci, associati o partecipanti

verso pagamento di corrispettivi specifici, se l'attività è effettuata in conformità alle finalità istituzionali. Da ciò trae chiaramente l'indicazione che le prestazioni rese in favore di terzi sono sempre da considerarsi fatte nell'esercizio di attività commerciali.

**IVA – Aliquote – Opere di urbanizzazione primaria – Prestazioni di servizi aventi ad oggetto la realizzazione di strade residenziali ed altre opere ad esse collegate – Aliquota – Spettanza – Strade ed opere al servizio di zone industriali – Agevolazione d'aliquota – Inammissibilità.**  
Cass., sez. trib. 2 ottobre 2008, n. 24428, in Giur. Imp. 6/2008, on line.

In tema di IVA, ai sensi dell'art. 8, comma 1, del D.L. 31 ottobre 1980, n. 693, dell'art. 4 della L. 29 settembre 1964, 847 e dell'art. 44 della L. 21 ottobre 1971 n. 865 e successive modificazioni ed integrazioni, l'applicazione dell'aliquota IVA agevolata prevista "ex lege" per la realizzazione di opere di urbanizzazione primaria (nel caso di specie, strade ed altre opere ad esse collegate) spetta nei soli casi in cui dette opere vengono realizzate al servizio di aree destinate ad accogliere centri abitativi, e non anche di zone industriali.

**IVA – Pacchetti premio – Assoggettamento ad IVA – Sussiste – Detrazione IVA a monte – Esclusione – Applicazione dell'imposta sostitutiva ai sensi dell'art. 19 L. n. 449 del 1997, comma 8 – Esclusione.**  
Cass., sez. trib. 29 ottobre 2008, n. 25907, in Giur. Imp. 6/2008, on line.

I pacchetti premio non rientrano tra i "beni e servizi non imponibili ai fini IVA" atteso che tali beni e servizi all'atto del loro acquisto, sono normalmente soggetti all'imposta sul valore aggiunto, anche se l'IVA assolta a monte non è detraibile ai sensi dell'art. 19 del DPR n. 633 del 1972. La non detraibilità dell'IVA giustifica la non applicabilità dell'imposta sostitutiva di cui all'art. 19, comma 8, della L. n. 449 del 1997, che altrimenti determinerebbe un'inammissibile doppia imposizione, non consentita.

#### Commissioni tributarie di merito

**IVA – IVA di gruppo – Sanzioni per omesso versamento – Mancata prestazione di garanzia per compensazioni - Inapplicabilità**  
Comm. Trib. Prov. Di Reggio Emilia, sez. I, 17 settembre 2008, n. 147, in Corr. Trib. 41/2008, pag. 3332.

Nel caso di liquidazione dell'IVA di gruppo, di cui al DM 13 dicembre 1979, la sanzione del 30% prevista per l'omesso versamento, totale o parziale, dell'imposta risultante dalla dichiarazione annuale non può essere applicata analogicamente nell'ipotesi di mancata prestazione della garanzia a fronte delle compensazioni operate dalla capogruppo tra debiti e crediti.

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

#### **Giurisprudenza**

#### **Corte Costituzionale**

**Registro (imposta di) – Contratto pluriennale di affitto di azienda – Risoluzione anticipata – Art. 17, comma 3, DPR n. 131/1986 – Irragionevole disparità di trattamento tra locazione di immobili urbani ed affitto di azienda – Violazione degli artt. 3, 53 e 97 Cost. – Questione di legittimità costituzionale – Manifesta inammissibilità.**

Corte Cost. 28 dicembre 2006, n. 461 in Riv. Dir. Trib. 10/2008, II, pag. 578.

E' manifestamente inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art. 17, comma 3, DPR n. 131/1986, sollevata con riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., dal momento che il rimettente non ha fornito alcuna motivazione né sull'asserita omogeneità di fattispecie che il legislatore ha disciplinato in modo diverso, né, in particolare, sulla sussistenza anche per l'affitto pluriennale di azienda della speciale *ratio* giustificatrice, posta a base della normativa fiscale derogatoria, relativa alle sole locazioni pluriennali di immobili urbani.

### Corte di Cassazione

**Registro (imposta di) – Determinazione automatica del valore dell'immobile – Accertamento mediante avviso di liquidazione – Legittimità – Impugnazione estesa alla contestazione della rendita catastale – Evocazione in giudizio dell'UTE (ora Agenzia del Territorio) – Necessità – Litisconsorzio necessario con l'Ufficio dell'Agenzia delle entrate – Esclusione.**  
Cass., sez. trib. 11 giugno 2008, n. 15449, in Boll. Trib. 2008, pag. 1622.

In tema di imposta di registro, qualora il contribuente abbia dichiarato di volersi avvalere della determinazione automatica del valore di un immobile sulla base della rendita catastale ai sensi dell'art. 12 del DL 14 marzo 1988, n. 70 (convertito, con modificazioni, dalla legge 13 maggio 1988, n. 154), l'attribuzione della rendita da parte dell'UTE innesca un procedimento di valutazione automatica, per cui legittimamente l'ufficio richiede il conguaglio dell'imposta versata con avviso di liquidazione anziché con avviso di accertamento, di talché, se il contribuente contesta anche l'atto di attribuzione della rendita catastale, egli ha l'onere di proporre impugnativa giudiziale anche nei confronti dell'UTE o dell'Agenzia del Territorio che tale atto ha emesso; in caso di carenza di instaurazione del contraddittorio nei confronti di questi ultimi non può rimediarsi mediante ordine di integrazione ex art. 102 c.p.c., in quanto l'Ufficio che richiede il conguaglio e l'UTE (o l'Agenzia del territorio) non sono litisconsorzi necessari, e fra le due questioni esiste solo un vincolo di pregiudizialità logica.

**Registro (Imposta di) – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Art. 2 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 – Art. 40 del DPR 26 aprile 1986, n. 131 – Cessione d'azienda – Liquidazione concorsuale.**

**Registro (imposta di) – Cessione di azienda – Cessione di singoli beni – Impresa – Integrazione della potenzialità produttiva – Inidoneità – Assoggettabilità – Art. 2 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 – Art. 9 della Tariffa, Parte prima, del DPR 26 aprile 1986, n. 131.**  
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 rispondente al 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 complessità 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.

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

## Giurisprudenza

### Corte di Cassazione

**Successioni e donazioni (imposta sulle) – Dichiarazione – Accettazione per conto di eredi minori con beneficio d’inventario – Termine di presentazione della dichiarazione – Art. 31, D.Lgs. n. 346 del 1990 – Sei mesi dalla scadenza del termine di redazione dell’inventario – Mancata redazione – Anno dal raggiungimento della maggiore età – E’ tale.**

Cass., sez. trib. 24 ottobre 2008, n. 25666, in Giur. Imp. 6/2008, on line.

L’art. 31 D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, nel caso di eredità accettata con beneficio d’inventario, individua il termine per la presentazione della dichiarazione di successione nei sei mesi dalla scadenza del termine per la formazione dell’inventario.

Conseguentemente il termine di presentazione della dichiarazione di successione in tale ipotesi inizia a decorrere soltanto con la redazione dell’inventario o con lo spirare del termine ultimo dell’anno dal raggiungimento della maggiore età.

**Successioni e donazioni (imposta sulle) – Accettazione – Accettazione i eredità con beneficio d’inventario – passività deducibili – Art. 12 DPR n. 637 del 1972 – Limiti di cui al successivo art. 15 – Applicabilità – Debiti risultanti dallo “stato di graduazione” formato nella procedura di accettazione – Necessaria corrispondenza – Non sussiste – Opponibilità all’Amministrazione finanziaria delle risultanze dello “stato di graduazione” – Esclusione.**

Cass., sez. trib. 24 ottobre 2008, n. 25670, in Giur. Imp. 6/2008, on line.

In ipotesi di accettazione dell’eredità con beneficio di inventario, ai fini della determinazione dell’imposta di successione, le passività gravanti sull’eredità sono deducibili nei limiti fissati e con le forme previste dalle norme fiscali fissate dall’art. 12 e segg. Del DPR n. 637 del 1972, con irrilevanza dei risultati dello “stato di graduazione” formatosi nella procedura di accettazione.

Conseguentemente non è opponibile all’Amministrazione finanziaria lo “stato di graduazione” formato in sede di procedura di accettazione dell’eredità con beneficio di inventario, ancorché divenuto definitivo, non sussistendo necessaria corrispondenza tra i debiti deducibili fiscalmente e quelli che possono confluire nello “stato di graduazione “ perché riconoscibili civilmente.

## FINANZA E TRIBUTI LOCALI

### Giurisprudenza

#### Corte Costituzionale

**Tributi locali – Canone di fognatura e di smaltimento delle acque reflue – Natura di corrispettivo di prestazioni contrattuali e non di tributo – Mancanza o inattività dei depuratori – Quota di tariffa relativa al servizio di depurazione – Debenza – Esclusione – Art. 14, L. n. 36 del 1994 e art. 155, D.Lgs. n. 152 del 2006 – Illegittimità costituzionale.**

Corte Cost. 8 ottobre 2008, n. 335, in Giur. Imp. 6/2008, on line.

Nel sistema delineato dalla legge n. 36 del 1994 la tariffa del servizio idrico integrato, articolato in tutte le sue componenti – e, quindi anche quella relativa al servizio di depurazione – ha natura di corrispettivo di prestazioni contrattuali e non di tributo.

Conseguentemente è costituzionalmente illegittimo vuoi l'art. 14, co. 1 della legge 5 gennaio 1994, n. 36 (sia nel testo originario, sia nel testo modificato dall'art. 28 della legge 31 luglio 2002, n. 179) nella parte in cui prevede che la quota di tariffa riferita al servizio di depurazione è dovuta dagli utenti a prescindere dalla esistenza e dal funzionamento dei depuratori.

\*\*\*\*\*

Con commento di N. P.

### Corte di Cassazione

**Tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (TARSU) – Avviso di accertamento – Contenuto – Funzionario responsabile – Firma autografa – Utilizzo di mezzi meccanici ed informatici – Sufficienza.**

Cass., sez. trib. 23 settembre 2008, n. 23976, ne Il fisco 38/2008, fasc. n. 1, pag. 6851.

Costituisce principio consolidato nella giurisprudenza di legittimità, la sufficienza dell'indicazione a stampa del funzionario responsabile – in luogo della firma autografa – allorché si ricorra all'emissione degli avvisi di accertamento per il tramite di sistemi informativi automatizzati.

### ICI

#### Giurisprudenza

### Corte di Cassazione

**ICI – Aree fabbricabili – Determinazione del valore imponibile – Sentenza che opera una riduzione immotivata del valore dell'area da parte della Commissione tributaria – Annullabilità.**

**Aree fabbricabili – Determinazione del valore imponibile – Va determinato non per singole porzioni, ma complessivamente tenendo conto delle diverse destinazioni urbanistiche.**

Cass., sez. trib. 23 luglio 2008, n. 20256, in Boll. Trib. 2008, pag. 1465.

In materia di ICI, deve ritenersi viziata di carenza di motivazione la determinazione della Commissione tributaria di ridurre il valore imponibile di un'area fabbricabile, disattendendo apoditticamente le valutazioni espresse dal consulente tecnico d'ufficio e quelle del regolamento adottato dal Comune impositore ai sensi dell'art. 59, primo comma, lett. g), del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 (valutazioni, queste ultime, che non hanno natura imperativa, ma svolgono funzioni analoghe a quelle dei c.d. "studi di settore").

La determinazione del valore-base ai fini dell'applicazione dell'ICI relativamente ad aree fabbricabili va operata con l'osservanza dei parametri stabiliti dall'art. 5, comma 5, del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, con una valutazione complessiva (e non frazionata per singole porzioni dell'area) del valore commerciale dell'immobile, non negandosi tuttavia che il differente livello di edificabilità dell'area (in parte destinata ad edificazione e in parte vincolata a servizi, aree verdi e parcheggi) viene ad incidere su tale valore, legittimando conseguentemente una valutazione finale che tenga conto di tali elementi.



**ICI – Immobile non ultimato – Avvenuto classamento – Imponibilità – Inutilizzabilità – Riduzione dell'imposta – Spetta.**

Cass., sez. trib. 10 ottobre 2008, n. 24924, in Corr. Trib. 45/2008, pag. 3624.

Ai sensi degli artt. 1 e 2 del D.Lgs. n. 504/1992, l'applicazione dell'ICI trova il suo fondamento nel dato formale del classamento dell'immobile, attribuito all'atto della sua inclusione in catasto e conseguentemente all'avvenuta ultimazione dei lavori; lo stato di fatto del bene, eventualmente divergente dai dati catastali, è da ritenersi una mera opzione soggettiva, del tutto irrilevante per l'applicazione dell'imposta. La condizione di non utilizzabilità che deriva dalla mancata ultimazione dei lavori può dunque essere invocata, ai sensi dell'art. 8 del D.Lgs. n. 504/1992, al solo fine di usufruire della riduzione dell'imposta e non già per l'esenzione totale.

**ICI – Immobili di interesse storico-artistico – Art. 2, D.L. n. 16 del 1993 – Agevolazione – Minore delle tariffe d'estimo della zona censuaria – Art. 3, L. n. 1089 del 1939 – Vincolo "diretto" di tutela – Necessità – Vincolo indiretto – Irrilevanza.**

Cass., sez. trib. 24 ottobre 2008, n. 25703, in Giur. Imp. 6/2008, on line.

L'art. 2, co 5, del D.L. 23 gennaio 1993, n. 16, convertito in legge 24 marzo 1993, n. 75, dispone un'agevolazione ai fini dell'imposta comunale sugli immobili soltanto per gli immobili di interesse storico o artistico vincolati a sensi dell'articolo 3 della legge 1 giugno 1939, n. 1089 e successive modificazioni.

Conseguentemente il vincolo c.d. indiretto disciplinato dall'art. 21 della citata legge del 1939 non legittima il godimento del suddetto beneficio fiscale.

**ICI – Abitazione principale – Detrazioni – Art. 8, D.Lgs. n. 504 del 1992 – Aliquote ridotte pertinenti alla – Art. 6, D.Lgs. n. 504 del 1992 – Unità catastali distinte – Irrilevanza – Utilizzo come unica abitazione – Stessa categoria catastale – Sufficienza.**

Cass., sez. trib. 29 ottobre 2008, n. 25902, in Giur. Imp. 6/2008, on line.

Ai fini dell'imposta comunale sugli immobili, il contemporaneo utilizzo di più di una unità catastale come "abitazione principale" non costituisce ostacolo all'applicazione, per tutte, dell'aliquota prevista per l'abitazione principale, prevista dell'art. 5, del D.Lgs. n. 504 del 1992 sempre che il derivato complesso abitativo utilizzato non trascenda la categoria catastale delle unità che lo compongono, assumendo rilievo, a tal fine, non il numero delle unità catastali ma la prova dell'effettiva utilizzazione ad "abitazione principale" dell'immobile complessivamente considerato, ferma restando, ovviamente, la spettanza della detrazione prevista dell'art. 8, comma 2, del D.Lgs. n. 504 del 1992, una sola volta per tutte le unità.

**ICI – Immobili di imprese – Fabbricato classificabile nel gruppo catastale D – Fabbricato insistente su distinte particelle catastali – Art. 5, D.Lgs. n. 504 del 1992 – Contabilizzazione unica – Ammissibilità – Base imponibile – Valore contabile – Validità – Valore delle rendite catastali simili – Esclusione.**

Cass., sez. trib. 13 novembre 2008, n. 27067, in Giur. Imp. 6/2008, on line.

Un fabbricato senza rendita catastale, iscritto o non iscritto in catasto, classificabile nel gruppo catastale D e interamente posseduto da un'impresa, costituisce un'unità immobiliare ex art. 2, co 1, del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, anche quando insista su più particelle del catasto di un Comune.

Conseguentemente la contabilizzazione di un fabbricato senza rendita catastale, iscritto o non iscritto in catasto, classificabile nel gruppo catastale D e interamente posseduto da un'impresa, è da considerare distinta ai sensi dell'art. 5, co 3, del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, quando, indipendentemente dalla pluralità delle particelle catastali su cui insista, sia effettuata in modo

specifico per esso e in modo separato rispetto a quella degli altri fabbricati classificabili nel gruppo catastale D.

## VARIE

### Dottrina

**“Società finanziarie, fondo patrimoniale e intestazioni fiduciarie a servizio dei passaggi generazionali – Riflessioni operative”** di M. PEZZETTA, ne Il fisco 34/2008, fasc. n. 1, pag. 6115.

L'articolo sintetizza le caratteristiche di tre tipologie di strumenti (le società *holding*, il fondo patrimoniale e l'intestazione fiduciaria) idonei a realizzare i passaggi generazionali nelle imprese familiari, salvaguardando il patrimonio e dirimendo i conflitti legati al loro controllo. Le società *holding* (finanziarie di famiglia) costituiscono una sorta di “stanza di compensazione” fra interessi disomogenei e contrapposti, in quanto consentono di risolvere i problemi derivanti dalla parcellizzazione dei diritti sociali, strategie divergenti e contrapposizioni fra soci, che potrebbero porre a rischio l'avviamento e il *going concern* delle imprese. Il fondo patrimoniale costituisce uno strumento di segregazione del patrimonio, anche personale, dell'imprenditore, destinato ad uno scopo specifico ed assoggettato alla garanzia illimitata per le obbligazioni contratte nell'esercizio dell'attività commerciale, da quella porzione del patrimonio posta a tutela dei bisogni della famiglia o destinata alla soddisfazione degli eredi legittimari non “investiti” del governo dell'impresa; essendo il matrimonio il presupposto fondamentale per la sua costituzione, non è ammesso in caso di unione di fatto. L'intestazione fiduciaria, infine, può rappresentare uno strumento utile a superare situazioni di un'*impasse* societaria, consentendo di fruire di un soggetto professionale, tenuto ad operare nel pieno rispetto delle istruzioni del fiduciante, sotto un rigoroso regime di controlli e autorizzazioni. (SG)

**Dottrina**

ANDREANI G., TUBELLI A., “La detrazione IVA sulle spese di vitto e alloggio dopo i chiarimenti Assonime” <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	<b>Pag. 23</b>
CERRATO M., “Stabile organizzazione e gruppi tra rigori giurisprudenziali e temperamenti dell’OCSE” <b>(IRES/IRPEG)</b>	<b>“ 14</b>
CIANI F., “I riallineamenti” <b>(IRES/IRPEG)</b>	<b>“ 14</b>
CROVATO F., LUPI R., “Rilievi sulla competenza ed eliminazione della doppia imposizione” <b>(IRES/IRPEG)</b>	<b>“ 15</b>
DAMIANI M., LUPI R., STEVANATO D., DUS S. ACERNESE R., “Sostituzione dei principi contabili alle regole fiscali e possibile reinterpretazione degli organi verificatori” <b>(IAS)</b>	<b>“ 7</b>
DELLA CARITA' A., “Tassazione dell’indennità di cessazione del rapporto di co.co.pro. corrisposta a soggetto non residente” <b>(REDDITO DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	<b>“ 26</b>
DELLA VALLE E., “La deducibilità dei costi per servizi infragruppo” <b>(IRES/IRPEG)</b>	<b>“ 16</b>
DELLI FALCONI F., MARIANETTI G., “Il lavoro dipendente nelle Convenzioni internazionali” <b>(REDDITO DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	<b>“ 26</b>
DOLCE R., PARISOTTO R., “Manovra d’estate (DL 25 giugno 2008, n. 112, convertito) – Novità per banche ed assicurazioni” <b>(IRES/IRPEG)</b>	<b>“ 16</b>
FERRANTI G., “Ancora da chiarire il regime delle spese di vitto e alloggio per imprese e professionisti” <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	<b>“ 23</b>
FERRANTI G., “La deducibilità delle spese di vitto e alloggio dopo i chiarimenti Assonime” <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	<b>“ 23</b>
MASPES P., “La disciplina IVA dei servizi di mensa aziendale” <b>(IVA)</b>	<b>“ 30</b>
MELIS G., “La residenza fiscale delle società nell’IRES: giurisprudenza e normativa convenzionale” <b>(IRES/IRPEG)</b>	<b>“ 17</b>

MIELE L., RUSSO V., “Assonime e Agenzia delle Entrate spiegano l’imposta sostitutiva sui conferimenti d’azienda” <b>(IRES/IRPEG)</b>	Pag. 17
MOLINARO G., STEVANATO D., GUELFY F., LUPI R., “L’inasprimento punitivo della tassazione per settori economici privilegiati: “Robin Hood Tax” e sistema bancario” <b>(IRES/IRPEG)</b>	“ 18
PETRUCCI F., “Gli incentivi per il trattenimento del lavoratore sul posto di lavoro” <b>(REDDITO DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	“ 27
PEZZETTA M., “Società finanziarie, fondo patrimoniale e intestazioni fiduciarie a servizio dei passaggi generazionali – Riflessioni operative” <b>(VARIE)</b>	“ 38
RIGHINI A., COVINO E., “Ancora su alcune incongruenze connesse all’assimilazione dei trusts ad enti non commerciali” <b>(IRES/IRPEG)</b>	“ 19
TENORE M., “La rilevanza fiscale degli IAS in tema di strumenti finanziari partecipativi” <b>(IAS)</b>	“ 8
ZIZZO G., “L’imposta sostitutiva sulle operazioni straordinarie e le fusioni inverse” <b>(IRES/IRPEG)</b>	“ 20
ZIZZO G., “Le riorganizzazioni societarie: il trasferimento all’estero della sede” <b>(IRES/IRPEG)</b>	“ 20

### Prassi Amministrativa

Circ. Agenzia delle Entrate 25 settembre 2008, n. 57/E <b>(IRES/IRPEG)</b>	“ 21
Circ. Agenzia delle Entrate 22 ottobre 2008, n. 59/E <b>(REDDITO DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	“ 27
Ris. Agenzia delle Entrate 23 ottobre 2008, n. 400 <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)</b>	“ 11
Ris. 2 novembre 2008, n. 425 <b>(IRES/IRPEG)</b>	“ 21
Circ. 3 novembre 2008, n. 61/E <b>(IRES/IRPEG)</b>	“ 22
Ris. Agenzia delle Entrate 5 novembre 2008, n. 421	

<b>(REDDITO DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	“ 27
Ris. Agenzia delle Entrate 3 dicembre 2008, n. 466 <b>(IVA)</b>	<b>Pag. 31</b>
Ris. Agenzia delle Entrate 3 dicembre 2008, n. 470 <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)</b>	“ 11

### Giurisprudenza

#### Corte di Giustizia CE

28 dicembre 2006, n. 461 <b>(REGISTRO (Imposta di))</b>	“ 33
18 luglio 2007, n. C-119/07 <b>(VIOLAZIONI E SANZIONI)</b>	“ 4
3 aprile 2008, n. C-27-07 <b>(IRES/IRPEG)</b>	“ 22
30 luglio 2008, n. 316 <b>(CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)</b>	“ 4
23 settembre 2008, n. 23976 <b>(FINANZA E TRIBUTI LOCALI)</b>	“ 36
8 ottobre 2008, n. 335 <b>(FINANZA E TRIBUTI LOCALI)</b>	“ 35
16 ottobre 2008, n. C-253/07 <b>(IVA)</b>	“ 31
9 novembre 2008, n. C-291/07 <b>(IVA)</b>	“ 31

#### Corte di Cassazione

20 novembre 2007, n. 24010 <b>(CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)</b>	“ 5
11 gennaio 2008, n. 450 <b>(ACCERTAMENTO: Principi e norme generali)</b>	“ 2
4 aprile 2008, n. 8773 <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	“ 25

7 maggio 2008, n. 1114 <b>(CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)</b>	Pag. 5
7 maggio 2008, n. 11085 <b>(IVA)</b>	“ 32
4 giugno 2008, n. 14709 <b>(REDDITO DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	“ 28
11 giugno 2008, n. 15449 <b>(REGISTRO (Imposta di))</b>	“ 34
27 giugno 2008, n. 17613 <b>(REGISTRO (Imposta di))</b>	“ 34
23 luglio 2008, n. 20256 <b>(ICI)</b>	“ 36
31 luglio 2008, n. 20752 <b>(IVA)</b>	“ 32
6 agosto 2008, n- 21172 <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	“ 25
6 agosto 2008, n. 21184 <b>(CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)</b>	“ 5
6 agosto 2008, n. 21170 <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	“ 2
7 agosto 2008, n. 21303 <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	“ 2
3 settembre 2008, n. 22234 <b>(IRE/IRPEF)</b>	“ 13
3 settembre 2008, n. 22197 <b>(IVA)</b>	“ 32
9 settembre 2008, n. 22726 <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Catasto)</b>	“ 13
9 settembre 2008, n. 22739 <b>(IVA)</b>	“ 32
12 settembre 2008, n. 23523	

<b>(STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE)</b>	“ 1
15 settembre 2008, n. 23635	
<b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	Pag. 3
15 settembre 2008, n. 23652	
<b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	“ 3
24 settembre 2008, n. 25685	
<b>(RISCOSSIONE)</b>	“ 29
24 settembre 2008, n. 23983	
<b>(IRES/IRPEG)</b>	“ 23
24 settembre 2008, n. 23987	
<b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	“ 25
2 ottobre 2008, n. 14455	
<b>(REDDITO DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	“ 28
2 ottobre 2008, n. 24428	
<b>(IVA)</b>	“ 33
8 ottobre 2008, n. 24774	
<b>(VIOLAZIONI E SANZIONI)</b>	“ 4
10 ottobre 2008, n. 24910	
<b>(AMNISTIA E CONDONO)</b>	“ 3
10 ottobre 2008, n. 25703	
<b>(ICI)</b>	“ 37
10 ottobre 2008, n. 24928	
<b>(STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE)</b>	“ 1
17 ottobre 2008, n. 25374	
<b>(STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE)</b>	“ 1
24 ottobre 2008, n. 25666	
<b>(SUCCESSIONI E DONAZIONI (Imposta sulle))</b>	“ 35
24 ottobre 2008, n. 25670	
<b>(SUCCESSIONI E DONAZIONI (Imposta sulle))</b>	“ 35
24 ottobre 2008, n. 25703	
<b>(ICI)</b>	“ 37
29 ottobre 2008, n. 25902	

<b>(ICI)</b> 29 ottobre 2008, n. 25907 <b>(REDDITI DIVERSI)</b>	“ 37 Pag. 29
29 ottobre 2008, n. 25947 <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)</b>	“ 11
4 novembre 2008, n. 26438 <b>(REDDITO DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	“ 28
4 novembre 2008, n. 26448 <b>(RISCOSSIONE)</b>	“ 30
13 novembre 2008, n. 27067 <b>(ICI)</b>	“ 37
<u>Commissioni tributarie di merito</u>	
3 marzo 2006, n. 11 <b>(IMPOSTE E TASSE (in genere))</b>	“ 10
14 gennaio 2008, n. 173 e 174 <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)</b>	“ 12
18 gennaio 2008, n. 61 <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)</b>	“ 12
10 marzo 2008, n. 4 <b>(REDDITO DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	“ 28
19 marzo 2008, n. 12 <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	“ 3
3 giugno 2008, n. 56 <b>(IMPOSTE E TASSE (in genere))</b>	“ 10
13 giugno 2008, n. 224 <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	“ 26
17 settembre 2008, n. 147 <b>(IVA)</b>	“ 33