

# Finanza & Fisco

Naviga nel Diritto Tributario



“F&F E-Mail”



Numero 5 del 3/02/2007 del settimanale

Per qualunque informazione contattare  
i numeri 800-867105 oppure 065416320 - 065416291

## Chiusura per “evasione fiscale” dell’esercizio commerciale per omissione di scontrini: spunti ricostruttivi della tutela del contribuente *di Carmela Lucariello*

## La sospensione necessaria si fa strada nel processo tributario *di Carmelo Grimaldi*

**La disciplina in tema di sospensione necessaria ex art. 295 c.p.c. trova applicazione anche d’ufficio nei rapporti tra processi devoluti alla giurisdizione del giudice tributario — Corte Suprema di Cassazione - Sezione V Civile Tributaria - Sentenza n. 9999 del 28 aprile 2006:** «CONTENZIOSO TRIBUTARIO - Procedimento - Sospensione del giudizio - Applicabilità nel processo tributario - Sussistenza - Art. 295 c.p.c. - Artt. 1 e 39, comma 2, del D.Lgs. 31/12/1992, n. 546 • CONTENZIOSO TRIBUTARIO - Procedimento civile - Sospensione del processo - Necessaria - Provvedimento officioso del giudice - Configurabilità - Conseguenze - Istanza di parte - Necessità - Esclusione - Art. 295 c.p.c.» **pag. 322**

**Non è applicabile la sospensione del giudicato ex art. 295 c.p.c. relativo ai redditi dei singoli soci ai fini IRPEF nel caso in cui sia ancora pendente la controversia, a cui non partecipano i soci, sul reddito delle società di persone ai fini ILOR — Corte Suprema di Cassazione - Sezione V Civile Tributaria - Sentenza n. 26377 dell’11 dicembre 2006:** «CONTENZIOSO TRIBUTARIO - Procedimento - Sospensione del giudizio - Art. 295 cod. proc. civ. - Applicabilità nel processo tributario - Condizioni - Pregiudizialità - Coincidenza dei soggetti - Mancata partecipazione del socio al giudizio sul reddito delle società di persone ai fini ILOR - Conseguenze in tema di controversia relativa all’IRPEF dovuta sulla quota di reddito sociale spettante al singolo socio - Art. 295 c.p.c. - Artt. 1 e 39, comma 2, del D.Lgs. 31/12/1992, n. 546» **pag. 325**

continua

continua

Nel sito [www.finanzaefisco.it](http://www.finanzaefisco.it) si può trovare il sommario del numero in distribuzione per accedere ai relativi articoli in formato pdf. Mentre nella sezione del sito [www.finanzaefisco.it/archivio.htm](http://www.finanzaefisco.it/archivio.htm) si possono trovare i sommari degli anni dal 2000 al 2007.

# Finanza & Fisco

EDIZIONI

Direttore Eugenio Pompei

---

3 febbraio 2007      Settimanale tecnico di informazione e documentazione tributaria      Anno XXI - numero 5

Direttore Responsabile, **Eugenio Pompei**. Direzione, redazione, amministrazione, Via C. Colombo, 436 - 00145 ROMA - Tel. 065416320 - 065416291, fax 065415822. **Indirizzo internet:** [www.finanzaefisco.it](http://www.finanzaefisco.it) - **E-mail:** [finefisc@tin.it](mailto:finefisc@tin.it) — Stampa, Romaprint srl, V. di Scorticabove, 136.

**Abbonamento annuale, Finanza & Fisco € 215,00; Finanza & Fisco + Raccolta Informatica “Massime Tributarie” € 253,00; Finanza & Fisco + Raccolta Informatica “Annate 1996/2006” € 253,06; effettuato su C/C postale N. 79966008, intestato a “Finanza e Fisco”, Via C. Colombo, 436 - 00145 ROMA - Prezzo copia € 4,48 - Vendita esclusiva per abbonamento.**

Autorizzazione del Tribunale di Roma rilasciata in data 02/01/1987, n. 3. Poste Italiane S.p.A. - Sped. in abb. post. - D.L. n. 353/2003 (conv. in L. n. 46/2004) art. 1, c. 1 - DCB ROMA. Iscritto al registro nazionale della stampa con il n. 2064, in data 09/02/1987 - Iscrizione al R.O.C. n. 799. Pubblicazione edita da “Finanza e Fisco”.

I contenuti e i pareri espressi negli articoli sono da considerare opinioni degli autori che non impegnano pertanto la direzione del giornale.

I manoscritti e fotografie, anche se non pubblicati non si restituiscono. Associato all’USPI 

Gli abbonamenti non disdetti un mese prima della scadenza si intendono rinnovati.

**Tutela della privacy** - Informativa: Egregio Abbonato, ai sensi dell’art. 13 del D.Lgs. 30/06/2003, n. 196 «Codice in materia di protezione dei dati personali» - La informiamo che i Suoi dati sono conservati nel nostro archivio informatico e saranno utilizzati dalla società Finanza & Fisco per il solo invio del settimanale e del materiale amministrativo e commerciale-promozionale collegato alla attività editoriale tradizionale e su internet.

Altresì La informiamo che ai sensi dell’art. 7 (Diritto di accesso ai dati personali ed altri diritti) del D.Lgs. sopracitato, Lei ha il diritto di conoscere, aggiornare e cancellare i suoi dati o opporsi all’utilizzo degli stessi, nonché esercitare tutti i restanti diritti ivi previsti mediante comunicazione scritta all’indirizzo dell’Amministrazione di Finanza & Fisco sopraportato. Il destinatario può altresì chiedere di essere rimosso dall’indirizzario del presente periodico (art. 7 D.Lgs. 196/2003) telefonando al n. verde 800-867105.

segue

segue

**Attesa di definizione di giudizio tra contribuente e Territorio relativo all'impugnazione di rendita catastale: applicabile la sospensione ex art. 295 c.p.c. del giudizio tra contribuente e Comune relativo all'impugnazione di avviso di accertamento dell'ICI gravante sull'immobile cui è stata attribuita la rendita contestata — Corte Suprema di Cassazione - Sezione V Civile Tributaria - Sentenza n. 26380 dell'11 dicembre 2006: «CONTENZIOSO TRIBUTARIO - Procedimento - Sospensione del giudizio - Art. 295 cod. proc. civ. - Applicabilità nel processo tributario - Impugnazione di avviso di liquidazione dell'ICI - Impugnazione, in altro giudizio, della rendita attribuita all'immobile - Pregiudizialità - Mancata sospensione del primo giudizio - Conseguenze - D.Lgs. 30/12/1992, n. 504 - Art. 295 c.p.c. - Artt. 1 e 39, comma 2, del D.Lgs. 31/12/1992, n. 546» pag. 328**

pag. 333

## **La vecchia, la transitoria e la nuova disciplina fiscale degli incentivi per l'esodo anticipato dal lavoro**

*Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 10 E del 16 febbraio 2007: «IMPOSTA SUI REDDITI - Redditi di lavoro dipendente - Indennità di fine rapporto - Somme corrisposte in occasione della cessazione del rapporto di lavoro al fine di anticipare l'esodo dei lavoratori - Modifiche alla disciplina fiscale - Abrogazione del comma 4-bis dell'art. 19 del DPR 22/12/1986, n. 917 - Regime transitorio previsto dall'art. 36, comma 23, secondo periodo, del DL 04/07/2006, n. 223, conv., con mod., dalla L 04/08/2006, n. 248 - Nozione di «atti o accordi aventi data certa» ai fini dell'applicazione del regime transitorio»*

pag. 337

## **Manovra finanziaria 2007: le risposte ai quesiti fornite dall'Agenzia delle Entrate in occasione di incontri con la stampa specializzata**

*Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 11 E del 16 febbraio 2007: «MANOVRA FINANZIARIA PER IL 2007 - Profili interpretativi sull'applicazione delle più recenti novità normative emersi nel corso di incontri con la stampa specializzata tenuti nel mese di gennaio 2007 - DL 04/07/2006, n. 223, conv., con mod., dalla L 04/08/2006, n. 248 - DL 03/10/2006, n. 262, conv., con mod., dalla L 24/11/2006, n. 286 - L 27/12/2006, n. 296»*

pag. 364

## **Instaurazione, trasformazione e cessazione dei rapporti di lavoro: ulteriori indirizzi operativi in materia di comunicazioni obbligatorie**

*Nota della Direzione Generale per il Mercato del Lavoro - Ministero del Lavoro e della Previdenza sociale - prot. n. 13/Segr/4746 del 14 febbraio 2007: «LAVORO - Adempimenti connessi alla instaurazione, trasformazione e cessazione dei rapporti di lavoro - Comunicazione preventiva - Art. 9-bis, comma 2, del D.L. 01/10/1996, n. 510, conv., con mod., dalla L 28/11/1996, n. 608, come sostituito dall'art. 1, comma 1180 della L 27/12/2006, n. 296 - Ulteriori indirizzi operativi»*

# Chiusura per “evasione fiscale” dell’esercizio commerciale per omissione di scontrini: spunti ricostruttivi della tutela del contribuente

di Carmela Lucariello

## SOMMARIO

|  | Pag.       |
|--|------------|
| <b>Prassi</b>  | <b>309</b> |
| <b>Giurisdizione tributaria e tutela cautelare del giudice tributario</b>                                      | <b>311</b> |
| <b>Sospensione interinale con decreto presidenziale</b>  | <b>312</b> |
| <b>Tutela risarcitoria del G.O.</b>  | <b>313</b> |
| <b>Istanza di sospensione per decreto presidenziale ex art. 47, terzo comma, del D.Lgs. 31/12/1992, n. 546</b> | <b>315</b> |

## Prassi

La circolare n. 1/E del 19 gennaio 2007 dell’Agenzia delle Entrate (in *“Finanza & Fisco”* n. 48/2006, pag. 4433) è intervenuta a chiarire la nuova disciplina della sanzione accessoria conseguente alla violazione dell’obbligo di emettere la ricevuta o lo scontrino fiscale (art. 1, commi da 8 a 8-ter del D.L. n. 262/2006 — in *“Finanza & Fisco”* n. 42/2006, pag. 3695). Tale prassi, in particolare, ha precisato i seguenti capisaldi in tema di sanzione accessoria (chiusura dell’esercizio commerciale) per plurime violazioni dell’obbligo di certificazione dei corrispettivi:

- “L’articolo 1, commi da 8 a 8-ter, del decreto ha modificato la disciplina delle sanzioni accessorie

in materia di scontrino e ricevuta fiscale contenuta nell’articolo 12, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, che prevedeva la sospensione della licenza o dell’autorizzazione all’esercizio dell’attività ovvero dell’esercizio dell’attività medesima per un periodo da quindici giorni a due mesi qualora fossero state definitivamente accertate, in tempi diversi, tre distinte violazioni dell’obbligo di emettere lo scontrino o la ricevuta fiscale commesse in giorni diversi nel corso di un quinquennio. La disposizione è stata riformulata dal predetto articolo 1, commi da 8 a 8-ter, del decreto, che ha inciso sui presupposti di operatività dell’istituto, sul trattamento sanzionatorio nonché sulle concrete modalità di esecuzione dello stesso.

- Rispetto al passato, ai fini dell’applicazione

della sanzione accessoria è, oggi, sufficiente che «siano state contestate ai sensi dell'articolo 16 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, nel corso di un quinquennio, tre distinte violazioni dell'obbligo di emettere la ricevuta fiscale o lo scontrino fiscale», essendo stato eliminato il presupposto del definitivo accertamento delle stesse. Pertanto, diviene possibile l'applicazione della sanzione accessoria indipendentemente dal decorso dei termini per l'impugnazione dell'atto di contestazione o del provvedimento di irrogazione o dal passaggio in giudicato della pronuncia giurisdizionale in caso di impugnazione, momenti ai quali si ricollega la definitività dell'accertamento.

• Inoltre, la nuova disposizione non richiede che le tre distinte violazioni siano «accertate in tempi diversi».

• Dal venir meno di tale riferimento discende che l'autorità competente può, oggi, disporre la sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività ovvero la sospensione dell'esercizio dell'attività medesima anche nel caso in cui le tre violazioni - che rimangono giuridicamente distinte tra loro - siano contestate unitariamente, a prescindere dall'applicabilità dell'istituto del concorso o della continuazione alle correlative sanzioni principali.

• Sotto un diverso profilo, rispetto al passato il trattamento sanzionatorio risulta mitigato. Infatti, per effetto delle modifiche introdotte dal decreto come convertito, la sanzione accessoria è disposta per un periodo compreso tra tre giorni ed un mese, mentre in passato poteva essere disposta per un periodo superiore, compreso tra quindici giorni e due mesi.

• Anche l'ipotesi 'aggravata' della fattispecie in esame, che prevedeva un innalzamento della misura della sospensione per un periodo da due a sei mesi quando i corrispettivi non documentati nel corso del quinquennio eccedessero la somma di 103.291,37 euro, risulta modificata. Da un lato è stata ridotta a 50.000 euro la soglia a partire dalla quale la misura 'aggravata' trova applicazione, dall'altro la sospensione può essere disposta per un periodo inferiore, compreso tra un mese e sei mesi.

• Con riferimento agli aspetti procedurali, coerentemente con il venire meno del presupposto del definitivo accertamento delle violazioni, è espressamente previsto che il provvedimento di sospensione

sia immediatamente esecutivo, in deroga al principio di cui all'articolo 19, comma 7, del citato D.Lgs. n. 472 del 1997 secondo cui, invece, le sanzioni accessorie sono eseguite quando il provvedimento di irrogazione è divenuto definitivo.

• Ai sensi del nuovo articolo 12, comma 2-bis, competente a disporre il provvedimento di sospensione — da notificare a pena di decadenza entro sei mesi decorrenti dalla contestazione della terza violazione — è la direzione regionale dell'Agenzia delle entrate competente per territorio in relazione al domicilio fiscale del contribuente.

• Il compito di dare esecuzione e verificare l'effettivo adempimento dei provvedimenti di sospensione di cui all'articolo 12, comma 2, è affidato all'Agenzia delle entrate ovvero alla Guardia di finanza, che coopererà secondo le disposizioni recate dall'articolo 63 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. A tale fine, l'esecuzione del provvedimento di sospensione è assicurata mediante applicazione del sigillo dell'organo procedente e con le sottoscrizioni del personale incaricato ovvero con altro mezzo idoneo a indicare il vincolo imposto a fini fiscali. Al riguardo, si osserva che le modalità di apposizione del sigillo devono essere tali da consentire la riconoscibilità del provvedimento di sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività. Delle operazioni compiute è redatto verbale.

• L'articolo 1, comma 8-ter, prevede, infine, che le disposizioni dell'articolo 12, così come modificate o introdotte dalla legge di conversione, trovano applicazione per le violazioni constatate a decorrere dalla data di entrata in vigore della medesima legge di conversione. Per le violazioni già constatate alla medesima data si applicano, per espressa previsione di legge, le disposizioni previgenti. Da ciò deriva che per le violazioni constatate prima del 29 novembre 2006 (data di entrata in vigore della legge di conversione) trova applicazione la previgente disciplina, a prescindere dalla circostanza che l'atto di contestazione venga formato successivamente alla suddetta data. Peraltro, anche con riferimento alle violazioni già constatate prima del 29 novembre 2006, si renderanno applicabili, se più favorevoli, le nuove misure sanzionatorie ai sensi dell'art. 3, comma 3, del D.Lgs. n. 472 del 1997.”.

*De iure condito* (1) il presupposto per l'irrogazione della sanzione accessoria della chiusura temporanea dell'esercizio commerciale, ex articolo 12 del D.Lgs. 471/1997, è la mera contestazione di tre violazioni, ossia la semplice notifica dell'atto previsto dall'articolo 16 del D.Lgs. 472/97. Non è richiesto, che la contestazione delle tre distinte violazioni sia avvenuta in tempi diversi; pertanto, è sufficiente anche un solo atto di contestazione relativo a tre distinte violazioni (constatate per esempio con altrettanti processi verbali). La chiusura scatta anche se il contribuente brucia tutto il *bonus* in un solo giorno. Alla Polizia Tributaria e agli uffici dell'agenzia viene demandato l'effettivo adempimento delle sospensioni dell'attività, la cui esecuzione è assicurata con il sigillo dell'organo procedente e con le sottoscrizioni del personale incaricato ovvero con altro mezzo idoneo a indicare il vincolo imposto ai fini fiscali. Sulla porta dell'esercizio colpito dal provvedimento appare l'avviso "chiuso per evasione fiscale".

L'attuale disciplina, caratterizzata da una evidente stretta punitiva per i contribuenti che non rilasciano scontrini e ricevute fiscali, richiede un percorso ermeneutico ricostruttivo della tutela apprestata dall'ordinamento avverso la chiusura illegittima e soprattutto avverso l'uso distorto ed illegale della sanzione accessoria in parola.

## Giurisdizione tributaria e tutela cautelare del giudice tributario

In applicazione del nuovo testo dell'art. 2 del D.Lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, introdotto dall'art. 12 della legge 28 dicembre 2001 n. 448 — il quale ha esteso la giurisdizione tributaria a tutte le controversie aventi ad oggetto «... *tributi di ogni genere e specie*», ivi incluse le cause attinenti a «... *sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari*» —, è devoluta alla giurisdizione delle commissioni tributarie la controversia relativa al prov-

vedimento di chiusura dell'esercizio commerciale, a seguito di plurime violazioni dell'obbligo di rilascio dello scontrino fiscale (Cass., Sezione V Civile Tributaria, Sentenza 26/02/2004, n. 3877)

Tale provvedimento di chiusura non è impugnabile innanzi al G.O., nelle forme dell'articolo 700 del c.p.c., in virtù del difetto di giurisdizione in capo a tale giudice in materia di impugnazione del provvedimento di chiusura dell'esercizio commerciale per evasione fiscale; esso può essere impugnato innanzi alla Commissione Tributaria, che può disporre la sospensione con ordinanza, inoppugnabile, motivata (ex articolo 47 del D.Lgs. 546/92) in presenza del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora* (cd. coincidenza necessaria tra giudice della tutela cautelare e giudice del merito).

L'esecuzione del provvedimento di chiusura può essere sospeso qualora cagioni un danno grave e non più riparabile mentre il *fumus boni iuris* richiede che il ricorso, anche a seguito di una cognizione sommaria del merito della causa allo stato degli atti, deve apparire ammissibile e fondato. La C.T. non può accontentarsi di una mera valutazione di non manifesta infondatezza del ricorso di merito in quanto il *fumus boni iuris* è la verosimile fondatezza della pretesa azionata dal ricorrente avverso il provvedimento di chiusura.

L'irreparabilità attiene al pregiudizio che non può essere eliminato dall'accoglimento nel merito del ricorso (si pensi alla perdita di clientela dovuta alla chiusura; si pensi ai mancati ricavi dovuti alla chiusura dell'attività; si pensi al deperimento di derrate alimentari — carne e pesce fresco ecc.; si pensi il venir meno per il contribuente della unica fonte di reddito; si pensi all'impossibilità per la chiusura di realizzare programmi di sviluppo dell'impresa; si pensi a causa della chiusura alla revoca dell'affidamento bancario; si pensi a causa della chiusura ad una situazione di illiquidità o insolvenza; si pensi a causa della chiusura ai necessari tagli occupazionali

**Nota (1)** — Vd. C. LUCARIELLO, *Mancato rilascio di scontrini fiscali: più veloce la procedura per la chiusura dell'esercizio commerciale dopo la terza infrazione* (in *"Finanza & Fisco"* n. 42/2006, pag. 3682).

Vd. F. RICCA, *Negoziato chiuso per evasione fiscale*, in Italia-Oggi, del 24.11.2006, pag. 31. F. RICCA, *Niente scontrino? Saracinesche giù*, in Italia Oggi, del 27.10.2006, pag. 34.

Vd. D. DEOTTO-G. GAVELLI, *Scontrini chiusura accelerata*, in Il Sole 24-Ore, del 01.11.2006, pag. 25.

Vd. R. PORTALE-G. ROMANO, *Scontrino sorvegliato speciale*, in Il Sole 24-Ore, del 16.10.2006, pag. 36.

Vd. G. DI DONFRANCESCO-M. MOBILI, *Passo indietro su scontrini e ricevute fiscali*, in Il Sole 24-Ore, del 13.10.2006, pag. 4.

dell'azienda; si pensi alla necessità a causa della chiusura di vendere il proprio patrimonio al di sotto dell'effettivo valore di mercato); l'irreparabilità va intesa come irreversibilità in senso naturalistico del danno ovvero come irrisarcibilità. Vanno valutati il pregiudizio al diritto all'immagine di onesto contribuente, al diritto ad una esistenza libera e dignitosa, al diritto alla libertà di impresa.

La Commissione Tributaria Regionale *ex art. 19*, comma 2, del D.Lgs. 472/1997 deve sospendere l'esecuzione della sanzione accessoria «... *se viene prestata idonea garanzia anche a mezzo di fideiussione bancaria o assicurativa*».

## Sospensione interinale con decreto presidenziale

Occorre osservare che la chiusura dell'esercizio commerciale può costituire una ipotesi di eccezionale urgenza ovvero di attualità ed immediatezza del danno, che non permette l'espletamento della procedura camerale e che consente, quindi, al Presidente della sezione della C.T. Provinciale (se vi è stata assegnazione della causa) o al Presidente della Commissione Tributaria Provinciale (in difetto dell'assegnazione della causa), anche *ex officio* ovvero anche in mancanza di una espressa sollecitazione del suo intervento, valutati i presupposti del *fumus boni iuris* e del danno, in assenza di contraddittorio tra le parti, di concedere con il decreto di fissazione della trattazione dell'istanza di sospensione, in via provvisoria, la sospensione dell'esecuzione del provvedimento di chiusura impugnato sino alla celebrazione dell'udienza camerale (cd. potere cautelare anticipato rispetto all'instaurazione del contraddittorio). La trattazione del merito della controversia deve comunque essere fissata non oltre 90 giorni dalla data della pronuncia di sospensione (cd. termine ordinatorio o canzonatorio privo di sanzione processuale).

La sospensione concessa *inaudita altera parte* per decreto presidenziale è riesaminata nell'udienza camerale ed il collegio, sentite le parti può confermarla, revocarla o modificarla (cd. assorbimento del decreto presidenziale).

Il decreto presidenziale può imporre al ricorrente un versamento di una somma a titolo di cauzione oppure la presentazione di una fideiussione bancaria

o assicurativa. In tale ipotesi il provvedimento sospensivo deve anche precisare i modi ed i termini di prestazione delle cennate garanzie, quali ad esempio l'importo delle somme da versare nonché il modo ed il termine di versamento, gli elementi dell'atto di fideiussione con particolare riguardo alle somme da garantire, alla durata della garanzia.

Al puntuale rispetto dei termini e dei modi dettati dal decreto presidenziale è subordinata l'efficacia del provvedimento sospensivo. Pertanto, ove il ricorrente non dovesse puntualmente adempiere gli oneri posti a suo carico il fisco può dare esecuzione al provvedimento impugnato.

Il decreto di sospensione del presidente produce effetti intrinsecamente provvisori destinati a protrarsi sino e non oltre alla pronuncia definitiva del collegio sull'istanza cautelare. Naturalmente la sospensione dell'esecuzione comporta che il provvedimento venga portato alle sue conseguenze ulteriori inibendo il compimento di attività che ad esso ordinariamente succedono sotto il profilo procedimentale (es. viene meno la possibilità di apporre sulla porta dell'esercizio colpito dal provvedimento l'avviso "chiuso per evasione fiscale"). L'inibitoria colpisce non solo l'atto esplicitamente sospeso ma anche tutti quelli ad esso dipendenti.

Esso deve essere motivato sul punto dei presupposti di eccezionale urgenza che lo giustificano.

Della sospensione, che può essere parziale o condizionata (il provvedimento sospensivo produce i suoi effetti propri solo una volta che le garanzie richieste dal Presidente siano state debitamente costituite), le parti hanno notizia mediante la comunicazione del decreto che fissa la data della trattazione camerale.

È da ritenersi che ai sensi dell'articolo 8 della legge n. 212/2000 la parte abbia diritto alla rifusione delle spese sostenute per la prestazione della garanzia laddove e nei limiti in cui il provvedimento di chiusura sia annullato dal giudice tributario.

In caso di inottemperanza all'ordine di sospensione, fermo restando la tutela penale e la tutela risarcitoria civile *ex* articolo 2043 del codice civile, sussiste la possibilità di rivolgersi nuovamente al giudice della sospensiva secondo le forme proprie del rito cautelare e di sollecitare in tale sede l'esercizio da parte del giudice dei poteri riconosciuti in sede di

giudizio di ottemperanza (es. nomina del commissario *ad acta*).

Sussiste *ex* articolo 19 del D.Lgs. 472/1997 il potere della C.T. Regionale di sospendere l'esecuzione della sanzione in parola applicando in quanto compatibili le previsioni dell'articolo 47 del D.Lgs. 546/92.

## Tutela risarcitoria del G.O.

È consentito al giudice ordinario di accertare se vi sia stato da parte del Fisco per effetto dell'eseguito provvedimento di chiusura un comportamento colposo tale che, in violazione della norma primaria del *neminem laedere*, abbia determinato la violazione di un diritto soggettivo del contribuente.

Orbene, secondo le sezioni unite del giudice di legittimità (Cass., Sezioni Unite Civili, Sentenza 04/01/2007, n. 15) è configurabile la competenza del G.O. per l'azione di risarcimento danni, *ex* articolo 2043 del c.c. nei confronti del fisco.

In particolare, l'*iter* logico-giuridico adottato da tale pronuncia può così essere puntualizzato:

- “... la cognizione della domanda di risarcimento danni, per comportamenti illeciti dell'A.F. o di altri Enti impositori spetta all'autorità giudiziaria ordinaria non potendo tale controversia sussumersi in una delle fattispecie tipizzate, di cui all'articolo 2 del D.Lgs. n. 546/92, attributive della giurisdizione esclusiva delle Commissioni Tributarie (Cass., Sezioni Unite Civili, Sentenza 15/10/1999, n. 722 — in **“Finanza & Fisco” n. 41/99, pag. 4717**).”;

- “La sola previsione degli ‘altri accessori’ (di cui all'articolo 2 del D.Lgs. 546/92) non è di per sé sufficiente a radicare la giurisdizione esclusiva del giudice tributario anche alle controversie sul risarcimento del danno per comportamento illecito (del Fisco). Per accessori, infatti, si intendono (gli atti esattoriali), le spese di notifica, gli interessi moratori, ed al limite il maggior danno da svalutazione monetaria *ex* art. 1224, comma 2, del codice civile” (Cass., Sezioni Unite Civili, Sentenza 04/10/2002, n. 14274);

- “Va riconosciuta ... piena autonomia alla proposta azione di risarcimento del danno ... collegata alla condotta dolosa o colposa ...” dei funzionari del Fisco;

- “... la giurisdizione si determina sulla base della domanda e ai fini del suo riparto tra giudice ordinario e giudice speciale, rileva non già la prospetta-

zione delle parti, bensì il cd. *petitum* sostanziale, il quale va identificato non solo e non tanto in funzione della concreta statuizione che si chiede al giudice, ma anche e soprattutto in funzione della *causa petendi* ossia dell'intrinseca natura della posizione soggettiva dedotta in giudizio ed individuata dal giudice stesso con riguardo alla sostanziale protezione accordata in astratto a quest'ultima dal diritto positivo.”;

- il “... rapporto tributario ormai del tutto esaurito che opera solo come sfondo e che non assume alcuna connessione determinante rispetto alla richiesta di risarcimento dei danni.”;

- “... l'articolo 2 del D.Lgs. 546/92 rappresenta una deroga alla giurisdizione dell'autorità giudiziaria ordinaria per cui la controversia, in tanto può essere attribuita al giudice tributario, in quanto rientri in una delle tre fattispecie normativamente previste nei tre commi dell'art. 2 e cioè una controversia tra quelle tassativamente indicate, ovvero una controversia relativa a sovrainposte, sanzioni, interessi e altri accessori, oppure una controversia in tema di estimo o di attribuzione di rendita catastale.”;

- “Al di fuori di queste ipotesi tassative di deroga della giurisdizione ordinaria non vi è spazio per una giurisdizione della Commissione Tributaria su una controversia relativa al risarcimento dei danni causati dalla P.A. in uno di rami della sua attività, con la conseguenza che, anche se questo settore è il tributario non viene meno la giurisdizione ordinaria tranne che la controversia non possa sussumersi in una delle fattispecie tipizzate attributive della giurisdizione esclusiva delle Commissioni Tributarie.”;

- “L'attività della P.A. anche nel campo tributario, deve svolgersi nei limiti posti non solo dalla legge, ma anche dalla norma primaria del *neminem laedere*, per cui è consentito al giudice ordinario — al quale è pur sempre vietato stabilire se il potere discrezionale sia stato, o meno, opportunamente esercitato — accertare se vi sia stato da parte della stessa amministrazione un comportamento colposo tale che, in violazione della suindicata norma primaria, abbia determinato la violazione di un diritto soggettivo.”;

- “Stanti, infatti, i principi di legalità, imparzialità e buona amministrazione, dettati dall'art. 97 Cost. la P.A. è tenuta a subire le conseguenze stabilite dall'art. 2043 c.c. atteso che tali principi si pongono come limiti esterni alla sua attività discrezionale,

ancorché il sindacato di questa rimanga precluso al giudice ordinario” (Cass., Sezioni Unite Civili, Sentenza 15/10/1999, n. 722 — in *“Finanza & Fisco”* n. 41/99, pag. 4717).

L’azione di risarcimento del danno, ex articolo 2043 del c.c. non è condizionata dalla necessaria preventiva risoluzione della domanda di annullamento del provvedimento di chiusura ma, piuttosto, è collegata alla condotta ed all’attività dolosa o colposa dei funzionari del Fisco. La responsabilità risarcitoria del Fisco non deriva come mero automatismo dall’illegittimità dell’atto di chiusura (2).

Per qualificare l’illiceità della condotta e non la semplice illegittimità dell’atto occorre riscontrare sintomi di pretestuosità, vessatorietà e discrimina-

torietà della condotta; spetta al giudice ordinario, pronunciarsi sulla domanda risarcitoria, a nulla rilevando il previo annullamento dell’atto di chiusura illegittimo (cd. ripudio del rapporto di pregiudizialità tra annullamento dell’atto di chiusura e risarcimento del danno).

Occorre accertare, sotto il profilo causale, tramite l’applicazione dei noti criteri (es. principio della causalità sufficiente o della causalità giuridica) se l’evento dannoso sia riferibile ad una condotta omissiva o positiva (cd. nesso eziologico tra danno e comportamento illecito); il risarcimento non può essere accordato sulla base del mero riscontro della illegittimità dell’atto, poiché se non si prova l’illiceità la domanda di risarcimento non può essere accolta.

---

**Nota (2)** — Vd. C. LUCARIELLO, *Il Fisco deve risarcire i danni derivanti dall’iscrizione a ruolo illegittima* (in *“Finanza & Fisco”* n. 22/2003, pag. 2226). C. LUCARIELLO, *Il Giudice di pace acclara la responsabilità aquiliana del Fisco. Il risarcimento del danno patrimoniale ex art. 2043 del c.c.* (in *“Finanza & Fisco”* n. 11/2001, pag. 1502). C. LUCARIELLO, *Sulla responsabilità aquiliana dell’Amministrazione Finanziaria per illecità dell’esecuzione coattiva* (in *“Finanza & Fisco”* n. 38/2005, pag. 3285).

Vd. A. BUSCEMA, *Sul risarcimento del danno non patrimoniale in materia tributaria: ultimi sviluppi della giurisprudenza* (in *“Finanza & Fisco”* n. 35/2004 pag. 3010).

## NELLE PAGINE SEGUENTI SI RIPORTA:

### • **FORMULARIO INDICATIVO**

**ISTANZA DI SOSPENSIONE PER DECRETO PRESIDENZIALE  
EX ART. 47, TERZO COMMA, DEL D.LGS. 31/12/1992, N. 546**



**FORMULARIO (INDICATIVO)****ISTANZA DI SOSPENSIONE PER DECRETO PRESIDENZIALE  
EX ART. 47, TERZO COMMA, DEL D.LGS. 31/12/1992, N. 546**

Al Presidente della Commissione Tributaria di .....

Il sig. ...., nato a ....., il .....,  
residente a ....., Via .....,  
C.F. ....(Oppure: la società ....., con sede in .....,  
Via ....., C.F. ....  
nella persona del proprio legale rappresentante *pro tempore* .....)  
rappresentato e difeso da ..... e domiciliato nel suo studio  
in ....., Via .....**PREMESSO**— che in data ....., ha presentato alla Commissione Tributaria Provinciale  
di ....., ricorso R.G.R. n. ....,  
avverso ....., n. ...., notificato  
il ....., emesso da ....., concernente (indicare il  
ricorso e l'atto impugnato con i relativi estremi di identificazione)**CONSIDERATA**

- 1) la già emergente fondatezza dei motivi addotti nel ricorso (riassumere i vizi dell'atto impugnato e mostrare che la loro denuncia è verosimilmente fondata);
- 2) l'eccezionale urgenza ossia il fatto che il pericolo del danno grave e irreparabile è così imminente da non consentire l'espletamento della procedura camerale (esporre le ragioni della eccezionale urgenza fornendo prova documentale specifica).

**CHIEDE**

Ai sensi dell'articolo 47, terzo comma, del D.Lgs. 31/12/1992, n. 546

Che codesto Presidente, valutati i presupposti del *fumus boni iuris* e del danno, in assenza di contraddittorio tra le parti ovvero inaudita *altera parte*, conceda con il medesimo decreto di fissazione della trattazione dell'istanza di sospensione, in via provvisoria, la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato sino alla celebrazione dell'udienza camerale.

Con osservanza

Si allega:

- 1) copia dell'atto notificato;
- 2) copia documenti attestanti la eccezionale urgenza.

Data .....

Firma del difensore  
.....

# La sospensione necessaria si fa strada nel processo tributario

di Carmelo Grimaldi

Con le sentenze n. 26377 (**vedi pag. 325**) e n. 26380 (**vedi pag. 328**) depositate l'11 dicembre 2006, la Corte di Cassazione affronta, con risultati divergenti in relazione a due diverse fattispecie, l'applicazione al processo tributario dell'istituto della sospensione necessaria prevista dall'art. 295 c.p.c. secondo cui «*Il giudice dispone che il processo sia sospeso in ogni caso in cui egli stesso o altro giudice deve risolvere una controversia, dalla cui definizione dipende la decisione della causa*».

In particolare con la sentenza n. 26377/2006, riguardante l'accertamento di imposte sui redditi, si è affermato che la controversia relativa al reddito della società di persone (ai fini ILOR) e quella in ordine ai conseguenti redditi dei soci (ai fini IRPEF) intercorrono fra soggetti diversi e quindi non è possibile la sospensione *ex art. 295* del codice di procedura civile del processo che nasce dal ricorso del socio in attesa che sia definito quello promosso dalla società, in quanto la sentenza relativa alla società non produce effetti vincolanti nella procedura relativa al socio.

Invece, con la sentenza n. 26380/2006, il giudice di legittimità ha rilevato che «Tra la controversia che oppone il contribuente all'Agenzia del Territorio in ordine alla impugnazione della rendita catastale attribuita ad un immobile, e la controversia che oppone lo stesso contribuente al comune avente ad oggetto l'impugnazione della liquidazione dell'ICI gravante sull'immobile cui sia stata attribuita la rendita conte-

stata, sussiste un rapporto di pregiudizialità che impone la sospensione del secondo giudizio, ai sensi dell'art. 295 del codice di procedura civile, fino alla definizione del primo con autorità di giudicato, in quanto la decisione sulla determinazione della rendita si riflette necessariamente, condizionandola, sulla decisione sulla liquidazione dell'imposta».

Tale ultima vicenda processuale vedeva coinvolta una società operante nel settore dell'energia proprietaria di una centrale elettrica situata in un Comune che aveva emanato un avviso di accertamento per la liquidazione di una maggiore imposta in base alla rendita catastale determinata dall'Agenzia del territorio superiore a quella proposta dalla stessa società tramite la procedura DOCFA.

Precedentemente, però, la società aveva impugnato l'atto attraverso cui era stata determinata la rendita catastale dal Territorio, instaurando uno specifico contenzioso. Com'è noto, infatti, a seguito dell'art. 74, comma 1, della legge n. 342 del 2000 le rendite attribuite o modificate dall'Agenzia del Territorio a decorrere dal 1° gennaio 2000 esplicano efficacia soltanto a decorrere dalla data della loro notificazione, fermo restando il diritto del contribuente di impugnarle davanti alle commissioni tributarie.

Con riferimento al contenzioso relativo all'ICI si è posta la questione relativa alla possibile applicazione dell'istituto della sospensione necessario di cui all'art. 295 c.p.c.

## La sospensione necessaria del giudizio relativo all'impugnazione dell'avviso di liquidazione ICI in attesa delle definizioni con efficacia di giudicato del giudizio relativo alla rendita

Nella sentenza n. 26380/2006 la Cassazione ha recepito il consolidato orientamento dei giudici di legittimità secondo cui il processo deve essere sospeso non solo per ragioni legate a rapporti esterni con processi non tributari quando è presentata querela di falso o debba essere decisa in via pregiudiziale una questione sullo stato o la capacità delle persone ai sensi dell'art. 39 del D.Lgs. n. 546/92), ma anche per motivi connessi ai rapporti interni con altri processi tributari.

Con riferimento al processo tributario e in particolare all'istituto della sospensione necessaria, si sono creati diversi filoni interpretativi, sia in dottrina sia in giurisprudenza, per lo più orientati a limitarne l'applicazione a circostanze ben definite. La Suprema Corte ha rilevato nel caso di specie la ricorrenza dei requisiti per la corretta applicazione della sospensione processuale: diversità e dipendenza dei giudizi, vale a dire due cause diverse ma il cui esito dell'una è subordinato a quello dell'altra.

La Sentenza ha il pregio di fornire un chiaro inquadramento interpretativo sull'applicabilità nel processo tributario della disposizione prevista dall'art. 295 del codice di procedura civile.

La Cassazione ha, infatti, evidenziato che "... l'art. 39 del D.Lgs. n. 546/1992 — secondo il quale il processo è sospeso soltanto «... quando è presentata querela di falso o deve essere decisa in via pregiudiziale una questione sullo stato o la capacità delle persone, salvo che si tratti della capacità di stare in giudizio.» —, regola unicamente i rapporti esterni, ovverosia i rapporti tra processo tributario e processi non tributari, mentre, in ordine ai rapporti tra processi tributari, trova applicazione, in virtù del disposto dell'art. 1 del citato D.Lgs. n. 546 del 1992, la disciplina dettata dall'art. 295 del codice di procedura civile ... La ritenuta applicabilità dell'art. 295 del codice di procedura civile nel processo tributario consente di procedere all'esame del motivo di ricorso in discussione del quale deve essere affermata la fondatezza".

In base alla normativa ICI (D.Lgs. 504/1992) il comune, nel procedere alla liquidazione dell'impo-

sta, è vincolato al valore della rendita catastale attribuito dalla competente Agenzia del Territorio.

Di conseguenza, "... qualora la rendita attribuita ad un immobile sia impugnata dal contribuente, la definizione di tale giudizio si presenta pregiudiziale all'eventuale giudizio concernente l'impugnazione di un avviso di liquidazione ai fini ICI emesso dal comune sulla base della rendita contestata.

Resta, tuttavia, da verificare se si tratti di una pregiudizialità che imponga la sospensione necessaria del giudizio relativo all'impugnazione dell'avviso di liquidazione ICI in attesa delle definizioni con efficacia di giudicato del giudizio relativo alla contestazione della rendita."

In precedenza, la Cassazione, pronunciandosi in una fattispecie concernente l'INVIM decennale aveva sostenuto che "... se è vero che l'avviso di liquidazione può essere impugnato per vizi propri, è altrettanto vero che quando però un giudizio sull'attribuzione della rendita esiste già ed è ancora pendente, o si riuniscono i due giudizi (se ciò è possibile), oppure diventa doveroso attendere, prima di decidere sui problemi della liquidazione dell'imposta (che sono sempre consequenziali), che il giudizio relativo all'attribuzione della rendita, che è pregiudiziale, venga definito con un giudicato. Una ... (diversa) ... soluzione non è praticabile proprio per non vanificare le esigenze sottese alla disciplina prevista dall'art. 295 del codice di procedura civile, che contiene principi generali sicuramente applicabili." (Cass., Sez. V Civile Tributaria, Sentenza 18/07/2002, n. 10509 — **riportata in massima a pag. 320**).

La stessa posizione interpretativa è stata più recentemente ribadita negli stessi termini riguardo ad una fattispecie nella quale il contribuente aveva impugnato un avviso di liquidazione ICI notificato dal comune nelle more del giudizio concernente l'impugnazione della rendita attribuita dall'Agenzia del Territorio (cfr. Cass., Sez. V Civile Tributaria, Sentenza 01/06/2006, n. 13082 — **riportata in massima a pag. 321**).

Nel ribadire tale interpretazione la S.C. evidenzia che "... sussiste una delle condizioni che giustificano la sospensione necessaria del processo, anche in una prospettiva di riduzione delle ipotesi di applicabilità della disposizione di cui all'art. 295 del codice di procedura civile: infatti, oggetto dei distinti pro-

cessi - quello relativo alla contestazione della rendita catastale attribuita dall'Agenzia del Territorio e quello relativo all'impugnativa dell'avviso di liquidazione dell'ICI da parte del comune - sono cause *diverse*, la definizione della seconda delle quali *dipende* dalla decisione della prima.

La possibile *diversità e dipendenza* tra cause nel processo tributario è stata già posta in luce dalla giurisprudenza ...” di legittimità che, rilevando come “Il processo tributario è strutturato secondo le regole proprie del processo impugnatorio di provvedimenti autoritativi, onde l'oggetto del giudizio è circoscritto agli elementi della sequenza procedimentale propria del provvedimento impugnato, con rigida preclusione di qualsiasi contestazione coinvolgente fasi precedenti.” ha, di conseguenza, affermato che “... la legittimità di un atto a contenuto concreto ed autonomamente impugnabile non è suscettibile di delibazione in base a cognizione meramente incidentale, essendo consentita la disapplicazione (e, quindi, la cognizione meramente incidentale) solo di atti e provvedimenti a contenuto normativo o generale ed è ammissibile la sospensione tra processi tributari, *ex art. 295 del codice di procedura civile*. (Cass., Sez. V Civile Tributaria, Sentenza 28/04/2006, n. 9999 — **vedi pag. 322**).

La preclusione della cognizione *incidenter tantum* su un atto — che non abbia natura normativa e sia autonomamente impugnabile ai sensi dell'art. 19, D.Lgs. n. 546 del 1992 (come lo è fuor di dubbio l'atto di classamento ed attribuzione di rendita) — da parte del giudice innanzi al quale sia stato impugnato un atto rispetto al quale il primo debba qualificarsi come 'presupposto', costituisce una ragione forte perché, laddove non possa percorrerla la 'strada maestra' del *simultaneus processus* attraverso la riunione dei giudizi (per il fatto che questi siano pendenti in gradi diversi), opera la sospensione necessaria (del giudizio relativo all'atto 'derivato') *ex art. 295 del codice di procedura civile*: ci si trova, infatti, in una di quelle situazioni nelle quali può dirsi che sia *la legge* a negare al giudice la possibilità di risolvere *incidenter tantum* la questione relativa alla legittimità dell'atto presupposto, oggetto di diverso giudizio.”

Secondo quanto sostenuto dalla Suprema Corte nella sentenza n. 26380/2006 (**vedi pag. 328**), “... è davvero difficile negare che tra la causa nella quale

sia oggetto di contestazione la pretesa tributaria del comune e la causa nella quale sia oggetto di contestazione la rendita catastale attribuita dall'Agenzia all'immobile sul quale grava l'imposta liquidata dall'ente locale sussista quel rapporto di dipendenza tra cause, che, anche nelle interpretazioni più restrittive dell'ambito di operatività dell'art. 295 del codice di procedura civile, si riscontra quando non possa decidersi una causa senza la previa decisione di altra controversia”. Nella fattispecie “... questo rapporto di dipendenza tra cause consiste nel fatto che il giudice della causa che oppone il contribuente al comune in ordine alla liquidazione dell'imposta deve deciderla sul presupposto che sussista una data situazione (l'attribuzione di una definita rendita catastale) al cui mutamento è rivolto il processo che oppone lo stesso contribuente all'Agenzia del Territorio sulla determinazione della rendita ...”. Infatti, “... l'esito del primo giudizio è destinato ad essere necessariamente influenzato dall'esito del secondo. In particolare la pronuncia emessa nel secondo dei predetti giudizi, modificando il presupposto su cui doveva decidersi il primo, determinerebbe l'*ingiustizia* di tale decisione ove eventualmente *medio tempore* adottata.

Questo tipo di orientamento interpretativo, che nasce da uno sforzo di circoscrivere il più possibile l'area di applicazione delle disposizioni sulla sospensione necessaria del processo, fa ormai parte del patrimonio giurisprudenziale ...” della Corte di Cassazione.

Recentemente, infatti la Corte di Cassazione a Sezioni Unite ha ritenuto di limitare l'operatività dell'art. 295 del codice di procedura civile alle sole ipotesi di «*pregiudizialità tecnico-giuridica*», la quale sarebbe “... determinata da una relazione tra rapporti giuridici sostanziali distinti ed autonomi (come lo sono indubbiamente quelli tra contribuente e Agenzia del Territorio in ordine alla attribuzione della rendita catastale, da un lato, e tra contribuente e comune in ordine alla liquidazione dell'ICI su quella rendita calcolata, dall'altro), uno dei quali (pregiudiziale: nel caso che ci occupa quello sulla rendita) integra la fattispecie dell'altro (dipendente: nel nostro caso, quello sulla liquidazione dell'imposta), in modo tale che la decisione sul primo rapporto si riflette necessariamente, condizionandola, sulla decisione del secondo.” (Cass., Sez. Unite Civili, Ordinanza 26/07/2004, n. 14060).

La Sentenza n. 26380/2006 (vedi pag. 328) evidenzia che “... se la *costituzionalizzazione* del principio della *ragionevole durata* del processo può giustificare il fatto che sia cresciuto il disfavore del legislatore per l’istituto della sospensione per pregiudizialità, è indubbio che l’effettività della tutela giurisdizionale non può risolversi esclusivamente nella celerità del giudizio, ma richieda l’operatività di strumenti processuali capaci di garantire la realizzazione di una omogenea disciplina sostanziale dei rapporti giuridici”.

Uno di questi strumenti è certamente “... la *sospensione necessaria*» prevista dall’art. 295 del codice di procedura civile nelle ipotesi ... considerate, preordinata ad una armonizzazione dei giudicati intesa ad evitare l’emanazione di *decisioni ingiuste e*, quindi, la concretizzazione di situazioni non coerenti con il principio del *giusto processo*.

Resta da considerare un’ulteriore limitazione all’operatività della sospensione *ex art. 295* del codice di procedura civile, consistente nella ritenuta necessità che i due giudizi legati dal rapporto di pregiudizialità si svolgano tra le stesse parti. Sul punto, diversamente da quanto accade in dottrina, la giurisprudenza (di legittimità) è rimasta costantemente orientata ad escludere la sospensione necessaria di processi tra parti diverse: a giustificazione di tale orientamento si sostiene che solo in ipotesi di identità di parti il giudicato formatosi rispetto al giudizio ‘pregiudiziale’ potrebbe ‘fare stato’, e senza violazione del diritto di difesa garantito dall’art. 24 della Costituzione, nel giudizio ‘dipendente’.

Si tratta, tuttavia, di una prospettiva che non può essere condivisa nella sua assolutezza. Se condizione necessaria e sufficiente perché operi l’istituto della sospensione necessaria è l’esistenza di una ‘... relazione tra rapporti giuridici sostanziali distinti ed autonomi, uno dei quali (pregiudiziale) integra la fattispecie dell’altro (dipendente), in modo tale che la decisione sul primo rapporto si riflette necessariamente, condizionandola, sulla decisione del secondo.’ (come ha affermato l’Ordinanza delle Sezioni Unite del 26/07/2004, n. 14060), non si può negare la sospensione qualora il giudizio ‘dipendente’ si svolga tra soggetti (parzialmente) diversi da quelli tra i quali si svolge il giudizio ‘pregiudiziale’. Se, infatti, è vero che nell’ipotesi di identità di parti il giudicato formatosi in ordine alla pronuncia sul rapporto pregiudi-

ziale *fa stato ad ogni effetto* ed opera, quindi, *sempre* in modo vincolante rispetto alla pronuncia sul rapporto dipendente, ciò non giustifica che quel giudicato sia (*altrettanto*) sempre inoperante quando i processi si svolgano tra parti (parzialmente) diverse.”.

Per restare al caso in esame “... nel quale sussiste questa parziale differenza delle parti coinvolte nei diversi giudizi ...”, è opportuno “... stabilire preventivamente, sulla base delle regole sui limiti soggettivi di efficacia del giudicato, se la sentenza che sarà pronunciata nel giudizio ‘pregiudiziale’ tra il contribuente e l’Agenzia del Territorio farà stato, quando emessa, anche nei confronti del comune e, quindi, nel giudizio relativo al rapporto dipendente che si svolge tra l’ente locale ed il medesimo contribuente.

Se la risposta a tale quesito è positivo — come nel caso di specie è, per quanto dapprima osservato in ordine al vincolo esistente tra base imponibile dell’imposta liquidata dal comune e rendita catastale attribuita dall’Agenzia del Territorio —, allora la sospensione opera.”.

### **La sospensione necessaria del giudizio relativo all’accertamento del reddito del socio in attesa della definizione di giudicato relativo al reddito della società di persone**

Di diverso tenore sono, invece, le conclusioni cui è giunta la Suprema Corte nella Sentenza n. 26377/2006 (vedi pag. 325), con riferimento a giudizi relativi a società di persone e soci rispettivamente in tema ILOR e IRPEF. Si, è, infatti ritenuto che “La pendenza di una controversia sul reddito di una società di persone soggetto ad ILOR, cui non partecipi il singolo socio dell’ente, non comporta l’obbligo di sospendere, *ex art. 295* del codice di procedura civile, la separata causa eventualmente inerente al computo della quota del reddito sociale, in quanto la decisione della prima controversia non produrrebbe, comunque, effetti vincolanti sulla decisione dell’altra.”.

Riguardo alla medesima fattispecie la stessa Cassazione, Sez. V Civile Tributaria, con Sentenza del 10/03/2006, n. 5366 (riportata in massima a pag. 320), aveva affermato, in caso di controversia sul reddito di una società di persone soggetto ad ILOR, cui abbia partecipato il singolo socio dell’ente, l’opposta tesi della sospensione obbligatoria *ex*

art. 295 del codice di procedura civile fino alla formazione del giudicato nel processo relativo alla società, il quale è vincolante anche nel processo relativo al socio.

In ordine alla stessa controversia una tesi “intermedia” è stata sostenuta nella sentenza n. 7652 del 31 marzo 2006 (**riportata in massima a pag. 321**) secondo cui la controversia relativa al reddito della società di persone (ai fini ILOR) cui non partecipi il

singolo socio dell’Ente e quella in ordine ai conseguenti redditi del socio (ai fini IRPEF) intercorrono fra soggetti diversi e quindi non è possibile la sospensione *ex art.* 295 del codice di procedura civile del processo che nasce dal ricorso del socio in attesa che sia definito quello promosso dalla società. Tuttavia è consentito che la sentenza relativa al socio sia motivata con il richiamo alla sentenza relativa alla società.

---

## LE MASSIME<sup>(\*)</sup> RICHIAMATE DALL’AUTORE

---

*CAS - Sez. V - Sentenza n. 10509 del 18/07/2002*  
*Presidente: Merone A., Relatore: Falcone G.*

**CONTENZIOSO TRIBUTARIO - Procedimento - Controversie interdipendenti pendenti innanzi a differenti giudici tributari - Questione pregiudiziale - Nozione - Configurabilità - Limiti - Questione oggetto del *petitum* in entrambi i procedimenti - Conseguenze - Disciplina della litispendenza e della continenza - Applicabilità - Limiti - Nel caso di giudizi pendenti in gradi diversi - Conseguenze - Disciplina *ex art.* 295 cod. proc. civ. - Applicabilità - Fattispecie - Art. 295 c.p.c. - Artt. 1 e 39, comma 2, del D.Lgs. 31/12/1992, n. 546**

Anche nel processo tributario, intanto si può parlare di “questione incidentale pregiudiziale”, in quanto la questione “pregiudiziale” pendente dinanzi ad altro giudice tributario abbia il carattere della “incidentalità” necessaria nell’ambito del giudizio principale. Se invece la “questione” è oggetto diretto del *petitum* nell’ambito di entrambi i due diversi procedimenti, allora la fattispecie si risolve, a seconda dei casi, in un’ipotesi di “litispendenza” o di “continenza”, e come tale deve essere disciplinata. Più in particolare, quando poi, vertendosi in ipotesi di “continenza”, non si renda possibile l’applicazione dello strumento della “*reductio ad unum*” dei due procedimenti previa riunione degli stessi, per il fatto che essi risulti-

no pendenti in gradi diversi, allora la incidentalità della causa “contenuta” diviene presupposto per l’applicazione in via estensiva dell’art. 295 cod. proc. civ. Ad un tal riguardo, ad una tale applicazione dell’art. 295 cod. proc. civ. nel processo tributario non si pone di ostacolo la formulazione limitativa di cui art. 39 del D.Lgs. n. 546 del 1992 (In applicazione di tale principio, la Corte ha cassato la sentenza della Commissione tributaria che non aveva sospeso il processo e aveva - al pari di quella di primo grado - deciso sull’impugnativa dell’avviso di liquidazione dell’INVIM decennale, relativo ad un fabbricato, in ordine al quale l’UTE aveva notificato l’attribuzione della rendita, che era stata autonomamente impugnata e per la quale pendeva altro giudizio, così basandolo su una decisione, ancora non definitiva, relativa all’attribuzione della rendita catastale e violando il dovere di sospensione del processo di cui all’art. 295 cod. proc. civ.).

*Conf. Cass. 14281/2000*

*Vedi Cass. 14788/2001*

---

*CAS - Sez. V - Sentenza n. 5366 del 10/03/2006*  
*Presidente: Paolini G., Relatore: Marigliano E.*

**CONTENZIOSO TRIBUTARIO - Procedimento - Sospensione del giudizio - Art. 295 cod. proc. civ. -**

---

(\*) Salvo diversa indicazione Massime elaborate dal Massimario della Corte di Cassazione.

**Applicabilità nel processo tributario - Condizioni - Pregiudizialità - Coincidenza dei soggetti - Conseguenze in tema di controversia relativa all'IRPEF dovuta sulla quota di reddito sociale spettante al singolo socio - Art. 295 c.p.c. - Artt. 1 e 39, comma 2, del D.Lgs. 31/12/1992, n. 546**

L'art. 39 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, nel disciplinare la sospensione del processo tributario, non esclude l'applicabilità dell'art. 295 cod. proc. civ., la quale, tuttavia, non autorizza alcun ampliamento dei limiti e dei presupposti cui la norma del codice di rito subordina la sospensione del procedimento, né, in particolare, consente di trascurare l'esplicita condizione della «dipendenza», in tutto o in parte, della soluzione della causa da sospendere dalla decisione dell'altra causa; tale dipendenza esige, in concreto, la coincidenza dei soggetti partecipanti ai due procedimenti, quale requisito indispensabile perché la definizione dell'uno possa assumere valore vincolante per la definizione dell'altro, secondo i principi generali dettati in tema di efficacia del giudicato sostanziale. Ne consegue che la pendenza di una controversia sul reddito di una società di persone soggetto ad ILOR, cui abbia partecipato il singolo socio dell'ente, comporta l'obbligo di sospendere, ai sensi dell'art. 295 cod. proc. civ., la separata causa eventualmente promossa dal socio stesso per contestare la rettifica del proprio imponibile ai fini dell'IRPEF nella parte inerente al computo della quota del reddito sociale, in quanto la decisione della prima controversia produrrebbe, comunque, effetti vincolanti sulla decisione dell'altra.

*vedi Cass. 8567/2001, 17937/2004, 14417/2005*

*CAS - Sez. V - Sentenza n. 7652 del 31/03/2006*

*Presidente: Favara U., Relatore: Marigliano E.*

**CONTENZIOSO TRIBUTARIO - Procedimento - Sospensione del giudizio - Art. 295 cod. proc. civ. - Applicabilità nel processo tributario - Società di persone - Mancata partecipazione del socio al giudizio sul reddito delle società di persone ai fini ILOR - Procedimento relativo al reddito del socio - Sospensione in attesa della definizione relativa al reddito della società - Esclusione - Motivazione per relationem alla prima sentenza - Possibilità - Art. 295 c.p.c. - Artt. 1 e 39, comma 2, del D.Lgs. 31/12/1992, n. 546**

In tema di accertamento dei redditi, la pendenza di una controversia sul reddito di una società di persone soggetta ad ILOR, cui non partecipi il singolo socio dell'ente, non comporta l'obbligo di sospendere, ex art. 295 del codice di procedura civile, la separata causa eventualmente promossa dal socio stesso per contestare la rettifica del proprio imponibile ai fini dell'IRPEF nella parte inerente al computo della quota del reddito sociale, in quanto la decisione della prima controversia non produrrebbe, comunque, effetti vincolanti sulla decisione dell'altra. È però consentito motivare la seconda decisione attraverso un rinvio alle argomentazioni anteriormente svolte nell'altra. (*Massima non ufficiale*)

*CAS - Sez. V - Sentenza n. 13082 del 01/06/2006*

*Presidente: Cristarella Orestano R. Relatore: Zanichelli V.*

**CONTENZIOSO TRIBUTARIO - Procedimento - Sospensione del processo - Art. 39 del D.Lgs. n. 546 del 1992 - Portata - Limitazione ai rapporti con la giurisdizione civile - Conseguenze - Rapporti tra processi tributari - Disciplina ex art. 295 c.p.c. - Applicabilità - Impugnazione di avviso di liquidazione dell'ICI - Impugnazione, in altro giudizio, della rendita attribuita all'immobile - Pregiudizialità - Mancata sospensione del primo giudizio - Conseguenze - D.Lgs. 30/12/1992, n. 504 - Art. 295 c.p.c. - Artt. 1 e 39, comma 2, del D.Lgs. 31/12/1992, n. 546**

Nel processo tributario, l'art. 39 del D.Lgs. 31/12/1992, n. 546, che limita i casi di sospensione del giudizio all'eventualità che sia presentata querela di falso o debba essere decisa in via pregiudiziale una questione sullo stato o la capacità delle persone, regola unicamente i rapporti esterni, ovvero sia i rapporti tra processo tributario e processi non tributari, e non anche i rapporti interni fra processi tributari, per i quali valgono le disposizioni del codice di procedura civile, tra cui il disposto dell'art. 295. Ne consegue che va cassata la decisione resa dal giudice tributario che non abbia sospeso il processo, pronunziando nel merito sull'impugnazione dell'avviso di liquidazione dell'ICI relativo ad un immobile in ordine al quale l'UTE aveva notificato l'attribuzione della rendita, autonomamente impugnata in altro giudizio, pregiudiziale, non ancora definito.

*Vedi Cass. 10509/2002, 17937/2004, 24408/2005*

# La disciplina in tema di sospensione necessaria *ex art. 295 c.p.c.* trova applicazione anche *d'ufficio* nei rapporti tra processi devoluti alla giurisdizione del giudice tributario

*Corte Suprema di Cassazione - Sezione V Civile Tributaria - Sentenza (CAS) n. 9999  
del 28 aprile 2006*

*Presidente: Magno, Relatore: Cappabianca*

**CONTENZIOSO TRIBUTARIO - Procedimento - Sospensione del giudizio - Applicabilità nel processo tributario - Sussistenza - Art. 295 c.p.c. - Artt. 1 e 39, comma 2, del D.Lgs. 31/12/1992, n. 546**

**CONTENZIOSO TRIBUTARIO - Procedimento civile - Sospensione del processo - Necessaria - Provvedimento officioso del giudice - Configurabilità - Conseguenze - Istanza di parte - Necessità - Esclusione - Art. 295 c.p.c.**

## In massima

Nei rapporti tra processi devoluti alla giurisdizione del giudice tributario, trova piena applicazione, in virtù del disposto dell'art. 1 del citato D.Lgs. 546/1992 la disciplina in tema di sospensione necessaria dettata dall'art. 295 c.p.c. (*Massima non ufficiale*)

La sospensione necessaria del processo per pregiudizialità, ai sensi dell'art. 295 cod. proc. civ., rispondendo all'esigenza, di ordine pubblico, di evitare il conflitto di giudicati, deve essere disposta dal giudice di merito, non appena ne ravvisi i presupposti, anche d'ufficio, indipendentemente, cioè, da un'istanza di parte che, qualora formulata, equivale ad una semplice sollecitazione all'esercizio del potere officioso. (*Massima non ufficiale*)

*Conf. Cass. 733/2003*

## Nel testo integrale

La Corte Suprema di Cassazione, Sez. V Civile Tributaria, composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati: Dott. Giuseppe V. A. Magno (Presidente), Dott. Aurelio Cappabianca (Relatore/Consigliere), Dott. Giuseppe Napoletano, Dott. Massimo Scuffi, Dott. Giuseppe Marinucci (Consiglieri), ha pronunciato la seguente

## Sentenza

sul ricorso proposto da:

**Amministrazione dell'Economia e delle Finanze**, in persona del Ministro *pro tempore*, e **Ufficio Distrettuale delle Imposte Dirette di Salerno**, in persona del direttore *pro tempore*, elettivamente domiciliati in Roma, via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato, che li rappresenta e difende *ope legis*;

(*ricorrenti*)

## contro

**La I. S.r.l.**, in persona del legale rappresentante *pro tempore*,

(*intimata*)

per la cassazione della sentenza della Commissione

tributaria regionale della Campania, sez. XXI, n. 64 del 4 aprile 1999.

Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza dell'8.03.2006 dal relatore cons. Aurelio Cappabianca;

udito, per l'Amministrazione ricorrente, l'avvocato dello Stato P.G.;

udito il P.M., in persona del Sostituto procuratore generale dott. Ciccolo, che ha concluso per l'accoglimento ricorso.

### Svolgimento del processo

I. S.r.l. propose ricorso avverso avviso di accertamento, con il quale l'Ufficio distrettuale delle II.DD. di Salerno aveva recuperato a tassazione le imposte IRPEG ed ILOR relative all'anno 1990, in conseguenza del diniego dell'esenzione decennale dalle suddette imposte in precedenza richiesta dalla società contribuente ai sensi del D.P.R. 218/1978.

L'adita commissione provinciale respinse il ricorso, ritenendo legittimo l'accertamento, in quanto emesso in base al provvedimento di diniego dell'esenzione.

In esito all'appello della società contribuente, la decisione di primo grado fu, tuttavia, riformata dalla commissione regionale, che dichiarò l'illegittimità dell'accertamento e lo annullò.

A tale conclusione il giudice del gravame pervenne "confortato anche" dalle determinazioni della decisione di secondo grado (di altra sezione della medesima commissione), che, in autonomo giudizio avente ad oggetto il provvedimento di diniego dell'esenzione, aveva riconosciuto la sussistenza del diritto all'esenzione invocato dalla società contribuente, e sulle seguenti testuali considerazioni: "Del resto, su questo argomento già trattato da questo collegio, in altri appelli, ha sempre licenziato sentenze favorevoli, aderendo allo spirito del legislatore, che ha inteso, con la legge sulle agevolazioni tributarie previste dagli art. 101 del T.U. 218/78 e dall'art. 14 della legge 64/86, incentivare nuove iniziative imprenditoriali. Ora, senza peraltro citare tutte le decisioni e le sentenze emesse su questo argomento, a tutti i livelli giudiziari di ogni ordine e grado, si può affermare che si è in presenza di una tendenza consolidata".

Avverso la decisione della commissione regionale, l'Amministrazione finanziaria ha proposto ricorso per cassazione, articolato in due motivi.

Con il primo motivo di ricorso, l'Amministrazione finanziaria ha dedotto violazione e falsa applicazione dei principi generali sui limiti della potestà decisionale del giudice tributario su cause pregiudiziali, con riguardo agli artt. 295 e 112 c.p.c., 19 e 21 D.Lgs. 546/1992. In tale

prospettiva, l'Amministrazione si duole, in particolare, del fatto che la commissione regionale ha dichiarato l'illegittimità dell'accertamento impugnato sul presupposto dell'intervenuto riconoscimento dell'invocato diritto all'esenzione in autonomo giudizio, ma in forza di decisione non definitiva e impugnata dinanzi alla Commissione tributaria centrale.

Con il secondo motivo di ricorso, l'Amministrazione finanziaria deduce omessa, insufficiente motivazione, in relazione al punto decisivo relativo alla sussistenza del diritto all'esenzione, nonché violazione degli artt. 26 D.P.R. 601/1973 100, 101, 102 e 105 D.P.R. 218/1978. Secondo l'Amministrazione, i giudici di appello avrebbero motivato del tutto apoditticamente, con esclusivo riferimento ad un teorico orientamento giurisprudenziale e senza la benché minima analisi dei profili fattuali del caso specifico.

La società intimata non si è costituita.

### Motivi della decisione

Il primo motivo di ricorso è fondato.

La decisione impugnata afferma l'illegittimità dell'impugnato accertamento IRPEG ed ILOR per l'anno 1990, richiamando a conforto - senza assumerne la definitività e con motivazione coerente con l'assenza del carattere di giudicato nella pronuncia richiamata - la decisione di altra sezione della medesima commissione, che, in autonomo giudizio (che l'Amministrazione incontrastatamente afferma proseguito davanti alla Commissione tributaria centrale), ha riconosciuto il diritto all'esenzione ex D.P.R. 218/1978 vantato dalla società contribuente a sostegno dell'infondatezza dell'accertamento opposto.

Così facendo, la decisione impugnata è incorsa nella denunciata violazione dei principi giuridici relativi ai limiti della potestà decisionale del giudice tributario su cause pregiudiziali, giacché ha conosciuto *incidenter tantum* di una controversia pregiudiziale (quella relativa all'impugnativa del diniego dell'esenzione) insuscettibile di siffatta cognizione e già portata alla cognizione (principale) di altro giudice.

In proposito occorre rilevare che il contenzioso tributario è strutturato secondo le regole proprie del processo impugnatorio di provvedimenti autoritativi e, in particolare, di quelli enumerati all'art. 19 D.Lgs. 546/1992, che scandiscono le varie fasi del rapporto d'imposta (v. Cass. 20.398/05, 21.601/04, 18.271/04, 9.754/03, 15.317/02), e da tale strutturazione (che risponde al più tipico schema della giurisdizione amministrativa) discendono alcuni indefettibili corollari.

Il primo di tali corollari è che l'oggetto del giudizio tributario, è ineludibilmente circoscritto agli elementi

**della sequenza procedimentale propria del provvedimento impugnato, con rigida preclusione di qualsiasi contestazione coinvolgente fasi precedenti;** ciò che, del resto, è positivamente confermato dalla previsione dell'art. 19 comma 3, D.Lgs. 546/1992, laddove prevede che «*Ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri*».

Per quanto qui più specificamente rileva, all'esposto corollario dello schema impugnatorio è strettamente ricollegato l'altro, per cui, nell'ambito di giudizio tributario, la legittimità di un atto a contenuto concreto ed autonomamente impugnabile davanti al giudice adito non è suscettibile di delibazione in base a cognizione meramente incidentale.

Al fine di non scardinare il sistema d'impugnazione degli atti autoritativi ed il correlativo regime di decadenza, nella giurisdizione di annullamento non è, infatti, consentita la disapplicazione (e, quindi, la cognizione meramente incidentale) di atti e provvedimenti che non siano di carattere normativo o generale (cfr. C. Stato, sez. VI, 123/2005 e 6258/2004) e di altri atti che siano autonomamente impugnabili davanti al giudice adito. E, per il giudizio tributario, tale principio trova positivo riscontro in specifiche disposizioni procedurali. In primo luogo, nella previsione dell'art. 7, ult. cpv., D.Lgs. 564/1992, che - recitando «*Le commissioni tributarie, se ritengono illegittimo un regolamento o un atto generale rilevante ai fini della decisione, non lo applicano, in relazione all'oggetto dedotto in giudizio, salva l'eventuale impugnazione nella diversa sede competente.*» - chiaramente riferisce l'ordinario potere di disapplicazione degli atti amministrativi da parte del giudice tributario ai soli regolamenti ed atti generali. In secondo luogo, nella combinazione della riportata disposizione con la previsione dell'art. 2 comma 3, D.Lgs. 546/1992, come modificato dall'art. 12 comma 2, L. 448/2001, che, nel delineare il potere di cognizione incidentale riconosciuto al giudice tributario, appare inequivocamente circoscriverlo - per l'intrinseco

contenuto della disposizione, il suo inquadramento sistematico e la sua collocazione (nella norma dedicata alla definizione della giurisdizione del giudice tributario in contrapposizione, in particolare, a quella del giudice ordinario) - alle sole questioni che, connaturalmente estranee alla giurisdizione del giudice tributario, sono decisive ai fini della soluzione delle controversie devolute agli.

In diversa prospettiva, ma in piena coerenza con il sistema sopra delineato, è stato, d'altro canto, reiteratamente rilevato (cfr. Cass. 17.937/04, 10.509/02 — **riportata in massima a pag. 320**, 8.567/01, 4.509/00, 7.813/97) che, **nei rapporti tra processi devoluti alla giurisdizione del giudice tributario, trova piena applicazione, in virtù del disposto dell'art. 1 del citato D.Lgs. 546/1992 la disciplina in tema di sospensione necessaria dettata dall'art. 295 c.p.c. (che, peraltro, va adottata dal giudice anche d'ufficio:** v. Cass. nn. 733/03, 5.530/03), giacché l'art. 39 del citato testo normativo — secondo il quale il processo è sospeso soltanto «*quando è presentata querela di falso o deve essere decisa in via pregiudiziale una questione sullo stato o la capacità delle persone, salvo che si tratti della capacità di stare in giudizio*» — regola unicamente i rapporti esterni, ovverosia i rapporti tra processo tributario e processi devoluti alla giurisdizione di altro giudice.

Il riscontro della denunciata violazione processuale comporta l'accoglimento del primo motivo di ricorso con assorbimento del secondo. La sentenza impugnata va, dunque, cassata, con rinvio, della causa ad altra sezione della Commissione tributaria regionale della Campania. Al giudice del rinvio vengono riservati anche i provvedimenti sulle spese relative al giudizio di legittimità.

**P.Q.M.**

la Corte accoglie il primo motivo di ricorso, assorbito il secondo; cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, ad altra sezione della C.T.R. della Campania.

# Non è applicabile la sospensione del giudicato ex art. 295 c.p.c. relativo ai redditi dei singoli soci ai fini IRPEF nel caso in cui sia ancora pendente la controversia, a cui non partecipano i soci, sul reddito delle società di persone ai fini ILOR

*Corte Suprema di Cassazione - Sezione V Civile Tributaria - Sentenza (CAS) n. 26377  
dell'11 dicembre 2006*

*Presidente: Riggio, Relatore: Marinucci*

**CONTENZIOSO TRIBUTARIO - Procedimento - Sospensione del giudizio - Art. 295 cod. proc. civ. - Applicabilità nel processo tributario - Condizioni - Pregiudizialità - Coincidenza dei soggetti - Mancata partecipazione del socio al giudizio sul reddito delle società di persone ai fini ILOR - Conseguenze in tema di controversia relativa all'IRPEF dovuta sulla quota di reddito sociale spettante al singolo socio - Art. 295 c.p.c. - Artt. 1 e 39, comma 2, del D.Lgs. 31/12/1992, n. 546**

## **In massima**

La pendenza di una controversia sul reddito di una società di persone soggetto ad ILOR, cui non partecipi il singolo socio dell'ente, non comporta l'obbligo di sospendere, ex art. 295 c.p.c., la separata causa eventualmente inerente al computo della quota del reddito sociale, in quanto la decisione della prima controversia non produrrebbe, comunque, effetti vincolanti sulla decisione dell'altra. (*Massima non ufficiale*)

*Conf. Cass. 8567/2001*

## **Nel testo integrale**

La Corte Suprema di Cassazione, Sez. V Civile Tributaria, composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati: Dott. Ugo Riggio (Presidente), Dott. Giuseppe Marinucci (Relato-

re/Consigliere), Dott. Michele D'Alonzo, Dott. Aurelio Cappabianca, Dott. Antonio Genovese (Consiglieri), ha pronunciato la seguente

## **Sentenza**

sul ricorso proposto da:

B.E., nella qualità di coerede di B.A., rappresentata e difesa, anche disgiuntamente dagli Avvocati G.F. e N.T., ed elettivamente domiciliata presso lo studio dell'Avv. R.R., in Roma;

*(ricorrente)*

## **contro**

Amministrazione delle Finanze dello Stato, nella persona del Ministro *pro tempore*, rappresentata e difesa per legge dall'Avvocatura Generale dello Stato e domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12;

*(intimata)*

avverso la sentenza n. 139/11/99 pronunciata dalla Commissione Tributaria Regionale della Sicilia, Sez. 11, l'8 novembre 1999, depositata il 24 gennaio 2000 e non notificata.

Udita la relazione della causa svolta nella Camera di Consiglio del 24.10.2006 dal Relatore Cons. Dott. Giuseppe Marinucci;

udito il P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. Umberto Apice, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

### 1. Svolgimento del processo

In data 02.12.1988, l'Ufficio distrettuale delle II.DD. di Messina notificava al Sig. B.A. l'avviso di accertamento n. ---, a titolo di IRPEF ed ILOR presunta evasa per il periodo d'imposta 1984, sanzioni ed oneri accessori.

La pretesa impositiva derivava dalla compartecipazione agli utili della società "D.B. & C. S.a.s.", nei confronti della quale lo stesso Ufficio delle II.DD. di Messina aveva accertato, per lo stesso periodo d'imposta, in luogo della perdita dichiarata, un reddito imponibile, da imputare *pro quota* ai soci, di £ 34.587.000, nonché, oltre al reddito dei fabbricati, un maggiore reddito determinato attraverso l'utilizzo degli indici e dei coefficienti presuntivi di reddito contenuti nel D.M. 21/07/1983, per il possesso di un'imbarcazione da diporto con propulsore a motore di C.F. 152 e di due autovetture di C.F. 28 e 12.

Avverso tale avviso, il contribuente presentava ricorso alla Commissione Tributaria di primo grado di Messina, la quale "in parziale accoglimento del ricorso, confermava quanto accertato dall'Ufficio analiticamente e rigettava nel resto".

Avverso detta sentenza presentavano appello alla Commissione Tributaria Regionale della Sicilia sia l'Ufficio, sia il contribuente che eccepiva la nullità della decisione perché la Commissione adita, una volta rilevata l'infondatezza dell'accertamento sintetico, avrebbe dovuto annullare l'intero atto impositivo e la parte di esso relativa all'accertamento sintetico.

Alla prima udienza, convocata per il 10.11.1997, la Commissione emetteva un'ordinanza, con la quale imponeva all'Ufficio di comunicare il reddito definito a nome della società e del contribuente dal 1979 al 1982, nonché il reddito definito in capo alla società negli anni 1983 e 1984, oltre il contratto di acquisto dell'imbarcazione.

Con la sentenza n. 139/11/99 pronunciata l'8 novembre 1999 e depositata il 24 gennaio 2000, la Commissione Tributaria Regionale della Sicilia rigettava l'appello del contribuente, giudicando legittimo l'accertamento.

Avverso tale decisione, l'erede del Sig. B.A. proponeva ricorso per cassazione sorretto da tre motivi.

Non svolgeva attività difensiva l'intimata Amministrazione.

### 2. Motivi della decisione

Con il primo motivo, il ricorrente ha denunciato "violazione degli artt. 112 e 132 del c.p.c. - applicabili al pro-

cesso tributario in virtù del disposto dell'art. 1, comma 2, del D.Lgs. 546/92 - e dell'art. 36 D.Lgs. 546/92, in relazione all'art. 360, nn. 3, 4 e 5 del codice di procedura civile", atteso che i giudici appellati non avrebbero sospeso la decisione in attesa che si giungesse ad un reddito attribuito in via definitiva in capo alla società: elemento che avrebbe permesso di accertare esattamente il reddito del socio. Inoltre l'Ufficio avrebbe utilizzato, prima, il metodo di accertamento analitico, utilizzando, poi, quello induttivo.

Su tali eccezioni di carenza di motivazione e di mancanza assoluta di fondamento dell'atto, la Commissione appellata non avrebbe risposto compiutamente ed espressamente, anche in virtù della documentazione prodotta in giudizio dal contribuente che sarebbe stata totalmente ignorata.

La censura è infondata.

**La pendenza di una controversia sul reddito di una società di persone soggetto ad ILOR, cui non partecipi il singolo socio dell'ente, non comporta l'obbligo di sospendere, ex art. 295 c.p.c., la separata causa eventualmente inerente al computo della quota del reddito sociale, in quanto la decisione della prima controversia non produrrebbe, comunque, effetti vincolanti sulla decisione dell'altra (ex multis, Cass. 12514/02; Cass. 8567/01).**

Del pari infondata è la censura in ordine ai metodi di accertamento utilizzati dall'ufficio.

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, allorché ricorrano i presupposti sia dell'accertamento analitico che di quello induttivo, l'Amministrazione finanziaria può legittimamente utilizzare sia l'uno che l'altro metodo (Cass. 6945/01).

Nella sentenza impugnata si legge "ai sensi dell'art. 38, comma 4°, del D.P.R., quando il reddito complessivo netto accertabile si discosta per almeno un quarto da quello dichiarato, l'ufficio che fonda la circostanza in base ad elementi e circostanze di fatto certi, quale l'accertamento analitico operato sul contribuente in epigrafe, può determinare sinteticamente il reddito complessivo netto del contribuente in relazione al contenuto induttivo di tali elementi".

Le ulteriori censure formulate nel primo motivo del ricorso devono ritenersi inammissibili, dacché sfornite del requisito dell'autosufficienza.

Con il secondo motivo del ricorso, il contribuente ha denunciato "violazione e/o falsa applicazione degli artt. 38, IV comma e 42 del D.P.R. 29/09/1973 n. 600", atteso che i giudici di secondo grado avrebbero erroneamente ritenuto che ricorressero i presupposti legislativamente previsti per l'utilizzo da parte dell'Ufficio dello strumento dell'accertamento sintetico, mentre, in realtà, l'Ufficio non avrebbe mai dimostrato l'effettiva ricorrenza di

tali presupposti, oltre a non provare e motivare gli elementi certi, in base ai quali sarebbe giunto a quantificare il reddito del sig. B.A. Inoltre, anche gli indici posti a base dell'accertamento risulterebbero essere carenti dei requisiti giustificativi del ricorso al procedimento sintetico previsto dall'art. 38 del D.P.R. n. 600/73.

La censura è infondata.

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, la determinazione del reddito effettuata sulla base dell'applicazione del cosiddetto "redditometro" dispensa l'Amministrazione Finanziaria da qualunque ulteriore prova rispetto ai fatti-indici di maggiore capacità contributiva, individuati dal redditometro stesso e posti a base della pretesa tributaria fatta valere, e pone a carico del contribuente l'onere di dimostrare che il reddito presunto sulla base del redditometro non esiste o esiste in maniera inferiore (*ex multis*, Cass. 5794/94).

Nel caso di specie l'Ufficio ha operato l'accertamento in rettifica basandolo su elementi di prova certi, quale la capacità di spesa del contribuente, che disponendo di un'imbarcazione da diporto di grossa stazza, oltre a due autovetture, di cui una di elevata cilindrata, in forza del D.M. 21/07/1983, gli indici e i coefficienti presuntivi di reddito per la disponibilità di tali beni sono tali da far determinare il reddito IRPEF ed ILOR del contribuente in lire 137.650.000 (come leggesi nella sentenza impugnata).

Con l'ultimo motivo del ricorso, la Sig.ra E.B. ha denunciato "violazione e/o falsa applicazione dei DD.MM. 20/10/1989 e successivi emanati in attuazione

dell'art. 38, IV comma, del D.P.R. 600/73", in quanto i giudici di *seconde cure* non avrebbero applicato i DD.MM. emanati dopo il 1983 e più favorevoli al contribuente, in violazione del diritto del contribuente alla riduzione del reddito accertato sulla base degli indici e dei coefficienti presuntivi contenuti nei decreti ministeriali precedenti nel caso in cui gli stessi indici e coefficienti fossero stati modificati da DD.MM. sopravvenuti, così come stabilirebbe l'art. 5 dei DD.MM. del 10/09/1992 e del 19/11/1992, modificativi di quelli del 1989, che statuirebbero espressamente il diritto del contribuente di chiedere la riduzione del reddito accertato nel caso in cui i criteri in essi contenuti siano a lui più favorevoli.

Le censure si appalesano inammissibili dacché generiche, prive di pertinenti e puntuali riferimenti ai fatti di causa e quindi sprovviste del requisito dell'autosufficienza in relazione ai principi giurisprudenziali sopra richiamati che legittimano, in mancanza di circostanze di segno contrario, l'utilizzo di parametri e calcoli statistici di provenienza qualificata e di attitudine indiziaria indipendente dal tempo dell'elaborazione (cfr., Cass. 11611/01).

Consegue il rigetto del ricorso.

Non si ha luogo a provvedere alle spese di giudizio dal momento che l'intimata non ha svolto attività difensiva.

**P.Q.M.**

la Corte rigetta il ricorso.

# Attesa di definizione di giudizio tra contribuente e Territorio relativo all'impugnazione di rendita catastale: applicabile la sospensione ex art. 295 c.p.c. del giudizio tra contribuente e Comune relativo all'impugnazione di avviso di accertamento dell'ICI gravante sull'immobile cui è stata attribuita la rendita contestata

*Corte Suprema di Cassazione - Sezione V Civile Tributaria - Sentenza (CAS) n. 26380  
dell'11 dicembre 2006*

*Presidente: Prestipino, Relatore: Botta*

**CONTENZIOSO TRIBUTARIO - Procedimento - Sospensione del giudizio - Art. 295 cod. proc. civ. - Applicabilità nel processo tributario - Impugnazione di avviso di liquidazione dell'ICI - Impugnazione, in altro giudizio, della rendita attribuita all'immobile - Pregiudizialità - Mancata sospensione del primo giudizio - Conseguenze - D.Lgs. 30/12/1992, n. 504 - Art. 295 c.p.c. - Artt. 1 e 39, comma 2, del D.Lgs. 31/12/1992, n. 546**

## In massima

Tra la controversia che oppone il contribuente all' Agenzia del Territorio in ordine alla impugnazione della rendita catastale attribuita ad un immobile, e la controversia che oppone lo stesso contribuente al Comune avente ad oggetto l'impugnazione della liquidazione dell'ICI gravante sull'immobile cui sia stata attribuita la rendita contestata, anche se il giudizio sulla rendita si svolge tra soggetti (parzialmente) diversi da quelli tra i quali si svolge il giudizio relativo all'ICI, sussiste un rapporto di pregiudizialità che impone la sospensione del secondo giudizio, ai sensi dell'art. 295 c.p.c., fino alla definizione del primo con autorità di giudicato, in quanto la decisione sulla determinazione della rendita si riflette necessariamente, condizionandola, sulla decisione sulla liquidazione dell'imposta. (*Massima non ufficiale*)

## Nel testo integrale

La Corte Suprema di Cassazione, Sez. V Civile Tributaria, composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati: Dott. Giovanni Prestipino (Presidente), Dott. Raffaele Botta (Relatore/Consigliere), Dott. Vittorio Zanichelli, Dott. M. Margherita Chiarini, Dott. Massimo Scuffi (Consiglieri), ha pronunciato la seguente

## Sentenza

sul ricorso proposto da:

E. Produzione S.p.a., in persona del legale rappresentante *pro tempore*, E. S.p.a., in persona del legale rappresentante *pro tempore*, e C.F., tutti elettivamente domiciliati in Roma, presso l'avv. prof. L.S., che li rappresenta e difende giusta delega a margine dei relativi ricorsi;

(*ricorrenti*)

## contro

Comune di Porto Tolle, in persona del Sindaco *pro tempore*, elettivamente domiciliato in Roma, presso l'avv. prof. F.D'A.V., che unitamente e disgiuntamente all'avv. G.M., lo rappresenta e difende giusta delega in calce agli atti di controricorso;

(*controricorrente*)

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Veneto (Venezia), Sez. 34, n. 25/34/04, del 23 settembre 2004, depositata l'11 novembre 2004, non notificata.

Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 26 ottobre 2006 dal Relatore Cons. Raffaele Botta;

Udito l'avv. prof. L.S. per i ricorrenti e l'avv. prof. G.M. per il Comune resistente;

Udito il P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. Giacomo Caliendo, che ha concluso per la sospensione del giudizio di Cassazione *ex art. 295 c.c.*

### Svolgimento del processo

La controversia concerne l'impugnazione dell'avviso di accertamento per l'ICI 1999, con il quale il Comune di Porto Tolle, relativamente alla centrale elettrica sita nel territorio comunale, chiedeva il pagamento di una maggiore imposta calcolata sulla base della rendita attribuita dall'Ufficio del Territorio di Rovigo (in difformità da quella proposta dalla società contribuente con la procedura DOCFA), rendita già oggetto di impugnazione da parte dell'Ente elettrico. L'avviso di accertamento *de quo* - con il quale erano anche irrogate le sanzioni per insufficiente versamento dell'imposta - veniva notificato nelle more del giudizio relativo al ricorso avverso l'attribuzione della rendita, all'epoca rigettato in primo grado dalla Commissione Tributaria Provinciale di Rovigo: tale avviso era impugnato con separati ricorsi dall'E. S.p.a., dall'E.P. S.p.a., succeduta nella proprietà della centrale di Porto Tolle, e dall'ing. C.F., al quale erano state irrogate le stesse sanzioni perché ritenuto autore della violazione, contestando la legittimità dell'attribuzione di rendita e in subordine chiedendo la sospensione del giudizio in attesa della definizione di quello pendente relativamente all'impugnazione della rendita. La Commissione Tributaria adita, tuttavia, riuniti i ricorsi, li rigettava.

Avverso tale sentenza proponevano separati appelli l'E. S.p.a., l'E.P. S.p.a., e l'ing. C.F., riproponendo le contestazioni e le richieste avanzate in *prime cure*, mentre nelle more, nel giudizio relativo all'impugnazione della rendita, la Commissione Tributaria Regionale del Veneto annullava la sentenza di primo grado, dichiarando illegittima la rendita impugnata e annullando (dopo aver riunito a quello tra E. ed UTE, il giudizio tra E. e Comune) l'avviso di accertamento ICI per il 1998 del Comune di Porto Tolle, emesso, come quello oggetto del presente giudizio, sulla base di quella rendita.

Riuniti gli appelli, la Commissione Tributaria Regionale del Veneto li rigettava con la sentenza in epigrafe, avverso la quale, con separati atti, l'E. S.p.a., l'E.P.

S.p.a. e l'ing. C.F. propongono ricorso per cassazione, con quattro motivi, quanto ai ricorsi prodotti dall'E. S.p.a. e dall'E.P. S.p.a., e con due motivi (di cui il secondo articolato in più parti, che replicano le censure proposte dagli altri ricorrenti), quanto al ricorso prodotto dall'ing. C.F.

Resiste il Comune di Porto Tolle con separati atti di controricorso.

### Motivi della decisione

Preliminarmente, trattandosi di separate impugnazioni avverso la medesima sentenza va disposta ai sensi dell'art. 335 c.p.c. la riunione dei ricorsi iscritti ai nn. R.G. ---/06, ---/06 e ---/06.

Nell'esame dell'impugnazione, assume carattere preliminare la valutazione del secondo motivo - che nel ricorso proposto dall'ing. C.F. risulta rubricato *sub 2.2* - per il suo valore assorbente. Con tale censura, le parti ricorrenti denunciano violazione e falsa applicazione degli artt. 295 c.p.c. e 39, D.Lgs. n. 546 del 1992, per non aver il giudice di merito sospeso il giudizio relativo alla liquidazione dell'ICI per l'anno 1999 in attesa della definizione con efficacia di giudicato del giudizio pendente tra la parte obbligata al pagamento dell'imposta e l'Agenzia del Territorio in ordine alla contestazione della rendita catastale attribuita alla centrale elettrica *de qua* e costituente, a norma di legge, la base imponibile dell'imposta pretesa dall'ente locale.

La valutazione della eventuale fondatezza della censura in esame, presuppone che venga preliminarmente risolta in senso positivo la questione relativa all'applicabilità nel processo tributario della disposizione prevista dall'art. 295 c.p.c.

Sul punto può dirsi ormai formato un consolidato orientamento della giurisprudenza di questa Corte nel senso che "l'art. 39, D.Lgs. n. 546/1992 - secondo il quale il processo è sospeso soltanto «quando è presentata querela di falso o deve essere decisa in via pregiudiziale una questione sullo stato o la capacità delle persone, salvo che si tratti della capacità di stare in giudizio» -, regola unicamente i rapporti esterni, ovverosia i rapporti tra processo tributario e processi non tributari, mentre, in ordine ai rapporti tra processi tributari, trova applicazione, in virtù del disposto dell'art. 1 del citato D.Lgs. n. 546 del 1992, la disciplina dettata dall'art. 295 c.p.c." (Cass. n. 17937/2004; nella stessa prospettiva cfr. Cass. nn. 14788/2001; 10059/2002; 24408/2005; 5366 — **riportata in massima a pag. 320**, 9999 — **vedi pag. 322** e 13082 del 2006 — **riportata in massima a pag. 321**, quest'ultima pronunciata in fattispecie identica a quella oggetto del presente giudizio).

La ritenuta applicabilità dell'art. 295 c.p.c. nel processo tributario consente di procedere all'esame del motivo di ricorso in discussione del quale deve essere affermata la fondatezza.

L'art. 5, comma 2, D.Lgs. n. 504/1992, nel definire la base imponibile ai fini ICI, stabilisce, che «*Per i fabbricati iscritti in catasto, il valore è costituito da quello che risulta applicando all'ammontare delle rendite risultanti in catasto, vigenti al 1° gennaio dell'anno di imposizione, i moltiplicatori determinati con i criteri e le modalità previsti dal primo periodo dell'ultimo comma dell'art. 52*», D.P.R. n. 131/1986.

Ciò significa con tutta evidenza che il Comune, nel procedere alla liquidazione dell'imposta, è vincolato al valore della rendita catastale attribuito dalla competente Agenzia del Territorio: sicché, qualora la rendita attribuita ad un immobile sia impugnata dal contribuente, la definizione di tale giudizio si presenta pregiudiziale all'eventuale giudizio concernente l'impugnazione di un avviso di liquidazione ai fini ICI emesso dal Comune sulla base della rendita contestata.

Resta, tuttavia, da verificare se si tratti di una pregiudizialità che imponga la sospensione necessaria del giudizio relativo all'impugnazione dell'avviso di liquidazione ICI in attesa della definizione con efficacia di giudicato del giudizio relativo alla contestazione della rendita: la prevalente dottrina e la consolidata giurisprudenza di questa Corte sono, infatti, orientate per una interpretazione restrittiva (e riduttiva della portata) della disposizione di cui all'art. 295 c.p.c., la cui operatività andrebbe limitata ad ipotesi ben circoscritte.

Certamente non può trascurarsi la circostanza che questa. Corte, pronunciandosi in una fattispecie concernente l'INVIM decennale - nella quale il contribuente aveva impugnato la rendita catastale attribuitagli dall'UTE a seguito di richiesta *ex art.* 12 D.L. n. 70/1988 e successivamente l'avviso di liquidazione emesso dall'Ufficio del registro sulla base della predetta rendita - ha affermato: «se è vero che l'avviso di liquidazione può essere impugnato per vizi propri (dal momento che le questioni di merito e di valutazione devono essere fatte valere con l'impugnazione del provvedimento di attribuzione della rendita ritualmente notificato), è altrettanto vero che quando però un giudizio sull'attribuzione della rendita esiste già ed è ancora pendente, o si riuniscono i due giudizi (se ciò è possibile), oppure diventa doveroso attendere, prima di decidere sui problemi della liquidazione dell'imposta (che sono sempre consequenziali), che il giudizio relativo all'attribuzione della rendita, che è pregiudiziale, venga definito con un giudicato. Una terza soluzione non è praticabile proprio per non vanificare le esigenze sottese alla disciplina prevista dall'art. 295 c.p.c., che contiene principi

generali sicuramente applicabili» (Cass. n. 10509/2002 — **riportata in massima a pag. 320**). Ed ancor più rilevante è che questa stessa posizione interpretativa sia stata più recentemente ribadita negli stessi termini riguardo ad una fattispecie nella quale il contribuente (l'E., come nel caso qui in discussione) aveva impugnato un avviso di liquidazione ICI notificato dal Comune (di Entracque) nelle more del giudizio concernente l'impugnazione della rendita attribuita dall'Agenzia del Territorio (cfr. Cass. n. 13082/2006 — **riportata in massima a pag. 321**).

Siffatto orientamento è condiviso dal Collegio.

**In primo luogo nella descritta situazione, sussiste una delle condizioni che giustificano la sospensione necessaria del processo, anche in una prospettiva di riduzione delle ipotesi di applicabilità della disposizione di cui all'art. 295 c.p.c.: infatti, oggetto dei distinti processi - quello relativo alla contestazione della rendita catastale attribuita dall'Agenzia del Territorio e quello relativo all'impugnativa dell'avviso di liquidazione dell'ICI da parte del Comune - sono cause diverse, la definizione della seconda delle quali dipende dalla decisione della prima.**

La possibile *diversità e dipendenza* tra cause nel processo tributario è stata già posta in luce dalla giurisprudenza di questa Corte, la quale - rilevato che «il processo tributario è strutturato secondo le regole proprie del processo impugnatorio di provvedimenti autoritativi, onde l'oggetto del giudizio è circoscritto agli elementi della sequenza procedimentale propria del provvedimento impugnato, con rigida preclusione di qualsiasi contestazione coinvolgente fasi precedenti» - ha affermato che «la legittimità di un atto a contenuto concreto ed autonomamente impugnabile non è suscettibile di delibazione in base a cognizione meramente incidentale, essendo consentita la disapplicazione (e, quindi, la cognizione meramente incidentale) solo di atti e provvedimenti a contenuto normativo o generale ed è ammissibile la sospensione tra processi tributari, *ex art.* 295 c.p.c.» (Cass. n. 9999/2006 — **vedi pag. 322**). La preclusione della cognizione *incidenter tantum* su un atto - che non abbia natura normativa e sia autonomamente impugnabile ai sensi dell'art. 19, D.Lgs. n. 546 del 1992 (come lo è fuor di dubbio l'atto di classamento ed attribuzione di rendita) - da parte del giudice innanzi al quale sia stato impugnato un atto rispetto al quale il primo debba qualificarsi come «presupposto», costituisce una ragione forte perché, laddove non possa percorrerla la «strada maestra» del *simultaneus processus* attraverso la riunione dei giudizi (per il fatto che questi siano pendenti in gradi diversi), opera la sospensione necessaria (del giudizio relativo all'atto «derivato») *ex art.* 295 c.p.c.: ci si trova, infatti, in una di quelle situazioni nelle quali può dirsi che sia *la legge* a negare al giudice la

possibilità di risolvere *incidenter tantum* la questione relativa alla legittimità dell'atto presupposto, oggetto di diverso giudizio.

Se poi si considera quanto si è detto in ordine al nesso che lega la base imponibile sulla quale il Comune può liquidare l'ICI, alla rendita catastale che (solo) all'Agenzia del Territorio spetta determinare, è davvero difficile negare che tra la causa nella quale sia oggetto di contestazione la pretesa tributaria del Comune e la causa nella quale sia oggetto di contestazione la rendita catastale attribuita dall'Agenzia all'immobile sul quale grava l'imposta liquidata dall'ente locale sussista quel rapporto di dipendenza tra cause, che, anche nelle interpretazioni più restrittive dell'ambito di operatività dell'art. 295 c.p.c., si riscontra quando non possa decidersi una causa senza la previa decisione di altra controversia. Con una ulteriore precisazione.

Nel caso di specie questo rapporto di dipendenza tra cause consiste nel fatto che il giudice della causa che oppone il contribuente al Comune in ordine alla liquidazione dell'imposta deve deciderla sul presupposto che sussista una data situazione (l'attribuzione di una definita rendita catastale) al cui mutamento è rivolto il processo che oppone lo stesso contribuente all'Agenzia del Territorio sulla determinazione della rendita: sicché l'esito del primo giudizio è destinato ad essere necessariamente influenzato dall'esito del secondo. In particolare la pronuncia emessa nel secondo dei predetti giudizi, modificando il presupposto su cui doveva decidersi il primo, determinerebbe l'*ingiustizia* di tale decisione ove eventualmente *medio tempore* adottata.

Questo tipo di orientamento interpretativo, che nasce da uno sforzo di circoscrivere il più possibile l'area di applicazione delle disposizioni sulla sospensione necessaria del processo, fa ormai parte del patrimonio giurisprudenziale di questa Corte: di recente, infatti, pronunciando a Sezioni Unite, la Corte ha ritenuto di limitare l'operatività dell'art. 295 c.p.c. alle sole ipotesi di «*pregiudizialità tecnico-giuridica*», la quale sarebbe determinata da una relazione tra rapporti giuridici sostanziali distinti ed autonomi (come lo sono indubbiamente quelli tra contribuente e Agenzia del Territorio in ordine alla attribuzione della rendita catastale, da un lato, e tra contribuente e Comune in ordine alla liquidazione dell'ICI su quella rendita calcolata, dall'altro), uno dei quali (pregiudiziale: nel caso che ci occupa quello sulla rendita) integra la fattispecie dell'altro (dipendente: nel nostro caso, quello sulla liquidazione dell'imposta), in modo tale che la decisione sul primo rapporto si riflette necessariamente, condizionandola, sulla decisione del secondo (ord. n. 14060/2004).

Ed invero, se la *costituzionalizzazione* del principio della *ragionevole durata* del processo può giustificare

il fatto che sia cresciuto il disfavore del legislatore per l'istituto della sospensione per pregiudizialità, è indubbio che l'effettività della tutela giurisdizionale non può risolversi esclusivamente nella celerità del giudizio, ma richiede l'operatività di strumenti processuali capaci di garantire la realizzazione di una omogenea disciplina sostanziale dei rapporti giuridici: e uno di questi strumenti è la «*sospensione necessaria*» prevista dall'art. 295 c.p.c. nelle ipotesi dapprima considerate, preordinata ad una armonizzazione dei giudicati intesa ad evitare l'emanazione di *decisioni ingiuste* e, quindi, la concretizzazione di situazioni non coerenti con il principio del *giusto processo*.

Resta da considerare un'ulteriore limitazione all'operatività della sospensione *ex art. 295 c.p.c.*, consistente nella ritenuta necessità che i due giudizi legati dal rapporto di pregiudizialità si svolgano tra le stesse parti. Sul punto, diversamente da quanto accade in dottrina, la giurisprudenza di questa Corte è rimasta costantemente orientata ad escludere la sospensione necessaria di processi tra parti diverse: a giustificazione di tale orientamento si sostiene che solo in ipotesi di identità di parti il giudicato formatosi rispetto al giudizio "pregiudiziale" potrebbe "fare stato", e senza violazione del diritto di difesa garantito dall'art. 24 Cost., nel giudizio "dipendente".

Si tratta, tuttavia, di una prospettiva che non può essere condivisa nella sua assolutezza. Se condizione necessaria e sufficiente perché operi l'istituto della sospensione necessaria è l'esistenza di una "relazione tra rapporti giuridici sostanziali distinti ed autonomi, uno dei quali (pregiudiziale) integra la fattispecie dell'altro (dipendente), in modo tale che la decisione sul primo rapporto si riflette necessariamente, condizionandola, sulla decisione del secondo" (come ha affermato questa Corte con la surrichiamata ordinanza delle Sezioni Unite n. 14060/2004), **non si può negare la sospensione qualora il giudizio "dipendente" si svolga tra soggetti (parzialmente) diversi da quelli tra i quali si svolge il giudizio "pregiudiziale"**. Se, infatti, è vero che nell'ipotesi di identità di parti il giudicato formatosi in ordine alla pronuncia sul rapporto pregiudiziale *fa stato ad ogni effetto* ed opera, quindi, *sempre* in modo vincolante rispetto alla pronuncia sul rapporto dipendente, ciò non giustifica che quel giudicato sia (*altrettanto*) sempre inoperante quando i processi si svolgano tra parti (parzialmente) diverse: per restare al caso che qui si discute nel quale sussiste questa parziale differenza delle parti coinvolte nei diversi giudizi, si tratterà, piuttosto, di stabilire preventivamente, sulla base delle regole sui limiti soggettivi di efficacia del giudicato, se la sentenza che sarà pronunciata nel giudizio "pregiudiziale" tra il contribuente e l'Agenzia del Territorio farà stato, quando emessa, an-

che nei confronti del Comune e, quindi, nel giudizio relativo al rapporto dipendente che si svolge tra l'ente locale ed il medesimo contribuente. Se la risposta a tale quesito è positivo - come nel caso di specie è, per quanto dapprima osservato in ordine al vincolo esistente tra base imponibile dell'imposta liquidata dal Comune e rendita catastale attribuita dall'Agenzia del Territorio -, allora la sospensione opera.

Sicché deve essere affermato il seguente principio di diritto: **“Tra la controversia che oppone il contribuente all'Agenzia del Territorio in ordine alla impugnazione della rendita catastale attribuita ad un immobile, e la controversia che oppone lo stesso contribuente al Comune avente ad oggetto l'impugnazione della liquidazione dell'ICI gravante sull'immobile cui sia stata attribuita la rendita contestata, sussiste un rapporto di pregiudizialità che impone la sospensione del secondo giudizio, ai sensi dell'art. 295 c.p.c., fino alla definizione del primo con autorità di giudicato, in quanto la decisione sulla determinazione della rendita si riflette necessariamente, condizionandola, sulla decisione sulla liquidazione dell'imposta”**.

Conseguenzialmente deve essere accolta la censura che in tutti i ricorsi riuniti costituisce il secondo motivo

di ricorso (nel ricorso proposto dall'ing. C.F. risulta rubricato *sub* 2.2), affermando che il giudice di merito avrebbe dovuto sospendere ai sensi dell'art. 295 c.p.c. il giudizio relativo alla liquidazione dell'imposta di cui era stato investito, in attesa della definizione del giudizio sulla determinazione della rendita catastale. L'accoglimento di tale censura comporta l'assorbimento di ogni altra questione anche relativamente alla applicazione delle sanzioni.

In relazione al motivo accolto la sentenza impugnata deve essere cassata con rinvio della causa ad altra Sezione della Commissione Tributaria Regionale del Veneto che provvederà anche in ordine alle spese della presente fase del giudizio.

**P.Q.M.**

La Corte Suprema di Cassazione

Riunisce al presente ricorso i ricorsi RG. nn. ---/06 e ---/06. Accoglie il secondo motivo dei ricorsi, assorbito il resto. Cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, ad altra Sezione della Commissione Tributaria Regionale del Veneto.

# La vecchia, la transitoria e la nuova disciplina fiscale degli incentivi per l'esodo anticipato dal lavoro

*Circolare dell'Agenzia delle Entrate - (CIR) n. 10 E del 16 febbraio 2007*

*Comunicato Stampa dell'Agenzia delle Entrate - (COM) del 16 febbraio 2007*

È stata emanata oggi la circolare n. 10/2007 (**riportata nelle pagine seguenti**) con i chiarimenti sulle modifiche introdotte dal decreto-legge 223/2006 (articolo 36, comma 23) alla disciplina fiscale applicabile sulle somme offerte ai lavoratori per incentivare la cessazione anticipata del rapporto di lavoro, precedentemente regolamentata dal comma 4-*bis* dell'articolo 19 del TUIR.

La nuova disposizione, in vigore dal 4 luglio 2006, abroga l'articolo 19 comma 4-*bis* del TUIR, che prevedeva una tassazione agevolata - con l'applicazione di un'aliquota pari alla metà di quella prevista per il TFR - per le somme corrisposte per incentivare l'esodo anticipato dal posto di lavoro.

Dall'entrata in vigore del decreto, quindi, queste somme vengono assoggettate alla medesima aliquota applicata al trattamento di fine rapporto.

Per salvaguardare però i diritti di coloro che hanno precedentemente aderito a un piano incentivato di esodo, è stato previsto un regime transitorio. La disciplina previgente, più favorevole, può pertanto continuare a essere applicata in due casi:

- quando si tratta di rapporti di lavoro cessati entro il 3 luglio 2006, cioè prima dell'entrata in vigore del decreto;
- quando si tratta di rapporti di lavoro cessati dopo l'entrata in vigore del decreto, purché in attuazione di atti o accordi stipulati prima del 4 luglio 2006.

La circolare, in particolare, fornisce chiarimenti specifici sugli atti e sugli accordi ai quali si applica la norma transitoria, sia per quanto riguarda la loro natura, sia per quanto riguarda il requisito della certezza della data.

## SOMMARIO

|                          | Pag. |
|--------------------------|------|
| 1. Premessa              | 334  |
| 2. Disciplina previgente | 334  |
| 3. Nuova disciplina      | 334  |
| 4. Regime transitorio    | 335  |

*Circolare dell'Agenzia delle Entrate - (CIR) n. 10 E del 16 febbraio 2007*

**OGGETTO: IMPOSTA SUI REDDITI - Redditi di lavoro dipendente - Indennità di fine rapporto - Somme corrisposte in occasione della cessazione del rapporto di lavoro al fine di anticipare l'esodo dei lavoratori - Modifiche alla disciplina fiscale - Abrogazione del comma 4-bis dell'art. 19 del DPR 22/12/1986, n. 917 - Regime transitorio previsto dall'art. 36, comma 23, secondo periodo, del DL 04/07/2006, n. 223, conv., con mod., dalla L 04/08/2006, n. 248 - Nozione di «atti o accordi aventi data certa» ai fini dell'applicazione del regime transitorio**

## 1. Premessa

L'art. 36, comma 23, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni nella legge n. 248 del 4 agosto 2006 (in "*Finanza & Fisco*" n. 31/2006, pag. 2619), ha disposto (con efficacia dal 4 luglio del 2006, data di entrata in vigore del decreto-legge), l'abrogazione del comma 4-bis dell'art. 19 del TUIR, concernente la disciplina fiscale applicabile agli incentivi erogati ai lavoratori dipendenti per la cessazione anticipata del rapporto di lavoro.

In particolare, la disposizione suddetta prevedeva che «... per le somme corrisposte in occasione della cessazione del rapporto al fine di incentivare l'esodo dei lavoratori che abbiano superato l'età di 50 anni se donne e di 55 anni se uomini, di cui all'art. 17, comma 1, lett. a), l'imposta si applica con aliquota pari alla metà di quella applicata per la tassazione del trattamento di fine rapporto e delle altre indennità e somme indicate alla richiamata lettera a) del comma 1, dell'art. 17».

Al fine di salvaguardare i diritti di coloro che hanno già aderito ad un piano incentivato di esodo, la legge n. 248, di conversione del decreto-legge n. 223 del 2006, ha introdotto un regime transitorio applicabile, a determinate condizioni, ai piani d'incentivo all'esodo concordati prima dell'entrata in vigore della norma abrogativa contenuta nel decreto-legge (4 luglio 2006).

## 2. Disciplina previgente

L'incentivo all'esodo comporta un'offerta, da parte del datore di lavoro, di somme (aggiuntive rispetto al TFR) al dipendente che accetta di risolvere anticipatamente il rapporto di lavoro.

Le somme erogate a titolo di incentivo all'esodo rientrano nell'ambito delle «altre indennità e somme» percepite una volta tanto in dipendenza della cessazione dei rapporti di lavoro dipendente di cui all'art. 17, comma 1, lett. a), del TUIR, e, pertanto, alle stesse risulta applicabile il regime di tassazione secondo le modalità stabilite dal comma 2 dell'art. 19 del TUIR.

L'art. 19, comma 4-bis, del TUIR, tuttavia, prevede un regime agevolato qualora le erogazioni in questione vengano corrisposte a soggetti che abbiano superato l'età di 50 anni, se donne, o di 55 anni, se uomini.

In particolare, in tale ultimo caso, l'imposta deve essere determinata con aliquota pari alla metà di quella applicata per la tassazione del trattamento di fine rapporto.

È opportuno precisare che l'aliquota agevolata trova applicazione soltanto sulle somme aggiuntive e non su tutte le somme ordinariamente corrisposte in occasione della cessazione del rapporto di lavoro.

Inoltre, secondo quanto chiarito da questa Agenzia con la risoluzione 29 gennaio 2003, n. 17, con riferimento ai lavoratori dipendenti delle imprese di credito, il regime agevolato di cui all'art. 19, comma 4-bis, del TUIR, si rende applicabile ai soggetti che hanno superato l'età di 50 anni se donne, o di 55 se uomini, anche nel caso di erogazione di un assegno straordinario in forma rateale, a titolo di sostegno del reddito del lavoratore che ha cessato in via anticipata il rapporto, in quanto, in quest'ultimo caso si tratta di somme che, sebbene corrisposte in forma rateale, sono erogate in dipendenza della risoluzione del rapporto di lavoro dipendente.

## 3. Nuova disciplina

In seguito all'abrogazione del comma 4-bis dell'art. 19 del TUIR, le somme corrisposte a titolo di incentivo all'esodo sono ora assoggettate alla medesima aliquota

applicata al trattamento di fine rapporto, alla stregua delle «altre indennità e somme» di cui all'art. 17, comma 1, lett. a), del TUIR, percepite *una tantum* in dipendenza della cessazione dei rapporti di lavoro.

Il medesimo regime di tassazione si applica, inoltre, alle forme di sostegno al reddito erogate, anche ratealmente, in dipendenza della cessazione anticipata del rapporto di lavoro, secondo i chiarimenti forniti dalla scrivente nella risoluzione n. 17 del 2003 (**in [www.finanzaefisco.it](http://www.finanzaefisco.it) - Documentazione: Circolari e Risoluzioni - Area riservata agli abbonati**).

In particolare, ai sensi dell'art. 19, comma 2, del TUIR, nel caso in cui le indennità o le somme vengano erogate in relazione alla cessazione del rapporto di lavoro dipendente, generatore del trattamento di fine rapporto (T.F.R.), l'aliquota applicabile è sempre quella calcolata in sede di tassazione del T. F. R., a prescindere dalla circostanza che le stesse siano erogate dallo stesso datore di lavoro oppure da soggetti diversi dal datore di lavoro.

#### 4. Regime transitorio

In sede di conversione, la legge n. 248 del 2006 ha introdotto una modifica all'art. 36, comma 23, del decreto-legge n. 223 del 2006, aggiungendo, in particolare, il seguente periodo: «*la disciplina di cui al predetto comma (comma 4-bis dell'art. 19 del TUIR) continua ad applicarsi con riferimento alle somme corrisposte in relazione a rapporti di lavoro cessati prima della data di entrata in vigore del presente decreto, nonché con riferimento alle somme corrisposte in relazione a rapporti di lavoro cessati in attuazione di atti o accordi, aventi data certa, anteriori alla data di entrata in vigore del presente decreto*».

La legge di conversione, pertanto, ha inteso regolare il passaggio dal vecchio al nuovo regime, **facendo salve le situazioni in corso al 4 luglio 2006**, data di entrata in vigore del decreto-legge.

In particolare, la nuova disposizione contenuta nell'art. 36, comma 23, del decreto-legge, stabilisce che la disciplina previgente più favorevole, (fermi restando i requisiti di età previsti dall'abrogato comma 4-bis, art. 19 del TUIR), può continuare ad essere applicata in due casi:

1) con riferimento alle somme corrisposte in relazione a rapporti di lavoro cessati entro il 3 luglio 2006

(prima dell'entrata in vigore del decreto-legge);

2) con riferimento alle somme corrisposte in relazione a rapporti di lavoro cessati dal 4 luglio 2006 (quindi, successivamente all'entrata in vigore del decreto-legge), purché in attuazione di atti o accordi, aventi data certa, anteriori al 4 luglio 2006.

Per quanto concerne la natura degli «*atti o accordi*», aventi data certa, anteriori al 4 luglio 2006, in attuazione dei quali, ai fini dell'applicazione della disciplina previgente, deve intervenire la cessazione del rapporto di lavoro, è necessario individuare le fattispecie rientranti in tale definizione.

In linea generale, gli accordi si identificano in tutti quegli atti in cui sia intervenuto un incontro di volontà tra datore di lavoro e lavoratori dipendenti in merito alle condizioni per la cessazione anticipata del rapporto di lavoro.

Si ritiene, in proposito, che nel concetto di accordi debbano essere ricompresi anche gli impegni a carattere collettivo assunti dal datore di lavoro con le associazioni di categoria di dipendenti.

Restano da individuare le fattispecie riconducibili agli «*atti*» aventi data certa, anteriore all'entrata in vigore del decreto-legge, cui è applicabile la disciplina previgente più favorevole.

Al riguardo, il richiamo agli «*atti*», previsto dall'art. 36, comma 23, del decreto-legge n. 223 del 2006, **va interpretato con riferimento agli atti unilaterali che impegnano il datore di lavoro (ad esempio delibere aziendali) recanti le condizioni per la cessazione anticipata del rapporto di lavoro e contenenti l'invito al personale interessato a presentare la propria adesione**.

In ogni caso, si ritiene che, al fine di circoscrivere in maniera puntuale le ipotesi per le quali è ammissibile l'applicazione del regime transitorio in commento, gli «*atti o accordi*» suddetti devono necessariamente indicare un termine entro il quale deve intervenire l'adesione al piano.

Alla luce delle considerazioni sopra esposte, in presenza di un piano di esodo previsto in un atto o in un accordo che abbia data certa anteriore al 4 luglio 2006 e che indichi un termine per la comunicazione delle adesioni da parte dei lavoratori interessati, è possibile applicare la tassazione agevolata di cui all'abrogato art. 19, comma 4-bis, del TUIR, anche nel caso in cui l'adesione del dipendente, con la quale si

perfeziona l'accordo con l'azienda e si rende definitiva la scelta per la cessazione anticipata del rapporto di lavoro, intervenga successivamente al 4 luglio 2006 (ma, necessariamente entro il termine indicato nell'atto o nell'accordo).

La norma in commento richiede, altresì, che gli atti o accordi, in base ai quali il lavoratore cessa il proprio rapporto di lavoro, abbiano «data certa» anteriore all'entrata in vigore del decreto-legge (4 luglio 2006).

In altri termini, poiché in quest'ultimo caso il trattamento agevolato previsto dall'abrogato articolo 19, comma 4-*bis*, del TUIR, continua ad spiegare i suoi effetti anche in relazione a rapporti di lavoro cessati successivamente all'entrata in vigore del decreto-legge n. 223 del 2006, si richiede la certezza (da intendere in senso giuridico) che l'accordo o l'atto in base al quale si verifica la cessazione anticipata del rapporto di lavoro, sia stato concluso effettivamente entro il termine indicato (4 luglio 2006).

In proposito, si fa presente che il requisito della certezza della data si collega con la comune disciplina civilistica in materia di prove documentali ed, in particolare, con quanto previsto dagli articoli 2702 - 2704 del codice civile sulle scritture private.

In particolare, l'art. 2704 del codice civile contiene un elenco degli strumenti in base ai quali la data della scrittura privata non autenticata deve considerarsi certa e computabile riguardo ai terzi, da ritenersi, peraltro, non tassativo.

La norma sopra citata, infatti, fa riferimento, tra l'altro, a qualsiasi "fatto" che possa essere idoneo a stabilire l'anteriorità della scrittura.

Al riguardo, la giurisprudenza di legittimità ha precisato che è necessario che i fatti abbiano il carattere di obiettività e, soprattutto, che non possano farsi risalire al soggetto stesso che li invoca e siano sottratti alla sua portata (Cassazione, Sez. I, Sent. 27 gennaio 1993, n. 1016).

A titolo esemplificativo, al fine di individuare una data certa può tenersi conto dei seguenti eventi:

- la formazione di un atto pubblico;
- l'apposizione di autentica, il deposito del documento o la vidimazione di un verbale, in conformità alla legge notarile;

— la registrazione o produzione del documento a norma di legge presso un ufficio pubblico;

— il timbro postale che deve ritenersi idoneo a conferire carattere di certezza alla data di una scrittura tutte le volte in cui lo scritto faccia corpo unico con il foglio sul quale il timbro stesso risulti apposto. Ciò in quanto, come riconosciuto dalla giurisprudenza, la timbratura eseguita in un pubblico ufficio deve considerarsi equivalente ad un'attestazione autentica che il documento è stato inviato nel medesimo giorno in cui è stata eseguita (Cassazione, Sez. I, Sent. 19 marzo 2004, n. 5561);

— l'utilizzo di procedure di protocollazione o di analoghi sistemi di datazione che offrano adeguate garanzie di immodificabilità dei dati successivamente alla annotazione;

— l'invio del documento ad un soggetto esterno, ad esempio un organismo di controllo.

Si fa presente, infine, che, ricorrendo le condizioni sopra descritte, il regime transitorio più favorevole è applicabile agli assegni straordinari di sostegno al reddito, di cui al decreto ministeriale n. 158 del 2000, corrisposti, in forma rateale, ai dipendenti degli istituti di credito.

Il medesimo regime si applica, altresì, alle forme di sostegno al reddito, erogate anche ratealmente, che fruiscono dello stesso regime fiscale dei richiamati assegni destinati ai dipendenti del settore del credito, nonché alle indennità, di cui all'art. 7 della legge della Regione Calabria 2 marzo 2005, n. 8, corrisposte, in forma rateale, al personale dipendente della Regione, a titolo di incentivo per la risoluzione anticipata del rapporto di lavoro, sempre che, nel rispetto della normativa regionale suddetta, la cessazione del rapporto sia avvenuta entro il 30 giugno 2005, quindi, anteriormente alla data di entrata in vigore del decreto-legge n. 223 del 2006.

Restano valide, nella misura in cui sono compatibili con l'attuale disciplina, le istruzioni fornite dalla scrivente con la circolare 23 dicembre 1997, n. 326 (in "*Finanza & Fisco*" n. 47/97, pag. 5437) e con la risoluzione 29 gennaio 2003, n. 17 (in [www.finanzaefisco.it](http://www.finanzaefisco.it) - **Documentazione: Circolari e Risoluzioni - Area riservata agli abbonati**).

# Manovra finanziaria 2007: le risposte ai quesiti fornite dall'Agenzia delle Entrate in occasione di incontri con la stampa specializzata

*Circolare dell'Agenzia delle Entrate - (CIR) n. 11 E del 16 febbraio 2007*

*Comunicato Stampa dell'Agenzia delle Entrate - (COM) del 16 febbraio 2007*

L'Agenzia delle Entrate emana oggi la circolare n. 11/2007 (**riportata nelle pagine seguenti**) con i profili interpretativi concernenti l'applicazione delle più recenti novità normative, in particolare delle disposizioni contenute nei decreti legge di luglio e di ottobre 2006 - n. 223 e 262 - e nella Finanziaria 2007.

Raggruppate per argomento, nella forma domanda-risposta, la circolare affronta le tematiche più significative, così come sono state oggetto di dibattito e di incontri, anche con la stampa specializzata, durante lo scorso gennaio.

Questo l'elenco dei temi:

- Studi di settore
- IRPEF - deduzioni e detrazioni
- IVA
- *Reverse charge* IVA in edilizia
- Società di comodo
- Reddito di lavoro autonomo
- Auto aziendali
- Irrilevanza fiscale dell'ammortamento dei terreni
- Agevolazioni fiscali alle imprese
- *Stock option*
- Imposta di successione: aziende e partecipazioni escluse da tassazione
- Spese professionali derivanti da paradisi fiscali
- Esterovestizione: residenza degli amministratori della società estera
- Accertamenti sulle vendite immobiliari
- Sanzione accessoria per le violazioni degli obblighi di certificazione dei corrispettivi
- Deducibilità dei costi derivanti da operazioni intercorse con soggetti domiciliati nei paradisi fiscali. Sanzioni applicabili.

## SOMMARIO

|   | Pag.       |
|---|------------|
| <b>1. Studi di settore</b>  | <b>339</b> |
| <i>1.1 Continuità nello svolgimento dell'attività</i>   | 339        |
| <i>1.2 Indicatori di normalità economica</i>  | 340        |
| <i>1.3 Limiti all'accertamento</i>  | 340        |
| <i>1.4 Valenza probatoria</i>   | 341        |
| <b>2. IRPEF - Deduzioni e detrazioni</b>  | <b>341</b> |
| <i>2.1 Ininfluenza della ripartizione al 50% dei carichi di famiglia in relazione alle<br/>        spese sostenute per gli stessi familiari</i> | 341        |
| <i>2.2 Detrazioni relative al solo 2007</i>   | 341        |
| <i>2.3 Studenti fuori sede</i>  | 342        |
| <b>3. Interventi di recupero del patrimonio edilizio:</b>   | <b>342</b> |
| <i>3.1 Totale demolizione e fedele ricostruzione: aliquota IVA</i>  | 342        |
| <i>3.2 Indicazione in fattura del costo della monodopera</i>  | 343        |
| <b>4. IVA</b>   | <b>344</b> |
| <i>4.1 Requisiti per il regime di franchigia IVA</i>  | 344        |
| <i>4.2 Detrazione IVA in occasione di congressi: ambito soggettivo</i>  | 344        |
| <i>4.3 Detrazione IVA in occasione di congressi: ambito temporale</i>   | 345        |
| <i>4.4 IVA nel periodo di vigenza del D.L. n. 223/2006</i>  | 345        |
| <b>5. Reverse charge IVA in edilizia</b>  | <b>346</b> |
| <i>5.1 Soggetti esteri</i>  | 346        |
| <i>5.2 Rilevanza della destinazione ultima della prestazione</i>  | 347        |
| <i>5.3 Costruzione e installazione infissi</i>  | 348        |
| <b>6. Società di comodo</b>   | <b>348</b> |
| <i>6.1 Rilevanza dei beni a deducibilità limitata</i>   | 348        |
| <i>6.2 Gestione del credito IVA</i>   | 349        |
| <i>6.3 Irrilevanza fiscale dell'ammortamento dei terreni</i>  | 349        |
| <i>6.4 Calcolo della media</i>  | 349        |
| <i>6.5 Inclusione nel calcolo delle partecipazioni Pex</i>  | 350        |
| <i>6.6 Scioglimento e trasformazione: conseguenze ai fini IVA</i>   | 350        |
| <i>6.7 Istanza di interpello disapplicativo</i>   | 351        |
| <b>7. Reddito di lavoro autonomo</b>  | <b>351</b> |
| <i>7.1 Cessione del pacchetto clienti e di elementi immateriali</i>   | 351        |
| <i>7.2 Spese anticipate dal committente</i>   | 352        |
| <i>7.3 Spese anticipate dal professionista</i>  | 353        |
| <b>8. Auto aziendali</b>  | <b>353</b> |
| <i>8.1 Deducibilità</i>   | 353        |
| <i>8.2 Regime degli automezzi strumentali</i>   | 354        |
| <i>8.3 Provvedimento di identificazione degli automezzi</i>   | 354        |

continua

| <i>segue</i>  | Pag.       |
|---|------------|
| <b>9. Irrilevanza fiscale dell'ammortamento dei terreni</b>   | <b>355</b> |
| 9.1 <i>I rapporti tra la nuova norma e il passato</i>   | 355        |
| 9.2 <i>Individuazione del valore dell'area</i>  | 355        |
| 9.3 <i>Fabbricati non "cielo terra"</i>   | 355        |
| 9.4 <i>Il trattamento a regime delle spese incrementative</i>   | 355        |
| 9.5 <i>Il costo fiscale dell'immobile</i>   | 356        |
| 9.6 <i>Concessione a terzi in locazione</i>   | 356        |
| <b>10. Agevolazioni fiscali alle imprese</b>  | <b>357</b> |
| 10.1 <i>Bonus investimenti: autorizzazioni per ulteriori risorse</i>  | 357        |
| 10.2 <i>Bonus aggregazioni</i>  | 358        |
| <b>11. Stock option</b>   | <b>359</b> |
| 11.1 <i>Termine per l'esercizio dell'opzione</i>  | 359        |
| 11.2 <i>Stratificazione delle azioni ricevute</i>   | 359        |
| 11.3 <i>Investimento minimo quinquennale</i>  | 360        |
| <b>12. Quesiti vari</b>   | <b>360</b> |
| 12.1 <i>Imposta di successione: aziende e partecipazioni escluse da tassazione</i>  | 360        |
| 12.2 <i>Spese professionali derivanti da paradisi fiscali</i>   | 361        |
| 12.3 <i>Esterovestizione: residenza degli amministratori della società estera</i>   | 361        |
| 12.4 <i>Accertamenti sulle vendite immobiliari</i>  | 362        |
| 12.5 <i>Sanzione accessoria per le violazioni degli obblighi di certificazione dei corrispettivi</i>                                      | 362        |
| 12.6 <i>Deducibilità dei costi derivanti da operazioni intercorse con soggetti domiciliati nei paradisi fiscali. Sanzioni applicabili</i> | 363        |

*Circolare dell'Agenzia delle Entrate - (CIR) n. 11 E del 16 febbraio 2007*

**OGGETTO: MANOVRA FINANZIARIA PER IL 2007 - Profili interpretativi sull'applicazione delle più recenti novità normative emersi nel corso di incontri con la stampa specializzata tenuti nel mese di gennaio 2007 - DL 04/07/2006, n. 223, conv., con mod., dalla L 04/08/2006, n. 248 - DL 03/10/2006, n. 262, conv., con mod., dalla L 24/11/2006, n. 286 - L 27/12/2006, n. 296**

Di seguito si riportano, raggruppate per argomento, le risposte fornite dalla scrivente in occasione di recenti incontri con gli esperti della stampa specializzata, relative a quesiti concernenti l'applicazione delle disposizioni contenute nel decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, del decreto-legge 3 ottobre 2006, n. 262 e della legge 27 dicembre 2006 n. 296 (legge

finanziaria 2007 — in *"Finanza & Fisco"* n. 46/2006, pag. 4107).

## **1. Studi di settore**

### **1.1 Continuità nello svolgimento dell'attività**

**D.** *Le nuove cause di esclusione degli studi di settore prevedono che continuino ad applicarsi, tra l'altro, anche nelle ipotesi di chiusura e riapertura qualora «l'attività costituisce mera prosecuzione di attività svolte da altri soggetti». Come si interpreta la nuova lettera b) del comma 4 dell'art. 10 della legge 146/98 in simili circostanze?*

**R.** La disposizione prevista all'articolo 10, com-

ma 4, lettera b), della legge 8 maggio 1998, n. 146 (in *“Finanza & Fisco”* n. 46/2006, pag. 4278), così come modificato dall'articolo 1, comma 16, della legge n. 296 del 2006 (legge finanziaria 2007), conferma tra le cause di esclusione dall'applicazione degli studi di settore l'inizio o la cessazione dell'attività nel periodo d'imposta. Tuttavia, la nuova disposizione precisa che **l'accertamento sulla base degli studi di settore si rende comunque applicabile:**

**1. in caso di cessazione e inizio dell'attività, da parte dello stesso soggetto, entro sei mesi dalla data di cessazione;**

**2. ovvero quando l'attività costituisce mera prosecuzione di attività svolte da altri soggetti.**

Con riguardo a tale ultima ipotesi (vale a dire quando l'attività costituisce mera prosecuzione di attività svolte da altri soggetti), deve ritenersi che la fattispecie si verifica quando l'attività presenta il carattere della novità unicamente sotto l'aspetto formale, ma che viene svolta, ancorché da un altro soggetto, in sostanziale continuità.

Altra caratteristica è costituita dalla omogeneità dell'attività rispetto a quella preesistente. Il requisito della omogeneità sussiste se le attività sono contraddistinte da un medesimo codice di attività ovvero i codici di attività sono compresi nel medesimo studio di settore.

In relazione alla concreta applicazione della disposizione, per tutti gli altri casi, deve tuttavia evidenziarsi che **la verifica “della prosecuzione dell'attività” deve essere effettuata caso per caso con riguardo al contesto generale in cui la nuova attività viene esercitata.**

A titolo esemplificativo devono comunque ritenersi «prosecuzione di attività svolte da altri soggetti» le seguenti situazioni di inizio di attività derivante da:

- acquisto d'azienda;
- donazione o successione d'azienda;
- operazioni di trasformazione;
- operazioni di scissione e fusione d'azienda.

## 1.2 Indicatori di normalità economica

**D.** *I nuovi indicatori di normalità economica saranno calcolati da Gerico, oppure saranno comunicati, mediante una sorta di invito al contraddittorio, da parte degli uffici periferici?*

*Nel caso di calcolo effettuato da Gerico, si avranno due livelli di adeguamento (ossia quello di congruità e quello di normalità economica) oppure l'adeguamento puntuale sarà tarato anche in funzione dei nuovi indicatori?*

**R.** Sia gli indicatori previsti dall'art. 10-bis, comma 2, della legge n. 146 del 1998, così come introdotto dall'articolo 1, comma 13, della legge finanziaria 2007 (in *“Finanza & Fisco”* n. 46/2006, pag. 4115), che gli indicatori di normalità economica previsti al comma 14, della medesima legge, incideranno direttamente sul risultato derivante dall'applicazione degli studi di settore effettuato da GERICO, nel senso che una eventuale “incoerenza” ad uno o più indicatori comporterà una maggiore stima del ricavo o compenso.

Pertanto, sia il “ricavo minimo” che il “ricavo puntuale” saranno maggiorati in relazione alle ipotesi di incoerenza agli indici di normalità economica previsti dal comma 14. Si avrà comunque un solo livello di adeguamento: il soggetto risulterà “non congruo” alle risultanze degli studi di settore nel caso in cui i ricavi o compensi dichiarati risultino inferiori ai valori stimati dallo studio di settore, tenendo conto anche dei maggiori ricavi o compensi derivanti dall'applicazione dei predetti indicatori.

Il software GERICO 2007 visualizzerà il maggior ricavo attribuibile a ciascun indicatore di incoerenza di normalità economica.

## 1.3 Limiti all'accertamento

**D.** *Il nuovo comma 4-bis del citato articolo 10 della legge 146/98 pone dei limiti all'accertamento induttivo. Si chiede se la limitazione opera solo se il contribuente è sia congruo sia adeguato ai nuovi indicatori economici? E dunque, è lecito presumere che gli indicatori saranno accolti da Gerico?*

*Il limite di 50 mila euro non è una franchigia, nel senso che se superato l'intero importo è recuperato a tassazione?*

**R.** Il nuovo comma 4-bis, articolo 10, della legge 146 del 1998, introdotto dal comma 17 della legge finanziaria 2007, prevede una particolare inibizione dell'attività di accertamento di tipo presuntivo nei confronti dei contribuenti che dichiarano, anche per

effetto dell'adeguamento in dichiarazione, ricavi o compensi pari o superiori al livello della congruità risultante dall'applicazione degli studi di settore, tenuto conto anche dei valori di coerenza risultanti dagli specifici indicatori.

Infatti, per tali contribuenti non è possibile effettuare le rettifiche dei ricavi o dei compensi sulla base di presunzioni semplici, ancorché gravi, precise e concordanti, quando l'ammontare dei maggiori ricavi o compensi accertabili, con un massimo di 50.000 euro, sia pari o inferiore al quaranta per cento dei ricavi e compensi dichiarati. Il limite di 50.000 euro non costituisce in alcun modo una franchigia, per cui se l'ammontare accertabile sulla base di presunzioni semplici è superiore a tale importo è effettuabile la rettifica dei ricavi o compensi nella misura complessiva risultante.

### 1.4 Valenza probatoria

**D.** *Si chiede di capire l'esatta portata della nuova lettera b) del comma 1 dell'articolo 10 della legge 146/98, come modificato dal comma 23 della finanziaria 2007.*

**R.** La modifica normativa relativa all'articolo 10, comma 1, della legge n. 146 del 1998, prevista dall'art. 1, comma 23, lett. b), della legge finanziaria 2007 è correlata alla abrogazione, effettuata ad opera del decreto legge n. 223 del 2006, del comma 2 del citato articolo 10 e ribadisce, ancora una volta, **la valenza probatoria degli studi di settore quale presunzione relativa, dotata dei requisiti di gravità, precisione e concordanza.**

## 2. IRPEF - Deduzioni e detrazioni

### 2.1 Ininfluenza della ripartizione al 50% dei carichi di famiglia in relazione alle spese sostenute per gli stessi familiari

**D.** *Le nuove regole di ripartizione delle detrazioni per i figli a carico stabilite dall'art. 12, comma 1, lettera c), del TUIR, devono trovare applicazione anche nella ripartizione delle deduzioni di cui all'art. 10, comma 2, del TUIR e delle detrazioni di cui all'art. 15, comma 2, del TUIR, oppure è confermata per queste ultime la possibilità per i genitori di pro-*

*cedere alla libera ripartizione delle spese sostenute nell'interesse dei figli mediante un'attestazione in calce al relativo documento di spesa?*

**R.** Il criterio di ripartizione degli oneri tra i genitori, previsto dalla nuova formulazione dell'art. 12, comma 1, lettera c), del TUIR, vale esclusivamente ai fini della ripartizione, tra i genitori stessi, delle detrazioni per familiari a carico.

Per quanto riguarda le modalità di ripartizione tra i coniugi delle deduzioni di cui all'art. 10, comma 2, e delle detrazioni di cui all'art. 15, comma 2, del TUIR, restano confermate le indicazioni già fornite dalle istruzioni ai modelli di dichiarazione. In particolare, quando l'onere è sostenuto per i familiari a carico, la detrazione o la deduzione spetta al contribuente al quale è intestato il documento che certifica la spesa. Se, invece, il documento è intestato al figlio fiscalmente a carico, le spese devono essere suddivise tra i due genitori in relazione al loro effettivo sostenimento. Qualora i genitori intendano ripartire le spese in misura diversa dal 50 per cento devono annotare nel documento comprovante la spesa la percentuale di ripartizione. Se uno dei due coniugi è fiscalmente a carico dell'altro, quest'ultimo può considerare l'intera spesa sostenuta, ai fini del calcolo della detrazione o della deduzione.

### 2.2 Detrazioni relative al solo 2007

**D.** *La finanziaria reca diverse disposizioni agevolative in ordine all'acquisto di particolari prodotti (ad esempio, PC per i docenti, comma 296, frigoriferi, comma 353, televisori, comma 357, etc). Poiché è noto che molti di questi acquisti avvengono con particolari modalità, come il pagamento mediante finanziarie o anche il rinvio del pagamento all'anno successivo - può accadere, ad esempio, che si inizi a pagare nel 2008 - è possibile riconoscere la detrazione?*

**R.** Le detrazioni di cui all'art. 1, commi 296, 353 e 357, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (di seguito, legge finanziaria 2007), competono, ove sussistano le diverse condizioni richieste dalle norme in questione, a condizione che l'acquisto sia documentato tramite una fattura, ovvero uno scontrino fiscale

recante i dati identificativi dell'acquirente (c.d. scontrino parlante), **emessi nel 2007, a prescindere dalle modalità di pagamento e dall'eventuale intervento di un soggetto finanziatore.**

### 2.3 Studenti fuori sede

**D.** La lettera *i-sexies*) dell'articolo 15 del TUIR, introdotta dall'art. 1, comma 319 della legge finanziaria 2007 (in "Finanza & Fisco" n. 46/2006, pag. 4169) introduce una nuova detrazione relativa ai canoni di locazione derivanti da contratti stipulati da studenti universitari per unità immobiliari situate nel comune in cui ha sede l'università o in comuni limitrofi.

Si chiede se possono beneficiare della detrazione per canoni di locazione gli studenti universitari che prendono in locazione alloggi siti nel comune sede dell'Università, nel caso in cui il loro comune di residenza appartenga alla stessa circoscrizione provinciale ovvero sia ubicato a meno di 100 km di distanza.

**R.** La risposta al quesito è desumibile dalla stessa lettera dell'art. 15, comma 1, lett. *i-sexies*), del TUIR introdotto dall'art. 1, comma 319, della legge finanziaria 2007.

La norma stabilisce, tra l'altro, due condizioni al fine di poter usufruire della detrazione delle spese per canoni di locazione pagati dagli studenti:

1. l'università deve essere ubicata in un comune distante da quello di residenza dello studente almeno 100 km;

2. il comune di residenza dello studente in ogni caso deve appartenere ad una provincia diversa da quella in cui è situata l'università.

Lo studente, o il familiare di cui lo stesso risulta fiscalmente a carico, non può beneficiare della detrazione in relazione ai contratti di locazione immobiliare, se le due predette condizioni non sono contemporaneamente soddisfatte.

## 3. Interventi di recupero del patrimonio edilizio:

### 3.1 Totale demolizione e fedele ricostruzione: aliquota IVA

**D.** L'art. 3 del D.P.R. 380/2001 ha incluso tra gli

*interventi di ristrutturazione edilizia di cui alla lettera d) anche quelli di totale demolizione e fedele ricostruzione di edifici preesistenti. Poiché non è stato, però, soppresso l'art. 31 della legge n. 457/78, si chiede di sapere se la predetta inclusione abbia o meno effetto ai fini dell'applicazione dell'aliquota IVA del 10% ai sensi del n. 127-quaterdecies) della tabella A, parte III, allegata al D.P.R. 633/72.*

In caso di risposta affermativa, si chiede di confermare se, qualora l'intervento di totale demolizione e fedele ricostruzione riguardi un fabbricato cd. "Tupini", oppure un'abitazione "prima casa", sia possibile applicare il trattamento di maggior favore (aliquota 4%) previsto per la nuova costruzione di tali fabbricati e abitazioni.

**R.** La tabella A, parte III, n. 127-quaterdecies), del D.P.R. n. 26 ottobre 1972, n. 633, prevede l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta del dieci per cento per le prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione di case di abitazione non di lusso, diverse dalle c.d. prime case, e alla realizzazione degli interventi di recupero del patrimonio edilizio, di cui all'art. 31, comma 1, lett. *c), d) ed e)*, della legge n. 457/78, concernenti, rispettivamente, il restauro e il risanamento conservativo, la ristrutturazione edilizia e la ristrutturazione urbanistica.

Le previsioni contenute nella lett. *d)* dell'art. 31, della legge n. 457/78, sono state integrate per effetto dell'articolo 3 del Testo Unico delle disposizioni legislative e regolamenti in materia edilizia, approvato con D.P.R. n. 380/2001, che ha sostituito, con modificazioni, l'art. 31 in discussione.

Ai sensi del comma 1, lett. *d)*, del citato art. 3, nella categoria degli interventi di ristrutturazione sono ricompresi «*anche quelli consistenti nella demolizione e ricostruzione con la stessa volumetria e sagoma di quello preesistente, fatte salve le sole innovazioni necessarie per l'adeguamento alla normativa antisismica*».

Al riguardo, la scrivente ritiene che, sebbene la Tabella A, parte III, n. 127-quaterdecies), del D.P.R. n. 633 del 1972, faccia espresso riferimento all'art. 31 della legge n. 457/78, e non all'art. 3 del D.P.R. n. 380/2001, atteso il carattere interpretativo del predetto art. 3, **l'aliquota IVA agevolata del dieci per cento sia applicabile anche ai contratti di appalto**

**relativi alla demolizione e fedele ricostruzione, a condizione che i lavori di ricostruzione dell'edificio avvengano nel rispetto della volumetria e della sagoma di quello preesistente.**

Ciò chiarito, in merito al secondo quesito, relativo alla realizzazione di interventi di demolizione e fedele ricostruzione di un fabbricato cd. "Tupini", oppure di una "prima casa", la scrivente ritiene che non possa trovare applicazione il trattamento fiscale di maggior favore, consistente nell'applicazione dell'aliquota IVA agevolata del quattro per cento prevista, ai sensi della Tabella A, parte II, del D.P.R. n. 633/72, punto n. 39), per i contratti di appalto relativi alla nuova costruzione di tali fabbricati o abitazioni.

Ciò in considerazione del fatto che a seguito dell'interpretazione autentica operata dal T.U. dell'edilizia, gli interventi di demolizione e fedele ricostruzione non possono essere ricondotti alle ipotesi di nuova costruzione, bensì concretizzano interventi di recupero di edifici preesistenti.

### **3.2 Indicazione in fattura del costo della manodopera**

**D.** *La legge finanziaria 2007, nel prorogare le agevolazioni fiscali previste, ai fini dell'IRPEF e dell'IVA, per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio, ha previsto che le stesse spettino a condizione che in fattura sia indicato il costo della manodopera. Al riguardo, si chiedono chiarimenti circa le tipologie di interventi cui si riferisce l'obbligo in discussione, le modalità con cui debba essere rispettato tale obbligo e le tipologie di contratto interessate.*

**R.** La legge finanziaria 2007 (art. 1, comma 387 — in *"Finanza & Fisco" n. 46/2006, pag. 4181*) ha prorogato per il medesimo anno le agevolazioni fiscali previste, ai fini dell'IRPEF e dell'IVA, in materia di interventi di recupero del patrimonio edilizio.

Si tratta di una detrazione, riconosciuta ai fini dell'IRPEF, in misura pari al trentasei per cento delle spese sostenute ed effettivamente rimaste a carico, nel limite di euro 48.000 per ciascuna unità immobiliare, per la realizzazione degli interventi di cui alle lettere a), b), c), e d), dell'art. 31, primo comma, della legge n. 457/78, e dell'applicazione dell'aliquota

IVA ridotta del dieci per cento sulle prestazioni aventi ad oggetto gli stessi interventi.

Nel prorogare le agevolazioni fiscali sopra citate, detta legge finanziaria ha previsto, altresì, al comma 388, che le stesse spettino a condizione che il costo della relativa manodopera sia evidenziato in fattura.

Tale obbligo — inizialmente previsto dall'art. 35, comma 19, del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, per la sola detrazione ai fini IRPEF delle spese sostenute a decorrere dal 4 luglio 2006 — è stato introdotto al fine di contrastare il lavoro irregolare nel settore dell'edilizia.

**La legge finanziaria 2007 ha previsto che l'obbligo di evidenziazione in fattura del costo della manodopera sia necessario anche per la fruizione dell'agevolazione di cui all'art. 7, comma 1, lett. b), della legge 23 dicembre 1999, n. 488, consistente nell'applicazione dell'aliquota IVA ridotta del 10 per cento agli interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui alle lettere a), b), c), e d) della legge n. 457 del 1978.**

Circa le modalità con cui deve essere rispettato l'obbligo in discussione si fa presente, in primo luogo, che **il costo della manodopera può essere indicato quale dato complessivo**, senza che sia necessaria una evidenziazione puntuale in ordine ai singoli dipendenti impiegati.

Inoltre, si precisa che nel caso di una ditta individuale, che renda la prestazione di servizio attraverso l'attività del solo titolare, non andrà indicato alcun costo per la manodopera da lui prestata. Peraltro dovrà essere fatta menzione di tale circostanza nella fattura emessa.

Nel caso di un'impresa con dipendenti, in cui anche il datore di lavoro partecipa alle fasi di lavoro, l'imprenditore avrà l'obbligo di specificare il costo della manodopera impiegata, al netto del costo riferibile al proprio apporto di lavoro.

Circa le tipologie di contratto interessate, non espressamente indicate nella norma, si precisa che anche nel caso in cui i lavori siano effettuati dalla ditta incaricata, avvalendosi, in tutto o in parte, delle prestazioni lavorative rese da un soggetto non dipendente che opera in forza di un contratto di opera o di un subappalto, nella fattura dovrà essere fatta menzione di tale circostanza, evidenziando sia il costo

della manodopera impiegata direttamente, sia quello della manodopera impiegata da eventuali appaltatori o subappaltatori, secondo l'ammontare da questi ultimi comunicato.

Ciò in quanto il predetto costo rileva, comunque, come costo complessivo della manodopera per l'esecuzione dell'intervento oggetto dell'agevolazione fiscale in materia di recupero del patrimonio edilizio.

Infine, si ritiene che la norma debba intendersi applicabile, oltre che ai contratti d'appalto e d'opera, anche alle ipotesi contrattuali riconducibili alla categoria delle cessioni di beni con posa in opera degli stessi.

## 4. IVA

### 4.1 Requisiti per il regime di franchigia IVA

**D.** *Tra i requisiti di accesso al regime speciale di cui all'art. 32-bis del D.P.R. 633/72, vi è l'assenza di cessioni all'esportazione. Si chiede di chiarire la portata di tale nozione, ovverosia se essa identifichi le sole operazioni di cui all'art. 8, primo comma, lettere a) e b), del D.P.R. 633/72, oppure anche quelle della lettera c), quelle assimilate di cui agli articoli 71 e 72, quelle di cui agli articoli 8-bis e 9.*

**R.** L'art. 32-bis del D.P.R. n. 633 del 1972, nello stabilire i requisiti di accesso al regime dei contribuenti minimi in franchigia, esclude che possano rientrare in detto regime i soggetti che effettuano cessioni all'esportazione.

Nella norma si fa generico riferimento alle cessioni all'esportazione; pertanto, attesa l'ampia formulazione, deve ritenersi che essa voglia ricomprendere non solo le cessioni di cui all'articolo 8, primo comma, lettere a) e b), del D.P.R. n. 633 del 1972, ma anche quelle di cui alla lettera c) dello stesso articolo, nonché quelle disciplinate rispettivamente dall'articolo 8-bis (operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione), dall'articolo 9 (servizi internazionali o connessi con gli scambi internazionali), dall'articolo 71 (operazioni con lo Stato della Città del Vaticano e con la Repubblica di San Marino) e dall'articolo 72 (trattati e accordi internazionali) del medesimo decreto.

A queste conclusioni si è pervenuti anche in con-

siderazione del fatto che, sul piano della traslazione dell'imposta, differenti sono gli effetti dell'applicazione del regime di franchigia rispetto a quello di non imponibilità.

Nel primo caso, infatti, gli operatori non addebitano l'imposta in via di rivalsa e non hanno diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte, la quale è incorporata nel prezzo sotto forma di c.d. "IVA occulta"; nel secondo caso, invece, i soggetti non addebitano l'imposta a valle ma hanno diritto a detrarre l'IVA assolta a monte.

Pertanto, i soggetti in franchigia che intendessero effettuare operazioni in regime di non imponibilità ai sensi del citato articolo 8, primo comma, lettera c), devono necessariamente uscire dal regime ed assoggettarsi alle regole normali di applicazione dell'imposta; resta fermo che le medesime operazioni possono essere realizzate come cessioni interne in regime di franchigia, atteso che non comportano la spedizione dei beni al fuori del territorio nazionale.

A conferma di ciò, si richiama la disposizione di cui all'articolo 41, comma 2-bis, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, che stabilisce espressamente che le cessioni di beni effettuate dai soggetti in franchigia non sono cessioni intracomunitarie e sono, così, trattate alla stregua di cessioni interne senza diritto di rivalsa (cfr. circolare n. 28/E del 4 agosto 2006, paragrafo 52.10 — in *"Finanza & Fisco" n. 30/2006, pag. 2538*).

### 4.2 Detrazione IVA in occasione di congressi: ambito soggettivo

**D.** *In relazione alle modifiche apportate dalla legge finanziaria 2007 all'art. 19-bis1, lett. e), del D.P.R. n. 633 del 1972, si chiede se sia corretto che il diritto di detrazione dell'Iva sulle somministrazioni di pasti e sulle prestazioni alberghiere erogate in occasione di convegni, congressi e simili competa a tutti i soggetti passivi (es. partecipanti, relatori), fermi restando, naturalmente, i presupposti dell'inerenza e dell'afferenza del costo.*

**R.** L'art. 19-bis1 del D.P.R. n. 633 del 1972, in deroga a quanto previsto dall'art. 19 dello stesso decreto, disciplina i casi di esclusione o di riduzione

della detrazione dell'Iva relativa all'acquisto di determinati beni e servizi per i quali risulta difficile stabilire la loro inerenza all'attività esercitata dal contribuente e la loro utilizzazione per l'effettuazione di operazioni che danno il diritto alla detrazione.

In particolare, l'art. 19-bis1 del D.P.R. n. 633 del 1972 sopra citato, nel testo vigente fino al 31 dicembre 2006, prevedeva al comma 1, lett. e), la non detraibilità dell'Iva relativa a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande, ad eccezione dell'ipotesi in cui le stesse formassero oggetto dell'attività propria dell'impresa.

L'art. 1, comma 304, della legge finanziaria 2007 (in *"Finanza & Fisco"* n. 46/2006, pag. 4164) ha modificato il comma 1, lett. e), dell'art. 19-bis1 sopra citato, prevedendo **la detraibilità dell'imposta relativa alle prestazioni alberghiere, alle somministrazioni di alimenti e bevande, inerenti alla partecipazioni a convegni, congressi e simili, erogate nei giorni di svolgimento degli stessi.**

Il successivo comma 305 precisa però che, per l'anno 2007, la detrazione sopra indicata spetta solo nella misura del cinquanta per cento.

Al riguardo, si fa presente che, in base alle nuove disposizioni, sono ammessi a fruire del diritto alla detrazione dell'IVA, addebitata in relazione alle somministrazioni di pasti e alle prestazioni alberghiere erogate in occasione di convegni, congressi e simili, tutti i soggetti passivi che acquistano le predette prestazioni per lo svolgimento dell'attività di impresa, arte o professione esercitata.

**È possibile quindi che, sussistendo i richiamati presupposti, anche i relatori possano esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA.**

### **4.3 Detrazione IVA in occasione di congressi: ambito temporale**

**D.** *L'articolo 1, comma 304, della legge finanziaria 2007 ha parzialmente derogato alla previsione di indetraibilità oggettiva riportata nell'art. 19-bis1, lettera e), del D.P.R. n. 633/72 e consente di detrarre l'IVA assolta sulle prestazioni alberghiere e sulle somministrazioni di alimenti e bevande «inerenti alla partecipazione a convegni, congressi e simili, erogate nei giorni di svolgimento degli stessi».*

*Si chiede di sapere se la detrazione può essere ef-*

*fettuata oltre che per tutte le prestazioni alberghiere e di ristorazione erogate nelle giornate durante le quali si svolgono le manifestazioni anche per quelle relative alla notte precedente e alla notte seguente al congresso.*

**R.** L'art. 1, comma 304, della legge finanziaria 2007 prevede la detraibilità dell'IVA pagata sulle prestazioni alberghiere e sulla somministrazione di alimenti e bevande, in occasione di partecipazione a convegni, congressi ed eventi simili.

Riferendosi alle prestazioni erogate nei giorni di svolgimento dei convegni, detta norma intende permettere la detrazione dell'IVA assolta con riferimento alle spese alberghiere e di ristorazione strettamente inerenti e necessarie ai fini della partecipazione alle attività congressuali.

**Le modalità di organizzazione dell'evento o la localizzazione dello stesso rispetto al domicilio dei partecipanti possono rendere necessario sostenere tali spese nel giorno immediatamente antecedente al suo svolgimento o nel periodo immediatamente successivo.**

Ai fini del riconoscimento della detrazione si ritiene, pertanto, che possano essere considerate non soltanto le spese per le prestazioni alberghiere e di ristorazione che sono erogate nei giorni di svolgimento dell'evento (a cui testualmente fa riferimento la norma), ma anche le spese, relative agli stessi servizi, il cui sostenimento è comunque necessario per la partecipazione alle attività congressuali.

### **4.4 IVA nel periodo di vigenza del D.L. n. 223/2006**

**D.** *L'art. 1, comma 292, della legge finanziaria 2007 (in "Finanza & Fisco" n. 46/2006, pag. 4161) dispone fra l'altro che le cessioni di fabbricati strutturali poste in essere nel periodo compreso tra il 4 luglio e l'11 agosto 2006, in base alle disposizioni contenute nel D.L. n. 223 del 2006 non convertite in legge, devono essere considerate esenti come in effetti è avvenuto in tale periodo. Tuttavia la legge consente la facoltà di optare per l'applicazione dell'IVA dandone comunicazione nella prossima dichiarazione annuale IVA. La norma nulla dispone però in ordine all'addebito dell'Iva al cliente, al diritto di rivalsa, nonché al diritto alla detrazione da parte dell'acquirente.*

*Si chiede pertanto quale siano le modalità di applicazione dell'IVA per le cessioni di fabbricati strumentali poste in essere dal 4 luglio all' 11 agosto 2006 da parte delle imprese che intendono optare per l'applicazione dell'IVA ed entro quale termine debba avvenire la predetta regolarizzazione.*

**R.** La legge finanziaria 2007, all'art. 1, comma 292, disciplina l'efficacia di talune norme contenute nel D.L. n. 223 del 2006, oggetto di modifica da parte della relativa legge di conversione. Tali norme riguardano, in particolare il trattamento da riservare, ai fini dell'IVA e dell'imposta di registro, alle cessioni e locazioni, anche finanziarie, di immobili.

In particolare, il citato comma 292 fa salvi gli effetti prodotti dall'applicazione delle norme, non convertite, contenute nell'art. 35, commi 8, lettera a), e 10, del D.L. n. 223 del 2006, le quali, in sintesi, prevedevano l'applicazione generalizzata del regime di esenzione da IVA alle cessioni e locazioni, anche finanziarie, di immobili, **consentendo, tuttavia, per le cessioni di immobili strumentali poste in essere tra il 4 luglio e l'11 agosto (giorno anteriore all'entrata in vigore della legge di conversione) la facoltà di esercitare l'opzione prevista dalla legge di conversione per l'imponibilità ad IVA.**

Con la previsione normativa in discorso, in sostanza, da un lato sono stati salvaguardati i rapporti economici sorti nel periodo di vigenza del decreto legge e, dall'altro, attraverso il riconoscimento della possibilità di optare per l'imposizione, sono state evitate disparità di trattamento fiscale tra coloro che hanno compiuto operazioni nel periodo di vigenza del decreto e coloro che hanno agito successivamente all'entrata in vigore della legge di conversione.

Con riferimento ai profili applicativi della norma, il cedente, qualora voglia optare per l'imposizione, dovrà operare una variazione in aumento dell'imposta ai sensi dell'art. 26, comma 1, del D.P.R. n. 633 del 1972. L'emissione della apposita fattura integrativa (nota di addebito) per l'IVA dovuta dal cessionario rappresenta il comportamento concludente che esprime l'esercizio dell'opzione.

**Il comma 292 dispone che l'opzione esercitata deve essere comunicata nella dichiarazione IVA per l'anno 2006.**

Il termine di presentazione della dichiarazione

costituisce, pertanto, il termine ultimo entro cui esercitare l'opzione per l'imponibilità.

Tuttavia, al fine di garantire la certezza dei rapporti giuridici sorti nel periodo di vigenza delle norme oggetto di mancata conversione, sarà opportuno che l'addebito dell'IVA alla controparte, da parte del cedente, avvenga tempestivamente.

## **5. Reverse charge IVA in edilizia**

### **5.1 Soggetti esteri**

**D.** *In seguito alla modifica dell'art. 17, sesto comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, introdotta dall'art. 1, comma 44, della legge finanziaria per il 2007, il meccanismo dell'inversione contabile (c.d. reverse-charge) è stato esteso alle prestazioni di servizi rese, nel settore dell'edilizia, da soggetti subappaltatori nei confronti di imprese che svolgono attività di costruzione e ristrutturazione di immobili, ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore.*

*In considerazione dell'estensione dell'ambito soggettivo di applicazione del meccanismo di reverse-charge, si pongono i seguenti quesiti:*

- *nel caso in cui sia l'appaltatore principale che il subappaltatore siano soggetti esteri non stabiliti in Italia, sono entrambi tenuti ad identificarsi o a nominare il rappresentante fiscale per assolvere gli obblighi del tributo, ovvero, è sufficiente che acquisisca la partita IVA soltanto l'appaltatore (o il subappaltatore) debitore dell'imposta che applica il meccanismo dell'inversione contabile di cui all'art. 17, comma sesto, del D.P.R. n. 633 del 1972?*

- *il subappaltatore che è un soggetto comunitario, senza stabile organizzazione in Italia, e che effettua solo prestazioni edili nei confronti di appaltatori o subappaltatori stabiliti e, quindi, solo prestazioni assoggettate ad imposta con il meccanismo del reverse-charge, può chiedere il rimborso ai sensi della VIII direttiva comunitaria recepita nell'art. 38-ter del D.P.R. n. 633 del 1972?*

- *nel caso in cui una fattura, relativa ad una prestazione di subappalto, che avrebbe dovuto essere assoggettata ad imposta dal committente con il meccanismo del reverse-charge, sia stata emessa erroneamente con IVA, è possibile correggere l'errore*

*emettendo una nota di credito ai sensi dell'art. 26 del D.P.R. n. 633 del 1972 ed emettere una nuova fattura corretta? La variazione può intervenire anche oltre il termine di un anno di cui al terzo comma del richiamato art. 26?*

**R.** Il meccanismo del *reverse-charge* trasferisce dal cedente al cessionario gli obblighi connessi all'assolvimento dell'IVA, in deroga alla disposizione normativa contenuta nel primo comma dell'art. 17 del D.P.R. n. 633 del 1972.

Il meccanismo sopra descritto è stato esteso, ad opera dei recenti provvedimenti normativi, anche alle operazioni poste in essere nel settore edile tra subappaltatore e appaltatore (o altro subappaltatore).

Si ritiene che, nel caso in cui l'appaltatore ed il subappaltatore siano entrambi soggetti esteri, non stabiliti in Italia, soltanto l'appaltatore, in quanto debitore d'imposta in virtù dell'applicazione del regime di *reverse-charge*, sia tenuto ad identificarsi direttamente in Italia, ovvero, in alternativa, a nominare un rappresentante fiscale, ai sensi dell'art. 17, secondo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972. Questa soluzione si muove nell'ottica di una semplificazione degli adempimenti e tende ad evitare una duplicazione di obblighi senza effettivi vantaggi per il fisco.

Per quanto riguarda il secondo quesito, si ritiene che il subappaltatore, ove sia un soggetto comunitario senza stabile organizzazione in Italia, che abbia effettuato esclusivamente prestazioni di servizi nell'ambito del settore edile (assoggettate al regime di *reverse-charge*) nei confronti di un appaltatore (o altro subappaltatore) stabilito in Italia, potrà chiedere il rimborso ai sensi della VIII direttiva comunitaria, recepita nell'art. 38-ter del D.P.R. n. 633 del 1972.

Infatti, sebbene le prestazioni di servizi di costruzione non rientrino tra le operazioni espressamente indicate dall'art. 38-ter, la cui effettuazione nello Stato non preclude la possibilità di ottenere il rimborso, è necessario interpretare la normativa nazionale alla luce della disciplina prevista dalla direttiva comunitaria n. 2006/112/CEE.

**In particolare, secondo il combinato disposto degli articoli 171 e 199 della suddetta direttiva, deve ammettersi il rimborso dell'IVA a favore dei soggetti passivi che abbiano posto in essere, nello Stato membro in cui effettuano acquisti di beni e**

**servizi gravati da imposta, unicamente operazioni attive rispetto alle quali il destinatario di tali operazioni sia stato designato come debitore dell'imposta in virtù del meccanismo di *reverse-charge*.**

Con riferimento all'ultimo quesito, si ritiene che, nel caso in cui il subappaltatore abbia emesso erroneamente con IVA una fattura relativa ad una prestazione che avrebbe dovuto essere assoggettata ad imposta dal committente secondo il meccanismo del *reverse-charge*, sia possibile correggere l'errore emettendo una nota di accredito entro il termine di un anno dall'effettuazione dell'operazione, ai sensi dell'art. 26, terzo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, che obbliga il committente alle conseguenti variazioni.

In altri termini, il rispetto del termine previsto dal richiamato articolo 26, terzo comma, è necessario, in quanto l'indicazione di un ammontare di imposta differente rispetto a quello reale concretizza l'ipotesi di inesattezza della fatturazione prevista dalla norma in discorso.

## **5.2 Rilevanza della destinazione ultima della prestazione**

**D.** *Si domanda se il meccanismo dell'inversione contabile trova o meno applicazione nelle ipotesi in cui il committente principale dei lavori edili è un'impresa alberghiera che effettua la ristrutturazione o la manutenzione del fabbricato strumentale, o nel caso di un professionista che provvede alla manutenzione del proprio studio.*

**R.** Il meccanismo del *reverse charge* in edilizia, si applica alle prestazioni di servizi rese da un soggetto subappaltatore che opera in uno dei settori indicati **nella sezione F** delle tabelle di classificazione delle attività economiche ATECOFIN (2004), nei confronti di un altro soggetto IVA, operante nel settore edile, che agisce a sua volta quale appaltatore o subappaltatore.

Non assume rilevanza, invece, la qualità del soggetto che si pone quale committente principale, né il settore economico in cui lo stesso opera. Infatti, il nuovo comma 6 dell'art. 17 del D.P.R. 633 del 1972, ai fini dell'applicazione del regime del *reverse charge* non richiede che il committente principale sia necessariamente un'impresa che opera nel settore della

costruzione o ristrutturazione di immobili. Come chiarito con la circolare n. 37/E del 29 dicembre 2006 (in *“Finanza & Fisco”* n. 47/2006, pag. 4317), affinché il sistema dell’inversione contabile trovi applicazione, occorre che ricorrano requisiti soggettivi specifici, relativi all’appartenenza al comparto edilizio, solo in capo ai soggetti appaltatori e subappaltatori e non anche a coloro che risultano committenti degli interventi edili.

Pertanto il regime dell’inversione contabile deve trovare applicazione, ricorrendo i presupposti sopra richiamati, anche nelle ipotesi in cui il committente dei lavori sia una impresa alberghiera o un professionista, ma ovviamente non nei suoi confronti (l’appaltatore applicherà regolarmente l’IVA nei suoi confronti, in quanto il rapporto tra committente e appaltatore non è interessato dalla norma di cui all’art. 17, comma 6).

### 5.3 Costruzione e installazione infissi

**D.** *Si chiede di confermare se la produzione di infissi, accompagnata dalla posa in opera, rientrando fra le attività di falegnameria (c.a. 20.30.2), non sia soggetta al reverse charge, indipendentemente dalla circostanza che il rapporto contrattuale con il committente si configuri come fornitura con posa in opera oppure appalto.*

**R.** La circolare n. 37 del 2006 (in *“Finanza & Fisco”* n. 47/2006, pag. 4317), individua le prestazioni per le quali deve essere adottato il sistema del *reverse-charge* attraverso il riferimento alla tabella di classificazione delle attività economiche ATECO-FIN (2004). Più precisamente, occorre far riferimento alla sezione F, che individua le prestazioni rese nell’ambito del settore edile, intitolata “Costruzioni”.

**Il meccanismo del reverse-charge è applicabile, quindi, solo nei casi in cui il soggetto subappaltatore opera nel quadro di un’attività riconducibile alla predetta sezione F.**

La produzione di infissi, rientrante nell’attività di falegnameria di cui alla voce 20.30.2, non è riconducibile al settore edile e, pertanto, non è soggetta al *reverse-charge* a prescindere dalla tipologia contrattuale che lega il prestatore e il committente.

## 6. Società di comodo

### 6.1 Rilevanza dei beni a deducibilità limitata

**D.** *L’articolo 30, comma 2, della legge 23 dicembre 1994, n. 724, come da ultimo modificato dalla legge finanziaria 2007, prevede che per la determinazione del valore dei beni si applicano le disposizioni di cui all’articolo 110, comma 1, del TUIR. Si chiede di conoscere, laddove tra i beni rilevanti per l’applicazione della normativa in questione siano compresi beni che non generano componenti negativi fiscalmente rilevanti come ad esempio gli automezzi di cui all’articolo 164 del TUIR, se il costo di tali beni debba essere assunto in misura pari a quanto contabilizzato, ovvero in misura pari ai componenti negativi fiscalmente rilevanti che, nel caso di specie, potrebbero essere anche pari a zero.*

**R.** La disciplina fiscale delle società «non operative» - che recentemente ha subito modificazioni per effetto dell’articolo 35, commi 15 e 16, del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, nonché dell’articolo 1, commi 109 e seguenti, della legge finanziaria 2007 (in *“Finanza & Fisco”* n. 46/2006, pag. 4137) - si applica, al ricorrere di determinati presupposti soggettivi ed oggettivi, alle società che abbiano conseguito nel periodo d’imposta un ammontare di ricavi, di proventi (diversi da quelli con natura straordinaria) e di incrementi di rimanenze inferiore a quelli minimi determinati come percentuale del valore di alcuni beni patrimoniali.

Con riferimento al quesito proposto, si ritiene che debba assumersi, quale valore dei beni cui applicare i coefficienti previsti dalla normativa in questione, l’importo determinato ai sensi dell’articolo 110, comma 1, del TUIR, come espressamente prevede l’articolo 30, comma 2, secondo periodo, della legge 23 dicembre 1994, n. 724 e successive modificazioni.

In particolare, ai sensi dell’articolo 110, comma 1, lettera a), del TUIR, «il costo è assunto al lordo delle quote di ammortamento già dedotte» ed è a tale valore che occorre fare riferimento ai fini dell’applicazione delle percentuali individuate dalle disposizioni concernenti le società non operative,

**indipendentemente dalla deducibilità fiscale delle quote di ammortamento dei beni sopra menzionati.**

## 6.2 Gestione del credito IVA

**D.** Il comma 4 dell'articolo 30 della legge n. 724 del 1994 pone dei rilevanti limiti alla utilizzabilità dei crediti IVA. Si chiede di conoscere se è confermata l'interpretazione secondo cui l'eccedenza di credito IVA viene perduta solo laddove non si svolgano nel triennio operazioni rilevanti ai fini del tributo in esame e, dunque, a differenza di quanto viene letteralmente previsto dalla norma di riferimento che rinvia ad un ammontare di operazioni rilevanti ai fini IVA non inferiore all'importo che risulta dalla applicazione delle percentuali di cui al comma 1 dell'articolo 30 della legge n. 724 del 1994.

**R.** A mente del comma 4 dell'articolo 30 della legge n. 724 del 1994, «Qualora per tre periodi di imposta consecutivi la società o l'ente non operativo non effettui operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto non inferiore all'importo che risulta dalla applicazione delle percentuali di cui al comma 1, l'eccedenza di credito non è ulteriormente riportabile a scomputo dell'IVA a debito relativa ai periodi di imposta successivi». È pertanto all'importo che risulta dall'ammontare delle percentuali di cui al comma 1 che occorre fare riferimento per stabilire se il credito IVA possa essere o meno riportato in avanti. Deve escludersi peraltro che il legislatore, al fine di individuare le società non operative cui si applica il comma 4 in esame, abbia inteso affermare criteri diversi da quelli previsti dal citato comma 1 ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP. Deve ritenersi, pertanto, che la norma in esame, disciplinante i crediti IVA delle società non operative, trovi applicazione nei confronti delle società che non abbiano superato il test di operatività di cui al comma 1 del citato articolo 30.

## 6.3 Irrilevanza fiscale dell'ammortamento dei terreni

**D.** Come devono coordinarsi le norme in tema di società non operative e le nuove previsioni in tema di irrilevanza fiscale dell'ammortamento delle aree su cui insistono fabbricati strumentali?

**R.** In tema di società non operative, ai fini dell'applicazione delle percentuali ai beni indicati dalla norma, l'articolo 30, comma 2, della legge n. 724 del 1994, prevede espressamente che «per la determinazione del valore dei beni si applica l'articolo 110, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917». In particolare, il citato articolo 110, comma 1, alla lettera a), dispone che «il costo è assunto al lordo delle quote di ammortamento già dedotte».

Pertanto, in caso di un "bene" costituito da un'area su cui insiste un fabbricato strumentale, il "valore" da assumere ai fini dell'applicazione della disciplina sulle società "non operative" è quello che rileva ai sensi dell'articolo 110, comma 1, del TUIR, **a prescindere dalla circostanza che il "costo" da assumere ai fini della determinazione delle quote di ammortamento deducibili, ai sensi dell'articolo 36, comma 7, del D.L. n. 223 del 2006, sia al netto del costo dell'area.**

## 6.4 Calcolo della media

**D.** Non è chiaro se debba operare o meno l'inclusione, ai fini del conteggio della media triennale, del primo periodo di imposta della società, nel quale per legge il contribuente è escluso dalla disciplina delle società di comodo. Analogo problema si pone per il periodo di imposta per il quale il contribuente dovesse ottenere parere favorevole all'interpello di applicativo.

**R.** La disciplina fiscale delle società "non operative" - come detto - si applica, al ricorrere di determinati presupposti soggettivi ed oggettivi, alle società e a taluni enti che abbiano conseguito nel periodo d'imposta un ammontare di ricavi, di proventi (diversi da quelli con natura straordinaria) e di incrementi di rimanenze inferiore a quelli minimi determinati come percentuale del valore di alcuni beni patrimoniali. Ai fini di tale determinazione, i ricavi e i proventi, nonché i valori dei beni e delle immobilizzazioni «vanno assunti in base alle risultanze medie dell'esercizio e dei due precedenti».

Si rileva che tale previsione, contenuta nel comma 2, primo periodo dell'articolo 30 della legge

n. 724 del 1994 (come riformulato dall'art. 3, comma 37, della legge n. 662 del 1996), non ha subito alcuna modifica ad opera dei recenti interventi normativi che hanno interessato il citato art. 30.

In merito alle modalità da seguire per la determinazione dei predetti valori medi continuano, dunque, a valere i chiarimenti forniti nelle circolari 26 febbraio 1997, n. 48 (paragrafo 2.2 — in *“Finanza & Fisco” n. 9/97, pag. 1149*) e 15 maggio 1997, n. 137 (domanda 12.10 — in *“Finanza & Fisco” n. 18/97, 18*).

Ciò posto, indipendentemente dall'introduzione di alcune nuove disposizioni nella disciplina in esame, si ritiene che nel calcolo dei valori medi debbano essere necessariamente considerati i due periodi di imposta precedenti a quello in osservazione, anche se interessati da cause di esclusione dall'applicazione della norma, siano esse di natura “automatica” (primo periodo d'imposta) o conseguenti all'accoglimento dell'istanza disapplicativa prevista dal comma 4-bis del predetto articolo 30. Resta inteso che in ipotesi di contribuente costituitosi da meno di tre periodi d'imposta, il valore medio in esame dovrà essere calcolato con riferimento al periodo d'imposta in osservazione e a quello immediatamente precedente (coincidente quest'ultimo con l'esercizio di costituzione).

### 6.5 Inclusione nel calcolo delle partecipazioni Pex

**D.** *Un aspetto che necessita di chiarimenti da parte dell'Amministrazione finanziaria riguarda l'inclusione o meno tra le partecipazioni da considerare per l'applicazione del coefficiente del 2% di quelle per le quali sono maturati i requisiti per l'applicazione del regime di participation exemption ai sensi dell'articolo 87 del TUIR.*

**R.** Le modifiche recate dal comma 109 dell'articolo 1 della legge finanziaria 2007 al comma 1 dell'articolo 30 della legge n. 724 del 1994 sono finalizzate a disciplinare il trattamento da riservare - ai fini dell'applicazione del *test* di operatività previsto dalla disciplina sulle società di comodo - agli strumenti finanziari simili alle azioni [di cui all'articolo 85, comma 1, lettera d), del TUIR] e alle obbliga-

zioni [di cui all'articolo 85, comma 1, lettera e), del TUIR], ma non modificano il rinvio all'articolo 85, comma 1, lettera c), del TUIR già contenuto nel predetto comma 1.

Mediante il rinvio a tale ultima disposizione, come noto, si tende ad individuare quali beni debbano essere presi in considerazione per effettuare il menzionato *test* di operatività (ossia azioni o quote di partecipazioni, anche non rappresentate da titoli, al capitale di società ed enti di cui all'articolo 73) indipendentemente dal regime di esenzione ad essi riservato.

Non rileva, pertanto, il fatto che alcune di tali partecipazioni siano attratte al regime di *participation exemption* previsto dall'articolo 87 del TUIR, restando con riferimento a queste ultime valide le conclusioni alle quali nel medesimo contesto normativo è pervenuta l'Agenzia delle Entrate nella circolare 6/E del 2006 (in *“Finanza & Fisco” n. 7/2006, pag. 563*). In tale documento è stato chiarito che “Le partecipazioni in possesso dei requisiti di cui all'articolo 87 del TUIR, per ragioni di ordine logico e sistematico, debbono essere annoverate tra quelle che concorrono alla verifica dell'operatività, ai sensi dell'articolo 30 della legge n. 724 del 1994”.

### 6.6 Scioglimento e trasformazione: conseguenze ai fini IVA

**D.** *Si chiede quale sia la ricaduta in termini IVA delle operazioni di assegnazione dei beni ai soci, in caso di scioglimento della società non operativa, e di trasformazione della medesima società in società semplice.*

**R.** Nell'ipotesi in cui le società non operative deliberano lo scioglimento con conseguente assegnazione dei beni ai soci (ferma restando l'applicazione dell'imposta di registro nella misura dell'1 per cento, nonché l'applicazione delle imposte ipotecarie e catastali in misura fissa per i beni immobili) le stesse beneficiano della previsione agevolativa contenuta nell'articolo 1, comma 116, della legge finanziaria 2007, secondo cui **le assegnazioni di beni ai soci non sono considerate cessioni agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto.**

In ogni caso, si è del parere che, coerentemente

con quanto precisato dall'Amministrazione finanziaria, rispettivamente, nella circolare 112/E del 21 maggio 1999, parte III, paragrafo 1 (in *“Finanza & Fisco”* n. 22/99, pag. 2765), e nella circolare 40/E del 13 maggio 2002, paragrafo 1.4.1 (in *“Finanza & Fisco”* n. 19/2002, pag. 1898), nelle quali si fornivano chiarimenti in merito ad analoghe disposizioni agevolative introdotte dall'articolo 29 della legge 27 dicembre 1997, n. 449 e dall'articolo 3 della legge 28 dicembre 2001, n. 448, **le società non operative all'atto della assegnazione dei beni ai soci devono necessariamente effettuare la rettifica della detrazione dell'IVA secondo le regole ordinariamente dettate dall'articolo 19-bis2 del D.P.R. n. 633 del 1972.**

In aderenza a tale disciplina, nella particolare ipotesi in cui all'atto dell'acquisto del bene in questione la società non abbia potuto beneficiare della detrazione ai fini IVA, non sarà necessario effettuare alcuna rettifica della detrazione al momento della successiva assegnazione del bene ai soci.

Nell'ipotesi di trasformazione agevolata della società non operativa in società semplice, si fa presente che la legge finanziaria non contiene disposizioni agevolative ai fini IVA.

Pertanto, si è del parere che l'atto di trasformazione in società semplice, configurandosi quale operazione di autoconsumo di beni di impresa, comporta l'assoggettamento ad IVA dell'operazione, ai sensi dell'articolo 2, secondo comma, n. 5, del D.P.R. n. 633 del 1972, sempre che all'atto dell'acquisto sia stata operata la detrazione del tributo ai sensi dell'articolo 19 del medesimo decreto.

Tale orientamento è conforme alle precisazioni contenute nella predetta circolare 40/E del 13 maggio 2002. Anche in quella sede si è affermato che la trasformazione agevolata in società semplice, rientrando tra le operazioni di autoconsumo dei beni d'impresa, rileva ai fini dell'applicazione dell'IVA.

### 6.7 Istanza di interpello disapplicativo

**D.** *La legge finanziaria 2007 ha eliminato l'inciso relativo alla straordinarietà come elemento necessario per la dimostrazione delle situazioni che consentono l'esclusione dall'applicazione della normativa in materia di società non operative. Si chiede conferma che tale modifica normativa rende maggior-*

*mente accessibile la possibilità di accoglimento in situazioni quali, ad esempio, il mancato possesso della quota di controllo della società che non consente dunque la possibilità di gestione della politica di distribuzione dei dividendi. Si tratterebbe, nel caso di specie, di una situazione sicuramente oggettiva ma non straordinaria. Si chiede, inoltre, nonostante la modifica normativa sia in vigore dal 1° gennaio 2007, se le istanze di interpello relative al periodo di imposta 2006, anche se formulate prima del 31 dicembre 2006, possano essere analizzate alla luce delle nuove disposizioni normative.*

**R.** Conformemente a quanto prospettato nel quesito si ritiene che, in linea generale, la possibilità di attribuire rilevanza anche a circostanze non straordinarie amplia la casistica che giustifica la disapplicazione della normativa in questione. In particolare, potranno trovare accoglimento le istanze delle *holding* in tutti i casi in cui la normativa sia stata disapplicata nei confronti delle partecipate, ma anche quando si dimostri, ad esempio, che l'eventuale distribuzione di tutti gli utili della partecipata non sarebbe stata comunque sufficiente per evidenziare proventi almeno pari a quelli minimi determinati in via presuntiva con l'applicazione dei coefficienti.

Si conferma, infine, che la disposizione che ha eliminato il riferimento al carattere straordinario delle cause di esclusione trova applicazione anche per il periodo d'imposta in corso al 4 luglio 2006.

## 7. Reddito di lavoro autonomo

### 7.1 Cessione del pacchetto clienti e di elementi immateriali

**D.** *In relazione alla previsione contenuta nell'art. 36, comma 29, lett. b), del decreto-legge n. 223 del 2006, in merito alla applicabilità del regime di tassazione separata ai corrispettivi di cui all'art. 54, comma 1-quater, del TUIR, solo se percepiti in una unica soluzione, si pongono i seguenti quesiti:*

**1.** *il regime di tassazione separata può applicarsi nell'ipotesi in cui il corrispettivo venga percepito in più soluzioni ma nel medesimo periodo di imposta? In tale ipotesi si può ritenere applicabile la norma di cui all'articolo 17, comma 1, lettera g-ter), del TUIR?*

2. *nell'ipotesi in cui, invece, il corrispettivo in questione sia percepito in più periodi di imposta e la percezione dello stesso sia correlata alla cessazione dell'attività, si può applicare il regime dei redditi diversi di cui all'art. 67 del TUIR?*

**R.** Il decreto-legge n. 223 del 2006 ha inserito nell'articolo 54 del TUIR un nuovo comma 1-*quater* che stabilisce la concorrenza alla formazione del reddito da lavoro autonomo del corrispettivo percepito a seguito di cessione della clientela e di elementi immateriali riferibili all'attività professionale.

Contestualmente, il richiamato decreto-legge n. 223 ha introdotto nel comma 1 dell'articolo 17 del TUIR, relativo al regime della tassazione separata, la lettera *g-ter*), la quale prevede l'assoggettamento a tassazione separata dei corrispettivi per cessione della clientela, purché percepiti in unica soluzione.

Anche se la lettera della norma da ultimo richiamata fa riferimento al pagamento in "un'unica soluzione" si ritiene che il regime di tassazione separata sia applicabile anche nel caso in cui il corrispettivo sia percepito in più rate, ma nello stesso periodo d'imposta.

Anche in tale ipotesi, infatti, risulta rispettata la *ratio* ispiratrice della norma, diretta ad evitare che un corrispettivo (presumibilmente molto elevato), si cumuli con gli altri redditi percepiti nell'anno, determinando l'applicazione in capo al contribuente di scaglioni ed aliquote più elevate.

Nella diversa ipotesi in cui il corrispettivo per la cessione della clientela sia percepito in più periodi d'imposta, la modalità di tassazione sarà, in ogni caso, quella ordinaria.

Per quanto concerne l'ipotesi di corrispettivo rateale percepito da un soggetto che, dopo la cessione della clientela, intende cessare l'attività, si ritiene che resti ferma, in relazione a tutte le rate, la qualificazione reddituale operata dall'art. 54, comma 1-*quater*, del TUIR.

Infatti, attraverso la modifica normativa in commento, il legislatore ha inteso ricondurre nell'ambito del reddito di lavoro autonomo i corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela o di elementi immateriali "comunque riferibili all'attività artistica o professionale".

Pertanto, la cessione del "pacchetto clienti" ge-

nera interamente reddito professionale da assoggettare a tassazione ordinaria ai sensi dell'art. 54 del TUIR.

**Questo comporta, tra l'altro, che il lavoratore autonomo deve conservare la partita IVA fino all'incasso dell'ultima rata.**

Del resto, come già precisato in passato dall'Amministrazione finanziaria, l'attività del professionista non si può considerare cessata fino all'esaurimento di tutte le operazioni, ulteriori rispetto all'interruzione delle prestazioni professionali, dirette alla definizione dei rapporti giuridici pendenti, ed, in particolare, di quelli aventi ad oggetto crediti strettamente connessi alla fase di svolgimento dell'attività professionale.

## 7.2 Spese anticipate dal committente

**D.** *Alla luce di quanto disposto dal comma 5 dell'articolo 54 del TUIR e di quanto chiarito dall'Agenzia delle entrate nella circolare n. 28/E del 4 agosto 2006 (in "Finanza & Fisco" n. 30/2006, pag. 2522), si chiede una ulteriore delucidazione sulle modalità di riaddebito da parte del professionista in capo al committente delle spese anticipate dal committente medesimo. In particolare, si deve ritenere che in capo al committente nel momento in cui lo stesso sostiene il costo non possa essere negata l'inerenza del medesimo indipendentemente dal comportamento che, successivamente, verrà seguito dal professionista che ha beneficiato della spesa.*

*Si chiede, inoltre, quale debbano essere gli adempimenti che i professionisti beneficiari di una spesa devono seguire quando il documento di spesa viene inviato al committente da parte dell'erogatore del servizio in modo indistinto (si pensi alla cena alla quale hanno partecipato più professionisti).*

**R.** L'articolo 36 del D.L. n. 223 del 2006, al comma 29, lett. a), n. 2), ha modificato la disposizione contenuta nel comma 5 dell'art. 54 del TUIR relativo alla determinazione del reddito di lavoro autonomo. Il citato comma 5, infatti, è stato integrato stabilendo che le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande in pubblici esercizi **sono integralmente deducibili da parte del professionista nel caso in cui siano sostenute**

**direttamente dal committente per conto del professionista medesimo e da questi addebitate in fattura.**

In tale particolare ipotesi non opera, quindi, il limite alla deducibilità di tali spese, ordinariamente previsto nella misura del 2 per cento dell'ammontare dei compensi annui.

L'Agenzia delle entrate con la richiamata circolare n. 28/E (in *"Finanza & Fisco"* n. 30/2006, pag. 2522) ha spiegato quali siano gli adempimenti che professionista e committente devono seguire per gestire correttamente le spese per prestazioni alberghiere e somministrazione di alimenti e bevande al fine di evitare indebite duplicazioni nella deduzione di tali spese.

In relazione al quesito proposto si osserva che l'ammontare delle spese di vitto e alloggio che il committente sostiene (e che successivamente comunicherà al professionista) rientrano (momentaneamente) tra i costi indeducibili. Solo a seguito della parcella emessa dal professionista (comprensiva dei compensi e della quota di spese già pagate dal committente) il committente potrà portare in deduzione l'intero costo sostenuto come compenso erogato al professionista (imputando a costo nel conto economico l'intera prestazione al lordo dei rimborsi spese).

È solo in tale momento, attraverso l'inequivoca ricomprensione della spesa tra i costi relativi alla prestazione professionale acquisita nell'esercizio dell'impresa, arte e professioni, che si manifesta l'inerenza dell'esborso.

Per quanto riguarda il secondo quesito relativo al documento di spesa inviato al committente da parte dell'erogatore del servizio in modo indistinto, si ritiene che la deduzione da parte del professionista che riaddebita l'importo è subordinata alla circostanza che la fattura emessa dall'albergatore o dal ristoratore contenga l'indicazione del soggetto (professionista) nei cui confronti la prestazione viene resa e, nel caso si tratti di più soggetti, specifichi quale parte del corrispettivo si riferisce a ciascuno dei professionisti stessi.

Solo in tal caso infatti il professionista potrà qualificare la spesa come prestazione di vitto e alloggio effettuata per lo svolgimento dell'incarico ricevuto che non soggiace alla limitazione del 2 per cento mentre l'impresa committente, ricevuta la parcella, imputerà a costo la prestazione maggiorata dei rimborsi spese.

### 7.3 Spese anticipate dal professionista

**D.** *L'articolo 36, comma 29, del D.L. n. 223 del 2006 detta le regole contabili, di fatturazione e di ritenuta per le spese di vitto e alloggio del lavoratore autonomo, sostenute dal committente per lo svolgimento dell'incarico. In tal caso non opera la limitazione della deduzione di tali spese al 2 per cento dei compensi riscossi nell'anno.*

*Se le spese - analiticamente addebitate al committente in fattura - vengono anticipate dal lavoratore autonomo e non dal committente, resta ferma la deducibilità integrale delle stesse, senza il limite del 2 per cento?*

**R.** La norma contenuta nel comma 5 dell'art. 54 del TUIR, consente al professionista di dedurre integralmente le spese alberghiere e di ristorazione nella **sola ipotesi in cui le spese stesse siano state anticipate dal committente**. Pertanto, nell'ipotesi oggetto del quesito in cui le spese sono anticipate dal lavoratore autonomo e analiticamente addebitate al committente, la deduzione è consentita solo nel limite del 2 per cento dei compensi percepiti nel periodo d'imposta.

## 8. Auto aziendali

### 8.1 Deducibilità

**D.** *Con riguardo al nuovo testo dell'art. 164 del TUIR si chiede, nel caso di auto concessa in uso promiscuo da una impresa al dipendente con un benefit calcolato in misura forfetaria pari a 1000, quale risulti essere la quota deducibile dal reddito d'impresa, nell'ipotesi in cui una parte di tale importo sia rimborsato dal dipendente e determini, pertanto, una riduzione del benefit tassato. Ipotizzando un rimborso di 400, il quantum deducibile per l'impresa risulta essere pari a 1000 o a 600? Nel caso in cui fosse pari a 600 quale sarà il trattamento fiscale dell'addebito effettuato dall'impresa per 400?*

**R.** Nel caso in cui il dipendente corrisponda delle somme a fronte dell'utilizzo del veicolo per rimborsare in tutto o in parte il relativo costo sostenuto dall'impresa, dette somme vanno a decurtare il reddito di lavoro dipendente. In tal caso, considerato che

le somme rimborsate dal dipendente concorrono a formare il reddito dell'impresa, è da ritenere che i costi effettivamente sostenuti dall'impresa, per un ammontare corrispondente a dette spese, possano essere portati in deduzione dal reddito in quanto strettamente correlati al componente positivo tassato. In ogni caso l'importo complessivamente deducibile dall'impresa, a titolo di *fringe benefit* e di altri costi, non può eccedere quello delle spese sostenute per l'autoveicolo dato in uso promiscuo.

In relazione all'esempio proposto, nell'ipotesi in cui i costi sostenuti dall'impresa siano superiori al *fringe benefit*, si avrà:

|                              |      |
|------------------------------|------|
| Costi sostenuti dall'impresa | 2100 |
| <i>Fringe benefit</i>        | 1000 |
| Somme rimborsate             | 400  |

L'impresa registrerà:

- un componente positivo di reddito, incluso nell'utile civilistico, pari a 400 a fronte dei costi rimborsati;

- una variazione fiscale in aumento pari a 1100, per riprendere a tassazione i costi sostenuti (2100) al netto del *fringe benefit* tassato in capo al dipendente (600) e delle somme rimborsate (400), che sono deducibili.

Nell'ipotesi, invece, in cui i costi sostenuti dall'impresa siano inferiori al *fringe benefit*, si avrà:

|                              |      |
|------------------------------|------|
| Costi sostenuti dall'impresa | 800  |
| <i>Fringe benefit</i>        | 1000 |
| Somme rimborsate             | 400  |

L'impresa registrerà:

- un componente positivo di reddito, incluso nell'utile civilistico, pari a 400 a fronte dei costi rimborsati;

- nessuna variazione fiscale in aumento o in diminuzione, in quanto ai costi complessivamente sostenuti (800) vanno sottratti il *fringe benefit* tassato in capo al dipendente (600) e le somme rimborsate, ma solo fino a concorrenza dei predetti costi (200).

## 8.2 Regime degli automezzi strumentali

**D.** Considerando il nuovo testo dell'art. 164 ed in particolare il fatto che si riconosce possibile il regime proprio degli automezzi strumentali di cui al

numero 1 della lettera a) anche per quelli posseduti dagli agenti e rappresentanti, in alternativa al regime tipico di deducibilità per l'80%, è corretto ritenere superate la precedente tesi dell'amministrazione finanziaria (sostenuta, ad esempio, nelle circ. n. 37/E del 13 febbraio 1997 — in *“Finanza & Fisco”* n. 6/97, pag. 674 e n. 48/E del 10 febbraio 1998 — in *“Finanza & Fisco”* n. 7/98, pag. 908) secondo cui erano da ritenere strumentali solo “i veicoli senza i quali l'attività stessa non può essere esercitata” (beni posseduti dalle imprese che li noleggiavano per cerimonia, dalle auto-scuole ecc.)?

**R.** Le modifiche operate dal decreto legge 3 ottobre 2006 n. 262, convertito con modificazioni dalla legge 24 novembre 2006, 286, al regime fiscale dei veicoli di proprietà dell'impresa non hanno interessato in alcun modo il comma 1, lettera a), dell'articolo 164 del TUIR. Si è del parere, pertanto, che a tale riguardo debbano intendersi confermate tutte le indicazioni fornite nelle circolari 13 febbraio 1997, n. 37/E, e 10 febbraio 1998, n. 48/E.

## 8.3 Provvedimento di identificazione degli automezzi

**D.** In attuazione delle disposizioni di cui all'articolo 35 del decreto legge n. 223 del 2006 è stato varato il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 6 dicembre 2006 (in *“Finanza & Fisco”* n. 44/2006, pag. 3887). Si chiede di conoscere se le indicazioni in esso contenute possano avere valenza retroattiva o se, invece, i criteri contenuti nel provvedimento possano essere utilizzati esclusivamente dal periodo di imposta 2007, anche in considerazione delle previsioni di cui alla legge n. 212 del 2000.

**R.** Per espressa previsione del menzionato articolo 35, comma 11, del D.L. n. 223 del 2006, i veicoli con le caratteristiche individuate dal suddetto provvedimento dovranno essere assoggettati a regime proprio degli autoveicoli di cui al comma 1, lettera b), dell'articolo 164 del TUIR ai fini delle imposte dirette. **Tale disposizione si applica a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del citato decreto.**

## 9. Irrilevanza fiscale dell'ammortamento dei terreni

### 9.1 I rapporti tra la nuova norma e il passato

**D.** *Le disposizioni contenute nell'articolo 36, commi 7 e seguenti, del decreto-legge n. 223 del 2006 che prevedono l'irrelevanza fiscale dell'ammortamento dei terreni, si applicano a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data del 4 luglio 2006. Si ritiene pertanto che dette disposizioni introducano principi nuovi nel testo unico per cui, fino all'entrata in vigore delle nuove regole, il costo ammortizzabile di un fabbricato strumentale resta quello complessivo e quindi comprende anche il valore dell'area sottostante.*

*Si chiede conferma di questa interpretazione.*

**R.** Le disposizioni relative all'ineducibilità del valore delle aree su cui insistono fabbricati strumentali, contenute nell'articolo 36, commi 7 e seguenti, del decreto-legge n. 223 del 2006 e successive modifiche, **hanno carattere innovativo e, di conseguenza, non producono alcun effetto sulle quote di ammortamento riferibili all'area già dedotte.** Le disposizioni in commento, infatti, trovano applicazione a partire dal periodo d'imposta in corso al 4 luglio 2006 e non prevedono il recupero a tassazione di quote di ammortamento fiscalmente non deducibili in quanto interamente attribuibili all'area sulla base dei criteri individuati dalla nuova disposizione.

### 9.2 Individuazione del valore dell'area

**D.** *L'individuazione del valore dell'area non su base forfetaria, ma in base al valore desumibile dall'atto di acquisto dell'area, qualora autonomo e indipendente rispetto a quello del fabbricato, è applicabile anche per il caso di acquisti già posti in essere in periodi precedenti rispetto a quelli in corso al 4 luglio 2006?*

**R.** La necessità di effettuare il confronto tra il valore dell'area indicato in bilancio e il criterio forfetario, applicando la percentuale del 20 o 30 per cento sul costo complessivo, viene meno, per espressa pre-

visione normativa contenuta nel medesimo comma 7, **nel caso in cui l'area sia stata autonomamente acquistata in epoca antecedente rispetto alla successiva costruzione del fabbricato:** in tale ipotesi il valore ammortizzabile sarà pari al solo costo effettivamente sostenuto per la realizzazione del fabbricato.

Si ritiene, al riguardo, che la disposizione trova applicazione anche per gli acquisti effettuati nei periodi d'imposta precedenti a quello in corso alla data del 4 luglio 2006.

### 9.3 Fabbricati non "cielo terra"

**D.** *Qual è il trattamento da riservare ai fabbricati non "cielo terra"? È applicabile anche in tale ipotesi la regola dello scorporo del valore dell'area su cui insistono o meglio su cui insiste il fabbricato di cui fanno parte?*

**R.** Le disposizioni relative all'irrelevanza fiscale dell'ammortamento dei terreni operano in riferimento alle quote di ammortamento riferibili a tutte le aree sulle quali insiste un fabbricato e trova, quindi, applicazione nei confronti di tutti i soggetti per i quali tali aree costituiscono un bene relativo all'impresa. La disposizione è conseguentemente applicabile nei confronti di tutti i titolari di reddito d'impresa a prescindere dai principi contabili (nazionali o internazionali) di redazione del bilancio adottati. **In particolare la disposizione si applica anche alle singole unità immobiliari presenti all'interno di un fabbricato, ossia anche per gli immobili che non possono essere definiti "cielo-terra",** per i quali i principi contabili internazionali non richiedono la separata indicazione in bilancio del valore del terreno. Si precisa che si definiscono immobili "cielo-terra" quelli che occupano tutto lo spazio edificabile con un'unica unità immobiliare, come nel caso di un capannone industriale.

### 9.4 Il trattamento a regime delle spese incrementative

**D.** *Si chiede di chiarire se i costi incrementativi capitalizzati e le rivalutazioni effettuate saranno escluse, anche per il futuro, dal calcolo del valore complessivo del fabbricato sul quale determinare il*

valore dell'area. Si chiede inoltre di chiarire se il principio, come sembra logico, verrà applicato anche ai maggiori valori derivanti dalla rivalutazione prevista dalla legge 266 del 2005 che assumeranno rilevanza fiscale dal 2008.

**R.** Il comma 8 dell'articolo 36, del D.L. n. 223 del 2006, prevede che il costo complessivo (area più fabbricato) su cui applicare le percentuali del 20 o 30 per cento deve essere assunto al netto dei costi incrementativi capitalizzati nonché delle rivalutazioni effettuate, le quali, pertanto, sono riferibili esclusivamente al valore del fabbricato e non anche a quello dell'area.

Si ritiene, al riguardo, che la disposizione citata trovi applicazione anche per gli acquisti effettuati dopo il periodo d'imposta in corso al 4 luglio 2006: anche in tali ipotesi occorrerà, in sede di scorporo, applicare le percentuali forfetarie per determinare la quota riferibile all'area (non ammortizzabile) **su un valore di riferimento non comprensivo delle eventuali spese portate ad incremento del valore dell'immobile.**

Si ipotizzi, ad esempio, il caso di un immobile acquistato il 1° febbraio del 2007 sul quale sono state sostenute, nel corso del 2007, delle spese portate ad incremento del valore dell'immobile, così come risulta nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2007.

In tal caso, per l'applicazione delle percentuali forfetarie, occorrerà fare riferimento al valore complessivo al momento dell'acquisto, che, ovviamente, non è comprensivo delle predette spese incrementative.

Con specifico riferimento alla rivalutazione prevista dalla legge n. 266 del 2005, si ricorda che potevano essere rivalutati solo i beni esistenti nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2005; la rivalutazione doveva essere operata nel bilancio del 2006 ed il riconoscimento fiscale del maggior valore decorre solo a partire dal 2008. **Tale rivalutazione è comunque irrilevante ai fini dello scorporo del valore delle aree**, poiché detto scorporo deve essere effettuato una sola volta sul costo complessivo fiscalmente riconosciuto dell'immobile risultante dal bilancio 2005, che per quanto detto sopra, non include alla predetta data il maggior valore relativo alla rivalutazione.

## 9.5 Il costo fiscale dell'immobile

**D.** Le novità introdotte dalla norma in merito

all'indeducibilità delle quote di ammortamento e dei canoni di leasing relativi ai terreni generano ripercussioni anche sul costo fiscalmente riconosciuto dell'immobile, il quale risulterà incrementato di dette quote. L'incremento rileverà in sede di determinazione della plusvalenza o della minusvalenza realizzata in occasione della cessione del bene. Si chiede di chiarire se comunque la plusvalenza sarà unica, ovvero al momento della cessione si genereranno due risultati differenziali, una plus/minusvalenza riferita alla parte terreno ed una riferita alla parte fabbricato.

Inoltre, si chiede di indicare quali effetti avrà l'indeducibilità delle quote di ammortamento del terreno ai fini del *plafond* previsto per la deducibilità delle spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione che dal bilancio non risultano imputate ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono (articolo 102, comma 6, del D.P.R. n. 917/1986).

**R.** Con riferimento al primo quesito si ritiene che la cessione dell'area comprensiva di fabbricato genera un'unica plusvalenza (ovvero minusvalenza) pari alla differenza tra il corrispettivo pagato e il costo fiscalmente riconosciuto dell'area (non ammortizzabile) comprensiva di fabbricato. Le norme in esame, infatti, prevedono la necessità di effettuare lo scorporo tra il valore del terreno e quello del fabbricato solo ai fini della determinazione della quota (riferibile al fabbricato) che può essere ammortizzata e non anche ai fini della relativa plusvalenza (ovvero minusvalenza) di cessione.

Con riferimento al secondo quesito, si fa presente che **l'indeducibilità del valore delle aree si riflette altresì, riducendone l'ammontare, sul *plafond* del 5 per cento del valore complessivo dei beni ammortizzabili al quale commisurare l'importo delle spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione deducibili ai sensi dell'articolo 102, comma 6, del TUIR.**

## 9.6 Concessione a terzi in locazione

**D.** Nel caso di applicazione della regola forfetaria (20% o 30%) per l'individuazione del valore dell'area, come può individuarsi la natura dell'immobile (industriale o meno) nel caso di concessione a

*terzi dello stesso in locazione? Occorre verificare l'utilizzo posto in essere dal conduttore? Ipotizzando una risposta affermativa al quesito precedente, quale comportamento occorre tenere nel caso di cambio dell'utilizzo, ad esempio per finita locazione?*

**R.** Nel caso di immobili dati in locazione, anche finanziaria, o in comodato, ai fini della determinazione del valore ammortizzabile, **il proprietario dell'immobile dovrà tener conto del concreto utilizzo dell'immobile da parte dell'utilizzatore.** Per i fabbricati acquisiti o costruiti dopo l'entrata in vigore della norma, l'utilizzo rilevante ai fini della classificazione del fabbricato tra quelli industriali o meno, deve essere verificato con riferimento al periodo di imposta in cui il bene è entrato in funzione. Per i fabbricati già posseduti rileva l'utilizzo del bene nel periodo di imposta precedente a quello in corso al 4 luglio 2006. **Si ritiene che la qualificazione del fabbricato, ai fini dell'applicazione della norma in esame, non possa essere successivamente modificata nel caso di un suo diverso utilizzo,** neanche a seguito di intervenuta variazione catastale della destinazione d'uso.

## 10. Agevolazioni fiscali alle imprese

### 10.1 Bonus investimenti: autorizzazioni per ulteriori risorse

**D.** Solo a metà novembre del 2006, il Centro Operativo di Pescara ha inviato ai diversi contribuenti delle regioni del Mezzogiorno (o, meglio, agli intermediari abilitati) la comunicazione telematica di autorizzazione alla fruizione per l'anno 2006 del bonus investimenti ex art. 8 legge n. 388 del 2000, richiesto ad inizio anno con relativa istanza RTS. Tali autorizzazioni sono arrivate, dunque, a pochi giorni dal tempo utile per la realizzazione dell'investimento (31 dicembre 2006) e per l'utilizzo di una parte del relativo bonus (almeno il 20% del maturato entro la medesima data).

Poiché sul tema c'è il precedente costituito dall'articolo 4, commi 132 e 133, della legge finanziaria per il 2004 (legge n. 350 del 2003) si ritiene che prescrizioni analoghe siano applicabili anche al caso di specie. Nel 2003, infatti, solo nel mese di settem-

*bre l'Agenzia inviò ulteriori autorizzazioni, rispetto a quelle d'inizio anno, a seguito della messa a disposizione di maggiori risorse da parte del CIPE. In quel caso, la norma citata stabilì che chi avesse ricevuto tardivamente l'autorizzazione, poteva avviare l'investimento sostanzialmente entro sei mesi da questa, ottenendo anche una proroga per spendere il bonus.*

**R.** L'articolo 62, comma 1, lett. f), della legge 27 dicembre 2002, n. 289, prevede che tutte le istanze di ammissione al credito d'imposta per le aree svantaggiate concorrono all'assegnazione dei fondi disponibili a decorrere dal 1° gennaio 2003 e (tanto quelle presentate per la prima volta, quanto quelle rinnovate) devono evidenziare gli investimenti e gli utilizzi, secondo la pianificazione scelta dai soggetti interessati, con riferimento all'anno di presentazione dell'istanza e ai due successivi.

In conformità a quanto indicato nella risoluzione n. 104 del 29 luglio 2005 (in *"Finanza & Fisco" n. 33/2005, pag. 2814*), l'utilizzo del contributo, in relazione a ciascun investimento, è, in ogni caso, consentito esclusivamente entro il secondo anno successivo a quello in cui è presentata l'istanza ammessa al contributo, nel rispetto dei limiti di utilizzazione minimi e massimi pari:

- al 20 e al 30 per cento, nell'anno di presentazione dell'istanza ammessa al contributo;
- al 60 e al 70 per cento, nell'anno successivo;
- per il rimanente, nel terzo anno.

Pertanto, fermo restando che gli investimenti possono rilevare ai fini dell'agevolazione solo se realizzati entro il termine finale del regime di aiuti fissato al 31 dicembre 2006, l'utilizzo del credito dovrà necessariamente avvenire nell'anno di presentazione (e accoglimento) dell'istanza e nei due immediatamente successivi, nel rispetto delle percentuali di utilizzazione minime e massime previste dalla norma a pena di decadenza dal contributo.

Ciò significa che coloro i quali abbiano ottenuto l'accoglimento dell'istanza nel 2005 e nel 2006 (ultimi due anni di vigenza dell'agevolazione in esame) potranno utilizzare il credito anche successivamente alla data del 31 dicembre 2006, ma in nessun caso sarà possibile maturare il credito d'imposta per investimenti realizzati successivamente al 31 dicembre 2006. Quanto appena affermato trova conferma nelle

Istruzioni per la compilazione del quadro B dei Mod. ITS e RTS (relativi alla pianificazione dell'investimento e dell'utilizzo del credito). In tal senso, inoltre, devono intendersi le risoluzioni n. 62/E del 9 aprile 2004 (in *"Finanza & Fisco"* n. 14/2004, pag. 1272) e 53/E del 3 maggio 2005 (in *"Finanza & Fisco"* n. 33/2005, pag. 2801).

Ciò vale anche in relazione alle istanze ammesse al contributo con comunicazione telematica di assegnazione del beneficio pervenute nel novembre 2006.

Va infatti precisato che, con riferimento ai tempi di realizzazione dell'investimento, la specifica autorizzazione comunitaria del regime di aiuti relativo al credito d'imposta in questione - ottenuta con la Decisione C(2002) 1706 del 21 giugno 2002 - prevede, al punto 16, che "il regime scade il 31.12.2006".

Pertanto, sulla base delle disposizioni vigenti, si ribadisce che non è possibile concedere il diritto alla fruizione del credito d'imposta in relazione ad investimenti realizzati dopo il 31 dicembre 2006.

## 10.2 Bonus aggregazioni

Con riferimento al beneficio fiscale introdotto dall'art. 1, commi da 242 a 249, della legge finanziaria 2007 si formulano i seguenti quesiti:

**D1.** *I commi 242 e 243 specificano che le operazioni agevolate (fusioni, scissioni e conferimenti) devono essere "effettuate" negli anni 2007 e 2008; si chiede di sapere in quale momento le predette operazioni si possono considerare "effettuate".*

**R1.** Ai fini dell'individuazione del momento in cui si considerano "effettuate" le operazioni di cui all'art. 1, commi 242 (fusioni e scissioni) e 243 (conferimenti d'azienda c.d. "neutrali"), della legge finanziaria 2007, si precisa quanto segue:

- con riferimento alle operazioni di fusione e di scissione si ritiene che tale momento coincida con la data di efficacia giuridica della fusione o della scissione, ai sensi, rispettivamente, dell'articolo 2504-bis e dell'articolo 2506-*quater* del codice civile.

- in relazione ai conferimenti d'azienda si ritiene che tale momento coincida con la data di iscrizione della delibera di aumento del capitale sociale presso il Registro delle imprese, ai sensi dell'articolo 2436, comma 5, del codice civile.

**D2.** *Il comma 244 richiede, tra l'altro, che le imprese partecipanti alla aggregazione siano "operative da almeno due anni"; in assenza di una specifica definizione di operatività ci si chiede se debba farsi riferimento al concetto di "non operatività" previsto dall'art. 30 della legge n. 724 del 1994.*

**R2.** L'art. 1, comma 244, della legge finanziaria 2007 limita l'agevolazione in commento alle sole operazioni di fusione, scissione e conferimento cui partecipino esclusivamente imprese "operative" da almeno due anni.

Per espressa previsione normativa, pertanto, rimangono escluse dall'agevolazione le imprese di costituite da meno di due anni e quelle che non esercitano un'effettiva attività di impresa.

Attesa la finalità della norma, l'operatività deve intendersi in senso "sostanziale" con la conseguenza che il beneficio non potrà essere riconosciuto qualora le imprese risultino solo formalmente costituite da almeno un biennio, essendo, invece, necessario ai fini che qui interessano un *quid pluris*.

Per fruire del riconoscimento fiscale gratuito del disavanzo da cambio, ovvero del maggior valore iscritto dalla società conferitaria, il contribuente è, infatti, tenuto a presentare apposita istanza di interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 agosto 2000, n. 212 al fine di dimostrare la sussistenza dei requisiti richiesti dalla normativa in questione.

Ai fini della risposta all'istanza di interpello, l'Agenzia delle entrate potrà prendere a riferimento il concetto di operatività utilizzato per le cd. "società di comodo" di cui all'articolo 30 della legge n. 724 del 1994, escludendo dall'agevolazione tutte quelle situazioni in cui le società, al di là dell'oggetto sociale dichiarato, sono state costituite per gestire il proprio patrimonio nell'interesse dei soci, anziché per esercitare un'effettiva attività commerciale o industriale, risultando, pertanto, non operative.

**D3.** *Il comma 245 prevede che «Le disposizioni dei commi 242, 243 e 244 si applicano qualora le imprese interessate dalle operazioni di aggregazione aziendale si trovino o si siano trovate ininterrottamente, nei due anni precedenti l'operazione, nelle condizioni che consentono il riconoscimento fiscale di cui ai commi 242 e 243».*

*L'utilizzo della congiunzione «o» sembra condurre a ritenere applicabile il beneficio a soggetti che non possiedono, al momento dell'effettuazione dell'operazione, i requisiti oggettivi e soggettivi richiesti, ma li abbiamo posseduti ininterrottamente per i due anni precedenti.*

*Si chiede conferma di tale interpretazione.*

**R3. La congiunzione «o» ha valenza non disgiuntiva, ma aggiuntiva.** Conseguentemente, la norma in oggetto deve essere letta nel senso che le disposizioni in commento si applicano solo a condizione che tutte le imprese partecipanti alle descritte operazioni di aggregazione aziendale possiedano ininterrottamente i requisiti soggettivi e oggettivi richiesti ai fini del riconoscimento fiscale, sia al momento in cui viene posta in essere l'operazione di fusione, scissione o conferimento, sia nei due anni precedenti l'operazione stessa.

## 11. Stock option

### 11.1. Termine per l'esercizio dell'opzione

**D.** *Si pongono particolari problemi di diritto transitorio, con riferimento ai piani di stock option varati prima del 3 ottobre 2006 (data di entrata in vigore del D.L. n. 262 del 2006, senza essere conformi al requisito secondo il quale l'opzione non deve essere esercitabile prima che siano trascorsi tre anni dalla sua attribuzione. Come ci si deve comportare?*

**R.** Le nuove disposizioni dell'articolo 51, comma 2-bis, del TUIR (così come risultanti dalle modifiche apportate dal D.L. n. 262 del 2006) hanno, come noto, modificato le condizioni per poter usufruire del regime fiscale agevolato previsto per le *stock option*. Le norme, tra l'altro, stabiliscono ora che l'opzione sia esercitabile non prima che siano trascorsi tre anni dalla sua attribuzione.

In sostanza, la disposizione impone che il piano preveda un cosiddetto "vesting period" obbligatorio triennale: l'opzione, infatti, sulla base delle previsioni del piano, non deve essere esercitabile prima del termine di tre anni dalla attribuzione.

In altre parole, tale condizione va verificata in

concreto secondo le specifiche previsioni contenute nei piani deliberati dalle società.

**Pertanto, non è sufficiente che il contribuente non eserciti l'opzione prima dei tre anni, ma è necessario che tale condizione sia prevista anche espressamente nei piani.**

Nella circolare n. 1/E del 19 gennaio 2007 (in *"Finanza & Fisco" n. 48/2006, pag. 4429*) di commento al decreto-legge n. 262 del 2006, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che per consentire di usufruire dell'agevolazione ai piani già deliberati alla data di entrata in vigore della norma (3 ottobre 2006) che non prevedono un *vesting period* obbligatorio triennale e le cui azioni non siano già state assegnate (neanche in parte), detti piani possano essere in tal senso modificati senza che tale modifica possa costituire una fattispecie novativa.

Come già precisato in altre occasioni, infatti, non costituisce novazione la revisione della data di esercizio delle opzioni, sempre che rimangano inalterate le altre condizioni essenziali del piano, quale, ad esempio, quella che al momento dell'esercizio dell'opzione stessa il prezzo pagato sia almeno pari al valore dell'azione al momento dell'offerta.

### 11.2 Stratificazione delle azioni ricevute

**D.** *Nel caso in cui il dipendente abbia in portafoglio azioni soggette a diversi regimi fiscali di cedibilità (cioè soggette a più di uno dei regimi di cui all'articolo 51 del TUIR che si sono succeduti nel tempo), si può ritenere corretto che il dipendente decida autonomamente, in caso di cessione di una parte delle azioni, da quale "pacchetto" di azioni possedute prelevare le azioni cedute? Inoltre, si può ritenere che sia estensivamente applicabile il principio affermato nella risoluzione 12 agosto 2005, n. 118/E (in [www.finanzaefisco.it](http://www.finanzaefisco.it) - Documentazione: **Circolari e Risoluzioni - Area riservata agli abbonati**), secondo cui "... il trasferimento ex lege delle azioni in possesso dei dipendenti (...), proprio perché avviene in forma obbligatoria, non lascia alcun margine di scelta agli stessi e, quindi, sembrerebbe scongiurare una qualche finalità elusiva dell'operazione"? Nella fattispecie analizzata dall'Agenzia delle entrate, il nuovo socio di riferimento della società che aveva varato il piano di incentivo aveva*

*posto in essere un'operazione cd. di squeeze out, finalizzata ad acquisire il 100% del pacchetto azionario della controllata.*

**R.** Ai fini dell'individuazione delle azioni cedute dal dipendente, nel caso in cui le azioni siano state dallo stesso ricevute in epoche diverse, come precisato nella risoluzione n. 186/E del 12 giugno 2002 (in [www.finanzaefisco.it](http://www.finanzaefisco.it) - **Documentazione: Circolari e Risoluzioni - Area riservata agli abbonati**), si conferma che può essere fatto riferimento al criterio del F.I.F.O. (*first in-first out*), ossia il criterio che consente di riferire la cessione agli acquisti meno recenti. Tale criterio può essere riferito esclusivamente alle azioni assegnate al dipendente sulla base di piani di *stock option* e non anche alle azioni che il dipendente abbia acquistato autonomamente sul mercato. In questa ipotesi, infatti, rimangono fermi i criteri di determinazione dei redditi diversi di natura finanziaria, compreso quello indicato nel comma 1-bis dell'articolo 67 del TUIR e si dovrà quindi fare riferimento al criterio L.I.F.O. (*last in-first out*).

Con riferimento, infine, al vincolo di incedibilità quinquennale, si conferma quanto già precisato nella risoluzione n. 118/E del 12 agosto 2005, ossia che il trasferimento *ex lege* di azioni in possesso del dipendente, avvenendo in forma obbligatoria e non lasciando alcun margine di scelta alle parti del rapporto di lavoro (datore di lavoro e dipendente), non configura una fattispecie elusiva e non comporta la decadenza dal beneficio fiscale.

### 11.3 Investimento minimo quinquennale

**D.** *L'articolo 51, comma 2-bis, lettera c) del TUIR pone la condizione che il beneficiario mantenga per almeno i cinque anni successivi all'esercizio dell'opzione un investimento nei titoli oggetto di opzione non inferiore alla differenza tra il valore delle azioni al momento dell'assegnazione e l'ammontare corrisposto dal dipendente.*

*Si vuole sapere come deve essere determinato, nel tempo, l'investimento minimo.*

**R.** A differenza della norma previgente, contenuta nel D.L. n. 223 del 2006, che imponeva un vincolo di indisponibilità della totalità delle azioni rice-

vute dal dipendente per un periodo di tempo quinquennale, la disposizione modificata dal D.L. n. 262 del 2006 prevede che il beneficiario debba mantenere per almeno i cinque anni successivi all'esercizio dell'opzione non tutte le azioni ricevute, bensì un «*investimento nei titoli oggetto di opzione non inferiore alla differenza tra il valore delle azioni al momento dell'assegnazione e l'ammontare corrisposto dal dipendente*».

**In sostanza, l'oggetto del vincolo è costituito dalla differenza tra il valore normale dei titoli assegnati e l'ammontare pagato dall'assegnatario, in modo tale da consentire lo smobilizzo o la costituzione in garanzia di un numero di azioni corrispondente all'esborso effettuato dal dipendente.**

Il calcolo del numero delle azioni indisponibili nel quinquennio e del loro corrispondente valore, deve essere stabilito alla data dell'assegnazione delle azioni. **Il numero di azioni così calcolato deve essere mantenuto indipendentemente dalla circostanza che il valore delle azioni subisca modificazioni nel corso del predetto periodo.**

Tale modalità di determinazione dell'investimento minimo quinquennale, in particolare nell'ipotesi in cui il valore delle azioni subisca una diminuzione nel quinquennio, non costringe il dipendente a dover acquistare sul mercato un numero maggiore di azioni per tener fede al valore dell'investimento da mantenere.

## 12. Quesiti vari

### 12.1 Imposta di successione: aziende e partecipazioni escluse da tassazione

**D.** *Una delle condizioni per l'esonero da tassazione è che il beneficiario consegua una partecipazione di controllo. Si può considerare non tassato anche il trasferimento del pacchetto di controllo di cui era titolare il de cuius, ad esempio il 60 per cento, anche se, per effetto della successione, esso si ripartisce tra tre eredi, nell'esempio, in ragione del 20 per cento ciascuno?*

**R.** L'articolo 1, comma 78, lett. a), della legge finanziaria 2007, ha ampliato il novero delle fattispecie esenti dall'imposta sulle successioni e donazioni, aggiungendo, all'articolo 3 del decreto legisla-

tivo 31 ottobre 1990 n. 346, il comma 4-ter, per il quale «*I trasferimenti effettuati anche tramite i patti di famiglia di cui all'art. 768-bis e seguenti del codice civile a favore dei discendenti, di aziende o rami di esse, di quote sociali e di azioni non sono soggetti ad imposta*».

La norma citata, inoltre, dispone che la spettanza del particolare regime di favore è subordinata al verificarsi di determinate condizioni.

In particolare, nell'ipotesi in cui oggetto del trasferimento siano quote sociali o azioni emesse da «... società per azioni e in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, società cooperative e società di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato ...» (articolo 73, comma 1, lett. a) del TUIR), **l'esenzione è applicabile limitatamente al trasferimento delle partecipazioni «... mediante le quali è acquisito o integrato il controllo ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 1), del codice civile»** (articolo 3, comma 4-ter, del D.Lgs. n. 346 del 1990).

Pertanto, nell'ipotesi in cui la partecipazione di controllo posseduta dal *dante causa* sia frazionata tra più discendenti, l'agevolazione in esame spetta esclusivamente per l'attribuzione che consenta l'acquisizione o integrazione del controllo.

Spetta sempre, invece, l'agevolazione per il trasferimento della partecipazione di controllo a favore di più discendenti in comproprietà (articolo 2347 c.c.).

## 12.2 Spese professionali derivanti da paradisi fiscali

**D.** *Il comma 12-bis dell'articolo 110 del TUIR prevede che le disposizioni dei commi 10 e 11 si applicano anche alle prestazioni di servizi rese dai professionisti domiciliati in Stati o territori non appartenenti all'Unione europea aventi regimi fiscali privilegiati.*

*Si chiede conferma che la prova di cui al comma 11 per i professionisti consista nel fatto che essi svolgano un'attività professionale effettiva e non un'attività commerciale effettiva.*

**R.** Il riferimento allo svolgimento di un'attività commerciale effettiva contenuto nel comma 11 dell'articolo 110 del TUIR è stato originariamente previsto per le operazioni commerciali intercorse tra imprese.

Il D.L. n. 262 del 2006 si è limitato ad estendere la disciplina in esame alle prestazioni rese da professionisti domiciliati in Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati, senza modificare il testo del comma 11.

La necessità di adattare le esimenti alla specificità delle prestazioni professionali comporta che, in tali casi, la prova avrà ad oggetto lo svolgimento di un'attività professionale effettiva.

## 12.3 Esterovestizione: residenza degli amministratori della società estera

**D.** *I commi 5-bis e 5-ter, dell'art. 73 del TUIR, introdotti dall'art. 35, comma 13, del d.l. n. 223 del 2006, non stabiliscono il momento di riferimento per la verifica della residenza degli amministratori, ai fini della determinazione della residenza fiscale della società. E' corretto ritenere che, in analogia con il criterio utilizzato per la verifica del "controllo", si debba fare riferimento alla data di chiusura dell'esercizio della società estera?*

**R.** Il comma 5-bis dell'art. 73 del TUIR consente all'Amministrazione finanziaria di presumere («*salvo prova contraria*») l'esistenza della sede dell'amministrazione di società ed enti nel territorio dello Stato, nell'ipotesi di detenzione di partecipazioni di controllo ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, del codice civile in società ed enti commerciali residenti (di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a) e b) del TUIR), quando, alternativamente:

a) sono controllati, anche indirettamente, da soggetti residenti nel territorio dello Stato;

b) sono amministrati da un consiglio di amministrazione, od organo di gestione equivalente, formato in prevalenza da consiglieri residenti nel territorio dello Stato.

Con riguardo a tale ultima ipotesi, si precisa anzitutto che la residenza degli amministratori della società deve essere stabilita sulla base dei criteri previsti dall'articolo 2 del TUIR. **La società, inoltre, sarà considerata fiscalmente residente in Italia qualora, per la maggior parte del periodo di imposta, risulti prevalentemente amministrata da consiglieri residenti nel territorio dello Stato.**

## 12.4 Accertamenti sulle vendite immobiliari

**D.** *In relazione alle nuove prerogative dell'amministrazione finanziaria in materia di accertamento dei corrispettivi delle vendite di immobili, introdotte dall'art. 35, commi 2, 3 e 4, del D.L. n. 223 del 2006, si chiede se tali disposizioni si applichino solamente agli atti stipulati a partire dal 4 luglio 2006, data di entrata in vigore del decreto, oppure anche a quelli precedenti (nei termini di decadenza previsti dal D.P.R. n. 633 del 1972 e dal DPR n. 600 del 1973). Ove si ritenga corretta la seconda soluzione, si chiede come possa questa conciliarsi con l'abrogato art. 15 del decreto-legge 23 febbraio 1995, n. 41, nella parte in cui permetteva al cedente, in caso di vendita di fabbricato privo di rendita, di emettere fattura integrativa per l'adeguamento al valore catastale, entro dieci giorni dalla comunicazione dell'attribuzione della rendita, al fine di inibire all'amministrazione il potere di rettifica.*

**R.** L'articolo 35, comma 2 del decreto legislativo 4 luglio 2006, n. 223, prevede che, per le cessioni aventi ad oggetto beni immobili, la prova dell'esistenza di operazioni imponibili per ammontare superiore a quello indicato in dichiarazione possa essere validamente desunta dalla differenza tra il valore normale dei beni ed il corrispettivo dichiarato. La richiamata disposizione modifica l'articolo 54 del D.P.R. n. 633 del 1972 ed ha natura procedimentale, atteso che non muta il profilo sostanziale dei singoli ambiti impositivi. **Ne consegue che le disposizioni in esame hanno efficacia anche per le rettifiche relative ai periodi d'imposta ancora accertabili.**

Le medesime considerazioni valgono anche con riguardo alle rettifiche ai fini delle imposte sul reddito, posto che l'articolo 35, comma 3, ha parimenti modificato l'articolo 39, comma 1, del D.P.R. n. 600 del 1973.

In coerenza con il contenuto delle disposizioni in esame, il successivo comma 4 ha abrogato l'articolo 15 del decreto-legge 23 febbraio 1995, n. 41 che, come chiarito con la risoluzione 29 aprile 1996, n. 62/E, individuava nel valore catastale esclusivamente un valore indiziario sulla base del quale orientare un'eventuale attività di accertamento e non anche il criterio per la determinazione della base imponibile (costituita dall'ammontare complessivo del corrispettivo effettivamente pattuito).

Ne consegue che l'abrogazione del richiamato articolo 15 costituisce diretta conseguenza dell'adozione del diverso parametro di riferimento per l'individuazione del corrispettivo introdotto dal decreto legislativo n. 223 del 2006 al fine dell'esecuzione dei controlli sulle dichiarazioni.

## 12.5 Sanzione accessoria per le violazioni degli obblighi di certificazione dei corrispettivi

**D.** *Si chiede di sapere se, in base alla nuova disciplina introdotta dal D.L. n. 262 del 2006, ai fini dell'applicazione della sanzione accessoria per reiterate violazioni dell'obbligo di certificazione fiscale, i presupposti si considerino realizzati anche se le tre violazioni sono state commesse nello stesso giorno.*

**R.** L'articolo 1, commi da 8 a 8-ter, del D.L. n. 262 del 2006 ha modificato la disciplina delle sanzioni accessorie in materia di scontrino e ricevuta fiscale, contenuta nell'articolo 12, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471. Tale ultima norma disponeva che: «*Qualora siano state definitivamente accertate, in tempi diversi, tre distinte violazioni dell'obbligo di emettere la ricevuta fiscale o lo scontrino fiscale compiute in giorni diversi nel corso di un quinquennio, (...) è disposta la sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività ovvero dell'esercizio dell'attività medesima per un periodo da quindici giorni a due mesi.*».

La nuova norma prevede ora l'applicazione della sanzione accessoria «*Qualora siano state contestate (...) nel corso di un quinquennio, tre distinte violazioni dell'obbligo di emettere la ricevuta fiscale o lo scontrino fiscale (...)*».

**Ai fini dell'applicazione della sanzione accessoria, quindi, non è più necessario che le violazioni siano definitivamente accertate, essendo sufficiente la sola contestazione di tre distinte violazioni dell'obbligo di emettere la ricevuta o lo scontrino fiscale nel corso di un quinquennio, effettuata ai sensi dell'articolo 16 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.**

Inoltre, in base all'attuale formulazione del predetto articolo 12, non è più necessario che le tre violazioni siano accertate "in tempi diversi", con la conseguenza che, ai fini dell'applicazione della sanzione accessoria in esame, **sono sufficienti solo tre distinte violazioni, anche commesse nello stesso giorno.**

## 12.6 Deducibilità dei costi derivanti da operazioni intercorse con soggetti domiciliati nei paradisi fiscali. Sanzioni applicabili

**D.** In relazione ai commi 301, 302 e 303 della legge finanziaria 2007, si chiede di conoscere il trattamento delle seguenti fattispecie:

- il contribuente ha omissis l'indicazione dei costi e dei componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con soggetti domiciliati nei "paradisi fiscali", come prescritto dall'art. 110, comma 11, del TUIR, relativamente al periodo di imposta 2004 e/o 2005 e, in mancanza di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria, decide di procedere all'integrazione della dichiarazione;

- il contribuente ha subito un controllo da parte dell'amministrazione finanziaria, in relazione a una violazione delle disposizioni di cui all'art. 110, comma 11, del TUIR.

**R.** A seguito delle modifiche normative apportate dalla legge finanziaria 2007, la deducibilità delle spese derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti e soggetti domiciliati nei c.d. Paesi "black list" non è più subordinata alla separata indicazione delle medesime spese in dichiarazione (comma 301 della legge finanziaria 2007).

La deducibilità di tali spese è ora subordinata unicamente al rispetto delle condizioni richieste dal primo periodo del comma 11 dell'articolo 110 del TUIR (e cioè all'avvenuta dimostrazione, da parte della società residente, che la controparte estera svolge prevalentemente un'attività commerciale effettiva, ovvero che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione).

**Le spese e gli altri componenti negativi di reddito deducibili ai sensi del citato comma 11 devono continuare ad essere separatamente indicati nella dichiarazione dei redditi.**

L'inosservanza di tale adempimento, tuttavia, non rende i costi indeducibili, ma comporta unicamente l'irrogazione, a carico del contribuente inadempiente, delle sanzioni previste dal nuovo comma 3-bis dell'articolo 8 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, introdotto dall'articolo 1, comma 302, della legge finanziaria 2007.

In particolare, la sanzione prevista dal citato comma 3-bis è l'unica applicabile alle violazioni com-

messe successivamente all'entrata in vigore della legge finanziaria (1° gennaio 2007).

Per quanto riguarda, invece, le violazioni commesse prima di tale data, occorre fornire alcune precisazioni.

In base al comma 303 dell'art. 1 della legge finanziaria, «La disposizione del comma 302 si applica anche per le violazioni commesse prima della data di entrata in vigore della presente legge, sempre che il contribuente fornisca la prova di cui all'articolo 110, comma 11, primo periodo, del citato testo unico delle imposte sui redditi. Resta ferma, in tal caso, l'applicazione della sanzione di cui all'articolo 8, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471».

Fermo restando che per beneficiare della deducibilità dei costi non indicati separatamente in dichiarazione occorre fornire la prova di cui al citato articolo 110, comma 11, primo periodo, TUIR, con riferimento alla sanzione applicabile, si osserva che la modifica normativa fa riferimento a due fattispecie diverse, non essendo, ovviamente, possibile ipotizzare l'applicazione di due sanzioni della medesima specie ad una condotta che viola un'unica disposizione.

In particolare, nel caso in cui la violazione sia stata contestata a seguito di accessi, ispezioni o verifiche dell'amministrazione finanziaria, è applicabile solo la sanzione proporzionale di cui al nuovo comma 3-bis del citato articolo 8, pari al pari al 10 per cento dei costi non indicati in dichiarazione con un minimo di 500 ed un massimo di 50.000 euro.

La *ratio* della disposizione va rinvenuta nella volontà di mitigare il trattamento sanzionatorio riservato a tali contribuenti rispetto a quello precedentemente previsto.

Nel caso in cui, invece, il contribuente non abbia subito accessi, ispezioni o verifiche, egli potrà presentare dichiarazione integrativa ai sensi dell'articolo 2, comma 8, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 (sempre che ricorrano le condizioni previste dalla norma), come già chiarito nella Risoluzione 17 gennaio 2006, n. 12/E (in [www.finanzaefisco.it](http://www.finanzaefisco.it) - Documentazione: Circolari e Risoluzioni - Area riservata agli abbonati).

In tal caso sarà applicata la sola sanzione in misura fissa prevista dal citato articolo 8, comma 1, del D.Lgs. n. 471 del 1997.

\*\*\*

Le Direzioni Regionali vigileranno sulla corretta applicazione delle presenti istruzioni.

# Instaurazione, trasformazione e cessazione dei rapporti di lavoro: ulteriori indirizzi operativi in materia di comunicazioni obbligatorie

*Nota della Direzione Generale per il Mercato del Lavoro - Ministero del Lavoro e della Previdenza sociale - (CIR) prot. n. 13/Segr/4746 del 14 febbraio 2007*

## SOMMARIO

|  | Pag.       |
|--|------------|
| <b>Soggetti obbligati</b>                      | <b>365</b> |
| 1. <i>Datori di lavoro privati</i>             | 365        |
| 2. <i>Enti pubblici economici</i>              | 365        |
| 3. <i>Pubbliche Amministrazioni</i>            | 365        |
| <b>Oggetto delle comunicazioni</b>             | <b>365</b> |
| <i>Rapporti di lavoro</i>                      | 366        |
| <i>Tirocini ed altre esperienze lavorative</i> | 367        |
| <b>Termini per le comunicazioni</b>            | <b>368</b> |
| <b>Destinatari delle comunicazioni</b>         | <b>369</b> |
| <b>Contenuti delle comunicazioni</b>           | <b>369</b> |
| <b>Comunicazione unica</b>                     | <b>370</b> |

**OGGETTO: LAVORO - Adempimenti connessi alla instaurazione, trasformazione e cessazione dei rapporti di lavoro - Comunicazione preventiva - Art. 9-bis, comma 2, del D.L. 01/10/1996, n. 510, conv., con mod., dalla L 28/11/1996, n. 608, come sostituito dall'art. 1, comma 1180 della L 27/12/2006, n. 296 - Ulteriori indirizzi operativi**

Con precedente nota n. 13/SEGR/0000440 del 4 gennaio 2007 (in *"Finanza & Fisco" n. 4/2007,*

*pag. 275*) sono stati forniti i primi indirizzi applicativi della normativa indicata in oggetto. Contestualmente sul sito del Ministero ([www.lavoro.gov.it](http://www.lavoro.gov.it)) è stata aperta una linea diretta con i soggetti interessati al provvedimento, al fine di raccogliere riflessioni, commenti e segnalazioni di problematiche connesse alla fase di attuazione.

Attraverso tale strumento sono pervenuti numerosi quesiti a cui la scrivente Direzione ha risposto fornendo i chiarimenti, al fine di risolvere le più im-

mediate esigenze dei datori di lavoro e degli altri soggetti abilitati ad effettuare le comunicazioni.

La proficua interlocuzione con i diretti interessati ha consentito di mettere a fuoco vari aspetti della complessa materia rimasti non ancora chiariti. Per tale ragione si ritiene utile integrare la precedente nota in modo da dare diffusione generale alle principali indicazioni già fornite con le risposte ai quesiti (in *“Finanza & Fisco”* n. 4/2007, pag. 284) e chiarire, alla luce degli approfondimenti effettuati, ulteriori aspetti controversi.

Per una migliore organicità e sistematicità dell'esposizione viene mantenuta la medesima struttura per paragrafi della precedente nota del 4 gennaio 2007.

## Soggetti obbligati

Ad integrazione di quanto già anticipato, sulla base del tenore letterale del novellato art. 9-*bis* della legge n. 608/1996, si forniscono ulteriori precisazioni circa i soggetti cui viene imposto l'obbligo di comunicazione.

### 1. Datori di lavoro privati

La locuzione utilizzata dal legislatore indica senza ombra di dubbio la volontà di ricomprendere nell'ambito della disciplina qualsiasi persona fisica e giuridica che instauri uno dei rapporti di lavoro indicati dalla norma citata. Pertanto nel caso di lavoro autonomo in forma coordinata e continuata, il datore di lavoro si identifica con il *committente*, nel caso di contratto di agenzia e di rappresentanza con il *preponente*, così come nel caso di associazione in partecipazione esso si identifica con l'*associante*. Infine, con riguardo ai tirocini ed alle altre esperienze lavorative ad essi assimilate, per le quali non si configura un rapporto di lavoro, per datore di lavoro deve intendersi il *soggetto ospitante*.

### 2. Enti pubblici economici

Rientrano in questa categoria quegli enti che operano nel campo della produzione di beni e servizi svolgendo attività prevalentemente o esclusivamente economiche. Ad essi si applica lo statuto dell'impresa privata, compresa l'iscrizione nel registro delle imprese (artt. 2093-2201 cod. civ.).

La disciplina dei rapporti di lavoro è di natura privatistica, pertanto, ai fini della normativa in esame, per tali Enti valgono le regole dei datori di lavoro privati.

Nel recente passato i più importanti enti pubblici economici sono stati trasformati in società per azioni, con attribuzione della titolarità delle relative azioni al Ministero dell'economia e delle Finanze. Per alcune di esse sono state avviate procedure di dismissione attraverso il trasferimento delle azioni a soggetti privati. Tutto ciò, tuttavia, non ha alcuna implicazione sulla disciplina dei rapporti di lavoro e di conseguenza sulla normativa in esame.

### 3. Pubbliche Amministrazioni

Le Pubbliche Amministrazioni che rientrano nel campo di applicazione della normativa sulle comunicazioni obbligatorie dei rapporti di lavoro, sono quelli richiamati all'art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 165/2001, ossia:

*«Le amministrazioni dello Stato, ivi compresi gli istituti e scuole di ogni ordine e grado e le istituzioni educative, le aziende ed amministrazioni dello stato ad ordinamento autonomo, le regioni, le province, i comuni, le comunità montane e loro consorzi e associazioni, le istituzioni universitarie, gli istituti autonomi case popolari, le camere di commercio, industria, agricoltura e artigianato e loro associazioni, tutti gli enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali, le amministrazioni, le aziende e gli enti del Servizio Sanitario nazionale, l'agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (Aran) e le agenzie di cui al D.Lgs. 30 luglio 1999, n. 300».*

Tali soggetti quindi hanno l'obbligo di effettuare le comunicazioni come disposto dall'art. 1 commi da 1180 a 1185 della legge 296/2006 (Legge Finanziaria 2007 — in *“Finanza & Fisco”* n. 46/2006, pag. 4190).

### Oggetto delle comunicazioni

A seguito dei quesiti pervenuti, si reputa necessario fornire un quadro generale degli indirizzi espressi da questo Ministero circa l'applicazione della disciplina in esame a taluni particolari rapporti di lavoro o esperienze lavorative.

## Rapporti di lavoro

Il dato da cui partire è senza dubbio l'esame della lettera della norma che così recita: «*In caso di instaurazione del rapporto di lavoro subordinato e di lavoro autonomo in forma coordinata e continuativa, anche nella modalità a progetto, di socio lavoratore di cooperativa e di associato in partecipazione con apporto lavorativo ...*».

Si chiariscono pertanto i seguenti aspetti:

**A. Per quanto attiene al «rapporto di lavoro subordinato»**, nel riconfermare il contenuto della precedente nota, si ribadisce che la formula comprende tutte le figure di lavoro dipendente, anche quelle che presentano caratteri di specialità rispetto alla disciplina del lavoro subordinato nell'impresa di cui all'art. 2094 cod. civ. In tal senso sono da considerarsi ricompresi il rapporto di lavoro nautico e aeronautico (disciplinato dal Codice della Navigazione), il rapporto di lavoro sportivo (disciplinato dalla legge 23 marzo 1981 n. 91), il rapporto di lavoro dei dirigenti, il rapporto di lavoro alle dipendenze delle pubbliche amministrazioni (disciplinato dal D.Lgs. 30 marzo 2001, n. 165).

Con riferimento all'ultima fattispecie si chiarisce, tuttavia, che l'obbligo non sussiste per quelle categorie del pubblico impiego che, ai sensi dell'art. 3 del sopracitato D.Lgs. 165/2001, sono state escluse dalla c.d. privatizzazione e per le quali il rapporto di lavoro non ha natura contrattuale ma è regolato dalla legge (magistrati, avvocati dello stato, personale militare e delle forze di polizia, personale della carriera diplomatica e prefettizia, professori e ricercatori universitari, ecc.).

**B. Per quanto concerne il «... lavoro autonomo in forma coordinata e continuativa, anche nella modalità a progetto ...»**, corre l'obbligo di ben specificare quali siano in concreto questi rapporti e quali viceversa siano da escludere. Come si evince, il legislatore ha inteso includere nella speciale disciplina del collocamento non tutta l'area del lavoro autonomo, ma solo quello reso in forma coordinata e continuativa.

Di tali tipologie contrattuali si trova menzione nell'art. 409, punto 3, del cod. proc. civ., che ha esteso l'applicazione delle norme del processo del lavoro a un insieme eterogeneo di rapporti di lavoro autonomo. Successivamente la legge di riforma del

sistema pensionistico (n. 335/95) ha previsto l'iscrizione dei collaboratori coordinati e continuativi a una apposita Gestione Separata dell'Inps, al fine di estendere loro l'assicurazione generale obbligatoria per invalidità, vecchiaia e superstiti. Inoltre, l'art. 5 del D.Lgs. n. 38/2000 ha esteso loro l'obbligo dell'assicurazione contro gli infortuni e le malattie professionali. Da ultimo il D.Lgs. n. 276/2003 ha disciplinato, nel Titolo VII - Capi I e II (articoli da 61 a 74), il lavoro a progetto, il lavoro occasionale, il lavoro accessorio e le prestazioni che esulano dal mercato del lavoro con specifico riguardo alle attività agricole, cui va aggiunta anche l'ipotesi prevista per gli imprenditori artigiani dall'art. 21, comma 6-ter, del D.Lgs. n. 269/2003, convertito con modificazioni in Legge n. 326/2003 (in *“Finanza & Fisco”* n. 46/2006, pag. 4192).

Si ritiene, pertanto, anche in relazione alle finalità che la disciplina persegue, che il legislatore abbia voluto fare riferimento a tutte quelle tipologie di lavoro che la dottrina ha qualificato come parasubordinati, vale a dire caratterizzati da:

- *Collaborazione*, nel senso che si esclude qualsiasi vincolo di subordinazione del prestatore di lavoro nei confronti del destinatario della prestazione;
- *Coordinamento*, che consiste nel collegamento funzionale della attività del prestatore d'opera con la struttura del committente;
- *Continuità*, nel senso che la prestazione non ha carattere occasionale ma continuativo;
- *Personalità della prestazione*, vale a dire la prevalenza del carattere personale dell'apporto lavorativo.

Ciò premesso, sulla base della duplice finalità della normativa, vale a dire da un lato di realizzare un sistema di monitoraggio e valutazione delle politiche del lavoro e dall'altro di supportare le azioni di contrasto al lavoro irregolare, si ritiene ragionevole circoscrivere l'obbligo in parola a quelle tipologie che siano significative sotto il profilo della conoscenza dell'andamento del mercato del lavoro e che al contempo presentino rischi consistenti di abuso o di elusione di normative inderogabili.

Alla luce di ciò vanno considerate incluse le seguenti tipologie:

- **contratto di lavoro a progetto** (art. 61, comma 1, D.Lgs. n. 276/2003);

• **contratto di agenzia e di rappresentanza commerciale**, se caratterizzati da prestazione coordinata e continuativa prevalentemente personale;

• **collaborazione coordinata e continuativa nelle pubbliche amministrazioni** (art. 7, D.Lgs. n. 165/2001 - art. 110, comma 6 D.Lgs. 267/2000 - circ. Presidenza Consiglio dei Ministri, Dipartimento della Funzione Pubblica n. 4 del 15 luglio 2004);

• **collaborazione occasionale**, di cui all'art. 61, comma 2, D.Lgs. n. 276/2003, nella quale pur mancando la continuità sussiste il coordinamento con il committente (c.d. "mini-co.co.co.");

• **prestazione sportiva**, di cui all'art. 3 della L. n. 89/1981, se svolta in forma di collaborazione coordinata e continuativa e le collaborazioni individuate e disciplinate dall'articolo 90 della legge 27 dicembre 2002, n. 289;

• **prestazioni rientranti nel settore dello spettacolo**, ai sensi dell'art. 1 della L. n. 8/1979, per le quali vige l'obbligo di assicurazione E.N.P.A.L.S.

Di converso, si ritiene, alla luce del criterio interpretativo esplicitato, che vadano esclusi dall'obbligo di comunicazione quei rapporti, che, pur rientrando astrattamente nell'area della c.d. parasubordinazione, non presentino rischi consistenti di abuso o elusione della normativa inderogabile in materia di lavoro:

• le attività rientranti nell'esercizio di una professione intellettuale, per la quali è necessaria l'iscrizione in appositi albi professionali;

• **le nomine dei componenti di organi di amministrazione e controllo di società;**

• le partecipazioni a collegi e commissioni;

• le prestazioni di lavoro accessorio, di cui all'art. 70 del D.Lgs. n. 276/2003;

• le prestazioni che esulano dal mercato del lavoro ai sensi dell'art. 74 del D.Lgs. n. 276/2003 e quelle previste dall'art. 21, comma 6-ter, del D.L. n. 269/2003, convertito in Legge n. 326/2003.

**C. Per quanto concerne i rapporti di lavoro del socio lavoratore di cooperativa**, si ricorda che, ai sensi dell'art. 1, c. 3, L. n. 142/2001, tra la cooperativa ed il socio lavoratore si instaura un rapporto di lavoro ulteriore a quello associativo e che tale rapporto può assumere qualsiasi forma prevista dall'ordinamento. Pertanto, le società cooperative sono te-

nute a comunicare ai servizi competenti *i rapporti di lavoro subordinati o di collaborazione coordinata e continuativa*, così come individuati alle lettere precedenti, stipulati con i soci lavoratori.

**D. Per quanto concerne i rapporti di associazione in partecipazione**, di cui all'art. 2549 c.c., essi rilevano solo se caratterizzati dall'apporto di lavoro, anche non esclusivo, da parte dell'associato, con la sola esclusione dei lavoratori già iscritti ad albi professionali (Finanziaria 2005).

**E. In via generale**, oltre agli specifici rapporti indicati nei punti precedenti, restano **totalmente esclusi** dall'ambito di applicazione della specifica disciplina tutte le **forme di lavoro autonomo reso ai sensi dell'art. 2222 cod. civ., sia in forma professionale che occasionale** - ai sensi dell'art. 67, lett. l), del D.P.R. n. 917/1986 (TUIR) - così come, a maggior ragione, tutte le attività lavorative di tipo autonomo esercitate in forma imprenditoriale.

Pertanto, con riguardo alle categorie più significative, sono da escludere:

- I lavoratori agricoli autonomi;
- I collaboratori familiari;
- Gli agenti e i rappresentanti di commercio costituiti in società o che si avvalgono di una autonoma struttura imprenditoriale.

Per altro verso si ritengono **escluse** quelle prestazioni rese nell'ambito del c.d. *volontariato*, nelle quali, ai sensi della legge 11 agosto 1991, n. 266, manca qualsiasi vincolo contrattuale di corresponsività.

### ***Tirocini ed altre esperienze lavorative***

Come previsto espressamente nella normativa, la comunicazione preventiva si applica anche «*ai tirocini di formazione e orientamento e ad ogni altro tipo di esperienza lavorativa ad essi assimilata*». A questo riguardo con la nota del 4 gennaio 2007, in ragione della formula ampia usata dal legislatore, si è ritenuto di includere non solo i tirocini previsti dall'art. 18 della legge n. 196/97 e dal relativo regolamento di attuazione (D.M. n. 142/1998), nonché quelli disciplinati da leggi regionali, ma anche quelli inclusi nei piani di studio dalle università e dagli istituti scolastici sulla base di norme regolamentari. In fase di prima attuazione, tuttavia, perplessità sono emerse cir-

ca l'opportunità di estendere l'obbligo anche a quelle esperienze previste all'interno di un percorso formale di istruzione o di formazione, la cui finalità non è direttamente quella di favorire l'inserimento lavorativo, bensì di affinare il processo di apprendimento e di formazione.

Pertanto, alla luce del suesposto criterio interpretativo, basato su esigenze di monitoraggio e di prevenzione del lavoro irregolare, rivedendo il primo orientamento, **si ritiene di escludere l'obbligo di comunicazione** per i *tirocini promossi da soggetti ed istituzioni formative a favore dei propri studenti ed allievi frequentanti, per realizzare momenti di alternanza tra studio e lavoro*.

Tutto ciò si sostanzia allorché si verificano le seguenti condizioni:

- *Promozione* da parte di una università e istituto di istruzione universitaria abilitato al rilascio di titoli accademici, di una istituzione scolastica che rilasci titoli di studio aventi valore legale, di un centro di formazione professionale operante in regime di convenzione con la regione o la provincia;
- *Destinatari* studenti universitari, studenti di scuola secondaria superiore, allievi di istituti professionali e di corsi di formazione iscritti al corso di studio e di formazione nel cui ambito il tirocinio è promosso;
- *Svolgimento* all'interno del periodo di frequenza del corso di studi o del corso di formazione.

Di converso, **rientrano negli obblighi di comunicazione** i tirocini promossi dai centri per l'impiego e da altri soggetti operanti nel campo delle politiche del lavoro a favore di soggetti inoccupati o disoccupati, nonché di soggetti svantaggiati o di disabili, con la finalità di favorirne l'inserimento lavorativo. Sempre in tema di tirocini, si chiarisce altresì che, fermo restando l'obbligo in capo al soggetto ospitante, nulla osta a che la comunicazione sia effettuata in sua vece dal soggetto promotore, peraltro già tenuto a provvedere alle assicurazioni obbligatorie. Con riguardo alle altre esperienze lavorative assimilabili ai tirocini, oltre a quelle già indicate con la precedente nota (borse lavoro, lsu), si segnalano le borse *post-dottorato di ricerca*.

I periodi di pratica professionale regolarmente comunicati ai rispettivi Ordini, sono invece **esclusi**

**dall'obbligo di comunicazione preventiva**, in quanto finalizzati ad una futura attività libero professionale, di per sé esclusa dall'ambito di applicazione della norma.

## Termini per le comunicazioni

Il termine per inviare **la comunicazione di assunzione scade alle ore 24 del giorno precedente l'inizio del rapporto di lavoro**.

Per inizio del rapporto di lavoro si intende la data da cui decorrono l'obbligo della prestazione lavorativa e l'obbligo della remunerazione, che normalmente si evince dal libro matricola.

Ai fini della norma ciò che rileva è che la data di comunicazione sia **antecedente** a quella di effettivo inizio della prestazione lavorativa. Se l'ultimo giorno utile cade in un **giorno festivo** non si può far valere la regola della proroga automatica del termine al giorno successivo, poiché ciò, come appare evidente, equivarrebbe non a differire un termine ma a vanificarne la finalità, dal momento che la comunicazione non sarebbe più preventiva. In questi casi la comunicazione può essere fatta in un giorno precedente non festivo, ovvero nel giorno festivo con gli strumenti disponibili, purché attestanti la data certa di trasmissione.

Come già anticipato nella precedente nota del 4 gennaio 2007 (in *"Finanza & Fisco" n. 4/2007, pag. 275*), si prevedono due ipotesi derogatorie:

a) assunzione d'urgenza per esigenze produttive: in questo caso il datore di lavoro può comunicare l'assunzione entro i cinque giorni successivi, salvo l'invio entro il giorno antecedente della comunicazione sintetica provvisoria;

b) assunzione per cause di "forza maggiore": in questo caso il datore di lavoro può comunicare l'assunzione il primo giorno utile successivo senza neppure l'obbligo di una preventiva comunicazione sintetica. Ciò in quanto l'evento è di tale natura imprevedibile da rendere non solo improcrastinabile l'assunzione, ma anche impossibile la sua previsione nel giorno precedente.

Le due eccezioni sopra richiamate consentono di risolvere in via generale ogni possibile situazione, anche con riguardo a quei settori produttivi, che in

ragione delle peculiarità delle produzioni, hanno sollevato dubbi circa la possibilità di adempiere all'obbligo di comunicazione preventiva.

La prima deroga (comunicazione in forma sintetica) soccorre, infatti, in tutti quei casi in cui il datore di lavoro non è in condizione di effettuare una comunicazione ordinaria (ad es. non dispone per tempo di tutti i dati) ma per ragioni produttive non può rinviare l'assunzione. In questi casi il datore di lavoro dovrà essere in grado di dimostrare il sussistere di una effettiva esigenza produttiva che non consente di procrastinare neppure di un giorno l'assunzione.

La seconda deroga (comunicazione non preventiva ma contestuale o successiva) soccorre solo in caso di "forza maggiore", vale a dire allorché il datore di lavoro sia in grado di dimostrare non solo che l'assunzione non poteva essere procrastinata, ma anche che non era possibile prevederla il giorno prima.

Tale ultima circostanza è ricorrente nel caso di conferimento di *supplenze temporanee* al personale docente (art. 1, comma 1, lett. c) del D.M. 25 maggio 2000, n. 20) e al personale amministrativo, tecnico ed ausiliario (art. 1, comma 1, lettera c) del D.M. 13 dicembre 2000, n. 430) negli istituti scolastici pubblici. In tali casi, sembra ragionevole disporre in via preventiva e generale, che le assunzioni a tempo determinato del predetto personale, rientranti nella tipologia della supplenza temporanea, ai sensi dei citati regolamenti, siano comunicate anche dopo l'instaurazione del rapporto, nel primo giorno utile.

Le soluzioni prospettate risultano idonee a soddisfare tutte le esigenze del datore di lavoro, senza arrecare pregiudizio al normale andamento delle attività produttive, ma altresì garantendo la finalità della norma.

**Il termine per comunicare la trasformazione e la cessazione del rapporto di lavoro è stabilito entro cinque giorni dall'evento.** In questi casi la scadenza del termine in un giorno festivo comporta la proroga automatica al primo giorno lavorativo utile. In questi casi, infatti, lo slittamento del termine non inficia la finalità della norma e non vanifica l'obbligo di legge.

## Destinatari delle comunicazioni

Fermo restando quanto già disposto con la pre-

cedente nota del 4 gennaio 2007, si rende necessario fornire più precise indicazioni per l'individuazione del servizio competente nei casi di comunicazioni relative a rapporti di lavoro di tipo autonomo o rapporti di lavoro che si svolgono in più sedi di lavoro.

In questi casi, infatti, il criterio indicato dalla legge (il luogo di svolgimento della prestazione di lavoro) mal si adatta al tipo di rapporto, in quanto, in virtù della natura stessa della prestazione, il luogo di esecuzione dell'attività o non è indicato o è identificato in forma ampia e generica nel contratto individuale.

Ciò premesso, al fine di evitare comportamenti difformi, basati su criteri diversi, si ritiene possa essere conveniente che per tipologie di lavoro si applichi il seguente criterio: la sede del committente presso la quale si realizza il "coordinamento" anche temporale della prestazione lavorativa (art. 62, comma 1, lettera d) del D.Lgs. 276/2003).

## Contenuti delle comunicazioni

Rispetto alle indicazioni già fornite con la nota del 4 gennaio 2007, occorre precisare solo alcuni aspetti generali, rinviando al D.M. di attuazione, in corso di emanazione, per una compiuta regolamentazione.

La comunicazione relativa alla cessazione del rapporto di lavoro va effettuata solo nel caso di rapporto a tempo indeterminato oppure nei casi di risoluzione anticipata del contratto a termine per qualsiasi causa (consensuale, recesso durante il periodo di prova, dimissioni, licenziamento per giusta causa, ecc.). In caso di rapporto a tempo determinato che si protrae oltre il termine inizialmente fissato dovrà essere effettuata entro cinque giorni da tale data una comunicazione di proroga.

La comunicazione relativa alle trasformazioni del rapporto di lavoro va effettuata solo nei casi previsti dalla legge. La citata nota ministeriale ha ritenuto di ricomprendere anche la trasformazione del contratto di inserimento, in ragione della sua assimilazione al contratto a termine.

Analogamente, **dovranno essere comunicate entro cinque giorni le proroghe e le cessazioni delle collaborazioni autonome, qualora il termine non fosse stato già indicato nella comunicazione iniziale, perché anticipato rispetto a quello pattuito o**

**perché inizialmente non determinato, ma determinabile in seguito.**

Nel caso di tirocinio, la comunicazione di trasformazione va effettuata solo allorché si procede da parte del datore di lavoro ospitante all'assunzione del tirocinante con uno qualsiasi dei contratti di lavoro subordinati previsti dalla normativa in esame. In tal caso, affinché si parli di trasformazione è necessario che l'assunzione avvenga prima della scadenza del tirocinio o alla scadenza senza soluzione di continuità.

**Comunicazione unica**

Fino all'emanazione del Decreto Interministeriale che dovrà definire i moduli di trasmissione e le modalità di inoltro dei dati in via telematica, alcune comunicazioni dovranno essere ancora effettuate con le modalità precedenti:

— La comunicazione all'INAIL *ex art.* 14, comma 2, del D.Lgs. n. 38/2000, nonché quella effettuata dai datori di lavoro marittimi nei confronti dell'IPSEMA;

— La comunicazione dei datori di lavoro agricolo all'INPS, ai sensi dell'art. 01, comma 9, del D.L. 10 gennaio 2006, convertito con modificazioni dalla legge 11 marzo 2006, n. 81 (in "*Finanza & Fisco*" n. 13/2006, pag. 995);

— La comunicazione allo Sportello Unico della Prefettura dell'assunzione e dalla cessazione dei rapporti con i cittadini extra comunitari (Art. 22, comma 7 del T.U. n. 286/1998, come modificato dalla legge n. 189/2002 e dal D.P.R. n. 394/1999).

È stata, invece, abrogata quella parte dell'art. 7, comma 1, del D.Lgs. n. 286/1998 che imponeva al datore di lavoro, che assume alle proprie dipendenze un cittadino extra comunitari, di comunicarlo in Questura entro 48 ore.

# **ANTEPRIMA**

**Comunicato stampa dell'Agazia delle Entrate (COM) del 22 Febbraio 2007**

## **Approvato il modello per il rimborso dell'Iva sulle auto in base alla sentenza della Corte di Giustizia europea**

E stato approvato oggi - ed è in corso di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale - il modello da utilizzare per la richiesta del rimborso forfetario dell'Iva detraibile, relativa agli acquisti di autovetture e motoveicoli, alle spese accessorie (impiego, custodia, riparazione, manutenzione, carburanti e lubrificanti), indicati nell'articolo 19-bis1, comma 1, lettere c) e d), del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 26 ottobre 1972, acquisti effettuati nell'esercizio d'impresa, arte o professione a partire dal 1° gennaio 2003 e fino alla data del 13 settembre 2006.

Per dare attuazione alla sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità europee del 14 settembre 2006 - pronunciata nella causa C-228/05 - il decreto legge n. 258 del 15 settembre scorso (convertito con modificazioni dalla legge n. 278 del 10 novembre 2006) ha disciplinato le modalità per il recupero dell'imposta non detratta e, in particolare, ha previsto la possibilità di richiedere il rimborso in misura forfetaria o in via analitica, sulla base di idonea documentazione.

Il provvedimento, inoltre, individua per distinti settori le percentuali forfetarie di imposta detraibile, in base all'utilizzo medio delle autovetture e dei motoveicoli nelle ordinarie modalità di svolgimento dell'attività.

**Roma, 22 febbraio 2007**

## ISTANZA DI RIMBORSO AI SENSI DEL DECRETO LEGGE 15 SETTEMBRE 2006, n. 258

**Informativa  
sul trattamento  
dei dati personali  
ai sensi dell'art. 13 del  
D.Lgs. n. 196 del 2003**

*Il D.Lgs. 30 giugno 2003, n. 196, "Codice in materia di protezione dei dati personali", prevede un sistema di garanzie a tutela dei trattamenti che vengono effettuati sui dati personali; qui di seguito si illustra sinteticamente come verranno utilizzati i dati contenuti nella presente istanza e quali sono i diritti riconosciuti al cittadino.*

**Finalità del trattamento**

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze e l'Agenzia delle Entrate, desiderano informarLa, anche per conto degli altri soggetti a ciò tenuti, che nell'istanza sono presenti diversi dati personali che verranno trattati dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, dall'Agenzia delle Entrate nonché dai soggetti intermediari individuati dalla legge (Centri di assistenza fiscale, associazioni di categoria e professionisti) per le finalità di liquidazione, accertamento e riscossione delle imposte.  
I dati in possesso del Ministero dell'Economia e delle Finanze e dell'Agenzia delle Entrate possono essere comunicati ad altri soggetti pubblici (quali, ad esempio, i Comuni) in presenza di una norma di legge o di regolamento, ovvero, quando tale comunicazione sia comunque necessaria per lo svolgimento di funzioni istituzionali, previa comunicazione al Garante per la protezione dei dati personali.  
Gli stessi dati possono, altresì, essere comunicati a privati o enti pubblici economici qualora ciò sia previsto da una norma di legge o di regolamento.

**Dati personali**

I dati richiesti nell'istanza devono essere indicati obbligatoriamente per non incorrere in sanzioni di carattere amministrativo e, in alcuni casi, di carattere penale.

**Modalità del trattamento**

I dati verranno trattati con modalità prevalentemente informatizzate e con logiche pienamente rispondenti alle finalità da perseguire anche mediante verifiche dei dati contenuti nelle istanze:

- con altri dati in possesso del Ministero dell'Economia e delle Finanze e dell'Agenzia delle Entrate, anche forniti, per obbligo di legge, da altri soggetti;
- con dati in possesso di altri organismi (quali, ad esempio, banche, istituti previdenziali, assicurativi, camere di commercio, P.R.A.).

**Titolari del trattamento**

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze, l'Agenzia delle Entrate, e gli intermediari assumono la qualifica di "titolare del trattamento dei dati personali" quando tali dati entrano nella loro disponibilità e sotto il loro diretto controllo.  
In particolare sono titolari:

- Il Ministero dell'Economia e delle Finanze e l'Agenzia delle Entrate, presso i quali è conservato ed esibito a richiesta, l'elenco dei responsabili;
- gli intermediari, i quali, ove si avvalgano della facoltà di nominare dei responsabili, devono renderne noti i dati identificativi agli interessati.

**Responsabili del  
trattamento**

I "titolari del trattamento" possono avvalersi di soggetti nominati "responsabili".  
In particolare, l'Agenzia delle Entrate si avvale della So.ge.i. S.p.a., quale responsabile esterno del trattamento dei dati, in quanto partner tecnologico cui è affidata la gestione del sistema informativo dell'Anagrafe Tributaria.

**Diritti dell'interessato**

Presso il titolare o i responsabili del trattamento l'interessato, in base all'art. 7 del D.Lgs. n. 196 del 2003, può accedere ai propri dati personali per verificarne l'utilizzo o, eventualmente, per correggerli, aggiornarli nei limiti previsti dalla legge, ovvero per cancellarli od opporsi al loro trattamento, se trattati in violazione di legge.  
Tali diritti possono essere esercitati mediante richiesta rivolta a:

- Ministero dell'Economia e delle Finanze, Via XX Settembre 97 – 00187 Roma;
- Agenzia delle Entrate, Via Cristoforo Colombo 426 c/d – 00145, Roma.

**Consenso**

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze e l'Agenzia delle Entrate, in quanto soggetti pubblici, non devono acquisire il consenso degli interessati per poter trattare i loro dati personali.  
Gli intermediari non devono acquisire il consenso per il trattamento dei dati personali, in quanto il loro conferimento è obbligatorio per legge

*La presente informativa viene data in generale per tutti i titolari del trattamento sopra indicati.*







# ISTANZA DI RIMBORSO AI SENSI DEL DECRETO LEGGE 15 SETTEMBRE 2006, N. 258

## ISTRUZIONI

### Premessa

La sentenza della Corte di Giustizia del 14 settembre 2006, relativa alla causa C-228/05, ha stabilito che sono incompatibili con la sesta direttiva CEE (direttiva 77/388 CEE) le limitazioni alla detrazione previste dall'art. 19-bis1, comma 1, lettere c) e d), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in relazione all'IVA assolta sugli acquisti di ciclomotori, motocicli, autovetture ed autoveicoli nonché con riferimento ad altre spese accessorie (carburanti e lubrificanti, impiego, custodia, manutenzione, riparazione etc.) da parte di imprenditori, artisti e professionisti.

Al fine di disciplinare le modalità per il recupero dell'imposta non detratta, è stato emanato il decreto legge 15 settembre 2006, n. 258, convertito con modificazioni dalla legge 10 novembre 2006, n. 278, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 265 del 14 novembre 2006.

In particolare, l'articolo 1 del citato decreto legge prevede che i soggetti passivi che fino alla data del 13 settembre 2006 hanno effettuato nell'esercizio di imprese, arti o professioni, acquisti ed importazioni di beni e servizi di cui all'art. 19-bis1, comma 1, lettere c) e d), del D.P.R. n. 633 del 1972, possono chiedere il rimborso dell'IVA non detratta, determinato in misura forfettaria sulla base di specifiche percentuali di detrazione, presentando entro il 15 aprile 2007, esclusivamente per via telematica, apposita istanza. In alternativa, è prevista la possibilità per il contribuente di individuare analiticamente la misura della detrazione spettante e chiederne il rimborso presentando un'istanza ai sensi dell'articolo 21 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Tali modalità di recupero dell'imposta originariamente non detratta costituiscono una deroga a quelle ordinariamente previste dall'ordinamento. Restano, pertanto, escluse le consuete procedure di detrazione e di compensazione dell'IVA di cui agli articoli 19 e seguenti del D.P.R. n. 633 del 1972 ed all'articolo 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241.

Per consentire ai soggetti interessati di richiedere il rimborso in misura forfettaria è stato predisposto il presente modello costituito da:

- il **frontespizio** composto da due facciate. La prima contenente l'informativa relativa al trattamento dei dati personali. La seconda dove sono richiesti i dati anagrafici del soggetto istante e del rappresentante, la firma e l'impegno alla presentazione telematica;
- il **quadro AD** per l'indicazione dei dati utili posti a fondamento della domanda di restituzione dell'imposta originariamente non detratta;
- il **quadro AR** per l'indicazione dei dati riepilogativi relativi a ciascun anno e per la determinazione dell'importo da chiedere a rimborso.

### Reperibilità dei modelli

Il presente modello unitamente alle relative istruzioni è reso gratuitamente disponibile in formato elettronico e può essere prelevato dal sito Internet dell'Agenzia delle Entrate [www.agenziaentrate.gov.it](http://www.agenziaentrate.gov.it) o dal sito del Ministero dell'Economia e delle Finanze [www.finanze.gov.it](http://www.finanze.gov.it). In tal caso il modello può essere stampato in bianco e nero.

Nello stesso sito Internet è disponibile altresì uno speciale formato elettronico per i soggetti che utilizzano sistemi tipografici ai fini della conseguente riproduzione. Per la stampa del modello di istanza di rimborso devono comunque essere rispettate le caratteristiche tecniche previste nell'Allegato A del provvedimento di approvazione del presente modello.

### Dati del contribuente

Nel riquadro devono essere indicati i dati relativi al soggetto avente diritto a richiedere il rimborso dell'IVA originariamente non detratta.

Indicare il **numero di partita IVA** attribuito al soggetto avente diritto al rimborso. Nell'ipotesi in cui, prima della scadenza del termine di presentazione, si intenda rettificare o integrare un'istanza già presentata, deve essere compilata una nuova istanza, completa di tutte le sue parti, barrando la casella "**Correttiva nei termini**".



PF, fascicolo 1, ovvero dall'elenco reso disponibile sul sito del Ministero dell'Economia e delle Finanze "Dipartimento per le politiche fiscali", all'indirizzo [www.finanze.gov.it](http://www.finanze.gov.it).

I soggetti diversi dalle persone fisiche, non residenti in Italia, che si avvalgono, ai fini dell'IVA, dell'istituto dell'identificazione diretta o di un rappresentante fiscale, devono indicare i dati relativi alla sede estera (sede legale, amministrativa, o in mancanza di queste, sede effettiva). Il campo Provincia non deve essere compilato.

I soggetti non residenti che operano in Italia attraverso una stabile organizzazione devono indicare nei campi relativi alla sede legale i dati della sede estera, e nei campi relativi al domicilio fiscale la sede della stabile organizzazione in Italia.

#### **Stato estero di residenza, codice Stato estero e numero di identificazione IVA Stato estero**

I campi devono essere compilati solo dai soggetti non residenti; il "**codice Stato estero**" va desunto dall'elenco degli Stati esteri riportato nell'Appendice alle istruzioni per la compilazione del modello di dichiarazione annuale IVA.

#### **Domicilio fiscale**

I campi relativi al domicilio fiscale devono essere compilati solo nelle ipotesi in cui quest'ultimo non coincida con la sede legale.

### **Rappresentante**

Il presente riquadro deve essere compilato con l'indicazione dei dati relativi al soggetto che sottoscrive l'istanza nell'ipotesi in cui quest'ultimo sia diverso dal contribuente istante.

Qualora l'istanza sia presentata da una società per conto del soggetto istante, deve essere compilato anche il campo denominato "**Codice fiscale società rappresentante**", indicando, in tal caso, nell'apposito campo, il codice di carica corrispondente al rapporto intercorrente tra la società rappresentante e il soggetto istante.

In tale ipotesi rientrano, ad esempio, la società che indica il codice carica 9 in qualità di società beneficiaria (di società scissa) o di società incorporante (di società incorporata) e la società che presenta l'istanza in qualità di rappresentante negoziale del soggetto istante.

**CODICE CARICA:** indicare il codice di carica del rappresentante desumendolo dalla seguente tabella:

**AVVERTENZA: la seguente tabella è comprensiva di tutti i codici relativi alla diversa modality dichiarativa ed utilizzabili solo in funzione della specificità di ogni singolo modello. Pertanto, il soggetto che compila l'istanza avrà cura di individuare il codice ad esso riferibile in relazione alla carica rivestita.**

#### **TABELLA GENERALE DEI CODICI DI CARICA**

|    |  |
|----|--|
| 1  | Rappresentante legale, negoziale o di fatto, socio amministratore  |
| 2  | Rappresentante di minore, inabilitato o interdetto, amministratore di sostegno, ovvero curatore dell'eredità giacente, amministratore di eredità devoluta sotto condizione sospensiva o in favore di nascituro non ancora concepito  |
| 3  | Curatore fallimentare  |
| 4  | Commissario liquidatore (liquidazione coatta amministrativa ovvero amministrazione straordinaria)  |
| 5  | Commissario giudiziale (amministrazione controllata) ovvero custode giudiziario (custodia giudiziaria), ovvero amministratore giudiziario in qualità di rappresentante dei beni sequestrati  |
| 6  | Rappresentante fiscale di soggetto non residente   |
| 7  | Erede  |
| 8  | Liquidatore (liquidazione volontaria)  |
| 9  | Soggetto tenuto a presentare la dichiarazione ai fini IVA per conto del soggetto estinto a seguito di operazioni straordinarie o altre trasformazioni sostanziali soggettive (cessionario d'azienda, società beneficiaria, incorporante, conferitaria, ecc.); ovvero, ai fini delle imposte sui redditi, rappresentante della società beneficiaria (scissione) o della società risultante dalla fusione o incorporazione |
| 10 | Rappresentante fiscale di soggetto non residente con le limitazioni di cui all'art. 44, comma 3, del D.L. n. 331/1993  |
| 11 | Soggetto esercente l'attività tutoria del minore o interdetto in relazione alla funzione istituzionale rivestita   |
| 12 | Liquidatore (liquidazione volontaria di ditta individuale - periodo ante messa in liquidazione)  |
| 13 | Amministratore di condominio   |
| 14 | Soggetto che sottoscrive la dichiarazione per conto di una pubblica amministrazione  |
| 15 | Commissario liquidatore di una pubblica amministrazione  |

### **Firma dell'istanza di rimborso**

La **firma** va apposta nell'apposito riquadro, in forma leggibile, da parte del soggetto istante o da chi ne ha la rappresentanza legale o negoziale o da uno degli altri soggetti indicati nella Tabella "Codice di carica".

## Impegno alla presentazione telematica

Il riquadro deve essere compilato e sottoscritto solo dall'intermediario che trasmette l'istanza. L'intermediario deve riportare:

- il proprio codice fiscale;
- se si tratta di CAF, il proprio numero di iscrizione all'albo;
- la data (giorno, mese e anno) di assunzione dell'impegno a trasmettere l'istanza.

Inoltre nella casella relativa all'impegno a presentare per via telematica l'istanza deve essere indicato il codice 1 se l'istanza è stata predisposta dal contribuente ovvero il codice 2 se l'istanza è stata predisposta da chi effettua l'invio.

## QUADRO AD Dati acquisti

Il quadro è riservato all'indicazione degli acquisti di beni e servizi di cui all'articolo 19-bis1, comma 1, lettere c) e d), del D.P.R. n. 633 del 1972, per i quali il decreto legge n. 258 del 2006 ha stabilito che il recupero dell'imposta originariamente non detratta deve essere effettuato mediante la presentazione di un apposito modello.

Si tratta di tutti gli acquisti, effettuati da soggetti passivi ed aventi ad oggetto i predetti beni e servizi, certificati mediante fattura di cui all'articolo 21 del D.P.R. n. 633 del 1972 o documento equipollente (bolletta doganale d'importazione, scheda carburante), emessi a partire dal 1° gennaio 2003 ed entro il 13 settembre 2006. Resta in ogni caso fermo che la percentuale d'imposta già ammessa in detrazione dalla normativa vigente deve essere recuperata in sede di liquidazione periodica o annuale seguendo le modalità ordinariamente previste dalla disciplina IVA. Si evidenzia, che per quanto riguarda gli acquisti documentati da fatture differite emesse ai sensi dell'articolo 21, quarto comma, terzo periodo, del D.P.R. n. 633 del 1972, occorre fare riferimento alla data del documento di trasporto o del documento equivalente.

Si precisa che qualora il contribuente abbia applicato la detrazione in misura limitata ai sensi dell'art. 19, comma 5, del D.P.R. n. 633 del 1972 (c.d. pro-rata di detraibilità), occorre tenerne conto nella compilazione del presente quadro.

Il quadro deve essere compilato con riferimento a ciascun anno di emissione dei documenti relativi all'acquisto. Nel caso in cui debba essere adoperato un altro quadro AD indicare "02" nel **campo "Mod. N."**, e così via.

Nel **rigo AD1** deve essere indicato:

- nel **campo 1** l'anno di emissione della fattura o del documento equipollente. Nell'ipotesi di fatturazione differita la data da indicare è quella contenuta nel documento di trasporto o nel documento equivalente;
- nel **campo 2** la casella deve essere barrata dai soggetti che esercitano più attività gestite, per obbligo di legge o per opzione, con contabilità separate ai fini IVA (art. 36 del D.P.R. n. 633 del 1972).

I **righe da AD2 a AD5** contengono diversi campi riguardanti i dati relativi agli acquisti effettuati nell'anno indicato nel rigo AD1. Si tratta, in particolare, di alcuni dati specifici che vengono richiesti con riferimento alle varie tipologie di acquisti che il contribuente può aver effettuato.

Nel **campo 1** deve essere indicato il codice attività desunto dalla tabella di classificazione delle attività economiche, denominata ATECOFIN 2004, consultabile presso gli uffici dell'Agenzia delle entrate e reperibile sul Internet [www.agenziaentrate.gov.it](http://www.agenziaentrate.gov.it).

Nel **campo 2** deve essere indicata la percentuale forfettaria di detrazione spettante e desumibile dalla seguente tabella.

### TABELLA

|  |     |
|--|-----|
| Agricoltura, caccia, silvicoltura, pesca, piscicoltura | 35% |
| Altri settori di attività                              | 40% |

Nel **campo 3** indicare il numero di autoveicoli acquistati, importati o acquisiti mediante contratti di leasing.

Nel **campo 4** indicare il numero delle fatture e delle bollette doganali d'importazione che documentano l'acquisto o l'acquisizione dei beni indicati al campo 3.

Nel **campo 5** indicare l'ammontare dell'imponibile relativo ai documenti di cui al campo 4.

Nel **campo 6** indicare l'ammontare dell'imposta detratta in base alla misura già prevista dalla normativa vigente (10% per gli anni d'imposta 2003, 2004 e 2005, 15% per l'anno d'imposta 2006).

Nel **campo 7** indicare l'ammontare dell'imposta ammessa in detrazione a seguito dell'applicazione della percentuale indicata nel campo 2.

Nel **campo 8** indicare il numero dei documenti relativi alle spese di carburante sostenute (schede carburante e fatture).

Nel **campo 9** indicare l'ammontare dell'imponibile relativo ai documenti di cui al campo 8.

Nel **campo 10** indicare l'ammontare dell'imposta ammessa in detrazione a seguito dell'applicazione della percentuale indicata nel campo 2.

Nel **campo 11** indicare il numero dei documenti relativi alle spese di manutenzione sostenute.

Nel **campo 12** indicare l'ammontare dell'imponibile relativo ai documenti di cui al campo 11.

Nel **campo 13** indicare l'ammontare dell'imposta ammessa in detrazione a seguito dell'applicazione della percentuale indicata nel campo 2.

Nel **campo 14** indicare il numero dei documenti relativi alle altre spese (ad esempio noleggi) sostenute.

Nel **campo 15** indicare l'ammontare dell'imponibile relativo ai documenti di cui al campo 14.

Nel **campo 16** indicare l'ammontare dell'imposta detratta in base alla misura già prevista dalla normativa vigente (10% per gli anni d'imposta 2003, 2004 e 2005, 15% per l'anno d'imposta 2006).

Nel **campo 17** indicare l'ammontare dell'imposta ammessa in detrazione a seguito dell'applicazione della percentuale indicata nel campo 2.

## QUADRO AR

### Riepilogo

In base all'articolo 1, comma 1, del D.L. 15 settembre 2006, n. 258, il contribuente che presenta istanza di rimborso deve tenere conto anche delle maggiori deduzioni eventualmente fruite ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP; ciò allo scopo di giungere alla complessiva determinazione delle somme effettivamente spettanti.

L'IVA non originariamente detratta di cui si chiede la restituzione, infatti, può aver concorso alla determinazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP quale maggior costo deducibile (es. maggiori ammortamenti, maggior costo deducibile dei carburanti, minori plusvalenze in caso di cessione, etc.). Per tale motivo, le somme chieste a rimborso a titolo di IVA non detratta devono essere diminuite delle somme da restituire all'erario in quanto riferite ai maggiori costi dedotti ai fini delle imposte dirette.

A tal fine nel quadro AR è prevista l'indicazione, per ciascun anno, dei dati relativi alla determinazione della maggiore IVA ammessa in detrazione, della maggiore imposta dovuta sui redditi e della maggiore Irap.

### SEZIONE IVA

Nei **rigli AR1, AR11, AR21 e AR31**, devono essere riepilogati i dati esposti nel quadro AD, sommando gli importi di ciascun modulo. In particolare, va indicata:

- nel **campo 1** la somma degli importi evidenziati nei campi relativi all'imponibile (campi 5, 9, 12 e 15 di ciascun rigo compilato);
- nel **campo 2** la somma degli importi evidenziati nei campi relativi all'IVA detratta (campi 6 e 16 di ciascun rigo compilato);
- nel **campo 3** la somma degli importi evidenziati nei campi relativi all'imposta ammessa in detrazione (campi 7, 10, 13 e 17 di ciascun rigo compilato);
- nel **campo 4** la differenza tra gli importi indicati nei campi 2 e 3.

I **rigli AR2, AR12, AR22 e AR32**, devono essere compilati nelle ipotesi in cui si rende necessario rettificare l'imposta ammessa in detrazione determinata nel rigo precedente. Nel rigo, ad esempio, deve essere indicata l'imposta che risulta dovuta in base alle variazioni in aumento effettuate a seguito di cessioni aventi ad oggetto i beni indicati nel quadro AD.

Nei **rigli AR3, AR13, AR23 e AR33**, deve essere indicato l'importo della maggiore detrazione spettante, risultante dalla differenza tra gli importi indicati nei rigli precedenti.

### SEZIONE REDDITI/IRAP

Nei rigli **AR4, AR14, AR24 e AR34**, deve essere indicata negli appositi campi la data iniziale e finale del periodo d'imposta nel corso del quale i maggiori costi relativi all'IVA non detratta chiesta in restituzione hanno concorso, quali componenti negativi (o minori componenti positivi), alla determinazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP. Si precisa che l'anno in cui si conclude il periodo d'imposta deve corrispondere a quello prestampato nei diversi riquadri.

Nell'ipotesi particolare in cui più periodi d'imposta terminino nello stesso anno occorre compilare distinti riquadri relativi al medesimo anno prestampato, avendo cura di indicare "02" nel **campo "Mod. N."**, e così via. In tal caso, la sezione "Determinazione Rimborso" deve essere compilata soltanto sul primo modulo riportando i dati riepilogativi di tutti i moduli presentati.

La **casella "Tipologia soggetto"** va compilata nell'ipotesi in cui il soggetto che chiede il rimborso dell'IVA non detratta è diverso da quello che ha effettivamente ottenuto il risparmio d'imposta ai fini dei redditi. Si precisa che, in tal caso, nel campo 4 della presente sezione va riportata la somma delle maggiori imposte relative a tutti i soggetti che hanno ricevuto un minor reddito o una maggiore perdita a seguito dell'IVA originariamente non detratta. Nell'ipotesi di società che abbiano aderito al regime del consolidato, nel predetto campo 4 va riportata la maggiore IRES di gruppo per la parte riferita alla società partecipante che chiede il rimborso dell'IVA non detratta.

Riportare nella presente casella la tipologia di soggetto, secondo la seguente codifica:

- il **codice 1**, per le imprese familiari o coniugali;
- il **codice 2**, per le società di persone;
- il **codice 3**, per le società che abbiano optato per il regime di trasparenza ai sensi dell'art. 115 o 116 del TUIR;
- il **codice 4**, per le società che abbiano optato per il regime della tassazione di gruppo ai sensi degli artt. 117 e seguenti del TUIR.

Nei **rigli da AR5 a AR7, da AR15 a AR17, da AR25 a AR27, da AR35 a AR37**, con riferimento all'IRPEF/IRPEG/IRES nonché alle addizionali regionali e comunali, deve essere indicato:

- nel **campo 1** l'importo da recuperare a tassazione corrispondente ai costi precedentemente dedotti (ovvero ai componenti positivi precedentemente non tassati) e relativi all'IVA non detratta di cui si chiede il rimborso;
- nel **campo 2** il reddito complessivo (o la perdita preceduta dal segno meno) rideterminato tenendo conto dell'importo di cui al campo 1. Qualora a seguito della rideterminazione consegua una minore perdita rispetto a quella riportata in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi, il contribuente deve procedere anche alla rideterminazione di tale reddito. Pertanto, nel **campo 3** va indicato il reddito rideterminato del periodo d'imposta successivo nel quale la maggior perdita ha trovato compensazione. Si precisa, inoltre, che in caso di rideterminazione di perdite riportabili occorre tener conto del minor importo ai fini della compilazione del "Prospetto delle perdite non compensate" nel modello UNICO;
- nel **campo 4** la maggiore imposta derivante dalla rideterminazione del reddito;
- nel **campo 5** il codice regione/comune che è possibile consultare nelle istruzioni alla dichiarazione modello UNICO PF, FASCICOLO I.

Nei **rigli AR8, AR18, AR28 e AR38** deve essere indicato:

- nel **campo 1** l'importo da recuperare a tassazione ai fini IRAP (vedi istruzioni campo 1 dei rigli da AR5 a AR7);
- nel **campo 2** il valore della produzione rideterminato tenendo conto dell'importo di cui al campo 1;
- nel **campo 4** la maggiore imposta derivante dalla rideterminazione del valore della produzione;
- nel **campo 5** il codice identificativo della regione ovvero della provincia autonoma di produzione. In caso di valore della produzione ripartito su più regioni, indicare il codice relativo alla regione alla quale la base imponibile IRAP è stata imputata in misura prevalente.

Le maggiori deduzioni fruite ai fini delle imposte dirette relativamente all'IVA originariamente non detratta possono aver influito anche nella determinazione di alcune agevolazioni fiscali. In tal caso occorre procedere alla rideterminazione di tali agevolazioni, al fine di tenerne conto nel reddito complessivo rideterminato da indicare nel campo 2 della sezione Redditi/IRAP.

Nei **rigli AR9, AR19, AR29 e AR39**, invece, va indicato l'importo delle maggiori agevolazioni utilizzate rispetto a quelle effettivamente spettanti esclusivamente con riferimento a quelle utilizzabili in compensazione tramite modello F24 (es. investimenti in aree svantaggiate di cui all'art. 8 della legge 388 del 2000).

Nei **rigli AR10, AR20, AR30 e AR40** deve essere indicato il totale delle maggiori imposte sopra determinate.

## SEZIONE DETERMINAZIONE RIMBORSO

La presente sezione deve essere compilata al fine di determinare l'importo complessivo da chiedere a rimborso, ottenuto compensando le maggiori imposte sui redditi e la maggiore IRAP con l'IVA non detratta.

In particolare, nel **rigo AR41** va riportato il totale degli importi indicati nei rigi AR3, AR13, AR23 e AR33.

Nel **rigo AR42** va riportato il totale degli importi indicati nei rigi AR10, AR20, AR30 e AR40 di tutti i moduli presentati.

Nel **rigo AR43** va riportato l'importo chiesto a rimborso, pari alla differenza tra quanto indicato nel rigo AR41 e quanto indicato nel rigo AR42.

---

#### **Presentazione telematica**

L'istanza di rimborso deve essere presentata esclusivamente in via telematica. È pertanto esclusa ogni altra modalità di presentazione.

L'istanza può essere presentata:

- a) direttamente dal contribuente;
- b) tramite intermediari abilitati.

Per quanto riguarda le modalità di abilitazione alla presentazione telematica diretta e di presentazione mediante intermediari abilitati si rinvia alle relative istruzioni fornite nei modelli di dichiarazione.

---

#### **Comunicazione di avvenuta presentazione telematica**

La comunicazione dell'Agenzia delle Entrate attestante l'avvenuta presentazione dell'istanza per via telematica, è trasmessa telematicamente all'utente che ha effettuato l'invio. Tale comunicazione è consultabile nella Sezione "Ricevute" del sito, <http://telematici.agenziaentrate.gov.it>, nel quale a fronte di ogni invio effettuato è disponibile la relativa ricevuta. Ad ogni modo, la comunicazione di ricezione può essere richiesta senza limiti di tempo (sia dal contribuente che dall'intermediario) a qualunque Ufficio dell'Agenzia delle Entrate.

In relazione poi alla verifica della tempestività delle istanze presentate per via telematica, si ricorda che si considerano tempestive le istanze trasmesse entro i termini previsti, ma scartate dal servizio telematico, purché ritrasmesse entro i cinque giorni lavorativi successivi alla data di emissione della comunicazione dell'Agenzia delle Entrate che attesta il motivo dello scarto (cfr. circolare del Ministero delle Finanze - Dipartimento delle Entrate n. 195 del 24.09.1999).