STUDIO BATTAGLIONI

circolari per i clienti dello studio professionale

n. 8 del 29 aprile 2008

SOMMARIO

- IMPOSTE & TASSE
  - Norme pag. 2
  - Prassi pag. 4
  - Giurisprudenza pag. 10
- LAVORO
  - Norme pag. 13
  - Prassi pag. 14
  - Giurisprudenza pag. 17
- CONTABILITÀ
  - Norme pag. 20
  - Prassi pag. 20
  - Giurisprudenza pag. 21
- SOCIETÀ & IMPRESA
  - Norme pag. 22
  - Prassi pag. 24
  - Giurisprudenza pag. 25

ADEMPIMENTI *a cura di A. Gigliotti*

Sabato, 31 maggio

- Modello 770/2008 Semplificato: modalità di presentazione pag. 26

GUIDE OPERATIVE *a cura di G. Modolo*

- Transazione fiscale in sede di concordato preventivo: modalità e tributi interessati pag. 30
- Contanti, vaglia e assegni: le regole operative dal 30 aprile 2008 pag. 35
- Adempimenti dichiarativi: termini di presentazione e versamento pag. 37

FOCUS *a cura di F. Bonicalzi*

- La rivalutazione delle partecipazioni non quotate pag. 43

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

IMPOSTE & TASSE

NORME

Associazioni di promozione sociale, di volontariato e ONLUS - Trasmissione degli elenchi entro il 30 giugno 2008

Adempimento semplificato per le associazioni di promozione sociale, quelle di volontariato e le ONLUS, che hanno la possibilità di escludere dall'elenco fornitori, soltanto per l'**anno d'imposta 2007**, i dati inerenti agli acquisti di beni e servizi, utilizzati promiscuamente nell'esercizio delle attività commerciali e delle altre attività svolte, per i quali non è stata esercitata la **detrazione IVA**.
A differenza degli altri soggetti tenuti alla trasmissione nel termine ordinario del 29 aprile 2008, per gli **enti non profit** il termine per porre in essere l'adempimento è stabilito per il **30 giugno 2008**.
(D.M. Ministero Economia e finanze 03/04/2008, G.U. 28/04/2008, n. 99)

Cartelle di pagamento - Approvato il nuovo modello

Il nuovo modello della cartella di pagamento prevede - nella sezione «**Dettaglio degli addebiti**» - il nominativo del funzionario **responsabile dell'iscrizione a ruolo** e di colui che emette e notifica la cartella, a pena di **nullità** della stessa (tale regola si rende operativa solamente per i ruoli che risultano consegnati dopo il 1° giugno 2008) e - nella sezione «**Comunicazioni dell'agente di riscossione**» - la possibilità, riconosciuta all'agente di riscossione, su richiesta del contribuente che versa in difficoltà economiche, di accordare la **rateazione delle somme** iscritte a ruolo.
(Provvedimento Agenzia delle Entrate 22/04/2008, prot. 2008/44128)

Dichiarazione ICI per l'anno 2007 - Obbligo di presentazione

Con decorrenza dall'anno 2008, la dichiarazione ai fini ICI deve essere presentata nei casi di modificazioni soggettive ed oggettive che danno luogo ad una diversa determinazione del tributo dovuto e di modificazioni che non sono immediatamente fruibili da parte dei Comuni attraverso la consultazione della banca dati catastale.
Infatti, attualmente, risultano realizzate le **condizioni** che hanno reso possibile la semplificazione prevista dall'art. 37, comma 53, D.L. n. 223/2006 (convertito dalla legge n. 248/2006), che ha stabilito la soppressione dell'obbligo di presentazione della dichiarazione ICI, a partire dalla data di effettiva operatività del sistema di circolazione e fruizione dei dati catastali, accertata con provvedimento dell'Agenzia del Territorio 18 dicembre 2007. La semplificazione comporta che non deve essere presentata la **dichiarazione ICI** quando gli elementi rilevanti ai fini dell'ICI dipendono da atti per i quali sono applicabili le procedure telematiche previste dall'art. 3-*bis*, D.Lgs. n. 463/1997, relativo alla disciplina del MUI (modello unico informatico).
Il MUI è, infatti, il modello che i notai devono utilizzare per effettuare, con procedure telematiche, la registrazione, la trascrizione, l'iscrizione e l'annotazione nei registri immobiliari, nonché la voltura catastale di atti relativi a diritti sugli immobili. Tutti i notai utilizzano **obbligatoriamente** il MUI **dal 15 giugno 2004** per:

- gli atti di compravendita di immobili;
- gli adempimenti relativi agli atti di cessione e costituzione, effettuati a titolo oneroso, dei diritti reali di proprietà e di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie,

dal 1° giugno 2007 per tutti gli altri atti formati o autenticati da detta data.
La dichiarazione ICI, inoltre, non deve essere presentata per gli atti notarili formati e/o autenticati con decorrenza dal 1° giugno 2007, se inerenti ad immobili ubicati nei Comuni in cui risulta operativo il sistema del libro fondiario di cui al R.D. n. 499/1929, in quanto il MUI - che rileva unicamente per gli adempimenti connessi alla registrazione ed alla voltura catastale - è stato reso obbligatorio da tale data.
(D.M. Ministero Economia e finanze 23/04/2008, in corso di pubblicazione G.U.)

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

Dividendi, plusvalenze, minusvalenze - Percentuali di partecipazione alla formazione del reddito

Sono state rideterminate le **percentuali di partecipazione** al reddito complessivo di:

- utili derivanti da partecipazioni qualificate, non detenute nell'esercizio d'impresa, in società ed enti soggetti all'IRES e dei proventi equiparati a tali utili;
- plus/minusvalenze derivanti dal realizzo delle medesime partecipazioni qualificate nonché dei titoli e strumenti finanziari e dei contratti di associazione in partecipazione e cointeressenza ad esse equiparati,

nonché la percentuale di concorso al reddito d'impresa di:

- utili derivanti da partecipazioni qualificate e non qualificate, detenute nell'esercizio d'impresa, in società ed enti soggetti all'IRES e dei proventi ad essi equiparati;
- plus/minusvalenze derivanti dal realizzo delle medesime partecipazioni nonché dei titoli e strumenti finanziari e dei contratti di associazione in partecipazione e cointeressenza ad esse equiparati.

Per quanto attiene agli **utili** e ai **proventi equiparati**, la nuova misura di concorrenza del **49,72%** si rende applicabile a quelli formati con utili prodotti dalla società o ente partecipato a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007. Resta ferma la percentuale del **40%** per gli utili e proventi equiparati prodotti sino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2007.
Inoltre, a partire dalle delibere di distribuzione successive a quella avente ad oggetto l'utile dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2007, agli effetti della tassazione del percettore, i dividendi distribuiti si considerano prioritariamente formati con utili prodotti dalla società o ente partecipato fino a tale esercizio.
In ordine alle **plusvalenze** e alle **minusvalenze** realizzate mediante **cessione di partecipazioni qualificate** (nonché con strumenti finanziari e contratti assimilati), non detenute nell'esercizio di impresa, la misura di concorso del **49,72%** si applica agli atti di realizzo posti in essere a decorrere dal 1° gennaio 2009. Analoga decorrenza è stata prevista per la misura di **esenzione del 50,28%** in relazione alla cessione di partecipazioni (nonché strumenti finanziari e contratti assimilati) detenute nell'esercizio d'impresa, in società ed enti soggetti all'IRES.
In relazione al trattamento di plusvalenze e minusvalenze relative ad atti di realizzo posti in essere anteriormente al 1° gennaio 2009, ma i cui corrispettivi risultano in tutto o in parte percepiti a decorrere dalla stessa data, resta ferma la misura del **40%**.
(D.M. Ministero Economia e finanze 02/04/2008, G.U. 16/04/2008, n. 90)

Fiscalità internazionale - Ratifica ed esecuzione della convenzione Italia-Lettonia contro le doppie imposizioni

È stata ratificata la convenzione tra il Governo della Repubblica italiana e il Governo della Repubblica di Lettonia per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio e per prevenire le evasioni fiscali, con Protocollo aggiuntivo, fatto a Riga il 21 maggio 1997, e relativo Scambio di Note, effettuato a Roma il 9 dicembre 2004.
(Legge 18/03/2008, n. 73, G.U. 15/04/2008, n. 89, S.O. n. 93)

Riqualificazione energetica - Detrazione IRPEF

È stato integrato il D.M. 19 febbraio 2007, attuativo delle disposizioni della legge Finanziaria 2007 sulla **detrazione IRPEF del 55%** delle spese di **riqualificazione energetica** del patrimonio edilizio esistente, al fine di tenere in considerazione il disposto della legge n. 244/2007 (Finanziaria 2008), che ha prorogato l'agevolazione per gli anni 2008-2010, individuando nuove regole di attribuzione e ripartizione. In particolare, il provvedimento disciplina le modalità di attribuzione del beneficio in caso di:

- lavori effettuati in più anni;
- trasferimento dell'immobile riqualificato,

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

e introduce specifiche disposizioni in favore dei contribuenti che - nel 2007 - hanno effettuato interventi sulle strutture opache orizzontali (coperture e pavimenti).
Il contribuente ha la possibilità di operare **irrevocabilmente** la scelta della ripartizione della detrazione, spettante - a partire dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008 - in un numero di **quote annuali** di pari importo non inferiore a 3 e non superiore a 10, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui la spesa è stata sostenuta.
In caso di **trasferimento per atto tra vivi** dell'unità immobiliare residenziale sulla quale sono stati realizzati gli interventi, le relative detrazioni non utilizzate in tutto o in parte dal cedente spettano, per i rimanenti periodi d'imposta, all'acquirente persona fisica dell'unità immobiliare. In caso di decesso dell'avente diritto, la fruizione del beneficio fiscale si trasmette, per intero, esclusivamente all'erede che conservi la detenzione materiale e diretta del bene. In tali casi l'acquirente, ovvero gli eredi, possono rideterminare il numero di quote in cui ripartire la detrazione residua.
(D.M. Ministero Economia e finanze 07/04/2008, G.U. 24/04/2008, n. 97)

PRASSI

Agrotecnici - Atti di aggiornamento geometrico

Anche i soggetti iscritti nell'albo professionale degli **agrotecnici** sono abilitati alla redazione e alla sottoscrizione degli **atti di aggiornamento geometrico** di cui all'art. 8, legge n. 679/1969 (tipi mappali) e agli artt. 5 e 7, D.P.R. n. 650/1972 (tipi frazionamento e particellari). La procedura PREGEO è stata adeguata al fine di consentire la presentazione in catasto degli atti di aggiornamento geometrico da parte di agrotecnici ed agrotecnici laureati.
(Circolare Agenzia del Territorio 14/004/2008, n. 3/T)

Aliquota IVA - Bevanda aromatizzata a base di acqua e di latte scremato

L'aliquota IVA applicabile alle cessioni di una «bevanda aromatizzata a base di acqua e di latte scremato fermentato» è quella ordinaria (20%), che trova applicazione nei riguardi dei prodotti in cui il tenore dei componenti naturali del latte presenti è di circa 1/3 di quelli presenti mediamente in un latte scremato.
(Risoluzione Agenzia delle Entrate 23/04/2008, n. 170/E)

Autorità portuali - Disciplina operativa ai fini fiscali

Sono state illustrate le modifiche alla disciplina fiscale delle Autorità portuali recate dalla legge Finanziaria 2007: le disposizioni, non solo di carattere fiscale, contenute nella legge n. 296/2006 (art. 1, commi 989-993) mirano al rilancio e al recupero di competitività dei porti italiani, da un lato intervenendo sul regime giuridico delle autorità portuali al fine di attribuire loro maggiore autonomia finanziaria ed efficienza gestionale, dall'altra dando impulso alle opere di ampliamento, ristrutturazione ed ammodernamento delle strutture portuali.
Il regime di non imponibilità ai fini IVA è riconosciuto alle prestazioni relative ad opere realizzate nelle preesistenti aree portuali e relative adiacenze, a **condizione** che:

- siano previste nel piano regolatore portuale e nelle eventuali varianti;
- siano qualificate come opere di adeguamento tecnico-funzionale della struttura portuale esistente.

Inoltre, la Finanziaria 2007 ha chiarito la **natura giuridica di enti pubblici non economici** delle **Autorità portuali** e il trattamento fiscale dell'attività di gestione dei beni demaniali portuali, prevedendo che gli **introiti** derivanti dagli atti di concessione di tali beni, affidati ai singoli operatori, non costituiscono **corrispettivi imponibili ai fini IVA**: i canoni demaniali introitati dalle Autorità portuali non sono rilevanti ai fini IVA e gli atti di concessione demaniale sono assoggettati all'**imposta proporzionale di registro**.
L'esclusione delle attività di gestione dei beni demaniali dal presupposto dell'IVA, fondata sulla natura giuridica di enti pubblici non economici delle Autorità portuali e sulla natura non

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

commerciale dell'attività svolta nell'esercizio di funzioni statali, porta a ritenere che la medesima attività non sia neppure produttiva di reddito di impresa. I beni demaniali del porto, pertanto, rilevano ai fini dell'imposizione sul reddito, come beni relativi all'attività istituzionale dell'Autorità portuale, con la conseguenza che i canoni pattuiti a fronte della concessione degli stessi, si configurano quali **redditi di natura fondiaria**.
(Circolare Agenzia delle Entrate 21/04/2008, n. 41/E)

Autoveicoli in regime del margine - Immatricolazione senza F24

Non devono essere considerati intracomunitari gli eventuali acquisti di veicoli assoggettati allo speciale **regime IVA del margine**. In altri termini, le acquisizioni di autoveicoli assoggettati al regime IVA del margine non devono essere ritenuti «**acquisti intracomunitari**» e, conseguentemente, non devono risultare assoggettati alle regole procedurali che stabiliscono l'immatricolazione al successivo versamento dell'imposta mediante il modello F24 IVA immatricolazione auto UE. Al riguardo, infatti, l'art. 1, comma 9, D.L. n. 262/2006, prevede che - ai fini dell'immatricolazione o della successiva voltura di autoveicoli, motoveicoli e loro rimorchi, anche nuovi, oggetto di acquisto intracomunitario a titolo oneroso - la relativa richiesta deve essere corredata di copia del modello F24. La disposizione si rende applicabile ai veicoli nuovi e usati per i quali si siano verificate le condizioni di **acquisto intracomunitario**.
Ai fini dell'immatricolazione dei veicoli che risultano assoggettati al regime del margine, è necessario che l'operatore nazionale, prima di procedere all'immatricolazione, esibisca o trasmetta agli uffici locali dell'Agenzia delle Entrate una documentazione dalla quale si evinca l'esistenza dei **requisiti** per la legittima applicazione del regime IVA del margine.
Pertanto, in relazione alle nuove regole, **dal 3 dicembre 2007**, solamente la richiesta di immatricolazione/voltura di veicoli oggetto di acquisto intracomunitario deve essere corredata dalla copia del modello F24 IVA immatricolazione auto UE, evidenziante il **numero di telaio** e l'**imposta assolta** dal cedente in occasione della prima operazione di cessione nel territorio dello Stato.
(Risoluzione Agenzia delle Entrate 24/04/2008, n. 172/E)

Concordato preventivo - Transazione fiscale

Alla transazione fiscale tra i contribuenti e il fisco in sede di concordato preventivo sono ammessi i **tributi erariali**, ad **esclusione** dell'**IVA** e dei **tributi locali**. La procedura non preclude la possibilità di un'ulteriore **attività di controllo** da parte dell'Amministrazione finanziaria: l'ufficio ha la possibilità, infatti, di esercitare, comunque, i poteri di controllo e determinare così un debito tributario superiore a quello attestato nella certificazione rilasciata dal debitore.
Per un approfondimento, si veda «Transazione fiscale in sede di concordato preventivo: modalità e tributi interessati», in questa circolare, pag. 30.
(Circolare Agenzia delle Entrate 18/04/2008, n. 40/E)

Ecoincentivi - Codici tributo per fruire dei crediti d'imposta

Sono stati istituiti i codici tributo **6800**, **6801**, **6802** e **6803** per la fruizione dei crediti d'imposta relativi ai contributi concessi per incentivare la riduzione e la sostituzione di autoveicoli, autocarri, autocaravan e motoveicoli.
(Risoluzione Agenzia delle Entrate 22/04/2008, n. 169/E)

Elenchi clienti e fornitori - Enti di diritto pubblico

Lo Stato, le Regioni, le Province, i Comuni e gli altri organismi di diritto pubblico sono **esonerati** a regime dalla trasmissione degli elenchi clienti e fornitori per le sole operazioni effettuate e ricevute nell'ambito delle **attività istituzionali**. Allo stesso modo, sono esonerati tutti quegli organismi che hanno come oggetto principale un'**attività essenzialmente senza fine di lucro**.
Resta in ogni caso fermo, per tutti questi soggetti, l'obbligo di invio degli elenchi clienti e fornitori per le attività commerciali e agricole poste in essere, anche se in via residuale.
(Risoluzione Agenzia delle Entrate 15/04/2008, n. 153/E)

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

Fondo trasparente - Soci sottoscrittori

Il fondo pensione di diritto olandese, sottoscrittore di un fondo fiscalmente trasparente ai sensi della legislazione di uno Stato terzo, può applicare ai **flussi di reddito di fonte italiana**, derivanti dalle quote di partecipazione nel fondo trasparente, le aliquote ridotte previste dalla Convenzione Italia-Paesi Bassi (in luogo di quelle previste dal D.P.R. n. 600/1973) se:

- lo statuto del fondo prevede l'obbligo di **distribuire annualmente gli utili di gestione** ai sottoscrittore;
- in base alla legislazione fiscale del proprio Stato di residenza, benché esente, sia considerato **soggetto passivo** ai fini delle imposte sui redditi.

Per usufruire di tale trattamento convenzionale, deve essere esibita una **dichiarazione** del soggetto non residente effettivo beneficiario degli utili (dalla quale risultino i dati identificativi del soggetto medesimo, la sussistenza di tutte le condizioni alle quali è subordinata l'applicazione del regime convenzionale e gli eventuali elementi necessari a determinare la misura dell'aliquota applicabile ai sensi della convenzione), nonché un'**attestazione** dell'autorità fiscale competente dello Stato ove l'effettivo beneficiario degli utili ha la residenza, dalla quale risulti la residenza nello Stato medesimo ai sensi della convenzione.
(Risoluzione Agenzia delle Entrate 21/04/2008, n. 167/E)

ICI - Codice tributo per ulteriore detrazione

L'Agenzia delle Entrate ha istituito il **codice tributo 3900** per l'utilizzo in compensazione - mediante modello F24 - dell'ulteriore detrazione ICI per abitazione principale a carico del bilancio dello Stato, prevista dalla Finanziaria 2008 (art. 1, commi 5 e 7, legge n. 244/2007).
(Risoluzione Agenzia delle Entrate 15/04/2008, n. 154/E)

Imposta di registro - Locatore obbligato in via esclusiva al pagamento quando conduttore è lo Stato

In relazione agli immobili di privati che il Dipartimento dell'Amministrazione penitenziaria conduce in **locazione** al fine di destinarli a sede dei Provveditorati regionali e degli Uffici di Esecuzione penale esterna, **obbligato in via esclusiva** al pagamento dell'intera imposta dovuta per la **registrazione dei contratti** di locazione è il **locatore**, fermo restando che l'obbligo di registrare il contratto di locazione ricade su entrambe le parti contraenti.
(Risoluzione Agenzia delle Entrate 17/04/2008, n. 159/E)

Impresa familiare - Somma liquidata al soggetto uscente

L'eventuale somma che viene liquidata al coniuge per il **recesso dall'impresa familiare** afferisce alla sfera personale e, di conseguenza, non può essere ricondotta ad alcuna delle categorie reddituali previste dall'art. 6, D.P.R. n. 917/1986. Pertanto, il **soggetto percipiente** non deve dichiarare detta erogazione, in quanto la stessa non deve essere assoggettata ad imposizione personale. Di contro, la medesima somma non assume rilevanza per il **soggetto erogante** e, quindi, non può costituire oggetto di essere considerata deducibile, in quanto non assume il requisito di componente negativo del reddito d'impresa, per palese difetto ed assenza del principio dell'inerenza, che trova configurazione per gli oneri che possono risultare riferiti ad attività da cui derivano proventi che concorrono a formare il reddito.
Le vigenti disposizioni disciplinano l'istituto dell'impresa familiare con il peculiare obiettivo di tutela giuridica al congiunto che presta - anche in assenza di una regolamentazione contrattuale - la propria opera nell'impresa. Specificamente, l'art. 230-*bis* c.c. ha previsto il diritto del familiare di **partecipare agli utili** dell'impresa e ai beni acquistati con essi, nonché agli incrementi dell'impresa, anche in ordine all'avviamento, in proporzione alla quantità e qualità del lavoro prestato. Il diritto alla partecipazione si deve ritenere intrasferibile e, conseguentemente, può costituire oggetto di liquidazione in denaro alla cessazione della prestazione di lavoro, per qualsiasi causa, e, ovviamente, anche in sede di alienazione dell'azienda.
I diritti dei familiari nell'impresa impegnano esclusivamente i rapporti interni con il congiunto

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

imprenditore, in quanto trovano fondamento nell'ambito della solidarietà che risiede, come regola, nei rapporti familiari, nonché nella tutela e valorizzazione delle prestazioni svolte dai familiari.
(Risoluzione Agenzia delle Entrate 28/04/2008, n. 176/E)

Intermediari finanziari - Obbligo di corrispondenza telematica

Affinché un **intermediario finanziario** esercente in via prevalente e non nei confronti del pubblico attività di assunzione di partecipazioni, sia esonerato dall'obbligo di corrispondenza - per via telematica - delle **richieste di informazioni finanziarie**, non è sufficiente l'effettiva cessazione dell'esercizio prevalente dell'attività medesima, ma è necessaria l'avvenuta **cancellazione della società** non soltanto dall'apposita **sezione dell'elenco generale** tenuto dall'Ufficio Italiano Cambi, ma anche dal **registro degli indirizzi elettronici**. In particolare, la data di cancellazione dall'elenco rileva ai fini dell'individuazione del periodo nel quale sono stati intrattenuti i rapporti finanziari ed effettuate le operazioni; la data di cancellazione dal registro degli indirizzi elettronici rileva ai fini della possibilità di utilizzo da parte dell'Amministrazione finanziaria dei canali telematici per richiedere le informazioni finanziarie.
La cancellazione dal registro degli indirizzi elettronici ha effetto **dopo 30 giorni** dalla data indicata nella ricevuta rilasciata dall'Agenzia delle Entrate: pertanto, trascorso tale termine l'intermediario finanziario può considerarsi non più destinatario delle richieste, in via telematica, di informazioni finanziarie e può dismettere la casella di Pec.
(Risoluzione Agenzia delle Entrate 18/04/2008, n. 163/E)

Inversione contabile - Attività edile non principale

Le attività che vengono svolte nell'ambito di un contratto di subappalto che ha per oggetto la realizzazione di opere civili quali vasche, basamenti, sottopassi, serbatoi e portineria, connesse a un contratto di appalto principale, stipulato per la costruzione di una centrale elettrica a turbogas (classificate con codice 45.21.1 della **sezione F** - Costruzioni - della tabella ATECOFIN 2004 e corrispondente al codice 42.99.09 della tabella ATECO 2007) si devono ritenere soggette al regime dell'**inversione contabile**. Il fatto che il soggetto appaltante ponga in essere la propria **attività principale** con codice appartenente alla **sezione D** non costituisce motivo sufficiente per ritenere la medesima esclusa dal regime del reverse charge, in quanto le attività effettivamente realizzate nell'ambito del contratto di subappalto sono ricomprese nell'ulteriore codice attività 45.21.1. In pratica, se il requisito di appartenenza al settore edile si verifica in capo a entrambe le società (soggetto appaltante e soggetto in subappalto) le prestazioni rese al soggetto appaltante devono essere fatturate applicando l'inversione contabile.
(Risoluzione Agenzia delle Entrate 24/04/2008, n. 174/E)

IVA versata a seguito di avviso di accertamento

L'emissione di un **avviso di accertamento** non preclude l'esercizio del **diritto alla detrazione dell'IVA versata** a seguito di un atto impositivo da parte dell'Amministrazione finanziaria. Pertanto, la società che - pur non avendone i requisiti - si è avvalsa della qualifica di esportatore abituale e ha effettuato importazioni di beni senza il pagamento dell'IVA, ha la possibilità di portare in detrazione l'imposta versata a seguito dell'avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle Dogane a fronte di tale violazione, secondo le modalità ordinariamente previste dall'art. 19, D.P.R. n. 633/1972 (e, dunque, al più tardi con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto e alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto stesso).
(Risoluzione Agenzia delle Entrate 18/04/2008, n. 161/E)

Mutui - Contratti erogati da enti previdenziali

I contratti di mutuo erogati da Enti, istituti, fondi e casse previdenziali ai propri dipendenti o iscritti, al fine di consentire l'**estinzione di precedenti finanziamenti** già concessi per l'acquisto di immobili ad uso abitativo, sono riconducibili nell'ambito di operatività del **regime sostitutivo** previsto dall'art. 15 e seguenti, D.P.R. n. 601/1973.

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

Risulta confermata l'applicabilità di tale regime fiscale agevolato anche ai contratti di mutuo (conclusi a decorrere dal 20 ottobre 2004) posti in essere dagli enti previdenziali nei confronti di dipendenti ed iscritti, destinati ad estinguere precedenti finanziamenti finalizzati all'acquisto di abitazioni.
(Risoluzione Agenzia del Territorio 17/04/2008, n. 1/T)

Operazioni straordinarie - Fusione tra enti religiosi

L'operazione di **fusione per incorporazione** che coinvolge due enti religiosi, non si deve ritenere «realizzativa» e può, quindi, beneficiare della **neutralità fiscale** *ex* art. 172, comma 1, D.P.R. n. 917/1986, limitatamente a quei beni gestiti dall'ente incorporato in **regime di impresa** che - dopo la fusione - confluiscano nell'attività d'impresa dell'ente incorporante. Diversamente, se non confluiscono in un'attività d'impresa dell'ente incorporante, tali beni si considerano realizzati a **valore normale** generando **plusvalenze imponibili** a causa della loro destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.
Per i beni inerenti all'attività istituzionale (e non commerciale) dell'ente incorporato occorre distinguere a seconda che gli stessi, a seguito della fusione, confluiscano:

- nell'attività d'impresa esercitata dall'ente incorporante → si applica la disciplina del conferimento, per cui i beni non relativi ad impresa che confluiscono nell'impresa devono intendersi realizzati in base al valore normale, generando in capo all'ente incorporato una **plusvalenza imponibile**;
- nell'attività istituzionale esercitata dall'ente incorporante → l'operazione è fuori dal regime d'impresa.

Poiché i passaggi di beni a seguito di atti di fusione o di trasformazione di società e di analoghe operazioni poste in essere da altri enti non sono soggetti ad IVA, i relativi atti devono essere assoggettati all'**imposta di registro**. Trattandosi di fusione tra enti non commerciali, l'imposta si applica nella misura proporzionale del 3%.
(Risoluzione Agenzia delle Entrate 15/04/2008, n. 152/E)

Partecipazioni ereditate - Quantificazione delle plusvalenze in sede di cessione

Per quanto concerne il costo della partecipazione rilevante in capo all'erede di un socio di una S.a.s. ai fini della quantificazione delle **plusvalenze da cessione**, assume rilievo il **costo della partecipazione** così come **rivalutato** dal *de cuius* ai sensi dell'art. 5, legge n. 448/2001. Ciò in quanto le partecipazioni sono pervenute all'erede in forza di successione aperta dopo il 25 ottobre 2001 e prima del 3 ottobre 2006, quindi nel periodo in cui le imposte di successione e donazione non erano vigenti.
Quanto alle modalità di **determinazione della plusvalenza da cessione** delle partecipazioni ereditate, se il pagamento del corrispettivo è pattuito in due tranche, la plusvalenza relativa alla prima tranche di pagamento del corrispettivo è determinata in proporzione alla quota del corrispettivo percepito nel suddetto periodo.
(Risoluzione Agenzia delle Entrate 17/04/2008, n. 158/E)

Reverse charge - Attività effettivamente svolte

La circostanza che un'impresa, che ha stipulato un contratto di subappalto per la realizzazione di opere civili, ha acquisito un nuovo codice attività, in corso di esecuzione del contratto medesimo, non si deve ritenere condizione valida ai fini dell'applicazione del reverse charge, in quanto è necessario riferirsi alle **attività** che risultano **poste in essere in maniera effettiva dai contraenti**. Solamente se le attività sono riconducibili nella sezione F della tabella ATECO 2007, le prestazioni che risultano rese in esecuzione del contratto di subappalto devono essere fatturate con il sistema dell'inversione contabile; nelle situazioni diverse, le prestazioni devono necessariamente risultare assoggettate al **regime IVA ordinario**. Con la conseguenza che le prestazioni fatturate con l'errata applicazione del regime del reverse charge sono soggette alle previste **sanzioni**.
(Risoluzione Agenzia delle Entrate 24/04/2008, n. 173/E)

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

Riscossione accentrata - Compensi corrisposti da assicurazioni e casse di assistenza sanitaria

La procedura di riscossione accentrata deve essere adottata anche nelle ipotesi in cui - in forza di un'**assicurazione sanitaria** di cui il paziente sia titolare o di adesione dello stesso ad una cassa di assistenza sanitaria - i compensi spettanti ai professionisti siano corrisposti da società assicurative o casse autonome di assistenza sanitaria. In presenza dei presupposti fissati dalla legge per la riscossione accentrata, pertanto, anche in tali ipotesi il compenso dovuto al professionista non può essere versato dalla società di assicurazioni o dalla cassa di assistenza sanitaria direttamente sul suo conto ma deve transitare sul conto della casa di cura obbligata alla riscossione in nome e per conto del professionista, che provvederà al contestuale riversamento del compenso a favore del sanitario. L'Agenzia delle Entrate precisa che:

- l'obbligo - per i soggetti che rivestono la qualità di sostituto d'imposta - di applicare la **ritenuta di acconto** sui compensi di lavoro autonomo corrisposti non fa venire meno l'obbligo di riscossione accentrata posto in capo alle strutture sanitarie private;
- ai fini del corretto adempimento degli obblighi connessi alla riscossione accentrata, non è necessario che la struttura sanitaria sia in possesso della **fattura** rilasciata dal professionista (inviata alla cassa autonoma di assistenza sanitaria) ma è sufficiente che la medesima struttura annoti - nelle scritture contabili o in apposito registro - gli estremi della fattura emessa dal professionista destinatario del pagamento, le generalità del paziente e la dichiarazione di quest'ultimo che il pagamento, per i motivi dallo stesso indicati, sarà eseguito da un terzo (società di assicurazioni o cassa di assistenza sanitaria) rilasciando, eventualmente, al paziente apposita attestazione;
- ai fini della comunicazione - da parte della struttura sanitaria all'Agenzia delle Entrate - dei compensi complessivamente riscossi per ciascun percipiente, rilevano i **compensi effettivamente riscossi** in nome e per conto del professionista, al quale devono essere riversati a cura della struttura sanitaria stessa.

(Risoluzione Agenzia delle Entrate 17/04/2008, n. 160/E)

Ritenute alla fonte - Contributi erogati

I contributi erogati dall'IMAIE si sostanziano in **meri incentivi** concessi per finalità di promozione di formazione e di sostegno all'attività degli artisti, senza alcun **nesso sinallagmatico** tra le somme corrisposte e servizi resi alla stessa IMAIE. Tali somme:

- (ove corrisposte a **persone fisiche**) sono escluse dall'ambito di applicazione dell'IRPEF; pertanto, l'IMAIE non deve operare alcun tipo di trattenuta sulle somme corrisposte;
- (ove corrisposte ad **imprese**, **società**, **ditte individuali**) l'IMAIE deve operare la ritenuta alla fonte a titolo d'acconto del 4%;
- (ove corrisposte ad un'associazione o, in generale, ad un **ente non commerciale**) se destinate ad essere utilizzate: a) per le **attività istituzionali**, l'IMAIE non è tenuto ad effettuare la ritenuta; b) nel quadro dell'**attività commerciale**, l'IMAIE deve effettuare la ritenuta del 4%.
- (ove corrisposte ad una **ONLUS**) è in ogni caso esclusa l'applicazione della ritenuta.

(Risoluzione Agenzia delle Entrate 21/04/2008, n. 166/E)

Software interbancario - Esenzione IVA condizionata

L'attività delle piattaforma telematica, pur essendo essenziale e propedeutica all'attività delle c.d. «banche passive», non duplica interamente le **caratteristiche delle operazioni di pagamento**, essendo obbligatorio, affinché si rappresentino queste ultime, la completezza a livello procedurale. La **frammentazione dell'operazione tra più soggetti**, di cui, da una parte la fornitura del software e, dall'altra, la successiva esecuzione delle operazioni bancarie, non consente di prefigurare la completezza dell'operazione bancaria e, di conseguenza, poter individuare i requisiti di riferimento per applicare l'esenzione Iva alla parte preliminare delle operazioni finanziarie.

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

Diverso risulterebbe il trattamento fiscale applicabile ai servizi telematici offerti dalle banche passive, se risultasse sussistente il loro carattere accessorio dei medesimi rispetto alle operazioni di pagamento poste in essere per i propri clienti.
(Risoluzione Agenzia delle Entrate 28/04/2008, n. 175/E)

GIURISPRUDENZA

Accertamento - Norma violata indicata erroneamente

L'erronea indicazione, nell'avviso di accertamento, del riferimento alla norma di legge in tesi violata non é, di per sé, causa di nullità dell'atto per inosservanza dell'obbligo di motivazione previsto dall'art. 42, D.P.R. n. 600/1973, quando il recupero si fonda su presupposti di fatto espressamente indicati, i quali legittimano, comunque, la pretesa impositiva, eventualmente anche sulla base di altra disposizione normativa.
(Cassazione civile Sentenza, Sez. Trib., 31/03/2008, n. 8239)

Accertamento induttivo - Contabilità regolare

L'art. 39, comma 1, lettera d), D.P.R. n. 600/1973, consente all'Agenzia delle Entrate - anche in presenza di **contabilità formalmente regolare**, l'accertamento in rettifica. Infatti, quest'ultimo, che presuppone la regolarità delle scritture contabili, rileva in presenza di situazioni contestabili in relazione a specifiche e/o particolari valutazioni eseguite sulla base di **presunzioni gravi**, **precise** e **concordanti**, che possono risultare costituite dai **risultati degli studi di settore**, collegabili a gravi incongruenze sussistenti tra i ricavi dichiarati, le dimensioni e il giro o volume d'affari dell'impresa. Ne deriva che, secondo un processo logico analitico e, ovviamente, induttivo, è possibile fondatamente pervenire ad un risultato diverso da quello oggetto di adempimento dichiarativo, tale da pervenire al ragionevole dubbio della non completezza e non fedeltà delle scritture contabili oggetto di esame.
(Cassazione civile Sentenza, Sez. Trib., 14/04/2008, n. 9864)

Agevolazioni prima casa - Residenza anagrafica

Per le compravendite di unità immobiliari destinate ad uso di abitazione non di lusso (prima casa), la condizione per il riconoscimento delle agevolazioni fiscali previste - ai fini delle **imposte di registro**, **ipotecarie** e **catastali** - dall'art. 2, D.L. n. 12/1985, deve riguardare la **prevalenza della residenza anagrafica** su quella di fatto, eventualmente diversa. Pertanto, viene meno l'agevolazione della registrazione ad aliquota ridotta per il contribuente che, alla data della compravendita, non ha la residenza nel Comune ove è ubicata l'unità immobiliare acquistata. Inoltre, non assume rilevanza la dimostrata **residenza di fatto** nell'unità immobiliare già alla data del rogito, se il trasferimento degli acquirenti della stessa risulta annotato all'anagrafe del Comune solo successivamente.
(Cassazione civile Sentenza, Sez. Trib., 16/04/2008, n. 9949)

Domicilio fiscale - Doppia residenza fiscale

La questione della doppia residenza fiscale, nel caso in cui una persona fisica risulti avere la residenza fiscale in due Stati membri UE, in quanto in entrambi è individuabile il **centro degli interessi vitali**, inteso come il luogo con il quale risulta un più stretto legame sotto l'aspetto degli interessi personali e patrimoniali, deve necessariamente risultare risolto assegnandola allo Stato in cui si rinvengono i c.d. **legami personali**. In altri termini, risulta applicato il principio affermato dalla Corte di Giustizia CE (sentenza 12 luglio 2001, causa C-262/99) secondo cui - nel caso in cui una persona abbia legami sia personali sia professionali in due Stati membri - il luogo della sua «normale residenza» è quello in cui viene individuato il **centro permanente degli interessi** di tale persona e che, nell'ipotesi in cui tale valutazione globale non permetta siffatta valutazione, occorre dichiarare la preminenza dei legami personali.
Alcuni degli elementi rilevanti per l'esistenza dei legami personali sono costituiti dalla presenza

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

fisica della persona e dei suoi familiari, dalla disponibilità di un'abitazione, dal luogo in cui i figli frequentano effettivamente la scuola, dal luogo dell'esercizio delle attività professionali, dal luogo dei legami amministrativi con le autorità pubbliche e gli organismi sociali, nei limiti in cui tali elementi traducano la **volontà** di tale persona di conferire una determinata **stabilità** al luogo di collegamento, a motivo di una continuità che risulti da un'abitudine di vita e dallo svolgimento di rapporti sociali e professionali normali.
(Cassazione civile Sentenza, Sez. Trib., 14/04/2008, n. 9856)

Elusione fiscale - Principio comunitario dell'abuso del diritto

Non hanno efficacia nei confronti della Amministrazione finanziaria quegli atti posti in essere dal contribuente che costituiscano «abuso di diritto», cioè che si traducano in operazioni compiute **essenzialmente** per il **conseguimento di un vantaggio fiscale**; incombe sul contribuente fornire la **prova** dell'esistenza di **ragioni economiche alternative** o concorrenti di carattere non meramente marginale o teorico.
Il principio ha costituito oggetto di chiarimento in relazione al problema dell'**elusione fiscale** e dei limiti entro cui essa può dare luogo ad atti che vengano dichiarati privi di efficacia nei confronti dall'Amministrazione fiscale.
In forza del diritto comunitario, non sono opponibili alla Amministrazione finanziaria gli atti che costituiscano «**abuso di diritto**», costituendo «abuso di diritto» le operazioni compiute essenzialmente per il conseguimento di un vantaggio fiscale; sul contribuente incombe l'onere di fornire la prova della esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti di carattere non meramente marginale o teorico, specie quando l'abuso di diritto dia luogo ad un elemento negativo del reddito o dell'imposta.
La nozione di abuso del diritto prescinde, pertanto, da qualsiasi riferimento alla natura fittizia o fraudolenta di un'operazione, nel senso di una prefigurazione di comportamenti diretti a trarre in errore o a rendere difficile all'ufficio di cogliere la vera natura dell'operazione. Né comporta l'accertamento della simulazione degli atti posti in essere in violazione del divieto di abuso.
Una rigorosa applicazione del principio dell'abuso del diritto comporta che l'operazione deve essere valutata secondo la sua essenza, sulla quale non possono influire ragioni economiche meramente marginali o teoriche, tali, quindi, da considerarsi manifestamente inattendibili o assolutamente irrilevanti, rispetto alla finalità di conseguire un risparmio d'imposta.
(Cassazione civile Sentenza, Sez. Trib., 04/04/2008, n. 8772)

Imposta straordinaria sui beni di lusso - Base imponibile di riferimento

Al fine della corretta determinazione dell'imposta straordinaria sui beni di lusso, è necessario far riferimento all'intero importo annuale della **tassa di stazionamento**, a nulla rilevando il fatto che - in virtù dell'avvenuta immatricolazione del bene in corso d'anno - la tassa di stazionamento realmente corrisposta dal contribuente sia stata proporzionalmente ridotta in rapporto ai mesi di effettivo possesso del bene medesimo. L'imposta straordinaria sulle imbarcazioni da diporto deve, infatti, risultare determinata moltiplicando - a prescindere dalla data di immatricolazione del natante - la tassa di stazionamento per i previsti moltiplicatori, venendo la data di immatricolazione in considerazione ai soli fini della successiva e differenziata riduzione dell'importo risultante dalla moltiplicazione, in ragione del risalire della suddetta data ad oltre 5, 10, o 15 anni.
(Cassazione civile Sentenza, Sez. Trib., 09/04/2008, n. 9195)

IVA - Cessioni di beni

In materia di IVA, al fine di evitare evasioni, il contribuente o soggetto passivo d'imposta deve necessariamente tenere traccia della propria attività tramite idonea e valida documentazione. Pertanto, se al momento della **cessazione dell'attività d'impresa** non risulta depositata alcuna documentazione in ordine alla **destinazione dei beni** risultanti nella **disponibilità** della stessa, si può presumere la cessione o l'assegnazione dei medesimi a norma dell'art. 2, D.P.R. n. 633/1972, salva, in ogni caso, la **prova contraria** che deve risultare fornita da parte del contribuente.
(Cassazione civile Sentenza, Sez. Trib., 07/04/2008, n. 8852)

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

IVA - Fatturazione e sanzioni

Sussiste la responsabilità della società (soggetto passivo del tributo) per emissione di fatture false, anche nelle situazioni in cui l'effettiva emissione di tali fatture non risulta effettuata dal rappresentante legale dell'impresa, ma da un soggetto avente la c.d. **amministrazione di fatto**.
(Cassazione civile Sentenza, Sez. Trib., 14/04/2008, n. 9856)

IVA - Operazioni inesistenti

Le operazioni passive, costituendo fonti di credito ai fini IVA a vantaggio del contribuente, comportano l'onere - a suo carico - di fornire la **prova di esatta corrispondenza** fra la **spesa** effettivamente sostenuta e la corrispondente **detrazione d'imposta**. La fattura è documento idoneo a provare un costo dell'impresa; pertanto, nell'ipotesi di fatture che l'Amministrazione finanziaria valuti inerenti ad operazioni in tutto o in parte inesistenti, non ricade sul contribuente l'onere di provarne l'effettività, bensì compete all'Amministrazione medesima dedurre argomenti idonei a palesare l'inesistenza o la diversa e minore entità dell'operazione oggetto della fattura. Tuttavia, qualora l'Amministrazione fornisca sufficienti elementi - acquisiti attraverso gli accertamenti e i controlli a sua disposizione - per sostenere l'affermazione che alcune fatture riflettono operazioni in tutto o in parte fittizie, l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza e consistenza di tali operazioni si sposta sul contribuente.
Il giudice di merito deve quindi prendere in considerazione:

- gli elementi addotti dall'ufficio, al fine di verificare se sono idonei astrattamente ad inficiare la credibilità delle fatture e degli altri documenti contabili;
- le prove eventualmente addotte dal contribuente per contrastare la pretesa del fisco e giustificare la detrazione d'imposta operata.

Si deve ritenere sufficiente a spostare l'onere della prova l'allegazione di semplici elementi indiziari, ricavabili anche da «controlli indiretti».
(Cassazione civile Sentenza, Sez. Trib., 31/03/2008, n. 8247)

IVA - Registratori di cassa

La violazione dell'obbligo da parte del contribuente di emettere **scontrini fiscali** in relazione all'attività commerciale posta in essere negli anni oggetto di accertamento non si deve ritenere eliso dall'eventuale adempimento inerente agli obblighi di annotazione delle operazioni o dei corrispettivi giornalieri nello scontrino di chiusura giornaliera e di registrazione sul giornale di fondo.
(Cassazione civile Sentenza, Sez. Trib., 04/04/2008, n. 8756)

Reddito d'impresa - Ammortamento di beni strumentali di immediata sostituibilità

L'espressione «**entrata in funzione del bene**» (contenuta nell'art. 102, comma 1, D.P.R. n. 917/1986, secondo cui «le quote di ammortamento del costo dei beni materiali strumentali per l'esercizio dell'impresa sono deducibili a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene»), quando si tratti di un **bene di immediata e necessaria sostituibilità** rispetto a un bene in uso necessariamente continuativo, deve essere intesa come coincidente con quella del bene che si usa e che - in quanto sia soggetto a imprevedibile deperibilità o rottura - é da considerare funzionalmente inseparabile dal bene disponibile per l'immediato ricambio.
(Cassazione civile Sentenza, Sez. Trib., 04/04/2008, n. 8773)

Redditometro - Accertamento fiscale

La determinazione del reddito ai fini dell'imposizione diretta può risultare effettuata in relazione dell'applicazione del c.d. redditometro, in quanto lo stesso risulta imperniato su presunzioni fondate sull'*id quod plerumque accidit*. Pertanto, sussiste la dispensa dell'Amministrazione finanziaria da ulteriori prove rispetto ai fatti-indici di maggiore capacità contributiva, specificati dal redditometro stesso e posti a fondamento della pretesa tributaria.
Infatti, in materia di **presunzioni relative** (e non assolute), compete al contribuente l'onere di

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

provare che il reddito presunto applicando le regole del redditometro è formato, in modo totale o parziale, da redditi esenti o assoggettati ad imposta alla fonte o che il medesimo non esiste o sussiste in misura inferiore. Pertanto, i risultati del redditometro non costituiscono uno specifico strumento di selezione di contribuenti da sottoporre ad accertamento, ma legittimano l'accertamento, il quale, tuttavia, è sempre soggetto alla prova contraria del contribuente.
(Cassazione civile Sentenza, Sez. Trib., 07/04/2008, n. 8845)

Redditometro - Parametri di riferimento

Il possesso di un'automobile di lusso e l'utilizzo un certo numero di ore di una collaboratrice domestica sono, secondo il redditometro, elementi indicativi del maggior reddito del contribuente, a nulla rilevando che il contribuente abbia necessità di tale apporto lavorativo per la sua condizione di vedovo con due figli a carico, né l'erronea indicazione in un questionario di un numero di ore di lavoro superiore a quelle effettivamente prestate dalla colf.
(Cassazione civile Sentenza, Sez. Trib., 11/04/2008, n. 9654)

Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte - Integrazione del reato

Per integrare il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11, D.Lgs. n. 74/2000) non è necessario che sia in atto una procedura di riscossione coattiva dei tributi evasi: commette, infatti, il reato chiunque - al fine di sottrarsi al pagamento delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto o dei relativi interessi e sanzioni - aliena simulatamente i propri beni o compie altri atti fraudolenti idonei a frustrare l'efficacia della riscossione coattiva. L'esecuzione non configura un presupposto della condotta, ma è prevista solo come evenienza futura che la condotta tende (e deve essere idonea) a neutralizzare.
(Cassazione penale Sentenza, Sez. III, 09/04/2008, n. 14720)

LAVORO

NORME

Enti privati gestori di attività formative - Criteri e modalità per l'erogazione del contributo

Sono stati definiti i criteri e le modalità per la determinazione del contributo a favore degli enti privati gestori di attività formative, per l'anno 2008. Ai sensi della legge n. 40/1987, il Ministero del Lavoro e della previdenza sociale concede contributi per le **spese generali di amministrazione** relative al coordinamento operativo, non coperte da finanziamenti pubblici, agli enti privati a carattere nazionale che svolgono attività di promozione e coordinamento delle proprie sedi formative e orientative operanti nel sistema di:

- istruzione e formazione professionale;
- formazione superiore;
- formazione continua dei lavoratori.

Possono usufruire dei contributi gli enti privati, in possesso dei requisiti prescritti dalla citata legge n. 40/1987, che svolgono attività di **formazione professionale** come parte del sistema di istruzione pubblica, pari almeno al 60% in termini finanziari, della complessiva attività dell'ente.
Il limite temporale dei costi ammissibili è relativo all'esercizio finanziario 2008
(D.M. Ministero del Lavoro e della previdenza sociale 21/12/2007, G.U. 14/04/2008, n. 88)

Forme pensionistiche complementari - Schema di regolamento sulle modalità di adesione

È stato predisposto lo **schema di regolamento** sulle modalità di **adesione** alle **forme**

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

pensionistiche complementari, sottoposto ora alla procedura di **pubblica consultazione**. Eventuali osservazioni e proposte devono pervenire entro il 5 maggio 2008 all'indirizzo consultazione@covip.it. Il regolamento detta regole omogenee per la raccolta delle adesioni da parte di tutte le forme pensionistiche complementari vigilate dalla COVIP, al fine di tutelare l'adesione consapevole dei soggetti destinatari e garantire la correttezza dei comportamenti da parte dei soggetti preposti alla relativa raccolta. In quanto compatibili, le disposizioni si applicano anche alle forme pensionistiche comunitarie di cui all'art. 15-*ter*, D.Lgs. n. 252/2005, per le adesioni raccolte in Italia. Il regolamento si compone di due parti: il **Titolo I** regola la predisposizione e l'aggiornamento della **nota informativa**, il **deposito** della stessa presso la COVIP e la sua divulgazione, il **Titolo II** regola la raccolta delle adesioni (i luoghi dove è possibile effettuare l'attività, i soggetti che vi possono essere preposti e i comportamenti che gli stessi devono tenere). Prima dell'avvio della raccolta delle adesioni, la nota informativa deve essere depositata presso la COVIP. A tal fine i fondi pensione negoziali e i soggetti istitutori di fondi pensione aperti e di PIP, una volta acquisita l'iscrizione all'Albo della forma pensionistica, sono tenuti a trasmettere alla COVIP un'apposita comunicazione contenente l'attestazione che la nota è stata redatta in conformità allo schema predisposto dalla COVIP ed è coerente con lo statuto o regolamento approvato.
(Schema di regolamento COVIP 21/04/2008)

Organizzazioni sindacali e patronati - Rilascio del modulo per le dimissioni volontarie

È stata definita la **convenzione** secondo la quale le organizzazioni sindacali dei lavoratori e i patronati mettono a disposizione dei lavoratori e delle lavoratrici, nonché dei prestatori d'opera e delle prestatrici d'opera, il modulo per la presentazione delle dimissioni volontarie.
(D.M. Ministero del Lavoro e della previdenza sociale 31/03/2008, G.U. 15/04/2008, n. 89)

PRASSI

Collocamento obbligatorio - Illeciti amministrativi e reati contravvenzionali

In merito alla corretta applicazione dei precetti in materia di adempimenti relativi al **collocamento ordinario** (registrazioni sui libri di matricola, di paga, sezione presenze, comunicazione di cessazione del rapporto di lavoro, etc.), il Ministero del Lavoro chiarisce che:

- gli illeciti (di natura amministrativa e di natura penale) più ricorrenti in materia di lavoro sono da riferirsi a ciascun lavoratore; pertanto, le relative condotte datoriali devono di regola intendersi come **distinte ed astrattamente indipendenti** l'una dall'altra, anche se poste in essere contestualmente; vi sono peraltro ipotesi residuali in cui il precetto contempla una pluralità di fattispecie quali semplici modalità di commissione di un unico illecito, per cui la relativa sanzione si applica una sola volta;
- il datore di lavoro ha l'obbligo di iscrivere nel libro matricola ciascun prestatore d'opera, relativamente al quale devono essere indicati una serie di elementi (numero d'ordine di iscrizione, cognome, nome, etc.). L'obbligo si deve ritenere violato ogni volta che si omette - prima dell'inizio della prestazione lavorativa - la registrazione di un prestatore d'opera (tanti illeciti quanti sono i lavoratori oggetto dell'omissione) e/o si effettuano una o più inesattezze nella scritturazione (tanti illeciti quanti sono i lavoratori oggetto di scritturazioni inesatte);
- l'obbligo di registrare ogni dipendente nel libro paga, sezione presenze, è violato in relazione a ciascun dipendente per il quale il datore di lavoro non iscriva l'orario di lavoro da questi effettuato il giorno antecedente. Anche in questo caso, quindi, sussistono tanti illeciti quanti sono i lavoratori oggetto delle omesse o inesatte registrazioni;
- sussiste la previsione di illecito amministrativo ogni volta che - all'atto dell'erogazione della retribuzione in favore di ogni lavoratore - non venga consegnato il prospetto di paga ovvero

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

viene consegnato successivamente e/o in modo incompleto o con dati inesatti. Sussistono tanti illeciti quanti sono i lavoratori oggetto dell'omissione o della consegna incompleta e - di norma - per ogni mese in cui si verifica l'omissione ovvero l'incompletezza. Se, peraltro, il prospetto di paga è consegnato non solo successivamente ma anche in modo incompleto, si tratta comunque di un **unico illecito** e deve essere applicata **una sola sanzione**;
- l'omessa o ritardata comunicazione preventiva dell'instaurazione del rapporto di lavoro non impedisce la (giuridicamente esigibile e materialmente possibile) comunicazione di cessazione, che deve essere quindi autonomamente sanzionata.

(Lettera circolare Ministero del Lavoro e della previdenza sociale 18/04/2008, prot. 25/I/0005407)

Contributi volontari 2008 - Lavoratori dipendenti

La variazione dell'indice ISTAT dei prezzi consumo, risultata pari all'1,70%, determina un equivalente aumento delle **retribuzioni m.edie settimanali** su cui sono calcolati i **contributi volontari** per l'anno 2008. Nello specifico:

- per i lavoratori dipendenti non agricoli: la **retribuzione minima settimanale** è pari a 177,42 euro; la **prima fascia di retribuzione annuale** oltre la quale è prevista l'applicazione dell'aliquota aggiuntiva dell'1% è di 40.765 euro; il **massimale** da applicare ai prosecutori volontari titolari di contribuzione non anteriore al 1° gennaio 1996 o che, avendone il requisito, esercitino l'opzione per il sistema contributivo è di 88.669 euro.
  Inoltre, per l'anno 2008 non si è verificata alcuna variazione dell'aliquota IVS dovuta al Fondo pensioni lavoratori dipendenti rispetto all'anno 2007: di conseguenza non sono variati i coefficienti di ripartizione dei contributi versati; l'aliquota IVS relativa ai lavoratori dipendenti non agricoli, autorizzati alla prosecuzione volontaria da decorrenza compresa entro il 31 dicembre 1995, è pari al 27,87%;
- gli iscritti all'evidenza contabile separata del FPLD (Autoferrotramvieri, Elettrici, Telefonici e dirigenti ex INPDAI), al Fondo Volo e Fondo dipendenti Ferrovie dello Stato continuano a versare la stessa aliquota vigente per la contribuzione obbligatoria, pari al 33%;
- per i prosecutori volontari del Fondo Volo restano invariate le aliquote contributive differenziate in relazione alla data di iscrizione al Fondo, all'anzianità complessivamente maturata, anche in gestioni diverse, al 31 dicembre 1995 e all'adesione ai fondi complementari: per i soggetti con più di 18 anni di anzianità contributiva alla data del 31 dicembre 1995, o anche con meno di 18 anni di anzianità contributiva se non hanno aderito ai fondi complementari, si conferma l'aliquota del 40,82%; per i soggetti iscritti al Fondo, con meno di 18 anni di anzianità contributiva al 31 dicembre 1995, che hanno aderito ai Fondi complementari, l'aliquota da applicare è pari al 37,70%; per quelli iscritti dopo tale data e che risultino privi di anzianità contributiva in qualsivoglia gestione, l'aliquota contributiva da applicare è pari al 37,70%.

(Circolare INPS 17/04/2008, n. 50)

DURC - Benefici normativi e contributivi

L'INPS ha illustrato le modalità operative e procedurali per la **verifica mensile** del **requisito di regolarità**, chiarendo i contenuti che il DURC deve presentare per consentire la fruizione dei **benefici normativi e contributivi** in materia di lavoro e legislazione sociale che la legge n. 296/2006 subordina al possesso, da parte del datore di lavoro, di tale documento. Le disposizioni attuative sono state dettate dal D.M. 24 ottobre 2007. Dal 1° gennaio 2008, i datori di lavoro che intendano fruire dei benefici normativi e contributivi previsti dalla normativa in materia di lavoro e di legislazione sociale, devono essere in possesso della regolarità contributiva attestata tramite il DURC.
Con riferimento alla fattispecie di DURC richiesto ai datori di lavoro per la fruizione dei benefici, nel caso di coincidenza tra l'istituto previdenziale che rilascia il DURC e quello che ammette il datore

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

di lavoro alla fruizione dei benefici contributivi, l'Istituto stesso verifica la sussistenza delle condizioni di regolarità, nel rispetto dei requisiti richiesti per il rilascio del DURC, senza procedere alla sua materiale emissione. In relazione a ciò, l'attestazione di regolarità ai fini della fruizione dei benefici richiesti viene denominata «DURC interno».
La richiesta del DURC al fine di poter fruire dei benefici si ritiene assolta attribuendo al **modello DM10**, che contiene le agevolazioni, il carattere di **idonea manifestazione di volontà** del datore di lavoro. I benefici contributivi in argomento sono costituiti dagli **sgravi** collegati alla costituzione e/o gestione del rapporto di lavoro che rappresentano una deroga all'ordinario regime contributivo. Affinché possa propriamente parlarsi di agevolazione contributiva, tale deroga deve di fatto operare come **abbattimento di un'aliquota ordinariamente più onerosa**, e non può essere a sua volta regola per un determinato settore o categoria di lavoratori.
(Circolare INPS 18/04/2008, n. 51)

Emersione del lavoro nero - Accesso alla procedura precluso in presenza di regolarizzazione

La preclusione all'accesso alla procedura di **emersione del lavoro nero** opera nei confronti dei datori di lavoro che - alla data della presentazione dell'istanza di emersione - abbiano già **regolarizzato** (**anche in parte**) i lavoratori interessati, a prescindere che la regolarizzazione sia avvenuta spontaneamente o a seguito di accertamenti ispettivi.
Infatti, il mero accertamento ispettivo, non seguito dalla regolarizzazione - ancorché in presenza di provvedimenti amministrativi o giurisdizionali non definitivi - non è da ritenersi ostativo all'accesso alla procedura. In presenza di istanza di revoca del provvedimento di sospensione dell'attività (necessariamente preceduta dalla regolarizzazione dei lavoratori), l'istanza di emersione è invece preclusa.
(Nota Ministero del Lavoro e della previdenza sociale 07/04/2008, prot. 25/I/0004809)

ENPALS - Denuncia mensile

A seguito dell'introduzione del nuovo sistema di comunicazione della denuncia mensile tramite flusso XML e della conseguente scomparsa della tradizionale denuncia trimestrale, con la circolare n. 17/2007 l'ENPALS aveva comunicato che la presentazione della denuncia contributiva inerente alle retribuzioni dei mesi di gennaio e febbraio 2008 doveva essere eseguita entro il 25 aprile 2008 (in corrispondenza con quella relativa al mese di marzo). Considerate le difficoltà procedurali riscontrate, l'Ente segnala che la **scadenza** per la **trasmissione delle denunce contributive mensili** relative ai mesi di **gennaio**, **febbraio**, **marzo** e **aprile 2008** può essere eseguita, senza applicazione di sanzioni, **entro il 25 giugno 2008**.
(Circolare ENPALS 24/07/2008, n. 7)

Lavoratori extracomunitari - Decorrenza della contribuzione

L'obbligo contributivo a favore dei lavoratori extracomunitari decorre dalla data indicata nel **contratto** di lavoro quale **data di inizio del rapporto di lavoro**, non da quella della stipula del contratto di soggiorno. La data di inizio del rapporto di lavoro denunciata all'Istituto, pertanto, può legittimamente risultare **successiva alla data di sottoscrizione del contratto di soggiorno** per lavoro presso lo Sportello unico per l'immigrazione. In caso di decesso del datore di lavoro o di cessazione dell'azienda che aveva originariamente fatto richiesta di nulla osta al lavoro per un cittadino extracomunitario, è peraltro riconosciuta la possibilità di subentro nell'assunzione da parte di un componente della famiglia del defunto o da parte della nuova azienda che a tutti gli effetti rileva quella precedente. In tal caso, il nuovo datore di lavoro dovrà presentare allo Sportello unico competente una specifica richiesta facendo riferimento all'istanza a suo tempo inoltrata, indicandone gli estremi e seguendo la successiva procedura prevista per l'assunzione del cittadino extracomunitario.
(Messaggio INPS 15/04/2008, n. 8737)

Lavoratori in trasferta o in missione - Comunicazione all'INAIL

I datori di lavoro e i committenti sono tenuti a comunicare all'INAIL, anche se non è previsto un

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

apposito modello, i dati dei lavoratori inviati in trasferta o missione. L'obbligo deriva dalle modalità di applicazione della tariffa e richiede la comunicazione dei dati relativi al datore di lavoro o committente, al lavoratore (compresa la retribuzione o compenso), al luogo e alla durata della trasferta, nonché al contenuto della prestazione lavorativa.
(Nota INAIL 20/03/2008)

Lavoro domestico - Nessuna sanzione per ritardato versamento dei contributi per le nuove assunzioni

Dall'11 gennaio 2008, i datori di lavoro domestico devono comunicare l'**assunzione** del lavoratore esclusivamente al Centro per l'Impiego del proprio Comune, utilizzando l'apposita procedura telematica o inviando il modulo scaricabile dal sito internet del Ministero del Lavoro. Analoga comunicazione deve essere fatta in caso di **proroga**, **trasformazione** o **cessazione** del rapporto di lavoro. In considerazione delle situazioni di ritardo nelle operazioni verificatesi nella fase di avvio delle nuove procedure telematiche di comunicazione, in caso di **prima iscrizione**, al datore di lavoro - tenuto al **pagamento dei trimestri già scaduti** entro 30 giorni dalla data di invio dei bollettini - non sarà applicata alcuna **x** se il versamento risulterà effettuato in detto termine.
(Comunicato INPS 21/04/2008)

Tutela della maternità - Interdizione anticipata dal lavoro

In caso di **interdizione dal lavoro**:

- per **complicanze nella gestazione** o **pregresse patologie** che si teme possano essere aggravate dallo stato di gravidanza - la relativa domanda si intende accolta decorsi 7 giorni dalla sua presentazione e il provvedimento decorre dalla data di inizio dell'astensione dal lavoro;
- per **mansioni o condizioni di lavoro a rischio** - il provvedimento presuppone un accertamento circa l'impossibilità, per il datore di lavoro, di adottare misure volte all'eliminazione dei rischi per la salute della lavoratrice; resta ferma la possibilità di disporre l'astensione, anche prima di tale accertamento, nel caso in cui il datore di lavoro dichiari l'impossibilità di adibire la lavoratrice a mansioni diverse. L'interdizione dal lavoro decorre, comunque, dalla data del provvedimento stesso, non potendo essere emanato un provvedimento che agisca retroattivamente.

(Lettera circolare Ministero del Lavoro e della previdenza sociale 17/04/2008, prot. 25/SEGR/0005249)

GIURISPRUDENZA

Contratti a termine - proroga

Deve essere considerata illegittima la proroga del contratto a tempo determinato di un lavoratore impiegato per 16 anni, con 10 contratti a tempo determinato, connessa al mero protrarsi delle esigenze poste alla base della originaria ragione dell'apposizione del termine, con conseguente conversione del relativo contratto in un contratto a tempo indeterminato e pieno dalla stessa data, in applicazione della disciplina legislativa allora vigente. Infatti, in relazione alla previgente legge n. 230/1962, la **legittimità della proroga del termine** apposto al **contratto di lavoro** è subordinata al concorrere di due **condizioni**, tra di loro connesse, costituite dall'**identità dell'attività lavorativa** rispetto **a quella per la quale il contratto è stato stipulato e dalla ricorrenza di esigenze** contingenti ed imprevedibili, comunque, diverse da quelle che costituivano la ragione dell'iniziale contratto.
(Cassazione civile Sentenza, Sez. Lav., 16/04/2008, n. 9993)

Contribuzioni dovute all'INPS - Omesso versamento

Si deve individuare concettualmente il reato di omessa presentazione delle denunce mensili

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

obbligatorie nelle situazioni in cui il mancato versamento dei contributi risulta di **entità superiore al maggiore importo tra 2.582,28 euro** mensili e il **50% dei contributi complessivamente dovuti**. Infatti, i parametri per attribuire **rilevanza penale** all'omessa presentazione della denuncia all'INPS che comporta l'omissione del versamento dei contributi sono i seguenti:

- l'**importo mensile** (riferito a quanto dovuto a titolo di corresponsione contributiva in un determinato mese dell'anno in relazione alle retribuzioni erogate a tutti i lavoratori dipendenti) non deve essere inferiore a **2.582,28 euro**;
- il **50% dei contributi complessivamente dovuti,** all'evidenza per la pluralità dei lavoratori effettivamente impiegati nell'azienda, deve necessariamente risultare riferito a **ciascun mese**, in quanto la determinazione deve risultare ancorata a dati omogenei e relativi all'ambito temporale presupposto dalle vigenti disposizioni normative.

Il chiarimento interpretativo dell'art. 37 citato è stato formulato con specifico riferimento all'avverbio «complessivamente» che non deve riferirsi a più mensilità, ma a ciascun mese, in considerazione che il calcolo deve essere ancorato a dati omogenei e inerenti all'ambito temporale presupposto della norma.
(Cassazione penale Sentenza, Sez. III, 16/04/2008, n. 15674)

Ferie - Senza autorizzazione il lavoratore è assente ingiustificato

Si deve considerare legittimo il licenziamento del lavoratore motivato dall'**assenza ingiustificata**, oltre il limite previsto dal contratto di categoria, senza aver prima **concordato formalmente le ferie** con il proprio superiore. Non equivale ad autorizzazione l'espressione, pronunciata da quest'ultimo: «fai come vuoi, mettiti in ferie [...] basta che te ne vai». Non è infatti sufficiente una battuta del datore di lavoro per giustificare l'assenza per ferie. Questo istituto deve essere concordato formalmente, trattandosi di evento dell'attività aziendale, che va coordinato con l'attività produttiva e, come tale, è subordinato alla **valutazione del datore di lavoro**.
(Cassazione civile Sentenza, Sez. Lav., 14/04/2008, n. 9816)

Incentivo all'esodo - Uscita dall'azienda di un solo lavoratore

Il diritto all'applicazione dell'**aliquota IRPEF ridotta alla metà** , prevista dall'art. 19, comma 4-*bis*, D.P.R. n. 917/□ (poi abrogato ad opera del D.L. n. 223/2006) al fine di **incentivare l'esodo anticipato dei lavoratori prossimi al pensionamento**, è riconosciuto non solo in presenza di esodo che concerna la generalità dei dipendenti o intere e specifiche categorie di essi, ma anche in caso di uscita, in tempi diversi, di uno o più lavoratori.
Si deve, infatti, escludere un'interpretazione che affermi la possibilità di riconoscere l'agevolazione («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 se uomini [...] l'imposta si applica con aliquota pari alla metà di quella applicata al trattamento di fine rapporto») solo in presenza di esodo che concerna la **generalità dei dipendenti** o **intere e specifiche categorie** di essi, in possesso dei requisiti prescritti dalla norma.
Il fine dichiarato della disposizione è quello di incentivare l'esodo anticipato dei lavoratori prossimi al pensionamento, in un quadro di misure urgenti in materia di finanza pubblica, sottese alla razionalizzazione delle risorse aziendali e alla creazione di nuove opportunità di lavoro: tale obiettivo viene conseguito sia nel caso di uscita, simultanea, di un gran numero di dipendenti, sia pure in quello di uscita, in tempi diversi, di uno o più lavoratori.
(Cassazione civile Sentenza, Sez. Trib., 09/04/2008, n. 9202)

Infortunio sul lavoro - Responsabilità

In presenza di infortunio sul lavoro, non è influente il rilievo che il soggetto infortunato avrebbe potuto rifiutare di svolgere la prestazione, in quanto consapevole dei rischi connessi alla medesima. Infatti, si deve ritenere sempre sussistente la **responsabilità del committente** o del **datore di lavoro**, in quanto l'eventuale **concorso di colpa** può essere ravvisato solamente nell'ipotesi in cui il lavoratore pone in essere una **condotta colposa o negligente**, ponendo in

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

essere comportamenti che risultano oltre i suoi compiti oppure quando non segue o non rispetta le precise o consapevoli direttive ricevute. Inoltre, non si deve ritenere rilevante, ai fini in argomento, la condizione che il soggetto prestatore è individuabile come lavoratore autonomo.
(Cassazione civile Sentenza, Sez. III, 15/04/2008, n. 9898)

Lavoratori di call center - Inquadramento

Sussiste il diritto all'inquadramento come **lavoratori subordinati** per i collaboratori che, lavorando in un call center, effettuano telefonate seguendo le direttive del datore di lavoro sia sul numero delle chiamate, sia sull'esito delle medesime. Tali lavoratori, che prestano servizio nella struttura di una società, hanno diritto ad un contratto di lavoro subordinato se sono assoggettati al **potere direttivo**, **disciplinare** e **di controllo** del **datore di lavoro**. Costituiscono ulteriori indici di subordinazione l'assenza del rischio d'impresa, la continuità della prestazione, l'obbligo di osservare un orario di lavoro, la cadenza e la forma della retribuzione, l'utilizzazione di strumenti di lavoro e lo svolgimento della prestazione in ambienti messi a disposizione dal datore di lavoro.
(Cassazione civile Sentenza, Sez. Lav., 14/04/2008, n. 9212)

Lavoro subordinato - Tutela del rapporto

La responsabilità del datore di lavoro *ex* art. 2087 c.c. deve essere intesa di carattere contrattuale, in quanto il contenuto del contratto individuale di lavoro risulta integrato per legge (ai sensi dell'art. 1374 del codice civile) dall'ordinamento che prescrive l'obbligo di sicurezza e lo prevede nel sinallagma contrattuale. Pertanto, nella domanda di **danni derivanti da infortunio sul lavoro**, la **ripartizione dell'onere probatorio** deve necessariamente seguire lo schema dell'art. 1218 c.c. sull'inadempimento delle obbligazioni. Il lavoratore dipendente che procede per il riconoscimento del danno differenziale deve, pertanto, dimostrare:

- l'esistenza dell'obbligazione lavorativa;
- la sussistenza del danno;
- il nesso causale fra la prestazione e l'infortunio occorsogli;

al datore di lavoro, compete provare che il danno è dipeso da una causa non imputabile a lui e che sono state predisposte tutte le misure di sicurezza per prevenire il danno.
(Cassazione civile Sentenza, Sez. Lav., 14/04/2008, n. 9817)

Lavoro a tempo determinato o a termine - Durata del rapporto

Si deve ritenere illegittima l'apposizione di un termine temporale ad un contratto di lavoro stipulato con riferimento a una fattispecie per la quale il contratto collettivo non contiene, *ex* art. 23, legge n. 56/1987, l'esplicita indicazione della percentuale dei lavoratori che possono essere assunti rispetto a quelli impiegati a tempo indeterminato, non corrispondendo ad un tipo legale quello previsto a termine.
(Cassazione civile Sentenza, Sez. Lav., 08/04/2008, n. 9141)

Trattamento di fine rapporto - Nuova domanda di riliquidazione

Nel caso in cui, a seguito alla cessazione del rapporto di lavoro, il TFR risulti oggetto di un'azione giudiziaria di condanna proposta dal lavoratore dipendente nei riguardi del datore di lavoro, si deve ritenere preclusa un'eventuale nuova richiesta di riliquidazione del medesimo trattamento, anche nell'ipotesi in cui risulti fondata su ragioni non dedotte, ma, tuttavia, deducibili nel giudizio precedentemente intercorso, in quanto sussiste ed è operativo il principio secondo cui la cosa giudicata copre non solo il dedotto, ma anche il deducibile.
(Cassazione civile Sentenza, Sez. Lav., 11/04/2008, n. 9545)

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

CONTABILITÀ

NORME

Banche di garanzia collettiva dei fidi - Disposizioni di vigilanza di Banca d'Italia

In attuazione delle previsioni di legge di riforma dei confidi, sono state emanate le disposizioni sui confidi soggetti a vigilanza in quanto costituiti in forma di banca. L'art. 13, D.L. n. 269/2003 (che ha introdotto una generale riforma della disciplina dei confidi) ha infatti previsto la possibilità che i **confidi** possano assumere anche la veste di **banche cooperative**.
Le disposizioni di vigilanza definiscono le fonti normative e le disposizioni applicabili alle banche di garanzia collettiva dei fidi (da ricondurre alla categoria delle **società cooperative a mutualità prevalente**) e disciplinano la forma giuridica che tali banche devono adottare (società cooperativa per azioni a responsabilità limitata), i criteri di prevalenza dell'attività di garanzia collettiva e l'area di competenza territoriale delle banche di garanzia collettiva, nonché il trattamento prudenziale dei fondi monetari costituiti presso banche a garanzia dei crediti verso i soci dei confidi.
(Provvedimento Banca d'Italia 28/02/2008, G.U. 15/04/2008, n. 89)

PRASSI

IVA - Trasferimento del plafond in conferimento di ramo d'azienda

In ipotesi di conferimento di un complesso aziendale costituito da due distinti rami d'azienda (si tratta, in particolare, delle divisioni che si occupano di esportazione) a favore di due società beneficiarie, il trasferimento del plafond a favore delle conferitarie non è subordinato al trasferimento di tutti i debiti/crediti dell'azienda ma solo delle **posizioni attive e passive** necessarie ad assicurare, in situazione di continuità, la prosecuzione dell'attività di impresa.
Il conferimento d'azienda o di ramo aziendale determina il subentro nella posizione di esportatore abituale da parte del conferitario il quale può fruire del plafond maturato dalla conferente quando ricorrono due **condizioni**:

- il conferitario continua - senza soluzione di continuità - l'attività relativa ai complessi aziendali oggetto del conferimento, in precedenza svolta dal conferente;
- il conferente subentra nei rapporti giuridici (attivi e passivi) relativi ai complessi aziendali conferiti.

Tali condizioni risultano soddisfatte nel caso di specie, in cui una società che opera nella progettazione, produzione e vendita di macchinari ed impianti prevalentemente destinati ai settori farmaceutico, cosmetico e della produzione del tè in bustine, in possesso dello *status* di esportatore abituale, intende conferire due distinti rami d'azienda a favore di due società beneficiarie, appositamente costituite. Nella fattispecie, oggetto del conferimento sono le divisioni che si occupano di esportazione e che proseguiranno la medesima attività in seno alle società conferitarie soddisfacendo, così, la prima condizione.
Inoltre, presso le conferitarie vengono trasferiti tutti i rapporti giuridici attivi e passivi relativi al ramo aziendale oggetto di conferimento, ad eccezione dei debiti per gli stipendi verso i dipendenti relativi al mese di dicembre, per la tredicesima mensilità, per ritenute e contributi verso l'erario e gli istituti previdenziali. In considerazione del fatto che:

- le posizioni non trasferite non incidono sull'attività di esportazione;
- attraverso l'utilizzo del codice SeCo (Settore Contabile) è possibile attribuire le diverse operazioni attive ad ogni ramo di azienda, in modo univoco ed oggettivo, nonché verificare, dagli atti, il loro totale trasferimento;
- (come già sottolineato dalla giurisprudenza tributaria) nelle «trasformazioni sostanziali soggettive» il trasferimento del plafond a favore dell'avente causa non deve ritenersi

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

subordinato al trasferimento di tutti i debiti/crediti dell'azienda ma solo delle posizioni attive e passive necessarie ad assicurare, in situazione di continuità, la prosecuzione dell'attività di impresa rivolta ai clienti non residenti,

si devono ritenere soddisfatte entrambe le condizioni richieste per il trasferimento del plafond dalla società conferente alle società beneficiarie.
(Risoluzione Agenzia delle Entrate 21/04/2008, n. 165/E)

Rapporto tra società ed ente - Reverse charge

Dalla possibilità di qualificare giuridicamente le società come soggetti operanti «in house providing», sul piano fiscale non discende l'effetto automatico di escludere l'applicazione del regime del reverse charge. Al fine di verificare se il rapporto - tra società ed ente - sia riconducibile nell'ambito applicativo dell'art. 17, comma 5, D.P.R. n. 633/1972 (e, come tale, soggetto alla disciplina del reverse charge), è necessario analizzare le disposizioni convenzionali che disciplinano le reciproche obbligazioni e diritti, per appurare se le clausole apposte consentono o meno la riconducibilità del rapporto al contratto di appalto. Nel caso in cui - alla luce delle disposizioni contrattuali - il rapporto sia qualificabile come appalto, il diverso rapporto intercorrente tra la società multiutility e i soggetti terzi, chiamati dalla prima ad eseguire, per proprio conto, prestazioni di servizi riconducibili alla sezione F della tabella ATECOFIN, deve essere configurato quale subappalto, con la conseguenza che le fatture emesse dai soggetti qualificati come subappaltatori devono essere emesse con applicazione del meccanismo dell'inversione contabile.
(Risoluzione Agenzia delle Entrate 16/04/2008, n. 155/E)

GIURISPRUDENZA

Accertamento induttivo - Smarrimento delle scritture contabili

La rilevanza impositiva delle operazioni accertate dall'ufficio (facendo riferimento, in assenza di prove addotte dal contribuente, agli elementi desumibili dalle risultanze ispettive della Guardia di Finanza) non è scalfita dallo **smarrimento delle scritture contabili** (che, di per sé e in assenza di elementi di riscontro, non può giustificare il riconoscimento di costi), considerando inoltre che **grava sul contribuente** l'onere di provare i fatti che legittimano i costi medesimi.
Come già affermato dalla Corte di Cassazione (sentenza n. 13605/203) in riferimento a fattispecie con problematica similare, quando il contribuente non è in grado di dimostrare la fonte «che giustifica la detrazione per avere denunciato un furto della contabilità, non spetta all'Amministrazione di operare un esame incrociato dei dati contabili ma al contribuente di attivarsi, attraverso la ricostruzione del contenuto delle fatture emesse, con l'acquisizione - presso i fornitori - della copia delle medesime; né una denuncia di furto è di per se stessa sufficiente a dare prova dei fatti controversi, se priva della precisa indicazione riguardante le singole fatture e il loro contenuto».
(Cassazione civile Sentenza, Sez. Trib., 16/04/2008, n. 9919)

Documento e prova documentale - Fattura

La fattura costituisce prova idonea scritta del credito quale prevista *ex lege* per l'emissione di un decreto ingiuntivo, sempre, ovviamente, che ne risulti la regolarità amministrativa e fiscale.
Per quanto attiene, invece, il valore probatorio della medesima in relazione alla **certezza**, alla **liquidità** e all'**esigibilità** del credito reveniente, è necessario poter dimostrare il fondamento della pretesa. In altri termini, si deve considerare il venir meno sia nel giudizio di merito, sia anche in quello di opposizione al decreto ingiuntivo ottenuto, in quanto la fattura si inquadra tra gli atti giuridici a contenuto partecipativo, consistendo in una specifica dichiarazione indirizzata all'altra parte di fatti concernenti un rapporto precedentemente costituito.
Nel caso in cui tale rapporto risulti contestato tra le parti, la fattura, anche se annotata nei libri obbligatori - proprio per la sua particolare formazione a opera della stessa parte che intende

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

usufruirne - non può pervenire a prova del contratto, ma, al più, può raffigurare un mero indizio della stipulazione del medesimo.
Ai fini dell'esecuzione della prestazione, la stessa non può assumere nessun valore, neppure indiziario, anche se, in concreto, può essere riconosciuto alla fattura una coerente rispondenza della prestazione stessa rispetto a quella pattuita, come gli altri elementi costitutivi del contratto cui fa riferimento. La prova, pertanto, della prestazione deve risultare in relazione all'effettività e all'esecutività avvenuta del contratto.
(Cassazione civile Sentenza, Sez. III, 03/04/2008, n. 8549)

Finanziamento dei soci - Interessi passivi e ritenuta d'acconto

Gli interessi passivi relativi a debito verso soci per finanziamenti da questi ultimi operati nei confronti della società devono essere assoggettati a **ritenuta d'acconto** anche se **materialmente mai erogati**. Infatti, secondo la giurisprudenza consolidata della Corte di Cassazione (Cass. n. 14573/2001, n. 6257/2001), in tema di imposte sui redditi, i finanziamenti dei soci in favore della società non formalmente deliberati in conto capitale si presumono onerosi - salva la prova contraria gravante sul contribuente - e sono, pertanto, produttivi di interessi, con la conseguenza che la società è tenuta ad effettuare la ritenuta di acconto, ai sensi dell'art. 26, ultimo comma, D.P.R. n. 600/1973, sugli interessi, indipendentemente dalla materiale erogazione degli stessi.
(Cassazione civile Sentenza, Sez. Trib., 04/04/2008, n. 8747)

Imposta sul patrimonio netto - Fondo per la copertura di perdite derivanti da verifiche tributarie

Il fondo iscritto in bilancio per specifici oneri o passività (come la copertura di perdite derivanti dalla verifica della polizia tributaria) non deve essere incluso nel patrimonio netto, che è l'oggetto dell'imposta sul patrimonio netto. L'esclusione è assoluta: il fondo specifico non deve essere ascritto né ai fondi altri - art. 2424 c.c., Passivo, B) Fondi per rischi e oneri - né alla perdita dell'esercizio - art. 2424 c.c., A) Patrimonio netto, IX - Utile (perdita) dell'esercizio. Poiché, nella fattispecie, il fondo iscritto in bilancio è un «fondo costituito per la copertura di perdite che sarebbero derivate da un'ispezione fiscale operata dalla Guardia di finanza», è un fondo specifico, che non deve essere pertanto incluso nel patrimonio netto, oggetto dell'imposta istituita dal D.L. 394/1992.
(Cassazione civile Sentenza, Sez. Trib., 09/04/2008, n. 9184)

SOCIETÀ & IMPRESA

NORME

Autotrasporto - Contributi alle imprese

È stato disciplinato il procedimento di fruizione - mediante credito d'imposta - del contributo, a valere sul Fondo per le misure di accompagnamento della riforma dell'autotrasporto di merci e per lo sviluppo della logistica, da erogarsi a favore delle imprese di autotrasporto.
Il credito d'imposta è utilizzabile **esclusivamente in compensazione**, a decorrere dalla data del riconoscimento dell'agevolazione. Nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in corso alla data di riconoscimento dell'agevolazione, e nelle dichiarazioni relative ai periodi d'imposta nei quali il credito è utilizzato, sono indicati:

- l'ammontare della spesa complessiva, sostenuta per gli interventi e gli investimenti agevolabili;
- l'importo del credito d'imposta spettante.

In caso di utilizzo del credito di imposta in tutto o in parte non spettante, si rendono applicabili le

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

norme in materia di liquidazione, accertamento, riscossione e contenzioso, nonché le disposizioni relative alle sanzioni previste ai fini delle imposte sui redditi.
(D.M. Ministero dei Trasporti 05/03/2008, G.U. 22/0/2008, n. 95)

Obblighi di comunicazione a carico delle imprese - Credito d'imposta alla ricerca e sviluppo

È stato emanato il regolamento sul credito d'imposta alla ricerca e sviluppo, ai sensi dell'art. 1, commi 280-282, Finanziaria 2007, che individua gli obblighi di comunicazione a carico delle imprese per quanto attiene alle attività di ricerca e di sviluppo agevolabili e alle modalità di verifica e accertamento della effettività delle spese e dei costi sostenuti e della loro coerenza con la disciplina comunitaria.
A decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2006 e fino alla chiusura del periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2009, è attribuito alle imprese un credito d'imposta nella misura del 10% dei costi sostenuti per attività di ricerca e sviluppo, in conformità alla vigente disciplina comunitaria degli aiuti di Stato in materia (misura elevata al 40% qualora i costi di ricerca e sviluppo siano riferiti a contratti stipulati con università ed enti pubblici di ricerca).
Ai fini della determinazione del credito d'imposta i costi non possono superare l'importo di 50 milioni di euro per ciascun periodo d'imposta. Il credito d'imposta deve essere indicato nella relativa **dichiarazione dei redditi** e non concorre alla formazione del reddito né della base imponibile IRAP ed è utilizzabile ai fini dei versamenti delle imposte sui redditi e dell'IRAP dovute per il periodo d'imposta in cui le spese sono state sostenute; l'eventuale **eccedenza** è utilizzabile in compensazione, a decorrere dal mese successivo al termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta con riferimento al quale il credito è concesso.
Vengono specificamente individuate le attività ammissibili al credito d'imposta, di cui possono beneficiare le imprese operanti in tutti i settori di attività , escluse le imprese in difficoltà.
Ai fini della determinazione del credito d'imposta, sono **ammissibili** - nel limite massimo di 50 milioni di euro per ciascun periodo d'imposta - i **costi** riguardanti:

- il personale (limitatamente a ricercatori e tecnici, purché impiegati nell'attività di ricerca e sviluppo) - viene preso in considerazione il costo aziendale del personale dipendente, compreso quello assunto con contratto a progetto;
- gli strumenti e le attrezzature di laboratorio (nella misura e per il periodo in cui sono utilizzati per l'attività di ricerca e sviluppo);
- i fabbricati e i terreni dedicati esclusivamente per la realizzazione di centri di ricerca (nella misura e per il periodo in cui sono utilizzati per l'attività di ricerca e sviluppo);
- la ricerca contrattuale, le competenze tecniche e i brevetti, acquisiti ovvero ottenuti in licenza da fonti esterne a prezzi di mercato, nell'ambito di un'operazione effettuata alle normali condizioni di mercato e che non comporti elementi di collusione;
- i servizi di consulenza, utilizzati esclusivamente ai fini dell'attività di ricerca e sviluppo;
- le spese generali;
- i costi sostenuti per l'acquisto di materiali, forniture e prodotti analoghi, utilizzati per l'attività di ricerca e sviluppo.

Le imprese beneficiarie indicano - a pena di decadenza - in un'apposita sezione della dichiarazione dei redditi il prospetto relativo ai costi sulla base dei quali è stato determinato l'importo del credito d'imposta, e conservano tutta la **documentazione** utile a dimostrare l'ammissibilità e l'effettività dei costi sulla base dei quali è stato determinato l'importo del credito d'imposta.
Qualora, dall'attività di controllo sulla corretta fruizione del credito d'imposta, venga accertato il mancato rispetto dei presupposti e delle condizioni previste dalla legge, l'Agenzia delle Entrate procede al recupero dell'importo indebitamente fruito, dei relativi interessi e delle sanzioni applicabili.
(D.M. Ministero Sviluppo economico 28/03/2008, n. 76, G.U. 18/04/2008, n. 92)

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

PRASSI

Enti non commerciali - Successione a titolo universale

Il trattamento tributario, ai fini delle imposte dirette, dell'IVA e delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, nonché gli adempimenti fiscali e dichiarativi nell'ipotesi di successione a titolo universale tra enti pubblici (comportante il trasferimento al nuovo soggetto di diritto pubblico dei beni e dei rapporti patrimoniali e finanziari facenti capo agli enti soppressi) è **assimilabile** ad una **fusione per incorporazione**, da cui discende l'applicabilità alla fattispecie delle norme specifiche previste dal testo unico delle imposte sui redditi.
In particolare, ai fini delle imposte dirette, se i beni gestiti dagli enti incorporati sono stati utilizzati in **regime di impresa** e dopo la fusione:

- confluiscono in un'attività d'impresa dell'ente incorporante, è ammesso - limitatamente a tali beni - il beneficio della neutralità fiscale *ex* art. 172, comma 1, D.P.R. n. 917/1986;
- non confluiscono in un'attività d'impresa dell'ente incorporante, gli stessi si considerano realizzati a valore normale e generano **plusvalenze imponibili** a causa della loro destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

In relazione ai beni rientranti nell'**attività istituzionale** degli enti incorporati:

- se confluiscono in un'attività d'impresa esercitata dall'incorporante, devono intendersi realizzati in base al valore normale, generando in capo all'incorporata, sempre che ne sussistano i presupposti, una **plusvalenza imponibile**;
- se non confluiscono in un'attività d'impresa esercitata dall'incorporante, l'operazione è **fuori dal regime d'impresa**.

L'Agenzia delle Entrate chiarisce anche gli adempimenti fiscali cui sono tenuti i soggetti coinvolti nell'operazione, che ha portato alla costituzione di un nuovo soggetto di diritto pubblico e alla contestuale soppressione degli enti già esistenti.
(Risoluzione Agenzia delle Entrate 18/04/2008, n. 162/E)

Imposta di registro - Giudizio di responsabilità

Alla sentenza di definizione del giudizio con cui le procedure di amministrazione straordinaria delle società di un gruppo hanno promosso **azione di responsabilità** nei confronti della loro holding, si applica - su di una base imponibile costituita dall'ammontare del risarcimento del danno liquidato dal giudice a favore delle ricorrenti - l'**imposta di registro** con l'**aliquota del 3%.**
La sentenza emessa nel giudizio di opposizione allo stato passivo è assoggettata anch'essa all'obbligo della registrazione in termine fisso e all'imposta di registro con aliquota dell'1%.
(Risoluzione Agenzia delle Entrate 21/04/2008, n. 168/E)

IVA - Prestazioni di servizi rese a società facenti parte di gruppi assicurativi

Il regime di esenzione IVA per le prestazioni infra-gruppo (di cui all'art. 6, legge n. 133/1999) può trovare applicazione - ricorrendone tutti gli altri requisiti - alle prestazioni rese nell'ambito del perimetro del gruppo cui fa capo la S.A.C.E. (Servizi Assicurativi del Commercio con l'Estero), società per azioni il cui azionista totalitario è il Ministero dell'Economia e delle finanze.
(Risoluzione Agenzia delle Entrate 18/04/2008, n. 164/E)

Società di persone - Eredi minori del socio defunto

Nell'ipotesi in cui muti in corso d'anno la compagine sociale delle società di persone e assimilate, il reddito prodotto deve essere riferito **esclusivamente** ai soci che rivestono tale qualifica alla **chiusura del periodo d'imposta**. Pertanto, al fine di valutare gli effetti della normativa fiscale che disciplina l'imputazione del reddito di partecipazione, è necessario che si verifichino le condizioni previste dal Codice civile affinché gli eredi possano assumere la qualità di soci al posto del socio defunto:

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

- gli altri soci devono accettare l'ingresso dei nuovi soci;
- il tribunale deve rilasciare l'autorizzazione alla continuazione del rapporto societario.

Nella fattispecie (in cui, dei 5 eredi del socio premorto, solo i 3 maggiorenni hanno accettato l'eredità, mentre per i restanti due, minori, non è ancora stata chiesta al giudice tutelare l'autorizzazione per l'accettazione dell'eredità, né era stata avviata presso il tribunale competente la procedura per l'autorizzazione alla continuazione del rapporto societario), gli eredi minori del socio defunto al 31 dicembre 2007 non sono ancora subentrati nella posizione sociale del dante causa; pertanto, a tale data la compagine sociale risulti composta esclusivamente dal socio superstite e dagli eredi maggiorenni. Il reddito di partecipazione deve essere quindi imputato per intero e proporzionalmente ai soci che rivestono tale titolo al 31 dicembre 2007, senza tener conto degli eventuali altri eredi.
La successiva autorizzazione del Tribunale che - con efficacia retroattiva - consente ai minori la continuazione del rapporto societario, produce effetti civilistici (inerenti ai rapporti tra le parti) ma non produce effetti sugli obblighi di natura fiscale, i cui termini siano ormai decorsi. Con la conseguenza che l'eventuale distribuzione in periodi di imposta successivi di utili accantonati in apposita riserva, conseguente all'intervenuta autorizzazione del Tribunale, non produce effetti di natura fiscale, essendo stato il reddito già imputato ai soci che risultano tali al 31 dicembre 2007.
(Risoluzione Agenzia delle Entrate 17/04/2008, n. 157/E)

Società fiduciarie - Conferimento di procura speciale ad intermediario abilitato

In ordine al conferimento - da parte di una società fiduciaria di pura amministrazione ad un **intermediario abilitato** - di una **procura speciale** a ricevere istruzioni relative ad operazioni di investimento/disinvestimento direttamente da parte dei fiduciani, è necessario che la fiduciaria e l'intermediario abilitato alla prestazione dei servizi assumano le **opportune cautele** affinché il personale del soggetto abilitato sia in condizione di **abbinare con certezza** il cliente che si presenta allo sportello con il titolare alla movimentazione del relativo conto, onde evitare il rischio di trattazione di ordini in effetti non impartiti dal cliente fiduciante.
(Comunicazione CONSOB 18/04/2008, n. DIN/8036154)

GIURISPRUDENZA

Amministratore di fatto - Violazioni commesse

È legittimo l'accertamento, nei confronti della società, della maggiore entità di IVA dovuta in dipendenza dell'omessa annotazione di fatture per operazioni inesistenti emesse dall'amministratore di fatto: le fatture fittizie sono inequivocamente riconducibili alla società in quanto, pur risultando emesse da soggetto diverso da quelli che hanno la rappresentanza sociale, sono formate da persona che, con il tacito consenso degli amministratori della società, svolge, sia pure in via di mero fatto, le funzioni di amministrazione. Sussiste pertanto la responsabilità della società per le violazioni che, nella specie, sono commesse da un soggetto riconosciuto come l'effettivo *dominus* ed amministratore di fatto della società.
(Cassazione civile Sentenza, Sez. Trib., 11/04/2008, n. 9496)

Contratto di agenzia - Trattamento minimo garantito

In materia di indennità, nell'ipotesi di **cessazione del rapporto di agenzia**, il giudice deve necessariamente sempre applicare la normativa che permetta all'agente, in relazione delle vicende del rapporto concluso, il risultato maggiormente adeguato, in quanto la prevista derogabilità a svantaggio dell'agente comporta che l'eventuale ammontare determinato in sede giudiziale ai sensi della normativa legale deve risultare prevalente su quello, inferiore, di competenza in applicazione delle modalità di tipo pattizio, individuali o collettive. Pertanto, l'indennità contemplata dall'Accordo economico collettivo del 27 novembre 1992 costituisce, per l'agente, l'entità del trattamento minimo garantito, che può essere ritenuto di maggior favore solamente nell'ipotesi che, in concreto, non competa all'agente l'indennità di legge in misura di entità inferiore.
(Cassazione civile Sentenza, Sez. lav., 02/04/2008, n. 8483)

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

ADEMPIMENTI

Sabato, 31 maggio 2008
Modello 770 Semplificato: modalità di presentazione

La scadenza per la presentazione del modello 770/2008 Semplificato da parte dei sostituti d'imposta è stata stabilita, per quest'anno, al **31 maggio 2008**, termine che slitta al 3 giugno 2008, essendo il 31 maggio sabato ed il 1° e il 2 giugno festivi.

La dichiarazione modello 770/2008
Ai sensi dell'art. 4, D.P.R. n. 322/1998, tra gli adempimenti dei sostituti d'imposta vi è la presentazione della dichiarazione **modello 770**, che è suddivisa in due parti distinte:

- il **modello 770 Semplificato**, concernente le comunicazioni da parte dei sostituti d'imposta dei dati fiscali relativi alle ritenute operate nell'anno 2007 e altre informazioni di carattere contributivo e assicurativo previste per i datori di lavoro;
- Il **modello 770 Ordinario**, concernente la dichiarazione dei sostituti d'imposta nonché degli intermediari ed altri soggetti tenuti alla comunicazione dei dati relativi alle ritenute operate su dividendi, proventi da partecipazione, redditi di capitale erogati nel 2007 o operazioni di natura finanziaria effettuate nello stesso periodo, nonchè i dati riassuntivi relativi alle indennità di esproprio e ai versamenti effettuati, alle compensazioni operate e ai crediti d'imposta utilizzati.

Soggetti obbligati a presentare il modello 770/2008 Semplificato
I sostituti d'imposta tenuti a presentare il modello 770/2008 Semplificato sono i seguenti:

- società di capitali (S.p.aa, S.a.p.a., S.r.l., società cooperative e di mutua assicurazione) residenti nel territorio dello Stato;
- enti commerciali equiparati alle società di capitali residenti nel territorio dello Stato;
- enti non commerciali (enti pubblici, tra cui università statali, regioni, province, comuni, ed enti privati non aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali) residenti nel territorio dello Stato;
- associazioni non riconosciute, consorzi, aziende speciali istituite ai sensi degli articoli 22 e 23, legge n. 142/1990, e altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti;
- società ed enti di ogni tipo, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato;
- condomini;
- società di persone (società semplici, S.n.c., S.a.s.) residenti nel territorio dello Stato;
- società di armamento residenti nel territorio dello Stato;
- società di fatto o irregolari residenti nel territorio dello Stato;
- società o associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni residenti nel territorio dello Stato;
- aziende coniugali, se l'attività è esercitata in società fra coniugi residenti nel territorio dello Stato;
- GEIE (gruppi europei d'interesse economico);
- persone fisiche che esercitano imprese commerciali o imprese agricole;
- persone fisiche che esercitano arti e professioni;

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

- amministrazioni dello Stato, comprese quelle con ordinamento autonomo, che operano le ritenute ai sensi dell'art. 29, D.P.R. n. 600/1973;
- curatori fallimentari, che non proseguono l'attività del sostituto;
- curatori fallimentari, commissari liquidatori, eredi che non proseguono l'attività del sostituto d'imposta deceduto;
- soggetti che hanno corrisposto somme e valori per i quali non è prevista l'applicazione delle ritenute alla fonte, ma che sono assoggettati alla contribuzione dovuta all'INPS (precedentemente obbligati alla presentazione del modello O1/M), come, ad esempio, le aziende straniere che occupano lavoratori italiani all'estero assicurati in Italia;
- soggetti che hanno corrisposto compensi a lavoratori autonomi che hanno optato per i regimi agevolati, relativi alle nuove iniziative e alle attività marginali di cui agli articoli 13 e 14, legge n. 388/2000, e non hanno effettuato, per espressa previsione di legge, la ritenuta alla fonte;
- tutte le amministrazioni sostituti d'imposta, comunque, iscritte alle gestioni confluite nell'INPDAP, nonché gli enti con personale iscritto per opzione all'INPDAP;
- soggetti sostituti d'imposta con dipendenti iscritti alla sola gestione assicurativa ENPDEP;
- amministrazioni che nel 2007 hanno corrisposto redditi ai dipendenti iscritti alle gestioni amministrate dall'INPDAP.

Le novità del modello 770/2008 Semplificato
Le principali novità del nuovo modello 770/2008 Semplificato riguardano:

- l'introduzione di una **nuova sezione** relativa alle **prestazioni in forma di capitale erogate dalle forme pensionistiche complementari e individuali** riferibili all'ammontare maturato dal 1° gennaio 2007, soggette a nuove disposizioni → nei punti da 171 a 177, deve essere indicato il dettaglio delle prestazioni in forma di capitale erogate dalle forme pensionistiche complementari ed individuali, riferibili all'ammontare maturato dal 1° gennaio 2001 al 31 dicembre 2006 secondo le indicazioni fornite dalla circolare n. 29/2001. I vecchi iscritti ai vecchi fondi hanno la facoltà di optare per l'applicazione del regime tributario sul montante accumulato dal 1° gennaio 2007; in caso contrario (se non esercitino nessuna opzione), sul montante accumulato dal 1° gennaio 2007 viene applicato il regime tributario in vigore al 31 dicembre 2006. In tal caso, tutti i dati relativi alla prestazione maturata dall'1° gennaio 2007 devono essere evidenziati nella specifica sezione.

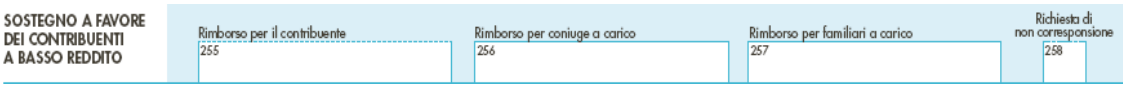


Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

- l'inserimento di una **nuova sezione** relativa al **coniuge** e ai **familiari a carico**, al fine della verifica della corretta attribuzione delle detrazioni per il periodo d'imposta 2007;

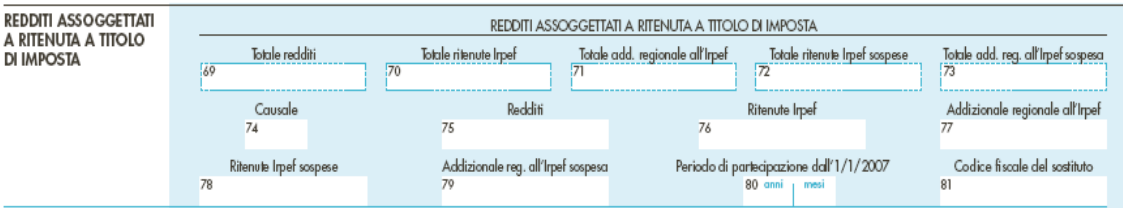


- la creazione dell'apposita sezione per indicare i dati riguardanti il **rimborso forfetario** (c.d. «***bonus* incapienti**») attribuito dal sostituto d'imposta con riferimento al sostituito e ai familiari a carico, previsto dall'art. 44, D.L. n. 159/2007 (convertito con modificazioni dalla legge n. 222/2007);



- la reintroduzione del **prospetto SS** contenente i dati riassuntivi del modello, allo scopo di consentire un miglior controllo dei dati da parte dell'Amministrazione finanziaria; il prospetto è diviso in due sezioni, quella per **la**voro subordinato e quella per lavoro assimilato e autonomo. Nella sezione dedicata ai lavoratori subordinati/assimilati, le informazioni di dettaglio richiedono il riepilogo delle trattenute IRPEF effettuate dal sostituto di imposta a vario titolo (ordinaria, separata, sostitutiva, a titolo di Tfr, addizionali, etc.);
- l'inserimento di una specifica sezione dedicata all'indicazione dei **redditi assoggettati a ritenuta a titolo d'imposta**, quali:

  - i compensi percepiti dai soggetti impegnati in **lavori socialmente utili** in regime agevolato;
  - i compensi percepiti in relazione a rapporti di **collaborazione coordinata e continuativa** da **soggetti non residenti**;
  - le prestazioni pensionistiche erogate da forme di **previdenza complementare** sotto forma di **rendita maturate dal 1° gennaio 2007**.



Termine di presentazione della modello

Il modello 770/2008 Semplificato, relativo alle comunicazioni e ai prospetti attestanti le somme o i valori corrisposti nel 2007 soggetti a ritenuta alla fonte, i dati previdenziali e assistenziali INPS, INPDAP e IPOST, i dati assicurativi INAIL e quelli relativi all'assistenza fiscale prestata nell'anno 2007 per il periodo d'imposta precedente, in base a quanto previsto inizialmente, avrebbe dovuto essere presentato entro il 31 marzo 2008. La legge **Finanziaria 2008**, infatti, non ha previsto nessuna proroga per il modello 770/2008 Semplificato.

Tuttavia, con comunicato stampa del 14 gennaio 2008, l'Agenzia delle Entrate ha reso nota la proroga, per l'anno 2008, del termine di presentazione del modello 770/2008 Semplificato, dal 31 marzo al 30 aprile 2008.

Successivamente, il D.L. n. 248/2007, recante «Proroga di termini previsti da disposizioni legislative e disposizioni urgenti in materia finanziaria» (c.d. «**Milleproroghe**»), convertito in legge n. 31/2008, ha introdotto una **nuova proroga** per il termine di presentazione del 770/2008

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

Semplificato, facendolo slittare dal 30 aprile 2008 **al 31 maggio 2008**.
L'art. 37-*bis*, comma 1, di tale decreto, infatti, modifica l'art. 1, comma 217, legge n. 244/2007 (Finanziaria 2008), aggiungendo alla fine il seguente periodo:

> «Limitatamente all'anno 2008 la dichiarazione prevista dal comma 3-*bis* dell'articolo 4 del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, e successive modificazioni, è trasmessa entro il 31 maggio 2008».

Tale termine slitta al 3 giugno 2008, essendo il 31 maggio un sabato ed il 1° e il 2 giugno festivi.

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

GUIDE OPERATIVE

TRANSAZIONE FISCALE IN SEDE DI CONCORDATO PREVENTIVO: MODALITÀ E TRIBUTI INTERESSATI

La transazione fiscale rappresenta una particolare **procedura transattiva** tra fisco e contribuente, collocata nell'ambito del concordato preventivo e degli accordi di ristrutturazione, avente ad oggetto la possibilità di **pagamento in misura ridotta** e/o **dilazionata** del credito tributario privilegiato, oltre che di quello chirografario. L'istituto della transazione appare del tutto innovativo nell'ordinamento tributario, dove é tradizionalmente vigente il principio di indisponibilità del credito tributario. Con la circolare n. 40/E/2008 l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in merito ai profili fiscali dell'istituto.

Generalità

La disciplina delle **procedure concorsuali** applicabili alle imprese in crisi, contenuta nella vigente legge fallimentare (R.D. 16 marzo 1942, n. 267), è stata oggetto di riforma per effetto di vari provvedimenti legislativi. Tra i principali obiettivi perseguiti dalla riforma, assume particolare rilevanza la **composizione concordata della crisi**, mediante la **valorizzazione degli accordi negoziali**.

Nei punti che seguono, in relazione alle puntualizzazioni formulate dall'Agenzia delle Entrate con la circolare 18 aprile 2008, n. 40/E, si analizzano le disposizioni relative alla **transazione fiscale**; l'istituto costituisce una particolare procedura «transattiva» tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente, esperibile in sede di **concordato preventivo**, potendo essere parte integrante del **piano di risanamento** (ex art. 160 della legge fallimentare) e della domanda per l'ammissione alla procedura di concordato preventivo, nonché delle trattative che precedono la stipula degli accordi di ristrutturazione dei debiti (di cui all'art. 182-*bis* della stessa legge).

Il concordato preventivo consente all'imprenditore in crisi di eliminare tutti i debiti in capo alla sua impresa, tramite un piano di ristrutturazione dei medesimi, e di porre in essere il pagamento di parte degli stessi utilizzando qualsiasi forma. In concreto, si tratta di una specifica procedura concorsuale finalizzata a prevenire e ad evitare il fallimento. Si differenzia, quindi, dal **concordato fallimentare** in quanto, mentre quest'ultimo interviene nell'ambito della procedura fallimentare e costituisce una particolare forma di chiusura della stessa, il concordato preventivo si sostanzia in una procedura a sé stante, disciplinata dal Titolo III della legge fallimentare, tenendo presente, in ogni caso, che - per effetto del **principio dell'indisponibilità del credito tributario** - non è possibile pervenire ad una soddisfazione parziale dello stesso al di fuori della specifica disciplina di cui all'art. 182-*ter*, R.D. n. 267/1942.

Ne deriva che la falcidia e/o la dilazione del credito tributario si deve ritenere **ammissibile** solamente qualora il debitore si attenga puntualmente alle disposizioni disciplinanti la transazione fiscale di cui all'art. 182-*ter* citato, mentre deve necessariamente essere esclusa nell'ipotesi in cui, con il piano richiesto ai fini del concordato preventivo o nell'ambito delle trattative che precedono la stipula dell'accordo di ristrutturazione, la **proposta di transazione fiscale** non risulti formulata in conformità alle vigenti disposizioni.

Tale conclusione vale, in ogni caso, pur considerando che - ai sensi dell'art. 160, comma 2 - la proposta di concordato può prevedere che i creditori muniti di **privilegio**, **pegno** o **ipoteca** non vengano soddisfatti integralmente. Tale disposizione può, ovviamente, fare riferimento ai **crediti di natura tributaria**, a condizione che risultino rispettate le disposizioni di cui al citato art. 182-*ter*,

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

per cui - in assenza della proposta di transazione fiscale - i crediti tributari devono risultare **soddisfatti in maniera integrale** e alle scadenze prescritte dalla legge.
L'inserimento della transazione fiscale nell'ambito delle procedure di concordato preventivo e dell'accordo di ristrutturazione pone la stessa nell'ambito operativo delle **garanzie di controllo da** parte di **organi giudiziali,** all'interno di una procedura che vede la partecipazione dei creditori.
La *ratio* che giustifica il ricorso allo strumento transattivo si lega essenzialmente all'esigenza di voler privilegiare la composizione concordata della crisi o la valorizzazione degli accordi negoziali evitando, per quanto possibile, il **dissesto irreversibile** dell'imprenditore commerciale.
Questa esigenza rappresenta e costituisce uno tra i principali obiettivi perseguiti con la riforma delle procedure concorsuali.
Al riguardo, si sottolinea che - mentre l'art. 3, comma 3, D.L. n. 138/2002, prevedeva l'attribuzione all'Agenzia delle Entrate dell'**iniziativa della transazione** - l'art. 182-*ter* stabilisce (commi 1 e 6) che la proposta di transazione fiscale può essere presentata dal debitore con il piano di concordato preventivo di cui all'art. 160 o nell'ambito delle trattative che precedono la stipula dell'accordo di ristrutturazione di cui all'art. 182-*bis*: quindi, a differenza di quanto espressamente previsto dall'art. 3, comma 3, D.L. n. 138/2002, la proposta di transazione non può essere presentata dall'Agenzia delle Entrate, ma **esclusivamente dal debitore**.

Presupposti soggettivi della transazione fiscale
L'inserimento della transazione fiscale all'interno della disciplina del concordato impone una **verifica preventiva dei presupposti soggettivi** richiesti dalla legge fallimentare per l'accesso alla procedura del concordato preventivo e degli accordi di ristrutturazione dei debiti.
È necessario valutare i requisiti qualificanti degli imprenditori commerciali soggetti alle disposizioni sul fallimento e sul concordato preventivo nonché sull'onere dell'imprenditore di comprovare la contemporanea sussistenza dei previsti parametri ai fini dell'eventuale esclusione dalle procedure predette.
Ai sensi dell'art. 1 della legge fallimentare:

- sono **soggetti** alle disposizioni sul fallimento e sul concordato preventivo gli imprenditori che esercitano un'**attività commerciale**, con esclusione degli enti pubblici;
- **non** sono **soggetti** alle disposizioni sul fallimento e sul concordato preventivo gli imprenditori commerciali che possono dimostrare il possesso congiunto dei seguenti requisiti:

  - aver avuto (nei 3 esercizi antecedenti alla data di deposito della istanza di fallimento o dall'inizio dell'attività, se di durata inferiore) un **attivo patrimoniale** di ammontare complessivo annuo **non superiore a 300.000 euro**;
  - aver realizzato, in qualunque modo risultanti, nei 3 esercizi antecedenti alla data di deposito della istanza di fallimento o dall'inizio dell'attività se di durata inferiore, **ricavi** lordi per un ammontare complessivo annuo **non superiore a 200.000 euro**;
  - avere un ammontare di **debiti** anche non scaduti **non superiore a 500.000 euro**.

Presupposti oggettivi della transazione fiscale
In base all'art. 182-*ter,* comma 1, R.D. n. 267/1942, il debitore ha la possibilità di proporre il **pagamento**, **anche parziale**, dei **tributi amministrati dalle Agenzie fiscali** e dei relativi accessori, ad eccezione dei tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea. In concreto, la norma citata individua **in modo tassativo** le tipologie di crediti tributari che possono costituire oggetto della transazione fiscale.
Si analizzano i parametri e i presupposti operativi espressamente revenienti dal disposto normativo in parola, individuando le caratteristiche dei **crediti suscettibili di transazione fiscale**.

Tipologia delle imposte
Risultano inclusi solamente i tributi «amministrati dalle Agenzie fiscali». Pertanto, si devono ritenere **esclusi** i **tributi locali**, quali:

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

- l'ICI;
- la TARSU;
- la TOSAP;
- l'imposta sulle pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni.

L'art. 182-*ter* pone l'accento sulla circostanza che il tributo risulti amministrato dalle Sgenzie fiscali, prescindendo dalla tipologia del gettito che si origina dal tributo.
Per quanto concerne:

- l'**IRAP** - deve essere ricompresa nell'ambito applicativo della transazione fiscale, in quanto, pur dando luogo ad un gettito non erariale, essa è amministrata dall'Agenzia delle Entrate;
- l'**IVA** - premesso che l'art. 182-*ter* esclude espressamente dalla transazione fiscale i «tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea», l'ottavo considerando della direttiva CE n. 2006/112/CE («Relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto») afferma che «in applicazione della decisione 2000/597/CE, Euratom del Consiglio, del 29 settembre 2000, relativa al sistema delle risorse proprie delle Comunità europee, il bilancio delle Comunità europee, salvo altre entrate, è integralmente finanziato da risorse proprie delle Comunità. Dette risorse comprendono, tra l'altro, quelle provenienti dall'IVA, ottenute applicando un'aliquota comune ad una base imponibile determinata in modo uniforme e secondo regole comunitarie». Ne consegue che - in attesa che si consolidi al riguardo l'orientamento della giurisprudenza - l'**esclusione dalle transazioni fiscali** anche dell'IVA.
  Nel certificare il debito complessivo tributario, gli uffici dell'Amministrazione finanziaria dovranno necessariamente indicare anche il debito tributario relativo all'IVA, il quale, non formando oggetto di transazione fiscale, non potrà essere falcidiato, ma dovrà essere interamente assolto dal contribuente.
  In ogni caso, in relazione al disposto dell'art. 182-*ter*, comma 1 («ad eccezione dei tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea»), l'esclusione dell'IVA dalla transazione fiscale deve riferirsi al **solo tributo**; gli accessori inerenti all'IVA, quali gli **interessi** e le **sanzioni** possono, invece, formare oggetto di transazione fiscale;
- le altre **entrate di natura non tributaria** gestite dall'Agenzia delle Entrate - non rientrano nell'ambito della transazione fiscale; per tali entrate, quindi, possono trovare applicazione (al verificarsi dei presupposti previsti dalla legge fallimentare) le disposizioni in tema di concordato preventivo e di accordi di ristrutturazione dei debiti.
  Peraltro, nelle ipotesi in cui il piano di concordato preventivo o la proposta di accordo di ristrutturazione preveda una falcidia dei crediti non tributari, è necessario valutare la natura del credito, al fine di verificare l'effettiva sussistenza del potere di disporre la remissione parziale del credito stesso. È da ritenere **inammissibile**, ad esempio, una riduzione del credito avente ad oggetto somme dovute a seguito di una sentenza di condanna per danno erariale.

Crediti aventi ad oggetto un recupero di aiuti di Stato
Nella comunicazione n. 2007/C 272/05 (nella G.U.U.E. 15 novembre 2007, C272), rubricata «Verso l'esecuzione effettiva delle decisioni della Commissione che ingiungono agli Stati membri di recuperare gli aiuti di Stato illegali e incompatibili», la Commissione europea ha puntualizzato i principi fondamentali dell'attività di **recupero degli aiuti di Stato dichiarati incompatibili** con il mercato comune, nonché il ruolo dello Stato membro in sede di esecuzione delle decisioni di recupero.
Specificamente, per quanto concerne le ipotesi in cui i **beneficiari** degli aiuti illegali siano **insolventi**, qualora al comitato dei creditori venga proposto un piano di prosecuzione che comporti la continuazione dell'attività del beneficiario, le autorità responsabili dell'esecuzione della decisione possono appoggiare tale piano unicamente se il debitore garantisce che l'aiuto costituirà oggetto di **rimborso integrale** entro i termini stabiliti nella decisione di recupero della Commissione.
In particolare, lo Stato membro non ha la possibilità di rinunciare parzialmente alla sua richiesta di

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

recupero, né può accettare qualsiasi altra soluzione che non porti alla cessazione immediata dell'attività del beneficiario.
In **assenza** di un **rimborso integrale e immediato** dell'aiuto illegittimo e incompatibile, le autorità responsabili dell'esecuzione della decisione devono necessariamente assumere tutti i provvedimenti disponibili per opporsi all'adozione di un piano di continuazione e insistere sulla cessazione dell'attività del beneficiario entro il termine fissato nella decisione di recupero.
Pertanto, i crediti relativi a recuperi di aiuti di Stato dichiarati incompatibili **non possono costituire oggetto di transazione fiscale**, né di falcidia in sede di concordato preventivo o di accordi di ristrutturazione dei debiti.

Interessi e sanzioni
L'art. 182-*ter* include tra i crediti tributari suscettibili di transazione anche gli **accessori** al tributo. Di conseguenza, possono costituire oggetto di transazione fiscale non solo gli accessori in senso proprio (vale a dire gli **interessi** relativi al tributo e l'**indennità di mora**) ma anche le **sanzioni amministrative** per violazioni tributarie.

Natura chirografaria e privilegiata del credito (crediti iscritti e non iscritti a ruolo)
L'art. 182-*ter*, comma 1, stabilisce che la proposta transattiva può avere ad oggetto i tributi amministrati dalle Agenzie fiscali e relativi accessori, limitatamente alla quota di debito avente **natura chirografaria**, anche se non iscritti a ruolo.
Il corretto significato di tale locuzione deve essere individuato sulla base di un'interpretazione sistematica delle norme riportate nell'art. 182-*ter*, comma 1, terzo e quarto periodo, che contemplano l'ipotesi che sono **ammessi alla transazione** i **crediti tributari assistiti da privilegio** e quelli aventi natura chirografaria, sia pure con distinti limiti e modalità di pagamento:

- se il credito tributario è **assistito da privilegio** → la percentuale, i tempi di pagamento e le eventuali garanzie, non possono essere inferiori a quelli offerti ai creditori che hanno un grado di privilegio inferiore o una posizione giuridica ed interessi economici omogenei a quelli delle Agenzie fiscali;
- se il credito tributario ha **natura chirografaria** → il trattamento non può essere differenziato rispetto a quello degli altri creditori chirografari.

Partendo dall'assunto che anche i crediti tributari privilegiati possono rientrare nell'ambito applicativo della transazione fiscale, la predetta locuzione non può essere interpretata nel suo significato letterale, così che:

- il credito chirografario può essere oggetto di transazione fiscale **indipendentemente** dalla circostanza che vi sia stata **iscrizione a ruolo**;
- l'ammissione alla transazione fiscale del credito assistito da privilegio **presuppone l'avvenuta iscrizione a ruolo**.

Al contrario, in adesione al canone interpretativo teleologico, in sintonia con la *ratio* sottesa all'istituto (che tende a valorizzare gli accordi negoziali per ridurre l'intervento giudiziale e ad evitare, per quanto possibile, il dissesto irreversibile dell'imprenditore commerciale), si deve ritenere che possono costituire oggetto di transazione fiscale anche i **crediti privilegiati non iscritti a ruolo**.
In concreto, nell'ambito di applicazione della transazione fiscale si devono ritenere rientranti i crediti tributari chirografari e i crediti tributari assistiti da privilegio, indipendentemente dalla circostanza che vi sia stata l'iscrizione a ruolo. Pertanto, una volta affermato che la transazione fiscale include anche i tributi non iscritti a ruolo, è necessario evidenziare che l'art. 182-ter, comma

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

1, secondo periodo - nel prevedere la possibilità di pagamento parziale dei crediti tributari assistiti da privilegio - vieta che agli stessi sia riservato un **trattamento deteriore** rispetto a quello offerto ai creditori aventi un grado di privilegio inferiore o una posizione giuridica ed interessi economici omogenei a quelli delle Agenzie fiscali.

Crediti tributari muniti di prelazione

Tra i crediti tributari muniti di prelazione rilevano le ipotesi di **iscrizione di ipoteca** da parte dell'**agente della riscossione**.

In base all'art. 77, D.P.R. n. 602/1973, decorso inutilmente il termine di 60 giorni dalla notifica della cartella di pagamento, il ruolo costituisce titolo per iscrivere ipoteca sugli immobili del debitore e dei coobbligati. Tale previsione legale di una causa di prelazione rappresenta una misura, collocata all'interno del sistema dell'esecuzione esattoriale, cui il legislatore ha ritenuto di far ricorso per facilitare la riscossione (cfr. Cass., SS.UU., ordinanza n. 3171/2008).

Il credito tributario per il quale viene iscritta l'ipoteca risulta così, in sede di proposta di transazione fiscale, munito di un **diritto di prelazione**.

L'art. 182-*ter* della legge fallimentare, tuttavia, prevede (comma 1) il solo «credito tributario [...] assistito da privilegio», accanto al credito tributario chirografario. Si ritiene che la locuzione «crediti assistiti da privilegio» debba essere intesa in senso atecnico, come **comprensiva di tutti i crediti tributari muniti di diritto di prelazione**. Una differente interpretazione, infatti, comporterebbe l'esclusione della transazione fiscale - e, con essa, della possibilità della falcidia - per le ipotesi di crediti tributari muniti di ipoteca.

Tale impostazione si porrebbe nei fatti in contrasto con la *ratio* dell'istituto e, inoltre, determinerebbe un'illegittima alterazione delle cause di prelazione, in quanto il trattamento dei crediti tributari privilegiati, oggetto di falcidia, sarebbe deteriore rispetto al trattamento di crediti aventi un grado di prelazione inferiore.

Al riguardo, si puntualizza che l'art. 160, R.D. n. 267/1942, stabilisce - come presupposto per l'ammissibilità alla procedura di concordato preventivo - che il trattamento stabilito per ciascuna classe non può avere l'effetto di alterare l'ordine delle cause legittime di prelazione.

La disciplina dei crediti tributari assistiti da privilegio di cui all'art. 182-*ter* può essere estesa anche ai crediti tributari muniti di diritto di prelazione, per i quali è così possibile il pagamento in misura ridotta e/o dilazionata.

In tale ipotesi, il trattamento in sede di transazione dei crediti tributari muniti di prelazione non deve risultare deteriore rispetto a quello offerto ai creditori aventi un grado di prelazione inferiore o una posizione giuridica ed interessi economici omogenei a quelli delle agenzie fiscali.

Ai fini procedurali, i crediti tributari muniti di prelazione sono **unicamente quelli iscritti al ruolo**, dal momento che il ruolo costituisce titolo per iscrivere ipoteca sugli immobili del debitore e dei coobbligati.

Crediti tributari privilegiati

Il privilegio deve essere ritenuto una **causa legittima di prelazione** (art. 2741 e 2745 c.c.), accordata dalla legge in considerazione della causa del credito o del rapporto da cui è sorto.

Ai sensi dell'art. 2746 c.c., il privilegio può essere **generale** o **speciale**, a seconda che gravi su tutti i beni mobili del debitore oppure su determinati beni mobili o immobili.

Senza pretesa di completezza, i crediti tributari privilegiati sono i seguenti:

- **IRPEF**, **IRES**, **IRAP** e **ILOR**:
  - limitatamente all'imposta o alla quota proporzionale di imposta imputabile ai **redditi immobiliari**, tenendo presente che - ai sensi dell'art. 2771, comma 1, c.c. - i crediti IRPEF, IRES e ILOR hanno **privilegio speciale sugli immobili** siti nel territorio del Comune in cui il tributo si riscuote e sopra i frutti, i fitti e le pigioni degli stessi immobili;
  - limitatamente all'imposta o alla quota proporzionale di imposta imputabile al **reddito d'impresa**, tenendo presente che - ai sensi dell'art. 2759 c.c. - i crediti IRPEF, IRES e ILOR hanno **privilegio speciale** sopra i **beni mobili** che servono all'esercizio

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

dell'impresa e sopra le merci;
- i restanti crediti IRPEF, IRES, IRAP e ILOR godono, a norma dell'art. 2752 c.c., di un **privilegio generale** sui **beni mobili**.

- **IVA** - premesso che il tributo si deve ritenere escluso dalla transazione fiscale, vi rientrano, invece, i relativi interessi e sanzioni amministrative. Il credito IVA, incluse le sanzioni amministrative, gode di un **privilegio generale** sui **beni mobili** (art. 2752, comma 3, c.c.) nonché - in caso di infruttuosa esecuzione - di **collocazione sussidiaria con precedenza** rispetto ai crediti chirografari sul prezzo degli immobili (art. 2776, comma 3, c.c.); in caso di **responsabilità solidale** del cessionario, i crediti IVA dello Stato hanno, ai sensi dell'art. 2772, comma 2, c.c., **privilegio sugli immobili** che hanno formato oggetto della cessione o ai quali si riferisce il servizio;
- **tributi indiretti** - i crediti dello Stato per ogni tributo indiretto hanno **privilegio speciale** sui **beni mobili** (art. 2758 c.c.) e sugli **immobili** (art. 2772, comma 1, c.c.) ai quali si riferiscono;
- **INVIM** - il credito INVIM, incluse le sanzioni amministrative, gode di un **privilegio speciale sugli immobili** ai quali si riferisce (art. 2772, comma 1, c.c.; art. 28, D.P.R. n. 643/1972).

La natura privilegiata dei crediti relativi alle **sanzioni tributarie** è stata stabilita per legge solo in materia di IVA (articoli 2752, comma 3, e 2776, comma 3, c.c.) e di INVIM (art. 28, D.P.R. n. 643/1972): si deve pertanto ritenere che le sanzioni amministrative in genere - fatta eccezione per quelle relative all'IVA e all'INVIM - danno origine a **crediti di natura chirografaria**, in quanto il **riconoscimento del privilegio**, ai sensi dell'art. 2745 c.c., deve necessariamente risultare sottoposto a **riserva di legge** ed ha carattere **eccezionale**, in quanto derogatorio del generale principio della *par condicio creditorum.*
Tale interpretazione si allinea anche con l'orientamento giurisprudenziale favorevole alla «non estensione del privilegio alle soprattasse se non nelle ipotesi espressamente previste e cioè in materia di IVA e di INVIM, da intendersi come disposizioni eccezionali e non applicabili in via analogica ad ipotesi tributarie diverse» (Cass., SS.UU., n. 5246/1993 e Cass. n. 838/1995).

CONTANTI, VAGLIA E ASSEGNI: LE REGOLE OPERATIVE DAL 30 APRILE 2008

Assegni bancari e circolari (assegni di conto corrente postale e vaglia postali e cambiari)

Art. 49, comma 4, D.Lgs. n. 231/2007

I moduli di assegni bancari e postali sono rilasciati dalle banche e da Poste Italiane Spa muniti della clausola di non trasferibilità. Il cliente può richiedere, per iscritto, il rilascio di moduli di assegni bancari e postali in forma libera.

A partire dal 30 aprile 2008, gli assegni bancari e postali devono necessariamente risultare rilasciati con **prestampata** la **clausola di non trasferibilità**, a meno che il cliente non richieda **espressamente** e **per iscritto** il rilascio in forma libera.

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

Art. 49, commi 5 e 14, D.Lgs. n. 231/2007

Gli assegni bancari e postali emessi per importi pari o superiori a 5.000 euro devono recare l'indicazione del nome o della ragione sociale del beneficiario e la clausola di non trasferibilità.

Le disposizioni di cui al comma 5 non si applicano ai trasferimenti in cui siano parte banche o Poste Italiane Spa, nonché ai trasferimenti tra gli stessi effettuati in proprio o per il tramite di vettori specializzati di cui all'articolo 14, comma 1, lettera c).

Gli assegni bancari e circolari emessi per un ammontare pari o superiore a 5.000 euro devono riportare:

- il nominativo o la denominazione o la ragione sociale del beneficiario;
- la clausola «non trasferibile».

La somma, al superamento della quale sono obbligatorie le predette indicazioni (da verificarsi in relazione alla **data di emissione dell'assegno** o, meglio, alla data che risulta evidenziata sull'assegno), è pari a:

- 12.500 euro fino al 29 aprile 2008;
- **5.000 euro** dal 30 aprile 2008.

La circolare ministeriale prot. 33124/2008 evidenzia che gli assegni senza la clausola «non trasferibile» (cioè «liberi») emessi per ammontari fino a 12.500 euro sino al 29 aprile 2008 verranno ritenuti **regolari**, anche se, di fatto, risulteranno incassati dopo tale data.
Gli assegni emessi, con decorrenza dal 30 aprile 2008, per importi di entità pari o superiori a 5.000 euro senza la specificazione del nominativo o della denominazione o regione sociale del beneficiario e/o della clausola di non trasferibilità, verranno **regolarmente pagati** dalle banche e da Poste Italiane Spa, con obbligo di procedere, ai sensi dell'art. 51, comma 1, D.Lgs. n. 231/2007, alla prevista segnalazione dell'irregolarità dell'assegno al Ministero dell'Economia e delle finanze .
Per quanto concerne gli **aspetti operativi**, i **libretti di assegni già in possesso** possono validamente essere usati anche successivamente al 29 aprile 2008, ma il loro utilizzo deve rispettare la vigente normativa e, quindi:

- emissione in forma libera solo per ammontari di entità inferiore a 5.000 euro;
- con apposizione della clausola di non trasferibilità e della specificazione del nominativo o della denominazione o ragione sociale del beneficiario per ammontari di entità pari o superiore a 5.000 euro.

Negli **assegni bancari e circolari** richiesti o rilasciati in forma libera, ciascuna **girata** deve recare obbligatoriamente, a pena di nullità, il **codice fiscale del girante**. Di conseguenza, perché l'assegno possa essere pagato, è necessario non solo rammentare di aggiungere il proprio codice fiscale all'atto dell'apposizione della girata, ma anche verificare che tutte le eventuali girate precedenti rechino il codice fiscale.
Gli **assegni emessi all'ordine** dello stesso correntista traente, compresi quelli con espressioni tipo «a me medesimo» o similari al posto del nome del beneficiario/traente, potranno essere unicamente negoziati per l'incasso presso un'azienda di credito da parte del correntista stesso e, quindi, non potranno, in pratica, circolare.
La banca è tenuta a segnalare l'eventuale infrazione al Ministero dell'Economia e delle finanze, che procederà ad applicare una **sanzione amministrativa pecuniaria** dall'1 al 40% dell'importo trasferito.

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

Libretti di deposito al portatore (compresi i libretti di deposito postale al portatore)
Il saldo dei libretti al portatore deve risultare di entità inferiore a 5.000 euro; quelli aventi un saldo pari o superiore a tale limite esistenti al 30 aprile 2008, devono necessariamente essere **estinti** o - in alternativa - fatti rientrare entro il suddetto limite entro il 30 giugno 2009.
In caso di **trasferimento** di libretto al portatore di qualsiasi importo, il soggetto-cedente (entro 30 giorni) deve segnalare alla banca emittente i **dati identificativi** del soggetto al quale il libretto è stato ceduto. Se si tratta di una **persona fisica** i dati da comunicare sono nome e cognome, luogo e data di nascita, indirizzo, estremi di un documento di identità non scaduto e codice fiscale, oltre alla data di trasferimento.
La banca interessata è tenuta a segnalare le eventuali infrazioni a tali adempimenti al Ministero dell'Economia e delle finanze, che procederà ad applicare una **sanzione amministrativa pecuniaria** variabile dal 20 al 40% del saldo del libretto o - in alternativa - in relazione alle diverse ipotesi, dal 10 al 20% del saldo del libretto.

Denaro contante e titoli al portatore
Il trasferimento di denaro contante e titoli al portatore posto in essere, per qualsiasi motivo, tra soggetti diversi, è **tassativamente vietato** se il valore dell'operazione, anche frazionata, è complessivamente pari o superiore a 5.000 euro.
Il trasferimento, in ogni caso, può essere eseguito solamente per il tramite di banche, istituti di moneta elettronica e Poste Italiane S.p.A.
La banca, anche in queste situazioni, è tenuta a segnalare l'eventuale infrazione al Ministero, che applica una **sanzione amministrativa pecuniaria** dall'1 al 40% dell'importo trasferito in modo non regolare.

ADEMPIMENTI DICHIARATIVI: TERMINI DI PRESENTAZIONE E VERSAMENTO

Persone fisiche - Modello UNICO

Presentazione della dichiarazione	su supporto cartaceo	**dal 2 maggio al 30 giugno**	per i contribuenti che si trovano in determinate situazioni
	tramite trasmissione telematica diretta (via Entratel o Internet)	**entro il 31 luglio**	
	a intermediari abilitati con incarico di eseguire la trasmissione telematica	**entro il 31 luglio**	Gli intermediari abilitati sono i soggetti incaricati di cui all'art. 3, comma 3, D.P.R. n. 322/1998

Tutti i contribuenti devono presentare la dichiarazione per via telematica ad esclusione di quanti: non possono presentare il modello 730; presentano la dichiarazione per i contribuenti deceduti; sono privi di un sostituto d'imposta al momento della presentazione.

Versamento con possibilità di rateazione	somme dovute a saldo dell'anno oggetto dell'adempimento dichiarativo	**entro il 16 giugno** senza maggiorazioni
	somme dovute quale primo acconto del periodo d'imposta in corso se di importo superiore a 103 euro	**entro il 16 luglio** con la maggiorazione dello 0,40% a titolo di interesse corrispettivo

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

Società personali e soggetti equiparati - Modello UNICO

Presentazione della dichiarazione	su supporto cartaceo	**non prevista**	la presentazione a mezzo banca o tramite ufficio postale si deve ritenere non consentita
	tramite trasmissione telematica diretta (via Entratel o Internet)	**entro il 31 luglio**	
	a intermediari abilitati con incarico di eseguire la trasmissione telematica	**entro il 31 luglio**	Gli intermediari abilitati sono i soggetti incaricati di cui all'art. 3, comma 3, D.P.R. n. 322/1998

Le dichiarazioni presentate tramite banca o ufficio postale da parte di soggetti tenuti all'invio telematico, si devono ritenere non redatte in conformità al modello approvato e, pertanto, si rende applicabile la sanzione da 258 a 2.065 euro.

Versamento con possibilità di rateazione	somme dovute a saldo dell'anno oggetto dell'adempimento dichiarativo	**entro il 16 giugno** senza maggiorazioni
	somme dovute quale primo acconto del periodo d'imposta in corso se di importo superiore a 103 euro	**entro il 16 luglio** con la maggiorazione dello 0,40% a titolo di interesse corrispettivo

Società di capitali con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare e bilancio approvato entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio - Modello UNICO

Presentazione della dichiarazione	su supporto cartaceo	**non prevista**	Per tali contribuenti sussiste obbligo di trasmissione telematica
	tramite trasmissione telematica diretta (via Entratel o Internet)	**entro il 31 luglio** (entro l'ultimo giorno del settimo mese successivo a quello di chiusura dell'esercizio sociale)	
	a intermediari abilitati con incarico di eseguire la trasmissione telematica	**entro l'ultimo giorno del settimo mese successivo** a quello di chiusura dell'esercizio sociale	

Si devono considerare obbligati alla trasmissione telematica tutti i soggetti di cui all'art. 73, comma 1, D.P.R. n. 917/1986.

Versamento con possibilità di rateazione	somme dovute a saldo dell'anno oggetto dell'adempimento dichiarativo	**entro il 16 giugno** senza maggiorazioni
	somme dovute quale primo acconto del periodo d'imposta in corso se di importo superiore a 103 euro	**entro il 16 luglio** con la maggiorazione dello 0,40% a titolo di interesse corrispettivo

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

Società di capitali con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare e bilancio approvato oltre 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio - Modello UNICO

Presentazione della dichiarazione	su supporto cartaceo	**non prevista** Per tali contribuenti sussiste obbligo di trasmissione telematica
	tramite trasmissione telematica diretta (via Entratel o Internet)	**entro l'ultimo giorno del settimo mese successivo** a quello di chiusura dell'esercizio sociale
	a intermediari abilitati con incarico di eseguire la trasmissione telematica	**entro il 31 luglio** (entro l'ultimo giorno del settimo mese successivo a quello di chiusura dell'esercizio sociale)

Si devono considerare obbligati alla trasmissione telematica tutti i soggetti di cui all'art. 73, comma 1, D.P.R. n. 917/1986.

Versamento con possibilità di rateazione	somme dovute a saldo dell'anno oggetto dell'adempimento dichiarativo	**entro il giorno 16 del mese successivo** a quello in cui è stato (o avrebbe dovuto essere) approvato il bilancio, senza maggiorazioni
	somme dovute quale primo acconto del periodo d'imposta in corso se di importo superiore a 103 euro	**entro il trentesimo giorno successivo** a quello di scadenza predetto, con la maggiorazione dello 0,40% a titolo di interesse corrispettivo

Società di capitali con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare e bilancio approvato nel mese di giugno (entro 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio) - Modello UNICO

Presentazione della dichiarazione	su supporto cartaceo	**non prevista** Per tali contribuenti sussiste obbligo di trasmissione telematica
	tramite trasmissione telematica diretta (via Entratel o Internet)	**entro il 31 luglio** (entro l'ultimo giorno del settimo mese successivo a quello di chiusura dell'esercizio sociale)
	a intermediari abilitati con incarico di eseguire la trasmissione telematica	**entro l'ultimo giorno del settimo mese successivo** a quello di chiusura dell'esercizio sociale

Si devono considerare obbligati alla trasmissione telematica tutti i soggetti di cui all'art. 73, comma 1, D.P.R. n. 917/1986.

Versamento con possibilità di rateazione	somme dovute a saldo dell'anno oggetto dell'adempimento dichiarativo	**entro il 16 luglio** senza maggiorazioni
	somme dovute quale primo acconto del periodo d'imposta in corso se di importo superiore a 103 euro	**entro il 16 agosto** con la maggiorazione dello 0,40% a titolo di interesse corrispettivo

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

Società di capitali con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare e bilancio approvato entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio - Modello UNICO

Presentazione della dichiarazione	su supporto cartaceo	**non prevista** Per tali contribuenti sussiste obbligo di trasmissione telematica
	tramite trasmissione telematica diretta (via Entratel o Internet)	**entro l'ultimo giorno del settimo mese successivo** a quello di chiusura dell'esercizio sociale
	a intermediari abilitati con incarico di eseguire la trasmissione telematica	**entro l'ultimo giorno del settimo mese successivo** a quello di chiusura dell'esercizio sociale

Si devono considerare obbligati alla trasmissione telematica tutti i soggetti di cui all'art. 73, comma 1, D.P.R. n. 917/1986.

Versamento con possibilità di rateazione	somme dovute a saldo dell'anno oggetto dell'adempimento dichiarativo	**entro il giorno 16 del sesto mese successivo** a quello di chiusura dell'esercizio, senza maggiorazioni
	somme dovute quale primo acconto del periodo d'imposta in corso se di importo superiore a 103 euro	**entro il trentesimo giorno successivo** a quello di scadenza predetto, con la maggiorazione dello 0,40% a titolo di interesse corrispettivo

Società di capitali con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare e bilancio approvato oltre 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio - Modello UNICO

Presentazione della dichiarazione	su supporto cartaceo	**non prevista** Per tali contribuenti sussiste obbligo di trasmissione telematica
	tramite trasmissione telematica diretta (via Entratel o Internet)	**entro l'ultimo giorno del settimo mese successivo** a quello di chiusura dell'esercizio sociale
	a intermediari abilitati con incarico di eseguire la trasmissione telematica	**entro l'ultimo giorno del settimo mese successivo** a quello di chiusura dell'esercizio sociale

Si devono considerare obbligati alla trasmissione telematica tutti i soggetti di cui all'art. 73, comma 1, D.P.R. n. 917/1986.

Versamento con possibilità di rateazione	somme dovute a saldo dell'anno oggetto dell'adempimento dichiarativo	**entro il giorno 16 del mese successivo** a quello in cui è stato (o avrebbe dovuto essere) approvato il bilancio, senza maggiorazioni
	somme dovute quale primo acconto del periodo d'imposta in corso se di importo superiore a 103 euro	**entro il trentesimo giorno successivo** a quello di scadenza predetto, con la maggiorazione dello 0,40% a titolo di interesse corrispettivo

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

Enti commerciali ed equiparati (regola generale: approvazione del rendiconto entro 120 giorni dalla chiusura del periodo d'imposta coincidente con l'anno solare) - Modello UNICO

Presentazione della dichiarazione	su supporto cartaceo	**non prevista** Per tali contribuenti sussiste obbligo di trasmissione telematica
	tramite trasmissione telematica diretta (via Entratel o Internet)	**entro il 31 luglio** (entro l'ultimo giorno del settimo mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta)
	a intermediari abilitati con incarico di eseguire la trasmissione telematica	**entro il 31 luglio** (entro l'ultimo giorno del settimo mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta)

Si devono considerare obbligati alla trasmissione telematica tutti i soggetti di cui all'art. 73, comma 1, D.P.R. n. 917/1986.

Versamento con possibilità di rateazione	somme dovute a saldo dell'anno oggetto dell'adempimento dichiarativo	**entro il 16 giugno** senza maggiorazioni
	somme dovute quale primo acconto del periodo d'imposta in corso se di importo superiore a 103 euro	**entro il 16 luglio** con la maggiorazione dello 0,40% a titolo di interesse corrispettivo

Enti commerciali ed equiparati (regola generale: approvazione del rendiconto entro 120 giorni dalla chiusura del periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare) - Modello UNICO

Presentazione della dichiarazione	su supporto cartaceo	**non prevista** Per tali contribuenti sussiste obbligo di trasmissione telematica
	tramite trasmissione telematica diretta (via Entratel o Internet)	**entro l'ultimo giorno del settimo mese successivo** a quello di chiusura del periodo d'imposta
	a intermediari abilitati con incarico di eseguire la trasmissione telematica	**entro l'ultimo giorno del settimo mese successivo** a quello di chiusura del periodo d'imposta

Si devono considerare obbligati alla trasmissione telematica tutti i soggetti di cui all'art. 73, comma 1, D.P.R. n. 917/1986.

Versamento con possibilità di rateazione	somme dovute a saldo dell'anno oggetto dell'adempimento dichiarativo	**entro il giorno 16 del sesto mese successivo** a quello di chiusura del periodo d'imposta, senza maggiorazioni
	somme dovute quale primo acconto del periodo d'imposta in corso se di importo superiore a 103 euro	**entro il trentesimo giorno successivo** a quello di scadenza predetto, con la maggiorazione dello 0,40% a titolo di interesse corrispettivo

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

Soggetti IVA che non presentano la dichiarazione unificata - IVA

Presentazione della dichiarazione	su supporto cartaceo	**non prevista**	adempimento esclusivamente in via telematica
	tramite trasmissione telematica diretta (via Entratel o Internet)	**entro il 31 luglio**	
	a intermediari abilitati con incarico di eseguire la trasmissione telematica	**entro il 31 luglio**	

Ai sensi dell'art. 8, D.P.R. n. 322/1998, l'adempimento deve avvenire nel periodo compreso dal 1° febbraio al 31 luglio nel caso in cui il contribuente sia tenuto alla presentazione in via autonoma o entro il 31 luglio se compresa nell'adempimento unificato.

Versamento	scadenza di riferimento del tributo dovuto a saldo del periodo d'imposta dell'adempimento dichiarativo	**entro il 16 marzo**
Acconto 27 dicembre		

Per i soggetti tenuti alla presentazione della dichiarazione unificata che non eseguono il versamento entro il 16 marzo, sussiste la possibilità di eseguire il versamento a saldo entro il termine di scadenza per i versamenti delle somme derivanti dal modello UNICO, maggiorando il tributo dovuto a saldo degli interessi dovuti per mese o frazione dal 17 marzo.

Sostituti d'imposta - Modelli 770 Semplificato e 770 Ordinario

Presentazione della dichiarazione	su supporto cartaceo	**non prevista**	sussiste l'obbligo della trasmissione telematica
	tramite trasmissione telematica diretta (via Entratel o Internet)	770 Semplificato - **entro il 31 maggio (3 giugno)** 770 Ordinario - **entro il 31 luglio**	
	a intermediari abilitati con incarico di eseguire la trasmissione telematica	770 Semplificato - **entro il 31 maggio (3 giugno)** 770 Ordinario - **entro il 31 luglio**	

I modelli 770 Ordinario e Semplificato devono essere inviati in via telematica in forma autonoma. Non è consentita la presentazione tramite banca o ufficio postale, né i soggetti temporaneamente all'estero possono utilizzare il mezzo della raccomandata o altro equivalente.
Modello 770 Semplificato: sono tenuti alla presentazione del modello 770 Semplificato i sostituti d'imposta che - nel corso dell'anno 2007 - hanno corrisposto somme e/o valori soggetti a ritenuta alla fonte (articoli 23, 24, 25, 25-*bis*, 25-*ter* e 29, D.P.R. n. 600/1973) e/o a contributi previdenziali e assistenziali dovuti all'INPS, dall'INPDAP, all'IPOST e/o premi assicurativi dovuti all'INAIL.

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

FOCUS

LA RIVALUTAZIONE DELLE PARTECIPAZIONI NON QUOTATE

L'art. 1, comma 91, legge n. 244/2007 (legge **Finanziaria per il 2008**) offre la possibilità di **aggiornare** il **valore delle partecipazioni**: i contribuenti che detengono titoli, quote o diritti non negoziati nei mercati regolamentati possono rideterminare il loro valore di acquisto alla data del 1° gennaio 2008, previo pagamento di un'**imposta sostitutiva** del **4%** o del **2%** di tali valori, a seconda che si tratti o meno di partecipazioni qualificate.
Il valore dei titoli, delle quote o dei diritti alla data del 1° gennaio 2008 deve essere determinato in relazione alla **frazione del patrimonio netto** che risulta da un'apposita **perizia giurata di stima**. Il termine entro cui effettuare la redazione e il giuramento della perizia, nonché il versamento dell'imposta sostitutiva, è fissato al **30 giugno 2008**.

Soggetti interessati ➔	Possono usufruire dell'agevolazione: • le **persone fisiche**, per le operazioni non rientranti nell'esercizio di attività commerciali; • le **società semplici** e le società ed associazioni ad esse equiparate *ex* art. 5, D.P.R. n. 917/1986; • i **soggetti non residenti**, per le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti in Italia che non siano riferibili a stabili organizzazioni.

⬇

Non rileva il **regime prescelto** per la **tassazione** dei **redditi diversi di natura finanziaria**. Sono, pertanto, agevolabili i contribuenti:

- che determinano l'imposta sostitutiva in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi;
- che hanno optato per il regime del risparmio amministrato o quello di risparmio gestito.

Soggetti esclusi ➔	Non possono usufruire dell'agevolazione: • Stato, regioni, province, comuni, comunità montane e altri soggetti *ex* art. 74, comma 1, D.P.R. n.917/1986; • fondi pensione; • organismi di investimento collettivo in valori mobiliari soggetti ad imposta sostitutiva sul risultato di gestione; • fondi di investimento immobiliare; • soggetti che realizzano plusvalenze non imponibili per effetto di apposite previsioni contenute nelle convenzioni internazionali.

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

Ambito oggettivo ➔	Partecipazioni, diritti e titoli la cui cessione dà luogo a **plusvalenze** o **minusvalenze tassate** in capo al cedente in base al disposto dell'art. 67, comma 1, lettere c) e c-*bis*), D.P.R. n. 917/1986 (c.d. capital gains) quali: • azioni; • quote di S.r.l.; • diritti d'opzione e diritti d'usufrutto; • warrant; • obbligazioni convertibili in azioni (si deve trattare, comunque, di diritti o titoli non quotati anche se attribuiscono il diritto di acquistare partecipazioni negoziate).

⬇

Condizioni	Partecipazioni, diritti e titoli devono essere: • posseduti alla data del 1° gennaio 2008; • non negoziati in mercati regolamentati italiani o esteri.

⬇

Si considera **negoziato** il titolo quando è effettivamente negoziato o semplicemente sospeso in un mercato regolamentato. Si considera **non negoziato** un titolo revocato dalla negoziazione prima del 1° gennaio 2008 o ammesso alla quotazione dopo il 1° gennaio 2008 in mercato regolamentato.

Partecipazioni escluse	Partecipazioni acquisite per **successione** o **donazione** dopo il 1° gennaio 2002 (circolare n. 9/E/2002).

Tassazione in base al capital gains ➔	La cessione onerosa dei titoli e dei diritti di cui sopra comporta il pagamento di un'imposta: • pari al **12,50%** della plusvalenza realizzata, se la partecipazione ceduta non è qualificata; • **progressiva** per **scaglioni di reddito** per le partecipazioni qualificate sul 40% della plusvalenza realizzata.

⬇

Le plusvalenze realizzate a decorrere **dal 1° gennaio 2009** concorrono alla formazione del reddito imponibile per il **49,72%** del loro ammontare. Resta ferma la misura del 40% per le plus/minusvalenze derivanti da atti di realizzo posti in essere anteriormente al 1° gennaio 2009, ma i cui corrispettivi siano in tutto o in parte percepiti a decorrere da tale data (art. 2, comma 2, D.M. 2 aprile 2008).

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

Partecipazione qualificata	Perché una partecipazione sia considerata qualificata sono necessarie le seguenti **condizioni**: • partecipazione al capitale o al patrimonio **superiore al 25%**; • (per le società di capitali e per gli enti dotati di organo assembleare) percentuale di diritti di voto esercitabili in assemblea ordinaria **superiore al 20%**.

La perizia giurata di stima
L'agevolazione - contenuta nell'art. 1, comma 91, legge n. 244/2007, Finanziaria per il 2008 - permette di elevare il **costo** o **valore d'acquisto** al fine di ridurre l'eventuale plusvalenza o minusvalenza derivante dalla cessione onerosa della partecipazione, tramite una **perizia giurata di stima**:

- da riferire all'**intero patrimonio netto** della società partecipata;
- redatta da soggetti iscritti all'albo dei **dottori commercialisti** ed **esperti contabili**, dei **revisori contabili** o **periti** regolarmente iscritti alle Camere di Commercio ai sensi del R.D. n. 2011/1934 (art.1, comma 428, legge n. 311/2004).

La predisposizione della perizia deve essere effettuata **prima della vendita** solo nel caso in cui il contribuente opti per il regime del risparmio amministrato o del risparmio gestito.

Documentazione da conservare ➔	Il contribuente è tenuto a conservare e, su eventuale richiesta, trasmettere all'Amministrazione finanziaria: • copia originale della **perizia**; • **dati identificativi** del **perito** che l'ha giurata; • **codice fiscale** della società periziata; • **distinte di versamento** dell'imposta sostitutiva. Non è invece richiesta alcuna annotazione sulla **dichiarazione dei redditi** della società periziata.

Redazione ➔	La perizia può essere predisposta: • per conto della **società periziata** (in tal caso, le spese sostenute per la perizia costituiscono, per la società, degli **oneri pluriennali deducibili in quote costanti** nel periodo d'imposta di competenza e nei 4 successivi); • per conto di uno o più **possessori delle partecipazioni** o degli altri titoli passibili di rideterminazione (le spese sostenute per la perizia possono essere imputate ad **incremento del nuovo valore di acquisto**, fiscalmente riconosciuto, della singola partecipazione, per la parte effettivamente rimasta a carico di ogni possessore).

Imposta sostitutiva
Sull'**intero valore periziato** - e non solo sul maggior valore rispetto al valore d'acquisto - deve

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

essere corrisposta un'**imposta sostitutiva** pari al:

- **4%**, per le partecipazioni che, alla data del 1° gennaio 2008, sono qualificate;
- **2%,** per le partecipazioni non qualificate.

È possibile **rideterminare il valore** o **costo d'acquisto** anche **solo per una quota** della partecipazione posseduta. Se si ridetermina una partecipazione qualificata è possibile farlo per una quota parte rappresentativa di una partecipazione non qualificata; in questo caso l'imposta da pagare sarà sempre con aliquota del **4%**.

Nota bene

Per la valutazione della qualificazione o meno, si deve far riferimento solo ai titoli, quote e diritti detenuti al 1° gennaio 2008, mentre non vanno considerate le cessioni effettuate nei **12 mesi precedenti**.

Versamento ➔	L'imposta è versata o compensata: • in un'**unica soluzione** entro il 30 giugno 2008; ovvero • in **tre rate annuali di pari importo** a partire dal 30 giugno 2008 (sulle rate successive alla prima sono dovuti **interessi** pari al 3% annuo).



Il pagamento dell'imposta sostituiva deve essere effettuata utilizzando il **modello F24** ed il **codice tributo 8055** - «Imposta sostitutiva delle imposte sui redditi per la rideterminazione dei valori di acquisto di partecipazioni non negoziate nei mercati regolamentati» (risoluzione n. 144/E/2008). In sede di compilazione del modello F24, il codice tributo deve essere esposto nella «Sezione Erario» con indicazione nel campo «Anno di riferimento» dell'anno di possesso dei beni per i quali si opera la rivalutazione, espresso nella forma AAAA (ad esempio, 2008).

Determinazione delle plus/minusvalenze derivanti da cessioni di partecipazioni rivalutate

- Se, entro i termini previsti, viene corrisposta l'imposta sostitutiva, il valore rideterminato può essere utilizzato solo in occasione della **cessione a titolo oneroso** di partecipazioni qualificate e non qualificate ai fini del calcolo delle plusvalenze;
- è stata riconosciuta la possibilità di utilizzare il costo rivalutato della partecipazione anche se non è stata ancora versata l'imposta sostitutiva;
- tale valore non può essere utilizzato ai fini della determinazione dei redditi di capitale derivanti, ad esempio, dalla percezione di proventi per effetto del **rimborso di partecipazioni** o per effetto di **recesso**, di **esclusione** o per effetto della **liquidazione della società**;
- se, in occasione delle successive cessioni a titolo oneroso delle partecipazioni rivalutate, dal confronto tra il corrispettivo e il valore di perizia risulta un **valore negativo**, tale

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl

minusvalenza non può essere utilizzata fiscalmente.

Partecipazioni già rivalutate
Il contribuente che abbia proceduto a rideterminare il valore delle partecipazioni, ove lo ritenga opportuno, può usufruire nella nuova norma agevolativi; in tal caso, deve determinare mediante una **nuova perizia giurata di stima** il valore delle partecipazioni al 1° luglio 2008, nonché procedere al **versamento dell'imposta sostitutiva** su questi valori, richiedendo il **rimborso** dell'importo precedentemente versato.

Copyright 2008 Wolters Kluwer Italia Srl