

Il Fisco alla cassa. Sui soggetti Irpef acconto critico con il «previsionale» **Pag. 31**

Immobili. Indicazioni per registrare contratti di locazione finanziaria **pag. 31**

Immigrazione. Per gli ingressi si prepara il ritorno dello «sponsor» **Pag. 33**

Diritto dell'economia. Class action italiana distante dai criteri Usa **Pag. 35**

Martedì 28 Novembre 2006

www.ilssole24ore.com/norme

La manovra d'autunno. Con la conversione del DL 262/06 torna l'imposta sulle attribuzioni gratuite fatte senza formalità

Tassate le donazioni indirette

Sostituite le vecchie aliquote e la franchigia, con svantaggi per i contribuenti

Angelo Busani

La prossima entrata in vigore della legge di conversione del DL 262/2006 (la pubblicazione sulla «Gazzetta Ufficiale» è prevista per oggi) e quindi il ritorno in vita dell'imposta di donazione determina la riemersione di una antica e discussa problematica, quella delle donazioni indirette. Infatti, nell'articolo 2, comma 47, del DL 262/2006, co-

IL PRELIEVO

Si applicano le percentuali del 4%, 6% e 8% introdotte con il provvedimento in attesa di pubblicazione

me modificato dalla legge di conversione, si dispone che alle donazioni va applicata la disciplina fiscale recata dal «decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001» (vale a dire la disciplina dell'imposta vigente il giorno prima dell'entrata in vigore della legge 383/2006, che appunto la sopprime).

Ebbene, nell'ambito di que-

sto Testo unico, appena prima dell'abolizione dell'imposta di donazione era stato introdotto l'articolo 56-bis (a opera della legge 342/2000) il quale venne a disciplinare, come esito di un dibattito più che decennale sul punto, la tassazione delle donazioni indirette (che prima non si sapeva bene se e come tassare).

Si ha donazione indiretta in tutti quei casi in cui si verifica un arricchimento del beneficiario in correlazione a un connes- so impoverimento del dispo- nente (e cioè lo schema tipico della donazione vera e propria) senza che sia stipulata una donazione formale, vale a dire quella notarile. Di donazione indiretta si parla pertanto in una mol- tiplice serie di situazioni: da que- lle più semplici (ad esempio il pa- dre che paga, quale fideiussore, un debito del figlio e che poi ri- nuncia alla rivalsa) a quelle più complesse, magari realizzate mediante operazioni societarie, come per esempio una fusio- ne, o il concesso delle parteci- pazioni viene volutamente al- terato, rispetto a quello che emergerebbe da una obiettiva valutazione dei patrimoni delle

società coinvolte nell'operazio- ne; oppure come un aumento di capitale al valore nominale con il quale colui che lo sottoscrive acquisisce invero una quota di una società che vale ben di più del versamento effettuato per li- berare questa sottoscrizione.

L'articolo 56-bis del DLgs 346/1990 venne dunque a con- cedere al contribuente la se- guente alternativa:

a) sottoporre volontariamen- te la donazione indiretta a tassa- zione con le aliquote del 3, 5 e 7% (per i valori eccedenti la franchigia di 350 milioni di lire, pari a 180759,91 euro);

b) subire la tassazione del 7% (sempre sopra i 350 milioni di li- re) qualora non si sia proceduto alla registrazione volontaria e l'esistenza della liberalità ven- ga conosciuta dagli uffici fiscali nell'ambito di «procedimenti diretti all'accertamento di tribu- ti» (il caso classico dell'emis- sione della donazione indiretta è quello del contribuente che la conferma in occasione di un accertamento sintetico per incre- menti patrimoniali, al fine di vincere la presunzione di aver sostenuto la spesa con redditi, non dichiarati, conseguiti

Il ritorno

Che cosa sono

■ Si ha donazione indiretta quando all'arricchimento del beneficiario corrisponde l'impovertimento del dispo- nente, come nella normale donazione, senza però che sia stipulata una donazione formale, vale a dire notarile

L'esempio

■ Un caso classico di donazione indiretta è quello del padre che paga, quale fideiussore, un debito del figlio e poi rinuncia alla rivalsa

La tassazione

■ Prima dell'abolizione dell'imposta di donazione erano state fissate le aliquote del 3, 5 e del 7%, diverse da quelle ora disposte dalla legge di conversione del DL 262/06 (4, 6 e 8%) ma anche una franchigia di circa 180mila euro che oggi è invece prevista in un milione. Alle donazioni indirette si applicheranno le nuove aliquote e la nuova franchigia

TRE INSERTI



LE «GUIDE» OGGI, VENERDÌ E LUNEDÌ

I grandi temi della manovra d'autunno analizzati e approfonditi in tre «Guide»: oggi, con «Il Sole-24 Ore» (alle pagine 43-48) viene pubblicato il primo di questi tre inserti, dedicato alle novità del decreto legge 262/06 per gli accenti e il reddito d'impresa. Gli altri due inserti — in uscita sul Sole-24 Ore di venerdì 1° e di lunedì 4 dicembre — saranno dedicati rispettivamente alle auto e ai fringe benefit e alle successioni e donazioni.

nell'ultimo quinquennio: artico- lo 38, comma 5 del Dpr 600/73).

Il principale problema che oggi si pone è nel coordinamen- to delle norme interessate: in- fatti, ad esempio, l'articolo 56-bis non solo fa riferimento ad aliquote (3, 5 e 7%) diverse da quelle disposte dalla legge di conversione del DL 262 (4, 6 e 8%); ma anche considera una franchigia di 350 milioni di lire per ciascun beneficiario quan- do invece la franchigia è oggi di- posta in 1 milione di euro per le sole donazioni tra coniugi o pa- renti in linea retta.

Ora, la tesi che pretenda l'inapplicabilità dell'articolo 56-bis alle donazioni indirette del futuro, a causa di queste imperfezioni di coordinamen- to normativo, appare una tesi troppo formalistica; più ap- propriato sembra ritenere l'applicazione della norma sulla tassazione delle donazioni indirette con le nuove aliquote del 4, 6 e 8% e con la franchi- gia di 1 milione se beneficiari dell'arricchimento siano il co- niuge o i parenti in linea retta. In alcuni casi, quindi, con ef- fetto sfavorevole per chi deve versare l'imposta.

Giovanni Negri

ROMA

Meno ostacoli alla mobi- lità dei lavoratori. Purché sia de- cisa dalla contrattazione collet- tiva e riguardi mansioni diverse ma all'interno della medesi- ma qualifica. Le Sezioni unite civili della Cassazione, con la sentenza n. 25033 depositata il 24 novembre, intervenendo su una questione giudicata «di particolare importanza», han- no fissato nuovi paletti in tema di demansionamento, precisan- do la natura e il contenuto della norma del Codice civile (artico- lo 2103) che disciplina il divieto e il suo rapporto con gli accordi firmati dalle parti sociali.

Il caso affrontato riguardava una dipendente delle Poste che, sulla base di una clausola di fungibilità contenuta nel contratto collettivo che aveva accorpato più mansioni all'in- terno della stessa qualifica, era passata dalle mansioni di addet- ta allo sportello a quelle di reca- pito. Per la lavoratrice, lo svolgi- mento delle prime esprime- va una professionalità diversa e più elevata di quelle di recapito. Di conseguenza aveva lamen- tato il demansionamento ottenendo in primo grado la riassegnazione allo sportello, ma nessun risarcimento, men- tre in appello la pronuncia era stata riformata integralmente accogliendo le osservazioni del datore di lavoro.

tingenti esigenze aziendali (...) consenta al datore di lavoro l'esercizio dello *ius variandi*, indirizzando il lavoratore verso altre mansioni contrattualmen- te equivalenti».

Le parti sociali possono poi farsi carico di un'esigenza col- lettiva di professionalità dei la- voratori inquadri nella medesi- ma qualifica. È in questo sen- so che la sentenza ammette che la dimensione individuale della garanzia dell'articolo 2103 crea degli steccati che ser- vono a proteggere il lavorato- re, ma possono rappresentare anche una resistenza alla pro- gressione professionale della collettività dei lavoratori in- quadri in quella stessa qualifi- ca. «Ed allora — conclude la Corte — se, come deve ritenersi, rileva non solo quello che il lavoratore fa, ma anche quello che sa fare (ossia la profes- sionalità potenziale), la contratta- zione collettiva può legittima- mente farsi carico di ciò, preven- dendo e disciplinando mecca- nismi di scambio o di avvicina- mento o di rotazione che non violino la garanzia dell'articolo 2103 Codice civile».

Per i professionisti la deducibilità di spese e ammortamenti scende dal 50 al 25%

Auto, la stretta salva agenti e rappresentanti

Cristina Odorizzi

La conversione in legge del decreto legge 3 ottobre 2006, n. 262 (il collegato alla Finanzia- ria) conferma la stretta sul regi- me fiscale delle auto aziendali e professionali, dando come uni- ca apertura la successiva revisio- ne del nuovo regime di deducibi- lità Iva limitata sulle autovetture.

Auto aziendali

Il decreto legge 262/2006, in pa- rallelo alla sentenza della Corte di giustizia Ue 14 settembre 2006, causa C-228/05, ha previ- sto a decorrere dal 2006 (per i soggetti solari) una generale in- deducibilità per ammortamen- ti e costi inerenti autovetture aziendali, salvo i casi di veicoli esclusivamente strumentali adibiti a uso pubblico o facenti capo ad agenti e rappresentanti. Il concetto di autovettura esclusivamente strumentali ai

fini dell'attività d'impresa va in- teso in senso estremamente li- mitato. Sul punto la circolare 48/E del 10 febbraio 1998 ha in- fatti affermato che si considera- no tali i veicoli senza i quali l'at- tività d'impresa non potrebbe essere svolta in modo assoluto, facendo poi riferimento a titolo esemplificativo alle autovettu- re delle imprese che effettuano attività di noleggio delle stesse, nonché alle imprese che svolgo- no attività di scuola guida. Escluse da ogni restrizione an- che le imprese che effettuano produzione o commercio di au- toveicoli, anche se temporanea- mente utilizzati per fini pubbli- citari o promozionali.

IL GIRO DI VITE

Esclusi dal novero dei veicoli che beneficiano dello sconto integrale quelli assegnati in uso promiscuo ai dipendenti

Il ministero ha quindi aderito a un concetto di strumentalità diretta e non accessoria, ove l'autovettura è strumentale so- lo se diventa diretta fonte di ri- cavo, non anche se svolge una funzione meramente strumen- tale e accessoria. Si giunge alla conclusione — in realtà discuti- bile — secondo cui non sono esclusivamente strumentali le autovetture utilizzate nella rete di vendita di un'impresa com- merciale o nello svolgimento dei trasporti degli utenti da par- te di una cooperativa sociale; sebbene comunque anche in questi casi il mezzo sia indispen- sabile. Non sorgono invece par- ticolari problemi sulla defini- zione di autovetture adibite a uso pubblico, considerato che si tratta di una destinazione ri- conosciuta attraverso un atto proveniente dalla pubblica am- ministrazione.

Uso promiscuo ai dipendenti

Il decreto legge non si limita ad

azzerare la deducibilità delle au- tovetture diverse da quelle esclusivamente strumentali, ma esclude dal novero delle au- tovetture a deducibilità integra- le quelle assegnate in uso promi- scuo ai dipendenti. Il testo origi- nario dell'articolo 164 del Tuir permetteva infatti di dedurre al 100% e senza limiti i costi delle autovetture concesse in suo promiscuo per la maggior parte del periodo d'imposta ai dipen- denti. In merito alla definizione di uso promiscuo la circolare 48/E/1998 richiedeva che il mezzo fosse concesso per la maggior parte del periodo d'im- posta, anche in modo non conti- nuativo e anche con riferimen- to a diversi dipendenti. Ai fini probatori si richiedeva poi ido- nea documentazione attestante con certezza l'utilizzo.

La versione attuale dell'artico- lo 164, analogamente a quan- to disposto già in precedenza per gli amministratori e per i collaboratori coordinati e conti-

nuativi, prevede non più la de- ducibilità integrale dei costi, bensì la deducibilità del solo compenso in natura imputato al dipendente. La modifica non è di poco conto in termini di im- porto complessivo deducibile, considerato che il fringe bene- fit è convenzionalmente determi- nato in misura pari al 50% (prima era del 30%) dell'impor- to corrispondente a una percen- tenza convenzionale di 15mila chilometri annui, desunto dalle tabelle elaborate annualmente dall'Acie e approvate con appo- sito decreto ministeriale.

Agenti e rappresentanti

Confermato, invece, il regime agevolato degli agenti e rappre- sentanti di commercio con la deducibilità generalizzata all'80% dei costi con il limite di costo storico fino a 25.822,24 eu- ro. La legge di conversione ri- sulta in quanto prevede che le li- mitazioni previste per gli agen-

ti si applichino solo all'ipotesi di auto non esclusivamente strumentali. Anche se poi risul- ta interessante comprendere quali siano per agenti e rappre- sentanti i mezzi esclusivamen- te strumentali.

Lavoratori autonomi

Il collegato non lascia indenni i professionisti, per i quali la de- ducibilità di spese e ammortamen- ti relativi ad autovetture scende dal 50 al 25%, con il con- sueto limite di un'autovettura per professionista, per ogni as- sociato in caso di studio associa- to e nell'importo massimo di 18.075,99 euro, quale costo di ac- quisto dell'auto stessa.

Efficacia delle nuove norme

Le disposizioni introdotte dal decreto legge 262/2006 nella sua versione definitiva hanno effetto a partire dal periodo d'imposta in corso all'entrata in vigore del decreto stesso. Tutta- via non si impone alcun ricalco- lo dell'acconto a questo fine; sa- rà quindi necessario tener con- to esclusivamente dell'indeducibi- lità delle quote di ammortamen- to anticipato relativamente alle autovetture, introdotta dal DL 223/2006.

La pronuncia

■ Cassazione, Sez. unite civili sentenza 25033

In sintesi, ed in conclusione, va affermato, come principio di diritto, che la contrattazione collettiva — se da una parte deve muoversi all'interno, e quindi nel rispetto, della prescrizione posta dal primo comma dell'articolo 2103 Codice civile che fa divieto di un'indiscriminata fungibilità di mansioni che esprimano in concreto una diversa professionalità, pur confluendo nella medesima declaratoria contrattuale e quindi pur essendo riconducibili alla matrice comune che connota la qualifica secondo la declaratoria contrattuale — è però autorizzata a porre meccanismi convenzionali di mobilità orizzontale prevedendo, con apposita clausola, la fungibilità funzionale tra esse per sopprimere e contingenti esigenze aziendali ovvero per consentire la valorizzazione della professionalità potenziale di tutti i lavoratori inquadri in quella qualifica senza per questo incorrere nella sanzione di nullità del secondo comma della medesima disposizione.

THE ENGINEERS OF TIME

PORSCHE DESIGN TIMEPIECES P'6000

www.porsche-design.com Per informazioni: Corvo&C.spa Tel. 02 85979860 info@corvospa.it