



CONSORZIO
STUDI E
RICERCHE
FISCALI



OSSERVATORIO TRIBUTARIO

Legislazione

Dottrina

Prassi amministrativa

Giurisprudenza

Numero 1
Gennaio - Aprile 2000

Indice

LEGISLAZIONE

Provvedimenti emanati e pubblicati in G.U. dal 1° gennaio
al 30 aprile 2000.

Pag. 1

DOTTRINA

ARIETE C., "Disciplina e modalità applicative dell'addizionale comunale all'Irpef" (IRPEF)	" 14
ARQUILLA N., "Dividendi spettanti a enti non commerciali e società semplici" (REDDITI DI CAPITALE)	" 27
ARTINA V., "Smobilizzo della riserva da conferimento in capo alla conferente" (IRPEG)	" 16
AZZONE V., "L'autotutela come diritto del contribuente" (ACCERTAMENTO: principi e norme generali)	" 4
BARUZZI S., "Legge finanziaria per il 2000 ed Iva nell'edilizia" (IVA)	" 52
BEGHIN M., "Cessione di crediti <i>pro soluto</i> ed elusione fiscale: note a proposito di una particolare interpretazione dell'art. 66, comma 3, del Tuir in funzione <<antiabuso>>" (REDDITI DI IMPRESA)	" 33
BEGHIN M., "L'imposizione sui dividendi distribuiti da società residenti all'estero" (IRPEG)	" 17
BLOCH J., SORGATO L., "Riporto delle perdite nei regimi del risparmio amministrato e gestito" (REDDITI DI CAPITALE)	" 28
BRANDA G., "I crediti per interessi di mora e l'IRAP" (IRAP)	" 58
BUSCEMA A., FORTE F., "Il riordino del processo tributario abolisce la procedura speciale per i ricorsi contro la cartella dei centri di servizio" (CONTENZIOSO TRIBUTARIO)	" 7
CAPUTI G., "Le novità al regime Iva per l'edilizia - Primi dubbi applicativi" (IVA)	" 52

CERRATO M., "La residenza fiscale delle persone fisiche e gli indici rivelatori del centro principale degli affari e degli interessi" (IRPEF)	" 14
CHINETTI P., "Enti non commerciali: presupposti per l'applicazione dell'Irpeg ridotta nelle fondazioni bancarie" (IRPEG)	" 17
CHINETTI P., "Residenza fiscale all'estero: problematiche operative e posizione del contribuente" (IRPEF)	" 15
CIAN M., "Note minime sul trasferimento d'azienda (a proposito del trasferimento d'azienda recepita in un parere del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme tributarie antielusive)" (IRPEG)	" 18
CINTOLESI E., MOCCI G., "INPS e lavoro autonomo" (VARIE)	" 65
CIRCI A., MATTIOLI M., TRABUCCHI A., "Distacco transnazionale di personale: dipendenti italiani presso consociate estere" (ACCORDI INTERNAZIONALI E FISCALITA' ESTERA)	" 5
CIRELLI F., GALEAZZI L., "Operazioni di riorganizzazione aziendale. Alcune osservazioni sui conferimenti di aziende o rami aziendali" (IRPEG)	" 20
COPPOLA P., "Il regime fiscale agevolato delle società miste per la gestione dei servizi pubblici: problematiche applicative" (IRPEG)	" 21
COTTO A., VALENTE G., "Trattamento fiscale delle perdite in caso di liquidazione" (IRPEG)	" 22
CROVATO F., "Le nuove <i>stock options</i> tra <i>favor</i> e riconoscimento delle componenti aleatorie della retribuzione" (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	" 44
DAVID D., DEOTTO D., "Concordato preventivo con cessione dei beni ai creditori" (REDDITI DI IMPRESA)	" 33
DE BRACO S.C., DE BRACO S., "La disapplicazione delle norme antielusive nel tendenziale rapporto paritario tra contribuente e Fisco" (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: accertamento)	" 9
DE SALVIA P., "Il riaddebito di spese ai fini Iva" (IVA)	" 53
DEZZANI F., "Annullamento di azioni proprie. Scritture contabili" (SCRITTURE CONTABILI)	" 49
DEZZANI F., "Il disavanzo di fusione è imputabile a beni non iscritti nel bilancio dell'incorporata" (IRPEG)	" 22

DEZZANI F., "Securitization di <<crediti in bonis>>" (REDDITI DI IMPRESA)	" 34
DEZZANI F., "Securitization di <<crediti in sofferenza>>" (REDDITI DI IMPRESA)	" 34
DOLCETTI G. "Il prelievo aggiuntivo del 20% sui proventi dei depositi a garanzia" (REDDITI DI CAPITALE)	" 29
DUS S., MURATORI D., "Interrogativi in tema di imputazione ai soci residenti di società ubicate in Paesi a bassa fiscalità" (REDDITI DI IMPRESA)	" 34
FAINA F., "Il regime tributario degli interessi su depositi e conti correnti bancari corrisposti a non residenti" (REDDITI DI CAPITALE)	" 29
FERRANTI G., "Partecipazioni qualificate e non in società ed enti: criteri di individuazione" (REDDITI DIVERSI)	" 48
FILIPPI P., CINTOLESI E., "Il trattamento ai fini Iva degli omaggi" (IVA)	" 53
FORT G., "La nuova Convenzione Italia-Stati Uniti: le principali novità" (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: accordi internazionali)	" 11
GAFFURI A.M., "Il leasing azionario internazionale nel diritto privato e tributario italiani" (REDDITI DI IMPRESA)	" 38
GALEAZZI L., "Procedura Iva di gruppo per l'anno 2000 e nuove dichiarazioni periodiche Iva" (IVA)	" 53
GARBARINI C., "Profili impositivi delle operazioni di commercio elettronico" (VARIE)	" 65
GARCEA A., "L'autonomia dei soci nella distribuzione delle poste del patrimonio netto" (VARIE)	" 67
GAVELLI G., "Legge finanziaria 2000 - Come cambia l'imposta di registro sui conferimenti in società" (IMPOSTA DI REGISTRO)	" 55
GHINI A., "Il punto sulle spese di rappresentanza" (REDDITI DI IMPRESA)	" 39
GRECO E.F., "Sul <i>beneficial owner</i> di un <i>trust</i> nel contesto delle Convenzioni Italia-Stati Uniti contro la doppia imposizione" (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: accordi internazionali)	" 12

IORIO A., "Le convenzioni per evitare le doppie imposizioni ed il rispetto dei principi comunitari" (ACCORDI INTERNAZIONALI E FISCALITA' ESTERA)	" 6
LEDDA F., GHINI P., "Versamenti dei soci a copertura perdite - Risvolti civilistici e fiscali - Le novità introdotte dalla Finanziaria 2000" (IRPEG)	" 23
LEGO F., "Politiche di <i>tax & financial planning</i> . Il caso delle relazioni Italia-Lussemburgo" (ACCORDI INTERNAZIONALI E FISCALITA ESTERA)	" 6
LOVECCHIO L., "Il decreto correttivo IRAP" (IRAP)	" 59
LUPI R., "Profili sistematici del nuovo regime Iva dell' <i>outsourcing</i> bancario e assicurativo" (IVA)	" 53
MATTESI E., "Determinazione delle imposte anticipate e differite. Modalità di rilevazione contabile" (SCRITTURE CONTABILI)	" 49
MIGLIORI F., "Aziende speciali: problematiche relative agli adempimenti tributari" (IRPEG)	" 23
MIGNARRI E., "Le modifiche alla disciplina dei redditi finanziari approvate dal D.Lgs. n. 505/1999" (REDDITI DI CAPITALE)	" 30
MONTELEONE G., "Aspetti fiscali del contratto preliminare" (TRIBUTI SUGLI AFFARI in genere)	" 50
MORRI S., ROSSETTI D., "Elusione fiscale: analisi di una fattispecie apparentemente elusiva che tale non è" (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: accertamento)	" 9
NAPOLITANO F., "Appunti in tema di sanzioni applicabili al cessionario o committente" (VIOLAZIONI E SANZIONI)	" 60
PAPETTI R., "La disciplina dei piani di acquisto azioni per i dipendenti nel nuovo regolamento CONSOB in materia di emittenti" (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	" 45
PERRONE L., "La residenza del <i>trust</i> " (IRPEG)	" 24
PETTINATO S., "Del mancato pagamento nell'Iva ovvero le variazioni per procedure concorsuali e per esecuzioni infruttuose" (IVA)	" 54
POLLARI N., "Spunti critici di riflessione in tema di territorialità Iva ed elusione internazionale" (IVA)	" 54

REBECCA G., "Asset stripping - Effetti fiscali di cessioni di rami d'azienda" (IRPEG)	" 25
REBECCA G., "Vecchia fusione rivalutativi: una attuale valida alternativa" (IRPEG)	" 25
ROTONDARO C., "Riflessioni sul regime impositivo dei proventi da <i>credit default swap</i> semplice quali redditi di capitale e diversi" (REDDITI DI CAPITALE)	" 32
TONETTI S., "Aspetti fiscali e problematiche civilistiche legati alla cartolarizzazione di crediti" (REDDITI DI IMPRESA)	" 39
TRABUCCHI A., MAZZETTI DI PIETRALATA M., "La proposta normativa italiana delle cosiddette <i>controlled foreign companies</i> " (REDDITI DI IMPRESA)	" 40
TROVATO S., "La sospensione giudiziale dei ruoli emessi dal Centro di servizio e le modalità di costituzione del rapporto processuale" (CONTENZIOSO TRIBUTARIO: autorità giudiziaria)	" 7
La riforma e depenalizzazione dei reati tributari - Rassegna bibliografica (VIOLAZIONI E SANZIONI)	" 61

PRASSI AMMINISTRATIVA

Circ. Dir. reg. entrate per la Lombardia, 16 novembre 1999. (ACCERTAMENTO: principi e norme generali)	" 4
Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, parere n. 6/1999. (IRPEG)	" 25
Circ. Dir. centr. catasto 22 dicembre 1999, n. 240/T (IMPOSTA SOSTITUTIVA CREDITO)	" 51
Circ. Dir. centr. AA.GG. e cont. trib. 28 dicembre 1999, n. 244/E (IRPEG)	" 26
Comunicato Uff. Stampa Min. delle finanze 14 gennaio 2000-06-01 (FINANZA E TRIBUTI LOCALI)	" 57
Circ. Dir. centr. AA.GG. e cont. trib. 21 gennaio 2000, n. 14/E (RISCOSSIONE)	" 48
Circ. Dir. centr. riscossione 26 gennaio 2000, n. 15/E (RISCOSSIONE)	" 49

Circ. Dir. centr. riscossione 27 gennaio 2000, n. 16/E (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: accertamento)	" 9
Circ. Dir. centr. AA.GG. e cont. trib. 28 gennaio 2000, n. 8/E (IRAP)	" 60
Circ. Dir. centr. fiscalità locale 11 febbraio 2000, n. 23/E (ICI)	" 58
Ris. Dir. centr. AA.GG. e cont. trib. 25 febbraio 2000, n. 20/E (REDDITI DI LAVORO AUTONOMO)	" 44
Circ. Dir. centr. AA.GG. e cont. trib. 25 febbraio 2000, n. 30/E (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	" 46
Ris. Dir. centr. AA.GG. e cont. trib. 7 marzo 2000, n. 24/E (IVA)	" 55

GIURISPRUDENZA

Corte di Cassazione

Sez. I, 14 aprile 1998, n. 3791 (REDDITI DI IMPRESA)	" 42
Sez. I, 29 luglio 1998, n. 7437 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	" 47
Sez. I, 21 ottobre 1998, n. 10412 (DICHIARAZIONE DEI REDDITI)	" 14
Sez. I, 11 novembre 1998, n. 11364 (ACCERTAMENTO: principi e norme generali)	" 4
Sez. I, 24 maggio 1999, n. 5038 (IVA)	" 55
Sez. I, 27 maggio 1999, n. 5169 (VIOLAZIONI E SANZIONI)	" 64
Sez. I, 7 giugno 1999, n. 7058 (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: accertamento)	" 10
Sez. III pen., 23 luglio 1999, n. 9486 (VIOLAZIONI E SANZIONI)	" 64
Sez. I, 6 ottobre 1999, n. 11100 (IMPOSTA DI REGISTRO)	" 56
Sez. I, 5 novembre 1999, n. 12315 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO: autorità giudiziaria)	" 7
Sez. I, 6 novembre 1999, n. 12347 (VARIE)	" 68

Sez. I, 23 novembre 1999, n. 12991 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	" 47
Sez. I, 13 dicembre 1999, n. 13917 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO: autorità giudiziaria)	" 8
Sez. I, 20 dicembre 1999, n. 14306 (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: accertamento)	" 10

Commissione tributaria centrale

Sez. VII, 2 novembre 1998, n. 5376 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO : Commissioni tributarie)	" 9
Sez. II, 22 gennaio 1999, n. 228 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	" 48

Commissioni tributarie di merito

Comm. trib. prov. di Napoli, 30 settembre 1998, n. 598 (IMPOSTA DI REGISTRO)	" 57
Comm. trib. reg. di Milano, 1° dicembre 1998, n. 202 (IRPEG)	" 26
Comm. trib. reg. di Milano, 3 febbraio 1999, n. 330 (IRPEG)	" 26
Comm. trib. reg. di Venezia, 31 maggio 1999, n. 50 (REDDITI DI IMPRESA)	" 43
Comm. trib. prov. di Siena, 13 luglio 1999, n. 101 (REDDITI DI IMPRESA)	" 43
Comm. trib. prov. di Padova, 9 novembre 1999, n. 362 (IRPEG)	" 27
Comm. trib. reg. di Firenze, 29 novembre 1999, n. 229 (AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI)	" 13
Comm. trib. reg. di Bologna, 3 dicembre 1999, n. 319 (REDDITI DI IMPRESA)	" 43
Comm. trib. reg. di Venezia, 16 dicembre 1999, n. 210 (IRPEG)	" 27
Comm. trib. prov. di Milano, 23 dicembre 1999, n. 635 (IRPEG)	" 27

LEGISLAZIONE

Provvedimenti emanati e pubblicati in G.U. dal 1° gennaio al 30 aprile 2000.

Legge 17 gennaio 2000, n. 7: "Nuova disciplina del mercato dell'oro, anche in attuazione della direttiva 98/80/CE del Consiglio, del 12 ottobre 1998" (in G.U. n. 16 del 21 gennaio 2000).

Il provvedimento è stato oggetto di commento nella ns. Circolare Informativa n. 9/2000.

Decreto del Ministro delle Finanze 17 gennaio 2000: "Approvazione con le relative istruzioni dei modelli 730 base, 730-1, 730-2 per il sostituto d'imposta, 730-2 per il CAF, 730-3, 730-4 integrativo, concernenti la dichiarazione agli effetti dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, da presentare nell'anno 2000 da parte dei soggetti che intendono avvalersi dell'assistenza fiscale" (in Suppl. Ord. n. 17 alla G.U. del 24 gennaio 2000 n. 18).

Decreto Legislativo 18 gennaio 2000 n. 9: "Disposizioni integrative e correttive dei decreti legislativi 18 dicembre 1997, n. 463 e n. 466, in materia, rispettivamente, degli adempimenti tributari in materia di atti immobiliari e di ulteriori interventi di riordino delle imposte personali sul reddito al fine di favorire la capitalizzazione delle imprese"(in G.U. n. 30 del 7 febbraio 2000)

Il provvedimento è stato oggetto di commento nella ns. Circolare Informativa n.11/2000.

Decreto del Direttore Generale del dipartimento delle entrate 27 gennaio 2000: "Comunicazione all'anagrafe tributaria - su supporti magnetici o tramite collegamenti telematici diretti - degli elenchi delle persone fisiche che hanno corrisposto interessi passivi, premi di assicurazione e contributi previdenziali ed assistenziali" (in G.U. n. 38 del 16 febbraio 2000).

Decreto del Ministro delle Finanze 10 febbraio 2000, n. 77: "Regolamento concernente le modalità di partecipazione delle regioni, delle province e dei comuni all'attività di controllo e rettifica delle dichiarazioni, all'attività di accertamento e di riscossione, nonché del relativo contenzioso dell'IRAP, ai sensi dell'art. 25, comma, 2, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446" (in G.U. n. 77 del 1 aprile 2000).

Decreto Legislativo 18 febbraio 2000, n. 47: "Riforma della disciplina fiscale della previdenza complementare, a norma dell'art. 3 della legge 13 maggio 1999, n. 133" (in Suppl. Ord. n. 41/L alla G.U. n. 57 del 9 marzo 2000)

Il decreto ha stabilito una nuova disciplina fiscale:

- dei contributi e dei premi versati per la previdenza complementare ed individuale;
- dei fondi pensione;
- delle prestazioni pensionistiche e del trattamento di fine rapporto;
- dei contratti di assicurazione.

Il provvedimento sarà oggetto di una ns. Circolare in corso di redazione.

Decreto Legislativo 18 febbraio 2000, n. 56:"Disposizioni in materia di federalismo fiscale, a norma dell'art.10 della legge 13 maggio 1999, n. 133" (in G.U. n. 62 del 15 marzo 2000)

Il provvedimento dispone, fra l'altro, a decorrere dall'anno 2001:

- la riduzione dell'aliquota erariale Irpef;
- la riduzione dal 98% al 95% dell'acconto Irpef;
- l'aumento dell'aliquota dell'addizionale regionale all'Irpef.

Decreto-Legge 25 febbraio 2000, n. 32: "Disposizioni urgenti in materia di locazioni per fronteggiare il disagio abitativo" (in G.U. n. 46 del 25 febbraio 2000)

Decreto Legislativo 10 marzo 2000 n. 74: "Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'art. 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205" (in G.U. n. 76 del 31 marzo 2000)

Il provvedimento è stato oggetto di commento nella ns. Circolare Informativa n. 10/2000.

Decreto del Ministro delle Finanze 10 marzo 2000: "Approvazione delle specifiche tecniche per la trasmissione telematica dei dati contenuti nella dichiarazione modello 770/2000" (in Suppl. Ord. n.46 alla G.U. n. 65 del 18 marzo 2000"

Decreto del Ministro delle Finanze 13 marzo 2000: "Approvazione, con le relative istruzioni e busta, del modello di dichiarazione "UNICO 2000 - Società di persone ed equiparate" che le società semplici, in nome collettivo, in accomandita semplice ed equiparate devono presentare nell'anno 2000 ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta sul valore aggiunto, nonché in qualità di sostituti d'imposta se hanno effettuato ritenute a più di venti soggetti. Approvazione, altresì, del modulo RW concernente i trasferimenti da e per l'estero di denaro, titoli e valori mobiliari da presentare nell'anno 2000 dalle società di persone ed equiparate soggette alle predette imposte" (in Suppl. Ord. n. 53 alla G.U. n. 75 del 30 marzo 200)

Decreto del Ministro delle Finanze 13 marzo 2000: "Approvazione, con le relative istruzioni e busta, del modello di dichiarazione "UNICO 2000 - Società di capitali, enti commerciali ed equiparati" che le società ed enti commerciali residenti nel territorio dello Stato e i soggetti non residenti equiparati devono presentare nell'anno 2000 ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta sul valore aggiunto, nonché in qualità di sostituti d'imposta se hanno effettuato ritenute a non più di venti soggetti"" (in Suppl. Ord. n. 53 alla G.U. n. 75 del 30 marzo 2000).

I quadri del modello relativi alla tassazione delle rendite finanziarie sono stati illustrati nella ns. Circolare Informativa n. 13/2000.

Decreto del Ministro delle Finanze 13 marzo 2000:"Approvazione, con le relative istruzioni e busta, del modello di dichiarazione "UNICO 2000 - Enti non commerciali ed equiparati" che gli enti non commerciali residenti nel territorio dello Stato e i soggetti non residenti equiparati devono presentare nell'anno 2000 ai fini delle imposta e sui redditi, dell'imposta sul valore aggiunto, nonché in qualità di sostituti d'imposta se hanno effettuato ritenute a non più di venti soggetti. Approvazione, altresì, del modulo RW concernente i trasferimenti da e per l'estero di denaro, titoli e valori mobiliari da presentare nell'anno 2000 dagli enti soggetti alle predette imposte" (in Suppl. Ord. n. 53 alla G.U. n.75 del 30 marzo 2000)

Decreto del Ministro delle Finanze 14 marzo 2000: "Approvazione delle specifiche tecniche per la trasmissione telematica delle dichiarazioni modelli 730/2000, delle schede contenenti la scelta della destinazione dell'otto per mille dell'IRPEF, delle comunicazioni di cui ai mod. 730-4 e mod. 730-4 integrativo. Approvazione delle istruzioni per lo svolgimento da parte dei sostituti d'imposta e dei C.A.F. degli adempimenti previsti per l'assistenza fiscale" (in Suppl. Ord. n. 50 alla G.U. n. 70 del 24 marzo 2000)

Decreto del Direttore Generale del dipartimento delle entrate 29 marzo 2000: "Approvazione del modello di dichiarazione agli effetti dell'imposta comunale sugli immobili per l'anno 1999 e delle relative istruzioni" (in G. U. n. 85 dell'11 aprile 2000).

Decreto Legislativo 30 marzo 2000, n. 99: "Disposizioni integrative e correttive dei decreti legislativi 18 dicembre 1997, numeri 471, 472, 473, in materia di sanzioni amministrative tributarie" (in G.U. n. 96 del 26 aprile 2000)

Il provvedimento è stato commentato nella ns. Circolare Informativa n. 12/2000.

Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 20 aprile 2000: "Disposizioni per il differimento, per l'anno 2000, dei termini di presentazione delle dichiarazioni dei redditi e di altre dichiarazioni e di effettuazione dei relativi versamenti" (in G.U. n. 98 del 28 aprile 2000)

Per l'anno 2000, le dichiarazioni dei redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive, delle persone fisiche e delle società di persone, possono essere presentate dal 1° maggio al 31 luglio 2000.

I versamenti vanno invece effettuati:

- dal 1° maggio al 20 giugno 2000, senza alcuna maggiorazione;
- dal 21 giugno al 20 luglio, maggiorando le somme versate dello 0,40% a titolo di interesse corrispettivo.

Le dichiarazioni dei redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive delle società di capitali, degli enti commerciali ed equiparati, i cui ordinari termini di presentazione scadono fino al 20 luglio 2000, debbono essere presentate entro il 20 luglio 2000. Entro la stessa data debbono essere effettuati i relativi versamenti, con applicazione della maggiorazione dello 0,40% a titolo di interesse, a decorrere dal ventunesimo giorno successivo a quello di scadenza dell'ordinario termine di versamento.

Per i soggetti che effettuano direttamente la trasmissione in via telematica, i termini per la trasmissione sono i seguenti:

- entro il 31 luglio 2000, per le dichiarazioni dei redditi Mod. UNICO 2000 - persone fisiche presentate utilizzando il servizio telematico Internet;
- entro il 31 ottobre 2000, per le dichiarazioni dei redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive, compresa quella unificata, redatte su stampati conformi ai modelli approvati nell'anno 2000, non contenenti la dichiarazione annuale ai fini dell'imposta sul valore aggiunto o i modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione sugli studi di settore, i cui termini di trasmissione telematica scadono fino al 31 ottobre 2000;
- entro il 15 novembre 2000, per le dichiarazioni dei redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive, compresa quella unificata, redatte su stampati conformi ai modelli approvati nell'anno 2000, contenenti la dichiarazione annuale ai fini dell'applicazione degli studi di settore, i cui termini di trasmissione telematica scadono fino al 15 novembre 2000.

Decreto del Direttore Generale del dipartimento delle entrate 2 maggio 2000: "Modificazioni ai decreti di approvazione dei seguenti modelli : "UNICO 2000 - persone fisiche, quadro IQ"; "UNICO 2000- società di persone ed equiparate, quadro IQ"; "UNICO 2000- società di capitali, enti commerciali ed equiparati, quadro IQ"; " UNICO 2000 - enti non commerciali ed equiparati , quadro IQ"; "UNICO 2000- enti non commerciali ed equiparati".(in G.U. n. 103 del 5 maggio 2000).

Decreto del Direttore Generale del dipartimento delle entrate 12 maggio 2000: "Modificazione al decreto di approvazione delle istruzioni al modello "UNICO 2000- Società di persone ed equiparate"(in G.U. n. 110 del 13 maggio 2000).

RASSEGNA DI DOTTRINA, PRASSI AMMINISTRATIVA, GIURISPRUDENZA

ACCERTAMENTO (principi e norme generali)

Dottrina

"L'autotutela come diritto del contribuente", di V. AZZONI, in Boll. trib. 2000, pag. 171.

Per autotutela si intende la facoltà della pubblica amministrazione di ritornare sulle proprie decisioni e sul proprio operato, correggendoli in funzione del ristabilimento di un contesto di verità e giustizia altrimenti compromessi.

L'A. si interroga sui mezzi a disposizione del contribuente di fronte ad una richiesta di autotutela lasciata inevasa dall'Amministrazione.

Le risposte formulate da dottrina e giurisprudenza sono, in linea di massima, due.

La prima, che trova conferme sia in campo amministrativo che tributario, vuole che l'inerzia degli uffici non comporti conseguenze.

La seconda è nel senso che la richiesta di parte comporti l'obbligo di risposta da parte della pubblica amministrazione.

L'A. condivide quest'ultima posizione, ritenendo inoltre che la competenza sulle controversie in merito alla violazione del diritto soggettivo a beneficiare dell'autotutela spetti al giudice ordinario.

Lo schema da utilizzare sarebbe quello del risarcimento per fatto illecito o della responsabilità extracontrattuale a carico della P.A., al pari di qualunque soggetto che provochi danni ingiusti. (E. M.)

Prassi Amministrativa

Accertamento - Autotutela.

Circ. Dir. reg. entrate per la Lombardia 16 novembre 1999, in Boll. trib. 2000, pag. 204.

La circolare contiene una sommaria analisi dell'istituto dell'autotutela.

Giurisprudenza

Corte di cassazione

Accertamento - Definitività per mancata impugnazione - Atti esecutivi - Rinuncia dell'Ufficio - Estensione all'atto di accertamento - Illegittimità.

Cass., sez. I, 11 novembre 1998, n. 11364, in Dir. prat. trib. 1999, II, pag. 1261.

Nel caso che l'atto di accertamento o di liquidazione dell'imposta sia divenuto definitivo per mancata tempestiva impugnazione, l'impugnazione di successivi atti esecutivi non consente all'Amministrazione di esercitare il potere di autotutela anche con riferimento all'atto presupposto, del quale rimane ferma l'efficacia preclusiva.

Né può essere consentito al giudice ordinario un sindacato circa gli assunti effetti estensivi del potere di autotutela esercitato sull'atto esecutivo.

La rinuncia agli atti della procedura esecutiva non ha carattere sostanziale poiché l'obbligazione tributaria non è disponibile se non nei casi espressamente previsti dalla legge.

Con nota di R. SUCCIO, "Profili applicativi dell'autotutela".

ACCORDI INTERNAZIONALI E FISCALITA' ESTERA

Dottrina

"Distacco transnazionale di personale: dipendenti italiani presso consociate estere", di A. CIRCI, M. MATTIOLI e A. TRABUCCHI, in Corr. trib. 1999, pag. 3448.

Lo scritto analizza le implicazioni fiscali, per la società distaccante e per il dipendente distaccato, connesse all'invio di personale di una società italiana presso una propria consociata estera.

Per l'impresa distaccante, ai fini IRPEG, gli A.A. non rilevano particolari problemi, posto che i costi sostenuti dalla società distaccante sono ordinariamente deducibili come costi per il personale e i correlativi ricavi, determinati dal riaddebito effettuato nei confronti della consociata distaccataria, concorrono parimenti alla formazione della base imponibile.

Il riaddebito costituisce il corrispettivo di un'autonoma prestazione di servizi resa dalla società distaccante alla società distaccataria.

Tra le due parti coinvolte - l'una residente in Italia e l'altra all'estero - l'operazione si configura come un'ordinaria transazione internazionale infragruppo e, in quanto tale, soggetta alla disciplina del *transfer pricing*. Il relativo corrispettivo, quindi, dovrà essere determinato in base al valore normale definito ai sensi dell'art. 9 TUIR. In via generale, quindi, il prezzo corrisposto dalla consociata a fronte delle prestazioni ricevute non potrebbe essere inferiore a quello che sarebbe praticato da soggetti terzi per la fornitura dei medesimi servizi.

Ai fini IRAP, gli importi spettanti a titolo di recupero di oneri di personale distaccato presso terzi non concorrono alla formazione della base imponibile, permettendo così la relativa neutralità dell'operazione in oggetto, visto che a monte vi è l'indeducibilità dei costi sostenuti per il personale, anche se distaccato.

Gli A.A. ricordano che in ambito ministeriale è stato chiarito che, qualora in base all'accordo tra le due società gli importi dovuti dalla società presso cui un dipendente svolge l'incarico di amministratore o sindaco siano superiori a quelli che spetterebbero a titolo di mero rimborso degli oneri retributivi e contributivi relativi al dipendente comandato, la regola di cui sopra si rende applicabile anche alla quota di compenso eccedente detti oneri e, pertanto, l'intero importo ricevuto costituisce provento non tassabile per la società distaccante.

Ai fini IVA, il distacco di personale non costituisce operazione imponibile purchè l'impresa beneficiaria corrisponda compensi commisurati al solo costo sostenuto dall'impresa distaccante, e, cioè, la retribuzione, gli oneri fiscali e previdenziali e le spese sostenute dai dipendenti.

Corollario di questa impostazione è che, ogniqualvolta il compenso ecceda il costo del dipendente, esso acquista natura di corrispettivo di una prestazione di servizi, rendendo l'operazione di prestito di personale rilevante e, quindi, imponibile ai fini IVA.

Gli A.A. individuano la nozione di costo del personale mutuandola da quella civilistica, che comprende, oltre alla retribuzione propriamente detta, anche tutte le erogazioni accessorie previste dai contratti collettivi e dagli accordi di lavoro che sono strettamente collegate al rapporto di lavoro subordinato, quali, i contributi previdenziali, gli oneri assistenziali, le gratifiche, le indennità di varia natura.

Gli A.A. ritengono altresì che nel concetto di costo del personale possano ricomprendersi anche tutti gli altri oneri diversi da quelli di cui sopra, sostenuti al solo scopo di consentire al lavoratore distaccato di svolgere la propria attività presso una società diversa da quella di appartenenza (quali, ad esempio, le spese di soggiorno e di viaggio, conseguenti alla attività da svolgere nell'interesse esclusivo dell'azienda presso la quale avviene il distacco). (E.M.)

"Le convenzioni per evitare le doppie imposizioni ed il rispetto dei principi comunitari", di A. IORIO, in Il fisco 1999, pag. 15164.

Secondo un costante orientamento della Corte di Giustizia Europea, gli Stati membri dell'Unione, nella stipulazione delle convenzioni per evitare le doppie imposizioni anche con Paesi terzi sono tenuti ad osservare i principi fondamentali del trattato.

L'A. esamina due recenti pronunce giurisprudenziali che prendono in considerazione, nell'ambito dei basilari principi comunitari, quello riguardante il "diritto di stabilimento in ambito UE" (che garantisce il trattamento nazionale nello Stato membro ospitante ai cittadini comunitari ed alle società che ad essi sono equiparate che abbiano esercitato la libertà di stabilimento), nonché quello che attiene alla "libera circolazione dei capitali e dei pagamenti" (che vieta tutte le restrizioni ai movimenti di capitale e ai pagamenti tra Stati membri, nonché tra Stati membri e Paesi terzi), al fine di stabilire quali effettive limitazioni possa subire uno Stato membro in virtù dei citati principi, nella stesura delle convenzioni bilaterali per evitare le doppie imposizioni con un Paese terzo. (E.M.)

"Politiche di *tax & financial planning*. Il caso delle relazioni Italia-Lussemburgo, di F. LEGO, in Dir. prat. trib. 1999, III, pag. 549.

Dopo una breve rassegna delle disposizioni tributarie contro le doppie imposizioni, convenzionali e comunitarie (in particolare, la direttiva "società madri e figlie", come recepita nelle rispettive legislazioni interne), che disciplinano i flussi reddituali tra i due Stati, ed una rappresentazione della normativa lussemburghese in materia di "segreto bancario", nell'articolo sono descritti i profili civilistici e fiscali degli strumenti societari del Lussemburgo, in funzione del loro utilizzo, nell'ambito di un *tax e financial planning*, da parte di gruppi societari italiani.

In ordine alle c.d. società holding del 1929, l'A. sottolinea il ridotto carico impositivo (assenza di imposizione sui redditi e previsione di una *taxe d'abonnement* annuale pari allo 0,2% del patrimonio) e l'elevato grado di riservatezza, nonché la versatilità per la centralizzazione dei flussi finanziari e creditizi di gruppo attraverso le c.d. holding di finanziamento.

Per quanto riguarda invece le c.d. So.par.fi., che, in quanto soggette alle imposte sui redditi, sono ammesse a godere delle disposizioni convenzionali e comunitarie in materia di doppia imposizione, l'A. evidenzia i vantaggi per la gestione di partecipazioni rilevanti, nonché quelli derivanti dalla creazione di una *branch* in Svizzera per la gestione della liquidità.

Ulteriori applicazioni sono quelle della normativa in materia di organismi di investimento collettivo del risparmio (c.d. OPC) - considerata la possibilità di istituire fondi "dedicati", cioè detenuti interamente da un unico investitore - e della normativa in materia di società "captive di riassicurazione" - considerata l'ampia possibilità di costituzione di riserve a fronte dei rischi potenziali, i cui accantonamenti sono deducibili fiscalmente -.

Tale ampia e diversificata gamma di strumenti consente numerose applicazioni, con rilevanti risultati in termini di risparmio o di rinvio temporale delle imposte. A fini dimostrativi, l'A. formula talune ipotesi tipiche.

Gli unici pericoli evidenziati nell'articolo sono quelli conseguenti ad una futura armonizzazione degli schemi legislativi fiscali nell'ambito delle politiche dell'Unione Europea; nessun cenno è invece fatto alla normativa interna italiana, per quanto riguarda sia le disposizioni in materia di elusione sia quelle, in corso di esame parlamentare, in materia di CFC (*controlled foreign companies*); inoltre, l'esame condotto dall'A. non tiene conto delle modifiche intervenute nello scenario tributario italiano in applicazione della riforma contenuta nella L. n. 662/1996 (IRAP, DIT, ecc.). (N.M.)

CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Dottrina

"Il riordino del processo tributario abolisce la procedura speciale per i ricorsi contro la cartella dei centri di servizio", di A. BUSCEMA e F. FORTE, in Il fisco 2000, pag. 433.

L'articolo tratta, in conseguenza della prevista abolizione del regime speciale per i ricorsi contro gli atti dei Centri di servizio, di cui all'art. 10, del D.P.R. n. 787/1980, la nuova procedura in materia, prevista nel disegno di legge approvato dal Consiglio dei Ministri del 10 settembre 1999, diretta ad unificare, per esigenza di razionalità del sistema processuale, le disposizioni in tema di proposizione di ricorsi. (P.M.)

CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Autorità giudiziaria

Dottrina

"La sospensione giudiziale dei ruoli emessi dai Centri di servizio e le modalità di costituzione del rapporto processuale" di S. TROVATO, in Il fisco, 2000, pag. 1944.

Con riferimento alla Circolare del Ministero delle Finanze n. 14/E del 21 gennaio 2000, si trae spunto per ripercorrere la *vexata quaestio* della sospensione giudiziale dei ruoli emessi dai Centri di servizio delle imposte dirette ed indirette in rettifica degli errori risultanti dall'esame delle dichiarazioni annuali dei redditi.

In sostanza il Ministero delle finanze - recependo l'indirizzo della Corte Costituzionale in ordine alla immediata esperibilità del giudizio tributario anche in relazione alle cartelle di pagamento emesse dai suddetti uffici - ha ammesso la derogabilità del termine semestrale per il deposito del ricorso alla competente commissione tributaria provinciale in tutte quelle ipotesi in cui sussistano i presupposti per l'invocazione dell'istituto della sospensione cautelare giudiziale in alternativa alla sospensione amministrativa.

Tale interpretazione ancorché correttamente desunta dalla pronuncia della Corte Costituzionale, allo stato ancora attende una definizione normativa, peraltro contenuta nel cosiddetto "Progetto Marongiu" di riforma dell'attuale contenzioso tributario. (A.F.)

Giurisprudenza

Corte di cassazione

Procedimento - Autorità giudiziaria - Ricorso per Cassazione - Necessità di notifica all'Amministrazione centrale ex art. 11 R.D. 1611/33 - Omissione - Inesistenza.
Cass., sez. I, 5 novembre 1999, n. 12315, in Boll. trib. 2000, pag. 63.

Gli uffici periferici dell'Amministrazione finanziaria sono privi di soggettività esterna per quanto attiene al giudizio di Cassazione, posto che il D.Lgs. 546/92 assegna loro la capacità di stare in giudizio sino al secondo grado del giudizio tributario e non oltre.

Conseguentemente la proposizione di ricorso per Cassazione contro una decisione della Commissione tributaria regionale non può che essere compiuta nei confronti del Ministero delle finanze, quale amministrazione centrale, presso l'Avvocatura dello Stato deputata a rappresentarlo ai sensi dell'art. 11 del R.D. 1611/33.

L'omissione di tale procedura genera l'inesistenza stessa della notificazione e non la nullità sanabile prevista dall'art. 291 cod. proc. civ.

Contenzioso avanti l'A.G.O. - Sentenza della Commissione tributaria regionale - Notifica effettuata presso l'Ufficio delle imposte parte nel giudizio di secondo grado - Inefficacia - L. n. 133/1999 - Norma di interpretazione autentica.

Ricorso per Cassazione - Notificazione del ricorso al domicilio del ricorrente e non a quello del procuratore costituito - Inesistenza - Non sussiste - Nullità - Sanabilità *ex tunc* - Sussiste.

Giudicato penale - Efficacia - Partecipazione dell'Amministrazione finanziaria al procedimento penale - Necessità - Sussiste - Sentenza penale irrevocabile a seguito di dibattimento - Udienza preliminare con sentenza di non luogo a procedere - Inidoneità.

Cass., sez. I, 13 dicembre 1999, n. 13917, in Il fisco 2000, pag. 2015.

A far data dal 18 maggio 1999, le notificazioni delle sentenze, pronunciate dalle Commissioni tributarie regionali, eseguite presso l'ufficio del Ministero delle finanze, "parte" nel giudizio di appello, anziché presso l'ufficio dell'Avvocatura distrettuale dello Stato competente, devono considerarsi inefficaci ai fini della decorrenza del termine "breve" per la proposizione del ricorso per Cassazione.

La notifica del ricorso per Cassazione al domicilio reale della parte, anziché a quello del procuratore costituito nel giudizio in cui è stata pronunciata la sentenza impugnata, non ne determina già l'inesistenza, bensì soltanto la nullità, con la conseguenza che essa è sanata *ex tunc* in ragione del raggiungimento dello scopo dell'atto, dalla costituzione in giudizio dell'intimato, cui la notificazione era diretta, anche se effettuata al solo fine di eccepire la predetta nullità.

In base all'art. 654 del codice di procedura penale l'efficacia di giudicato nel giudizio civile è limitata alla "sola sentenza penale irrevocabile... di assoluzione pronunciata in seguito a dibattimento"; la sentenza di non luogo a procedere, pronunciata ai sensi dell'art. 425 del codice di procedura penale, è invece un provvedimento che, per essere espressamente definito siccome revocabile (artt. 434 e seguenti del codice di procedura penale), è per sua natura inidoneo ad acquistare efficacia di giudicato.

Si ricorda che l'art. 21, comma 1, della L. 13 maggio 1999, n. 133, "Disposizioni per il funzionamento dell'Amministrazione finanziaria", al comma 1 ha introdotto una norma di interpretazione autentica dell'art. 38, comma 2, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 564, per cui questo "si interpreta nel senso che le sentenze pronunciate dalle commissioni tributarie regionali e dalle commissioni tributarie di secondo grado delle province autonome di Trento e di Bolzano, ai fini del decorso del termine di cui all'art. 325, secondo comma, del codice di procedura civile, vanno notificate all'Amministrazione finanziaria presso l'ufficio dell'Avvocatura dello Stato competente ai sensi dell'art. 11, secondo comma, del testo unico approvato con regio decreto 30 ottobre 1933, n. 1611, e successive modificazioni".

Tale disposizione è innovativa rispetto all'orientamento della Cassazione, che richiedeva la notifica all'Ufficio ovvero all'Avvocatura generale dello Stato, e quindi è assai poco interpretativa.

CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie

Giurisprudenza

Commissione tributaria centrale

Procedimento avanti le Commissioni tributarie - Impugnazione - Appello - Omessa censura di una ragione della sentenza impugnata autonomamente sufficiente a sorreggerla - Inammissibilità della impugnazione - Conseguenze.

Comm. trib. centr., sez. VII, 2 novembre 1998, n. 5376, in Boll. trib. 2000, pag. 297.

Qualora la sentenza tributaria impugnata sia fondata su una molteplicità di *rationes decidendi*, ciascuna delle quali autonomamente sufficiente a sorreggere la pronuncia, è inammissibile il ricorso con il quale non si censurano tutte le autonome ragioni addotte, dal momento che l'eventuale fondamento delle ragioni proposte non sarebbe comunque idonea a determinare l'annullamento della decisione impugnata, la quale sarebbe pur sempre sorretta dalla ragione non impugnata.

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI (accertamento)

Dottrina

"La disapplicazione delle norme antielusive nel tendenziale rapporto paritario tra contribuente e Fisco", di S.C. DE BRACO e S. DE BRACO, in Il fisco 2000, pag. 1380. (per segnalazione)

"Elusione fiscale: analisi di una fattispecie apparentemente elusiva che tale non è", di S. MORRI e D. ROSSETTI, in Boll. trib. 2000, pag. 99 (per segnalazione).

Prassi Amministrativa

Accertamento - Notificazioni - Comunicazione di atti tributari diretti a soggetti non residenti nel territorio dello Stato - Modalità - Istruzioni.

Circ. Dir. centr. riscossione 27 gennaio 2000, n. 16/E, in Il fisco 2000, pag. 1709.

Per assicurare ai soggetti non residenti nel territorio dello Stato la conoscenza effettiva, e non solo legale, degli atti tributari ad essi diretti, il Dipartimento delle Entrate ha da tempo adottato la prassi di portare a loro conoscenza gli atti di natura fiscale contestualmente alla loro notificazione in Italia.

Con la circolare in commento il Ministero dispone che, nei casi in cui il destinatario dell'atto sia un soggetto non residente, l'ufficio operativo che ha emanato l'atto stesso deve contestualmente darne comunicazione all'indirizzo del Paese estero di residenza con avviso da inoltrare per posta ordinaria.

Giurisprudenza

Corte di cassazione

Accertamento - Controlli ex art. 36-bis del DPR n. 600 del 1973 - Interpretazione autentica - Art. 28 della L. n. 449 del 1977 - Termine annuale per la rettifica - non ha natura perentoria - Art. 154 c.p.c. - Inapplicabilità - Decadenza - Non sussiste - Termine di cui all'art. 43 del DPR n. 600 del 199999973 - Applicabilità - Mancata previsione espressa della decadenza - **Questione di costituzionalità - Manifesta infondatezza.**
Cass., sez. I, 7 giugno 1999, n. 7058, in Giur. imp. 1999, pag. 803.

Secondo la norma di interpretazione autentica di cui all'art. 28 della legge 27 novembre 1997, n. 449, il termine attuale per la rettifica delle dichiarazioni dei redditi fissato dall'art. 36-bis del DPR n. 600 del 1973, non ha natura perentoria. Detto termine, inoltre, non soggiace alla disciplina prevista per il compimento degli atti della procedura civile dall'art. 154 c.p.c., giusta il quale l'atto per il cui compimento sia previsto un termine ordinatorio non può più essere compiuto (e si producono, pertanto, gli stessi effetti della scadenza del termine perentorio) quando l'interessato non abbia chiesto prima della sua scadenza la proroga del termine, oppure questa sia inutilmente decorsa.

Conseguentemente, l'inutile decorso del suddetto termine non è mai causa di decadenza dell'Amministrazione finanziaria dal potere di procedere alla rettifica della dichiarazione dei redditi entro il più lungo termine di cui all'art. 43 del DPR n. 600 del 1973.

Anche in materia tributaria la decadenza deve essere espressamente prevista, sicché in mancanza di un'esplicita previsione, il termine fissato dalla legge per il compimento di un atto ha efficacia meramente esortativa e l'atto può essere compiuto dall'interessato fino a quando ciò non gli venga precluso dalla sopravvenuta prescrizione del relativo diritto. Ciò, del resto, è conforme ai principi di cui alla Carta costituzionale, ove - al pari della legislazione ordinaria - non è rinvenibile un principio di carattere generale dal quale possa argomentarsi che il cittadino sia titolare di un diritto soggettivo o di un interesse legittimo a che ogni forma di espletamento dell'attività impositiva - , in particolare, di controllo del comportamento del cittadino di fronte alla legge tributaria - sia esercitata a pena di decadenza entro un determinato arco di tempo.

Conseguentemente, sia l'art. 36-bis del DPR n. 600 del 29 settembre 1973 - nella parte in cui non prevede la decadenza in caso di mancata osservanza del termine per la rettifica della dichiarazione dei redditi - sia l'art. 28 del DPR n. 449 del 27 novembre 1997 - che nell'interpretare il citato art. 37-bis ha chiarito che la mancata osservanza del termine ivi previsto non comporta la decadenza dell'Amministrazione finanziaria dal potere di rettifica - manifestamente non contrastano con i principi della Carta costituzionale.

Accertamento - Controlli ex art. 36-bis - Cartella esattoriale prima di motivazione - Illegittimità.

Cass., sez. I, 20 dicembre 1999, n. 14306, in Il fisco 2000, pag. 2018.

E' illegittima l'iscrizione a ruolo di maggiori imposte con invio di una cartella esattoriale priva di motivazione, in quanto la possibilità di utilizzare la medesima iscrizione a ruolo dei tributi senza la necessità di accertamento preventivo, ai sensi dell'art. 36-bis del DPR n. 600/1973, richiede tuttavia la qualifica e l'ammontare del tributo non in forma criptica, ma evidenziando l'errore materiale o di calcolo compiuto dal contribuente, in modo tale che lo stesso comprenda la causale della richiesta e possa così conformare la propria difesa.

Dottrina

“La nuova convenzione Italia - Stati Uniti: le principali novità”, di G. FORT, in Corr. trib. 1999, pag. 3529.

L'articolo tratta le principali novità contenute nella nuova convenzione Italia - Stati Uniti ed è suddiviso in tre sezioni che rispettivamente prendono in esame i soggetti, le imposte, le definizioni generali, i residenti e la definizione di stabile organizzazione (articoli da 1 a 5), la disciplina dei redditi (articoli da 6 a 22) ed infine le disposizioni generali (articoli da 23 a 29), privilegiando in particolare l'ottica dell'operatore economico italiano che effettua investimenti statunitensi.

Nella prima sezione, tralasciando l'art. 1 che non contiene novità di rilievo, si segnala l'art. 2 della convenzione, che individua tra l'altro le imposte sia statunitensi che italiane cui risulta applicabile la convenzione.

Al riguardo, l'A. richiama le norme generali statunitensi che prevedono, per vincolo costituzionale, la possibilità per i singoli Stati costituenti la Federazione di essere svincolati dal rispetto dei trattati contro le doppie imposizioni, prescindendo dal principio della stabile organizzazione e fondandosi sul c.d. “Nexus” (tassazione in base al reddito attribuibile alle singole attività svolte in un determinato Stato).

Nell'articolo si sostiene che, sulla base di tale impostazione, l'Italia avrebbe potuto escludere dalla convenzione l'Irap.

L'unica novità sostanziale introdotta all'art. 3 in merito alle “Definizioni generali” interessa gli enti governativi riconosciuti, tra cui rientrano, in forza di quanto previsto dal protocollo annesso alla Convenzione all'art. 1, comma 4, gli istituti finanziari con capitale interamente posseduto da uno Stato contraente o da un ente locale. L'A. sul punto ritiene necessaria una maggiore puntualizzazione della definizione, atteso che gli enti governativi riconosciuti, ai sensi dell'art.11, comma 3, lett. a) della convenzione, che detengono una partecipazione inferiore al 25% in una società italiana sono esenti dall'applicazione della ritenuta del 10% sugli interessi erogati dalla società italiana. Tale disposizione, applicata agli istituti finanziari, potrebbe creare qualche problema.

Le novità di rilievo contenute nell'art. 4 della Convenzione relative ai criteri di determinazione della residenza per le persone giuridiche si riferiscono sostanzialmente al luogo di costituzione (*place of incorporation*). Tale criterio va correlato all'art. 87, comma 3, del T.U.I.R. che, per quanto concerne la residenza dei soggetti Irlpeg, prende a riferimento la sede legale, la sede dell'amministrazione, l'oggetto principale individuato nel territorio dello Stato.

Sempre in tema di residenza, il Protocollo (art. 1, comma 4) prevede che siano considerati residenti ai fini convenzionali le persone giuridiche aventi scopo religioso, di beneficenza, pedagogico, scientifico e pertanto si prescinde da ogni ulteriore verifica. Per l'Italia si ritiene che rientrino tra questi soggetti le ONLUS ed i fondi pensione.

Nella seconda sezione, che affronta la disciplina dei redditi d'impresa, riveste carattere di novità quanto previsto all'art. 7 in materia di utili delle imprese, all'art. 9 per le imprese associate, all'art. 10 per i dividendi, all'art.11 per gli interessi ed infine all'art. 12 per i canoni.

L'A. evidenzia il carattere antielusivo di quanto previsto all'art.7, comma 6, nella parte in cui dispone che i redditi o gli utili attribuiti ad una stabile organizzazione o base fissa sono imponibili nello Stato contraente dove tale stabile organizzazione o base fissa è situata anche se i pagamenti sono differiti al momento in cui tale stabile organizzazione abbia cessato di esistere.

L'art.9, comma 2, recepisce quanto stabilito dal Modello OCSE per quanto concerne la “procedura amichevole” di determinazione dell'imposta prelevata su utili che, se le imprese fossero state indipendenti, sarebbero stati di realizzati nei rispettivi Paesi di origine. A tal fine

pertanto i Paesi possono procedere ai necessari aggiustamenti che in ogni caso devono tenere conto delle altre disposizioni contenute nella Convenzione.

L'art. 10 (Dividendi) contiene diverse novità che interessano: l'abbattimento delle condizioni necessarie per beneficiare della ritenuta ridotta (5%), l'aumento della ritenuta (15%) sulle partecipazioni rappresentanti una percentuale del capitale con diritto di voto compresa tra il 10 ed il 25%, l'applicazione della *Branch Profit Tax* (BPT) al fine di rendere omogeneo il trattamento della stabile organizzazione rispetto a quello di una società controllata statunitense, l'esenzione nel Paese della fonte per i dividendi distribuiti agli enti governativi riconosciuti che detengono direttamente o indirettamente meno del 25% delle azioni con diritto di voto della società che distribuisce i dividendi medesimi, la disciplina derogatoria per i dividendi erogati dalle *Regulated Investment Companies* (RIC) e dagli *Real Estate Investment Trusts* (REIT) per i quali non si applica mai la ritenuta del 5% bensì quella del 15%, la disposizione antiabuso.

L'art. 11 (interessi) prevede una riduzione della ritenuta (dal 15% al 10%) ed alcune ipotesi esentative. Innovativamente, il comma 8 disciplina l'applicazione della *Branch Level Interest Tax* (BLIT) che, con la BPT, rende omogeneo il trattamento degli interessi addebitati sia a una stabile organizzazione che ad una controllata statunitense.

L'art. 12 (Canoni) prevede anch'esso una riduzione generalizzata dell'imposizione nello Stato della fonte attraverso la riduzione delle ritenute previste al comma 2 ed introduce talune ipotesi esentative (sui diritti d'autore sulle opere letterarie, artistiche e scientifiche).

La sezione terza tratta alcune disposizioni di carattere generale che regolano dal punto di vista fiscale statunitense ed italiano la posizione dei cittadini americani residenti in Italia, i quali, com'è noto, mantengono la soggettività tributaria negli Stati Uniti.

Un ultimo accenno merita la procedura amichevole prevista all'art. 25 della convenzione che può essere attivata, da parte del contribuente, entro 3 anni dalla notifica della misura di non conformità alle disposizioni convenzionali e la possibilità con l'assenso dell'interessato di sottoporre il caso ad arbitrato vincolante per il contribuente stesso e le autorità competenti. (P.M)

"Sul *beneficial owner* di un *trust* nel contesto delle Convenzioni Italia-Stati Uniti contro la doppia imposizione", di E.F. GRECO, in Il fisco 2000, pag. 1350.

L'articolo analizza l'applicazione delle Convenzioni (quella del 1984, attualmente vigente, e l'altra del 1999) stipulate dall'Italia con gli Stati Uniti contro la doppia imposizione, nel caso di un *trust* residente negli Stati Uniti che riceva redditi di capitale o canoni di fonte italiana.

Dalla lettura sia dell'attuale che della nuova convenzione Italia-USA ed annesso Protocollo emerge che il criterio per determinare la residenza di un *trust* è dato dalla sua imponibilità sul reddito percepito o, alternativamente, da imposizione in capo ai beneficiari ivi residenti.

Il criterio sussidiario incentrato sulla residenza dei beneficiari anziché del percettore dei redditi è un'eccezione al principio generale basato sulla residenza dell'ente in quanto tale, e trova un'eccezione importante proprio in relazione ad entità classificabili come trasparenti. Quindi, al fine di applicare la pertinente Convenzione contro la doppia imposizione il primo passaggio consiste nel determinare la residenza del *trust*.

Il secondo passaggio, intimamente connesso al primo, consiste nel verificare se il *trust* stesso è un soggetto fiscale autonomo ed obbligato al pagamento dell'imposta sul reddito percepito, poiché in tale evenienza esso stesso sarà considerato soggetto imponibile e quindi residente.

Ove questa condizione non si verifichi, ed il *trust* sia classificato come fiscalmente trasparente, va verificato l'assoggettamento ad imposta per i beneficiari residenti negli USA, insieme all'adempimento della condizione prevista dalla clausola "*Limitation on benefits*" che esclude l'applicazione della Convenzione per un *trust* che sia obbligato a pagare durante l'anno fiscale di pertinenza una somma uguale o maggiore al 50 per cento del proprio reddito lordo a persone non residenti di uno degli Stati contraenti. Nel caso che anche quest'ultima condizione non ricorra, la Convenzione con gli USA non è applicabile, mentre lo sarà quella fra lo Stato erogante e lo Stato di residenza di ciascuno dei beneficiari.

Ai fini dell'applicazione del vigente e, successivamente alla ratifica, del nuovo Trattato con gli Stati Uniti, la questione si riduce alla determinazione del chi sia il soggetto imponibile negli Stati Uniti.

Questo potrà essere, secondo i due percorsi esposti dall'A., imponibile negli Stati Uniti sui redditi prodotti dal *trustee* oppure, laddove il *trust* stesso godesse di piena autonomia tributaria, il *trust* medesimo quale beneficiario residente nonché *beneficial owner*, ai sensi dell'attuale e del nuovo Trattato con gli USA. Permangono comunque, per specifiche tipologie di *trust*, importanti eccezioni, previste nell'Accordo del 1999.

In conclusione, l'A. afferma che per talune figure di enti fiscalmente trasparenti, la figura di beneficiario cui è fiscalmente imputabile il reddito assume doppia rilevanza, sia ai fini della verifica della residenza, sia perché, ai fini dei Trattati in oggetto, esso si identifica con la figura del *beneficial owner*. Se si tratta di un *trust* imponibile in modo autonomo sul reddito percepito, esso stesso sarà considerato residente e *beneficial owner*. (E.M.)

AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI

Giurisprudenza

Commissioni tributarie di merito

Agevolazioni ed esenzioni - Fondazioni bancarie - Esonero dalla ritenuta d'acconto sui dividendi ex art. 10-bis della L. 29 dicembre 1962, n. 1745 - Art. 73 del DPR 29 settembre 1973, n. 600 - Compete perché compete la riduzione dell'Irpeg alla metà ex art.6 del DPR 29 settembre 1973, n. 600.

Comm. trib. reg. di Firenze, 29 novembre 1999, n. 229, in Rass. trib. 2000, pag. 213.

I destinatari dell'esonero dell'art. 10-bis della L. 29 dicembre 1962, n. 1745, coincidono con quelli che fruiscono della riduzione dell'Irpeg alla metà ex art. 6 del DPR 29 settembre 1973, n. 600.

L'art. 6 è suscettibile di interpretazione estensiva ed è applicabile solo agli enti non commerciali che perseguono, senza fine di lucro, gli scopi indicati dalle lettere a) e b).

La Fondazione bancaria, senza scopo di lucro, non svolge alcuna attività commerciale se non quella strumentale finalizzata al raggiungimento degli scopi sociali e di interesse pubblico che si prefigge. La gestione del conferimento costituisce una semplice attività amministrativa e la gestione delle partecipazioni, cioè gli utili conseguiti, costituisce il mezzo per raggiungere le attività-fini (ricerca scientifica, istruzione, arte e sanità) indicate dal citato art. 6; di conseguenza le Fondazioni rientrano tra i destinatari della riduzione dell'Irpeg alla metà.

DICHIARAZIONE DEI REDDITI

Giurisprudenza

Corte di cassazione

Dichiarazione - Rettificabilità - Diversa impostazione giuridica dei dati forniti - Ammissibilità. IRPEF - Redditi di impresa - Ammortamento dei beni materiali - Ammortamenti operati in misura inferiore al 50% del coefficiente ministeriale - Costo residuo ammesso in deduzione - Determinazione - Rilevano gli ammortamenti effettivamente operati - Non sussiste equivalenza tra costo non più ammortizzabile e costo non deducibile. Cass., sez. I, 21 ottobre 1998, n. 10412, in Boll. trib. 2000, pag. 64.

Nell'ipotesi in cui il contribuente produca istanza al fine di ottenere il rimborso delle maggiori imposte pagate, rispetto a quanto dovuto, adducendo a sostegno della propria pretesa una differente impostazione giuridica dei dati forniti in dichiarazione, l'istanza stessa è accoglibile. Qualora si proceda alla dismissione di un bene patrimoniale, ai fini della determinazione del costo residuo da ammettere in deduzione dal reddito, ex art. 68, comma 5, DPR 597/73, atteso un ammortamento del bene effettuato per meno della metà dell'ammortamento ammesso dalla normativa fiscale, rilevano soltanto gli ammortamenti effettivamente operati, poiché nulla induce a configurare una sorta di ammortamento *ope legis*, per cui il bene debba considerarsi comunque ammortizzato nella misura della metà del consentito.

Con commento di R. SANTORO, "Sulla nozione di costo residuo e costo non ammortizzato"

IRPEF

Dottrina

"Disciplina e modalità applicative dell'addizionale comunale all'Irpef", di C. ARIETE, in Corr. trib. 1999, pag. 3504. (per segnalazione)

"La residenza fiscale delle persone fisiche e gli indici rivelatori del centro principale degli affari e degli interessi", di M. CERRATO, in Riv. dir. trib. 2000, IV, pag. 19 (commento a Comm. trib. prov. di Modena, 9 febbraio 1999, n. 985, e Trib. di Modena, 9 marzo 1999)

L'articolo prende spunto da due pronunce della Commissione provinciale tributaria di Modena - che hanno confermato l'avviso di accertamento con il quale l'amministrazione finanziaria aveva assoggettato ad Irpef i redditi presuntivamente attribuibili ad un tenore di fama mondiale sul presupposto che lo stesso avesse mantenuto in Italia "il proprio domicilio e/o la propria dimora abituale" nonostante la formale residenza monegasca - criticando la nozione di domicilio ivi accolta e mettendo in discussione la valenza probatoria degli indici rivelatori assunti a fondamento della presunta residenza fiscale del noto tenore in Italia.

Le considerazioni svolte dai giudici sono state precedute da una ricostruzione discutibile della nozione di domicilio rilevante ai fini tributari e da un esame minuzioso delle circostanze di fatto rivelatrici del centro degli affari e degli interessi in Italia.

L'Amministrazione finanziaria, richiamandosi alla giurisprudenza civilistica, afferma che gli interessi rilevanti ai fini del domicilio di una persona siano sia quelli di natura economica, sia quelli di natura morale e personale.

Siffatta impostazione è però in contrasto con la dottrina civilistica, la quale è ormai unanime nel riconoscere una netta distinzione del domicilio dalla residenza, collegando il primo alla sfera economica e la seconda alla sfera morale ed affettiva della persona.

Venendo agli indici rivelatori del centro degli affari e degli interessi economici, l'A. rileva come entrambe le pronunce pongano una particolare enfasi sull'esistenza di un cospicuo patrimonio mobiliare ed immobiliare in Italia e sul costante accredito di ingenti somme su conti correnti accesi presso istituti di credito italiani, prescindendo però totalmente dalla ricerca dei luoghi in cui la ricchezza accumulata in Italia è stata prodotta.

Oltre che alla ricerca degli indici rivelatori di un attaccamento economico all'Italia, i giudici tributari si sono particolarmente soffermati sugli elementi volti a dimostrare che il centro degli affari e degli interessi familiari e sociali del tenore si trovano in Italia.

Ferma restando la critica alla nozione di domicilio assunta in dette pronunce, l'A. ritiene che gli indici da esse considerati (donazioni alle figlie e alla ex coniuge, destinazione di parte del patrimonio immobiliare al soddisfacimento delle esigenze abitative dei familiari) - per concludere che il tenore avesse in Italia il centro dei propri interessi affettivi - non sono affatto risolutivi.

L'attaccamento morale all'Italia viene desunto dall'esistenza di un patrimonio situato in Italia. A tal riguardo l'A. ritiene che, come l'esistenza di un patrimonio in Italia non è di per sé sufficiente ad integrare il centro degli affari e degli interessi economici della persona, così esso non potrà essere determinante per desumere l'esistenza del centro degli interessi affettivi.

Il caso di specie costituirà un unicum nel nostro panorama giurisprudenziale: l'introduzione nell'art.2 Tuir, del comma 2-bis, consentirà ora all'amministrazione finanziaria di presumere fino a prova contraria la residenza fiscale in Italia dei cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente ed emigrati in Stati aventi un regime fiscale privilegiato, indicati nella lista prevista nell'apposito decreto ministeriale, evitando l'incertezza dell'esito dell'azione accertatrice tipica dei procedimenti, come questo in commento, in cui era l'amministrazione finanziaria a dover fornire la prova della natura fittizia del trasferimento di residenza all'estero. (E. M.)

"Residenza fiscale all'estero: problematiche operative e posizione del contribuente", di P. CHINETTI, in Corr. trib. 1999, pag. 3602.

L'articolo esamina talune pronunce giurisprudenziali ed alcune interpretazioni ministeriali relative a quanto previsto dall'art. 2, del T.U.I.R., concernenti le problematiche collegate alla residenza fiscale all'estero dei soggetti IRPEF, anche in considerazione delle recenti novità introdotte dal 1 gennaio 1999, dal comma 2-bis del citato art. 2, introdotto dall'art. 10, comma 1, della L. n. 448/1998.

L'art. 2, comma 1, comprende tra i soggetti passivi IRPEF le persone residenti e non nel territorio dello Stato. Il comma 2 specifica, invece, che per considerare un soggetto fiscalmente residente è necessario che, per la maggior parte del periodo d'imposta, sussistano, anche singolarmente, i seguenti requisiti:

- a) iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente;
- b) domicilio nel territorio dello Stato;
- c) residenza nel territorio dello Stato.

In merito al primo punto, l'A. sostiene che trattasi di un requisito di natura formale, e poiché l'iscrizione deve sussistere per la maggior parte dell'anno (almeno 183 giorni ovvero 184 giorni se l'anno è bisestile) propende per affermarne la concreta rilevanza ai fini dell'esatta individuazione della residenza del contribuente (*contra* Comm. trib. centr., sez. XXVI, n. 1649, del 15 aprile 1996).

Il domicilio, invece, è "un rapporto giuridico con il centro dei propri affari e prescinde dalla presenza effettiva del soggetto in un determinato luogo" (cfr. Cass. n. 3322, del 29 dicembre 1960). E' interessante sottolineare inoltre come, ai fini della esatta individuazione del domicilio, assumano rilevanza non soltanto i rapporti patrimoniali ma anche quelli morali, sociali e familiari del contribuente (cfr. Cass. n. 2936, del 5 maggio 1980).

Alla luce di quanto esposto l'A. evidenzia che, nonostante le cennate pronunce della Suprema Corte si siano formate in presenza del vecchio diritto di famiglia, per una corretta individuazione del domicilio, è necessario compiere una valutazione complessiva dei rapporti posti in essere dal soggetto.

La residenza, infine, è caratterizzata dalla abitudine (elemento oggettivo) e dalla volontà di dimorarvi (elemento soggettivo), intendendo la prima non necessariamente come la continuità o la definitività della dimora bensì come il luogo di abitazione dove il soggetto ritorna quando possibile e mostri di mantenere il centro delle proprie relazioni familiari e sociali. La seconda

invece è caratterizzata dalla intenzione di stabilire in un determinato luogo il centro della propria vita.

Tale quadro normativo ha costretto l'Amministrazione Finanziaria, nel porre in essere l'azione accertatrice, ad organizzare una vasta e complessa attività investigativa diretta a contrastare il crescente fenomeno dell'emigrazione fittizia all'estero per quei cittadini che svolgono attività artistica, sportiva, professionale o imprenditoriale (un esempio di tale attività di acquisizione probatoria si evince dalla sent. n. 985, della CTP di Modena, sez. III, del 9 febbraio 1999).

In tale contesto, a far data dal 1 gennaio 1999, è stato inserito il comma 2-bis all'art. 2 del T.U.I.R., che pone l'onere di provare l'effettiva residenza all'estero a carico del contribuente che ha chiesto la cancellazione dall'AIRE, escludendo gli Uffici dall'onere della prova contraria alle risultanze anagrafiche.

Tale provvedimento, secondo l'A., ha contribuito a fare chiarezza sul punto, riconoscendo, peraltro, ai contribuenti l'esercizio più ampio del diritto di difesa, anche nella fase extra processuale, ad eccezione del giuramento e della prova testimoniale (cfr. C.M. n. 140/ del 24 giugno 1999). (P.M.)

IRPEG

Dottrina

"Smobilizzo della riserva da conferimento in capo alla conferente", di V. ARTINA, in Corr. trib. 1999, pag. 3514.

L'articolo prende in esame il regime di neutralità dei conferimenti in applicazione delle disposizioni contenute nell'art. 4, del D.lgs. n. 358/1997, per quanto concerne lo smobilizzo della riserva da conferimento in capo alla conferente.

L'art. 4, del D.lgs. n. 358/1997, com'è noto, sancisce l'irrilevanza fiscale delle plusvalenze e delle minusvalenze che si sono determinate in seguito alle operazioni di conferimento di aziende possedute per un periodo non inferiore a tre anni. Il conferente assume come valore della partecipazione ricevuta l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto dell'azienda conferita ed il conferitario subentra nella posizione del conferente sia per gli elementi dell'attivo che del passivo. Le eventuali plusvalenze o minusvalenze andranno riprese in sede di dichiarazione mediante variazioni in aumento o diminuzione al fine della determinazione del reddito imponibile.

L'irrilevanza fiscale dei maggiori valori nella contabilità del conferitario determina nelle dichiarazioni successive la ripresa in aumento dei relativi costi (es. gli ammortamenti) con il conseguente incremento del reddito imponibile: questi plusvalori latenti sono temporaneamente iscritti in una apposita riserva.

L'A. esamina quanto disposto dall'art. 4, comma 3, del D.lgs. n. 358/1997 che disciplina solo il trattamento fiscale della riserva da conferimento per il soggetto conferitario e non anche quello del soggetto conferente, tentando di individuarne la *ratio*.

A tal fine, partendo dalle disposizioni contenute nell'art. 2, comma 2 D.lgs. n. 544/1992. che disciplinano il regime fiscale delle operazioni di conferimento effettuate tra soggetti residenti in ambito comunitario, si rileva che il trattamento fiscale della riserva del conferente è rimandato al momento della distribuzione, a condizione che la stessa sia iscritta nella contabilità dello stesso soggetto (sul punto cfr. ABI del 30 marzo 1998, n. 7).

La società conferente può dunque liberamente distribuire la riserva in assenza di oneri fiscali e la tassazione avviene in capo al socio che non beneficia del credito d'imposta.

Tale impostazione si deve coordinare con quanto disposto dall'art. 44 del T.U.I.R., in materia di tassazione degli utili da partecipazione in società ed enti, anche se l'assenza di un espresso rinvio è dovuta, secondo l'A., ad una precisa volontà del legislatore che considera intassabile in

capo al conferente la distribuzione della riserva da conferimento, per determinarne la successiva tassazione in capo ai soci. Tale impostazione, ad avviso dell'A., è diretta ad incentivare le operazioni di conferimento d'azienda lasciando impregiudicati, in capo al conferente, i vantaggi offerti dal regime di neutralità dell'art. 4, del D.lgs. n. 358/1997. (P.M.)

"L'imposizione sui dividendi distribuiti da società residenti all'estero", di M. BEGHIN, in Il fisco, 2000, pag. 1388

L'A. si occupa di taluni aspetti, particolarmente problematici, relativi alle disposizioni interne in materia di tassazione dei dividendi distribuiti da società estere, e cioè gli articoli 96 e 96-bis del TUIR. Infatti, tali disposizioni, che ammettono una parziale imposizione dei dividendi di fonte estera (c.d. privilegio di affiliazione), prevedono anche norme volte a limitare o a disconoscere il beneficio, quali in particolare:

- la disciplina delle minusvalenze conseguite sulle partecipazioni, diretta ad evitare che la non imponibilità dei proventi si associ, amplificando l'agevolazione, ad una situazione di totale deducibilità delle componenti negative che siano correlate ai dividendi. Al riguardo l'A., dopo aver evidenziato le diversità di formulazione tra l'art. 96 e l'art. 96-bis - tali per cui la "correlazione" è più diretta nell'art. 96-bis - si chiede quali possano essere le conseguenze se, prima ed in luogo della svalutazione, si ponga in essere una cessione della partecipazione ad un'altra società del gruppo, senza evidenziazione di componenti negativi di reddito derivanti dalla stessa cessione, mentre la svalutazione sarà realizzata dalla cessionaria;
- la norma "antiabuso" prevista dall'art. 96-bis, che ammette l'agevolazione se la società madre non risulta controllata, direttamente o indirettamente, da soggetti non residenti nella comunità europea e sempreché la stessa società madre dimostri di non essere stata costituita allo scopo esclusivo o principale di beneficiare del regime. Al riguardo, le difficoltà interpretative emergono, in primo luogo, allorché il controllo possa essere di tipo contrattuale ovvero non vi sia un unico controllante e la partecipazione sia ripartita tra più soggetti, di cui taluni comunitari ed altri non, fermo restando che il riferimento al controllo "indiretto" richiede che si proceda "a ritroso" fino all'ultimo anello della catena. In secondo luogo, altre difficoltà possono insorgere ove si esperisca il procedimento c.d. di interpello ex art. 21 della L. n. 413/1991, ovvero in fase di accertamento, ove si dovrà fornire una prova "negativa", cioè quella di non essere stati costituiti allo scopo esclusivo o principale di fruire del regime di favore.

In conclusione, l'A. esamina la proposta disciplina in materia di CFC, evidenziando talune imprecisioni ed incongruenze del testo all'esame del Parlamento. (N.M.)

"Enti non commerciali: presupposti per l'applicazione dell'Irpeg ridotta nelle fondazioni bancarie" di P. CHINETTI, in Dir. prat. trib. 1999, I, pag. 1499.

L'A. trae spunto dalle recenti disposizioni in materia di riordino della disciplina civilistica e fiscale delle fondazioni bancarie, contenute nella legge di delega al Governo 23 dicembre 1998 n. 461, per tratteggiare gli orientamenti interpretativi della prassi amministrativa e della giurisprudenza a proposito dell'applicazione, alle "Fondazioni Casse di Risparmio", della aliquota Irpeg in misura ridotta alla metà ex art. 6 del D.P.R. n. 601/1973.

Sulla problematica il Ministero delle finanze - recependo le indicazioni del Consiglio di Stato, Sez. III, all'adunanza del 24 ottobre 1995, prot. 103/95 - si è espresso con la Circolare 4 ottobre 1996 n. 238/E per la inapplicabilità della predetta agevolazione sulla base di un duplice presupposto:

- l'art. 6 in quanto norma agevolativa di esenzione parziale dall'imposta personale sul reddito è insuscettibile di applicazioni estensive od analogiche con riguardo a soggetti diversi da quelli ivi espressamente individuati, quali risulterebbero essere le "Fondazioni Casse di

risparmio" la cui attività di assistenza è meramente eventuale ed accessoria rispetto alla gestione della partecipazione nella società per azioni conferitaria;

- l'analisi delle caratteristiche strutturali e funzionali delle fondazioni in argomento rivelerebbe che l'ente svolge, in via principale, l'attività di gestore delle rendite provenienti dal proprio patrimonio (tra le quali prevalgono i dividendi dalla società bancaria conferitaria).

Tali affermazioni non sono state condivise dalla prevalente dottrina, e sono state contestate dagli enti, così generando un vasto contenzioso avanti gli organi della giustizia tributaria con esiti in direzione quasi unanimemente contraria all'Amministrazione finanziaria.

In particolare gli argomenti addotti a sostegno della tesi favorevole alla applicazione dell'aliquota Irpeg ridotta sono riassuntivamente i seguenti:

- anche per le norme agevolative o di esenzione è consentito il ricorso ad un criterio ermeneutico estensivo quando il significato delle parole, secondo le intenzioni del legislatore, risulti - come per l'art. 6 - più ampio dell'espressione letterale;
- in ogni caso la agevolazione trova applicazione anche in base ad una interpretazione letterale, considerate le caratteristiche dell'attività istituzionale delle fondazioni che, ex art. 12 del D. Lgs. n. 356/1990, non possono esercitare attività di natura commerciale ovvero, ove la esercitino, essa ha una natura meramente strumentale rispetto alle finalità istituzionali dell'ente, come tale priva dei requisiti fissati dall'art. 2082 cod. civ. (organizzazione, sistematicità ed oggettiva economicità della gestione);
- la gestione della partecipazione nella società bancaria conferitaria in quanto mera attività amministrativa ovvero puramente conservativa non si configura attività commerciale;
- dall'esame analitico del settore emerge che in concreto l'attività prevalentemente esercitata dagli enti è non commerciale.

Così ricordata l'evoluzione della materia, l'A. sintetizza per punti gli aspetti qualificanti della nuova disciplina tributaria delle fondazioni bancarie ai sensi della legge di delega n. 461/1998, sottolineando il positivo riconoscimento dell'applicazione dei benefici dell'art. 6 citato alle fondazioni che si rivolgono in prevalenza alle attività nei settori della ricerca, dell'istruzione, dell'arte, della valorizzazione dei beni culturali ed ambientali, della sanità e della assistenza alle categorie sociali più deboli (settori che il legislatore delegato ha poi definito "rilevanti") purché, tra l'altro, non detengano - decorso il periodo transitorio - partecipazioni di controllo, anche nell'azienda bancaria conferitaria.

Quanto ai riflessi della nuova disciplina sul contenzioso in essere, l'A. non esprime proprie valutazioni. (A.F.)

"Note minime sul trasferimento d'azienda (a proposito del trasferimento d'azienda recepita in un parere del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme tributarie antielusive)", di M. CIAN, in Riv. dir. trib. 2000, II, pag. 57. (Nota a Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive di cui all'art. 21 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, in Riv. dir. trib. 2000, I, pag. 55).

L'A. critica l'orientamento del Comitato consultivo del Ministero delle finanze che ha negato la configurabilità, come trasferimento di ramo d'azienda, di un atto riguardante la cessione di un complesso immobiliare destinato all'esercizio di un'impresa nel settore della produzione di scaffalature metalliche, in primo luogo perché la società destinataria del conferimento aveva reso manifesta l'intenzione di intraprendere un'attività produttiva altamente tecnicizzata nella quale i beni ceduti non avrebbero potuto avere che un impiego marginale e in secondo luogo perché non era stata riscontrata, in seno al complesso aziendale del conferente, un'autonomia funzionale ed organizzativa della parte ceduta.

L'A. rileva come l'organo amministrativo non abbia valutato l'idoneità dei beni oggetto del conferimento ad essere di per sé sufficienti all'esercizio di una impresa in generale, limitandosi a negare configurabilità di un trasferimento d'azienda, sulla apparente intenzione dell'acquirente di non utilizzare i beni medesimi.

La rilevanza dell'uso che l'acquirente avrebbe fatto dei beni è stata riferita dal Comitato alla sussistenza o meno delle "valide ragioni economiche", profilo che, invece, l'A. ritiene irrilevante ai fini della qualificazione del negozio. Inoltre, la circostanza che l'acquirente dell'azienda non intenda utilizzare la medesima nell'esercizio della propria impresa attiene alla sfera dei motivi pratici dell'operazione ma non ha rilievo giuridico ai fini della qualificazione del negozio posto in essere.

Il secondo rilievo concerne più specificamente profili relativi alla nozione di ramo d'azienda. L'aver negato la configurabilità di un trasferimento d'azienda sulla base della constatazione che il complesso ceduto non aveva, nell'azienda dell'alienante, un'autonomia funzionale e organizzativa, contrasta con il prevalente indirizzo dottrinale e giurisprudenziale che ammette la configurabilità di un ramo d'azienda in base alla sua idoneità all'esercizio di una qualsiasi impresa: tale sarebbe quindi anche un complesso aziendale facente parte della azienda, a condizione che esso fosse, di per sé, considerato idoneo all'esercizio di un'impresa.

L'opinione dell'autorità amministrativa si collega invece ad un orientamento dottrinario minoritario, alla stregua del quale il trasferimento di ramo d'azienda sarebbe configurabile solo nell'ipotesi in cui preesistesse, in capo all'alienante, "un'unità amministrativa tale da permettere ai terzi di individuare i rapporti giuridici inerenti al ramo e quindi soggetti alle regole di successione degli artt. 2112 e 2558 c.c."

I due indirizzi interpretativi non convincono l'A., in quanto non risultano né l'uno né l'altro ancorati al reale profilo causale di un negozio traslativo dell'azienda.

A tal riguardo l'A. ritiene che la risoluzione del problema della natura dei negozi traslativi dell'azienda - peraltro irrisolto nella giurisprudenza - sia pregiudiziale rispetto alle questioni relative al *minimum* di beni da trasferire ed alla necessità o meno di autonomia originaria del ramo da trasferire.

La soluzione suggerita dall'Autore postula una nozione di trasferimento d'azienda come negozio diretto "all'immissione dell'acquirente nell'ambito di attività dell'alienante", nel senso che il trasferimento d'azienda è da considerare negozio tipicamente destinato a realizzare "un ricambio" imprenditoriale. Si tratta di un negozio con oggetto composito, nel senso che, accanto all'impegno traslativo dei beni aziendali, l'alienante si assume anche tutta l'obbligazione dirette a consentire all'acquirente di immettersi nell'ambito dell'attività oggetto della impresa da lui esercitata.

In questa prospettiva l'oggetto negoziale risulta più complesso di quello tipico della compravendita di un qualsiasi altro bene: alla prestazione di *dare*, relativa al complesso aziendale, si aggiunge una serie di prestazioni di *facere* a carico dell'alienante alle quali va riconosciuto, al pari di quella di *dare*, il rango di prestazioni principali del negozio - aventi per contenuto tutti quei comportamenti in concreto necessari per produrre, a favore dell'acquirente, il risultato dell'immissione nell'ambito di attività aziendale.

Ma anche muovendo dalla concezione del trasferimento d'azienda come negozio diretto ad immettere l'acquirente nell'ambito di attività dell'alienante, i due indirizzi interpretativi sopra riferiti - quello dominante che dà rilievo alla circostanza che il ramo ceduto sia idoneo all'esercizio di una qualsiasi impresa e quello minoritario, in cui si inserisce il parere emanato dal Comitato consultivo, che fa leva sull'autonomia e distinguibilità dell'unità amministrativa in capo all'alienante - finiscono con il risultare insoddisfacenti. Così quella dominante, giacché trascura completamente il profilo dell'immissione, appunto, nell'ambito di attività.

Il secondo orientamento fornisce parimenti una soluzione inutilmente restrittiva, richiedendo un dato, quello della preesistente autonomia amministrativa, organizzativa e funzionale del complesso trasferito, che adombra l'esistenza di una netta separazione del ramo ceduto in seno all'azienda dell'alienante, dal punto di vista della sua gestione.

L'attenzione va invece spostata, per l'A., dal piano dei beni a quello dell'attività. Occorre accertare se, con il negozio posto in essere, l'acquirente venga immesso in una parte di quell'ambito di attività entro cui operava l'alienante, a nulla rilevando, invece, che a tale porzione corrispondesse, già in seno all'intera azienda di quest'ultimo, un'unità amministrativa e organizzativa dei beni e dei rapporti giuridici.

L'A. chiarisce che "l'ambito di attività", come da lui delineato, comprende oltre ai rapporti di relazione con la clientela, anche altri rilevanti elementi, quali i rapporti con fornitori e finanziatori, con collaboratori occasionali e così via.

Ritornando alla fattispecie esaminata dal parere, l'A. rileva come l'indagine per negare la configurabilità di una cessione di ramo d'azienda si doveva spostare sull'ambito di attività ceduta, per verificarne la distinguibilità o meno all'interno dell'impresa complessivamente considerata.

Dal parere, emerge che due sono stati i settori di produzione, dei quali uno era appunto servito dal complesso ceduto; ciò basta a rendere, secondo l'A., incontrovertibile la riconducibilità di tale complesso al concetto di ramo d'azienda, e la qualificazione del negozio traslativo del medesimo come negozio di cessione d'azienda. (E.M.)

"Operazioni di riorganizzazione aziendale - Alcune osservazioni sui conferimenti di aziende o rami aziendali", di F. CIRELLI e L. GALEAZZI, in Il fisco 2000, pag. 2164

Gli AA. esaminano, attraverso brevi annotazioni, gli adempimenti e le scadenze di carattere tributario che scaturiscono dalle operazioni di riorganizzazione aziendale realizzate mediante conferimento di aziende o rami aziendali. Oltre ad una rapida analisi della scelta fra i tre regimi di tassazione, previsti dal D.Lgs. 358/97 ai fini delle imposte sui redditi (neutralità, tassazione ordinaria, imposta sostitutiva), vengono esaminati anche altri effetti ai fini della determinazione del reddito d'impresa, quali, ad esempio, quelli connessi all'ammortamento dei beni conferiti, alle spese di manutenzione di cui all'art. 67, comma 7, del TUIR, ai fondi di previdenza e TFR e agli accantonamenti al fondo svalutazione crediti.

Vengono parimenti esaminati gli effetti delle operazioni di conferimento sulle altre categorie di imposte (IVA, Invim, registro, tributi locali, ecc.). In particolare, con riferimento all'IVA, viene sottolineato come l'operazione di conferimento di azienda o di un ramo aziendale determini una sostanziale continuità dell'attività esercitata in capo al soggetto destinatario dell'apporto, il quale subentra automaticamente nei rapporti attivi e passivi che facevano capo all'azienda o al ramo aziendale conferito. Ciò è evidente nel caso in cui il ramo d'azienda sia gestito con contabilità separata: in tal caso la conferitaria ricomprenderà nella propria dichiarazione annuale tutte le operazioni riferite al ramo d'azienda trasferito, anche se poste in essere dalla conferente anteriormente al conferimento. Nel caso invece di conferimento di ramo d'azienda gestito senza contabilità separata il principio di continuità subisce delle limitazioni con riferimento alle operazioni attive e passive poste in essere anteriormente alla data del conferimento. In tal caso il criterio da utilizzare per l'imputazione dell'operazione alla conferente o alla conferitaria non può che fare riferimento alla data in cui l'operazione si considera effettuata ai sensi dell'art. 6 del DPR 633/72. Dopo aver evidenziato che i conferimenti aventi per oggetto aziende o rami di azienda sono considerati esclusi dal campo di applicazione dell'imposta ai sensi dell'art. 2, comma 3, lett. b), del DPR 633/72 e soggetti all'imposta di registro in misura fissa, gli AA. esaminano in modo puntuale singoli aspetti connessi alla fatturazione delle operazioni attive, alle cessioni di beni e prestazioni di servizio effettuate nei confronti dello Stato (distinguendo fra fatture emesse fino al 31.12.1997, dal 1.1.1998 e quelle emesse a conferimento avvenuto), alla registrazione delle operazioni passive, alle rettifiche della fatturazione, al recupero dell'IVA relativa ai crediti inesigibili, alle operazioni intracomunitarie e relative denunce INTRA, alla determinazione degli acconti, all'IVA di gruppo, alle dichiarazioni annuali e a quelle periodiche.

Gli autori esaminano anche gli effetti ai fini delle ritenute alla fonte, con particolare riguardo ai redditi di lavoro dipendente e all'acconto di imposte sul TFR. (F.D.A.)

"Il regime fiscale agevolato delle società miste per la gestione dei servizi pubblici: problematiche applicative" di P. COPPOLA, in Rass. trib., 2000, pag. 44.

L'A. affronta in maniera diffusa la disciplina fiscale degli enti gestori di servizi pubblici locali costituiti nella forma di società di capitali e, oltre a tratteggiare i lineamenti generali della materia, non manca di segnalare in chiave problematica alcune delle principali questioni legate allo specifico settore.

I punti di maggiore interesse vengono di seguito così sintetizzati.

Con riferimento alla fase di costituzione delle aziende speciali o delle società di capitali "miste", il legislatore ha previsto un regime fiscale di esenzione generalizzata da imposizione indiretta sulle operazioni di cessione e conferimento di singoli beni e diritti o di aziende e rami o complessi aziendali posti in essere nell'ambito di procedure di liquidazione di aziende municipalizzate e aziende speciali, a condizione che dette procedure fossero finalizzate alla contestuale o successiva costituzione di società miste (anche a partecipazione pubblica minoritaria) per l'effettuazione del servizio pubblico prima gestito dai dismessi enti e purchè i beni, diritti ed aziende venissero effettivamente conferiti nelle costituende società. L'agevolazione opera nella sola fase di costituzione delle società miste e non anche con riguardo al successivo ingresso di enti locali diversi da quelli promotori, cui si applicano le imposte in misura ordinaria.

Nell'esaminare il meccanismo agevolativo denominato "moratoria fiscale", si sottolinea come persistano, nonostante i chiarimenti forniti dal Ministero delle Finanze con la Circolare 16 giugno 1999 n. 131/E, dubbi circa la data di decorrenza del regime in questione nell'ipotesi di trasformazione di consorzi già dotati di personalità giuridica, quali quelli tra enti locali costituiti ai sensi del R.D. n. 383/1934. Detti consorzi definiti di funzione (in contrapposizione ai "consorzi-azienda" di cui al R.D. n. 2578/1925 ed al D.P.R. n. 902/1986), per effetto delle modifiche introdotte al TUIR, a decorrere dal 1° gennaio 1998, sono stati, peraltro, esclusi dai soggetti passivi Irpeg al pari degli enti locali consorziati.

Sempre con riferimento all'ambito applicativo della moratoria ai fini delle imposte dirette, si esamina la problematica dello svolgimento da parte della società mista a prevalente capitale pubblico di servizi pubblici resi nei confronti di soggetti diversi dall'ente di appartenenza in regime di concorrenza con altri operatori privati. Sebbene in dottrina siano stati sollevati dubbi circa la concreta applicazione del regime di moratoria in presenza di tali attività "esterne", l'A. desume dal tenore letterale della normativa vigente una agevolazione fondata sulle caratteristiche soggettive del gestore e non oggettivamente in funzione della natura del servizio prestato. Si esclude, pertanto, che a tali attività debba applicarsi il regime ordinario di tassazione.

Tra le cause di decadenza dalla agevolazione si individua, in via interpretativa, l'ipotesi in cui nel corso della vita dell'ente venga meno la maggioranza di capitale pubblico per effetto dell'ingresso di nuovi soci privati nel capitale, in considerazione dell'inapplicabilità della moratoria alle società miste che nella fase di costituzione siano prive del requisito della prevalenza del predetto capitale.

Quanto al regime di imponibilità dei dividendi distribuiti dalle società miste ai loro soci durante il periodo di moratoria, ai sensi dell'art. 3, comma 73, della Legge 28 dicembre 1995, n. 549, il legislatore ha adottato il principio della irrilevanza fiscale dei risultati conseguiti dalla società, stabilendo che gli utili e le perdite prodotti contribuiscono ad incrementare e diminuire il costo fiscale della partecipazione detenuta dal socio e che le eventuali distribuzioni di utili debbono considerarsi assimilate a restituzioni di capitale analogamente alla attribuzione dei beni e diritti indicati dall'art. 44 TUIR (ad es. riserve sopra-prezzo emissione azioni, versamenti soci a fondo perduto o in conto capitale).

Anche durante il periodo di moratoria si applica agli enti gestori l'Irap, con conseguente obbligo di effettuazione di tutti gli adempimenti fiscali previsti da tale disciplina.

Quanto alle ritenute sugli interessi maturati su depositi bancari e postali e sugli altri redditi di capitale, l'art. 14 della L. 18 febbraio 1999 n. 28 ha definitivamente chiarito, con interpretazione autentica e, quindi, con effetti anche sul contenzioso in essere e sulle

operazioni per le quali pendono ancora i termini per l'accertamento, che si applica la ritenuta a titolo d'imposta. Di conseguenza tale obbligo sussiste anche nei confronti delle società miste. In ordine, poi, agli effetti della moratoria relativamente alle imposte indirette, con la recente presa di posizione il Ministero delle finanze (Circolare n. 131/E) ha affermato che il regime agevolativo è estraneo alla disciplina Iva. Per quel che concerne gli altri tributi indiretti: l'imposta di registro per gli atti traslativi a titolo oneroso nei confronti di Comuni è dovuta in misura fissa; lo stesso dicasi per le imposte ipotecarie e catastali; opera una esenzione soggettiva da Invim per gli atti pubblici relativi ad incrementi di valore degli immobili alienati a titolo oneroso; l'imposta di bollo non si applica per tutti gli atti e documenti posti in essere e scambiati tra enti pubblici; si applica l'esonero da Ici sia per gli immobili destinati esclusivamente a fini istituzionali dell'ente sia per gli immobili la cui superficie insiste interamente o in prevalenza sul territorio del Comune partecipante. (A.F.)

"Trattamento fiscale delle perdite in caso di liquidazione" di A. COTTO e G. VALENTE, in Il fisco 2000, pag. 439.

L'articolo affronta il trattamento fiscale delle perdite in caso di liquidazione ordinaria dell'impresa o delle società, distinguendo fra perdite evidenziate dai soggetti IRPEF e quelle evidenziate dai soggetti IRPEG, tenendo conto che il periodo che intercorre fra la messa in liquidazione e la chiusura della procedura è considerato, di norma, un unico periodo d'imposta anche nel caso in cui la liquidazione si protragga per più anni.

In particolare, con riguardo alle società di persone, non assumono rilievo le perdite *ante* liquidazione, in quanto in base al principio della trasparenza, le perdite si deducono per ciascun socio nella proporzione stabilita dall'art. 5 del TUIR. Le perdite emergenti durante il periodo di liquidazione possono essere dedotte dal reddito complessivo dei soci ai sensi dell'art. 8 del TUIR soltanto quando risultano dal bilancio finale di liquidazione, ma non anche quando emergono dai bilanci relativi agli esercizi intermedi. Ne deriva che la perdita risultante dalla compensazione finale fra i risultati degli esercizi intermedi può essere dedotta *pro quota* dal reddito complessivo dei singoli soci, riportando eventualmente la parte eccedente il reddito complessivo fino al quinto periodo d'imposta successivo. Nel caso in cui il periodo di liquidazione si protragga per più di tre esercizi (compreso quello di inizio della procedura), gli AA. ritengono, sia pure in modo dubitativo, che le perdite derivanti dai bilanci intermedi non possano essere dedotte, in quanto la lettera dell'art. 124 del TUIR considera definitivi i soli redditi e non anche le perdite, richiamate invece dall'ultimo periodo del comma 2 del citato articolo, con riferimento al bilancio finale di liquidazione. Pertanto non essendo più possibile il conguaglio e divenendo definitiva la tassazione, le perdite non sarebbero più deducibili in capo ai soci.

Relativamente ai soggetti IRPEG, le perdite *ante* liquidazione, non compensate nel corso della procedura, sono ammesse in diminuzione del reddito d'impresa in sede di conguaglio, anche se risulta superato il limite quinquennale previsto dall'art. 102 del TUIR. Ciò in quanto la liquidazione dà luogo ad un unico periodo d'imposta. In merito alla deducibilità delle perdite prodottesi negli esercizi intermedi della liquidazione, gli AA., pur non avendo il legislatore disciplinato espressamente la materia, ritengono pacifica la compensazione in sede di conguaglio finale. Per contro non prendono posizione in merito alla compensazione delle perdite degli esercizi intermedi con gli utili realizzati in successivi esercizi anch'essi intermedi, limitandosi a riportare le tesi, peraltro non univoche, emerse in dottrina. Viene infine esaminato il caso in cui il periodo di liquidazione si protragga oltre il quinquennio quando, venuta meno la natura provvisoria della tassazione del reddito degli esercizi intermedi, le perdite non compensate in esercizi intermedi non sarebbero più recuperabili. In tal caso sarebbero penalizzate le liquidazioni ultraquinquennali, che producono perdite nei primi periodi e solo successivamente redditi. (F.D.A.)

"Il disavanzo di fusione è imputabile a beni non iscritti nel bilancio dell'incorporata", di F. DEZZANI, in Il fisco 2000, pag. 871. (per segnalazione)

“Versamenti dei soci a copertura perdite - Risvolti civilistici e fiscali - Le novità introdotte dalla Finanziaria 2000”, di F. LEDDA e P. GHINI, in Il fisco, 2000, p. 2791.

I versamenti dei soci “in conto capitale” o “a fondo perduto” sono assimilati dalla giurisprudenza ai conferimenti in capitale, essendo assente la finalità di ricollegarvi un’obbligazione attuale di restituzione. Ne derivano i diritti insiti nella partecipazione societaria, che comprendono quello alla restituzione dei conferimenti, con il duplice limite che tale diritto diventa attuale solo dopo lo scioglimento della società e che può esercitarsi solo sull’eventuale residuo attivo risultante dal bilancio di liquidazione.

Per quanto attiene alla contabilizzazione nel bilancio della partecipata, l’A ritiene che questa debba effettuarsi nello stato patrimoniale, considerando illegittima l’imputazione a conto economico, secondo quanto appare confermato sia da una sentenza della Corte di Cassazione (8 giugno 1979, n. 3253) che da altra dottrina. Tale impostazione deve considerarsi valida anche nel caso di versamenti a copertura perdite effettuati nel medesimo esercizio di formazione di queste, con la conseguenza che solo in sede di approvazione del bilancio, sulla base del risultato economico dell’intero esercizio, dovrà provvedersi alla destinazione a copertura perdite dei versamenti effettuati in corso d’anno. Solo nell’eventualità in cui la copertura delle perdite si realizzasse mediante una rinuncia a crediti sarebbe sostenibile la rilevazione, nel conto economico della società partecipata, della relativa sopravvenienza attiva, venendo meno una posta debitoria rilevata in precedenza nel bilancio di tale società.

Sotto il profilo delle imposte sul reddito, resta fermo, in ogni caso, che sia i versamenti a fondo perduto che eventuali rinunce a crediti da parte dei soci non concorrono a formare il reddito della partecipata.

Dal punto di vista del socio, i versamenti effettuati si aggiungono al costo della partecipazione, a condizione che non configurino finanziamenti, operando in quest’ultimo caso la presunzione di fruttuosità delle somme date a mutuo (in misura pari al saggio di interesse legale) di cui all’art. 42, comma 2, del Tuir, a meno che l’infruttuosità non risulti per iscritto. Al fine di stabilire la natura dei versamenti dei soci, secondo quanto appena detto, rilevano sia le risultanze del bilancio della società partecipata che eventuali delibere formali dell’assemblea di tale società da cui risulti che il versamento è effettuato in conto capitale.

Per quanto attiene all’imposta proporzionale di registro, a decorrere dal 1° gennaio 2000, l’art. 10 della legge 23 dicembre 1999 ne ha escluso l’applicazione per gli atti costitutivi e per gli aumenti in denaro di capitale sociale o di patrimonio, abrogando tra l’altro la specifica norma (Nota I dell’art. 4, parte I della tariffa) relativa ai versamenti in conto capitale o a fondo perduto. Tale innovazione ha risolto i problemi che si ponevano in precedenza in caso di versamenti a copertura perdite, per i quali l’orientamento rigoristico del Ministero delle finanze sosteneva che la possibilità di esenzione fosse: (i) limitata all’originaria misura del capitale; (ii) condizionata ad una delibera assembleare che disponesse il preventivo abbattimento del capitale sociale. (DM)

“Aziende speciali: problematiche relative agli adempimenti tributari” di F. MIGLIORI, in Corr. trib. 1999, pag. 3509.

Gli argomenti affrontati dall’A. hanno ad oggetto l’inquadramento della disciplina fiscale applicabile con riguardo alle aziende speciali ex art. 22 della Legge 8 giugno 1990 n. 142 (ossia degli enti strumentali dell’ente locale, di cui costituiscono promanazione, per l’esercizio di servizi sociali) relativamente ad alcune fattispecie oggetto di recenti interventi ministeriali, talvolta anche di indirizzo contrario rispetto al passato.

La prima problematica applicativa scaturisce dal chiarimento ministeriale contenuto nella Circolare 16 giugno 1999, n. 131/E, secondo cui il regime di “moratoria fiscale” ex art. 66, comma 14, del D.L. n. 331/1993 esplica i propri effetti unicamente con riguardo alle imposte dirette e non all’Iva, con la conseguenza di rendere potenzialmente accertabili le imposte e

relativi interessi di cui sia stata, prima della pronuncia, omessa la applicazione da parte delle aziende speciali.

Confermato dallo stesso Ministero che per tale fattispecie le sanzioni non si rendono applicabili tenuto conto che il Ministro delle Finanze con telegramma del 4 marzo 1994 era giunto a diversa conclusione, l'A. comunque sostiene che, per i rapporti con l'ente locale, anche l'imposta non applicata non potrebbe essere richiesta alle aziende speciali in ossequio al principio di non esigibilità del tributo non pagato dall'ente medesimo.

In buona sostanza, si ritiene efficacemente opponibile alle eventuali richieste dell'Amministrazione finanziaria la circostanza che l'imposta non può considerarsi dovuta a causa e per effetto del legittimo mancato pagamento di essa da parte dell'ente pubblico.

Con riferimento, poi, alla Risoluzione ministeriale n. 135/E del 1999, si ricorda che le aziende speciali, durante il periodo di moratoria fiscale, sono state ritenute esonerate dall'obbligo di presentazione della dichiarazione Iva periodica in analogia con quanto previsto per gli enti locali, nonostante la C.M. n.131/E abbia limitato l'applicazione dei benefici della moratoria alle imposte sui redditi.

La risoluzione n. 135/E precisa, inoltre, che la dichiarazione annuale Irap deve essere presentata utilizzando il modello IQ - Amministrazione ed Enti pubblici, anche nell'ipotesi in cui le aziende speciali optino, in relazione all'eventuale attività commerciale esercitata, per la determinazione della base imponibile secondo i criteri stabiliti per le società commerciali.

Anche in questo caso si tratta di una modificazione del precedente indirizzo ministeriale - che a sua volta introduceva, in via interpretativa, una deroga alle stesse istruzioni al modello di dichiarazione - nel senso della utilizzazione del modello RQ in tutte le ipotesi di applicazione del regime opzionale. Secondo l'A., la redazione della dichiarazione su modello non corretto, comunque, non determina l'irrogazione della sanzione amministrativa, attese le obiettive condizioni di incertezza sull'applicazione della normativa, a condizione che il contribuente si ravveda mediante ripresentazione della dichiarazione.

Da ultimo si affronta la questione della corretta individuazione del capitale di riferimento da prendere a base per la determinazione dei benefici fiscali della cosiddetta Legge Visco e della DIT.

Considerato che la moratoria fiscale cessa con effetto dal 1° gennaio 2000, parrebbe ragionevole sostenere che i valori risultanti dal bilancio chiuso al 31 dicembre 1999 costituiscano il parametro di riferimento per la determinazione dell'agevolazione "Visco" che, come noto, riguarda gli incrementi e decrementi patrimoniali degli esercizi 1999 e 2000; per quanto, invece, concerne la DIT analoga conclusione - sebbene non sostenuta dal dato letterale della vigente disciplina - potrebbe essere ragionevolmente assunta qualora si assimilasse dal punto di vista fiscale l'azienda speciale nel primo esercizio di applicazione del regime ordinario ad un soggetto neo-costituito. (A.F.)

"La residenza del *trust*", di L. PERRONE, in Rass. trib. 1999, pag. 1601.

Partendo dal presupposto che il trust ha un'autonoma soggettività e va ricondotto tra i soggetti passivi Irpeg " quale organizzazione non appartenente ad altri soggetti passivi nei confronti della quale il presupposto dell'imposta si verifica in modo unitario ed autonomo " (art.87, comma 2, Tuir), l'A. si sofferma sui criteri stabiliti sia dalla normativa italiana che da quella convenzionale per la determinazione della residenza.

Per il trust rilevano esclusivamente criteri che hanno riguardo alla sede dell'amministrazione ed all'oggetto principale e non anche quello della sede legale.

La sede dell'amministrazione in concreto tenderà a coincidere con la residenza del *trustee*. Il secondo criterio, quello dell'oggetto principale, fortemente legato alla tipologia del trust, non è sempre di facile impiego. Esso andrà determinato sulla base dell'atto istitutivo o della legge, tenendo conto volta a volta di elementi quali la localizzazione del patrimonio in trust, la residenza del *trustee* e quella dei beneficiari.

Anche nella normativa convenzionale il problema della residenza del trust è strettamente connesso con quello della sua soggettività poiché, ai fini convenzionali, ancor prima di porsi un problema di residenza occorre stabilire se il trattato sia applicabile al *trust*. (E. M.)

"*Asset stripping - effetti fiscali di cessioni di rami d'azienda*", di G. REBECCA, in IL fisco 2000, pag. 75.

L'articolo descrive l'operazione di *asset stripping* consistente nella cessione dell'azienda o di un consistente ramo d'azienda da parte di una società partecipata a vantaggio di un'altra società del gruppo, spendendo tutto o gran parte dell'avviamento ed usufruendo del trattamento fiscale previsto dal D.lgs. n. 358/1997. Tale operazione, secondo l'A., deve essere inserita all'interno di un più ampio progetto di ristrutturazione e può considerarsi una valida alternativa alla fusione e comunque è diretta a gruppi che abbiano fatto recenti acquisizioni di società con forte avviamento.

La società capogruppo, inoltre, in seguito alla realizzazione dell'avviamento relativo a tale cessione percepisce i dividendi dalla partecipata, usufruisce del relativo credito d'imposta e contestualmente svaluta la relativa partecipazione.

Vengono, infine, sollevate dall'A. talune problematiche che possono interessare la realizzazione dell'operazione e segnatamente l'entità dell'avviamento, la presenza di altri soci non rientranti tra le società del gruppo che devono essere egualmente tutelati, la presenza di immobili non strumentali e la necessità di avere un preventivo accordo sindacale e, per il settore bancario, l'autorizzazione della Banca d'Italia. (P.M.)

"*Vecchia fusione rivalutativa: una attuale valida alternativa*", di G. REBECCA, in IL fisco 2000, pag. 928. (per segnalazione)

Prassi Amministrativa

IRPEG - Operazioni di riorganizzazione societaria - Conferimento di ramo d'azienda - Nozione - Necessità di un effettiva distinzione funzionale ed organizzativa del complesso dei beni conferiti - Necessità che l'acquirente intenda impiegare il complesso acquistato per l'esercizio di una attività d'impresa.

Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive di cui all'art. 21 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, parere n. 6/1999, in Riv. Dir. trib. 2000, II, pag. 55.

Per conferimento di ramo d'azienda si intende il trasferimento di uno specifico settore dell'azienda, composto da un insieme di beni tra loro coordinati e utilizzabili per realizzare un determinato ciclo produttivo. E' configurabile un conferimento di ramo d'azienda solo allorché il complesso dei beni conferiti presenti *ab origine* una effettiva distinzione funzionale ed organizzativa dell'attività industriale.

E' configurabile un trasferimento d'azienda solo allorché l'acquirente intenda impiegare il complesso acquistato per l'esercizio di una attività d'impresa. Nella fattispecie è stata negata la sussistenza di un conferimento d'azienda, per il fatto che le attrezzature e i macchinari conferiti non avrebbero potuto essere di significativa utilità nel nuovo processo produttivo altamente tecnicizzato che la società conferitaria intendeva realizzare.

Con nota di M. CIAN, "Note minime sul trasferimento d'azienda" (vedi in Dottrina nella presente sezione)

IRPEG - Enti non commerciali e organizzazioni non lucrative di utilità sociale - Trattamento tributario degli immobili adibiti allo svolgimento di attività istituzionali di cui all'art. 88, comma 2, e all'art. 111-ter del T.U. n. 917/1986.

Circ. Dir. centr. AA.GG. e cont. trib. 28 dicembre 1999, n. 244/E, in Boll. trib. 2000, pag. 152.

La circolare fornisce un'importante precisazione in merito agli immobili utilizzati dalle ONLUS per l'esercizio delle attività istituzionali.

Dal momento che lo svolgimento delle suddette attività non costituisce reddito d'impresa, gli immobili ad esse adibiti non rientrano nella determinazione del reddito di impresa, ma acquistano autonomia reddituale, partecipando alla determinazione del reddito complessivo delle ONLUS, ovvero degli enti pubblici, in qualità di redditi fondiari.

Giurisprudenza

Commissioni tributarie di merito

IRPEG - Fusione per incorporazione - Disavanzo di fusione - Utilizzo per l'iscrizione di una posta a titolo di avviamento - Deducibilità delle relative quote di ammortamento - Non spetta.

Comm. trib. regionale di Milano, 1 dicembre 1998, n. 202, in Rass. trib. 2000, pag. 197.

La copertura contabile dell'eventuale differenza tra il costo sostenuto per l'acquisizione della società incorporata ed il valore del patrimonio netto della medesima, mediante iscrizione di una posta a titolo di avviamento, non comporta l'automatica deducibilità delle quote di ammortamento, in quanto ciò equivarrebbe allo scomputo dal reddito dell'incorporante dell'intero ammontare della suddetta differenza, in palese contrasto con il principio di neutralità fiscale della fusione, sancito dall'art. 123 del DPR 22 dicembre 1986, n. 917.

Con nota di R. LUPI, "Aggiornamenti giurisprudenziali in materia di disavanzo di fusione".

IRPEG - Fusione per incorporazione - Pagamento di un conguaglio a fronte dell'acquisto di una partecipazione in una società successivamente incorporata - Inerenza - Non sussiste - Deducibilità - Non sussiste.

Disavanzo di fusione - Utilizzo per l'iscrizione di una posta a titolo di avviamento - legittimità - Deducibilità delle relative quote di ammortamento - Spetta.

Comm. trib. reg. di Milano, 3 febbraio 1999, n. 330, in Rass. trib. 2000, pag. 177.

Il pagamento di un conguaglio a fronte dell'acquisto di una partecipazione in una società successivamente incorporata a seguito di un'operazione di fusione non può essere considerato un onere fiscalmente deducibile in quanto assolutamente non inerente. Inoltre, in ogni caso, riferendosi all'acquisto di una partecipazione, si tratta di un incremento patrimoniale, che deve seguire il processo connesso all'operazione di fusione della società acquisita e incorporata.

Attesa la legittimità civilistica e fiscale dell'iscrizione in bilancio di una posta a titolo di avviamento, mediante l'utilizzo del disavanzo derivante da una fusione per incorporazione, va riconosciuta la piena deducibilità delle relative quote di ammortamento.

Con nota di E. NUZZO, "Il trattamento fiscale della porzione sopravvenuta del costo delle azioni precedentemente annullate a seguito di fusione".

IRPEG - Fusione per incorporazione - Disavanzo di fusione - Utilizzo per l'iscrizione di una posta a titolo di avviamento - Legittimità - Deducibilità delle relative quote di ammortamento - Spetta.

Comm. trib. prov. di Padova, 9 novembre 1999, n. 362, in Rass. trib. 2000, pag. 203.

Attesa la legittimità civilistica e fiscale dell'iscrizione in bilancio di una posta a titolo di avviamento, mediante l'utilizzo del disavanzo derivante da una fusione per incorporazione, e quindi senza concambio, va riconosciuta la piena deducibilità delle relative quote di ammortamento.

Con nota di R. LUPI, "Aggiornamenti giurisprudenziali in materia di disavanzo di fusione".

IRPEG - Fusione per incorporazione - Disavanzo di fusione - Utilizzo per l'iscrizione di una posta a titolo di avviamento - Legittimità - Deducibilità delle relative quote di ammortamento - Spetta.

Comm. trib. reg. di Venezia, 16 dicembre 1999, n. 210, in Rass. trib. 2000, pag. 199.

Attesa la legittimità civilistica e fiscale dell'utilizzo del disavanzo di fusione - quale maggior costo della partecipazione rispetto alla corrispondente quota del patrimonio netto della società incorporata - per l'iscrizione in bilancio di una posta a titolo di avviamento, va riconosciuta la piena deducibilità delle relative quote di ammortamento.

Con nota di R. LUPI, "Aggiornamenti giurisprudenziali in materia di disavanzo di fusione".

IRPEG - Fusione per incorporazione - Disavanzo di fusione - Utilizzo per la rivalutazione di beni immateriali della società incorporata cui non era stato attribuito in bilancio alcun valore contabile - Legittimità - Sussiste.

Comm. trib. prov. di Milano, 23 dicembre 1999, n. 635, in Rass. trib. 2000, pag. 206.

E' legittimo l'utilizzo del disavanzo da annullamento ai fini della iscrizione nel bilancio della società sia di una voce a titolo di avviamento sia per la rivalutazione dei beni immateriali, documentalmente esistenti in capo alla società incorporata, a nulla rilevando il fatto che a questi ultimi, nella contabilità della società incorporata, non risulti assegnato alcun valore.

Con nota di R. LUPI, "Aggiornamenti giurisprudenziali in materia di disavanzo di fusione".

REDDITI DI CAPITALE

Dottrina

"Dividendi spettanti a enti non commerciali e società semplici", di N. ARQUILLA, in Corr. trib. 1999, p. 3434.

L'A. affronta il problema del regime tributario applicabile ai dividendi percepiti da società semplici e dagli enti non commerciali (fondazioni, associazioni riconosciute, associazioni non riconosciute), che abbiano conferito il proprio patrimonio in gestione individuale, esercitando l'opzione prevista dall'art. 7 del D.Lgs. 21 novembre 1997, n. 461, soffermandosi, in particolare, sulla possibilità di far concorrere detti dividendi alla formazione del risultato di gestione soggetto all'imposta sostitutiva del 12,50%, oppure se debbano esserne esclusi perché soggetti a IRPEG, ex art. 108, comma 1, del TUIR (per gli enti commerciali), o a IRPEF, ex artt. 3 e 5 del

TUIR (per le società semplici). Per le società e gli enti che non svolgono attività di impresa, come accade per le persone fisiche, l'opzione per l'applicazione dell'imposta a norma dell'art. 7 citato, ha effetto limitatamente a quei redditi che, se percepiti al di fuori della gestione, sarebbero stati in ogni caso assoggettati ad un prelievo definitivo (ritenute a titolo di imposta o imposte sostitutive, nonché per quei redditi per i quali il legislatore preveda espressamente il concorso alla determinazione del risultato della gestione). Ciò comporta che se nell'ambito della gestione siano conseguiti redditi che concorrono a formare il reddito complessivo, detti redditi conservano il regime naturale e si deducono dal risultato della gestione soggetto a imposta sostitutiva del 12,50% a norma dell'art. 7, comma 4, del D.Lgs. n. 461/97, cosa che avviene infatti per i dividendi. A tale proposito, il Ministero, con la Circolare della Direzione Centrale degli Affari giuridici e del Contenzioso tributario del 24 giugno 1998, n. 165/E, ha precisato che concorrono alla formazione del risultato della gestione solo i dividendi - privi di ritenuta alla fonte - percepiti da persone fisiche che hanno optato per l'applicazione del regime previsto dall'art. 7 del D.Lgs. n. 461/97. Da ciò si evince che, qualora i dividendi siano conseguiti da soggetti diversi dalle persone fisiche ammesse a fruire di tale regime e, quindi, gli altri soggetti non esercenti attività d'impresa commerciale, i redditi - pur essendo privi di ritenuta - non possono concorrere a formare il risultato della gestione, ma conservano il loro regime naturale. L'A. propende, in accordo con la tesi ministeriale, per l'esclusione dei dividendi percepiti da enti non commerciali dal risultato di gestione da assoggettare a imposta sostitutiva, perché devono essere sottoposti a IRPEG, anche se non viene svolta, nemmeno in via residuale, attività d'impresa. Ciò vale anche per i dividendi spettanti a società semplici e a società di fatto non esercenti attività commerciali; in questi casi, peraltro, il dividendo, pur conseguito al lordo dalla società, concorre a formare il reddito imponibile dei singoli soci a norma dell'art. 5, comma 1, del TUIR, cioè in ragione delle quote di partecipazione agli utili della società semplice. Si precisa, infine, che tali conclusioni sono applicabili anche ai dividendi relativi ad azioni immesse in sistemi di deposito accentrato soggetti all'imposta sostitutiva di cui all'art. 27-ter, del D.P.R. n. 600/73. (S.G.)

"Rapporto delle perdite nei regimi del risparmio amministrato e gestito", di J. BLOCH e L. SORGATO, in Corr. trib. 1999, pag. 3455.

L'articolo affronta il tema del rapporto infrannuale delle perdite nell'ambito dei regimi opzionali c.d. del risparmio amministrato e del risparmio gestito.

Per quanto concerne il regime del risparmio amministrato, disciplinato dall'art. 6, comma 5, del D.lgs. n. 461/1997, occorre premettere che l'interpretazione letterale della norma citata non consente la trasferibilità delle perdite tra rapporti diversi intrattenuti dal contribuente con il medesimo intermediario a compensazione di eventuali plusvalenze, ma soltanto all'interno del medesimo rapporto.

Secondo l'A., invece, il legislatore nel redigere il citato art. 6, comma 5, ha volutamente disciplinato soltanto l'ipotesi più semplice (quella cioè relativa alla compensabilità delle perdite all'interno del medesimo rapporto intrattenuto con l'intermediario) tralasciando di definire le fattispecie residuali, come il rapporto infrannuale delle perdite tra diversi rapporti di custodia, amministrazione o deposito intrattenuti dal contribuente con il medesimo intermediario. Tale compito, si sostiene nell'articolo, è stato demandato all'interprete, in applicazione di principi generali dell'ordinamento tributario contenuti nella Costituzione, tra i quali si rammenta il principio di capacità contributiva e quello di razionalità e coerenza.

Per quanto concerne il regime del risparmio gestito, ai sensi dell'art. 7 comma 10, del D.lgs. n. 461/1997, l'impostazione adottata dal legislatore nella estensione della norma è simile a quella del citato art. 6, comma 5. Si delinea, infatti, un profilo semplicistico della fattispecie e si rinvia all'interprete il compito di definire quelle residuali.

L'A. peraltro critica l'opinione espressa dall'ABI nella circolare a commento del D.lgs. n. 461/1997, la quale, per il risparmio amministrato, ammette l'estensione della compensabilità delle perdite all'insieme dei rapporti complessivamente intrattenuti con l'intermediario, mentre per il risparmio gestito, ritiene ammissibile la predetta compensabilità esclusivamente a livello

di singolo contratto di gestione, con la conseguenza che il risultato negativo della gestione, maturato in un periodo d'imposta, può essere portato in diminuzione esclusivamente dai risultati positivi eventualmente maturati nell'ambito della medesima relazione contrattuale, nei periodi d'imposta successivi.

Sul punto l'A. sostiene, invece, la trasferibilità infrannuale delle perdite sia per il risparmio amministrato che per quello gestito intrattenuti con il medesimo intermediario, atteso che all'interprete, nei casi d'indeterminazione normativa dovuta come sostenuto nell'articolo a scelte legislative di carattere semplicistico, è concesso estendere l'ambito applicativo della norma, sempre in applicazione dei principi costituzionali di capacità contributiva e di razionalità e coerenza. (P.M.)

"Il prelievo aggiuntivo del 20 per cento sui proventi dei depositi a garanzia", di G. DOLCETTI, in Rass. trib. 2000, p. 103.

Il D.Lgs. n. 259/1999, modificando l'art. 20 del Tuir, ha escluso dal presupposto territoriale di applicazione delle imposte sui redditi gli interessi e proventi di fonte italiana, percepiti da soggetti non residenti, derivanti da depositi e conti correnti bancari. L'A. rinviene in tale disposizione la finalità di agevolare fiscalmente l'acquisizione di finanziamenti esteri da parte di imprese residenti: in particolare, sarebbe agevolata la canalizzazione di tali operazioni sul sistema bancario italiano, atteso che i depositi di soggetti esteri potrebbero costituire la provvista (e la garanzia) di finanziamenti ad imprese italiane, evitando la ritenuta sugli interessi che sarebbe altrimenti applicabile ove il rapporto intercorra direttamente tra tali soggetti e l'impresa mutuataria.

Su tale premessa, l'A. è propenso a considerare il regime ordinario degli interessi su finanziamenti corrisposti a non residenti (applicazione della ritenuta prevista dall'u.c. dell'art. 26) su un piano di pari dignità con quello, agevolato, operante nel caso di canalizzazione del finanziamento attraverso una banca residente (esonero da ritenute), escludendo conseguentemente, nella prospettiva antielusiva dell'art. 37-bis, DPR 600/1973, che il perseguimento di tale canalizzazione possa configurare "aggiramento" di obblighi o divieti in materia tributaria. L'A. rileva inoltre che i finanziamenti sarebbero oggettivamente esclusi dalla fattispecie dell'anzidetta norma antielusiva, mentre non potrebbe applicarsi l'art. 37, comma 3, in quanto afferente ai soli casi di interposizione fittizia (e non reale, come sarebbe nell'ipotesi in esame).

L'A. rileva infine che lo schema operativo del deposito bancario di un soggetto estero posto a garanzia di un finanziamento ad impresa residente non comporta applicazione del prelievo aggiuntivo del 20% sui depositi a garanzia in quanto, come riconosciuto dallo stesso Ministero delle Finanze nella circ. n. 269/E del 1996, tale prelievo "si applica ai proventi derivanti da depositi ... che si considerano prodotti nel territorio dello Stato ai sensi delle disposizioni nazionali". (DM)

"Il regime tributario degli interessi su depositi e conti correnti bancari corrisposti a non residenti alla luce delle novità introdotte dal D.Lgs. 21 luglio 1999, n. 259", di F. FAINA, in Dir. prat. trib. 1999, III, p. 540.

L'articolo ha ad oggetto la modifica dell'art. 20 del Tuir, introdotta dal D.Lgs. n. 259/1999, che ha escluso dal presupposto territoriale di applicazione delle imposte sui redditi gli interessi e proventi di fonte italiana, percepiti da soggetti non residenti, derivanti da depositi e conti correnti bancari.

Dopo una ricognizione sull'evoluzione storica della disciplina fiscale in materia, l'A. risolve positivamente il dubbio circa l'inclusione nella fattispecie in esame dei proventi derivanti da certificati di deposito (essendo venuta meno l'assimilazione di questi alle obbligazioni, nel caso di durata superiore ai 18 mesi).

Vengono inoltre richiamate le semplificazioni introdotte in ordine alla documentazione attestante lo status di non residente (è sufficiente una dichiarazione del soggetto estero, nella forma dell'autocertificazione).

Infine, quanto alla decorrenza del regime di esclusione, applicabile dal 1° gennaio 1999, l'A. ritiene valido il principio dell'esigibilità (i.e. il nuovo regime si applica agli interessi divenuti esigibili a partire dal 1° gennaio). (DM)

"Le modifiche alla disciplina dei redditi finanziari approvate dal D.lgs. n. 505/1999", di E. MIGNARRI, Il fisco 2000, pag. 1358.

L'articolo prende in esame il D.lgs. n. 505/1999, modificativo delle disposizioni relative agli O.I.C.V.M. (di diritto italiano ed estero) in materia di redditi di capitale e di redditi diversi, del regime relativo alle obbligazioni non quotate, ai titoli esteri (obbligazioni emesse da soggetti non residenti e titoli di Stato ed equiparati emessi all'estero), alle ritenute sui dividendi azionari ed infine agli adempimenti amministrativi a carico degli intermediari.

Per quanto concerne le disposizioni relative agli O.I.C.V.M. si precisa che queste interessano sia gli organismi di diritto italiano (compresi i c.d. "lussemburghesi") che quelli di diritto estero.

L'A. segnala quanto previsto dall' art. 4, commi 1, 2 e 3, del D.lgs. n. 505/1999, dove si stabilisce che, a decorrere dal 1 gennaio 2000, in caso di cessazione dell'attività del fondo con un risultato della gestione negativo e non utilizzabile né in diminuzione dei risultati relativi agli esercizi successivi né mediante una cessione ad altri fondi della medesima società di gestione, il partecipante ha il diritto di ottenere dalla società di gestione una apposita certificazione da cui risulti l'importo da portare in diminuzione dalle plusvalenze e dagli eventuali redditi diversi nella dichiarazione o nei rapporti di custodia (amministrazione o gestione) al medesimo intestati.

L'art. 8 prevede, sempre a decorrere dal 1 gennaio 2000, per gli organismi d'investimento collettivo che hanno almeno 500 partecipanti e che investono in partecipazioni qualificate (in sostanza, i fondi chiusi di diritto italiano, gli unici che hanno un oggettivo interesse ad effettuare investimenti in partecipazioni di maggioranza assoluta), le seguenti novità:

- a) l'assoggettamento dell'imposta del 27 % sulla parte del risultato della gestione maturato in ciascun anno riferibile alle partecipazioni qualificate;
- b) la determinazione del risultato della gestione sottraendo dal valore delle partecipazioni qualificate alla fine dell'anno al lordo dell'imposta sostitutiva accantonata, aumentato dei corrispettivi delle cessioni delle predette partecipazioni, il valore delle partecipazioni all'inizio dell'anno ed il costo o valore di acquisto delle partecipazioni aumentato di ogni onere ad esse relativo, con esclusione degli interessi passivi;
- c) la definizione di partecipazione qualificata comprendendo tra queste ogni partecipazione al capitale o al patrimonio con diritto di voto di società superiore al 10%, per le partecipazioni regolate nei mercati regolamentati, ovvero al 50%, per le altre partecipazioni. Nel computo si tiene conto anche dei diritti, rappresentati o meno da titoli, che consentono di partecipazioni al capitale con diritto di voto;
- d) la possibilità di fruire del credito d'imposta nella misura del 36,98% sui proventi da partecipazioni agli organismi d'investimento assunte nell'esercizio d'impresе commerciali riferibili al risultato di gestione soggetto ad imposta sostitutiva nella misura del 27%. I proventi per i quali compete il credito d'imposta nella misura del 15% e del 36,98% sono determinati distintamente. I risultati della gestione maturati dall'inizio dell'anno sono indicati separatamente al netto dell'imposta sostitutiva, applicata con le aliquote del 12,5% e del 27% nel prospetto predisposto dalla società di gestione.

L'art. 9 stabilisce per gli O.I.C.V.M. di diritto estero che i proventi derivanti dalla gestione di masse patrimoniali sono determinati valutando le somme impiegate, apportate o affidate in gestione, nonché le somme percepite, o il valore normale dei beni ricevuti, secondo il cambio del giorno in cui le somme o i valori sono impiegati o incassati.

Secondo l'A., tale disposizione consente di risolvere talune difficoltà che gli intermediari incontravano relativamente alla corretta determinazione della base imponibile negli organismi d'investimento collettivo di tipo multicompartimentale (comparti con valute diverse).

Le modifiche apportate alla disciplina delle obbligazioni interessano in particolare i titoli emessi da società non quotate e quelli emessi da soggetti non residenti, nonché i titoli di Stato ed equiparati emessi all'estero a decorrere dal 10 settembre 1992.

Per i primi infatti si applica la ritenuta del 12,5% a condizione che il tasso di rendimento effettivo non superiore al doppio del tasso ufficiale di riferimento stabilito per le obbligazioni ed i titoli simili negoziati nei mercati regolamentati aderenti alla UE. Nel caso si superi tale limite si applica la maggiore aliquota del 27% e divengono indeducibili dal reddito d'impresa gli interessi passivi eccedenti l'importo derivante dall'applicazione del tasso limite.

Per i secondi invece è stato esteso, a far data dal 1 luglio 2000, il regime previsto dal D.lgs. n. 239/1996, che consente, per talune categorie di percettori residenti (persone fisiche, soggetti esenti Irpeg, fondi pensione, fondi d'investimento immobiliari, enti non commerciali, enti pubblici di cui all'art.88 del T.U.I.R., società semplici ed associazioni tra professionisti, società di fatto non esercenti attività commerciali), l'applicazione di una imposta sostitutiva da parte degli intermediari autorizzati (banche, sim, società fiduciarie, agenti di cambio) sugli interessi e gli altri proventi, per la parte maturata nel periodo di possesso.

L'A. rileva inoltre che l'introduzione di tale regime e la conseguente abolizione della "ritenuta d'ingresso" modificano il ruolo dell'intermediario che da sostituto d'imposta diviene "incaricato" del versamento dell'imposta sostitutiva.

Anche le modalità di tassazione sono modificate, infatti in applicazione del D.lgs. 239/1996, l'intermediario addebita al cedente l'imposta sostitutiva corrispondente agli interessi ed agli altri proventi maturati nel titolo alla data della cessione ed in contropartita accredita l'acquirente della stessa imposta cosicché l'eventuale variazione del cambio intervenuta nell'intervallo di tempo intercorso tra l'acquisto e la cessione o il rimborso del titolo assume rilevanza ai fini della determinazione della base imponibile.

Il calcolo di quest'ultima spetta all'intermediario, che deve valutare lo sbilanciamento tra l'imposta complessivamente addebitata al contribuente in occasione dell'incasso delle cedole o della cessione del titolo e quella accreditata al momento dell'acquisto. Tale valore determina l'ammontare dell'imposta a carico del contribuente medesimo.

E' stato previsto infine, per i titoli depositati al 1 luglio 2000 presso gli intermediari, un regime transitorio con il quale si stabilisce che il conto unico dell'intermediario presso cui sono depositati i titoli sia accreditato dell'ammontare dell'imposta sostitutiva commisurata ai proventi maturati nel periodo di possesso fino al 30 giugno 2000 ed addebitato (in contropartita viene ovviamente accreditato il conto del cliente) dell'ammontare dell'imposta sostitutiva commisurata ai proventi maturati dalla data in cui è iniziata la maturazione della cedola in corso, nonché dell'imposta sostitutiva commisurata alla differenza, maturata sempre al 30 giugno, tra la somma dovuta alla scadenza ed il prezzo di emissione.

Per quanto concerne le modifiche introdotte per i possessori (persone fisiche residenti) di partecipazioni non qualificate rappresentate da azioni nominative o quote ovvero socie di banche popolari cooperative si prevede all'art. 2, comma 1, lett. b) del D.lgs. n. 505/1999 l'applicazione della ritenuta d'imposta del 12,5%.

Infine, per quanto concerne gli adempimenti, si rileva che, oltre l'anticipazione di taluni versamenti, l'art. 5, comma 1, lett. a) del D.lgs. n. 505/1999 modificativo dell'art. 6, comma 9 del D.lgs. 461/1997, consente agli intermediari, a decorrere dal 1 gennaio 2000, di rilasciare ai contribuenti l'attestazione delle imposte sostitutive versate annualmente nel regime del risparmio amministrato entro la fine del mese di febbraio, ovvero entro 12 giorni dalla richiesta dell'interessato (il termine precedentemente previsto per il rilascio dell'attestazione era quello della scadenza del mese successivo all'effettuazione dell'operazione). (P.M.)

“Riflessioni sul regime impositivo dei proventi da “credit default swap semplice” quali redditi di capitale e diversi”, di C. ROTONDARO, in *Dir. prat. trib.*, 1999, I, p. 1468.

La dottrina civilistica italiana definisce il “*credit default swap*” come il negozio per effetto del quale il promittente, verso il pagamento di un premio, si impegna ad eseguire un pagamento predeterminato in favore di un promissario al verificarsi di un evento futuro ed incerto (*credit event*) che esprime il deterioramento del profilo creditizio di un terzo. L’obbligazione di pagamento del promittente può *anche* avere ad oggetto un differenziale, scaturente dal raffronto tra l’importo nozionale (che rappresenta il valore di mercato del credito al momento della conclusione del contratto) e il valore di mercato del credito dopo il verificarsi del *credit event*.

Sotto il profilo reddituale, possono assumere rilievo sia il premio corrisposto dal promissario che eventuali pagamenti effettuati dal promittente al ricorrere di un *credit event*. L’A. esclude che tali pagamenti possano costituire redditi di capitale ai sensi della lettera d) dell’art. 41 del Tuir, concernente i compensi per prestazioni di fidejussione o di altra garanzia: (i) in primo luogo, perché è il contratto prescinde, di norma, dall’esistenza di rapporti creditizi tra le parti ed il debitore di riferimento; (ii) in secondo luogo, perché l’adempimento del promittente non estingue il debito di riferimento, diversamente da quanto avviene nel caso di adempimento di obbligazioni di garanzia; (iii) infine, l’assenza di regresso a favore del promittente costituisce una ulteriore devianza rispetto ai caratteri essenziali della garanzia. L’A. esclude inoltre che possa realizzarsi la fattispecie di cui alla lettera h) dell’art. 41, relativa agli interessi e altri proventi derivanti da rapporti diversi da quelli previsti nelle lettere precedenti aventi ad oggetto impieghi di capitale, in quanto nel caso del *credit default swap* semplice mancherebbe un impiego di capitale, non essendo previsti trasferimenti di stock di capitale che possano qualificarsi come attribuzioni in godimento del medesimo.

L’A. si sofferma poi sulla possibile ricomprensione dei flussi reddituali scaturenti dall’operazione nella fattispecie di reddito diverso prevista dalla lettera c-*quater* dell’art. 81 del Tuir, riguardante i redditi scaturenti, tra gli altri, da rapporti che comportino l’obbligo di ricevere o effettuare a termine uno o più pagamenti collegati a tassi di interesse, a quotazioni o valori di strumenti finanziari e ad ogni altro parametro di natura finanziaria. Nella determinazione dell’ambito applicativo della disposizione, l’A. propende: (i) per una nozione di “collegamento” intesa in senso giuridico (piuttosto che economico); (ii) per la necessaria sussistenza del collegamento tra i parametri contrattuali ed il parametro finanziario sia sotto il profilo dell’*an* che del *quantum*. Su tale premessa, rilevando che di norma nei contratti di *credit default swap* solo l’*an* della prestazione è collegato (negozialmente) ad un parametro di natura finanziaria e non anche il *quantum*, ritiene che i flussi reddituali derivanti da tali contratti non rientrino nella fattispecie prevista dalla lettera c-*quater*) dell’art. 81, salvo il caso in cui l’obbligazione del promittente abbia ad oggetto il pagamento del differenziale tra il capitale nozionale ed il valore di mercato del credito di riferimento.

L’A. indaga infine la relazione esistente tra il contratto di *credit default swap* e la fattispecie residuale prevista dalla lettera c-*quinqües*) dell’art. 81, che comprende tra i redditi diversi, oltre alle plusvalenze e agli altri proventi, diversi da quelli precedentemente indicati, realizzati mediante cessione a titolo oneroso ovvero rimborso di crediti pecuniari o di strumenti finanziari, quelli realizzati mediante rapporti attraverso cui possono essere conseguiti differenziali positivi o negativi in dipendenza di un evento incerto. Rispetto a questi ultimi, pone la questione se per “differenziale” debba intendersi l’adempimento di un’obbligazione il cui oggetto sia contrattualmente stabilito come differenza tra due valori (contratto differenziale) ovvero il saldo positivo o negativo dei pagamenti ricevuti o effettuati in esecuzione di un determinato contratto. Secondo l’A., se fosse prescelto il primo orientamento il *credit default swap* non potrebbe essere inquadrato nella fattispecie di cui alla lettera c-*quinqües* in quanto privo dei connotati del contratto differenziale, nell’ambito del quale è incerto quale dei contraenti dovrà eseguire la prestazione. A tale soluzione conseguirebbe l’intassabilità dei proventi scaturenti dal contratto. (DM)

Dottrina

"Cessione di crediti *pro soluto* ed elusione fiscale: note a proposito di una particolare interpretazione dell'art. 66, comma 3, del Tuir in funzione <<antiabuso>>", di M. BEGHIN, in Rass. trib. 1999, pag. 1757.

L'A. commenta una sentenza della Commissione Tributaria Regionale di Venezia (31 maggio 1999, n. 50) che ha ritenuto ineducibili, ai fini del reddito di impresa, le perdite derivanti dalla cessione *pro-soluto* di crediti. Sottolineando la differenza tra il primo e il terzo comma dell'art. 66 del TUIR, l'A. ritiene illegittima la posizione dei giudici veneziani quando insinuano che il riconoscimento fiscale delle perdite da cessione costituisca un risparmio di imposta a carattere elusivo, sia nel caso specifico in cui i crediti ceduti fossero sorti per la prima volta in capo alla stessa società cedente (acquisto a titolo originario), sia in caso di credito acquisito a titolo derivativo, ma in tale ultima fattispecie, solo se il primo cedente è un soggetto che ha agito in veste di imprenditore commerciale. Si potrebbe invece configurare un'operazione di tipo elusivo quando l'acquisto a titolo derivativo viene effettuato presso un soggetto che non agisce come imprenditore commerciale, come per esempio, un socio di una società di capitali a ristretta base azionaria, il quale, avendo crediti personali non esigibili e non potendo dedursi le perdite, li abbia ceduti alla società a un valore leggermente inferiore a quello nominale, allo scopo di consentire a quest'ultima di beneficiare della perdita, o quando la società, in intesa con il socio di maggioranza, paghi un corrispettivo superiore al valore dei crediti, erogando, in tal modo, un dividendo e ponendo le basi per la rilevazione della minusvalenza deducibile. Con tali esempi si è voluto dimostrare che non tutte le cessioni di credito danno origine a fenomeni elusivi, anche se possono essere utilizzate nell'ambito di queste operazioni; non è comunque giustificabile agire sul piano della mera interpretazione delle norme estendendo, in questo caso, alla disciplina delle minusvalenze da "realizzo", il requisito degli elementi "certi e precisi", previsto soltanto per le perdite di al terzo comma dell'art. 66 del TUIR. (S.G.)

"Concordato preventivo con cessione dei beni ai creditori" di D. DAVID e D. DEOTTO, in Corr. trib. 1999, pag. 3519.

L'articolo esamina gli aspetti fiscali, ai fini dell'imposizione diretta e dell'IRAP, del concordato preventivo con cessione dei beni ai creditori, con riguardo alle sopravvenienze passive conseguenti alla riduzione del passivo chirografario nella misura concordata (non inferiore al 40%) e alle plusvalenze derivanti dalla cessione dei beni. In particolare, dopo aver rilevato l'assenza di una specifica disciplina dell'istituto sotto la vigenza del DPR 597/73, con la conseguenza di considerare imponibili, secondo la prassi amministrativa, entrambe le suddette poste, gli AA. sottolineano che il problema ha trovato una definitiva sistemazione nell'attuale testo unico delle imposte sui redditi, dove l'art. 54, comma 6, dispone che la cessione dei beni ai creditori in sede di concordato preventivo non costituisce realizzo di plusvalenze e minusvalenze, comprese quelle relative alle rimanenze e il valore d'avviamento, mentre l'art. 55, comma 4, non considera sopravvenienze attive la riduzione dei debiti dell'impresa in sede di concordato fallimentare o preventivo.

In merito al trattamento delle plusvalenze e minusvalenze derivanti dalla cessione dei beni ai creditori, che non derivino da trasferimento di azienda, e quindi astrattamente riconducibili alla base imponibile IRAP, gli autori ritengono che la soluzione adottata per le imposte dirette debba essere adottata anche ai fini IRAP. Infatti, la disposizione di carattere generale secondo cui i componenti positivi e negativi vanno assunti secondo la disciplina delle imposte sui redditi, non è derogata dal principio del cd. "terzo binario" secondo il quale nell'ipotesi di componenti positivi o negativi che interessino voci rilevanti ai fini IRAP, ma non concorrenti alla

determinazione del reddito d'impresa, gli stessi rilevano ai fini IRAP secondo i criteri di contabilizzazione. Il criterio del "terzo binario" può trovare applicazione solo per i componenti positivi o negativi che, pur avendo natura reddituale, non concorrono alla formazione del reddito per espressa esclusione normativa (è il caso, ad esempio dei proventi esenti o soggetti ad imposta sostitutiva di cui all'art. 58 del TUIR). Nel caso delle plusvalenze da cessione in sede di concordato si tratta invece di valori che non hanno, sotto il profilo fiscale, natura reddituale in base ad una specifica disposizione (la cessione dei suddetti beni "non costituisce realizzo di plusvalenze"). Tale principio trova peraltro conforto nella Cassazione (sentenza del 18 luglio 1995, n. 7800) la quale ha ribadito l'estraneità reddituale dei valori originati dalla cessione di beni in sede di concordato, in quanto configurabili come entità patrimoniali. Peraltro, viene rilevato che ove tale criterio fosse disatteso, in base al documento interpretativo del principio contabile n. 12, le plusvalenze e le minusvalenze derivanti dalla cessione dei beni in sede di concordato andrebbero comunque iscritte a conto economico nella voce E), avendo natura straordinaria, e quindi non rientrerebbero fra quelle rilevanti ai fini IRAP.

Sebbene le argomentazioni prospettate dagli autori ai fini IRAP si riferiscano solo alle plusvalenze e alle minusvalenze derivanti dalla cessione dei beni in sede di concordato, si ritiene che esse dovrebbero valere anche per le sopravvenienze attive conseguenti alla riduzione del passivo chirografario, posto che l'art. 55, comma 4, del TUIR stabilisce che le riduzioni dei debiti in sede di concordato "non si considerano sopravvenienze attive", e quindi ne esclude la natura reddituale. Non sarebbe quindi applicabile il criterio del cd. "doppio binario" secondo il quale nell'ipotesi di componenti positivi o negativi che interessino voci rilevanti ai fini IRAP, ma non concorrenti alla determinazione del reddito d'impresa, gli stessi rilevano ai fini IRAP secondo i criteri di contabilizzazione. Viceversa, non dovrebbe valere l'argomentazione che le suddette sopravvenienze sarebbero escluse dall'IRAP in quanto di natura straordinaria. Infatti, in tal caso si tratterebbe di componenti positivi correlati a componenti negativi (i costi da cui hanno tratto origine i debiti) che hanno concorso a formare il valore della produzione di esercizi precedenti (cd. principio di correlazione). (FDA)

"Securitization di <<crediti in bonis>> - Scritture contabili", di F. DEZZANI, in Il fisco 2000, pag. 1890 (per segnalazione).

"Securitization di <<crediti in sofferenza>> - Scritture contabili", di F. DEZZANI, in Il fisco 2000, pag. 1626 (per segnalazione).

"Interrogativi in tema di imputazione ai soci residenti di redditi di società ubicate in Paesi a bassa fiscalità", di S. DUS e D. MURATORI, in Rass. trib. 2000, p. 115.

Il disegno di legge in materia fiscale collegato alla legge finanziaria per l'anno 2000 prevede l'introduzione di un regime volto alla tassazione in Italia dei redditi prodotti dalle società controllate estere residenti in Paesi a bassa fiscalità (c.d. "CFC"), regime del quale gli AA. esaminano i profili problematici. Al riguardo, deve tuttavia rilevarsi che talune questioni poste sono state risolte da un emendamento governativo presentato successivamente alla pubblicazione dell'articolo.

Sotto il profilo sistematico, gli AA. rilevano come la norma abbia natura sostanziale, piuttosto che probatoria. Pur risultandone in qualche misura infranto lo schermo della personalità giuridica del soggetto estero, sembra confermata formalmente la distinzione fra partecipante e partecipato, nel senso che non si opera il disconoscimento della soggettività tributaria di quest'ultimo, ma se ne "imputano" i redditi al soggetto partecipante.

Tecnicamente è peraltro improprio parlare nel caso di "imputazione", in quanto ciò implicherebbe la soggettività passiva della società estera anche ai fini del nostro ordinamento, dovendo più propriamente configurarsi una presunzione di possesso di redditi altrui, come è dimostrato dalla possibilità - non importa quanto remota - di una prova (contraria) di svolgimento effettivo di attività all'estero.

Tale presunzione attiene peraltro al possesso di un reddito corrispondente non all'utile netto della società estera, ma a quello ricostruito secondo le regole dell'ordinamento fiscale interno, ciò che pone problemi non secondari in termini sia di dichiarazione che di controllo della stessa. Ordinariamente, in assenza di contabilità regolarmente tenuta, in Italia tale reddito sarebbe suscettibile di accertamento sintetico o quanto meno di rettifica induttiva ex art. 39 DPR n. 600; tanto più che nel caso sarebbero sostanzialmente impossibili anche i riscontri con le controparti negoziali del soggetto estero e che, in fatto, non sussisterebbero poteri di indagine da parte dello Stato italiano. Secondo gli AA., ne consegue che, se si vuole imporre la determinazione del reddito con criteri ordinari, occorre inserire disposizioni che individuino elementi certi su cui si possa basare la dichiarazione, o perché certificati da revisori ovvero perché non dipendenti da documentazione estera, oppure, in alternativa, un sistema in cui la documentazione possa essere data in un secondo momento, fermo restando che le riclassificazioni e le riqualificazioni dei rapporti in termini di diritto civile e/o fiscale italiano sembrano, in alcuni casi, essere assai complesse e scarsamente disciplinate nel diritto positivo.

Quanto alla natura del soggetto estero partecipato, la norma fa riferimento a "un'impresa", "una società" o "altro ente". Al riguardo, gli AA. rilevano che il riferimento alle "imprese" appare idoneo a ricomprendere nell'ambito applicativo della disposizione le stabili organizzazioni, situate in Paesi a bassa fiscalità, appartenenti a società partecipate estere non residenti in Stati con regime fiscale privilegiato, come tali escluse dalla fattispecie CFC. Tale indicazione risulta peraltro confermata da una espressa previsione introdotta dall'emendamento governativo.

Rilevano inoltre che il momento della determinazione della quota di partecipazione non è espressamente disciplinato, specie quando i momenti di chiusura di bilancio siano diversi per la società residente e per quelle non residenti, ritenendo preferibile la scelta del momento di chiusura del bilancio della società direttamente partecipata, posto che operando il riferimento alla data di chiusura del bilancio della società residente vi potrebbe essere una discrasia fra il requisito della partecipazione di controllo e quello rilevante ai fini della determinazione del reddito.

Gli AA. esaminano inoltre i complessi problemi posti dalla ricomprensione nella fattispecie delle partecipazioni indirette, che richiederebbero una specifica disciplina e che, in taluni casi, appaiono risolvibili solo con l'adozione di criteri di consolidamento.

Un primo caso esemplificativo preso in considerazione è quello di una CFC posseduta attraverso una catena partecipativa nella quale siano presenti, a livelli successivi di controllo, più società residenti. In tale evenienza, le condizioni del comma 1 che comportano "imputazione" del reddito della CFC si realizzano per tutte le anzidette società residenti e, potenzialmente, anche per i loro soci, di modo che sarebbe necessario specificare che l'imputazione non si applica per tutte le partecipazioni possedute indirettamente attraverso società residenti che, a loro volta, realizzino i requisiti per l'applicazione delle regole CFC.

Un altro caso rilevante preso in esame è quello di CFC possedute indirettamente attraverso società estere non CFC, presso le quali i redditi prodotti dalla CFC siano tassati o in dipendenza della distribuzione ovvero a seguito dell'applicazione di regole di consolidamento o "imputazione" (in quest'ultimo caso, per l'esistenza di una legislazione locale sulle CFC). In tale evenienza, si lamenta la mancata previsione di strumenti che consentano l'attenuazione o eliminazione del prelievo da effettuare in Italia in corrispondenza delle imposte pagate all'estero a livelli intermedi della catena partecipativa.

Un ulteriore problema si pone quando, ai fini della determinazione del reddito della società controllante intermedia estera, gli utili derivanti dalla partecipazione nella CFC siano parzialmente o totalmente compensati da oneri sostenuti localmente, quali quelli derivanti da finanziamenti sostenuti per l'acquisto o la capitalizzazione della CFC (o di altre società intermedie). In questo caso non si realizzerebbero comunque i presupposti per l'eventuale accreditamento di imposte estere; evidenti ragioni equitative imporrebbero peraltro di includere tali oneri nel computo dell'imponibile CFC imputabile al partecipante residente, ciò che richiederebbe l'adozione di una prospettiva di consolidamento, peraltro difficilmente perseguibile nell'ipotesi di società intermedie la cui attività non sia limitata alla mera detenzione della partecipazione nella CFC (o in altra società intermedia).

Sono inoltre presi in esame i problemi che un assetto partecipativo complesso pone quando la CFC sia posseduta direttamente da un soggetto residente ma possieda a sua volta partecipazioni in altre società, anche residenti in Italia, in quanto una parte (ovvero la totalità) del reddito della CFC potrebbe realizzarsi in forme (es. dividendi) che di norma, se tali partecipazioni fossero detenute direttamente dal partecipante residente, attiverebbero strumenti rivolti ad evitare la doppia tassazione economica.

E' inoltre oggetto di approfondimento il trattamento dei redditi di fonte italiana, soggetti a ritenuta se realizzati da non residenti (es. interessi, dividendi, *royalties*), che siano corrisposti a CFC e che, per effetto del meccanismo dell'"imputazione" siano successivamente tassati in capo al partecipante residente.

Quanto agli elementi che configurano "regime fiscale privilegiato", gli AA. rilevano che il livello di tassazione *sensibilmente* inferiore a quello applicato in Italia è chiaramente programmatico e implicherebbe la individuazione del livello di tassazione "ordinario" della stessa impresa in Italia e - comunque - una precisa individuazione del parametro da assumere per tale calcolo.

Si pone comunque un problema di perequazione nel caso di società residenti in paesi con livello di imposizione pari o di poco superiore a quello ritenuto adeguato. Se, infatti, il livello di "adeguatezza" fosse rinvenuto in un'aliquota del 30%, è evidente che un residente soggetto ad una imposizione complessiva del 31% non rientrerebbe nello speciale regime, mentre chi subisse un prelievo del 29% sarebbe soggetto all'aliquota normale del 37%. Ne consegue che o si tassano tutti con l'aliquota minima ritenuta adeguata o si deve individuare un regime che consenta di equalizzare l'onere nei diversi casi.

Gli AA. osservano inoltre che le altre condizioni indicate si collocano su piani diversi e non sono di pari valenza. La mancanza di un "adeguato" scambio di informazioni non potrebbe costituire un presupposto di tassazione, sia perché non è chiaro se esso sia alternativo o cumulabile con quello del livello di tassazione, sia perché tale adeguatezza non è misurabile in astratto, a prescindere cioè dalle attività svolte dall'Amministrazione. D'altronde sia tale mancanza come quella di accordi internazionali non può tradursi in un presupposto d'imposta, essendo tali mancanze imputabili, se del caso, allo Stato italiano. Ad avviso degli AA., appare ancor più generico il riferimento a "criteri equipollenti", che potrebbe privare di significato concreto la disposizione nel senso di consentire l'applicazione dell'imposta per qualsiasi differenza di tassazione a sfavore dello Stato italiano, con l'effetto di rendere possibile la "nazionalizzazione" dei redditi di società estere in dipendenza di orientamenti occasionali dell'Amministrazione.

In tema di inversione dell'onere della prova, gli AA. rilevano come i requisiti richiesti siano talmente severi da essere praticamente inapplicabili. E' particolarmente penalizzante richiedere che l'attività "commerciale o industriale" sia svolta "principalmente" ed "effettivamente" nel "mercato" del paese di residenza, in quanto tale precisazione si indirizza evidentemente ad attività per le quali sussista un mercato locale.

Se poi ci si riferisce a società solo indirettamente controllate, non si comprende perché il mercato non possa essere quello della residenza della controllante estera (ad es. società francese a partecipazione italiana che acquista i prodotti della controllata estera e li rivende in Francia).

Soprattutto gli AA. giudicano eccessiva la penalizzazione di attività che per loro natura non sono dirette a mercati locali, quali quelle finanziarie, atteso che la tassazione diretta in Italia di tali attività comporterebbe la rinuncia alla concorrenza con altre imprese europee che possono vendere consimili prodotti senza subire tassazione.

E' altresì evidente che taluni regimi agevolativi esteri sulle plusvalenze derivano dal principio per cui non si ritiene possibile o conveniente tassare i redditi presso la società partecipata e poi presso la partecipante in forma di plusvalenza, regime che anche l'Italia ha parzialmente adottato.

Lo stesso dicasi per interessi, dividendi e *royalties*, che di norma sono già tassati alla fonte e che ben difficilmente possono essere imputati come provento lordo alla società italiana che controlla il percettore.

La determinazione dei redditi "imputati" in base al capo II del titolo I, TUIR, può essere intesa o come imputazione di un reddito imponibile ovvero come imputazione delle componenti positive

o negative. Se la soluzione adottata è la seconda, insorgono gravi difficoltà in termini procedurali e di consolidamento nel bilancio della partecipante.

Se si considera, ad es., una banca estera residente in un Paese a regime fiscale privilegiato, che non si rivolga al mercato locale, il cui reddito debba essere compreso pro quota in quello della partecipante, e che conseguentemente dovrebbe essere tassata come una banca italiana, è evidente che, se tale fosse lo scopo della norma, occorrerebbe innanzitutto distinguere i vari casi e i vari regimi contabili e regolamentari dei paesi di residenza e considerare che molti istituti peculiari dell'ordinamento bancario italiano non ricorrono in quelli esteri, mentre possono sussistere altri obblighi e vincoli imposti dalle autorità bancarie locali, obblighi e vincoli che spesso si riflettono sulla valutazione di talune poste, come ad es., i crediti verso la clientela o le perdite.

In tali casi è evidente che una gran parte della normativa italiana deve essere "adattata" e integrata con criteri e modalità non precisate, ma sicuramente complesse ed estremamente opinabili.

La conseguenza è che occorrerebbe formulare una disciplina parallela a quella dettata per i residenti, a sua volta non priva di incertezze proprio sui punti di rilievo sistematico, disciplina il cui onere incombe allo Stato e non certo al contribuente.

Sotto altro profilo, gli AA. rammentano che il sistema di cui al titolo VI del TUIR non è l'unico che regoli la tassazione delle imprese e, in particolare, dei soggetti IRPEG, sia perché altra disciplina è contenuta nel titolo II, sia perché esistono discipline collaterali (DIT; operazioni straordinarie, ecc.). In particolare, non sono chiare le implicazioni del mancato richiamo alle norme di cui al titolo II, capo II, concernenti la determinazione ai fini Irpeg del reddito delle società e degli enti commerciali, tenuto conto in particolare che tra queste norme sono comprese quelle che attengono alla determinazione del reddito imponibile delle imprese di assicurazione e degli enti creditizi e finanziari, soggetti potenzialmente interessati dalla disposizione dell'art.127-bis.

La parte della norma che vieta di tener conto delle perdite di precedenti esercizi non è a sua volta di agevole comprensione, in quanto se la perdita di esercizio della società estera è compresa nel reddito della partecipante, essa si aggiunge a quelle riportabili o incide sul reddito imponibile di questa.

Se si dovesse ritenere che essa significhi che la componente estera imputata alla partecipante sia sempre imponibile, senza tener conto di perdite pregresse della partecipante stessa, si avrebbe una sorta di applicazione separata dell'imposta che contraddice alla "imputazione" del reddito.

Considerando la norma nella sua applicazione a regime, e prescindendo quindi dalla situazione patrimoniale di partenza, gli AA. ritengono che la tassazione diretta del reddito della CFC dovrebbe comportare la irrilevanza fiscale della partecipazione intesa come bene di secondo livello, che riflette di norma gli eventi patrimoniali dell'azienda della quale le partecipazioni sono espressione.

In altri termini, una volta che si sia tassato direttamente il reddito della società, le partecipazioni non possono avere fiscalmente rilievo come bene autonomo, in quanto la loro valutazione non potrebbe dare luogo per la partecipante a effetti fiscali diversi da quelli già prodottisi per effetto della imputazione diretta del reddito. Del tutto privi di rilevanza fiscale dovrebbero essere comunque i dividendi, che potrebbero essere ipotizzati unicamente con riferimento alle riserve accumulate anteriormente al periodo nel quale la norma diverrà operante.

Il problema non sarebbe quindi quello di detassare l'importo di essi precedentemente assoggettato a tassazione per effetto della imputazione del reddito della CFC, quanto quello della istituzionale inconfigurabilità di un dividendo per una struttura che, sostanzialmente, è ritenuta far parte del soggetto passivo residente.

Sempre nella stessa prospettiva andrebbero valutate tutte le operazioni di ristrutturazione societaria e/o di trasferimento della sede, che dovrebbero essere qualificate alla stregua di una operazione effettuata da un residente, con non lievi problemi applicativi.

Nel testo del comma 8 tali problematiche sono affrontate solo limitatamente ai dividendi, che concorrono alla formazione del reddito per la parte eccedente i redditi tassati. Al riguardo, gli

AA. si chiedono come tale disciplina possa essere applicata in caso di partecipazione indiretta. Se, infatti, la società residente nel paese a regime privilegiato è posseduta da altra residente in uno Stato a regime non privilegiato non si vede come possa rendersi operante la detassazione parziale dei dividendi corrisposti alla società partecipante residente, con la conseguenza che tali dividendi sarebbero assoggettati ad un regime convenzionale ovvero residuale ordinario.

In caso di perdite, si dovrebbe ritenere che l'eccedenza di quelle contabili rispetto a quelle fiscalmente riconosciute concorra anch'essa all'affrancamento dei dividendi successivi in quanto in caso contrario il reddito recuperato a tassazione non rileverebbe a fronte dei dividendi che venissero distribuiti dopo aver assorbito le perdite.

Non è inoltre chiaro come possono essere imputati i maggiori redditi accertati, sia in termini temporali sia in quelli di successiva tassazione di dividendi eccedenti i redditi dichiarati. (DM)

"Il leasing azionario internazionale nel diritto privato e tributario italiani", di A.M. GAFFURI, in Rass. trib. 1999, pag. 1684.

L'ampio studio affronta la problematica della compatibilità del contratto di leasing azionario con i principi del diritto civile e di quello tributario.

Partendo dall'indirizzo consolidato della Cassazione, secondo il quale esistono due figure di leasing: quello di godimento e quello traslativo, l'A. ritiene senz'altro ammissibile un contratto di leasing di quest'ultimo tipo avente per oggetto azioni o quote del capitale di un ente e più problematica, invece, la possibilità che tali beni formino oggetto di un leasing azionario di mero godimento.

A differenza del leasing azionario traslativo - in cui le quote sociali sono date in godimento per un periodo di tempo limitato, inferiore alla vita dell'ente, ed in cui la partecipazione nell'ente medesimo è essenziale per l'esercizio dell'attività del locatario - il leasing di mero godimento ha una durata corrispondente alla vita della società e finché il conduttore non riscatta la proprietà dei titoli, il concedente conserva la qualità di socio ed è il solo soggetto legittimato a compiere gli atti riservati ai soci, anche se agisce per conto e nell'interesse del locatario.

Rebus sic stantibus, il leasing di mero godimento sembrerebbe, *prima facie*, in contrasto con la regola dettata dall'art. 1578 del c.c., la quale richiede invece lo sfruttamento diretto della cosa da parte del conduttore.

Tuttavia, analizzando più approfonditamente la disciplina del contratto di locazione, l'A., conformemente all'interpretazione della maggioranza della dottrina, ritiene che l'uso indiretto è un modo di sfruttamento del bene locato compatibile con la natura e la funzione di detto contratto giungendo alla conclusione che è configurabile un contratto di locazione avente per oggetto beni che rimangono presso il concedente e che quindi sono goduti dal locatario in via mediata.

Oltre ai limiti imposti dal diritto civile, il leasing azionario ne incontra altri stabiliti dal diritto tributario.

La prima condizione richiesta affinché un bene possa essere oggetto di un contratto di leasing è la sua ammortizzabilità. Per i cespiti non suscettibili di essere ammortizzati, infatti, è impossibile determinare il periodo minimo di durata del contratto di locazione al fine di acquisire il diritto alla deduzione dei canoni da parte dell'impresa conduttrice.

Poiché la legge fiscale non definisce le caratteristiche che deve possedere un bene affinché sia assoggettabile ad ammortamento, bisogna far riferimento alle norme civilistiche ed in particolare all'art. 2426 del c.c.

Si deve trattare innanzitutto di beni funzionali all'esercizio dell'impresa, anche se il carattere strumentale, per quanto indispensabile, non è sufficiente per sottoporre ad ammortamento un bene. A tal fine l'art. 2426 richiede anche che la possibilità di sfruttamento del bene sia limitata nel tempo.

Altra caratteristica richiesta è la soggezione del bene a progressivo deperimento fisico.

In base a tali principi i titoli non potrebbero quindi essere assoggettati ad ammortamento.

Peraltro l'A. confuta la tesi, tradizionalmente accolta, secondo la quale le quote del capitale di una società sono beni non assimilabili alle immobilizzazioni strumentali e, in quanto tali, insuscettibili di essere ammortizzati.

In primo luogo, l'A. sostiene che la conservazione o l'incremento del valore originario della partecipazione sono eventi assolutamente incerti e pertanto ritiene che non si possa escludere l'ammortizzabilità delle quote societarie per il solo fatto che il prezzo di queste potrebbe - senza, peraltro, alcuna certezza in merito - aumentare.

Al fine dell'ammortamento è essenziale che la facoltà di utilizzazione del bene sia temporalmente limitata, ma non anche che, durante il periodo di ammortamento il bene stesso sia consumato in senso proprio e perda irrimediabilmente valore.

A questo proposito l'A. fa notare come sia la stessa legge civile e tributaria che include tra i cespiti ammortizzabili anche i diritti all'utilizzazione di beni, i quali, a rigore, non sono materialmente consumati dall'impresa nell'esecuzione delle prestazioni.

La mancata menzione delle partecipazioni nel gruppo dei beni soggetti ad ammortamento ad opera dell'art.2424 c.c. e del D.M. 31 dicembre 1988 non può essere preclusiva della possibilità di iscrivere ugualmente le quote di capitale in quel gruppo di beni.

Nei casi in cui la detenzione di quote del capitale di un ente sia funzionale all'esercizio dell'attività - sono quei casi nei quali la partecipata coopera con la partecipante al raggiungimento del suo oggetto sociale - sarebbe plausibile l'iscrizione delle partecipazioni tra le immobilizzazioni materiali e immateriali e, conseguentemente, il costo delle quote potrebbe essere ammortizzato.

In mancanza di una espressa previsione normativa in merito alla durata minima del contratto di leasing azionario, al di sotto della quale non è ammissibile la deduzione dei canoni da parte dell'utilizzatore, l'A. ritiene legittimo che il negozio debba prolungarsi per un tempo non inferiore alla metà del tempo di durata dell'ente partecipato o, in alternativa, all'ordinario periodo fiscale di ammortamento relativo al bene di valore più elevato, compreso nel patrimonio dello stesso ente. (E.M.)

"Il punto sulle spese di rappresentanza", di A. GHINI, in Il fisco 1999, pag. 15170.

Le spese di rappresentanza costituiscono una categoria dai confini alquanto incerti a causa dell'assenza nel nostro ordinamento di una specifica definizione.

L'articolo si sofferma sulla distinzione tra queste e le spese di pubblicità e propaganda, che sono, a differenza delle prime, interamente deducibili, illustrando gli interventi dottrinari che si sono succeduti nel tempo allo scopo di supplire all'assenza di una precisa linea di separazione fra i due raggruppamenti di spese. Si è trattato di interventi che, per la maggior parte dei casi, non hanno avuto il crisma dell'ufficialità e le cui conclusioni, ovviamente, sono state agevolmente eluse o disattese dagli organi dell'amministrazione, che, al contrario dei contribuenti, hanno avuto, ed hanno, interesse ad incasellare i singoli oneri non fra le spese di pubblicità e propaganda, interamente deducibili, bensì fra quelle di rappresentanza.

L'indirizzo ormai univoco è quello rilevabile dalla risoluzione ministeriale 17 settembre 1998, n. 148/E, secondo cui le spese di rappresentanza sono quelle in cui, a differenza di quelle di pubblicità, manca il corrispettivo o una specifica controprestazione da parte dei destinatari.

L'A. ricorda, da ultimo, che per l'inquadramento di una data spesa fra quelle di rappresentanza piuttosto che fra le spese di pubblicità o viceversa, è possibile fare ricorso al diritto di interpello. (E.M.)

"Aspetti fiscali e problematiche civilistiche legati alla cartolarizzazione di crediti", di S. TONETTI, in Dir. prat. trib. 1999, I, p. 1812.

L'A., dopo aver brevemente descritto lo schema di un'operazione di cartolarizzazione, analizza il trattamento contabile e gli aspetti fiscali a questa collegati. Si sofferma sulla cessione dei crediti futuri, e sottolinea che la cessione produce ogni giorno un differenziale negativo

corrispondente alla differenza tra il valore nominale del credito sorto quotidianamente e il prezzo convenuto per tale credito, al pari degli interessi relativi ad un'operazione di finanziamento, differenziale che rileva anche ai fini del reddito di impresa, poiché in tale contesto le minusvalenze (o le perdite su crediti) che si producono giornalmente assumono rilevanza fiscale ai sensi dell'art. 66 del TUIR. Ritiene che rispetto ai crediti non ancora scaduti e, in particolare, quelli "in sofferenza", la differenza tra il valore di bilancio e quello di realizzo, quando il primo è superiore al secondo, dovrebbe essere imputata a conto economico come "perdita su crediti", come riconosciuto dal Ministero delle Finanze nella risoluzione n. 9/634 del 13.3.1982, con la conseguenza di dover utilizzare il fondo di cui all'art. 71 del TUIR, per la relativa copertura. Lo stesso Ministero però, nella risoluzione n. 57/E del 30.3.1999, con riferimento all'art. 71, comma 5, TUIR, secondo il quale le perdite su crediti, determinate sulla base del valore di bilancio degli stessi, sono deducibili ex art. 66 del TUIR, solo per la parte che eccede l'ammontare dell'accantonamento al fondo rischi su crediti dedotto in precedenti esercizi, ha ritenuto che "l'utilizzo del fondo rischi su crediti, senza il suo recupero a tassazione, è consentito soltanto con riferimento alle perdite su crediti qualora le stesse risultino da elementi certi e precisi o qualora il debitore sia assoggettato alle procedure concorsuali e non già con riferimento alle svalutazioni"; ciò potrebbe comportare qualche problema di conto economico soprattutto per le banche che non hanno adeguato il fondo svalutazione dei crediti in sofferenza. L'A. descrive poi il particolare regime transitorio (della durata di due anni dalla entrata in vigore della L. n. 130) che attribuisce la facoltà di imputare le diminuzioni di valore degli attivi ceduti (differenza tra il corrispettivo percepito e il valore iscritto in bilancio) direttamente al patrimonio netto a riduzione delle riserve patrimoniali, invece dell'ordinaria imputazione dell'intero al conto economico di uno stesso esercizio. Tale imputazione deve realizzarsi in cinque esercizi, per quote costanti: 1/5 nello stesso esercizio in cui è stata registrata la diminuzione e gli altri 4/5 nei quattro esercizi successivi; questa ripartizione ha valenza sia civilistica che fiscale. Si sofferma ancora sull'equiparazione tra differenziale e interesse dovuto dal cedente al cessionario, il quale assume nell'operazione la funzione di finanziatore. Ne consegue che, a parte gli eventuali interessi di cedola, il finanziato-emittente riceve una somma di denaro a fronte del riconoscimento all'investitore di un credito cartolare di valore nominale corrispondente alla sommatoria del denaro ricevuto e del disaggio di emissione del prestito. Tale equiparazione comporta che il differenziale da cessione dei crediti oggetto di cartolarizzazione debba essere ripartito *pro-rata temporis*, al pari dell'interesse. Infatti nonostante la struttura di un negozio di scambio, la cessione in questo caso serve ad ottenere un finanziamento, e quindi il differenziale che ne deriva deve essere equiparato all'interesse; conseguentemente tale onere andrà imputato a reddito *pro quota*, come avviene per gli interessi passivi. Per contro, il cessionario imputerà a reddito i corrispondenti interessi attivi, secondo il criterio temporale di maturazione. In alternativa, è comunque consentita l'applicazione dei principi generali sul reddito di impresa, nel cui ambito le diminuzioni di valore rilevano per l'intero nell'esercizio in cui vengono realizzate solo serealizzate. Anche le svalutazioni delle attività poste a copertura delle operazioni di cartolarizzazione, ovvero gli accantonamenti stanziati a fronte delle garanzie rilasciate dal cessionario, in aderenza al regime ordinario, non dovrebbero assumere rilevanza fiscale. La norma tace, invece, sul trattamento civilistico da riservare alle predette diminuzioni di valore conseguite dal cessionario una volta conclusosi il biennio; nel silenzio della legge occorre ricorrere ai criteri ordinari che impongono al cedente di imputare al conto economico la perdita su crediti previo utilizzo del relativo fondo rischi. (S.G.)

"La proposta normativa italiana delle cosiddette *controlled foreign companies*", di A. TRABUCCHI e M. MAZZETTI di PIETRALATA, in Il fisco 2000, pag. 1963.

Le disposizioni CFC sono applicabili a tutte le persone fisiche, ai soggetti di cui all'art. 5 e all'art. 87, c.1, lett. a), b) e c), del TUIR, e quindi non solo a tutte le società di capitali residenti, ma anche tutti gli enti residenti pubblici o privati che esercitano o meno attività commerciale, le associazioni non riconosciute e i consorzi.

A tali soggetti sono attribuiti i redditi prodotti all'estero da tutti i soggetti esteri "partecipanti" indipendentemente dalla natura giuridico-soggettiva degli stessi (imprese, società o altri enti residenti in Stati o territori con regime fiscale privilegiato).

Per quanto concerne l'individuazione degli Stati e territori a regime fiscale privilegiato, il Ministero delle Finanze dovrà emanare un decreto contenente una lista di Paesi individuati in ragione del livello di tassazione sensibilmente inferiore a quello applicato in Italia, della mancanza di accordi e di adeguato scambio di informazioni e di altri criteri equipollenti. Tali criteri sembrano autonomi e, quindi, la qualificazione potrà essere operata in presenza anche di uno solo di essi.

Il presupposto per l'applicazione della norma CFC risiede nella detenzione, diretta o indiretta, di partecipazioni nell'impresa residente nel paradiso fiscale; esso sembra sussistere non solo nei casi di partecipazioni in proprietà, ma anche in altre fattispecie quali, ad esempio, quelle di partecipazioni "detenute" in usufrutto o in pegno.

Ulteriore condizione oggettiva posta per l'applicazione della norma CFC è che le partecipazioni detenute raggiungano una soglia minima individuata sia in termini percentuali che in valore assoluto. Più specificamente, la partecipazione posseduta deve essere pari almeno al 25% dell'impresa, società o ente estero; se questa risultasse inferiore a tale percentuale, è sufficiente che il valore assoluto della stessa sia pari almeno a 15 miliardi di lire. (Nel testo dell'articolo non si tiene conto dell'emendamento governativo che ha elevato il limite percentuale al 50% ed eliminato quello in valore assoluto).

Per quanto concerne i criteri da seguire per la determinazione di tale valore, appare ragionevole applicare i criteri di cui all'art. 61 del TUIR; posto che la norma CFC ha ad oggetto partecipazioni in società residenti in "paradisi fiscali", si dovrà prestare particolare attenzione alla disposizione di cui al comma 3-bis del citato art. 61, secondo la quale le riduzioni di valore relative ad azioni e titoli simili - non quotati - emessi da società ed enti residenti in Stati extraeuropei sono ammesse in deduzione sempre che con tali Stati siano in vigore accordi che prevedano lo scambio di informazioni.

Circa il momento in cui deve essere verificato il presupposto della detenzione della soglia minima di partecipazione, in assenza di una esplicita previsione, non è chiaro se si debba fare riferimento al momento del conseguimento del reddito del soggetto estero, ovvero alla data di chiusura del bilancio o del periodo d'imposta del soggetto italiano.

L'imputazione del reddito in capo al soggetto residente partecipante avviene in proporzione alla partecipazione detenuta direttamente e/o indirettamente.

Non è chiaro se gli elementi reddituali della società estera debbano risultare da una contabilità fiscale aderente ai requisiti formali richiesti per le imprese residenti, ovvero se a tali fini sia necessaria la tenuta di una contabilità italiana delle operazioni della società estera.

Il comma 7 dell'art. 127-bis stabilisce che, nel determinare l'imposizione dovuta sul reddito imputato al soggetto partecipante residente, non si tiene conto delle perdite di precedenti periodi d'imposta, senza chiarire se le perdite siano quelle in capo al soggetto residente partecipante, al fine di evitare l'elusione della norma mediante l'intestazione della partecipazione in una *controlled foreign company* in capo ad una società residente in Italia con perdite fiscali pregresse, ovvero quelle della società partecipata estera.

Tra gli Stati e territori con regime fiscale privilegiato possono essere inclusi anche Stati che, pur avendo stipulato con l'Italia una convenzione bilaterale contro le doppie imposizioni, abbiano un "livello di tassazione sensibilmente inferiore a quello applicato in Italia", ovvero non garantiscano un "adeguato scambio di informazioni" (comma 4 del proposto art. 127-bis).

Come noto, per i redditi di impresa è prevista una tassazione esclusiva nello Stato di residenza (art. 7 del modello di Convenzione OCSE). Qualora però un'impresa abbia una stabile organizzazione in un altro Stato, il reddito attribuibile alla stabile organizzazione può essere tassato in questo altro Stato.

Con la nuova normativa CFC verrebbe assoggettato a tassazione in uno Stato un reddito d'impresa prodotto in un altro Stato da un soggetto residente in detto altro Stato, senza che questo abbia una stabile organizzazione nel primo Stato.

L'intento al quale sembra ispirarsi il proposto art. 127-bis, sembra essere quello di considerare la normativa CFC compatibile con l'art. 7 delle Convenzioni, in quanto colpisce il soggetto

passivo (partecipante) residente nello Stato in cui opera la norma medesima e non la società estera controllata. In altre parole, il reddito prodotto nel paradiso fiscale attraverso la *controlled foreign company* viene considerato come un reddito prodotto all'estero dal soggetto residente e tassato in capo a quest'ultimo. L'imposta dovuta a seguito dell'applicazione della normativa CFC non grava sulla società controllata estera, che, pertanto, non ha alcun titolo per richiedere l'applicazione dell'art. 7 della Convenzione.

Essendo l'articolo in esame precedente all'emendamento governativo, il richiamo alla necessità che il legislatore riconosca il credito d'imposta per le imposte eventualmente pagate all'estero dalla controllata appare superato.

Quanto alla doppia imposizione giuridica degli utili distribuiti dai soggetti residenti in "paradisi fiscali" in capo ai soggetti residenti, la disposizione prevede espressamente la tassazione dei dividendi per l'importo che eccede l'ammontare di reddito già assoggettato a tassazione secondo le disposizioni CFC. L'A. comunque rileva alcuni casi in cui la doppia imposizione giuridica potrebbe non risultare del tutto eliminata.

La norma CFC non si applica per le partecipazioni in quei soggetti esteri che svolgono "principalmente un'attività industriale o commerciale effettiva nel mercato del Paese nel quale hanno sede".

Non è chiaro tuttavia a quale concetto di sede la norma si faccia riferimento, se, cioè alla sede legale, a quella dell'amministrazione o a quella di direzione effettiva.

Criticabile, appare, infine, la mancata regolamentazione dell'onere della prova. Dalla lettera della norma si deve dedurre che le condizioni poste dal legislatore per evitare l'applicazione della norma CFC siano del tutto autonome rispetto a quelle previste per la disapplicazione delle disposizioni (novellate) di cui ai commi 7-bis e 7-ter dell'art. 76 del TUIR e, conseguentemente, non appare applicabile al caso la procedura di cui al citato comma 7-ter secondo la quale l'Amministrazione, prima di procedere all'emissione dell'avviso di accertamento, deve notificare all'interessato un apposito avviso con il quale viene concessa la possibilità di fornire la prove entro 90 giorni.

L'A. mette, infine, in evidenza il mancato coordinamento tra la disposizione CFC e quella contenuta negli artt. 96, comma 1-bis e 96-bis del TUIR che, come noto, prevedono la detassazione rispettivamente del 60% e del 95% dei dividendi percepiti da società residenti in Paesi diversi da quelli contenuti nella c.d. "black list" ovvero dei Paesi comunitari. (C.L.P.)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Redditi di impresa - Riserve da rivalutazione monetaria - Riduzione del capitale e successivo aumento con utilizzo delle riserve - Distribuzione ai soci delle riserve - Configurabilità in presenza di operazioni elusive.

Cass., sez. I, 14 aprile 1998, n. 3791, in Dir. prat. trib. 1999, II, pag. 1517.

I saldi attivi di rivalutazione devono ritenersi oggetto di imposizione se ed in quanto essi vengano, direttamente o indirettamente, e senza limiti di tempo, trasferiti ai soci o ai partecipanti, il che può verificarsi anche qualora si proceda in un primo tempo alla riduzione del capitale e successivamente all'imputazione della riserva con consequenziale aumento del capitale stesso, ove sia attendibilmente dimostrato che si è trattato di un espediente volto a sottrarre all'imposizione le somme così distribuite.

Con commento di L. LODI, "Smobilizzo delle riserve in sospensione d'imposta e operazioni elusive".

Commissioni tributarie di merito

Redditi di impresa - Cessione a titolo oneroso di crediti con clausola *pro soluto* - Emergenza di minusvalenze e loro deduzione - E'illegitima.

Comm. trib. reg. di Venezia, 31 maggio 1999, n. 50, in Rass. trib. 1999, pag. 1755.

Le perdite emerse in occasione della cessione *pro soluto* di crediti non sono deducibili ai fini della determinazione del reddito d'impresa. Non vi sono infatti fondate ragioni per ritenere che, attraverso la cessione, si realizzi *ipso facto* una "perdita certa", intesa come minori ricavi da portare in detrazione ai sensi dell'art. 66 del DPR 22 dicembre 1986, n. 917. Ed infatti: a) fino alla conclusione della procedura di espropriazione forzata ovvero fino alla emissione del decreto di chiusura del fallimento, non è escluso il recupero, anche parziale, del credito, e quindi la corresponsione, da parte del *factor*, delle somme ricavate; b) l'art. 66, comma 3, del DPR n. 917/1986, introducendo una disciplina più rigorosa rispetto a quella riservata alle minusvalenze patrimoniali, consente la deducibilità delle perdite solo se confortata "elementi certi e precisi" e solo se il debitore è assoggettato a procedure concorsuali.

Con nota contraria, che si condivide, di M. BEGHIN, "Cessione di crediti *pro soluto* ed elusione fiscale: note a proposito di una particolare interpretazione dell'art. 66, comma 3, del TUIR in funzione antiabuso".

Redditi di impresa - operazione c.d. di *dividend washing* - Operazioni al 10 novembre 1992 - Liceità - Artt. 6 del TUIR e 37 DPR n. 600/1973 - Inapplicabilità.

Comm. trib. prov. di Siena, 13 luglio 1999, n. 101, in Dir. prat. trib. 1999, II, pag. 1534.

L'operazione attraverso la quale una società, in prossimità della distribuzione del dividendo, acquista da un operatore istituzionale del mercato borsistico azioni da questo a sua volta acquisite da un fondo comune di investimento e, successivamente, all'incasso del dividendo stesso, le rivende al medesimo soggetto, oltre che sotto il profilo civilistico, è lecita anche dal punto di vista tributario, con riferimento ai periodi di imposta 1991 e 1992. In particolare, non sono applicabili al caso di specie gli articoli 6 del TUIR e 37 del DPR n. 600 del 1973 e non è plausibile sostenere che il credito di imposta e la ritenuta di acconto vadano attribuite al soggetto che possiede le azioni al momento della delibera dei dividendi anziché a colui che incassa i medesimi.

Con nota adesiva di F. DAMI, "*Dividend washing*: ulteriori conferme della liceità delle operazioni poste in essere *ante* 1992".

Redditi di impresa - Banche - Effetti ceduti allo sconto con clausola *salvo buon fine* - Accantonamento al fondo rischi su crediti, ex art. 66 del DPR 29 settembre 1973, n. 597 - Illegittimità.

Crediti commerciali di difficile esazione - Cessione *pro soluto* in ragione dello 0,25 per cento del valore nominale - Provvigione d'acquisto corrisposta al cessionario in ragione del 6,5 per cento del medesimo valore nominale - Indeducibilità.

Perdite su crediti vantati nei confronti degli Stati esteri - Requisito della certezza - Autorizzazione per la cessione dei crediti a terzi rilasciata dal Ministero del commercio con l'estero italiano - Sufficienza dell'elemento probatorio - Sussiste - Deducibilità - Legittimità.

Emissione di titoli obbligazionari al portatore - Natura impersonale - Successiva comunicazione di rinuncia al credito complessivo effettuata dai soci - Sopravvenienza attiva - Rilevanza fiscale - Art. 55, comma 3, del DPR n. 597/73 - Inapplicabilità.

Comm. trib. reg. di Bologna, 3 dicembre 1999, n. 319, in Il fisco 2000, pag. 3203.

E' legittima la deduzione dal reddito d'impresa dell'accantonamento per rischi su crediti computato sul valore di effetti ceduti allo sconto, ancorché con la clausola *salvo buon fine*,

giacché non compresi nelle attività patrimoniali ma rilevati, soltanto, tra i conti d'ordine. Parimenti indeducibili, per difetto assoluto di inerenza, sono le provvigioni corrisposte in dipendenza di cessioni di credito a "costo zero", giacché può configurarsi l'invalidità sostanziale dell'atto, per illiceità dalla causa (indebito risparmio fiscale) ed impossibilità dell'oggetto (inesistenza del credito nel senso del suo contenuto economico)

La remissione del debito effettuata dai soci a favore della società implica la contabilizzazione, in pari misura, di una sopravvenienza attiva fiscalmente irrilevante per espressa disposizione normativa prevista dal previgente art. 55, comma 3, del DPR n. 597/1973, successivamente trasfusa nel medesimo articolo, comma 4, del vigente Tuir. Sennonché, laddove le remissioni dei debiti facciano riferimento ai titoli tipicamente impersonali, come sono da considerarsi le obbligazioni al portatore, è impedito il funzionamento del meccanismo in parola in considerazione dell'obiettiva impossibilità di accertare, *a posteriori*, il riscontro della necessaria sottoscrizione, *a priori*, da parte dei soci.

Con commento di P. STELLACCI.

REDDITI DI LAVORO AUTONOMO

Prassi Amministrativa

Redditi di lavoro autonomo - Redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa - Soggetti non residenti - Rimborsi spese - Trattamento.

Ris. 25 febbraio 2000 n. 20/E, in Il fisco 2000, pag. 3194.

Le regole sul regime impositivo delle collaborazioni coordinate e continuative sono valide anche per i soggetti non residenti, con l'unica eccezione relativa alla misura e al titolo della ritenuta che, per i non residenti, è pari al 30 per cento ed è a titolo d'imposta.

I sostituti d'imposta, nel corrispondere compensi e altre somme a soggetti non residenti, devono applicare la ritenuta del 30 per cento a titolo d'imposta sull'intero ammontare corrisposto, escludendo le somme rimborsate per spese di viaggio, vitto e alloggio relative alle prestazioni effettuate fuori dal domicilio fiscale del collaboratore.

REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

Dottrina

"Le nuove *stock options* tra favor e riconoscimento delle componenti aleatorie della retribuzione", di F. CROVATO, in Rass. trib. 1999, pag. 1670.

Illustrate le duplici finalità di un piano di azionariato ai dipendenti, e la prima specifica norma di esenzione in materia (del 1977), l'A. si sofferma sul nuovo provvedimento agevolativo che si occupa appunto specificamente dell'azionariato ai dipendenti e ne valuta positivamente l'introduzione.

Uno dei problemi trascurati dalla norma e considerati invece nella relazione tecnica è quello del momento impositivo delle opzioni su azioni offerte a valori inferiori a quelli di mercato e quindi non esenti.

Secondo la relazione tecnica al provvedimento sulle *stock options*, l'elemento decisivo per individuare il momento impositivo è il profilo della cedibilità dell'opzione.

Se l'opzione è cedibile a terzi, la differenza tra valore delle azioni sottostanti e prezzo di esercizio deve essere assoggettata a tassazione come reddito di lavoro dipendente fin dal momento della concessione dell'opzione.

Nel caso l'opzione non sia cedibile, l'assegnazione del diritto non è di per sé tassabile; in tal caso un reddito imponibile emergerà, salvo verificare la sussistenza dei requisiti per l'esenzione, solo al momento dell'esercizio dell'opzione.

Del tutto trascurato è quindi il momento in cui l'opzione diviene esercitabile. Sorge il dubbio che, in assenza di previsioni legislative in senso contrario, sia invece proprio questo il momento impositivo.

Per risolvere in modo più corretto da un punto di vista tecnico questo problema, l'A. ritiene che esso vada inquadrato alla luce del principio di cassa.

Quando l'erogazione al dipendente consiste nella messa a disposizione da parte di un terzo o dello stesso datore di lavoro di un diritto di cui il dipendente fruirà in un momento successivo, è in effetti assai difficile stabilire se si debba attendere l'esercizio del diritto per considerare realizzato il principio di cassa o se si debba invece già considerare valore tassabile l'attribuzione del diritto medesimo.

Nel caso il diritto sia esercitabile a discrezione del dipendente, si potrebbe provare a sostenere che già nel momento in cui il diritto viene assegnato, si realizza il momento impositivo, perché fuoriesce dalla sfera patrimoniale dell'erogante qualche cosa la cui concreta fruizione dipende ora solo dal beneficiario che sembra quindi acquisire fin da subito un valore.

Calando queste considerazioni al caso dei piani di *stock option*, l'A. esclude la possibilità che il momento impositivo sia identificabile nel momento di concessione dell'opzione, in ipotesi non ancora esercitabile. Tale momento coincide infatti con una semplice promessa fatta al dipendente subordinata ad una serie di condizioni, prima delle quali è quella di continuare a svolgere la prestazione di lavoro dipendente per un certo periodo di tempo. Fino a che l'opzione non diventa esercitabile, vi è quindi una sorta di condizione sospensiva e nessun valore può essere attribuito al dipendente.

Più difficile appare invece la scelta del momento impositivo tra momento in cui il diritto di opzione diviene esercitabile e momento in cui il diritto di opzione è esercitato.

L'A. non ritiene che in questa scelta risulti decisiva, come si sostiene invece nella relazione tecnica, il profilo della cedibilità dell'opzione.

Il dipendente, nel giorno in cui l'opzione diviene esercitabile, acquisisce un diritto e potrebbe immediatamente acquistare o sottoscrivere le azioni al prezzo di opzione, conseguendo un vantaggio pari alla differenza tra prezzo di opzione e prezzo di mercato delle azioni. In fondo, rinunciare all'esercizio del diritto equivale alla rinuncia di un *benefit* che, per motivi speculativi, si sceglie di non acquisire in quel momento. Ma già acquisito appare comunque il diritto attribuito ed esercitabile a discrezione del dipendente..

Anche da un punto di vista logico, appare più coerente per l'A. considerare reddito di lavoro dipendente il valore che matura nel periodo in cui l'opzione non è esercitabile e che si cristallizza al momento in cui lo diviene: il dipendente, in questo periodo, deve continuare ad intrattenere il rapporto di lavoro e a svolgere le proprie mansioni pena la mancata attribuzione del diritto.

Nel periodo successivo al momento in cui l'opzione diventa esercitabile, il valore maturato non appare più conseguito in relazione al rapporto di lavoro, ma piuttosto connesso ad un'attività di tipo speculativo sulle azioni sottostanti al diritto di opzione: di conseguenza sarebbe più congruo tassarlo secondo la disciplina dei *capital gains*.

"La disciplina dei piani di acquisto azioni per i dipendenti nel nuovo regolamento CONSOB in materia di emittenti", di R. PAPETTI, in Giur. comm. 1999, pag. 674/I.

I piani di acquisto azioni per i dipendenti costituiscono una forma di raccolta alternativa del risparmio e, dunque, una forma di sollecitazione all'investimento rivolta ai dipendenti di una società .

L'ultima delibera CONSOB n. 11971 del 14 maggio 1999 in materia di "sollecitazione al pubblico risparmio", che ha sostituito la precedente disciplina, contenuta nella delibera CONSOB n. 6430/1992, ha introdotto, proprio sul punto della disciplina informativa connessa ai Piani, significative modifiche, che sono state puntualmente analizzate ed illustrate dall'Autore.

In particolare, l'A. segnala come dalla lettura dell'art.33 del nuovo regolamento derivi una distinzione tra casi di esenzione totale dagli obblighi informativi previsti per le sollecitazioni all'investimento e casi di esenzione solo parziale.

Con riferimento ai Piani, quelli destinati esclusivamente ai dirigenti continuano, come nel vigore della precedente normativa, a rimanere esclusi dal campo di applicazione della disciplina della sollecitazione all'investimento.

Per la categoria dei dipendenti non dirigenti è stata invece introdotta una disciplina al tempo stesso più articolata e più semplice.

Più semplice perché il precedente requisito legato alla concreta o comunque potenziale individuazione dei dipendenti destinatari dell'offerta che, in grosse strutture caratterizzate da forte ricambio, aveva creato non pochi problemi, è stato sostituito dal parametro quantitativo puro (cioè la soglia dei 200 dipendenti).

Più articolata perché in ogni caso l'alternativa non è più, come in precedenza, tra applicazione e disapplicazione della disciplina prevista in generale per le sollecitazioni all'investimento. In particolare, rispetto alla regolamentazione prevista nel vigore del regolamento n. 6430 del 1992, che prevedeva, nel caso di esenzione, un obbligo di informativa diretto esclusivamente alla CONSOB ed alquanto limitato, la disciplina introdotta con il regolamento risulta sensibilmente innovativa: qualora infatti i dipendenti non superino la soglia dei 200, l'impresa interessata a lanciare un piano d'acquisto azioni per i dipendenti non sarà tenuta ad alcuna comunicazione alla CONSOB, nemmeno, come in precedenza, di natura puramente informativa sulle cause di esenzione ritenute applicabili.

Qualora, invece, la soglia dei 200 dipendenti venga superata, l'impresa sarà tenuta a preparare il prospetto informativo; ma in nessun caso sarà tenuta ad avvisare formalmente la CONSOB in via preventiva comunicando ad essa la bozza di prospetto, in attesa dell'autorizzazione alla pubblicazione.

A parte l'obbligo di predisporre e pubblicare il prospetto per chi intende lanciare un piano di acquisto azioni rivolto a più di 200 dipendenti, l'A. individua le norme, non espressamente richiamate dal citato art.33, che devono intendersi tuttora applicabili.

La parte finale dell'articolo contiene brevi cenni alle norme del Testo Unico che sanzionano il mancato adempimento degli obblighi derivanti dalle operazioni di sollecitazione all'investimento. (E.M.)

Prassi Amministrativa

Redditi di lavoro dipendente - Determinazione del reddito - Azioni assegnate ai lavoratori dipendenti - Determinazione del valore - Istruzioni.

Circ. Dir. centr. AA.GG. e cont. trib. 25 febbraio 2000, n. 30/E, in Il fisco 2000, pag. 2849.

La circolare chiarisce che il valore delle azioni assegnate ai dipendenti, da prendere come riferimento per l'applicazione delle disposizioni agevolative introdotte dal D.Lgs. n. 505/99, è quello determinato ai sensi dell'art. 9, comma 4, del DPR 917/86.

In particolare, bisogna distinguere i titoli a seconda che siano o meno negoziati in mercati regolamentati, sia italiani che esteri.

TITOLI QUOTATI:

- Il valore normale è determinato in base alla media aritmetica dell'ultimo mese, intendendo per tale il periodo che va dal giorno di riferimento (quello della valutazione) allo stesso giorno del mese solare precedente. Ai fini del calcolo della media occorre assumere, quale divisore, soltanto i giorni di effettiva quotazione del titolo, cioè quelli cui si riferiscono le quotazioni prese a base del calcolo. Pertanto, se nel mese

considerato non sono state effettuate rilevazioni dei prezzi, si deve fare riferimento al primo mese antecedente nel corso del quale risulta effettuata la rilevazione.

TITOLI NON QUOTATI (azioni, quote, o titoli di partecipazione)

- Il valore normale è fissato in proporzione al valore del patrimonio netto della società o dell'ente partecipato ovvero, per le società o enti di nuova costituzione, in proporzione all'ammontare complessivo dei conferimenti.

ALTRI TITOLI (comprese le obbligazioni non quotate)

- Il valore normale è determinato comparativamente al valore normale dei titoli aventi analoghe caratteristiche negoziati in mercati regolamentati italiani o esteri e, in mancanza, in base ad altri elementi determinabili in modo obiettivo.

E' stato inoltre precisato che i nuovi criteri di tassazione non si applicano alle assegnazioni già effettuate anteriormente al 1° gennaio 2000, nonché alle assegnazioni derivanti dall'esercizio di opzione che sono state già attribuite nel periodo che va dal 1° gennaio 1998 al 15 gennaio 2000, alle quali continua ad applicarsi le previgente disciplina, sempreché più favorevole.

Giurisprudenza

Corte di cassazione

Redditi di lavoro dipendente - Rendimenti di polizza degli accantonamenti obbligatori per il TFR - Esclusione da imposizione - Ritenute a titolo di imposta - Applicabilità.

Cass., sez. I, 29 luglio 1998, n. 7437, in Boll. trib. 2000, pag. 158.

Le somme corrisposte ai dipendenti in conseguenza della cessazione del rapporto di lavoro, originate da polizza assicurative sottoscritte a fronte dell'obbligo connesso al trattamento di fine rapporto, devono essere distinte in due parti: quella rappresentativa della quota capitale, che va trattata alla stregua del TFR, con applicazione dunque degli artt. 12 e 14, DPR 597/73, e quella rappresentativa del rendimento di polizza, che va invece esclusa dall'imposizione IRPEF, ai sensi dell'art. 6 della legge 482/85.

Con commento di L. LOVECCHIO, "Sul trattamento fiscale del rendimento di polizza nell'ambito della tassazione del TFR"

Redditi di lavoro dipendente - Omesso versamento di ritenute - Controversia tra Amministrazione finanziaria e debitore sostituito - Originaria incompletezza del contraddittorio con il sostituto d'imposta - Integrazione - Necessità - Sussiste.

Cass., sez. I, 23 novembre 1999, n. 12991, in Il fisco 2000, pag. 3199.

L'accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria di un obbligo tributario trasferito per legge al sostituto d'imposta deve necessariamente svolgersi - ove l'accertamento stesso sia stato effettuato nei confronti del debitore sostituito - nel contraddittorio del sostituto, così come la controversia promossa dal sostituto d'imposta nei confronti del sostituto per pretendere il pagamento di quella parte del suo credito che il convenuto abbia trattenuto o versato a titolo di ritenuta, deve essere definita - con effetti di giudicato sostanziale - in litisconsorzio necessario con l'Amministrazione finanziaria.

Commissione tributaria centrale

Redditi di lavoro dipendente - Emolumenti arretrati - Gratifica di bilancio - Spettanza in base a contratto collettivo - Computo e corresponsione successivi all'approvazione del bilancio - Arretrati - Inconfigurabilità.

Comm. trib. centr., sez. II, 22 gennaio 1999, n. 228, in Giur. imp., 1999, pag. 757.

La gratifica di bilancio spettante in base al contratto collettivo nazionale dei bancari, pur potendo essere corrisposta soltanto a seguito dell'approvazione del bilancio (e quindi l'anno successivo a quello di riferimento) non può considerarsi quale arretrato, e cioè una somma che avrebbe dovuto essere corrisposta in un certo anno ed è invece pagata in quello successivo.

REDDITI DIVERSI

Dottrina

"Partecipazioni qualificate e non in società ed enti: criteri di individuazione", di G. FERRANTI, in Corr. trib. 1999, pag. 3425.

L'articolo illustra i criteri di individuazione delle partecipazioni qualificate in società ed enti e i presupposti in presenza dei quali le plusvalenze poste in essere da soggetti non residenti possono considerarsi prodotte nel territorio dello Stato.

RISCOSSIONE

Prassi Amministrativa

Riscossione - Sospensione - Ruoli emessi dal Centro di servizio - Proposizione di ricorso ai sensi dell'art. 10 del DPR n. 787 del 1980 - Istanza di sospensione.

Circ. Dir. centr. AA.GG. e cont. trib. 21 gennaio 2000, n. 14/E, in Boll. trib. 2000, pag. 203.

Il Ministero modifica le istruzioni contenute nella circolare n. 2917E del 13 dicembre 1996, relative all'art. 47 D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, adeguandole a quanto disposto dalla Corte Costituzionale con sentenza 24 luglio 1998, n. 336 in materia di coordinamento tra il citato articolo 47 e l'art. 10 DPR 28 novembre 1980, n. 787 per le iscrizioni a ruolo effettuate dai Centri di servizio delle imposte dirette ed indirette.

L'istanza di sospensione può essere proposta, anche nel caso di ricorso avverso i ruoli emessi dai Centri di servizio, nel ricorso stesso o con atto separato e deve essere notificata alle altre parti. La presentazione dell'istanza di sospensione consente al ricorrente di depositare presso la segreteria della Commissione tributaria l'altro esemplare del ricorso prima del decorso del termine di sei mesi previsto dall'art. 10 citato, ma non gli impone di procedere a tale deposito entro il termine di trenta giorni previsto dall'art. 22, D.Lgs. 546/1992 per la costituzione in giudizio.

Il ricorrente che abbia presentato istanza di sospensione può, quindi, procedere al deposito dell'altro esemplare del ricorso e del proprio fascicolo dal momento della spedizione del ricorso sino al compimento dei due anni successivi.

L'istanza di sospensione può essere depositata o unitamente all'altro esemplare del ricorso o successivamente, ma non in un momento precedente al deposito del ricorso, in quanto può essere portata a conoscenza del giudice solo in relazione ad una controversia già instaurata.

Riscossione - Dilazione - Nuova disciplina - Ulteriori istruzioni.

Circ. Dir. centr. riscossione 26 gennaio 2000, n. 15/E, in Boll. trib. 2000, pag. 201.

Con la circolare in esame il Ministero fornisce le istruzioni definitive sulle modalità pratiche per la richiesta e concessione della rateazione delle somme iscritte a ruolo, prevista dall'art. 19 DPR 29 settembre 1973, n. 602 come sostituito dall'art. 7 D.Lgs 26 febbraio 1999, n. 46.

Vengono confermate le direttive provvisorie contenute nella circolare ministeriale 6 settembre 1999, n. 184/E, in particolare l'esistenza della condizione ostativa rappresentata dall'avvenuta apertura delle procedure esecutive in data antecedente alla presentazione dell'istanza di rateazione, e le istruzioni relative alle modalità di predisposizione dei provvedimenti di dilazione.

Le istanze di rateazioni concernenti cartelle di pagamento relative a ruoli emessi da Centri di servizio delle imposte dirette ed indirette possono essere presentate all'Ufficio delle Entrate o delle Imposte dirette competente in ragione del domicilio fiscale del debitore.

Il pagamento può essere dilazionato su un massimo di 60 rate (il limite di 36 rate, fissato dalla Circ. ministeriale n. 184/E, per le richieste di rateazione per importi fino a 50 milioni di lire, non è più operante).

La sospensione per un anno della riscossione può essere accordata solo in casi eccezionali quando la situazione economico-finanziaria del debitore sia tale da non permettergli il pagamento.

SCRITTURE CONTABILI

Dottrina

"Annullamento di azioni proprie. Scritture contabili", di F. DEZZANI, in Il fisco 2000, pag. 1348. (per segnalazione)

"Determinazione delle imposte anticipate e differite - Modalità di rilevazione contabile", di E. MATTESI, in Il fisco, n. 7/2000, pag. 1928

L'articolo fornisce alcune indicazioni circa le modalità di determinazione delle imposte anticipate e differite, nonché di rilevazione contabile delle suddette imposte nel bilancio d'esercizio, secondo quanto previsto dal Principio contabile n. 25, che trova applicazione già nel bilancio d'esercizio chiuso al 31 dicembre 1999.

Per quanto attiene la fiscalità anticipata, l'autore esamina quella originata dalle perdite fiscali pregresse, dai componenti negativi a deduzione rateizzata, dai crediti di imposta sui dividendi e da accantonamenti a fondi tassati, specificando che la determinazione delle imposte anticipate deve avvenire secondo l'aliquota vigente al momento della redazione del bilancio. In particolare, per quanto attiene alle perdite pregresse, l'A. sottolinea l'importanza della loro stratificazione e, quindi, della data di scadenza per il loro utilizzo, in quanto, come previsto dal Principio contabile n. 25, le imposte anticipate possono essere rilevate solo a condizione dell'effettiva possibilità di un loro utilizzo. In sostanza, il meccanismo di riporto delle perdite costituisce un beneficio in termini impositivi, consistente nella riduzione dei redditi prodotti nei successivi periodi di imposta, solo se sussistono futuri redditi imponibili in grado di assorbire le

perdite pregresse. Occorre inoltre che le perdite derivino da una causa identificata, non ricorrente (non sistematicità delle perdite fiscali).

La determinazione delle imposte differite è connessa invece al recepimento nel bilancio di imposte di competenza dell'esercizio, ma esigibili in un esercizio successivo. Ciò si verifica quando l'assoggettamento ad imposizione di taluni componenti avviene in esercizi successivi all'iscrizione in conto economico. Quale esempio di fattispecie che dà luogo alla fiscalità differita sono indicati i componenti positivi imponibili in modo rateizzato, la valutazione delle partecipazioni secondo il metodo del patrimonio netto e le rivalutazioni iscritte in bilancio (in quanto si tratta di componenti tassabili nell'esercizio del realizzo), i contributi in conto impianti (sotto forma ammortamenti in deducibili), la riserva per ammortamenti anticipati e i fondi in sospensione d'imposta.

Con riferimento alle imposte differite relative alla riserva per ammortamenti anticipati, l'A. ritiene che queste debbano essere contabilizzate a riduzione della relativa posta di patrimonio netto, qualora l'ammortamento anticipato non abbia interessato il conto economico. Il medesimo criterio deve essere utilizzato relativamente ai fondi/riserve in sospensione, qualora si tratti di operazioni che hanno interessato direttamente il patrimonio senza influire sul conto economico (es. riserve di rivalutazione monetaria, fondi per contributi in conto capitale, ecc.)

Quanto alla rilevazione contabile, le imposte differite passive devono essere imputate alla voce n. 22 del conto economico, in contropartita del fondo imposte differite, sottovoce B2 (relativa ai fondi per rischi e oneri del passivo dello stato patrimoniale), mentre quelle anticipate devono essere imputate alla medesima voce n. 22 del conto economico, con segno negativo, in contropartita della voce C.II.5. dell'attivo dello stato patrimoniale (relativa ai crediti dell'attivo circolante).

In merito alle imposte differite relative alla riserva per ammortamenti anticipati non si condivide l'affermazione per cui le imposte differite debbono essere contabilizzate a riduzione della relativa posta di patrimonio netto, qualora l'ammortamento anticipato non abbia interessato il conto economico. Il Principio contabile n. 25 (par. H.IV.) stabilisce che, qualora gli ammortamenti anticipati non siano transitati a conto economico, ma siano stati imputati direttamente ad una riserva di patrimonio netto in sede di distribuzione dell'utile (cd. *trattamento raccomandato*) e, quindi, siano stati dedotti mediante variazione in diminuzione in sede di dichiarazione dei redditi, le imposte differite devono essere iscritte a conto economico in contropartita dell'apposito fondo del passivo dello stato patrimoniale. Viceversa, qualora gli ammortamenti anticipati siano transitati a conto economico, in aggiunta quelli ordinari (cd. *trattamento consentito*), con contropartita la riduzione delle immobilizzazioni materiali, le imposte differite non vanno stanziare. In tal caso, nella nota integrativa si dovranno indicare i valori delle immobilizzazioni materiali, degli ammortamenti, del patrimonio netto e del risultato di esercizio che si sarebbero iscritti in bilancio ove non si fossero contabilizzati gli ammortamenti anticipati; si dovrà inoltre indicare l'effetto imposte sul risultato e sul patrimonio netto così rettificati.

L'imputazione delle imposte differite ad una riserva di patrimonio netto è invece possibile qualora si voglia passare dal metodo consentito a quello raccomandato, mediante riclassifica degli ammortamenti anticipati in un conto di patrimonio netto denominato "Riserva per ammortamenti anticipati". In tal caso dovranno essere accantonate le imposte differite, addebitando un riserva di utili disponibile, altrimenti la voce oneri straordinari del conto economico. (FDA)

TRIBUTI SUGLI AFFARI (in genere)

Dottrina

"Aspetti fiscali del contratto preliminare", di G. MONTELEONE, in Riv. notariato 2000, I, pag. 1.

Lo scritto esamina alcune problematiche inerenti la tassazione del contratto preliminare, riferendosi sostanzialmente a quello di vendita immobiliare che ha sempre rappresentato il modello più utilizzato nella prassi contrattuale.

Viene illustrata la disciplina Iva, nonché quella di registro con riferimento al:

- preliminare cd. puro , contenente cioè solo l'obbligazione di uno o di entrambi i contraenti alla stipulazione del contratto definitivo;
- contratto preliminare complesso o ad effetti anticipati , nel quale è prevista una anticipazione, al momento della sua conclusione, di taluni effetti tipici del contratto definitivo di vendita, quali il pagamento, in tutto o in parte del prezzo di vendita, spesso congiunto con l'immissione del promissario acquirente nel godimento immediato del bene;
- clausola di riserva di nomina , che può concretizzarsi in un preliminare per persona da nominare, oppure in preliminare con consenso preventivo alla sua cessione, oppure in un preliminare a favore di terzo da designare. L'effettuazione del pagamento totale o parziale del corrispettivo prima della dichiarazione di nomina, il promettente venditore dovrà provvedere alla consegna o spedizione della fattura relativa all'altra parte, che è ancora lo stipulante. Una volta resa la dichiarazione di nomina , l'operazione inerente al contratto originario, già effettuata prima della dichiarazione di nomina, deve essere imputata ex novo alle definitive parti contraenti quali determinate dalla dichiarazione di nomina, e deve farsi. (E. M.)

IMPOSTA SOSTITUTIVA CREDITO

Prassi Amministrativa

Imposta sostitutiva credito - Agevolazioni tributarie - Operazioni di credito - Ambito di operatività dell'art. 15 del DPR n. 601/1973 - Applicabilità a particolari fattispecie.
Circ. Dir. centr. catasto 22 dicembre 1999, n. 240/T, in Boll. trib. 2000, pag. 143.

La circolare chiarisce l'ambito di applicazione degli artt. 15 e 17 DPR 601/73 che assoggettano ad imposizione sostitutiva le operazioni relative ai finanziamenti a medio lungo termine e tutti i provvedimenti, atti, contratti, formalità ad esse inerenti.

In primo luogo, la circolare ribadisce che l'espressione normativa "finanziamento a medio lungo termine" si riferisce esclusivamente al contenuto e alle finalità dell'operazione di finanziamento; non è dunque rilevante, ai fini dell'applicazione dell'imposta sostitutiva, la forma contrattuale adottata, richiedendosi soltanto che le parti abbiano contrattualmente stabilito una durata della stessa superiore a 18 mesi.

La circolare esamina poi alcuni casi particolari:

- clausole che permettono all'istituto di credito di esigere in qualsiasi momento la restituzione degli importi finanziati, facendo decadere il debitore dal beneficio del termine: in questo caso non si può applicare l'imposta sostitutiva, in quanto l'esistenza di tali clausole impedisce il sorgere in modo stabile del vincolo negoziale per la durata minima di 18 mesi richiesta dall'art. 15 sopra citato ai fini dell'applicabilità dell'imposta sostitutiva.
- atti costitutivi di ipoteca a garanzia dei piani di rientro in seguito a ricognizione, effettuata ad una certa data, di posizione debitoria derivante da apertura di credito in conto corrente: nemmeno in questo caso è applicabile l'imposta sostitutiva, perché in questa operazione non si può ravvisare tanto un finanziamento, quanto piuttosto una costituzione di garanzia con fissazione di tempi e modalità per il ripianamento di debiti precedentemente sorti in dipendenza di obblighi già perfezionati tra le parti.
- costituzione di ipoteca a garanzia di atti o contratti di mutuo o di finanziamento per consolidamento di debiti pregressi. La fattispecie si sostanzia nella conclusione di un negozio con cui l'istituto di credito, seppure allo scopo di consentire l'assolvimento della esposizione debitoria già sorta ad altro titolo, concede al debitore la disponibilità di risorse finanziarie: si applica l'imposta sostitutiva perché, in questo caso, l'operazione di

finanziamento - seppure a destinazione vincolata - fa sorgere in capo all'istituto mutuante un nuovo credito nei confronti dell'operatore finanziato.

IVA

Dottrina

"Legge Finanziaria per il 2000 ed Iva nell'edilizia", di S. BARUZZI, in Il fisco 2000, p. 2206;
"Le novità al regime Iva per l'edilizia - Primi dubbi applicativi", di G. CAPUTI, in Il fisco 2000, p. 1917;

Gli articoli commentano le modifiche apportate dall'art. 7, comma 1, lett. b), della L. n. 488/99 (Legge Finanziaria 2000), al regime IVA per l'edilizia, segnalando le contraddizioni esistenti tra la legge e il decreto ministeriale di attuazione (S. BARUZZI; G. CAPUTI). In particolare, viene trattato l'assoggettamento - fino al 31.12.2000 - all'aliquota del 10%, in luogo di quella ordinaria del 20%, di tutte le prestazioni aventi per oggetto interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'art. 31, comma 1, lett. a), b), c) e d), della L. 5 agosto 1978, n. 457, purché realizzati su fabbricati a prevalente destinazione abitativa privata. Tale aliquota ridotta sarà applicabile ai corrispettivi relativi alla manodopera e i beni che non "costituiscono una parte significativa delle forniture effettuate nell'ambito delle prestazioni" di recupero e ai beni che "costituiscono una parte significativa delle forniture effettuate nell'ambito delle prestazioni di recupero", ma in questo caso, solo "fino a concorrenza del valore complessivo della prestazione relativa all'intervento di recupero al netto del valore dei predetti beni" "significativi". Fino a che, quindi, il valore dei beni "significativi" non superi la metà del corrispettivo complessivo non si rende applicabile l'aliquota ordinaria del 20%, ma quella ridotta del 10%. L'elencazione di tali beni, contenuta nel decreto del Ministro delle Finanze del 29/12/1999 (ascensori e montacarichi, infissi esterni e interni, caldaie, videocitofoni, condizionatori d'aria, sanitari e rubinetterie da bagno, impianti di sicurezza), consente di identificare alcuni beni (tipicamente, ma non esclusivamente, utilizzati nell'ambito di prestazioni assoggettate alla nuova aliquota del 10%), per i quali valgono regole parzialmente differenti da quelle che regolano le altre prestazioni rese nell'ambito dei medesimi interventi, indipendentemente dal valore che, in concreto, assume la cessione o la posa in opera del singolo bene e, pertanto, anche nell'ipotesi in cui la prestazione d'opera richiesta per la posa in opera del bene non abbia un valore inferiore al bene ceduto. In sostanza, la cessione di tali beni sarà assoggettata ad aliquota del 10% per la parte di costo che risulti inferiore al valore della correlativa prestazione di servizi di posa in opera, mentre per la restante parte si applicherà l'aliquota del 20%. G. CAPUTI critica il decreto ministeriale che si limita a stabilire l'assoggettamento all'imposta sull'IVA con l'aliquota del 10% delle cessioni dei beni che costituiscono una parte significativa del valore delle forniture effettuate nell'ambito delle prestazioni aventi per oggetto interventi di recupero del patrimonio edilizio, senza prevedere il ragguaglio al valore dei beni riportati nell'elenco. Si ricorda che la Direttiva n. 99/85/CE del 22/10/1999, modificando la Direttiva n. 77/388/CEE (che contiene la disciplina comunitaria dell'IVA), consente agli Stati membri di introdurre, in via sperimentale, un'aliquota ridotta sulle prestazioni riportate nell'allegato K alla stessa Direttiva n. 77/388/CEE, dalla quale si evince che non è richiesto che il bene debba assumere un valore preponderante rispetto alla prestazione d'opera richiesta per la sua installazione, essendo precisato soltanto che costituisca parte significativa della fornitura. Non esiste, pertanto, alcun vincolo per il legislatore nazionale, nell'identificare una soglia di valore predeterminato per questi beni al di là della effettiva espressione del predetto "valore significativo". Secondo BARUZZI, il beneficio fiscale è applicabile, sostanzialmente, alle prestazioni di servizi (così intese secondo la disciplina IVA), aventi per oggetto interventi di recupero del patrimonio edilizio, e non alle mere cessioni di beni e, perciò esclude dall'agevolazione le forniture come posa d'opera, in quanto

essenzialmente riconducibili, ai fini IVA, ad una cessione di beni anziché ad una prestazione di servizi. Per quanto riguarda le modalità da seguire per la distinta valorizzazione di ciascuna componente della prestazione complessiva, pur in mancanza di chiarimenti ministeriali, ritiene necessaria l'applicazione del criterio del "valore normale", di cui all'art. 14, del D.P.R. n. 633/72, documentando adeguatamente i valori adottati. (S.G.)

"Il riaddebito di spese ai fini Iva", di P. DE SALVIA, in Il fisco 2000, pag. 1665.

L'Autore condivide l'orientamento espresso dal ministero nella Risoluzione 27 settembre 1999, n.146/E, in merito al regime IVA applicabile alle operazioni di riaddebito di spese per servizi acquisiti per conto di un'altra impresa, con particolare riguardo alle operazioni di natura transnazionale.

Il principio base su cui poggia la risoluzione è quello di inquadrare la fattispecie nell'attività di "commissionario di servizi", per la quale, al pari di quanto previsto dalla disciplina Iva per il "commissionario di beni", viene attuata una finzione giuridica secondo cui il commissionario acquista e rivende in proprio i beni e servizi agendo da mandatario senza rappresentanza di terzi.

La prestazione del mandatario che effettua il riaddebito viene qualificata come una prestazione trasparente, in quanto avente la stessa natura oggettiva del servizio originariamente ricevuto dal mandante.

Il mandatario opera in maniera sostanzialmente neutrale nei riguardi del rapporto erogazione - fruizione del servizio oggetto di riaddebito, in quanto unico beneficiario è in ogni caso il soggetto mandante. Conseguentemente, al momento della rifatturazione, l'operazione sottostante il riaddebito non assumerà una natura diversa da quella originaria; conseguentemente il mandatario dovrà applicare alla fattura di riaddebito la stessa aliquota Iva ovvero lo stesso titolo di esenzione oggettiva da Iva, della prestazione sottostante che il mandatario stesso ha ricevuto per conto del mandante.

La determinazione della base imponibile e della relativa aliquota, è quindi connessa direttamente alla qualificazione oggettiva della prestazione oggetto del riaddebito.

Nel caso di riaddebito transnazionale il presupposto che va verificato è quello della territorialità della prestazione oggetto del riaddebito.

La tesi della trasparenza oltre ad essere quella che risulta maggiormente conforme alla natura civilistica del contratto di mandato sottostante al rapporto di riaddebito rappresenta per l'A. l'unica modalità per evitare il generarsi di effetti distorsivi in presenza di servizi oggetto di riaddebito che godano di un regime Iva diverso da quello ordinario. (E.M.)

"Il trattamento ai fini Iva degli omaggi", di P. FILIPPI e E. CINTOLESI, in Il fisco 2000, pag. 58. (per segnalazione)

"Procedura Iva di gruppo per l'anno 2000 e nuove dichiarazioni periodiche Iva", di L. GALEAZZI, in Il fisco 2000, pag. 2385. (per segnalazione)

"Profili sistematici del nuovo regime Iva dell'*outsourcing* bancario ed assicurativo", di R. LUPI, in Rass. trib. 1999, pag. 1609.

L'articolo affronta le novità introdotte con la L. n. 133/99 e, in particolare, con l'art.6, che prevede, tra l'altro, l'esenzione dall'Iva per le prestazioni di servizi rese, nell'ambito di attività di carattere ausiliario all'attività propria, dalle società facenti parte del gruppo bancario o assicurativo ovvero da consorzi o società cooperative con funzioni consortili tra banche.

La legge subordina l'esenzione all'appartenenza della società erogante al gruppo bancario o assicurativo e pone anche l'ulteriore limite secondo cui l'esenzione spetta qualora l'attività ausiliaria sia resa esclusivamente a società del gruppo.

Nell'articolo viene illustrata la nozione di gruppo bancario e fornita un'interpretazione del requisito dell'esclusività.

Premesso che l'esenzione è applicabile anche ai gruppi controllati da società comunitarie si rileva come, in linea di principio, la norma consideri come "gruppo" solo le società (italiane o estere) riconducibili a un soggetto italiano; questo non significa però che la capogruppo debba essere necessariamente una società italiana, in quanto ben potrebbe essere che la società italiana capogruppo sia a sua volta controllata dall'estero.

Ne discende che due o più società bancarie, tutte facenti direttamente capo a una controllante estera, non formerebbero un gruppo bancario ai fini della disposizione esaminata, mancando una banca italiana capogruppo.

L'A. ritiene che la mancanza di una nozione legislativa di gruppo assicurativo consenta invece di sostenere che non sussistono particolari condizioni in ordine alla residenza della società capogruppo, di modo che l'esenzione potrebbe, ad esempio, trovare applicazione tra società sorelle, entrambe controllate da una capogruppo non residente. (E. M.)

"Del < mancato pagamento > nell'Iva ovvero le variazioni per procedure concorsuali e per esecuzioni infruttuose", di S. PETTINATO, in Boll. trib. 2000, p. 262.

L'A. commenta la disposizione di cui all'art. 26, secondo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, nella parte in cui è prevista la possibilità, per il soggetto che ha effettuato un'operazione assoggettata a IVA, di procedere all'emissione di un'apposita nota di "variazione in diminuzione" dell'imposta qualora, successivamente all'emissione ed alla registrazione della fattura, si verifichi il "mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive rimaste infruttuose". Il problema interpretativo si incentra nella individuazione del momento in cui l'impresa prestatrice di un servizio, che abbia già emesso regolari fatture con IVA, possa procedere all'emissione della nota di variazione in diminuzione, quando ricorra il caso di procedure esecutive individuali o collettive interessanti la controparte già destinataria della fattura. La giurisprudenza di merito ricollega il diritto alla variazione in diminuzione dell'IVA al definitivo accertamento dell'inadempimento dell'obbligazione di pagamento (per esempio, definitivo accertamento dell'inadempimento è il decreto di chiusura della procedura esecutiva) nascente dalla cessione di beni o dalla prestazione di servizi assoggettate all'imposta. Con tale tesi concorda anche l'Assonime, molto criticata dalla dottrina che, invece, è meno restrittiva e riconosce il diritto all'emissione della nota di variazione dell'imposta anche in momenti precedenti, anche anteriormente, ad esempio, all'ammissione al passivo dei creditori. Secondo l'A. non è sempre necessario attendere la formale chiusura delle procedure esecutive o concorsuali, stante la natura procedurale dell'art. 26, mentre -d'altro lato - è sempre possibile il ricorso alla radiazione e all'abbandono unilaterale del credito. (S.G.)

"Spunti critici di riflessione in tema di territorialità Iva ed elusione internazionale", di N. POLLARI, in Il fisco 2000, pag. 2149.

L'articolo affronta il problema dell'elusione internazionale e della valenza del requisito della territorialità dell'imposizione. Viene esaminato il caso di una vendita in Italia di tessere per pedaggio autostradale utilizzabili all'estero, al fine di determinare la sussistenza del requisito di territorialità ai fini dell'imponibilità all'IVA: un'impresa italiana acquista abitualmente da una società di gestione francese tessere per il transito autostradale e, successivamente, le rivende in Italia a trasportatori italiani. In tale ipotesi, l'acquisto dei diritti di transito autostradale in Francia può qualificarsi come prestazione di servizi ex art. 3, del D.P.R. n. 633/72, ma non è imponibile in Italia per mancanza del requisito di territorialità previsto dall'art. 7, comma 3, del medesimo D.P.R. n.633/72. La successiva operazione di rivendita in Italia delle tessere a soggetti residenti dovrebbe, invece, essere considerata imponibile in Italia, secondo quanto stabilito dal citato art. 7, comma 3, del D.P.R. n. 633/72, il quale sancisce la territorialità dell'imposta con riferimento al Paese in cui risiede o è domiciliato il soggetto che rende la

prestazione. E' comunque esclusa l'applicabilità della speciale disciplina prevista per le operazioni intracomunitarie dall'art. 40 del D.L. n. 331/93.

L'A. critica la posizione assunta dal Ministero, secondo cui (Ris. Min. n.170/E/VII/15/1999/179582 del 27 dicembre 1999), con riferimento al caso testè descritto e in contraddizione con consolidati orientamenti precedenti, l'operazione non è imponibile per l'insussistenza del requisito della territorialità, trattandosi di "prestazione di servizio relativa all'utilizzo di bene immobile sito nel territorio di uno Stato estero", come disposto dall'art.7, comma 4, lett. a), del D.P.R. n. 633/72. (S.G.)

Prassi Amministrativa

IVA - Prestazioni di servizi - Auto aziendali messe a disposizione del dipendente dietro corrispettivo - Imponibilità - Sussiste.

Ris. Dir. centr. AA.GG. e cont. trib. 7 marzo 2000, n. 24/E, in Il fisco 2000, pag. 3386.

Il corrispettivo addebitato al dipendente per l'uso personale della macchina aziendale è soggetto ad IVA, anche se si tratta di un bene per il cui acquisto non è stata detratta l'imposta.

Giurisprudenza

Corte di cassazione

IVA - Locazione finanziaria - Mancata consegna del bene mobile all'utilizzatore - Detrazione dell'Iva addebitata da parte della concedente - esclusione.

Cass., sez. I, 24 maggio 1999, n. 5038, in Giur. imp. 1999, pag. 866.

In caso di locazione finanziaria di bene mobile, non è ammessa la detrazione dell'Iva per la società concedente il bene allorquando lo stesso non sia mai stato consegnato all'utilizzatore, né l'acquirente del bene, oggetto poi di *leasing*, può protestare la propria estraneità rispetto alla esecuzione del contratto, in quanto l'emissione anticipata della fattura può spostare nel tempo il momento in cui l'operazione si considera effettuata, ma non vale a privare di rilevanza il momento di effettiva consegna o spedizione del bene mobile, in modo da escludere ogni collegamento fra emissione della fattura ed effettuazione dell'operazione commerciale.

REGISTRO (imposta di)

"Legge finanziaria 2000 - Come cambia l'imposta di registro sui conferimenti in società", di G. GAVELLI, in Il fisco 2000, pag. 1906.

L'articolo commenta le modifiche introdotte dall'art. 10 del collegato alla Finanziaria 2000, che sostituisce l'art. 50 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (Testo Unico dell'imposta di registro), e modifica profondamente gli artt. 2 e 4 della Tariffa I, allegata al Testo unico. Con tale intervento legislativo, volto ad agevolare la capitalizzazione delle imprese, si è voluto escludere dalla imposizione proporzionale di registro i conferimenti effettuati in denaro e in beni diversi dagli immobili e dai mobili registrati in società ed enti commerciali, assoggettando tali operazioni alla sola imposta fissa (L. 250.000). Pertanto, sono assoggettati a imposta fissa di registro:

- le delibere di assemblea straordinaria che comportano aumenti di capitale sociale o di patrimonio; la successiva sottoscrizione dell'aumento non costituisce fattispecie imponibile e non dà luogo ad alcun obbligo dichiarativo;
- i versamenti effettuati in conto capitale, a fondo perduto o a copertura perdite, che hanno l'effetto di aumentare il patrimonio sociale, non sono imponibili e non sono soggetti ad alcuna formalità, essendo venuto meno l'obbligo della denuncia trimestrale;
- i conferimenti d'azienda o di rami d'azienda scontano l'imposta di registro in misura fissa, senza più distinguere tra conferimenti effettuati da società o imprenditore individuale in sede di costituzione di società, che erano soggetti ad imposta fissa, e quelli effettuati da privati o da enti non societari assoggettati all'imposta proporzionale dell'1%. Si pone fine in tal modo ad uno dei principali motivi di contenzioso, ossia la valutazione della base imponibile costituita dal valore aziendale, soprattutto per quanto attiene all'avviamento;
- gli aumenti di capitale mediante conversione di obbligazioni in azioni o passaggio a capitale di riserve diverse da quelle costituite con sovrapprezzo o con versamenti dei soci in conto capitale o a fondo perduto e da quelle iscritte in bilancio a norma di leggi o di rivalutazione monetaria, sono anch'essi soggetti a tassa fissa.

L'A. sottolinea che con il passaggio dall'imposta proporzionale a quella fissa non si porrà fine comunque al contenzioso che ancora sussiste in merito alla tassazione dei versamenti dei soci per ripristinare il capitale sociale ridotto a seguito di perdite eccedenti l'originario ammontare del capitale. Inoltre, detto passaggio contribuisce a rendere più evidente il risparmio d'imposta ottenuto con l'applicazione della DIT e della L. 13 maggio 1999, n. 133 (cd. Agevolazione Visco), riducendo il "costo d'ingresso" dei capitali in società. (S.G.)

Giurisprudenza

Corte di cassazione

Registro (imposta di) - Società di capitali - Fusione per incorporazione da parte di società che detiene la titolarità delle azioni della incorporata - Imposta proporzionale di registro - E' dovuta - Violazione delle Direttive CEE n. 69 e n. 335 del 1969 - Non si verifica.
Cass., sez. I, 6 ottobre 1999, n. 11100, in Boll. trib. 2000, pag. 224.

La fusione per incorporazione, con estinzione della società incorporata e successione universale dell'incorporante, ad opera di una società che già detiene la totalità delle azioni o delle quote della incorporata, non comporta un aumento del capitale sociale della stessa, e, secondo quanto già deciso dalla Corte di Giustizia con sentenza 7.10.1998, non rientra nella previsione della Direttiva CEE 17.7.1969, n. 335, come modificata dalla Direttiva CEE 10.6.1985, n. 85.

La Direttiva 335 del 1969 tende a promuovere la costituzione di società, la loro trasformazione con aumento di capitale o il loro trasferimento con aumento di capitale o il loro trasferimento da uno Stato all'altro dei paesi membri senza imposizioni indirette diverse da quelle di cui alla Direttiva, per favorire la concentrazione e l'aumento dei capitali vincolati al raggiungimento di scopi sociali e non semplicemente l'incremento dei patrimoni.

Qualora il capitale dell'incorporata non aumenti quello dell'incorporante, in quanto rientra nell'attivo del bilancio di questa, e, quindi, non si verifica alcun conferimento e, in sostanza, alcuna "raccolta" o "libera circolazione" di capitali come previste dalla Direttiva, il capitale della incorporata costituisce un bene trasferito assoggettabile ad imposta proporzionale di registro.

Commissioni tributarie di merito

Registro (imposta di) - Valutazione "automatica" - Immobile sprovvisto di rendita catastale - Richiesta di applicazione dell'art. 12 della legge n. 154/1988 - Termine di decadenza, a carico dell'ufficio, per la notifica della maggiore imposta - Applicabilità.

Comm. trib. prov. di Napoli, 30 settembre 1998, n. 598, in Boll. trib. 2000, pag. 225.

La richiesta di applicazione dell'art. 12 della legge n. 154/1998, contenuta in un atto soggetto ad Iva, è compatibile solo con atti soggetti all'imposta proporzionale di registro; pertanto essa legittima la liquidazione e la riscossione della suddetta imposta.

L'avviso di liquidazione della maggiore imposta dovuta per effetto dell'attribuzione della rendita da parte dell'ufficio tecnico erariale deve essere notificato entro il termine di due anni dalla riscossione dell'imposta principale, ai sensi dell'art. 34, comma 6, del T.U. n. 136/1990 sulle imposte di successione e di donazione, da intendersi come interpretazione autentica per la notifica del suddetto avviso sia per le imposte sulle successioni, sia per le imposte di registro.

Con nota di G. AIELLO, "Una sentenza corretta sui termini per la notifica della liquidazione della maggiore imposta in seguito all'attribuzione della rendita catastale richiesta ex art. 12 della legge n. 154/1988".

FINANZA E TRIBUTI LOCALI

Prassi Amministrativa

Tributi locali - Rateazione delle addizionali sui redditi di lavoro dipendente - Credito di imposta sui marittimi - Irap per le amministrazioni pubbliche.

Comunicato Ufficio stampa del Ministero delle finanze 14 gennaio 2000, in Boll. trib. 2000, pag. 156.

Per effetto delle modifiche intervenute con la Finanziaria 2000, le addizionali IRPEF relative ai redditi di lavoro dipendente ed assimilati, sono determinate dal sostituto d'imposta all'atto di effettuazione delle operazioni di conguaglio e sono da questi trattenute, a partire dal periodo di paga successivo a quello in cui le stesse operazioni sono compiute, in un numero di rate che è pari al massimo a 11 o 10 o 9, a seconda del mese in cui il conguaglio è stato effettuato.

E' stato, tuttavia, prevista la possibilità di adottare una rateazione di durata inferiore nei seguenti casi:

- accordo in tal senso tra il sostituto d'imposta e il lavoratore dipendente;
- iniziativa del sostituto d'imposta, nel caso in cui l'importo totale è tale da giustificarlo, in relazione anche alla rata di emolumento da corrispondere e dalla quale vanno detratte le addizionali;
- scadenze di pagamento degli emolumenti che non consentono di adottare il numero massimo di rate previste dalla legge, ma una rateazione di durata inferiore.

In caso di interruzione del rapporto di lavoro, le addizionali sono trattenute in unica soluzione al momento dell'effettuazione delle operazioni di conguaglio.

Queste nuove modalità di prelievo dell'addizionale, sia regionale che comunale, devono essere adottate, per la prima volta, con riferimento ai redditi di lavoro dipendente e assimilato, relativi al periodo d'imposta 1999.

Con riferimento ai conguagli di dicembre, la prima rata delle addizionali relative al 1999, deve essere effettuata il 16 febbraio 2000, con il Mod. F24, utilizzando i codici di versamento 3802 e 3816.

ICI

Prassi Amministrativa

ICI - Accertamento e riscossione - Proroga dei termini per la notificazione degli avvisi di liquidazione e accertamento - Attribuzioni della rendita catastale - Disciplina tributaria delle pertinenze - Istruzioni.

Circ. Dir. centr. fiscalità locale 11 febbraio 2000, n. 23/E, in Il fisco 2000, pag. 2268.

La circolare illustra le norme più significative della legge Finanziaria che riguardano l'ICI.
In particolare:

- la proroga dei termini per la notificazione degli avvisi di liquidazione e di accertamento;
- l'attribuzione della rendita catastale;
- la disciplina tributaria delle pertinenze.

IRAP

Dottrina

"I crediti per interessi di mora e l'Irap", di G. BRANDA, in Il fisco, 2000, p. 2222.

Con effetto dall'esercizio 1999, l'art. 1, comma 1, lettera d), del D.Lgs. n. 506/1999, integrando l'art. 6 del D.Lgs. n. 446/1997, ha stabilito la deducibilità degli accantonamenti al fondo rischi su crediti - compresi quelli per interessi di mora - nella determinazione della base imponibile Irap delle banche e delle società finanziarie. Su tale premessa, l'A. affronta il tema della rilevanza ai fini Irap delle perdite o degli incassi di crediti per interessi di mora maturati in esercizi precedenti.

Al riguardo, prende atto dell'orientamento ministeriale rivolto ad affermare la continuità tra Ilor e Irap, di modo che le perdite sarebbero deducibili solo se comportanti utilizzo della componente del fondo costituita con accantonamenti non dedotti ai fini Irap ovvero ai fini Ilor (nella vigenza di tali imposte), mentre per una distorta applicazione del principio di correlazione la deduzione non sarebbe ammessa nel caso di utilizzo imputato alla componente del fondo derivante da accantonamenti dedotti ai fini Ilor. Pur condividendolo su un piano equitativo, l'A. constata l'assenza di un fondamento normativo a tale orientamento, non essendo stata disciplinata la transizione tra Ilor e Irap sotto il profilo della rilevanza delle poste ai fini della determinazione della base imponibile.

Circa la necessità di individuare la componente del fondo oggetto di utilizzo, nella prospettiva di un'adesione alle indicazioni ministeriali, l'A. ritiene che le perdite debbano preventivamente imputarsi a quello costituito con accantonamenti dedotti ai fini Ilor nei periodi d'imposta fino al 1997 e successivamente quello costituito con accantonamenti non dedotti ai fini Irap nel 1998.

Per quanto attiene agli utilizzi del fondo conseguenti ad incassi, l'applicazione del principio di correlazione comporterebbe l'irrilevanza ai fini Irap quando gli accantonamenti non siano stati dedotti ai fini di tale imposta, o perché questa non era ancora in vigore, ovvero perché non compresi negli elementi previsti dall'art. 6 (nella formulazione vigente fino al 1 gennaio 1999). Anche in questo caso, tuttavia, l'equiparazione tra Ilor e Irap sostenuta dal Ministero delle Finanze condurrebbe a sostenere l'imponibilità degli utilizzi, se correlati ad accantonamenti dedotti ai fini Ilor. (DM)

L'A. esamina le modifiche introdotte dal D.Lgs. 506/99, limitatamente agli aspetti interessanti le imprese commerciali, con esclusione di quelle bancarie e assicurative, sottolineando come, nonostante il recente intervento correttivo, trovi conferma il cd. “doppio binario” in quanto:

- permane la non coincidenza delle componenti rilevanti ai fini delle imposte sui redditi con quelle IRAP, poiché per quest'ultima restano di norma ininfluenti le voci che non transitano a conto economico;
- rimane il disallineamento, all'interno delle componenti rilevanti ai fini di entrambe le categorie di imposte, del relativo trattamento tributario.

Fermo restando l'impianto del tributo, i nuovi articoli 5 e 11-bis disciplinano il meccanismo di applicazione dell'IRAP, mentre l'art.11 precisa meglio tale meccanismo, o meglio le eccezioni. In particolare, l'art. 5, nell'individuare la base imponibile come differenza dei ricavi della produzione (voci classificabili nella macro voce A del conto economico di cui all'art. 2425 cod. civ.) e dei costi della produzione (voci classificabili nella macro voce B), non elenca più distintamente le voci rilevanti cui alla lettera B, limitandosi ad escludere le perdite su crediti e le spese per il personale dipendente. Sembrerebbero, quindi, in prima approssimazione, deducibili tutti i costi, ad eccezione dei citati componenti negativi esclusi. Tuttavia l'art. 11-bis stabilisce che non sono deducibili componenti negativi diversi da quelli contemplati dalla disciplina delle imposte sui redditi; ne deriva, quindi, l'indeducibilità degli accantonamenti diversi da quelli esplicitamente ammessi per le imposte dirette, nonché delle svalutazioni dei crediti, in quanto aventi natura simile alle perdite, ancorché si tratti di oneri stimati.

Tra le novità dell'art. 11 viene evidenziata la esplicita previsione della deducibilità delle spese sostenute dal datore di lavoro per l'acquisizione di beni e di servizi destinati alla generalità dei dipendenti e dei collaboratori e delle somme corrisposte a titolo di rimborso spese, ad esclusione, come si desume dalla lettura della relazione, delle indennità chilometriche, in quanto connesse a prestazioni non eseguite da terzi. L'A. sottolinea l'ingiustificata disparità di trattamento, rispetto ad altri rimborsi spese, fra imprese che possono sostenere spese per dotare il dipendente di un'auto noleggiata o un taxi e quelle (meno ricche) che chiedono al dipendente di utilizzare il proprio mezzo.

In merito alla classificazione delle componenti rilevanti ai fini Irap nelle voci di conto economico, l'art.11 non contiene più il riferimento ai corretti principi contabili, ma, più genericamente, il richiamo ad una corretta classificazione.

Il nuovo art. 11-bis, dopo aver affermato che i componenti positivi e negativi rilevanti ai fini IRAP si assumono secondo le disposizioni ai fini delle imposte dirette, stabilisce le seguenti eccezioni:

- a) i proventi di cui all'art. 58 del TUIR (proventi esenti, soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, ecc.) concorrono alla formazione dell'imponibile IRAP;
- b) non si applica il rapporto di deducibilità cui agli artt. 63 e 75, commi 5 e 5 -bis (la norma ha effetto sulle spese generali, in quanto gli interessi passivi, per le imprese industriali, sono indeducibili);
- c) l'ICI è deducibile;
- d) rilevano i valori di autoconsumo di merci e di beni patrimoniali.

Con riferimento all'ultimo punto, malgrado l'ampiezza della formulazione della norma, l'A. sottolinea che non rilevano le plusvalenze da autoconsumo di beni non strumentali, in quanto diversamente sarebbero attratte nella base imponibile IRAP fattispecie estranee in caso di cessione a titolo oneroso, con conseguenze alquanto irrazionali.

L'A. ritiene inoltre che siano indeducibili erogazioni liberali di cui all'art. 65, comma 2, del TUIR, alla generalità dei dipendenti o di loro categorie.

Non si condivide l'opinione che le erogazioni liberali, di cui all'art. 65, comma 2, del TUIR, alla generalità dei dipendenti o categorie di questi, siano indeducibili ai fini IRAP. Innanzi tutto le erogazioni liberali ai dipendenti sono disciplinate dal comma 1 dell'art. 65 del TUIR e non dal comma 2. Inoltre se è vero che l'art 11-bis del D.Lgs. 446/97 prevede l'indeducibilità delle erogazioni liberali, comprese quelle di cui all'art. 65, comma 2, del TUIR, tuttavia occorre tenere presente che l'art.11 del D.Lgs. 446/97, nel testo riformulato dal decreto correttivo, prevede la

deducibilità delle somme erogate a terzi per l'acquisto di beni o di servizi destinati alla generalità dei dipendenti, fra le quali devono essere compresi i cd. oneri di utilità sociale di cui la comma 1 dell'art. 65 del TUIR. Ne consegue che l'ineducibilità prevista dall'art. 11-bis si riferisce alle erogazioni diverse da quelle di cui al comma 1 dell'art. 65, comprese quelle di cui al comma 2, ossia quelle aventi le caratteristiche per essere dedotte dal reddito d'impresa dichiarato. Diversamente, quanto disposto dall'art.11 sarebbe privo di senso. (FDA)

Prassi Amministrativa

IRAP - Base imponibile - Contributi in conto esercizio correlati a componenti negativi che non concorrono alla determinazione della base imponibile - Trattamento.

Ris. Dir. centr. AA.GG. e cont. trib. 28 gennaio 2000, n. 8/E, in Il fisco 2000, pag. 2007.

I contributi erogati a norma di legge, con esclusione di quelli correlati a componenti negativi non ammessi in deduzione, concorrono in ogni caso alla determinazione della base imponibile IRAP. La risoluzione chiarisce il significato di "correlazione" tra contributo e componente non deducibile ai fini IRAP.

Per escludere da tassazione il contributo è necessario che la legge che lo istituisce faccia diretto riferimento al componente negativo non deducibile.

Quando la legge che istituisce il contributo attribuisce allo stesso una finalità mista (parte erogata a fronte di elementi negativi deducibili e parte erogata a fronte di componenti negativi non ammessi in deduzione) l'esonero ai fini IRAP è ritenuto ammissibile per la parte correlata a componenti negativi non ammessi in deduzione qualora detta quota sia indicata in modo preciso dalla legge stessa, anche se in misura percentuale.

VIOLAZIONI E SANZIONI

Dottrina

"Appunti in tema di sanzioni applicabili al cessionario o committente" di F. NAPOLITANO, in Il fisco, 2000, pag. 1656.

In tema di Iva vengono esaminati i profili sanzionatori della presunzione di acquisto di merce non fatturata accertata in base ad un riscontro di maggiore consistenza fisica delle rimanenze di magazzino rispetto alla rilevazione contabile delle stesse.

Dal punto di vista dell'inquadramento normativo si esclude che possano costituire disposizioni di riferimento sia l'art. 41 sesto comma, del D.P.R. n. 633/1972, per le violazioni commesse prima del 1° aprile 1998, sia l'art. 6 del D.Lgs. n. 471/1997 per quelle successive che, per poter essere applicate, necessitano di tre requisiti essenziali, per loro natura incompatibili con un'attività di accertamento su basi presuntive: momento di effettuazione dell'operazione di acquisto; individuazione dei soggetti che la pongono in essere; oggetto dell'operazione.

La conferma di tale interpretazione deriva innanzitutto dalla circostanza che l'assenza di un momento di effettuazione dell'operazione ben definito rende impossibile stabilire la decorrenza del termine di quattro mesi, trascorso il quale occorre procedere alla regolarizzazione dell'omessa fatturazione da parte del cedente. La mancata individuazione di un cedente - unico soggetto passivo d'imposta ai sensi dell'art. 6 citato - non consente di emettere l'autofattura e, quindi, all'ufficio di procedere alla riscossione dell'imposta dovuta. Infine, è soltanto con l'individuazione dell'operazione rispetto alla quale si assume non emessa la fattura che può essere correttamente applicata l'imposta.

L'indirizzo sembrerebbe del resto confermato dallo stesso Ministero delle finanze con la Circolare n. 23/E del 25 gennaio 1999, dove si afferma che il perfezionamento della violazione dell'art. 6 è ravvisabile in capo al cedente nel momento in cui siano inutilmente decorsi i termini per la regolarizzazione, a differenza del cessionario, nei confronti del quale la violazione per omessa fatturazione ha carattere istantaneo.

L'A. esamina, quindi, il regime transitorio applicabile a seguito della abrogazione dell'art. 41, comma sesto, contrapponendo numerosi argomenti contrari alla tesi ministeriale della ultrattività della norma previgente (per fatti ante 1° aprile 1998) limitatamente all'obbligo del pagamento del tributo da parte del cessionario.

A favore della intervenuta abrogazione depone la natura esclusivamente sanzionatoria - e non anche sostanziale - dell'art. 41, che non ha mai attribuito al cessionario la qualità di soggetto passivo del tributo, ma lo sanziona (impropriamente) per l'omessa regolarizzazione, pretendendo una imposta non detraibile, ferma restando la responsabilità del cedente nei cui confronti resta impregiudicata l'azione amministrativa. Nella medesima direzione si muove del resto anche lo stesso Ministero con la Risoluzione n. 6/1998/91003 del 24 luglio 1998, quando afferma - a proposito del precedente quarto comma dell'art. 41, nei contenuti analogo al successivo sesto comma - che la disposizione ha una chiara matrice sanzionatoria ed è per questo inapplicabile, in base al principio del *favor rei*, in quanto sostituita da una disposizione più favorevole. (A.F.)

La riforma e depenalizzazione dei reati tributari - Rassegna bibliografica.

La riforma delle sanzioni penali tributarie, sintetizzate nella legislazione, trae origine dalla legge delega 25 giugno 1999, n. 205, avente per oggetto la depenalizzazione dei minori reati e la riforma del diritto penale tributario. La delega è stata attuata con il D.Lgs. n. 507/1999 che attua la depenalizzazione di tutti i reati minori, comuni e speciali, ivi compresi i minori reati tributari diversi da quelli in materia di imposte dirette e IVA, e con il D.Lgs. n. 74/2000 che attua la riforma della disciplina relativa ai reati tributari in materia di imposte dirette e IVA.

Rinviando per un commento di tali provvedimenti alle ns. Circolari n. 23/1999 e nn. 6 e 10/2000, si ritiene di offrire in questa sede un panorama bibliografico degli interventi apparsi sulla stampa specializzata, segnalando specificamente quelli di maggiore interesse.

Per quanto concerne i reati tributari, la dottrina ha rilevato che i principi e i criteri direttivi della legge delega modificano radicalmente la L. n. 516 del 1982, che contrastava l'evasione colpendo gli atti prodromici, cioè quelli che, pur non costituendo evasione vera e propria, erano presuntivamente diretti a renderla possibile.

La nuova disciplina deve, invece, colpire essenzialmente l'evasione d'imposta nelle forme più gravi, affidando, però, al giudice la competenza ad accertarla secondo le norme generali previste dal codice di procedura penale, prescindendo dall'accertamento dell'imposta da parte dell'organo istituzionalmente chiamato a svolgere tale delicata e importante funzione. Se così si intendono rimuovere alcuni problemi, che avevano portato al fallimento della L. n. 516, si pongono tuttavia le premesse per crearne di nuovi e non meno gravi.

La pubblicistica relativa alle nuove sanzioni penali in materia di imposte dirette e Iva può essere ordinata in contributi relativi ai principi e allo schema preliminare di decreto legislativo e al testo definitivo del decreto legislativo e in una rassegna bibliografica di interventi a carattere specifico o informativo.

Fra i primi si segnalano:

"Perché le violazioni contabili vanno assimilate alla frode", di B. TINTI, Procuratore della Repubblica presso il Tribunale di Torino, Presidente della Commissione interministeriale, in Sole-24 Ore del 27 febbraio 2000.

L'autore si chiede perché chi usa fatture per operazioni inesistenti deve essere punito per frode fiscale e chi usa un impianto fiscale artificioso può essere punito solo ed eventualmente per dichiarazione infedele, con l'effetto che 100 milioni di evasione conseguiti mediante falsa attestazione di ricavi sono sanzionati in misura minore rispetto alla stessa evasione conseguita mediante falsa attestazione di costi. Sembra quasi che una tale scelta voglia "coprire" la gran

parte dei contribuenti infedeli, che evadono con questo genere di condotta, mentre di fatto commettono una violazione di pari gravità.

E' del tutto irrazionale anche la tesi di coloro che si oppongono alla criminalizzazione della frode fiscale attuata mediante la iscrizione di false poste valutative di bilancio, non essendovi differenza sostanziale fra chi afferma che il suo magazzino è costituito da 500 pezzi, per un valore di un milione l'uno (ma il magazzino è costituito da 1000 pezzi), che commette frode fiscale, e chi afferma che il magazzino è sì costituito da 1000 pezzi, come nella realtà, ma attribuisce ai pezzi un valore di lire 500.000 l'uno (cioè la metà del valore reale), che sarebbe escluso da sanzioni penali. Secondo TINTI, tali fattispecie devono avere un uguale trattamento repressivo, nè a ciò si può opporre la pretesa incapacità del giudice a verificare correttamente le poste valutative di bilancio.

Il Prof. Bruno ASSUMMA, componente della stessa Commissione, estensore della relazione di minoranza allo schema preliminare del decreto, in più interventi in convegni sul tema ha sostenuto le ragioni da lui esposte nella relazione di minoranza al Governo, ribadendo l'assurdità dell'equiparazione alla frode fiscale degli inadempimenti in materia di obblighi formali.

Ha messo in risalto anche la gravità degli inconvenienti derivanti dalla criminalizzazione delle valutazioni in settori merceologici soggetti a veloce obsolescenza o difficilmente precisabili in termini economici, inconvenienti solo in parte attenuati dalla previsione del limite di tolleranza del 10%, nonché la eccessività ed irrazionalità delle pene edittali per i reati di maggiore gravità e la conseguente facoltà di intercettazioni telefoniche e ambientali.

Il Prof. Ivo CARACCIOLI ha effettuato ripetuti interventi, fra i quali si segnalano:

"Due riforme silenziose sui rapporti tra frode fiscale e falso in bilancio" (in Il fisco 1999, pag.14377). In tale articolo l'autorevole autore rileva che (all'epoca) erano in cantiere due importanti riforme: quella del diritto penale tributario e quella delle sanzioni in materia di falso in bilancio, di cui all'articolo 2621 e segg. del codice civile, nel contesto della riforma del diritto societario. La prima era destinata a concludersi prima (come è avvenuto con il D.Lgs. n. 74/2000), mentre la seconda, contenuta nello schema di disegno di legge delega per la riforma delle società non quotate (Commissione Mirone), deve essere ancora approvata dal Consiglio dei Ministri: in entrambi i testi dei suddetti provvedimenti non si prende esplicitamente posizione su un delicatissimo e assai dibattuto problema dei rapporti fra frode fiscale e falso in bilancio.

Com'è noto, per parecchi decenni l'orientamento prevalente della giurisprudenza è stato nel senso della alternatività dei due regimi sanzionatori, per cui un bilancio falso esclusivamente per finalità di evasione fiscale (ad esempio, occultamento di corrispettivi, contabilizzazione di costi fittizi) non era punibile ex art. 2621, n.1, cod. civ., essendo tale norma finalizzata esclusivamente alla tutela della società, dei soci e dei terzi (diversi dal Fisco), ma solo in base alle norme penal-tributarie, di cui all'articolo 4, lettera f), della legge 516/1982. Solo una isolata sentenza della Cassazione 1° settembre 1998, n. 9567 aveva mutato tale indirizzo, applicando l'art. 2621, n.1, cod. civ. anche ai falsi in bilancio commessi esclusivamente per finalità di evasione fiscale, e, quindi, ammettendo il concorso dei due reati. Di tale problema il legislatore non sembra essersi dato carico, ma non sarebbe male che in materia fiscale il legislatore delegato prevedesse la insussistenza del falso in bilancio in caso di reati tributari. In altro articolo (*"Falso in bilancio e frode fiscale: la Cassazione corregge il tiro"*, sul Sole-24 Ore del 14 aprile 2000), lo stesso A. esamina la recente sentenza della Cassazione 31 marzo 2000, n. 4128, nella quale si afferma che il falso in bilancio non ricorre quando l'intenzione degli amministratori è stata solo quella di ingannare il Fisco, posto che tale carattere integra una diversa ipotesi delittuosa, cioè la frode fiscale ex articolo 4, comma 1, lettera f), della L. n. 516/1982; reato che ha carattere di specialità rispetto al primo. Se poi alla volontà di evadere le imposte si accompagnasse anche quella di frodare i soci o i terzi, sarebbero sicuramente configurabili entrambi i delitti; ma tale conclusione deve essere supportata da prove specifiche. Si tratta quindi di un dibattito ancora aperto, visto che nè il D.Lgs. n. 75/2000, nè il progetto Mirone hanno disciplinato la fattispecie. Va però ricordato che l'art. 2621, n.1, cod. civ., sanziona il falso in bilancio "salvo che il fatto non costituisca più grave reato"; interpretando la norma alla luce dell'articolo 3 del D.Lgs. n. 74/2000 (che, per la dichiarazione fraudolenta, prevede una pena massima superiore (6 anni) a quella prevista per il falso in bilancio (5 anni), si

è capovolta la situazione previgente, dove la pena più grave concerneva il falso. Sul punto occorrerebbe quindi maggiore chiarezza.

Sempre di CARACCIOLI vanno inoltre segnalati i seguenti interventi:

- *"Considerazioni Tinti-ter all'esame del Governo e del Parlamento"*, in Il fisco 2000, pag. 96;
- *"Una relazione di minoranza allo schema del decreto di riforma dei reati tributari"*, in Il fisco 2000, pag. 979.
- *"La riforma diventa meno aspra, ma resta il nodo valutazioni"*, in Il Sole-24 Ore del 4 marzo 2000;
- *"La violazione tributaria derivante da palese infondatezza dell'interpretazione"*, in Il fisco 2000, pag. 1418;
- *"Dalle manette agli evasori alle manette agli estimatori"*, in Il fisco 2000, pag. 3362;
- *"Poco accattivanti le riduzioni di pena"*, in Il Sole-24 Ore del 7 febbraio 2000.

Fra gli interventi, si segnala quello del Prof. Raffaello LUPI, nella scheda introduttiva al convegno su *"Grande impresa e riforma dei reati tributari"*, organizzato da Andersen Legal.

In particolare, si sottolineano i problemi in materia di dolo specifico, dove gli eccessivi spazi di discrezionalità lasciati al giudice fanno prevedere rilevanti oscillazioni giurisprudenziali ed un lungo lasso temporale prima che si consolidino orientamenti definiti. Le sanzioni penali non saranno infatti applicate da una struttura gerarchicamente organizzata, come il Ministero delle finanze, ma da magistrati, la cui indipendenza è sancita dalla Costituzione e profondamente sentita dai singoli giudici, per cui il sistema delle imprese rischia di rimanere per anni ostaggio di decisioni giurisprudenziali altalenanti.

Rassegna bibliografica

- *"Il principio di specialità nel nuovo diritto penale tributario"*, di B. CARTONI, in Il fisco 2000, pag. 2835;
- *"Una questione aperta in materia di diritto transitorio: le vecchie ipotesi di omessa annotazione e fatturazione di corrispettivi"*, di G.P. CHIEPPA, in Il fisco 2000, pag. 4547;
- *"Riforma penal-tributaria. Osservazioni su intercettazioni telefoniche ed imposta evasa"*, di F. M. D'ANDREA, in Il fisco 2000, pag. 4847.
- *"La frode con altri artifici e le valutazioni nel decreto legislativo sui reati fiscali"*, di MENOTTI GATTO, in Il fisco 2000, pag. 3623;
- *"Prime riflessioni sulla riforma delle sanzioni penali tributarie"*, di S. GOLINO, in Il fisco 2000, pag. 1641;
- *"Dubbi di costituzionalità sulla normativa transitoria della riforma sui reati tributari"*, di G. IZZO, in Il fisco 2000, pag. 1695;
- *Quel che resta degli illeciti ex lege n. 516/1982 dopo l'esercizio della delega ex lege n. 205/1999"*, di G. IZZO, in Il fisco 2000, pag. 3621;
- *"le novità della riforma penal-tributaria. Questioni applicative"*, di G. MACCAGRANI, in Il fisco 2000, pag. 1988;
- *"Evasione d'imposta ed esercizio dell'azione penale nei nuovi reati tributaria"*, di G. MARRA, in Il fisco 2000, pag. 2437;
- *"Prime considerazioni sullo schema di decreto legislativo di riforma del diritto penale tributario"*, di A. PERINI, in Il fisco 2000, pag. 1982;
- *"La nozione di altri documenti nello schema di riforma dei reati fiscali"*, di A. TENCATI, in Il fisco 2000, pag. 2839;
- *"Precisione sulla nozione di operazione inesistente"*, di A. TENCATI, in Il fisco 2000, pag. 980.

Si segnalano anche due commenti generali del D.Lgs. n. 74/2000:

- *Commento al nuovo sistema penale tributario*, a cura di F. CARRARINI, A. IORIO e M. MILANESE, ETI ;
- *La responsabilità penale per i nuovi reati tributari, con commenti* a cura di L. FERRAIOLI, A. IORIO e F. SILLA, in Guida Normativa del Sole-24 Ore, n. 3/2000.

In materia di *Sanzioni amministrative tributarie*, e, in particolare, per le modifiche apportate con il D.Lgs. 30 marzo 2000, n. 99, si richiama la ns. Circolare n. 12/2000.

Nella pubblicistica che si è occupata del nuovo assetto delle sanzioni non penali, spesso con riferimento a specifiche tematiche teorico-pratiche, vanno segnalati gli interventi di BERSANI e BENOZZI, "Osservazioni sul nuovo sistema sanzionatorio", ne Il fisco 2000, pag. 2414; di CAPOLUPO, "Accertamento: sanzioni amministrative e illeciti penali", ne Il fisco 2000, pag. 3539, e di STELLACCI, "Nuovo sistema sanzionatorio per le violazioni tributarie: applicazione pratica dell'articolo 12 del D.lgs. n. 472/1997", ne Il fisco 2000, pag. 912. (T.S.)

Giurisprudenza

Corte di cassazione

Violazioni e sanzioni - IVA - Società ed enti (persone giuridiche) - Violazioni tributarie - Anteriorità al 1° aprile 1998 - Amministratore - Responsabilità solidale - Insussistenza - Art. 11 D.Lgs 472/97 - Inapplicabilità.

Cass., sez. I, 27 maggio 1999, n. 5169, in Boll. trib. 2000, pag. 223.

Il legale rappresentante di una società di capitali non è responsabile per le violazioni commesse dalla società poiché l'art. 12 della legge n. 4 del 1929 si riferisce all'opposta ipotesi di violazioni di cui deve rispondere direttamente la persona fisica, non perché autore materiale dell'illecito ma in quanto titolare del rapporto di imposta; né è applicabile l'art. 11 del D.Lgs n. 472 del 1997, che identifica il trasgressore con l'autore materiale della violazione, con estensione della responsabilità in via solidale al soggetto contribuente, per il principio, fissato dall'art. 3 del D.Lgs. 472/97, della irretroattività della nuova, o della meno favorevole, disciplina sanzionatoria.

Violazioni e sanzioni - Frode fiscale - Elementi costitutivi - Indicazione componenti negativi e/o positivi diversi dalla realtà - Documenti non veritieri - Comportamenti fraudolenti - Necessità.

Frode fiscale - Mera sottofatturazione - Indicazione componenti positivi inferiori alla realtà - Fattispecie autonoma di reato - Configurabilità - Esclusione.

Cass., sez. III pen., 23 luglio 1999, n. 9486, in Giur. imp. 1999, pag. 927.

Ai fini della frode fiscale, non è sufficiente indicare nella dichiarazione componenti positivi inferiori al reale o componenti negativi superiori, ma occorre che nel far ciò si utilizzino "documenti attestanti fatti materiali non corrispondenti al vero, ovvero si pongano in essere "altri componenti fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento dei fatti materiali".

La sottofatturazione rientra nella sanzione di cui all'art. 1 e non può costituire di per sé elemento costitutivo della fattispecie di cui all'art. 4 della L. 516/82. La condotta incriminata dall'art. 4 deve collocarsi fuori dai casi previsti dall'art. 1 e deve consistere in qualcosa di diverso ed ulteriore rispetto alla mera sottofatturazione.

L'indicazione dei componenti negativi in misura (sensibilmente) inferiore al reale deve essere accompagnata da un comportamento fraudolento ulteriore, come l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, l'utilizzo di bolle di accompagnamento alterate, l'utilizzo di assegni bancari percepiti sui quali non compariva il nome del primo prenditore e che venivano versati sui conti correnti appartenenti alle persone fisiche dei legali rappresentanti della società e non alla società stessa.

Dottrina

“Inps e lavoro autonomo”, di E. CINTOLESI e G. MOCCI, in Il fisco 2000, pag. 2201.

L'articolo illustra sinteticamente le novità introdotte dalla legge finanziaria del 2000 in materia previdenziale ed i relativi adempimenti operativi, individuando i soggetti interessati alla revisione del prelievo previdenziale e le figure professionali per le quali il committente deve adempiere al ruolo di “sostituto previdenziale”. (E. M.)

“Profili impositivi delle operazioni di commercio elettronico”, di C. GARBARINI, in Dir. prat. trib. 1999, I, pag. 1407.

Nell'analizzare le problematiche fiscali connesse allo sviluppo del commercio elettronico l'A. si pone il problema della compatibilità del nuovo mezzo con i tradizionali principi concernenti l'imposizione delle operazioni transnazionali.

Per quanto riguarda le imposte dirette, la regola generale per l'imposizione degli utili d'impresa è quella secondo la quale: “gli utili di una impresa di uno stato contraente sono imponibili solo in detto Stato, a meno che l'impresa non svolga la sua attività nell'altro Stato contraente per mezzo di una stabile organizzazione ivi situata”

A tal riguardo l'A. ricerca gli elementi che possono configurare stabile organizzazione, così come individuata dal legislatore italiano e dalle convenzioni contro la doppia imposizione, nell'ambito dell'attività di commercio elettronico.

In tale ambito, si può ipotizzare che una società che realizzi delle transazioni con clienti di Stati diversi dal proprio, possa avere una stabile organizzazione in tali Stati, sul presupposto che :

- tale stabile organizzazione sia costituita dal sito *web* memorizzato su un *server* altrui;
- il *server* in cui è immagazzinata tale pagina *web*, di proprietà della società straniera e posizionato sul territorio dello Stato-fonte, costituisca una “ sede fissa d'affari”;
- l'*Internet Service Provider* che gestisce tale *server* , lo gestisca in qualità di agente dipendente della società straniera;
- lo stesso *server*, di proprietà dell'impresa straniera e per mezzo del quale viene realizzata l'attività di commercio elettronico di tale impresa in quel dato Stato possa essere considerato un agente dipendente.

Con riguardo alla prima ipotesi, la dottrina è sostanzialmente unanime nel ritenere che il sito *web* memorizzato su un *server* altrui non può di per sé costituire una stabile organizzazione dell'impresa straniera nello Stato del cliente, primo, perché un sito non può presentare il requisito della fissità richiesto dalle norme convenzionali e, secondo, perché attraverso il sito *web* si realizza solamente una fornitura di informazioni, attività insufficiente a dar luogo ad una stabile organizzazione.

Maggiori divisioni si riscontrano per la seconda ipotesi: alcuni ritengono che un tale *server* dia luogo ad una stabile organizzazione dell'impresa straniera, sempre che attraverso tale *server* non ci si limiti a pubblicizzare i prodotti dell'impresa , ma si consenta agli utenti di concludere transazioni *on line*. Di avviso contrario è invece l'Autore, il quale ritiene che l'attuale stato della normativa e della giurisprudenza non consente di attribuire al *server* i requisiti di una stabile organizzazione.

Con riferimento alla terza ipotesi, viene ritenuto dalla maggioranza degli autori piuttosto improbabile che un *Internet Service Provider* possa essere ritenuto un agente dell'impresa straniera ed, in particolare, un agente dipendente: si tratta, infatti, d'impresе che normalmente gestiscono *server* in cui sono memorizzate svariate pagine *web*, le quali fanno capo ad una pluralità di soggetti.

L'ultima ipotesi, anch'essa da rigettare, viene per lo più avanzata con riferimento ai casi in cui il server sia dotato di un particolare *software* detto anche "intelligente" attraverso il quale il server è programmato per negoziare e concludere direttamente le transazioni con i cyber-clienti, senza necessità di alcun intervento con la casa madre straniera.

Nessuna delle quattro ipotesi formulate consente di postulare l'esistenza di una stabile organizzazione nel campo del commercio elettronico internazionale e ciò in quanto l'attuale nozione di stabile organizzazione, essendo basata sulla necessità di una presenza "fisica" dell'impresa straniera nello Stato-fonte, mal si concilia col commercio elettronico, il quale consente di raggiungere sostanzialmente qualsiasi mercato senza doversi installare alcuna postazione fissa.

In alternativa, l'A. propone o di ampliare la nozione tradizionale di stabile organizzazione con l'ipotesi di "stabile organizzazione virtuale", la quale non presupponga l'esistenza di una sede fissa di affari dell'impresa straniera nello Stato d'imposizione ovvero di introdurre, anche in materia di commercio elettronico, elementi quantitativi o temporali, nel senso di qualificare come tale il *server* della società straniera che sia rimasto nel territorio dello Stato per un certo numero minimo di mesi e/o se attraverso questo la società abbia realizzato un determinato fatturato.

La risposta offerta dal rapporto del Tesoro americano (il cd. *Treasury Paper*) all'impossibilità di applicare i principi della imposizione alla fonte al commercio elettronico - che ha sollevato, peraltro, non poche obiezioni - è dell'applicazione dell'imposizione nello Stato di residenza.

Una soluzione di compromesso tra imposizione alla fonte e imposizione nello Stato di residenza è stata avanzata dal Prof. R. Doerneberg. Tale proposta, ampiamente illustrata dall'A., si fonda sul tradizionale concetto di stabile organizzazione, considerato un punto di partenza consolidato e difficilmente eliminabile, e si propone di riequilibrare la distribuzione del gettito fiscale derivante da operazioni di commercio elettronico tra Paesi *net-importer* e Paesi *net-exporter*, attraverso l'introduzione di una ritenuta alla fonte da effettuarsi su tutti i pagamenti fiscalmente deducibili compiuti da un soggetto, residente in un dato Stato a favore di beneficiari residenti in un diverso Stato, come corrispettivo di cessioni di beni e/o prestazioni di servizi effettuati via Internet.

Non dovrebbero essere soggetti a ritenuta i pagamenti effettuati dai consumatori, poiché questi non hanno la possibilità di dedurre i costi del loro consumo. La ritenuta dovrebbe essere accreditabile nel Paese di residenza del beneficiario, secondo il meccanismo già operante per i pagamenti effettuati a titolo di *royalties*.

Per quanto riguarda le imposte indirette, il fatto che una cessione di beni o prestazione di servizi sia negoziata attraverso gli strumenti propri del commercio elettronico non ha alcuna incidenza sull'assoggettabilità della stessa all'imposta sul valore aggiunto e alle imposte indirette in generale.

Ai fini Iva, le operazioni di commercio elettronico si distinguono in:

- commercio elettronico indiretto (cessioni di beni con successiva consegna fisica degli stessi, effettuata, ad esempio, attraverso il servizio postale);
- commercio elettronico diretto (cessioni di beni con consegna telematica e prestazioni di servizi on-line).

Nulla differenza le operazioni di commercio elettronico indiretto da una comune vendita a distanza.

Ai fini dell'individuazione del luogo di effettuazione dell'operazione (e, quindi, di imponibilità):

- nel caso in cui la compravendita sia intercorsa tra un imprenditore ed un consumatore finale residenti in differenti Stati membri dell'Unione Europea, si applica l'art. 40, commi 3 e 4 del D.l. 30 agosto 1993, n. 331, in base al quale si considerano effettuate nel territorio dello Stato le cessioni in base a cataloghi, per corrispondenza e simili, di beni spediti o trasportati nel territorio dello Stato, a meno che l'ammontare globale delle cessioni di beni effettuate in Italia da detto imprenditore nell'anno solare sia risultata inferiore a 54 milioni di lire. L'imprenditore dovrà adempiere alle proprie incombenze fiscali per mezzo di un rappresentante fiscale residente nel territorio dello Stato, sempre che il suddetto operatore non abbia già in Italia una stabile

organizzazione. In caso di superamento della soglia dei 54 milioni, trova applicazione il principio di destinazione, per cui una transazione è considerata imponibile nello Stato di residenza dell'acquirente;

- nel caso in cui, invece, alienante ed acquirente, residenti in differenti Stati comunitari, siano entrambi soggetti passivi Iva, si applicano le norme sull'acquisto comunitario: il primo, comunicatogli che l'acquisto è effettuato da un soggetto Iva, non applicherà l'imposta; l'operazione sarà non imponibile per il fornitore ed il cliente dovrà emettere un'autofattura con l'aliquota Iva del proprio Paese, registrando l'operazione sia tra le vendite che tra gli acquisti;
- nell'ipotesi, infine, in cui il bene acquistato, indipendentemente dal fatto che l'acquirente si sia o meno soggetto passivo Iva, provenga da un Paese non appartenente all'Unione Europea, l'operazione dovrà essere considerata una importazione, e l'Iva verrà ad essere applicata congiuntamente alle imposte doganali. L'imposta verrà ad essere liquidata semplicemente sulla base del valore imponibile dichiarato dallo stesso importatore, salva la possibilità per gli uffici doganali di rilevare, attraverso delle verifiche a campione, la sussistenza di eventuali elusioni.

Le operazioni di commercio elettronico diretto sono da considerarsi, dal punto di vista fiscale, come prestazioni di servizi.

La Commissione Europea, prima, e l'OCSE poi, hanno espresso il proposito di abbandonare la regola dell'imposizione presso il prestatore, ritenendo più opportuno far riferimento al luogo del consumo dei beni e servizi forniti in via telematica.

L'A. ritiene che il passaggio all'imposizione nello Stato di consumo dovrebbe essere accompagnato dall'introduzione di una soglia minima di giro d'affari, sul tipo di quella prevista per le vendite a distanza, al di sotto della quale mantenere in vigore la regola generale dell'imposizione nello Stato in cui il prestatore ha collocato la sede della sua attività economica o la stabile organizzazione per mezzo della quale eroga il servizio in questione.

L'A. fa altresì notare come l'abbandono, per il settore del commercio elettronico, del tradizionale principio dell'imposizione nello Stato del prestatore porti necessariamente ad un ridimensionamento del ruolo giocato dall'istituto della stabile organizzazione in materia Iva, dato che sia il commercio elettronico diretto che quello indiretto forniscono varie opportunità di evasione ed elusione dall'imposta sul valore aggiunto.

Trattando del commercio elettronico indiretto l'A. ha evidenziato come lo sviluppo delle transazioni via Internet acuisca i problemi che già oggi scaturiscono dalle vendite a distanza.

Problemi completamente differenti, seppur di non minore rilevanza, concernono il campo del commercio elettronico diretto, sia che esso si configuri nel trasferimento di merci digitalizzate, sia che si estrinsechi nella prestazione di servizi on-line.

Nell'ambito dell'esame degli strumenti idonei a combattere l'evasione, è stata da più parti proposta l'introduzione di una nuova categoria di intermediari, ai quali verrebbe affidato l'incarico di verificare l'identità dei contraenti e di agire in qualità di sostituti d'imposta. (E.M.)

"L'autonomia dei soci nella distribuzione delle poste del patrimonio netto", di A. GARCEA, in Rass. trib. 2000, pag. 73

L'A. affronta il tema del grado di autonomia riconosciuto ai soci ai fini dell'imputazione delle somme e/o valori ricevuti dalla società partecipata (di capitali) con riferimento alle imposte sui redditi. Dopo aver effettuato un rapido *excursus* sulle conseguenze fiscali delle distribuzioni di poste di patrimonio netto, tenuto conto della loro origine (riserve di utili o conferimenti), nonché sulla presenza nell'ordinamento tributario della norma antielusiva (art. 37-bis del DPR 600/73) che prevede il disconoscimento dei vantaggi tributari indebiti realizzati anche per il tramite di distribuzioni ai soci di somme prelevate da voci di patrimonio netto diverse da quelle formate con utili, l'A. conclude nel senso che, in linea di principio, la scelta di distribuire gli utili e/o le riserve di capitale, ai fini fiscali, non è vincolata al rispetto di un particolare ordine di precedenza. Il limite di tale scelta è costituito solo dalla necessità di rispettare e, quindi, di non modificare la stratificazione fiscale del patrimonio netto. Solo qualora si verifichi tale

alterazione, può applicarsi un criterio convenzionale d'imputazione, in base al quale le somme e/o i valori si considerano prelevati prima dagli utili e, successivamente, dai conferimenti dei soci. Infatti, l'art. 44, comma 2, del TUIR non ha una portata generale, ma si riferisce unicamente alla riduzione del capitale fino a concorrenza degli utili che, in precedenza, siano stati imputati in aumento del capitale stesso. D'altra parte se così non fosse e si considerasse quindi ogni decremento del patrimonio netto, indipendentemente dalla denominazione, costituito da utili, la norma antielusiva (art. 37-bis del DPR 600/73) sarebbe del tutto inutile. (F.D.A.)

Giurisprudenza

Corte di cassazione

Varie - Società per azioni- Riduzione del capitale per perdite - Riduzione del capitale sociale senza avere prima utilizzato le riserve - Delibera assembleare - Nullità - Conseguenze.
Cass., sez. I, 6 novembre 1999, n. 12347, in Il fisco 2000, pag. 2275.

E' principio generale che le disponibilità delle società devono essere intaccate secondo un ordine che tenga conto del grado di facilità con cui la società potrebbe deliberarne la destinazione ai soci, che il capitale sociale ha un grado di indisponibilità maggiore di quello relativo alle riserve legali, laddove le riserve statutarie e quelle facoltative create dall'assemblea sono liberamente disponibili; e che, pertanto, debbono essere utilizzati, nell'ordine, prima le riserve facoltative, poi quelle statutarie, quindi quelle legali e, da ultimo, il capitale sociale.

