

Legislazione

Provvedimenti emanati e pubblicati in G.U. dal 1° maggio al 31 agosto 2002

**Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 9 maggio 2002:** “Proroga degli adempimenti tributari da effettuare nel mese di agosto 2002 e di presentazione della dichiarazione dei sostituti di imposta mod. 770/2002 semplificato” (in G.U. n. 124 del 29 maggio 2002).

-----  
Il Mod. 770/2002 Semplificato va presentato in via telematica entro il 30 settembre 2002.

**Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 9 maggio 2002, n. 153:** “Regolamento recante disposizioni modificative del decreto ministeriale 18 febbraio 1998, n. 41, in materia di detrazioni per le spese di ristrutturazione edilizia” (in G.U. n. 174 del 26 luglio 2002).

**Legge 10 maggio 2002, n. 91:** “Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 11 marzo 2002, n. 28, recante modifiche all'art. 9 della legge 23 dicembre 1999, n. 488, relative al contributo unificato di iscrizione a ruolo dei procedimenti giurisdizionali civili, penali e amministrativi, nonché alla legge 24 marzo 2001, n. 89, in materia di equa riparazione” (in G.U. n. 109 dell'11 maggio 2002)

-----  
Per un commento si veda la ns Circolare Informativa n7/2002

**Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 24 maggio 2002:** “Differimento dei termini dei versamenti tributari scadenti il 16 aprile 2002, a seguito dello sciopero generale intervenuto alla medesima data” (in G.U. n. 129 del 4 giugno 2002).

**Provvedimento del Direttore centrale dell'Agenzia delle entrate 21 maggio 2002:** “Accertamento del cambio delle valute estere per il mese di aprile 2002, ai sensi dell'art.76, comma 7, del Tuir” (in G.U. n. 129 del 4 giugno 2002).

**Provvedimento del Direttore dell'Agenzia 30 maggio 2002:** “Definizione delle modalità di trasmissione per via telematica e di conservazione dei dati relativi alle forniture di documenti fiscali, ai sensi dell'art.3, comma3, del decreto del Presidente della Repubblica 5 ottobre 2001, n. 404” (in G.U. n. 136 del 12 giugno 2002”).

**Decreto del Capo del dipartimento per le politiche fiscali 3 giugno 2002:** “Modifica dell'art. 5 del decreto 10 dicembre 2001, concernente l'approvazione del nuovo modello di bollettino per il versamento in euro dell'imposta comunale sugli immobili” (in G.U. n. 133 dell'8 giugno 2002).

**Decreto-Legge 11 giugno 2002, n. 108:** “Disposizioni urgenti in materia di occupazione e previdenza” (in G.U. n. 135 dell'11 giugno 2002)

**Legge 15 giugno 2002, n. 112:** “Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 15 aprile 2002, n. 63 recante disposizioni finanziarie e fiscali urgenti in materia di riscossione, razionalizzazione del sistema di formazione del costo dei prodotti farmaceutici, adempimenti ed adeguamenti comunitari, cartolarizzazioni, valorizzazione del patrimonio e finanziamento delle infrastrutture” (in G.U. n. 139 del 15 giugno 2002)

-----  
In particolare, tra le altre, il provvedimento prevede la sospensione del regime agevolativi a favore delle banche di cui alla L. 23 dicembre 1998, n. 461 e al D.Lgs. 17 maggio 1999, n. 153.  
La legge di conversione, con interpretazione autentica delle citate disposizioni, fa salve le disposizioni agevolative di cui sopra per le fondazioni bancarie che, per legge, godono di un regime giuridico privatistico speciale, rispetto alle altre fondazioni.

**Decreto legislativo 19 giugno 2002, n. 191:** "Attuazione della direttiva 200/65/CE relativa alla determinazione del debitore dell'imposta sul valore aggiunto e conseguenti modifiche alla disciplina transitoria delle operazioni intracomunitarie" (in G.U. n. 203 del 30 agosto 2002).

**Decreto 1° luglio 2002, n. 197:** "Regolamento recante determinazione delle rendite catastali e conseguenti trasferimenti erariali ai comuni" (in G.U. n. 214 del 12 settembre 2002).

**Decreto-Legge 8 luglio 2002, n. 138:** "Interventi urgenti in materia tributaria, di privatizzazioni, di contenimento della spesa farmaceutica e per il sostegno dell'economia anche nelle aree svantaggiate"(in G.U. n. 158 dell'8 luglio 2002).

-----  
Il decreto è stato convertito, con modificazioni, nella legge 8 agosto 2002, n. 178.

**Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 16 luglio 2002:** "Integrazioni interpretative del decreto 18 dicembre 2001 disciplinanti l'operazione di cartolarizzazione degli immobili degli enti previdenziali"(in G.U. n. 172 del 24 luglio 2002).

**Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 29 luglio 2002:** "Attuazione dell'art. 60-bis del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112, relativo alle modalità di presentazione delle richieste di rimborso" (in G.U. n.203 del 30 agosto 2002).

**Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 7 agosto 2002:** "Attribuzione della competenza in materia di IVA per soggetti non residenti" (in G.U. n. 200 del 27 agosto 2002)

**Legge 8 agosto 2002, n. 178:** "Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 8 luglio 2002, n. 138, recante interventi urgenti in materia tributaria, di privatizzazioni, di contenimento della spesa farmaceutica e per il sostegno dell'economia anche nelle aree svantaggiate" (in Suppl. Ord. n. 168 alla G.U. 187 del 10 agosto 2002)

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

### **Dottrina**

**“La natura giuridica dell’accertamento con adesione”**, di F. GALLO, in Riv. dir. trib. 2002, I, pag. 425. (Per segnalazione)

## **ACCORDI INTERNAZIONALI**

### **Dottrina**

**"La nozione di stabile organizzazione personale nel diritto interno e la rilevanza della “stabilità” dell’organizzazione"**, di G. FRANSONI, in Rass. trib. 2002, pag. 363.

Prendendo spunto dalle considerazioni espresse dalla Commissione tributaria centrale in una recente sentenza (Comm. Centr. Sez. XXV, 1° febbraio 2001, n. 765), vengono formulate alcune riflessioni in tema di stabile organizzazione sui seguenti aspetti:

- se il rapporto esistente tra due imprenditori, derivante da un contratto di mandato, sia sufficiente a far qualificare il mandatario quale “organizzazione” del mandante;
- sulla base di quali criteri una “organizzazione” possa essere ritenuta “stabile”.

Sotto il primo profilo, l’Autore ritiene che la sentenza, privilegiando la percezione complessiva del reale assetto dei rapporti tra le parti, abbia trascurato di articolare le conclusioni raggiunte in modo da poterne desumere un criterio di valenza generale, che sarebbe risultato particolarmente utile attesa la mancanza nell’ordinamento interno di una definizione di stabile organizzazione.

A rigore interpretativo, i criteri definiti per le convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni operano, infatti, limitatamente ai casi in cui tali convenzioni esistano e per i soggetti cui risultano applicabili. Tali criteri appaiono – secondo la dottrina prevalente - principalmente basati sull’imputabilità soggettiva al mandante dell’attività del mandatario, da valutarsi – anche al di là della formale separazione “materiale” – avuto riguardo alle effettive modalità di svolgimento della stessa. L’Autore non esclude tuttavia che le regole delineate possano essere desunte anche dai principi generali dell’ordinamento interno e che tale ricostruzione sarebbe stata auspicabile da parte della Commissione.

In merito al secondo profilo si rileva come la sentenza in argomento – in un’ottica che appare peraltro del tutto condivisa anche dall’Autore - abbia privilegiato la prospettiva secondo la quale “stabilità” debba essere apprezzata in ragione del rilievo assunto dall’attività in rapporto al programma imprenditoriale nel suo complesso e non alla mera estensione temporale della permanenza dell’organizzazione nel territorio dello Stato. (P.T.)

## **CONTENZIOSO TRIBUTARIO**

### **Dottrina**

**“Le controversie tributarie concernenti gli atti emanati dai soppressi Centri di Servizio”**, di S. LA ROCCA, ne Il fisco 13/2002, fasc. n. 1, p. 1928.

L'A. commenta la C.M. n. 14/E del 1°.2.2002 avente ad oggetto la soppressione dei Centri di Servizio, le procedure di impugnazione degli atti emessi dagli stessi e le modifiche all'art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992, apportate dall'art. 12, comma 2, L. n. 448/2001 (Legge Finanziaria 2002), relativo all'estensione della giurisdizione delle Commissioni tributarie. La soppressione dei Centri di Servizio ha determinato un immediato adattamento delle norme di procedura al mutamento soggettivo che vede subentrare l'Ufficio locale o l'Ufficio delle imposte dirette dell'Agenzia delle Entrate (contro i ruoli emessi dal Centro di Servizio si continua ad applicare la procedura dell'art. 10, D.P.R. n. 787/1980, indirizzando però l'atto all'Ufficio locale territorialmente competente – o ufficio delle imposte dirette qualora tale ufficio locale non sia stato ancora istituito). Nonostante la C.M. n. 14/E esorti gli uffici a non sollevare eccezioni di irrivalenza procedurale nel caso di errata impugnazione dell'atto emesso dal Centro di Servizio, si ricorda, tuttavia, che le Commissioni tributarie possono d'ufficio dichiarare inammissibile il ricorso che sia stato spedito nei termini al Centro di Servizio, ma che sia pervenuto al competente Ufficio delle Entrate oltre i termini richiesti. (S.G.)

**“Giudice tributario e azionabilità diretta dell'ordinamento europeo”**, di M. MANCA, in Il fisco 23/2002, fasc. n. 1, pag. 9085. (per segnalazione)

**“Istituzione dell'Agenzia delle Entrate e problematiche di natura processuale”**, di NESSI M., e TORELLI R., ne Il fisco 21/2002, fasc. n. 1, p. 3304.

L'A. esamina le conseguenze derivanti dall'attivazione dell'Agenzia delle Entrate in materia di contenzioso tributario e gli interventi legislativi in materia di giurisdizione delle Commissioni tributarie, soffermandosi, in particolare, sulla capacità di stare in giudizio dell'Agenzia delle Entrate nei procedimenti tributari sia autonomamente, sia con la rappresentanza dell'Avvocatura dello Stato per i ricorsi in Cassazione. (S.G.)

## **CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie**

### **Dottrina**

**“Aspetti problematici dell'istituzione della giurisdizione generale tributaria”**, di M. CANTILLO, in Rass. trib. 2002, p. 803.

**“Considerazioni in merito all'unificazione della giurisdizione in materia tributaria”**, di A. TURCHI, in Riv. dir. trib. 2002, I, p. 505.

Negli articoli gli AA. esaminano le conseguenze, sul piano processuale, della modifica dell'art. 2 del D.Lgs. n.546/1992, operata dall'art. 12, comma 2, della L. 448/2001 (Finanziaria 2002) che ha esteso la sfera di cognizione delle commissioni tributarie a tutte le controversie aventi ad oggetto “i tributi di ogni genere e specie”, fatte salve le sole liti riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata, e ha adottato così, ai fini del riparto di tale giurisdizione da quelle ordinaria e amministrativa, direttamente il criterio della materia in luogo della precedente determinazione analitica dei tributi affidati al giudice speciale. La devoluzione di tutte le controversie al giudice tributario determina l'assoggettamento dei ricorsi in Cassazione alla medesima disciplina processuale, che sono demandati in via esclusiva ad un'apposita sezione tributaria della Corte. L'unificazione della giurisdizione tributaria incide sui poteri cautelari del giudice e su quelli istruttori, in considerazione del diverso regime normativo vigente nel processo tributario e in quello civile. (S.G.)

## Giurisprudenza

### Corte di Cassazione

#### **Processo tributario avanti le commissioni – Sostituzione della motivazione dell'atto impugnato – Illegittimità.**

#### **Esenzioni – Diniego – Impugnazione – Prospettazione di nuovi motivi di diniego in sede processuale – Inammissibilità.**

Cass., sez. trib., 27 novembre 2000, n. 15262, in Boll. trib. 6/2002, pag. 449.

Nel processo tributario la materia del contendere è definita dalla motivazione del provvedimento impugnato oltre che dai motivi di ricorso del contribuente, sicché il giudice, così come non può dichiarare l'illegittimità del provvedimento impugnato per motivi diversi da quelli indicati tempestivamente dal contribuente, neanche può rigettare il ricorso sulla base di ragioni diverse da quelle indicate nell'atto impugnato.

\*\*\*\*\*

Con nota di A. PACE, "Le motivazioni dell'atto impugnato nella delimitazione del *thema decidendum* della controversia"

#### **Giudizio avanti le commissioni – Limiti oggettivi del giudicato – Giudicato fra le stesse parti relativo ad una medesima questione di fatto e di diritto per un periodo d'imposta antecedente – Estensione del giudicato ai periodi d'imposta successivi – Preclusione di un nuovo esame delle questioni decise per i periodi d'imposta successivi – Conseguenze.**

Cass., sez. trib., 25 giugno 2001, n. 8658, in Boll. trib. 2002, pag. 537.

In tema di giudicato, qualora due giudizi tra le stesse parti abbiano riferimento al medesimo rapporto giuridico ed uno dei due sia stato definito con sentenza passata in giudicato, l'accertamento già compiuto in ordine alla situazione giuridica ovvero alla soluzione di questioni di fatto e di diritto relative ad un punto fondamentale comune ad entrambe le cause, formando la premessa logica indispensabile della statuizione contenuta nel dispositivo della sentenza con autorità di cosa giudicata, preclude il riesame dello stesso punto di diritto accertato e risolto, e ciò anche se il successivo giudizio abbia finalità diverse da quelle che hanno costituito lo scopo ed il *petitum* del primo. Tale regola non trova deroga in caso di situazioni giuridiche di durata, giacché anche in tale caso l'oggetto del giudicato è un unico rapporto e non gli effetti verificatisi nel corso del suo svolgimento, e conseguentemente neppure il riferimento al principio dell'autonomia dei periodi d'imposta può consentire un'ulteriore disamina tra le medesime parti della qualificazione giuridica del rapporto stesso contenuto in una decisione della commissione tributaria passata in giudicato.

\*\*\*\*\*

Con nota di T. MARINO, "Appunti a margine di un recente orientamento della Suprema Corte sui limiti oggettivi del giudicato tributario".

#### **Procedimento - Commissioni – Assistenza tecnica – Legale rappresentante di società in possesso dei requisiti per la difesa tecnica – Assenza di difensore abilitato – Irrilevanza.**

Cass., sez. trib., 26 ottobre 2001, n. 13210, in Giur. imp. 1/2002, pag. 96.

L'art. 12 del D.Lgs. n. 546 del 1992, ultimo comma, dispone che nei giudizi dinanzi le Commissioni i soggetti in possesso dei requisiti richiesti per l'abilitazione all'assistenza tecnica possono stare in giudizio personalmente; tale norma, analogamente all'art. 86 c.p.c., opera anche qualora il soggetto abilitato stia in giudizio non in nome proprio ma quale legale rappresentante di una persona giuridica.

**Processo tributario avanti le commissioni – Sostituzione della motivazione dell'atto impugnato – Illegittimità.**

**Esenzioni – Diniego – Impugnazione – Progettazione di nuovi motivi di diniego in sede processuale – Inammissibilità.**

Cass., sez. trib., 5 dicembre 2001, n. 15391, in Boll. trib. 6/2002, pag. 449.

Per beneficiare delle agevolazioni ai fini Irpeg previste dall'art. 105 del testo unico sulle leggi per il Mezzogiorno, non è necessario che l'impresa abbia uno stabilimento industriale tecnicamente organizzato (richiesto invece per poter usufruire dell'esenzione Ilor), ma sono sufficienti la costituzione di essa in forma societaria e la novità dell'iniziativa produttiva.

Deve essere respinta, in quanto esula dal *thema decidendum*, l'eccezione, avanzata per la prima volta in terzo grado dall'ufficio, secondo cui l'attività esercitata dalla società ricorrente può essere equiparata a quelle delle cliniche e case di cura escluse dall'agevolazione in discorso ai sensi dell'articolo unico della legge n. 707 del 1978.

\*\*\*\*\*

Con nota di A. PACE, "Le motivazioni dell'atto impugnato nella delimitazione del *thema decidendum* della controversia"

**Giudizio avanti le commissioni – Sentenza – Motivazioni.**

Cass., sez. trib., 12 marzo 2002, n. 3547, in Corr. trib. 2002, pag. 1908.

Ai sensi dell'art. 36 del D.Lgs. n. 546/1992, la sentenza deve contenere, fra l'altro, la <<concisa esposizione dello svolgimento del processo>> e <<la succinta esposizione dei movimenti in fatto e diritto>>. Per effetto dell'art. 118 delle disposizioni di attuazione del codice di procedura civile, applicabile al rito tributario in forza del rinvio operato dall'art. 1, comma 2, del citato decreto delegato, la mancata esposizione dello svolgimento del processo e dei fatti rilevanti della causa e l'estrema concisione della motivazione in diritto determinano la nullità della sentenza, allorché rendano impossibile l'individuazione del "*thema decidendum*" e delle ragioni che stanno a fondamento del dispositivo.

Non costituisce, inoltre, motivazione il richiamo "*per relationem*" alla sentenza impugnata, di cui il collegio dichiara di condividere le argomentazioni senza aver valutato criticamente il provvedimento censurato e le censure proposte.

\*\*\*\*\*

Con commento di G. GAMBOGI, "Sulla nullità delle sentenze per motivazione troppo concisa".

Commissioni tributarie di merito

**Processo tributario – Ricorso per ottemperanza – Domanda del contribuente relativa a interessi anatocistici e rivalutazione monetaria – Rientra nella cognizione del giudice tributario.**

Comm. trib. reg. del Lazio, 22 marzo 2000, n. 166/19/99, in Riv. dir. trib. 2002, II, pag. 154.

Sussiste la competenza delle Commissioni tributarie sulla pretesa del contribuente, in sede di ricorso per ottemperanza, al pagamento della rivalutazione monetaria e degli interessi anatocistici da parte del Fisco.

\*\*\*\*\*

Con nota di F. RANDAZZO, "Sulla riconoscibilità della rivalutazione monetaria e degli interessi anatocistici nel giudizio di ottemperanza"

## **TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: accertamento**

### **Prassi Amministrativa**

#### **Accertamento imposte sui redditi – Dichiarazione – Dichiarazione dei sostituti d'imposta mod. 770/2002 Semplificato – Modalità di compilazione – Risposte a quesiti.**

Circ. 18 aprile 2002, n. 34/E, in Boll. trib. 2002, pag. 690.

La circolare contiene le risposte fornite dall'Agenzia delle entrate ai quesiti formulati in ordine alla compilazione del Mod. 770/2002 Semplificato.

In particolare, i quesiti riguardano l'erogazione, la tassazione e la rivalutazione del trattamento di fine rapporto, i compensi e le indennità di fine mandato corrisposti a collaboratori coordinati e continuativi, le dichiarazioni "correttiva nei termini" e "integrativa".

### **Giurisprudenza**

#### **Corte di Cassazione**

**Accertamento imposte sui redditi – Natura amministrativa e sostanziale dell'accertamento – Contenuto minimo della motivazione – Deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che giustificano la pretesa impositiva - Motivazione – Costituisce un requisito di legittimità dell'accertamento richiesto a pena di nullità – Insufficienza della motivazione – Comporta la nullità dell'accertamento – Delimitazione della materia del contendere– E' determinata dalla motivazione *per relationem* – E' legittima solo se gli atti relativi sono allegati o già noti al contribuente – Mera conoscibilità degli atti richiamati – Insufficienza – Nullità dell'accertamento per difetto di motivazione – Conseguenze.**

Cass., sez. trib., 3 dicembre 2001, n. 15243, in Boll. trib. 2002, pag. 621.

L'avviso di accertamento non è atto processuale, né è specificamente funzionale al processo (la cui instaurazione è correlata alla proposizione del ricorso e non già alla notificazione dell'avviso, che ne costituisce un semplice antecedente), ma è un atto amministrativo, esplicativo della potestà impositiva dell'Amministrazione finanziaria, avente quindi natura sostanziale, del quale l'art. 42 del DPR 29 settembre 1973, n. 600, fissa gli elementi, precisando che deve contenere l'indicazione (non solo degli estremi e del titolo della pretesa impositiva, ma anche) dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche che la giustificano.

Tenuto conto della natura amministrativa e sostanziale dell'avviso di accertamento, la motivazione costituisce un requisito di legittimità dell'avviso stesso, richiesto a pena di nullità dall'art. 42 del DPR 29 settembre 1973, n. 600, che il contribuente può chiedere sia dichiarata in giudizio, dato che il processo tributario è diretto ad accertare la legittimità, oltre che la fondatezza, della pretesa tributaria, sulla base dell'atto impugnato e alla stregua dei presupposti di fatto e di diritto in esso indicati, entro i limiti delle contestazioni mosse dal contribuente.

Poiché la motivazione dell'avviso di accertamento costituisce un requisito di legittimità dell'avviso stesso richiesto a pena di nullità e concorre a delimitare la materia del contendere nel successivo, eventuale giudizio promosso dal contribuente, l'Amministrazione non può, in tale sede, addurre ragioni di rettifica diverse da quelle già indicate nell'atto impugnato, trattandosi di un requisito avente finalità essenzialmente informative che si colloca su di un piano diverso dalla prova della fondatezza della pretesa impositiva, la quale non rientra tra i requisiti formali dell'avviso ed in caso di contestazione deve essere data dall'Amministrazione necessariamente in giudizio.

La motivazione dell'avviso di accertamento può assolvere la funzione informativa, che le è propria, facendo riferimento ad elementi di fatto offerti da documenti diversi, solo se tali documenti sono allegati o sono comunicati al contribuente, ovvero per altro verso da lui conosciuti, non essendo

invece sufficiente che il documento richiamato sia semplicemente conoscibile dal contribuente, a meno che non riguardi un atto compiuto alla sua presenza (come il processo verbale di constatazione) o che sia stato a lui comunicato nei modi di legge, dato che al di fuori di tali ipotesi il riferimento ad un atto non conosciuto dal contribuente, ma del quale egli possa procurarsi la conoscenza, comporterebbe una o più o meno accentuata (e del tutto ingiustificata) riduzione del lasso di tempo a lui concesso per valutare la fondatezza dell'atto impositivo e si risolverebbe in un'indebita menomazione del suo diritto di difesa, garantito come inviolabile dall'art. 24 della Costituzione.

Per la motivazione dell'avviso di accertamento, il ricorso ad elementi offerti ad altri documenti, non conosciuti dal contribuente né a lui comunicati, è legittimo solo se tali documenti sono allegati all'atto che li richiama o in esso riprodotti, ed in tal senso si esprime anche il nuovo testo dall'art. 42 del DPR 29 settembre 1973, n. 600, così come modificato dal D.Lgs. 26 gennaio 2001, n. 32, emanato al fine di garantire la coerenza di tale disposizione con i principi dettati dalla legge 27 luglio 2000, n. 212, sullo Statuto dei diritti del contribuente, secondo una norma priva in realtà di un'effettiva portata innovativa, in quanto confermativa di regole che erano già desumibili dalla normativa precedentemente in vigore.

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

### **Dottrina**

**“Il modulo RW per gli investimenti all'estero”**, di N. ARQUILLA, in Corr. trib.2002, pag. 1781.

L'articolo si occupa dell'obbligo di compilazione del quadro RW della dichiarazione dei redditi previsto dall'art. 4 del D.L. n. 167/1990, convertito dalla L. n. 227/1990, per le persone fisiche, gli enti non commerciali e le società tra professionisti che detengono investimenti all'estero o attività estere di natura finanziaria.

In tale quadro, com'è noto, devono essere evidenziate solo le informazioni riguardanti taluni flussi di denaro o titoli intervenuti da o verso l'estero, o sull'estero, nonché l'esistenza di taluni investimenti esteri suscettibili di produrre redditi imponibili nel territorio dello Stato, mentre i redditi devono essere dichiarati nei relativi quadri di appartenenza<sup>(1)</sup>.

In particolare, l'A. esamina le fattispecie esonerate dall'obbligo di dichiarazione nel quadro RW, e segnatamente, i titoli ed i certificati in serie o di massa, affidati in gestione o amministrazione agli intermediari finanziari, i contratti produttivi di redditi finanziari conclusi attraverso l'intervento d'intermediari residenti, i depositi ed i conti correnti.

Egli rileva che l'esonero dell'obbligo della compilazione compete a condizione che i redditi siano riscossi attraverso l'intervento degli intermediari, anche se questi non hanno potuto applicare sui proventi alcuna forma di prelievo.

Pertanto, secondo l'A., le ragioni dell'esonero non sono da collegarsi all'intervento dell'intermediario in qualità di sostituto d'imposta ma alla circostanza che egli possa rilevare e comunicare all'Amministrazione finanziaria i trasferimenti da o verso l'estero di denaro, titoli o certificati in serie o di massa d'importo superiore a € 10.329,14 (L. 20 milioni). Ciò è dimostrato dal fatto che l'esonero dagli obblighi dichiarativi nel quadro RW spetta anche quando l'intermediario non svolge il ruolo di sostituto d'imposta, ossia nel caso di redditi di fonte estera privi di prelievo alla fonte, indicati nei quadri RI, RM, ed RT del modello Unico. (PM).

---

<sup>1</sup> I redditi di capitale soggetti ad imposizione progressiva devono essere dichiarati nel quadro RI del modello Unico 2002, quelli soggetti ad imposizione sostitutiva o tassazione separata nel quadro RM, i redditi diversi di natura finanziaria nel quadro RT, quelli di natura non finanziaria nel quadro RL.

**“L’ambito soggettivo di applicazione della *Controlled Foreign Companies Legislation* – Alcune problematiche interpretative ed applicative della norma”**, di S. BARTOLOMUCCI, in Il fisco 13/2002, fasc. n. 1, pag. 5038.

L’articolo prende in considerazione le problematiche di natura civilistico-societaria, proprie dei soggetti cui si applica la disciplina CFC.

Tale disciplina, com’è noto, presuppone che un soggetto residente eserciti un controllo su un soggetto estero, residente/localizzato in un Paese a fiscalità privilegiata, che produce reddito d’impresa.

In particolare, con riferimento ai soggetti residenti, l’A. critica quanto previsto dagli artt. 127-*bis*, comma 2, del TUIR e 1 del D.M. 21 novembre 2001, n. 429, che prevedono tra i soggetti residenti destinatari della tassazione per trasparenza del reddito prodotto dalla partecipata estera anche le persone fisiche residenti; tale disposizione, infatti, potrebbe comportare notevoli difficoltà di accertamento da parte dell’Amministrazione finanziaria nell’ipotesi che un contribuente, non obbligato alla tenuta delle scritture contabili, ometta di dichiarare nel quadro RW del modello UNICO la detenzione di una partecipazione diretta avente un valore superiore a L. 20milioni.

Riguardo la definizione della nozione di controllo, invece, l’A. fa presente che l’art. 127-*bis*, comma 3, del TUIR, richiama genericamente l’art. 2359 c.c. in materia di società controllate e collegate, mentre l’art. 1 del citato D.M. n.429/2001, contenente il regolamento d’attuazione, limita il richiamo solo ai commi 1 e 2 del citato 2359 c.c., escludendo il comma 3 in tema di società collegate. Ne consegue che tale difformità potrebbe creare delle difficoltà nel verificare la sussistenza del requisito del controllo; pertanto l’A. auspica l’introduzione di un diverso canone metodologico in luogo dei criteri indicati dal 2359 c.c..

Infine, per quanto concerne i soggetti controllati esteri cui può riconoscersi la qualifica di CFC, l’A. solleva dei dubbi circa la possibile riconducibilità, tra questi, di entità di diritto estero che non possiedono caratteristiche tipiche del diritto italiano, come ad esempio un trust o un ente non profit estero, e sollecita, al riguardo, un intervento chiarificatore da parte dell’Amministrazione finanziaria.(PM).

**“Le società svizzere – Chiarimenti ministeriali sulle CFC”**, di P. COMUZZI, in Il fisco 13/2002, fasc. n. 1, pag. 5110.

L’articolo prende in esame i chiarimenti espressi con la Circolare dell’Agenzia delle entrate n. 18/E del 12 febbraio 2002, in tema di *Controlled Foreign Companies* (CFC).

Secondo tale indirizzo rientrano tra i soggetti cui si applica la disciplina CFC anche le società e le stabili organizzazioni residenti in Svizzera che “pur astrattamente soggette ad imposta municipale e/o cantonale, di fatto, beneficiano, *per effetto di accordi amministrativi*, di trattamenti fiscali particolari...”.

Secondo l’A. si collocano tra i suddetti accordi amministrativi anche quelli precontenziosi, ammessi dalla normativa interna svizzera per chiarire l’applicazione delle agevolazioni fiscali previste dalla normativa cantonale. Pertanto, sul punto auspica un intervento chiarificatore da parte del legislatore italiano che rispetti, da un lato, il potere di legiferare dei cantoni e, dall’altro, consenta un’applicazione non penalizzante della normativa CFC alle società ed alle stabili organizzazioni residenti in Svizzera. (PM).

**“Convenzione tra l’Italia e la Francia per evitare la doppia tassazione e Direttiva “madrefiglia”**, di A. CROSTI, in Il fisco n. 15/2002, fasc. n. 1, pag. 5925.

Dopo una disamina della disciplina interna, italiana e francese, in materia di imposizione dei dividendi, l’A. affronta le complesse problematiche nei rapporti transfrontalieri, originate dalle norme che danno attuazione alla direttiva “madrì e figlie” e dalla norme convenzionali contro la doppia imposizione.

Per quanto riguarda i dividendi italiani percepiti da un socio francese, l’incidenza fiscale italiana è variabile, a seconda della percentuale di partecipazione, anche in ragione del diverso diritto alla

rimborso del credito d'imposta. Per quanto riguarda invece l'ipotesi inversa – dividendi francesi percepiti da un socio italiano – un'ulteriore variabile è costituita dal *précompte mobilier* eventualmente rimborsabile dal Tesoro francese.

La situazione è ancora più complessa quando vi sono i presupposti per l'applicazione della direttiva madri e figlie, peraltro recepita in modo differente dai due Stati.

L'A. ha comunque prodotto taluni prospetti nei quali sono rappresentate le diverse situazioni ipotizzabili, che evidenziano l'elevata divergenza dei risultati ottenibili in termini di reddito netto. (N.M.)

**“L'evoluzione del concetto di stabile organizzazione nell'ambito dei processi di pianificazione fiscale”**, di G. D'ALFONSO, in Il fisco 25/2002, fasc. n. 1, pag. 9619.

L'articolo riassume, in linea generale, i requisiti principali necessari per individuare una stabile organizzazione, partendo dall'originaria definizione contenuta all'art. 5 del Modello OCSE, modificata di recente dal Comitato Affari dell'OCSE (22 dicembre 2000) per soddisfare le esigenze del commercio elettronico, sino agli attuali indirizzi forniti dall'Amministrazione finanziaria e dalla giurisprudenza.

In particolare, l'A. segnala la Risoluzione n. 4/E del 9 gennaio 2002, con la quale viene chiarito che, ai fini IVA, il soggetto non residente con stabile organizzazione in Italia deve fatturare, registrare e dichiarare solo le operazioni effettuate dalla stabile stessa e non quelle realizzate direttamente dalla casa madre, nonché le sentenze della Corte di Cassazione nn. 3367 e 3368 del 7 marzo 2002, con le quali vengono indicati ai giudici del rinvio i principi di diritto da seguire ai fini del corretto accertamento dei requisiti della stabile organizzazione. (PM).

**“La determinazione del reddito della stabile organizzazione”**, di A.M. GAFFURI, in Rass. trib. 2002, pag. 86.

In base all'attuale normativa in tema di imposte dirette, il reddito che scaturisce dall'attività svolta dalla stabile organizzazione (“s.o.”), anche se essa si trova all'estero ed appartiene ad un'impresa residente, è oggetto di determinazione unitaria e separata rispetto a quello della casa madre e delle altre unità periferiche.

I metodi di valutazione quantitativa del reddito della s.o. sono due:

- analitico, che considera la sede locale un'entità separata dalla sede centrale e quindi al risultato reddituale concorrono anche i proventi ed i costi relativi a ciascuna operazione intercorsa, anche quelle con la casa madre;
- sintetico, che imputa all'unità periferica una frazione del reddito globalmente conseguito dall'impresa nell'esercizio prescindendo da una valutazione analitica dell'esito di ciascuna transazione compiuta dalla s.o. I parametri di riferimento per il riparto del reddito sono generalmente il volume d'affari o l'ammontare delle spese sostenute ovvero il valore della dotazione patrimoniale.

La nostra normativa interna non stabilisce quale dei due metodi debba essere utilizzato di modo che, in teoria, entrambe le soluzioni potrebbero essere validamente percorribili. Peraltro, numerose indicazioni depongono nel senso di ritenere che il nostro ordinamento consideri la s.o. alla stregua di un soggetto indipendente nei rapporti con le altre articolazioni dell'impresa cui appartiene e che, quindi, l'unico metodo percorribile per la determinazione del reddito sia quello analitico. Pertanto, a prescindere dall'esistenza di una convenzione internazionale contro le doppie imposizioni, il reddito della s.o. si calcola come se fosse conseguito da un'entità indipendente.

Anche nel modello Ocse si accorda preferenza al metodo dell'impresa indipendente pur lasciando facoltà agli Stati membri, a certe condizioni, di optare per il criterio del riparto del reddito totale.

Dal riconoscimento dell'indipendenza discende la conseguenza che, non solo le operazioni *intra-company* rilevano ai fini della tassazione, ma che esse debbono essere calcolate in base al valore venale dell'oggetto della prestazione ossia si applicano le norme sul *transfer price*.

Tuttavia, secondo il commentario Ocse, in molti casi tali ultime operazioni non assumono rilievo ai fini tributari quali, ad esempio, quello in cui il profitto deriva alla sede centrale dalla concessione in

uso, ad un'altra installazione della stessa impresa, di un bene immateriale (come un marchio o un brevetto).

In altri casi, (ad esempio le spese generali), il commentario prevede un'attribuzione proporzionale corrispondente al rapporto tra il volume di affari dell'installazione periferica e quello della casa madre. (A.F.)

**“L’interpello preventivo all’Agenzia delle Entrate (C.F.C. e Statuto dei diritti del contribuente)”**, di A. GIOVANNINI, in Rass. trib. n. 2/2002, p. 449

L'A. esamina gli effetti connessi all'esito del contraddittorio amministrativo che si instaura a seguito dell'interpello proposto dal contribuente che controlli una società od ente situato in uno Stato o territorio a fiscalità privilegiata ed intenda far valere una o più delle circostanze esimenti rispetto alla normativa C.F.C. di cui all'art. 127-bis del TUIR.

Se il contribuente si adegua alla risposta, a lui favorevole, resa dall'A.F. – ovvero si verifica il “silenzio-assenso” -, quest'ultima non potrà legittimamente esercitare i poteri d'accertamento e sanzionatori, in relazione alla mancata unificazione dei redditi personali con quelli della società estera partecipata; è ammesso che l'A.F. modifichi successivamente il proprio convincimento, ma sarebbe preclusa una retroazione di tale “ripensamento”.

Se il contribuente non si uniforma alla risposta, a lui sfavorevole, resa dall'A.F., l'A. ritiene che, innanzitutto, non sia ammesso un ricorso all'Autorità Giudiziaria per impugnare prodromicamente la pronuncia amministrativa, in quanto detta pronuncia non è un atto decisionale né autorizzatorio e non lede, di per sé, situazioni soggettive non riconducibili al rapporto che genera l'obbligazione tributaria. Si tratta, quindi, di un atto endoprocedimentale, e si dovrà attendere l'avviso di accertamento per instaurare un giudizio, dove l'onere probatorio graverà sul contribuente.

Se l'istanza d'interpello non venisse proposta, l'A. ritiene che le conseguenze sarebbero le medesime sopra evidenziate, per cui sarebbe consentito il ricorso avverso l'atto di accertamento ed in tale sede il contribuente potrebbe provare la sussistenza delle esimenti. Una diversa conclusione violerebbe il diritto alla difesa e quello alla tutela giurisdizionale, oltre al principio della capacità contributiva. In sostanza, l'effetto negativo sarebbe solo quello della inversione dell'onere della prova. (N.M.)

**“Compatibilità della legislazione CFC italiana con le norme convenzionali e con l'ordinamento comunitario”**, di C. SACCHETTO e S. PLEBANI, in Dir. prat. trib. internaz. 2002, p. 13.

Gli AA. analizzano, nella prima parte, la relazione esistente tra la normativa CFC italiana e le disposizioni convenzionali, soffermandosi sulla compatibilità della normativa CFC con gli artt. 7, par. 1, e 10, par. 5 del Modello OCSE, concernenti gli utili di impresa. Nella seconda parte, viene presa in esame la relazione che intercorre tra la normativa CFC e quella europea e, in particolare, la compatibilità tra la disciplina CFC e gli artt. 43 (libertà di stabilimento) e 56 (libera circolazione dei capitali) del Trattato istitutivo della Comunità Europea (come modificato dal Trattato UE). (S.G.)

**“Aspetti sostanziali e processuali dell'interpello obbligatorio ex art. 127 bis del Tuir”**, di G. SOZZA, in Il fisco 22/2002, fasc. n. 1, pag. 8546.

L'articolo esamina alcune problematiche relative alla procedura di interpello di cui all'art. 127-bis, comma 5, del TUIR, ai fini della disapplicazione della normativa CFC.

In premessa viene ricordata la natura obbligatoria di tale interpello<sup>(2)</sup>, secondo quanto chiarito, anche se non motivato, nella Circolare 18/E del 2002 dell'Agenzia delle Entrate<sup>(3)</sup>.

---

<sup>2</sup> Nella medesima circolare viene inoltre chiarito che l'interpello ex art. 127 bis deve essere richiesto in via preventiva, prima della presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta per il quale si chiede la disapplicazione della normativa CFC; il mancato rispetto della condizione di “preventività” non preclude la possibilità di acquisire il parere dell'Amministrazione, ma l'eventuale accoglimento dell'istanza potrà valere solo dal periodo d'imposta

I profili più rilevanti esaminati, su alcuni dei quali vengono auspicati chiarimenti espressi del legislatore o dell'Amministrazione, riguardano:

- la possibilità per il contribuente, qualora sussistano le condizioni per la disapplicazione della normativa CFC, ma non sia stata presentata istanza di interpello, di presentare la relativa documentazione in occasione di un eventuale contenzioso. Il tenore letterale dell'art. 127-*bis*, stabilendo il carattere preventivo dell'istanza, sembrerebbe precludere tale possibilità. Vi è tuttavia da chiedersi se una siffatta soluzione non violi il diritto alla difesa sancito negli art. 24 e 113 della Costituzione, soprattutto tenuto conto dell'ampia portata riconosciuta a tale diritto dal consolidato orientamento della Corte Costituzionale;
- se il contribuente possa far valere il proprio diritto alla disapplicazione della normativa CFC, qualora ne ricorrano le condizioni, ma tali condizioni siano state disconosciute dall'Amministrazione in sede di interpello obbligatorio, con decisione motivata sulla base di un atto illegittimo. A tale riguardo l'Autore osserva che, laddove si affermasse la non impugnabilità dell'interpello, come sembrerebbe desumersi dal disposto letterale della norma, e si ritenesse preclusa la possibilità di dimostrare l'esistenza delle condizioni di disapplicazione in sede giurisdizionale, sussisterebbero fondati dubbi di violazione del diritto alla difesa sancito dalla Costituzione;
- in merito all'autonoma impugnabilità dell'interpello, si rileva come gli atti impugnabili siano definiti nell'art.19 del D. Lgs. 546/92, che ne prevede un elenco tassativo e una categoria generale ("ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità di fronte alle commissioni tributarie") e ne stabilisce i necessari requisiti formali. L'interpello ex art. 127-*bis*, non rientrando nell'elenco (né nella categoria generale) e non presentando i requisiti formali richiesti, non appare allo stato impugnabile in via autonoma di fronte all'autorità giudiziaria;
- nel caso, tuttavia, si propendesse per una autonoma impugnabilità dell'interpello, si ritiene che l'impugnativa non possa essere effettuata attraverso la presentazione di un ricorso amministrativo, pur avendo l'interpello natura di atto amministrativo. Tenuto conto infatti del recente ampliamento delle prerogative giurisdizione tributaria, introdotto per effetto dell'art. 12, comma 2, della L. 448/2001, che ha modificato l'art. 2 del D.Lgs. 546/92, si rileva come competente a decidere sulla materia sarebbe in ogni caso il giudice tributario. (P.T.)

**"La delega fiscale e la CFC Legislation"**, di D. STEVANATO, in Il fisco, n. 18/2002, fasc. n. 1, pag. 7082

L'A. critica le modifiche alla disciplina "CFC" – di cui all'art. 127-*bis* del TUIR – prefigurate nel disegno di legge delega per la riforma del sistema tributario.

La prima modifica consiste nella estensione del regime alle società estere "collegate", e non più solo quelle "controllate". Infatti, la normativa CFC, assoggettando immediatamente ad imposizione gli utili esteri ed evitando, così, il *tax deferral*, presuppone il potere del socio di decidere (mediante il controllo) la politica di distribuzione degli utili; il socio di collegamento non ha tale potere, e non è un caso che nelle leggi degli altri Paesi che si sono dotati della normativa CFC (con eccezione di Francia e Portogallo) si richieda la detenzione di più del 50% dei diritti di voto o del capitale. Verrebbe violato l'art. 1 del TUIR, che richiede il "possesso dei redditi", ed all'obiezione che l'imputazione dei redditi ha già luogo per i soci delle società di persone si potrebbe ribattere che, allora, la normativa CFC dovrebbe riguardare tutti i soci.

Strettamente connessa a tale modifica è quella relativa alla determinazione del reddito da imputare, che derogherebbe alla disciplina ordinaria in materia di reddito d'impresa per far

---

cui si riferisce la dichiarazione presentata dopo la comunicazione della risposta (o il decorso del periodo di 120 giorni al termine del quale opera il silenzio assenso) dell'Agenzia delle Entrate.

<sup>3</sup> Circa la portata generale delle Circolari Ministeriali, l'Autore ricorda come le stesse siano vincolanti unicamente nei confronti dei funzionari dell'Agenzia delle Entrate, mentre l'organo giudicante, eventualmente chiamato a valutare la contrarietà di una fattispecie concreta rispetto alle disposizioni tributarie, avrà come punto di riferimento unicamente il dettato legislativo.

riferimento al maggiore tra l'utile di bilancio pertinente al socio e un utile forfetariamente determinato sulla base di coefficienti di rendimento diversificati in funzione delle categorie di beni che compongono l'attivo. L'A. la riconduce alla difficoltà, per il socio di collegamento, nel reperire i dati contabili necessari all'applicazione della disciplina in materia di reddito d'impresa.

L'altra modifica è quella secondo la quale il regime di "*participation exemption*" delle immobilizzazioni contemplato dal d.d.l. delega non troverebbe applicazione per le partecipazioni in società situate negli Stati o territori della black list. In tal modo, secondo l'A., si innescherebbe una duplice imposizione degli utili societari, che avrebbe caratteri di definitività in quanto non potrebbe essere corretta dal sistema delle svalutazioni. Vero è che il costo della partecipazione continuerebbe ad essere incrementato in misura corrispondente ai redditi imputati al socio; tuttavia, ove la cessione precedesse la produzione degli utili (a quel momento solo "latenti"), l'acquirente non potrà in alcun modo dedurre la minusvalenza sulla partecipazione. (N.M.)

**"Il regime delle *holding companies* in Olanda"** di M. STRATA e A. LANGELLOTTI, in Il fisco, 18/2002, fasc. n. 1, pag. 2740.

Gli Autori compiono un'analisi dei benefici fiscali conseguibili dai gruppi multinazionali che utilizzano nella loro articolazione societaria *holding* olandesi.

Dopo aver ripercorso i lineamenti fondamentali della tassazione del reddito di impresa nei Paesi Bassi - e segnatamente: aliquota pari al 30% dal 1.1.2001; esenzione dalle imposte dei dividendi distribuiti da partecipate olandesi alla casa madre residente in un Paese UE, a condizione che la casa madre sia assoggettata a tassazione ordinaria nel Paese di residenza e che la partecipazione, almeno pari al 25%, sia detenuta ininterrottamente per almeno un anno; sovrainposta del 20% sui dividendi distribuiti, se di importo anomalo - viene descritto il regime di *participation exemption* in vigore, che prevede l'esenzione di dividendi e *capital gains* relativi a partecipazioni detenute da società olandesi (o stabili organizzazioni in Olanda di società estere) a condizione che la partecipazione:

- sia almeno pari al 5% del capitale sociale;
- non sia rappresentativa esclusivamente di un *portfolio investment* (definito dalla Corte Suprema Olandese quale investimento effettuato con l'obiettivo di realizzare un *capital gain*).

Inoltre, per le partecipazioni in società non residenti:

- la società deve avere personalità giuridica e un capitale diviso in azioni;
- essere assoggettata ad imposte sul reddito nel Paese di residenza (prescindendo tuttavia dall'aliquota prevista);
- le azioni non devono essere detenute con finalità speculative (*stock in trade*).

Oltre al regime di *participation exemption*, la localizzazione di investimenti in Olanda presenta altri vantaggi:

- i Paesi Bassi hanno ampliato il campo di applicazione della direttiva madri-figlie, abbassando al 10% la soglia di partecipazione rilevante a tal fine (in luogo della aliquota usuale del 25%) ed hanno stipulato trattati per la riduzione della ritenuta alla fonte rispetto all'aliquota convenzionale con numerosi Stati, anche extra UE;
- è possibile ottenere dalle autorità olandesi *ruling* preventivi che, definendo a priori il regime degli investimenti, ne consentono una adeguata pianificazione fiscale. In via esemplificativa sono definibili *ruling* preventivi "standardizzati" delle seguenti tipologie:
  - ✓ *holding rulings*, per la verifica delle condizioni di applicabilità della *participation exemption* agli investimenti detenuti attraverso *holding* olandesi, ottenibili anche in caso di società residenti in Stati con i quali non sono stati stipulati trattati contro le doppie imposizioni o in società ubicate in paradisi fiscali;
  - ✓ *royalties ruling*, relativi alla definizione preventiva della remunerazione *at arm's length* dell'attività di concessione di licenze e brevetti, che consentono di ottenere rilevanti benefici fiscali in caso di utilizzo di una *central licence company* olandese, attraverso una previsione di imponibilità delle *royalties* in entrata con aliquote comprese tra il 2% e il 7% e l'esenzione

- da ritenuta delle *royalties* in uscita, anche nel caso in cui la società destinataria risieda in un Paese a fiscalità privilegiata;
- ✓ *finance rulings*, volti a stabilire un regime di certezza per le società che ricevono finanziamenti e concedono prestiti a consociate; in genere l'accordo con il fisco considera tassabile in capo alla società finanziaria olandese un reddito pari allo 0,25 o 0,125 per cento dell'ammontare del prestito;
  - ✓ *cost-plus rulings*, per la determinazione con il metodo del *cost plus* del valore normale delle attività di *head office*, distribuzione e altre ausiliare svolte in Olanda; attraverso tali rulings le multinazionali che posseggono un centro di distribuzione in Olanda ottengono notevoli vantaggi a livello di gruppo in materia di IVA e di imposte dirette;
  - ✓ *informal capital rulings*, che consentono di dedurre gli interessi su prestiti garantiti da una consorella;
  - ✓ *ruling for foreign sales companies*, specifici per le *sales corporation* di società statunitensi;
  - ✓ *resale-minus ruling*, per società olandesi che effettuano marketing all'interno di un gruppo multinazionale, per cui il valore di mercato delle prestazioni viene determinato con il metodo *resale-minus*.

Nell'ultima parte dell'articolo vengono analizzate, anche alla luce delle recenti evoluzioni della normativa dei Paesi interessati, le seguenti articolazioni societarie di gruppi multinazionali che prevedono l'utilizzo di *holding* di diritto olandese.

- *Holding* intermedia nelle Antille olandesi con una *sub holding* nei Paesi Bassi (*dutch sandwich*), con il fine di combinare i benefici previsti in Olanda per le società *holding* con il regime fiscale privilegiato delle Antille Olandesi. A tale riguardo si sottolinea tuttavia che, con una riforma fiscale varata nel 1999 (anche se non ancora pienamente applicabile), volta a far perdere alle Antille Olandesi l'immagine di paradiso fiscale, sono state introdotte modifiche alla normativa che prevedeva la tassazione con aliquote ridotte delle *offshore companies* (società le cui azioni sono possedute da soggetti non residenti e che producono redditi esclusivamente attraverso transazioni effettuate al di fuori del territorio antilliano) operanti come società *holding*, finanziarie o *royalties companies*; permangono invece anche nell'attuale regime l'esenzione, a determinate condizioni, di interessi, dividendi ed utili distribuiti da società holding nonché la possibilità di ottenere *tax ruling* preventivi.
- Interposizione di una *intermediate holding* olandese, quale struttura efficiente per la gestione di partecipazioni in società USA detenute da imprese italiane. L'utilizzabilità di tale schema presenta profili di maggiore delicatezza a seguito dell'entrata in vigore, dal giugno 1994, del nuovo trattato Olanda-Stati Uniti, che ha introdotto la cosiddetta "limitazione dei benefici" previsti dalla convenzione, escludendo da tali benefici soggetti non residenti che utilizzano società olandesi come veicoli di investimento negli USA (fenomeno, quest'ultimo, noto come *treaty shopping*). Allo scopo di limitare i fenomeni di interposizione societaria da parte di residenti in Stati che non hanno stipulato convenzioni con gli USA (o nel caso di convenzioni meno favorevoli), è stato inoltre previsto un onere di certificazione della residenza in capo ai soggetti che intendono beneficiare del trattato (tale onere, tuttavia, non risolvendo il problema della effettiva proprietà, non sempre risulta pienamente efficace) ed è stata introdotta nella maggior parte dei trattati la clausola del *beneficial owner*, che permette di disapplicare i benefici convenzionali qualora il percipiente del reddito non ne sia l'ultimo destinatario. (P.T.)

### Prassi Amministrativa

#### **Convenzioni internazionali – Attività di cooperazione amministrativa nel settore delle imposte dirette – Scambio di informazioni – Istruzioni.**

Circ. Agenzia delle entrate 18 aprile 2002, n. 33/E, in Boll. trib. 2002, pag. 678.

La circolare illustra i principi su cui si fonda l'attività di cooperazione internazionale nell'ambito dell'accertamento delle imposte dirette ed in particolare:

- gli strumenti normativi e amministrativi (Convenzioni contro le doppie imposizioni, Direttiva 77/799/CEE, accordi tra amministrazioni fiscali sulle verifiche simultanee);
- gli ambiti, soggettivo ed oggettivo, di applicazione dello scambio di informazioni tra Stati;
- limiti allo scambio di informazioni, con riferimento al settore bancario.

Per quanto attiene alle modalità operative viene precisato che le richieste di informazioni dovranno essere inoltrate, tramite le Direzioni regionali nel cui ambito territoriale si trova l'ufficio interessato, all'Ufficio Cooperazione Internazionale della Direzione Centrale Accertamento, che provvederà ad interessare le competenti autorità fiscali estere.

### Giurisprudenza

**CFC francesi – Società svizzera controllata – Disciplina antielusiva francese sulle società estere a bassa fiscalità – Applicabilità – Convenzione contro le doppie imposizioni – Prevalenza sulle norme interne – Assenza di norme antielusive – Disciplina interna – Inapplicabilità.**

Corte amministrativa d'appello di Parigi, 17 gennaio 2001, n. 96PA01408, in Riv. dir. trib. 2002, IV, pag. 39.

Pur in presenza di elementi di fatto che consentirebbero la tassazione in Francia degli utili di una società residente della Svizzera e fruente di un regime fiscale privilegiato, si deve applicare la Convenzione contro le doppie imposizioni stipulata dalla Svizzera, le cui disposizioni prevalgono su quelle interne in base all'art.55 della Costituzione. Tali norme non comportano la loro inapplicabilità in caso di operazioni di natura elusiva e quindi anche quando sia applicabile l'art. 209-B del C.G.I..

### TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: agevolazioni ed esenzioni

#### Dottrina

**“Secondo la corte di Cassazione la riduzione dell'aliquota IRPEG spetta alle fondazioni bancarie”,** di P. ANELLO, in Corr. trib. 2002, p. 2309.

La Corte di Cassazione (sent. n. 6607 del 9 maggio 2002) ha riconosciuto alle fondazioni bancarie il diritto di usufruire del beneficio della riduzione al 50% dell'aliquota IRPEG previsto dall'art. 6 del DPR. n. 601/73 ed ha confermato la legittimità delle argomentazioni addotte dall'unanime dottrina e dalla prevalente giurisprudenza di merito, sostenendo la riconducibilità delle finalità delle fondazioni agli scopi meritevoli di agevolazione ex art. 6 del DPR. n. 601/73 e non alla figura soggettiva dell'ente, a mezzo del quale essa viene realizzata, distinguendo espressamente tra scopi ed attività strumentali degli stessi enti ed affermando inequivocabilmente la natura “non commerciale” dell'attività di amministrazione delle partecipazioni nella banca conferitaria ed, infine, evidenziando il carattere “interpretativo” della L. n. 461/1998 e del D.Lgs. n. 153/1999. La Suprema Corte supera, inoltre, le perplessità originatesi a seguito del deposito della precedente sentenza n. 14574/2001, che aveva ritenuto inapplicabile alle fondazioni bancarie l'esonero da ritenuta ex art. 10-*bis*, della L. n. 1745/1962. Secondo la Corte infatti, se le finalità delle fondazioni bancarie sono rappresentate dagli scopi di interesse pubblico e di utilità sociale nei settori della ricerca scientifica, dell'istruzione, dell'arte o della sanità, gli stessi enti devono essere ricondotti ai soggetti agevolabili ai sensi del predetto art. 6 del DPR. n. 601/73. Per usufruire della riduzione dell'IRPEG, l'ente deve comunque appartenere ai soggetti non aventi come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale indicati nell'art. 87, comma 1, lett. c), TUIR, poiché l'esercizio di tale attività in via esclusiva eliminerebbe “*ab origine*” il

presupposto dell'agevolazione, che spetta, a condizione che gli enti conferenti abbiano perseguito o perseguano gli scopi di utilità sociale, anche per i periodi d'imposta anteriori all'emanazione della L. n. 153/1999. Tale sentenza riveste un'importanza notevole sotto il profilo politico, per ciò che riguarda il riconoscimento del ruolo delle fondazioni nel settore "no profit". (S.G.)

**“Sospese le agevolazioni per le operazioni di ristrutturazione delle banche”**, di P. ANELLO, in Corr. trib. 2002, pag. 2401.

Con l'art. 5 del D. L. n. 63/2002 il legislatore ha sospeso le agevolazioni previste dal D. Lgs. n. 153/1999 (attuativo della legge n. 461/1998) per le operazioni di concentrazione e ristrutturazione delle banche.

La sospensione, conseguente alla emanazione della decisione della Commissione delle Comunità europee 11 dicembre 2001, è stata disposta a decorrere dal periodo d'imposta per il quale, alla data di entrata in vigore del decreto (e cioè 18 aprile 2002), è ancora aperto il termine per la presentazione della relativa dichiarazione dei redditi.

Le agevolazioni sospese dal D.L. n. 63/2002 sono quelle relative:

- alle operazioni di scorporo effettuate dalla società bancaria mediante assegnazione dei beni e delle partecipazioni non strumentali ricevuti per effetto dei conferimenti ex lege 30 luglio 1990 n. 218 ("legge Amato") che così cessano di essere assolutamente neutre sotto il profilo fiscale;
- alle operazioni di concentrazione strutturale che si realizzano quando una banca o un complesso aziendale bancario si accorpa in un'altra banca preesistente (cd. concentrazione verticale);
- alle operazioni di concentrazione non strutturale che attuano un ampliamento delle dimensioni del gruppo creditizio, non attraverso l'espansione di uno specifico soggetto, ma mantenendo le relative articolazioni soggettive (concentrazioni orizzontale).

La Commissione UE nella citata decisione dell'11 dicembre 2001 non ha ritenuto che le agevolazioni potessero essere ricondotte alle fattispecie derogatorie di cui al Trattato CEE, considerando quindi sussistenti gli elementi che configurano un aiuto di stato in contrasto con il divieto stabilito dall'art. 87 del Trattato stesso.

Avverso tale decisione, il Governo italiano e numerose banche hanno proposto ricorso alla Corte di giustizia UE, ma nelle more della pendenza del giudizio è stata comunque disposta la sospensione delle agevolazioni in argomento.

Pur trattandosi di sospensione e non di revoca, è riconosciuto il diritto al recupero dalle banche delle somme corrispondenti alle minori imposte versate per effetto delle disposizioni agevolative tanto è vero che l'art. 5 del decreto prevede che esse vengano versate in apposita contabilità speciale di tesoreria.

Dal canto loro, talune banche, anche seguendo le indicazioni della Consob contenute nella comunicazione 15 febbraio 2001, n. DEM/1011405, hanno effettuato accantonamenti in bilancio a fronte delle somme derivanti dalle agevolazioni già fruite ed, a seguito della restituzione, avranno il problema di come trattare in bilancio tale operazione, se come onere definitivo da imputare a riduzione del preconstituito fondo ovvero come credito verso l'Erario, sul presupposto che la controversia dinanzi la Corte di giustizia UE sia ancora pendente. (A.F.)

**“La rivalutazione dei beni d'impresa”**, di F. DEZZANI e L. DEZZANI, in il fisco, 22/2002, fasc. n. 1, pag. 8539.

L'articolo commenta il D.M. 19 aprile 2002, n. 86 relativo alla rivalutazione dei beni in attuazione dell'art. 3 della legge 28 dicembre 2001, n. 448. In particolare, sono esaminati i beni rivalutabili, i soggetti destinatari della rivalutazione, le condizioni e i limiti al riconoscimento fiscale della rivalutazione, gli effetti fiscali e la disciplina dell'imposta sostitutiva. (FDA)

**“Il regime fiscale delle fondazioni bancarie”**, di L. FERLAZZO NATOLI, in Il fisco 28/2002, fasc. n. 1, pag. 10588.

Alla luce della nuova disciplina, la direzione intrapresa dal legislatore appare rivolta ad una concreta assimilazione delle Fondazioni bancarie alla categoria delle Onlus, a condizione che vengano rispettate le condizioni previste per tali ultimi soggetti dall'art.10 del D. Lgs. n. 460 del 1997. Non dovrebbero pertanto sussistere ostacoli affinché ad esse si renda applicabile il suddetto regime di favore che comporta di fatto un'esenzione sia per quanto attiene alle imposte dirette che per quanto riguarda le imposte indirette.

Quanto alla figura delle società di gestione del risparmio, che il comma 1-bis del D. Lgs. n. 153/1999 individua come soggetti destinatari della gestione delle partecipazioni nelle aziende bancarie, si ravvisa in tali soggetti la funzione di veri e propri *blind trust* che serviranno ad interrompere il rapporto diretto tra aziende bancarie e fondazioni consentendo a queste ultime di godere di tutte le agevolazioni fiscali degli enti non commerciali. (A.F.)

**“Le operazioni straordinarie e la revoca della Tremonti-bis secondo le Entrate e l'Assonime”**, di G. FERRANTI, in Corr. trib. 2002, pag. 2133.

Facendo seguito a precedenti pubblicazioni dello stesso Autore, vengono analizzate talune questioni ancora aperte in merito alla disciplina *Tremonti-bis*, con particolare riguardo alla revoca dell'agevolazione e alle modalità di applicazione alle operazioni straordinarie di impresa. In particolare il riferimento è agli orientamenti espressi dall'Agenzia delle Entrate e alle problematiche sollevate nonché alle posizioni espresse al riguardo dall'Assonime nella Circolare n.30/2002.

#### Revoca dell'agevolazione e cessione del contratto di leasing

Secondo l'Assonime, la cessione del contratto di leasing è da equipararsi a un disinvestimento, in linea con l'orientamento espresso dall'Amministrazione relativamente alla precedente agevolazione Tremonti. Risulterebbe tuttavia auspicabile che l'Agenzia delle Entrate si pronunci in merito al valore da assumere ai fini del computo del disinvestimento, atteso che una configurazione al netto dei canoni ancora da pagare (e del prezzo di riscatto), pur apparendo quella più coerente a livello sistematico, può in taluni casi determinare effetti particolarmente favorevoli al contribuente.

In merito alla revoca dell'agevolazione l'Assonime rileva che:

- la revoca opera con riferimento ai “periodi” di imposta nei quali beni permangono nell'azienda, potendo quindi, in alcuni casi, il periodo di sorveglianza estendersi su un arco temporale inferiore o superiore a 24 (beni mobili) o 60 (beni immobili) mesi solari;
- la rilevanza della causola antielusiva è limitata al periodo di imposta in cui avviene il disinvestimento; pertanto, laddove nel periodo agevolato e per effetto dell'agevolazione, si sia determinata una perdita fiscale, essa può essere utilizzata secondo i criteri generali del TUIR anche nel periodo di imposta in cui avviene la revoca.

#### Operazioni straordinarie

##### *Calcolo della media dei periodi precedenti*

Con riferimento ai conferimenti di azienda, anche effettuati in regime di neutralità, la Circ. 4/E del 2002 ha chiarito che il conferitario non deve tenere conto degli investimenti effettuati dal conferente nel periodo precedente, in quanto conferente e conferitario permangono soggetti autonomi anche dopo l'operazione.

Per le operazioni di fusione e scissione l'Amministrazione ha affermato (cfr. Circ. 90/E del 2001) doversi tener conto degli investimenti pregressi effettuati dalle società partecipanti alla fusione o dalla società scissa. L'Assonime ritiene che tale principio possa applicarsi, con riferimento al periodo di imposta in cui avviene l'operazione, solo in presenza di operazioni con effetti retroattivi (in caso contrario infatti ciascun soggetto beneficerebbe dell'agevolazione in via autonoma) e che

inoltre, in tali casi, vada tenuto analiticamente conto di tutti gli investimenti effettuati come se i soggetti interessati fossero stati sin dall'inizio uno solo (per una diversa impostazione, nel senso di considerare per ogni periodo di imposta gli investimenti netti da ciascuno effettuati, cfr., ad esempio, "L'agevolazione Tremonti nelle operazioni straordinarie", di L. Rossi-M. Ampolilla, in Boll. Trib. 11/2002).

La concessione in affitto (o usufrutto) dell'azienda non determina, a detta dell'Assonime, disinvestimento dei beni inclusi nel compendio aziendale, atteso che la proprietà degli stessi permane in capo al locatore/nudo proprietario. L'Autore ritiene inoltre che in tali ipotesi, come anche nel caso di donazione di azienda, la media degli investimenti pregressi non debba transitare all'affittuario/usufruttuario/donatario, non subentrando lo stesso nelle posizioni soggettive del dante causa.

*"Passaggio" degli investimenti agevolati e disinvestimenti in presenza di operazioni straordinarie*  
In caso di fusioni e scissioni con effetti retroattivi e di conferimenti (anche neutrali) di azienda, l'Assonime ritiene che gli investimenti effettuati nel periodo in cui è avvenuta l'operazione, e prima della stessa, debbano essere imputati alla società incorporante o risultante dalla fusione, alla beneficiaria ovvero alla conferitaria. Non potranno essere invece imputati all'affittuario eventuali investimenti del concedente, mantenendo quest'ultimo la proprietà del bene.

Secondo l'Agenzia delle Entrate (Circ. 4/E del 2002) i conferimenti, anche infragruppo si considerano per il conferente disinvestimenti (per una diversa impostazione, cfr., ad esempio, "L'agevolazione Tremonti nelle operazioni straordinarie", cit.), da computare al valore normale (cfr. Circ. 99/E del 2002) in diminuzione degli investimenti effettuati, che tuttavia non determinano la revoca dell'agevolazione.

#### *Fusione tra società di vecchia e nuova costituzione*

In merito alla possibilità che, in caso di fusione in una società di nuova costituzione di società già esistenti alla data di entrata in vigore delle *Tremonti-bis*, l'anzianità delle società fuse possa essere utilizzata per rendere agevolabili gli investimenti effettuati dalla società neo-costituita, l'Assonime ritiene che ciò non sia possibile nel caso in cui la fusione abbia effetti retroattivi (cfr., per una impostazione parzialmente diversa, "L'agevolazione Tremonti nelle operazioni straordinarie", cit.) e possibile, in caso di fusione non retroattiva avvenuta nel primo periodo di imposta di vigore dell'agevolazione, limitatamente agli investimenti effettuati nel periodo successivo dalla società incorporante/risultante dalla fusione in posizione di "erede" delle società incorporate/fuse. (P.T.)

#### **"Sulla spettanza dell'agevolazione *Tremonti-bis* ai beni concessi in locazione operativa da parte di intermediari finanziari"** di M. LEOTTA e G. ALBANO, in Rass. trib. 2002, pag. 1016.

Nell'articolo viene criticata l'impostazione adottata dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 41/E del 13.5.2002, che ha ritenuto non potersi attribuire l'agevolazione "*Tremonti-bis*" agli intermediari finanziari, per i beni dagli stessi acquistati e concessi in locazione operativa, in quanto, applicandosi alle operazioni di leasing operativo concluse da intermediari finanziari le disposizioni di cui alla Circolare della Banca d'Italia n.216 del 5.8.96<sup>(4)</sup>, le stesse verrebbero assimilate a contratti di locazione finanziaria piuttosto che, come di regola avviene per altre imprese, a contratti di noleggio<sup>(5)</sup>.

Gli Autori, pur concordando con la natura finanziaria delle operazioni in argomento, rilevante ai fini dell'applicazione di altre norme tributarie, e in particolare dell'art. 67, comma 8 del TUIR che regola la determinazione delle quote di ammortamento dei beni in locazione finanziaria, ritengono che ciò non sia sufficiente ad escludere la fruibilità dell'agevolazione da parte della società di leasing.

<sup>4</sup> Nella Circolare è stabilito che gli intermediari finanziari possano concludere operazioni di leasing operativo a condizione che: a) l'acquisto del bene da parte della società di leasing avvenga solo a fronte di contratti già stipulati con la clientela; b) sia previsto il trasferimento dei rischi inerenti al bene in capo ad altro soggetto; c) sia stabilito un obbligo di riacquisto del bene da parte del fornitore o altro soggetto terzo nel caso in cui al termine della locazione l'intermediario non possa procedere ad ulteriore locazione del bene.

<sup>5</sup> Per tali contratti le agevolazioni vengono riconosciute in capo alla società che dà in noleggio il bene.

Nel contratto di locazione operativa, infatti, non appare prioritario l'obiettivo di far conseguire al conduttore la disponibilità definitiva del bene al termine del contratto (in quanto, di norma, non è prevista, un'opzione di riscatto), che caratterizza invece le operazioni di locazione finanziaria, e che rappresenta la ratio dell'esclusione della società di leasing dalla agevolazione di cui alla "Tremonti-bis" e dell'attribuzione della stessa all'utilizzatore del bene. D'altra parte, l'intermediario che concede il bene in locazione operativa compie in ogni caso un investimento a titolo definitivo, e pertanto come tale agevolabile, in quanto l'obbligo di riacquisto da parte del fornitore, previsto dalla normativa di Vigilanza, rappresenta un'opzione che, come tale, può essere esercitata o meno. Ritenere il bene non agevolabile in capo all'intermediario, peraltro, porterebbe, di fatto, ad escludere l'agevolazione per tutti i soggetti partecipanti all'operazione, disattendendo conseguentemente la ratio della legge, atteso che neanche il conduttore potrebbe avvalersene, in mancanza di una opzione di riscatto del bene.

Qualora l'opzione di retrocessione venisse esercitata, gli Autori sostengono che il disinvestimento effettuato comporterebbe una diminuzione della base agevolabile nonché il ricalcolo dell'agevolazione nel caso in cui la retrocessione sia avvenuta nel periodo "di sorveglianza" previsto dalla norma. (P.T.)

**"Effetti e decorrenza del decreto <<salva-deficit>> per le fondazioni bancarie",** di G. PROVAGGI, in Corr. trib. 2002, pag. 2410.

Con il Decreto Legge 15 aprile 2002, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 giugno 2002, n. 112, il legislatore italiano ha preso atto della pronuncia della Commissione UE 11 dicembre 2001 che ha considerato aiuti di Stato illegali le agevolazioni per le operazioni di ristrutturazione delle banche dettate dalla L. n. 461/1998 e dal D. Lgs. n. 153/1999 ed ha conseguentemente provveduto alla revoca delle medesime agevolazioni.

Peraltro, nel provvedimento in esame è stato altresì precisato, all'art. 5, comma 1, che resta fermo quanto disposto in tema di fondazioni bancarie giacché non interessate dalla decisione della Commissione.

Tale precisazione vale a superare le indicazioni emerse a seguito della emanazione del comunicato stampa del 3 aprile 2000 con il quale il Ministero del tesoro, del bilancio e della programmazione economica ed il Ministero delle finanze avevano disposto la sospensione dell'art. 12 del D. Lgs. n. 153 del 1999 in tema di agevolazioni alle fondazioni bancarie.

Rispetto a tale indicazione della legge n. 112, si pone il problema per quelle fondazioni che, per adeguarsi alle indicazioni ministeriali, abbiano disatteso il disposto del citato art. 12 e, negli esercizi 1999 e 2000, abbiano effettuato un maggior versamento di Irpeg conseguente alla mancata applicazione dell'aliquota Irpeg agevolata ovvero riportato a nuovo o chiesto a rimborso il maggior credito d'imposta sui dividendi non utilizzato nell'anno.

Assumendo che le disposizioni sulle fondazioni abbiano continuato ad esplicare effetti anche nel periodo di sospensione e che quindi la Legge n. 112/2002 introduca un chiarimento valido *ex tunc*, le evidenziate situazioni di contrasto rispetto alla normativa vigente potrebbero essere risolte procedendo, nella ipotesi di mancata applicazione dell'Irpeg ridotta, alla richiesta di rimborso della maggiore Irpeg versata indebitamente.

Nell'altro caso, relativo al credito d'imposta sui dividendi, si dovrà procedere alla formale rinuncia al rimborso e, se riportato a nuovo, il credito non dovrà essere utilizzato. In nessuna delle ipotesi esaminate si renderanno dovute sanzioni amministrative. (A.F.)

**"L'agevolazione Tremonti nelle operazioni straordinarie",** di L. ROSSI e M. AMPOLILLA, in Boll. trib. 2002, pag. 832.

L'articolo analizza le modalità di applicazione dell'agevolazione *Tremonti-bis* nelle operazioni di fusione, scissione e conferimento ex art. 4 del D. Lgs. 358/97.

Dopo aver richiamato i principali elementi della legge, e in particolare i requisiti di novità del bene e di "attività" del soggetto alla data di entrata in vigore delle disposizioni (25.10.2001), nonché le

modalità di calcolo e le condizioni di revoca dell'agevolazione, viene compiuta una separata disamina delle problematiche applicative relativamente alle operazioni suddette.

Per le operazioni di fusione propria o per incorporazione, realizzate successivamente all'entrata in vigore della legge, ovvero in caso di fusione per incorporazione in cui l'incorporante sia stata costituita successivamente a tale data, si afferma quanto segue.

- L'agevolazione può essere fruita dalla società incorporante o risultante dalla fusione, anche nel caso in cui tale soggetto non risultasse in attività alla data del 25.10.2001, in applicazione del principio di cui all'art.123 del TUIR, che dispone il subentro della società incorporante o risultante dalla fusione negli obblighi e nei diritti delle società fuse o incorporate<sup>(6)</sup>. In caso di operazione non retroattiva, tuttavia, il beneficio non potrà essere goduto dalla società incorporante o risultante dalla fusione, relativamente agli investimenti già computati ed agevolati in capo alle società fuse o incorporate in sede di determinazione del reddito relativo alla frazione del periodo di imposta fino alla data di fusione.
- Il requisito della novità del bene permane in capo alla società incorporante o risultante dalla fusione, che abbia ricevuto il bene per effetto della fusione stessa, anche nel caso in cui l'operazione abbia avuto luogo successivamente alla messa in funzione del bene da parte del soggetto incorporato o fuso; ciò sempre in applicazione del suddetto principio di cui all'art. 123 del TUIR.
- Deve ritenersi applicabile alla società risultante dalla fusione o incorporante la disciplina relativa alla revoca dell'agevolazione, anche con riferimento a beni agevolati in capo alle società incorporate o fuse, nel caso in cui tali beni venissero ceduti dalla società incorporante o risultante dalla fusione prima del decorso del periodo di "sorveglianza" previsto dalla legge.
- In linea con l'orientamento espresso dall'Amministrazione finanziaria, ai fini dell'individuazione dei periodi di imposta rilevanti per il calcolo della media degli investimenti effettuati da tutte le società partecipanti alla fusione, occorre fare riferimento alla società che ha iniziato l'attività prima delle altre. Ai fini del calcolo della media, nel caso in cui in un anno una società abbia effettuato disinvestimenti superiori agli investimenti effettuati, gli Autori ritengono che tale eccedenza vada assunta pari a zero, e non sommata algebricamente agli investimenti delle altre società partecipanti alla fusione, non potendo la società incorporante o risultante dalla fusione che prendere a base dei suoi calcoli i dati come sarebbero stati rilevati dalle società fuse o incorporate (cfr., *contra*, Assonime in Circ. n.5 del 5.4.2002). Circa la facoltà di escludere dal computo il periodo di imposta che mostra il valore più alto degli investimenti, si considera ragionevole che tale facoltà sia esercitata previa unificazione degli importi degli investimenti netti effettuati per ciascun anno dalle società incorporate o partecipanti alla fusione.

Per le operazioni di scissione, in caso di beneficiaria costituita successivamente all'entrata in vigore della legge, si affermano principi analoghi a quelli applicabili alle operazioni di fusione, esprimendo in particolare le seguenti posizioni<sup>(7)</sup>

- riconoscibilità dell'agevolazione in capo alla beneficiaria, in applicazione del principio di cui all'art. 123-*bis*, comma 4, del TUIR, che dispone il subentro delle società beneficiarie nelle posizioni soggettive della società scissa. In caso di scissione totale non retroattiva, le beneficiarie non potranno godere, nel periodo di imposta in cui è avvenuta la scissione, della agevolazione relativa ai beni già computati dalla scissa nella determinazione del reddito relativo alla frazione di tale periodo fino alla data di efficacia dell'operazione. Sia in caso di scissione totale retroattiva, sia per la scissione parziale, limitatamente ai beni

---

<sup>6</sup> A rigore di interpretazione, dovrebbero tuttavia essere esclusi gli investimenti effettuati dalla incorporante fino alla data di efficacia della fusione.

<sup>7</sup> Sul tema l'Amministrazione Finanziaria è da ultimo intervenuta con R.M. 256/E del 1.8.2002, negando la configurabilità delle agevolazioni di cui alla Tremonti bis in capo a società beneficiaria di scissione parziale, costituita per effetto della operazione di scissione successivamente all'entrata in vigore della legge, con riferimento ad investimenti eventualmente dalla stessa effettuati successivamente alla data di efficacia della scissione (il caso di beni agevolabili trasferiti non è stato affrontato in quanto non oggetto dell'istanza di interpello cui la Risoluzione si riferisce).

trasferiti, le beneficiarie dovrebbero invece poter godere dell'agevolazione nel periodo di imposta in cui è avvenuta l'operazione<sup>(8)</sup>;

- permanenza in capo alla società beneficiaria del requisito della novità del bene trasferito per effetto della scissione, configurando tale requisito una posizione soggettiva specificamente connessa all'elemento dell'attivo/bene scisso, che si trasferisce alla beneficiaria ai sensi del suddetto art. 123-bis, comma 4, del TUIR;
- applicazione, in capo alla beneficiaria, delle disposizioni relative alla revoca dell'agevolazione, con attribuzione alla società beneficiaria dei disinvestimenti effettuati dalla scissa nel periodo di imposta in cui si è verificata la scissione, ed anteriormente alla data di efficacia giuridica dell'operazione, in proporzione al costo dei beni agevolabili trasferiti per effetto della scissione (cfr., *contra*, Assonime in Circ. n.5 del 5.4.2002);
- evidenziazione degli effetti distorsivi potenzialmente derivanti dalla interpretazione dell'Amministrazione Finanziaria di cui alle Circolari 90/E del 2001 e 4/E del 2002, secondo la quale la società beneficiaria deve considerare, ai fini del computo della media, i costi degli investimenti realizzati negli esercizi di riferimento dalla società scissa, in proporzione della quota di patrimonio netto contabile acquisita a seguito dell'operazione<sup>(9)</sup>; prospettazione di un criterio alternativo, basato sulla attribuzione puntuale degli investimenti pregressi riconducibili al ramo di azienda scisso, nel caso in cui ciò risulti possibile, da verificare tuttavia caso per caso mediante procedura di interpello, trattandosi criterio diverso da quello esplicitato dall'Amministrazione.

Per i conferimenti effettuati ai sensi dell'art. 4 del D. Lgs 358/97 (c.d. "conferimenti neutrali") gli AA. esprimono le seguenti posizioni:

- critica dell'impostazione ministeriale (cfr. R.M. 99 del 28.3.2002) che ravvisa nel conferimento una ipotesi di disinvestimento del bene, in quanto dalla stessa conseguirebbe la non agevolabilità del bene presso la conferitaria (per effetto dell'operazione di disinvestimento verrebbe infatti meno il requisito di novità richiesto dalla legge). In particolare tale interpretazione viene ritenuta in contrasto con l'art. 4, comma 1, del D. Lgs. 358/97, che prevede che il soggetto conferitario subentri nella posizione di quello conferente in ordine agli elementi dell'attivo e del passivo trasferiti;
- condivisione della posizione espressa nella Circ. Min. n.4/E del 2002, secondo cui il conferitario, anche in ipotesi di conferimento neutrale, non dovrà tener conto, ai fini del computo dell'agevolazione, degli investimenti effettuati dal conferente nel quinquennio precedente, trattandosi di posizione soggettiva unitaria del conferente non correlabile ai singoli elementi dell'attivo trasferiti. (P.T.)

### **Prassi Amministrativa**

**Agevolazioni – Tremonti-bis – Detassazione del reddito d'impresa e di lavoro autonomo reinvestito – Art. 4, comma 3, della L. 18 ottobre 2001, n. 383 – Istanza d'interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.**

Ris. Agenzia delle entrate 20 marzo 2002, n. 93/E, in Il fisco 2002, fasc. n. 2, pag. 6930.

---

<sup>8</sup> Sul tema, in senso contrario, cfr. R.M. 255/E del 1.8.2002, che relativamente a una scissione parziale perfezionata nel corso del 2001 afferma, stante la impossibilità di retroattività degli effetti fiscali stabilita per le scissioni parziali, che per il periodo di imposta 2001 la società scissa e la società beneficiaria avranno diritto ciascuna a determinare autonomamente i benefici in argomento sui nuovi investimenti da ciascuna realizzati. Successivamente alla scissione la beneficiaria alla quale siano stati trasferiti beni agevolati subentrerà nell'obbligo di conservare i medesimi per tutto il periodo di operatività del regime di revoca dell'agevolazione.

<sup>9</sup> Nella R.M. 255/E cit. l'Amministrazione ribadisce la correttezza di tale criterio rispetto ad un criterio analitico basato sui beni effettivamente trasferiti, ritenendo che solo attraverso un criterio proporzionale si possa dare rilievo, nel calcolo della media della società beneficiaria, agli investimenti pregressi effettuati dalla scissa nel caso in cui i beni stessi siano stati dismessi o ceduti prima della scissione.

La risoluzione stabilisce, relativamente alle società di capitali, quale sia la data di inizio dell'attività ai fini della fruizione dei benefici della Tremonti-bis.

Poiché il procedimento di costituzione di una società di capitali è molto articolata e si completa con l'iscrizione dell'atto costitutivo nel Registro delle Imprese, che attribuisce alla società la personalità giuridica, la risoluzione chiarisce che le operazioni poste in essere precedentemente alla data di iscrizione sono ratificate con effetto retroattivo.

Pertanto, nel caso in esame, la società iscritta nel Registro delle imprese successivamente al 25/10/2001 (data di entrata in vigore della Tremonti-bis), ma operante dal 12/10/2001 (data di convocazione del primo consiglio di amministrazione e di stipulazione dell'atto costitutivo) potrà fruire della detassazione degli investimenti.

**Agevolazioni – Agevolazioni Tremonti-bis – Conferimento di ramo d'azienda – Ammontare degli investimenti agevolabili – Determinazione – Art. 4 della L. 18 ottobre 2001, n. 383 – Istanza d'interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.**

Ris. Agenzia delle entrate 28 marzo 2002, n. 99/E, in Il fisco 2002, fasc. n. 2, pag. 6932.

Nella risoluzione viene precisato che il conferimento di un ramo di azienda costituisce per il conferente disinvestimento ai fini della fruizione dell'agevolazione Tremonti-bis da computare in diminuzione al volume degli investimenti operati nel medesimo periodo.

I beni strumentali ricompresi nel ramo d'azienda conferito vanno valutati sulla base del loro valore normale, eventualmente desumibile dalle valutazioni analitiche degli stessi effettuate nella perizia estimativa.

## Giurisprudenza

### Commissioni tributarie di merito

**Agevolazioni – IRPEG – Processo tributario – Procedimento di primo grado – Ricorso – Costituzione in giudizio della parte resistente – Costituzione tardiva – Ammissibilità.**

**Avviso di accertamento – Obbligo di motivazione – Motivazione “per relationem” – Legittimità.**

**Regime tributario delle fondazioni – Fondazioni non aventi la natura di enti commerciali – Agevolazioni soggettive – Applicabilità – Condizioni.**

**Fondazioni bancarie – Applicabilità – Non sussiste.**

Comm. trib. prov. di Milano, 30 novembre 2001, n. 532/1/01, in Massimario delle Commissioni Tributarie della Lombardia, 1/2002, pag. 85.

La costituzione in giudizio tardiva della parte resistente, vale a dire oltre il termine stabilito dall'art. 23 del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, è ammissibile se effettuata entro il termine di cui all'art. 32, comma 1, stesso decreto, come peraltro confermato dalle disposizioni transitorie di cui all'art. 72, comma 1, stesso decreto.

L'onere dell'Ufficio di indicare nell'avviso di accertamento gli elementi su cui esso si fonda può essere assolto “per relationem” mediante riferimento ad elementi e situazioni contenute in altri documenti, se questi risultano effettivamente conosciuti dalla ricorrente.

L'art. 12, comma 2, D.Lgs. 17 maggio 1999, n. 153, il quale ha previsto l'applicabilità del regime agevolativo previsto nell'art. 6 del DPR 29 settembre 1973, n. 601, alle fondazioni bancarie (qualificabili come enti non commerciali ed operanti nei settori indicati dall'art. 6) non ha valore interpretativo, con la conseguenza che detto regime è applicabile alle fondazioni bancarie solo *ex nunc*.

Non è condivisibile la tesi secondo la quale è ammissibile un'interpretazione estensiva dell'art. 6, DPR 29 settembre 1973, n. 601. La tassatività dell'elencazione dei soggetti beneficiari dell'agevolazione è desumibile dalla natura derogatoria (al principio generale di assoggettamento

delle persone giuridiche all'imposta sul reddito) della norma la quale, come tutte le norme di esenzione e agevolazione, non è suscettibile di interpretazione estensiva. Pertanto, un soggetto IRPEG, anche se non esercita attività commerciale in via esclusiva o prevalente, rientra tra i soggetti che beneficiano dell'agevolazione solo se identificabile nella specifica elencazione contenuta nell'art. 6. Le agevolazioni in commento non sono applicabili alle fondazioni bancarie poiché esse si limitano ad interventi indiretti a favore delle attività sociali ritenute meritevoli di tutela dalla norma agevolativa, mentre svolgono, almeno sino a quando il processo di dismissione delle partecipazioni bancarie non sarà definitivamente concluso, un'attività significativa nella gestione bancaria.

## **CATASTO**

### **Giurisprudenza**

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

**CATASTO – Proposta di attribuzione di rendita ex D.M. n. 701/1994 – Attribuzione della rendita definitiva da parte dell'Ufficio – Termine annuale ex art. 1, comma 3, del citato decreto ministeriale – Illegittimità – Sussiste.**

**Provvedimento di attribuzione di rendita – Motivazione – Requisiti minimi.**

**Opifici industriali – Reddito da prendere in considerazione – E' quello fondiario – Commisurazione al valore dell'edificio comprensivo dei macchinari installati – Illegittimità.**

Comm. trib. prov. di Roma, 10 gennaio 2002, n. 544, in Il fisco 11/2002, fasc. n. 1, pag. 4268.

E' illegittima, per eccesso dei limiti del potere regolamentare conferito al Ministro delle finanze dall'art. 2, commi 1-*quinques* ed 1-*septies*, del D.L. 23 gennaio 1993, n. 16, convertito in L. 24 marzo 1993, n. 75, la previsione, nell'art. 1, comma 3, del D.M. 19 aprile 1994, n. 701, di un termine annuale entro il quale, a pena di decadenza, l'ufficio del Territorio può verificare la dichiarazione presentata, ai fini del classamento, nelle forme di cui allo stesso D.M. n. 701/1994. La decadenza dell'ufficio dal potere di rettificazione attiene, infatti, ai profili sostanziali del rapporto tributario e non può essere ricondotta alla nozione di "procedura di utilizzazione dei dati risultanti dagli atti iscritti o trascritti", di cui al citato art. 2, comma 1-*quinques*, del D.L. n. 16/1993, né ricompresa tra le "condizioni, le modalità ed i termini per la presentazione e la registrazione delle dichiarazioni e le procedure, i sistemi e le caratteristiche tecniche per la loro presentazione su supposto informatico", di cui allo stesso art. 2, comma 1-*septies*.

In materia di attribuzione della rendita catastale agli opifici industriali i requisiti minimi di motivazione, richiesti per escludere la nullità dell'avviso in rettifica della dichiarazione presentata nelle forme previste dal D.M. 19 aprile 1994, n. 701, sono soddisfatti dalla individuazione dell'immobile nella sua tipologia e destinazione nella sua fisica consistenza con la indicazione del risultato della stima diretta dell'ufficio, fermo restando a carico dell'ufficio stesso, in sede di eventuale giudizio, l'onere di provare il fondamento di tale stima diretta.

Nel classamento degli opifici industriali viene in considerazione il solo reddito fondiario. E' perciò, illegittima l'attribuzione di una rendita, che sia stata commisurata ad un valore dell'edificio comprensivo di quello dei macchinari in esso installati, per loro natura amovibili senza necessità di alterazione della struttura dell'edificio stesso (nella specie la Commissione ha ritenuto illegittima la inclusione del valore delle turbine, ai fini dell'attribuzione della rendita catastale, in quello di un edificio destinato a centrale idroelettrica).

## **DICHIARAZIONE DEI REDDITI**

### **Dottrina**

**“La correzione della dichiarazione <<a favore >> del contribuente attende la pronuncia delle SS.UU.”**, di G. FERRANTI, in Corr. trib. 2002, pag. 2677.

La questione della rettificabilità o meno, a favore del contribuente, del contenuto delle dichiarazioni tributarie già presentate, ma “viziate” a causa di errori od omissioni non direttamente rilevabili dal contenuto delle dichiarazioni, sorta in conseguenza dell’assenza, prima dell’introduzione della disposizione di cui all’art. 2, comma 8, del DPR n. 322/1988, di una disciplina normativa in materia ha portato ad un lungo e complesso dibattito giurisprudenziale.

La Corte di Cassazione, dopo un iniziale orientamento favorevole al contribuente, ha successivamente assunto una posizione restrittiva, sostenendo la irretrattabilità della dichiarazione, che, al di fuori delle ipotesi di errori materiali o di calcolo, può essere “sostituita soltanto entro i termini previsti per una valida dichiarazione”.

**“La dichiarazione integrativa per il credito inesistente utilizzato in compensazione”**, di G. FERRANTI, in Corr. trib. 2002, pag. 2769.

L’A. affronta la questione della regolarizzazione del credito inesistente IVA utilizzato in compensazione con altri tributi o contributi per un importo superiore a quello risultante dalla relativa dichiarazione annuale (che si assume regolare) illustrando anche le modalità di compilazione di questo particolare tipo di dichiarazione integrativa, che presenta peculiarità specifiche.

Il contribuente può avvalersi dell’istituto del ravvedimento operoso effettuando il versamento delle somme a debito, corrispondenti al credito erroneamente utilizzato in compensazione, maggiorato degli interessi e della sanzione dovuta per il ravvedimento.

Nel caso di utilizzo di un credito IVA, in tutto o in parte inesistente, per compensare versamenti di contributi previdenziali, la violazione da regolarizzare è quella relativa al mancato versamento dei contributi e la sanzione applicabile è, di conseguenza, quella prevista ai fini previdenziali. (E.M.)

**“Le modalità di correzione delle dichiarazioni secondo l’Agenzia delle Entrate”**, di G. FERRANTI, in Corr. trib. 2002, pag. 2585.

Nell’articolo vengono illustrate le modalità ed i termini di presentazione delle dichiarazioni integrative ed in particolare le modalità di correzione delle dichiarazioni.

Dopo aver chiarito che il contribuente può inoltrare entro il termine di presentazione della dichiarazione originaria una nuova dichiarazione, rettificativa o integrativa, che sostituisce a tutti gli effetti quella presentata in precedenza, l’A. evidenzia il mutamento di indirizzo interpretativo dell’Agenzia delle Entrate, che ha finalmente riconosciuto la possibilità di presentare la dichiarazione integrativa anche se quella originaria è stata presentata in banca o posta, anziché in via telematica.

Viene ritenuto pertanto completamente superato l’indirizzo di considerare nulla la dichiarazione presentata su supporto cartaceo, anziché in via telematica, in quanto anche il modello cartaceo è conforme a quello approvato, mentre l’irregolarità commessa riguarda la redazione del modello stesso, che risulta validamente presentato anche se predisposto in maniera non conforme a quanto stabilito dalla norma e dalle istruzioni ministeriali. (E.M.)

## Giurisprudenza

### Corte di Cassazione

#### **Dichiarazione dei redditi – Rettificabilità – Limiti.**

Cass., sez. trib., 15 novembre 2000, n. 14778, in Dir. prat. trib. 6/2001, II, pag. 1039.

Eventuali errori commessi dal contribuente in sede di compilazione della dichiarazione annuale non possono essere rettificati successivamente all'emissione, da parte dell'Amministrazione, di un avviso di accertamento.

\*\*\*\*\*

Con commento di R. SUCCIO, "La rettificabilità della dichiarazione ad opera del contribuente: posizioni dottrinali e recenti evoluzioni giurisprudenziali".

### IRPEF

#### Prassi Amministrativa

**IRPEF – Detrazioni per oneri – Detrazione a favore di chi ha stipulato un contratto di locazione ex artt. 2, comma 3, e 4, commi 2 e 3, della L. n. 431/1998 e a favore dei lavoratori dipendenti che trasferiscono la residenza nel comune di lavoro o nei comuni limitrofi ex comma 1-bis del medesimo art. 4 – Cumulabilità – Inammissibilità.**

Ris. Agenzia delle entrate 14 febbraio 2002, n. 44/E, in Boll. trib. 2002, pag. 355.

La risoluzione ha precisato che la detrazione spettante agli inquilini di abitazioni principali locate con contratti a canone controllato o convenzionato non è cumulabile con quella spettante ai lavoratori dipendenti che hanno trasferito o trasferiscono la propria residenza nel comune di lavoro o in uno di quelli limitrofi.

Unica eccezione a tale regola si verifica nel caso di trasferimento del dipendente/inquilino in corso d'anno: la prima detrazione spetta per il periodo dell'anno anteriore al trasferimento mentre la seconda spetta per il periodo posteriore al trasferimento.

Nell'ipotesi di non cumulabilità delle detrazioni il contribuente potrà scegliere di far valere in dichiarazione la detrazione a lui più favorevole.

### IRPEG

#### Dottrina

**"Le strategie immediate "di gruppo" vanno ripensate in vista della riforma fiscale",** di J. BLOCH e L. SORGATO, in Corr. trib. 2002, pag. 943.

L'articolo prende spunto dal d.d.l. AC – 2144 contenente la delega per la riforma del sistema fiscale, disegno che, alla luce delle notevoli modifiche che dovranno essere apportate, impone di riconsiderare le strategie fiscali di gruppo.

In particolare, sono esaminate le novità contenute all'art. 4 del citato d.d.l. relative al regime del consolidato fiscale e all'indeducibilità delle minusvalenze derivanti dalla valutazione delle partecipazioni.

Con riferimento all'introduzione del consolidato fiscale, rilevano le problematiche connesse al riporto delle perdite pregresse, di cui all'art. 102, comma 1-*ter*, del TUIR..

A seguito della riforma, infatti, la base imponibile consolidata determinata in capo alla società controllante sarà data dalla somma degli imponibili delle singole società controllate, le quali potranno trasferire, con segno negativo, alla controllante la sola perdita di periodo, mentre quelle pregresse, cioè formatesi prima dell'adozione del modello "consolidato", non saranno trasferibili e potranno essere utilizzate solo per ridurre il reddito delle controllate stesse, prima del trasferimento alla controllante.

Gli AA., pertanto, suggeriscono di adottare strategie dirette a massimizzare la compensazione di utili e perdite fiscali a livello di gruppo e propongono, in modo da evitare penalizzazioni eccessive, la coesistenza, in via transitoria, sia del regime previsto per il riporto delle perdite pregresse di cui all'art. 102, comma 1-*ter*, del TUIR che del regime previsto per il consolidato fiscale, almeno sino all'esaurimento delle perdite pregresse utilizzabili dalle singole società di gruppo.

Con riferimento all'indeducibilità delle minusvalenze derivanti dalla valutazione delle partecipazioni, invece, gli AA. invitano a valutare attentamente l'opportunità di porre in essere delle svalutazioni fiscali, dato che non vi è certezza circa l'entrata in vigore della legge delegata.(PM).

**“Distribuzione dell'avanzo di fusione formato anche da riserve in sospensione d'imposta”**, di F. BONAIUTO, in I fisco, 11/2002, fasc. I, pag. 4155.

L'A. esamina il caso di avanzo di fusione formato sia da riserve in sospensione d'imposta cd. "moderata", ossia quelle tassabili soltanto in caso di distribuzione (ad esempio le riserve di rivalutazione, obbligatoria o facoltativa), sia da altre componenti precedentemente appartenute al patrimonio netto della società estintasi per effetto della fusione (capitale sociale, riserve di capitale, riserve di utili), chiedendosi se e in che misura una distribuzione "parziale" dell'avanzo ai soci dell'incorporante imponga a quest'ultima di seguire un ordine di precedenza preconstituito, imputando la distribuzione prioritariamente alle riserve in sospensione, oppure se, al contrario, l'incorporante abbia un'ampia discrezionalità nella distribuzione delle diverse poste di cui si compone l'avanzo di fusione.

Nonostante l'art. 123, comma 4, del TUIR subordini l'obbligo di ricostituzione, da parte della società incorporante, dei fondi in sospensione tassabili in caso di distribuzione alla sussistenza di un avanzo di fusione (o di un aumento di capitale sociale dell'incorporante di ammontare superiore al capitale complessivo delle società partecipanti alla fusione, al netto delle quote di capitale delle predette società partecipanti già possedute dall'incorporante o da altri), instaurando così una connessione fra la distribuzione dell'avanzo e l'acquisizione a tassazione delle riserve in sospensione che lo compongono, si rileva che il legislatore tributario non ha espresso al riguardo una posizione esplicita. Secondo l'A., una risposta al quesito passa attraverso la verifica della sussistenza o meno di principi o norme di sistema da cui si possa evincere un criterio di priorità che l'incorporante è chiamata a rispettare nella distribuzione ai soci di poste di patrimonio netto.

Un primo riferimento normativo di ausilio alla soluzione del problema potrebbe essere l'art. 105, comma 8, del TUIR, nel testo vigente prima delle modifiche apportate dal D.Lgs. n. 467/97 a seguito dell'abolizione della maggiorazione di conguaglio. Tale disposizione stabiliva che, ove nella delibera non fosse stabilito diversamente, la distribuzione di somme ai soci era regolata da un criterio convenzionale secondo cui occorreva attingere prioritariamente alle riserve di utili già assoggettate ad imposta e poi nell'ordine:

- alle riserve soggette a maggiorazione di conguaglio in misura ridotta;
- alle riserve soggette a maggiorazione di conguaglio in misura piena;
- alle riserve e fondi in sospensione d'imposta;
- alle riserve originate da apporti dei soci.

La norma consentiva quindi che la delibera stabilisse l'imputazione delle somme distribuite ad una riserva piuttosto che ad un'altra, e solo in assenza di tale indicazione un criterio convenzionale di imputazione delle stesse.

Un secondo riferimento normativo, più calzante in quanto tuttora in vigore, è costituito dall'art. 44, comma 2, del TUIR secondo cui, in ipotesi di aumenti di capitale mediante utilizzo di riserve di utili, la successiva riduzione del capitale medesimo si considera per presunzione assoluta distribuzione di utili. La *ratio* della norma, soprattutto in chiave antielusiva, potrebbe indurre a far ritenere che l'art. 44, comma 2, del TUIR costituisca un principio di sistema da applicare anche all'art. 123, comma 4, del TUIR per il quale, sempre nell'ottica antielusiva, le riserve in sospensione dovrebbero essere per presunzione quelle utilizzate per prime in ipotesi di distribuzione dell'avanzo, con effetti impositivi in capo alla società e ai soci.

A bene vedere, secondo l'A., anche tale interpretazione, sebbene favorevole al fisco, presenta elementi di debolezza. In primo luogo, perché l'art. 44, comma 2, disciplina un ipotesi ben delimitata di distribuzione ai soci di poste di patrimonio netto, che è quella della riduzione del capitale preceduta dall'aumento dello stesso mediante utilizzo di riserve di utili. In secondo luogo, laddove l'art. 44, comma 2, assurgesse a principio di sistema in chiave antielusiva, risulterebbe svuotata la portata dell'art. 37-*bis* del DPR n. 600/73, che accorda all'Amministrazione finanziaria il potere di disconoscere i vantaggi tributari realizzati anche per il tramite di distribuzioni ai soci di somme prelevate dalle voci di patrimonio netto diverse da quelle formate con utili.

Ad escludere che l'art. 44, comma 2, del TUIR possa considerarsi un principio di sistema è la stessa Amministrazione finanziaria (cfr. risoluzione n. 79/E del 31 maggio 2001), la quale, chiamata ad esprimersi sulla possibilità di riqualificare come distribuzione di dividendi la restituzione ai soci di somme originate da versamenti in conto capitale in presenza di utili accantonati a riserva, ha ritenuto che detta riqualificazione sarebbe possibile solo in presenza di un principio sistematico che "in relazione alle riduzioni del patrimonio netto configurasse un ordine di precedenza della distribuzione di utili rispetto alla restituzione di conferimenti ai soci". Tale principio secondo il Ministero non esiste, posto che l'art. 44, comma 2, del TUIR è norma di "carattere eccezionale".

Su tali premesse l'A. conclude che, fermo restando l'eventuale aspetto elusivo che la singola fattispecie può di volta in volta presentare, in assenza di un principio di sistema la soluzione più ragionevole sembra essere quella di effettuare una ripartizione proporzionale delle somme da distribuire in funzione della singole voci che dovessero comporre l'avanzo di fusione. (FDA)

**“Dichiarazione dei redditi della società incorporata: resta il paradosso della decorrenza del termine iniziale”**, di C. CARPENTIERI, in Rass. trib., 2002, pag. 609.

L'A., prendendo spunto da un caso pratico di fusione per incorporazione, in cui l'atto di fusione è depositato presso il registro delle imprese il 20 dicembre 2001 e la società incorporata ha un esercizio sociale non coincidente con l'anno solare (1.4.2000 – 31 marzo 2001) che chiude prima di quello dell'incorporante (1.7.2000 – 30.6.2001), di modo che la retrodatazione degli effetti della fusione ai fini delle imposte sui redditi è possibile nei limiti del periodo d'imposta più recente, e cioè nel caso di specie non oltre il 30.6.2001 (cfr. art. 123, comma 7, del TUIR), evidenzia la contraddizione presente nell'art. 11 del DPR n. 600/73, ora abrogato e sostituito dall'art. 5-*bis* del DPR n. 322/98, secondo cui la dichiarazione dell'incorporata relativa alla frazione di esercizio compreso tra l'inizio del periodo d'imposta in cui è effettuata la fusione e la data da cui ha effetto la medesima, doveva essere presentata, da parte della società incorporante, entro quattro mesi dalla data in cui la fusione aveva effetto. In sostanza, il combinato disposto dell'art. 123 del TUIR e dell'art. 11 del DPR n. 600/73 provocava il singolare paradosso che il termine di quattro mesi per la presentazione della dichiarazione (30.10.2001) scadeva prima ancora che si producessero gli effetti giuridici della fusione (20.12.2001), impedendo di fatto la retroazione della fusione ai fini fiscali.

L'inconveniente è stato solo parzialmente attenuato a seguito dell'abrogazione dell'art. 11 del DPR n. 600/73 per effetto dell'art. 6 del DPR n. 435/2001 che ha introdotto, a decorrere dal 1° gennaio 2002, un art. 5-*bis* nel DPR n. 322/98 in materia di termini di presentazione delle dichiarazioni in caso di fusione. Tale disposizione, pur riducendo i casi concreti in cui tale paradosso può verificarsi, tuttavia non lo ha eliminato del tutto, posto che sono stati semplicemente allungati i termini per la presentazione della dichiarazione (10 mesi in caso di presentazione in via telematica). Infatti, tornando al suddetto esempio, i dieci mesi dalla data in cui ha effetto la fusione

in caso di retrodatazione (30.6.2001) scadono il 30.4.2002, termine che è ancora ampiamente aperto alla data ipotizzata per il deposito dell'atto di fusione presso il registro delle imprese (20.12.2001).

Il problema rimane invece aperto nella ipotesi in cui la società incorporata chiude l'esercizio il 30 gennaio mentre la società incorporante chiude il suo esercizio il 28 febbraio e l'atto di fusione è depositato presso il registro delle imprese il 31 dicembre 2001. Infatti, in tale caso i dieci mesi dalla data da cui si retrodatano gli effetti della fusione scadono lo stesso 31 dicembre 2001. Al fine di eliminare tale inconveniente, sarebbe stato opportuno che l'art. 5-bis del DPR n. 322/97 avesse precisato che il termine di presentazione per la dichiarazione della "frazione di esercizio" della incorporata prescinde dalla retrodatazione della fusione e decorre soltanto dalla efficacia della fusione in termini di deposito del relativo atto. In sostanza sarebbe stato sufficiente che la norma venisse formulata come quella in materia di scissione contenuta nel comma 3-bis dell'abrogato art. 11 del DPR n. 600/73, in cui era previsto l'inciso "indipendentemente da eventuali effetti retroattivi", dando così risalto solo alla decorrenza degli effetti giuridici della fusione. (FDA).

**"Dal consolidato di fatto al consolidato fiscale"**, di E. CINTOLESI, in Il fisco 2002, fasc. 1, pag. 7786.

Dopo aver illustrato sommariamente i caratteri essenziali del c.d. "consolidato fiscale" proposto nel nuovo progetto di riforma dell'imposta sul reddito delle società, l'A. ne analizza criticamente gli effetti.

Il regime di consolidamento degli imponibili (in base al quale la società capogruppo presenta un'unica dichiarazione, contenente la somma algebrica dell'imponibile proprio e di quelli delle società controllate, debitamente rettificati) dipende da una scelta facoltativa delle società componenti il gruppo, che possono esercitarla (per un periodo non inferiore a tre anni, salvo il caso di perdita del requisito del controllo) se conveniente, o rinunciarvi, se ritenuta svantaggiosa.

Al regime opzionale di tassazione si accompagnano, ovviamente, altre importanti modifiche alla disciplina generale di determinazione del reddito di impresa (esenzione delle plusvalenze realizzate su partecipazioni costituenti immobilizzazioni finanziarie possedute da almeno un anno quando la società partecipata eserciti una effettiva attività commerciale e non sia residente in Paesi a regime fiscale privilegiato; corrispondente indeducibilità delle minusvalenze iscritte o realizzate sulle anzidette partecipazioni; esclusione dal concorso alla formazione del reddito del 95% degli utili distribuiti dalle società), le quali, se sono perfettamente coerenti in un sistema di consolidato fiscale, non lo sono altrettanto in regimi di tassazione distinta dai redditi prodotti singolarmente dalle società che non optano per il regime consolidato o che non hanno i requisiti per farlo.

L'impressione che l'A. ne ricava è che le nuove regole impediscano di realizzare quella specie di "consolidato di fatto" che in base all'attuale regime veniva assicurato dal criterio di tassazione dei dividendi, correlati all'attribuzione dei crediti d'imposta e dal riconoscimento fiscale, entro certi limiti, alle svalutazioni delle partecipazioni societarie.

Da un esame comparativo dei due regimi, chiarito con un esempio pratico, l'A. evidenzia come, con il regime proposto dalla delega, le società che detengono partecipazioni in altre società non rientranti in un regime di tassazione consolidata non avranno più la possibilità di dedurre le perdite eventualmente subite dalle società partecipate in conseguenza dei risultati negativi di gestione che ne riducono il patrimonio. L'unico modo per ottenere la compensazione tra le perdite subite da una società partecipata e gli utili prodotti da un'altra è quello di entrare nel regime di consolidato fiscale ove ne ricorrano condizioni e requisiti.

Un'altra anomalia, rilevata dall'A., del nuovo sistema che riproduce, in parte, il fenomeno della doppia imposizione economica sui dividendi è quella del regime di esclusione dal reddito degli utili societari stabilita nella misura del 95% del loro ammontare.

Tale esclusione opererebbe soltanto nei confronti di società di capitali e non anche nei confronti dei soggetti diversi da queste, per i quali è prevista invece una tassazione degli utili, anche se su base ridotta.

In tal modo la tassazione in capo al destinatario finale dei dividendi si aggiunge a quella inizialmente applicata sulle società che ha prodotto il reddito ripristinando così il fenomeno della doppia imposizione. (E.M.)

**“Problematiche elusive connesse all’utilizzo dei trusts”**, di G. D’ALFONSO, in Il fisco 2002, fasc. 1, pag. 5958.

L’A. valuta i rischi che potrebbero derivare in concreto dall’utilizzo elusivo del *trust*.

I casi di scuola elaborati dalla dottrina configurano un uso anomalo del *trust* tutte le volte in cui il beneficiario è lo stesso *settlor*, o in cui il *settlor* oltre a coincidere con il beneficiario mantenga anche un potere di indirizzo o di gestione sull’attività del *trustee*, oppure quando il *trust* è strutturato come revocabile a totale discrezione del disponente.

L’A. ritiene che l’applicazione della nuova normativa CFC potrebbe costituire un valido supporto per contrastare i possibili utilizzi elusivi del *trust*, sempreché venga risolto preliminarmente il problema della sua qualificazione giuridica che permette di stabilire se esso rientri o meno tra quei soggetti (impresa o altro ente) a cui risulta applicabile la predetta normativa.

Altre disposizioni antielusive utilizzabili nel caso di *trusts* apparenti, e cioè soltanto formali e sostanzialmente predisposti ad eludere imposte sono rinvenibili nelle convenzioni contro le doppie imposizioni. Sono disposizioni che, in gran parte, riprendono il principio della prevalenza della sostanza sulla forma. (E.M.)

**“La cessione delle eccedenze IRPEG nell’ambito dei gruppi d’impresa”**, di R. FANELLI, in Corr. trib., 2002, pag. 1773.

L’A. esamina la disciplina relativa alla cessione delle eccedenze Irpeg nell’ambito dei gruppi d’impresa, contenuta nell’art. 43-ter del DPR n. 602/73, soffermandosi in particolare sulla nozione di “gruppo”, e cioè sui soggetti che ai fini della suddetta disciplina possono assumere la veste di cedenti o cessionari delle eccedenze Irpeg risultanti dalla dichiarazione dei redditi.

Al riguardo, si considerano appartenenti al gruppo l’ente o la società controllante e le società da questo controllate, se l’ente o la società controllante possiede una percentuale superiore la 50% del capitale della/e società controllata/e fin dall’inizio del periodo d’imposta precedente a quello cui si riferiscono i crediti di imposta ceduti. Tenuto conto della prassi amministrativa in materia di liquidazione dell’IVA di gruppo, disciplinata dal D.M. 13 dicembre 1979 (cfr. C.M. 28 febbraio 1986, n. 16/360711), il requisito del possesso di almeno la metà più una delle quote o azioni aventi il diritto di voto comporta che una società controllata debba avere, nell’ambito della catena di controllo, solo e non più di una società direttamente controllante in capo alla quale l’Erario potrà verificare il possesso delle azioni o quote. Secondo tale prassi, non possono quindi considerarsi controllate le società nelle quali la partecipazione richiesta (almeno il 50%) sia posseduta insieme da due o più società. Sono invece considerate società controllate quelle controllate indirettamente attraverso un’altra società controllata.

L’Amministrazione finanziaria ha inoltre chiarito che mentre il soggetto controllante può essere sia una società sia un ente (anche non commerciale), i soggetti controllati possono essere soltanto le società per azioni, in accomandita per azioni ed a responsabilità limitata (cfr. R.M. n. 237/E del 23 ottobre 1996).

Tra i soggetti ai quali si applica la disciplina di cui all’art. 43-ter del DPR n. 602/73 si comprendono, in ogni caso, le società e gli enti che hanno l’obbligo di redigere il bilancio consolidato, nonché le imprese, soggette ad Irpeg, incluse nel consolidamento con il metodo integrale. Per tali soggetti, quindi, la disciplina della cessione delle eccedenze si applica indipendentemente dalla sussistenza del requisito del possesso di oltre il 50% del capitale dall’inizio del periodo d’imposta precedente a quello cui si riferiscono i crediti ceduti.

Per quanto concerne l’utilizzo delle eccedenze da parte del cessionario, per effetto della clausola di retroattività prevista dalla legge le eccedenze possono essere utilizzate in diminuzione dei versamenti di imposte a decorrere dall’inizio del periodo d’imposta del soggetto cedente. Pertanto in caso di esercizio coincidente con l’anno solare, il cessionario può utilizzare il credito a partire dal

1° gennaio dell'anno in cui la cessione si perfeziona. L'utilizzo dell'eccedenza da parte del cessionario ai fini del versamento dell'Irpeg, dell'imposta integrativa di cui all'art. 105-*bis* del TUIR e dell'imposta sostitutiva di cui al D.Lgs. n. 358/97 può avvenire senza limiti di importo, trattandosi di compensazione "verticale". Al contrario, l'utilizzo dell'eccedenza in compensazione con altri tributi o contributi ai sensi del D.Lgs. n. 241/97 è soggetto all'ordinario limite di lire 1 mld (€ 516.456,90). (FDA)

**“L'affrancamento gratuito del disavanzo da annullamento – Tra incongruenze e lacune di sistema”**, di R. LOCCO e F. FANTI, in Il fisco 17/2002, fasc. n. 1, pag. 6746.

L'articolo prende in esame l'affrancamento gratuito del disavanzo da annullamento, previsto all'art. 6, comma 2, lett. a) del D.lgs. n. 358/1997.

In particolare, tale norma prevede il riconoscimento gratuito del disavanzo fino a concorrenza delle sole plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni qualificate che abbiano già scontato l'imposta sostitutiva, escludendo quindi quelle già tassate ma derivanti dalla cessione di partecipazioni non qualificate.

Tale incongruenza, ad avviso degli AA., è dovuta al mancato coordinamento tra la citata disposizione di cui all'art. 6, comma 2, lett. a) del D.lgs. n. 358/1997 e la disciplina sui capital gains prevista dal D.lgs. n. 461/1997.

Pertanto gli AA. auspicano un intervento del legislatore diretto a riconoscere fiscalmente quella parte di disavanzo corrispondente all'ammontare delle plusvalenze realizzate e tassate all'atto della cessione delle partecipazioni (indipendentemente dal fatto che siano qualificate o meno), avendo riguardo esclusivamente all'entità dell'imposta scontata.

In tal modo, se la tassazione all'atto della cessione della partecipazione è stata superiore a quella già scontata per l'affrancamento, il disavanzo sarà riconosciuto integralmente, se invece la tassazione è stata inferiore, il disavanzo sarà riconosciuto proporzionalmente all'imposizione scontata, ovvero totalmente pagando la differenza. (PM).

**“L'imposta sostitutiva sulle riorganizzazioni aziendali”**, di P. MONARCA, in Corr. trib. 2002, pag. 1785.

L'articolo riassume, in linea generale, le modalità di liquidazione e versamento dell'imposta sostitutiva sulle riorganizzazioni aziendali di cui al D.lgs. n. 358/1997.

In particolare, l'A. dopo aver richiamato le disposizioni contenute in tale decreto relativamente alle operazioni di cessione e di conferimento di aziende, alla fusione, alla scissione ed alla permuta di partecipazioni, fa presente che, per le operazioni di conferimento, la volontà di optare per l'applicazione del suddetto regime sostitutivo deve essere manifestata nell'atto di conferimento e confermata mediante la compilazione del quadro RQ del modello UNICO 2002, Società di capitali, mentre per le altre fattispecie è sufficiente la compilazione del quadro RQ. (PM).

**“L'operazione di *leveraged buyout* a confronto con la legge delega per la riforma del sistema fiscale”**, di M. PENNESI e F.M. SPINA, in Il fisco, 18/2002, fasc. n. 1, pag. 7136.

Gli A.A., dopo aver sinteticamente descritto l'operazione di *leveraged buyout*, esaminano le implicazioni fiscali connesse alle singole fasi di cui essa si compone (assunzione del finanziamento da parte della società acquirente, acquisto della partecipazione nella società *target*, fusione per incorporazione di quest'ultima nella società acquirente) alla luce dei principi contenuti nel disegno di legge delega per la riforma del sistema fiscale. Secondo gli AA. le disposizioni in materia di indeducibilità degli oneri finanziari (previsione di un nuovo pro-rata di indeducibilità per i soli oneri finanziari nel caso di possesso di partecipazioni rientranti nel regime di *participation exemption* nonché la cd. *thin capitalization*) e l'impossibilità del riconoscimento dei maggiori valori iscritti per effetto dell'imputazione dei disavanzi da annullamento e da concambio derivanti da operazioni di fusione e scissione, dovrebbero comportare una riconsiderazione dell'attuale appetibilità di

acquistare una società attraverso la tecnica del *leveraged buyout*. Dovrebbero peraltro aprirsi nuove opportunità fiscali a livello di gruppo attraverso l'introduzione del consolidato fiscale, di modo che la pianificazione fiscale non dovrà più necessariamente basarsi su un processo di concentrazione dei benefici (es. ammortamento del disavanzo/avviamento) in capo ad un solo soggetto giuridico anche se parte di un gruppo. (FDA)

### Prassi Amministrativa

#### **IRPEG – Società ed enti commerciali – Dividendi esteri – Utili distribuiti da società collegate residenti in un Paese incluso nella *black list* – Applicazione dell'art. 96, comma 1, del DPR 22 dicembre 1986, n. 917 – Esclusione.**

Ris. Agenzia delle entrate 18 gennaio 2002, n. 11/E, in Il fisco 2002, fasc. 2, pag. 4972.

La risoluzione chiarisce che la disposizione di cui all'art. 96, comma 1, TUIR, (tassazione degli utili distribuiti nella misura del 40% del loro ammontare) non si applica agli utili distribuiti da società collegate residenti in Paesi a regime fiscale privilegiato (c.d. *black list*) anche se viene dimostrato che tali società esercitano un'effettiva attività industriale nel Paese in cui hanno sede.

#### **IRPEG – Disposizioni antielusive – Operazione di scissione parziale e proporzionale – Art. 37-bis del DPR 29 settembre 1973, n. 600 – Richiesta di parere ex art. 21 della L. 30 dicembre 1991, n. 413.**

Ris. Agenzia delle entrate 21 febbraio 2002, n. 53/E, in Il fisco 2002, fasc. n. 2, pag. 4386.

Nell'ipotesi prospettata al Comitato consultivo antielusione la società istante (che ha per oggetto l'acquisto, la vendita e permuta di immobili nonché la demolizione, costruzione e ristrutturazione di fabbricati) effettuerebbe un'operazione straordinaria di scissione parziale e proporzionale di una società preesistente in cinque società beneficiarie a ciascuna delle quali verrebbe attribuito un complesso immobiliare in corso di realizzazione.

La società scissa conserverebbe la proprietà del complesso aziendale e si occuperebbe della realizzazione unitaria delle opere di urbanizzazione.

I beni manterrebbero presso le società beneficiarie gli stessi valori fiscali di carico riconosciuti in capo alla società scissa.

In seguito alla scissione si avrebbe la rivendita delle unità immobiliari in via di realizzazione, ovvero cessione delle azioni o quote delle società beneficiarie e della scissa.

L'Agenzia delle entrate ritiene che si configuri un intento elusivo nei casi in cui:

- i soci persone fisiche non esercenti attività di impresa di una o più delle società beneficiarie procedono ad alienare le loro partecipazioni;
- i soci persone fisiche o giuridiche esercenti attività di impresa di una o più delle società beneficiarie procedono ad alienare le loro partecipazioni con assoggettamento a tassazione sostitutiva .

Infatti, in tali casi, l'operazione di scissione risulterebbe preordinata a costituire una serie di società attraverso le quali fare transitare beni che verranno poi alienati - attraverso la cessione di quote o azioni della società beneficiaria – usufruendo del più favorevole regime fiscale previsto per le plusvalenze da cessione di partecipazioni rispetto al regime previsto per i ricavi da cessione di beni.

Viceversa, non si riscontrerebbe alcun intento elusivo se fossero le società beneficiarie ad alienare direttamente le unità immobiliari realizzate.

## Giurisprudenza

### Corte di Cassazione

#### **IRPEG - Fusione per incorporazione – Differimento degli effetti – Art. 2504-bis – Ammissibilità Indicazione di un orario – Irrilevanza – Effetti della fusione – Decorrenza – Giorno successivo.**

Cass., sez. trib., 5 ottobre 2001, n. 12283, in Giur. imp. 1/2002, pag. 39.

La facoltà prevista dall'art. 2504-bis c.c. di differire gli effetti della fusione mediante incorporazione ad una data posteriore rispetto a quella ultima delle iscrizioni previste dal precedente art. 2504 non legittima le parti ad indicare un'ora per tale decorrenza.

Conseguentemente gli effetti della fusione per incorporazione decorrono dal giorno successivo a quello in cui fu indicato dalle parti l'orario di decorrenza degli stessi.

## REDDITI DI CAPITALE

### Dottrina

**“Monitoraggio fiscale e regime sanzionatorio”**, di A. BONFIGLIO, in Corr. trib. n. 23/2002, pag. 2439.

L'A. trae spunto dal recente provvedimento denominato “scudo fiscale” per esaminare la nuova disciplina sanzionatoria disposta per le violazioni in materia di “monitoraggio fiscale” degli investimenti esteri, di cui all'art. 5 del D.L. n. 167/1990.

Dopo una comparazione tra “vecchia” e “nuova” disciplina sanzionatoria – che è divenuta molto più afflittiva – viene affrontata la questione se le modifiche concernono anche le violazioni agli obblighi di dichiarazione dei trasferimenti da, verso e sull'estero, da riportare sulla sezione III del quadro W (come ritenuto dall'Amministrazione finanziaria, con la circ. n. 85/E del 2001, e dall'ABI, con la circ. n. 27 del 2001). Ciò in quanto la disposizione sanzionatoria relativa a tale violazione è contenuta nel comma 5 dell'art. 5, in ordine al quale la stessa Amministrazione finanziaria aveva già affermata l'intervenuta implicita abrogazione ex art. 16 del D.lgs. n. 471/1997 (recante la disciplina delle sanzioni di carattere tributario applicabili alle violazioni in materia di imposte dirette, Iva e riscossione) e quindi l'applicabilità delle sanzioni fisse di carattere residuale. Secondo l'A., la recente tesi ministeriale è priva di fondamento normativo, per cui permane l'applicabilità della sanzione “fissa”.

Viene quindi affrontata la questione della applicabilità, alle sanzioni in materia di monitoraggio, degli istituti generali, anche premiali, previsti dal D.Lgs. n. 472/1997. Secondo l'A., una volta ammessa dalla stessa Amministrazione finanziaria la natura tributaria delle sanzioni disposte dal D.L. n. 167/1990 (cfr. la circ. n. 9/E del 2002, dove si afferma l'applicabilità della disciplina in materia di ravvedimento operoso) dovrebbe conseguire l'applicabilità anche della disciplina del cumulo giuridico, quanto meno per le violazioni commesse dai contribuenti.

Infine, viene esaminata la tematica delle sanzioni applicabili alle violazioni commesse dagli intermediari, relativamente agli obblighi di mantenimento delle evidenze relative ai trasferimenti da o verso l'estero in cui intervengono e di trasmissione periodica delle stesse evidenze all'Amministrazione. L'A. evidenzia come non siano state risolte le precedenti incertezze interpretative, originate dal fatto che, mentre l'art. 5 prevede specifiche sanzioni, il successivo art. 7 rinvia alle sanzioni di cui all'art. 13, comma 8, del DPR n. 605/1973 (che erano piuttosto blande e che sono state aumentate ex D.Lgs. n. 473/1997). Secondo l'A., le sanzioni di cui all'art. 5 sono

riferite alle violazioni in materia di rilevazione e mantenimento delle evidenze, mentre le altre si riferiscono alle violazioni relative alla loro trasmissione. (N.M.)

**“Qualificazione tributaria di strumenti finanziari ibridi”**, di M. CHIAIA, S. DEDOLA, P. FIORIO, R. PARISOTTO, in Boll. trib. 2002, pag. 407.

L'articolo definisce fiscalmente gli strumenti finanziari ibridi utilizzando la logica propria del metodo deduttivo, nel senso che gli AA., dopo aver individuato gli elementi tipici delle obbligazioni e altri titoli similari alle obbligazioni, nonché delle azioni e dei titoli atipici, qualificano come ibridi quei titoli che non consentono una netta individuazione della loro natura obbligazionaria, partecipativa o atipica. Gli AA. accennano, infine, ad alcune delle caratteristiche più significative che consentono d'individuare la corretta natura fiscale degli strumenti finanziari ibridi, come ad esempio l'apposizione di condizioni, l'alternatività delle prestazioni riconosciute in capo all'emittente, la previsione di termini dilatori e la differita esecuzione della prestazione dell'emittente. (PM).

**“Le deleghe in materia di riforma della fiscalità della previdenza complementare”**, di F. MARCHETTI, in Riv. prev. pubbl. e priv. 2002, pag. 144.

In questa breve nota. l'A. commenta le due deleghe al Governo contenenti disposizioni in materia previdenziale, ritenendo piuttosto singolare che la medesima materia sia presa in considerazione da due diversi disegni di delega, in parte sovrapponibili.

I temi della deducibilità fiscale dei contributi e quello della tipologia e misura delle prestazioni sono esclusivamente contenuti nel disegno di legge delega c.d. “previdenziale”, mentre quelli della tassazione del rendimento del risparmio previdenziale sono contenuti sia nel disegno di delega previdenziale, sia in quello di delega fiscale, con diversi tempi di attuazione delle due deleghe (dodici mesi l'una, due anni l'altra). Superando tali perplessità temporali, l'A. esclude invece l'esistenza di un contrasto fra i due disegni di legge delega, che anzi appaiono complementari fra di loro, talché, se saranno attuati coerentemente, potranno raggiungere l'obiettivo di una disciplina fiscale della previdenza unitariamente ispirata al modello EET. (C.L.P.)

**“La riforma del sistema fiscale statale – L'impatto sul risparmio gestito”**, di E. MIGNARRI, in Il fisco n. 26/2002, fasc. n. 1, pag. 4153.

L'A. fa il punto sull'attuale stadio di analisi dei principi, contenuti nel d.d.l. per la riforma del sistema fiscale statale, sulla cui base sarà fondato il nuovo regime impositivo delle rendite finanziarie, con particolare riguardo al risparmio gestito, nelle sue diverse forme (gestioni individuali, collettive e polizze “unit linked”).

E', infatti, prevista l'eliminazione della disciplina vigente, nella parte in cui prevede la tassazione per maturazione, la cui corrente inadeguatezza è aggravata dalla abrogazione del cd. equalizzatore. L'A. evidenzia le distorsioni generate dal vigente sistema, e valuta positivamente le innovazioni che si vanno delineando.

Per i fondi comuni d'investimento, verrà eliminata l'imposta sostitutiva, del 12,5%, sul risultato di gestione, che, se dovuta, riduce gli attivi del fondo e che, in caso di perdita, li gonfia, attraverso l'appostazione contabile di crediti d'imposta, peraltro solo virtuali e di incerto utilizzo. I proventi dei fondi saranno imponibili solo al momento della loro percezione da parte del partecipante, cioè in caso di realizzo delle quote o di distribuzione di dividendi, mediante una ritenuta alla fonte; in caso di minusvalenze, esse saranno compensabili con plusvalenze successivamente realizzate.

Per le polizze “unit linked”, scompariranno gli attuali vantaggi rispetto al diretto investimento in fondi, se si eccettua l'esenzione prevista per i capitali corrisposti in caso di morte.

Per le gestioni individuali di portafoglio, la delega prevede un regime di “cassa e compensazione”. In sostanza, la tassazione avverrà al momento del realizzo, che peraltro verrà individuato legislativamente a scadenze periodiche, che potrebbero essere infrannuali; verrà mantenuta la

compensabilità tra le diverse tipologie di redditi conseguiti, per cui la base imponibile sarà costituita dal netto di periodo.

Secondo l'A., particolari regole dovranno essere previste nei riguardi degli investitori non residenti comunitari, per i quali, nell'ambito delle gestioni patrimoniali, dovrà essere estrapolata la componente interessi, atteso che, in base ad una bozza di direttiva, per tale componente si dovrà procedere ad un flusso di informazioni dallo Stato della fonte (l'Italia) a quello di residenza dell'investitore, al fine di assicurarne la corretta tassazione in quest'ultimo. (N.M.)

**“Le proposte del Governo per la riforma della tassazione delle attività finanziarie – Alcune annotazioni”**, di E. MIGNARRI, in Il fisco 10/2002, fasc. n. 1, pag. 1397.

L'articolo prende in esame, in linea generale, i punti salienti della riforma fiscale, di cui al ddl 2144, per la parte che interessa la tassazione delle attività finanziarie.

In particolare, tra le novità introdotte, si evidenzia l'introduzione di un'unica categoria che regolerà i redditi finanziari, in sostituzione di quella dei redditi di capitale e dei redditi diversi di natura finanziaria, e di una unica aliquota del 12,5 per cento, in luogo di quelle attualmente previste (del 12,5 e del 27 per cento).

Vengono, inoltre, accennate le modifiche che dovrebbero interessare il regime cd. “del risparmio gestito” e quelle del risparmio previdenziale.

Con riferimento al reddito d'impresa infine vengono segnalate l'introduzione della normativa sulla cd. *thin capitalisation*, quella sulla *participation exemption* e sul consolidato fiscale.(PM).

**“I redditi finanziari nella delega fiscale”**, di E. VOLPICELLA, in Il fisco n. 26/2002, fasc. n. 1, pag. 4158.

L'articolo tratta diffusamente delle modifiche che saranno apportate al regime fiscale dei redditi di natura finanziaria, sia per gli investitori privati che per le imprese, in attuazione dei criteri contenuti del d.d.l. delega per la riforma del sistema tributario italiano.

Dopo aver evidenziato i tratti più innovativi dei principi di delega – in particolare, la previsione di una legislazione non più “casistica” ma generale, tale da consentire, mediante l'interpretazione anche analogica, il suo mantenimento senza continui interventi normativi di dettaglio per seguire l'innovazione giuridica, commerciale e finanziaria -, l'A. espone il regime previsto per gli investitori privati.

Tale regime si articolerà sui seguenti principi generali:

- introduzione di una definizione generale di reddito finanziario, al fine di prevenire elusioni e salti d'imposta;
- unicità della categoria. Vengono così superate le distinzioni tra reddito “entrata” e reddito “prodotto”, ancorché potranno permanere diversità in ordine al trattamento fiscale per le diverse tipologie reddituali (in particolare, la compensabilità delle minusvalenze esclusivamente con le plusvalenze);
- unicità delle modalità di tassazione, mediante il sistema della imposizione proporzionale;
- assunzione come modello paradigma di tassazione del sistema dei titoli di Stato. Tale sistema prevede l'applicazione della imposizione sostitutiva a cura degli intermediari che intervengono nella riscossione del provento, con l'aliquota (attualmente) del 12,50%;
- tassazione secondo i principi di cassa e di compensazione. Sul punto, l'A. fornisce un'ampia sintesi dell'attuale sistema di tassazione del risparmio gestito, ed evidenzia come verrà posto termine alla imposizione di redditi solamente virtuali, determinati secondo il criterio della maturazione e della valutazione *mark to market* degli strumenti finanziari. Peraltro, la riforma introdurrà una penalizzazione delle gestioni individuali rispetto a quelle collettive, in quanto per le prime la tassazione avrà luogo a scadenze periodiche, mentre per le seconde si verificherà solo al momento della percezione dei redditi, siano essi proventi periodici o conseguenti alla cessione/rimborso delle quote di partecipazione negli OICR.

Successivamente, l'A. espone lo specifico regime previsto per i proventi relativi a partecipazioni qualificate (dividendi e *capital gain*), consistente nella parziale inclusione nel reddito complessivo imponibile dell'investitore.

Infine, viene tratteggiato il nuovo regime di *participation exemption* previsto per le imprese, relativamente alle plusvalenze delle partecipazioni immobilizzate in bilancio e possedute per almeno un anno, sempreché non riguardino società ed enti situati in paradisi fiscali, nonché il regime dei dividendi, per i quali è prevista l'abolizione del sistema del credito d'imposta. (N.M.)

### **Prassi Amministrativa**

**Redditi di capitale – Ritenute sugli interessi e sui redditi di capitale – Esenzione dalle imposte sui redditi per i non residenti – Rapporto tra società capogruppo estera e società residente - Contratto di tesoreria accentrata “Cash pooling” – Applicabilità del regime di non imponibilità di cui all'art. 26-bis del DPR n. 600/1973 agli interessi passivi derivanti dalle rimesse pecuniarie operate dalla società capogruppo in favore della società consociata – Condizioni.**

Ris. Agenzia delle entrate 27 febbraio 2002, n. 58/E, in Boll. trib. 2002, pag. 430.

La circolare fornisce chiarimenti relativamente al trattamento fiscale degli interessi corrisposti da una società consociata residente in Italia alla società capogruppo residente in uno Stato non a fiscalità privilegiata, con il quale sia in vigore una convenzione contro le doppie imposizioni, quale remunerazione delle rimesse di disponibilità pecuniarie effettuate dalla società capogruppo a favore della società consociata nell'ambito di un contratto di tesoreria accentrata.

In sostanza, il contratto di conto corrente stipulato fra società capogruppo e consociata è rappresentato da reciproci accrediti a addebiti di somme di denaro che traggono la propria origine dalla girocontazione giornaliera del saldo bancario della società consociata alla società capogruppo. Gli interessi sono calcolati giornalmente sull'ammontare di volta in volta a credito o a debito e sono registrati alla fine di ogni mese.

Tali interessi possono fruire del regime di non imponibilità di cui all'art. 26-bis DPR 600/73 solo se, sulla base delle concrete modalità di funzionamento e di operatività del sistema di *cash pooling*, vengono rispettate le condizioni richieste da tale regime agevolativo ed in particolare se gli interessi ed altri proventi derivano da negozi giuridici che non sottendono un'operazione di prestito di denaro.

**Redditi di capitale – Disposizioni concernenti interessi premi ed altri frutti delle obbligazioni e titoli similari pubblici e privati, nonché altri redditi di capitale e taluni redditi diversi di natura finanziaria, conseguiti da soggetti non residenti – Chiarimenti.**

Circ. Agenzia delle entrate 1° marzo 2002, n. 23/E, in Boll. trib. 2002, pag. 355.

La risoluzione commenta l'articolo 10 del decreto-legge 25 settembre 2001, n. 409 (di seguito “legge”), che ha apportato rilevanti modifiche agli articoli 6 e 7 del decreto legislativo 1 aprile 1996, n. 239, recante il regime fiscale di esonero dall'imposta sostitutiva per gli interessi, premi e altri frutti delle obbligazioni e titoli similari, pubblici e privati, percepiti da soggetti non residenti.

Il citato articolo 10 ridefinisce l'ambito soggettivo di applicazione di tutte le previsioni normative riguardanti regimi di esonero dalle imposte previste per i non residenti.

E' stato previsto che non sono soggetti ad imposizione gli interessi, i premi ed altri frutti delle obbligazioni e titoli similari, percepiti da soggetti residenti in Paesi che consentono un adeguato scambio di informazioni e che non sono residenti negli Stati o territori non appartenenti alla Comunità economica europea aventi un regime fiscale privilegiato (cosiddetti “paradisi fiscali”) di cui all'art. 76, comma 7-bis, del TUIR, individuati dai decreti di cui al medesimo comma (cosiddetta “*black list*”).

La Circolare chiarisce che - a differenza della previgente disposizione la quale stabiliva che i soggetti dovevano essere residenti in un Paese legato all'Italia da una Convenzione per evitare le

doppie imposizioni che consentisse lo scambio di informazioni –la nuova formulazione della norma prefigura la possibilità di allargare il campo di applicazione anche a Paesi diversi da quelli legati all'Italia da convenzioni.

Infatti, il regime di esonero potrà essere applicato anche a residenti in Paesi che, in assenza di una Convenzione, assicurino comunque un sistema di scambi di informazioni, anche attraverso la stipula di accordi nel campo dell'assistenza amministrativa fra Autorità fiscali, in modo da rispondere adeguatamente alle esigenze connesse all'applicazione delle disposizioni in esame.

Allo stato attuale, si considerano Paesi che consentono un adeguato scambio di informazioni soltanto gli Stati indicati nella cosiddetta "white list".

Un ulteriore requisito richiesto dalla norma è costituito dalla non inclusione nella "black list".

Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 23 gennaio 2002 è stata emanata una nuova "black list" che individua gli Stati e i territori aventi un regime fiscale privilegiato. Considerato che la nuova *black list* è stata pubblicata nella *Gazzetta Ufficiale* del 4 febbraio 2002 e che essa esplica effetti a decorrere dal 19 febbraio 2002, fino alla data del 18 febbraio 2002 si deve fare riferimento all'elenco contenuto nel precedente decreto ministeriale 24 aprile 1992.

Costituisce una novità di assoluto rilievo la previsione che il regime di non imponibilità si estende anche ai proventi percepiti dagli investitori istituzionali esteri, ancorché privi di soggettività tributaria, a condizione che gli stessi siano residenti in Paesi che consentono un adeguato scambio di informazioni e che non siano residenti in Stati o territori inclusi nella *black list*.

Viene precisato che la nozione di "investitori istituzionali" identifica gli enti che, indipendentemente dalla loro veste giuridica e dal trattamento tributario cui sono assoggettati i relativi redditi nel Paese in cui sono costituiti, hanno come oggetto della propria attività l'effettuazione e la gestione di investimenti per conto proprio o di terzi.

Ai soli fini della normativa in esame, si considerano tali gli investitori istituzionali che non sono assoggettati direttamente alle imposte sui redditi nello Stato in cui sono costituiti.

Vi rientrano, a titolo di esempio, le società di assicurazione, i fondi comuni di investimento, le SICAV, i fondi pensione, le società di gestione del risparmio, gli enti o organizzazioni privi di soggettività tributaria – diversi da quelli ora non assoggettati a forme di vigilanza – che siano in possesso di una specifica competenza ed esperienza in operazioni in strumenti finanziari, espressamente dichiarata per iscritto dal legale rappresentante dell'ente. E' stato ritenuto che questi ultimi soggetti debbano considerarsi esclusi dal regime di esonero se costituiti appositamente allo scopo di gestire gli investimenti effettuati da un numero comunque limitato di partecipanti, pur avendo come fine istituzionale la gestione e l'effettuazione di investimenti. E' il caso delle società lussemburghesi che godono dei benefici di cui alla legge 31 luglio 1929 e dei *trust*.

Rimane fermo che l'imposta sostitutiva si applica in ogni caso a tutti i soggetti non residenti che non siano in possesso dei requisiti previsti per poter usufruire del regime di esonero.

Vengono inoltre indicate le tipologie di reddito a cui si applica il regime di esonero:

- A) interessi, premi e altri frutti di cui all'art. 2, comma 1, D.Lgs. n. 239 del 1996;
- B) redditi di cui all'art. 26-bis del DPR n. 600 del 1973;
- C) redditi diversi di natura finanziaria di cui all'art. 81, comma 1, lett. da c-bis) a c-quinquies) del TUIR;
- D) organismi di investimento collettivo del risparmio italiani riservati di cui all'art. 9 del D.Lgs n. 461 del 1997.

Le disposizioni in esame si applicano ai redditi di capitale divenuti esigibili a decorrere dal 1 gennaio 2002.

Per ciò che concerne gli interessi, premi ed altri frutti delle obbligazioni di cui all'art. 2, comma 1, del D.Lgs. n. 239 del 1996, gli stessi non sono imponibili, purché esigibili, a decorrere dalla predetta data, a nulla rilevando la circostanza che questi siano in parte maturati precedentemente.

Rimane tuttavia ferma la necessità che i titoli, per i periodi che hanno generato il reddito non imponibile siano stati depositati presso la banca di primo o di secondo livello a nome del beneficiario (deposito diretto o indiretto), al fine di consentire l'accertamento dei requisiti ai sensi dell'art. 7 del citato decreto legislativo.

La decorrenza in funzione dell'esigibilità dalla data del 1° gennaio 2002 vale anche con riferimento ai redditi di capitale di cui all'art. 26-bis del DPR n. 600 del 1973.

Per quanto riguarda, invece, le plusvalenze e gli altri redditi di natura finanziaria di cui all'art. 5, comma 5, del D.Lgs. n. 461 del 1997, le nuove disposizioni si rendono applicabili ai redditi realizzati a decorrere dalla medesima data del 1° gennaio 2002.

Nell'illustrare lo schema di autocertificazione che, dal 2002, ha sostituito il Mod. 116/IMP, è stato precisato che la predetta autocertificazione non va presentata annualmente, ma resta valida fino a revoca. Tuttavia la stessa deve essere ripresentata qualora siano variati alcuni dati rilevanti, quali, ad esempio, quelli identificativi del beneficiario dei redditi.

**Redditi di capitale – Ritenute alla fonte – Ritenute sugli interessi e sui redditi di capitale – Ritenute sugli interessi dei conti correnti bancari strumentali alla gestione individuale di portafoglio – Scomputo della ritenuta operata – Istanza di interpello.**

Ris. Agenzia delle entrate 29 marzo 2002, n. 105/E, in Il fisco 2002, fasc. n. 2, pag. 6579.

La risoluzione chiarisce il trattamento tributario degli interessi percepiti da una SIM su somme di denaro e strumenti finanziari affidati dalla propria clientela e depositati su un conto corrente, rubricato come "conto terzi", intestato alla SIM stessa, presso una banca depositaria.

La SIM, in virtù di una specifica clausola del contratto di gestione, retrocede ai propri clienti interessi nella misura del 2% annuo, mentre la banca depositaria corrisponde alla SIM interessi in misura variabile, generalmente superiore a tale limite.

Dopo aver chiarito che i conti correnti in esame non possono essere considerati di proprietà della società di gestione e che pertanto i relativi proventi non possono avere lo specifico regime previsto per gli interessi derivanti da conti correnti iscritti nell'attivo di bilancio delle società di capitali, la risoluzione afferma che la ritenuta del 27%, operata dalla banca depositaria ai sensi dell'art. 26, comma 2, DPR 600/73, non può essere scomputata dall'IRPEG dovuta dalla SIM anche per la parte corrispondente agli interessi su tali conti non retrocessi ai clienti.

Detti interessi vanno considerati altri proventi di gestione che concorrono a formare il reddito complessivo della società, al netto della ritenuta applicata dalla banca.

## Giurisprudenza

### Corte di Cassazione

**Redditi di capitale - Interessi, premi ed altri frutti delle obbligazioni – Art. 26, comma 4, terzo periodo, DPR n. 600 del 1973 – Art. 14, L. n. 28 del 1999 – Legge di interpretazione autentica – Ritenuta – Applicabilità anche ai soggetti esclusi dall'Irpeg – Retroattività - Limiti.**

Cass., sez. trib., 30 ottobre 2001, n. 13477, in Giur. imp. 1/2002, pag. 47.

L'art. 14 della L. n. 28 del 18 febbraio 1999, con norma di interpretazione autentica prescrive che la disposizione di cui all'art. 26, comma 4, terzo periodo del DPR n. 600 del 1973, riguardante l'applicazione della ritenuta a titolo di imposta sugli interessi, premi ed altri frutti delle obbligazioni e titoli similari e i conti correnti, deve intendersi nel senso che tale ritenuta si applica anche in confronto dei soggetti esclusi dall'imposta sul reddito delle persone giuridiche.

Conseguentemente tale norma, avuto riguardo alla sua efficacia retroattiva, trova applicazione sui rapporti non ancora definiti.

## **REDDITI DI IMPRESA**

### **Dottrina**

#### **A) RIFORMA “TREMONTI”**

**“Una valutazione d’insieme della tassazione d’impresa e finanziaria previste dalla delega fiscale”**, di S. BIASCO, in Il fisco 13/2002, fasc. n. 1, pag. 5011.

L’articolo critica, in linea generale, la riforma fiscale soprattutto per quanto riguarda l’abrogazione della DIT e dell’IRAP, e per le modifiche da apportare al sistema di tassazione delle holding e dei redditi di natura finanziaria, e, in appendice, allega alcune tabelle che riepilogano gli argomenti trattati con riferimento alle imprese personali.

In particolare, l’A. critica l’abrogazione della DIT e ritiene che sarebbe stato opportuno, mantenendo il tributo, semplificare il meccanismo applicativo, tenendo conto delle esigenze delle piccole imprese che solo in minima parte hanno potuto beneficiare dell’aliquota ridotta a causa degli eccessivi tecnicismi previsti dal D.lgs. n. 466/1997.

Con riguardo alla soppressione dell’IRAP, l’A. fa presente che ciò comporterebbe dei problemi di gettito e ipotizza, per risolverli, l’introduzione di addizionali regionali a carico delle imprese.

Il nuovo sistema di tassazione delle holding, invece, risulta ispirato a quello esistente in Germania, e secondo l’A., mira ad attrarre in Italia insediamenti esteri ma produce vantaggi fiscali soltanto per un ristretto numero di grandi imprese che, in tal modo, si gioverebbero della possibilità di ricomprendere nel consolidato le perdite pregresse delle società facenti parte del gruppo.

Per quanto concerne le modifiche sulla tassazione delle rendite finanziarie, infine, l’A. accenna ai notevoli vantaggi derivanti dall’introduzione di unica ritenuta con aliquota del 12,5 per cento e dall’abrogazione del regime cd. del risparmio gestito e del conseguente prelievo impositivo sul maturato.(PM).

**“Il <<disinquinamento>> del bilancio nella delega per la riforma fiscale”**, di J. BLOCH e L. SORGATO, in Corr. trib. 2002, pag. 1139.

L’articolo esamina i nuovi criteri di “disinquinamento” del bilancio civilistico, contenuti all’art. 4, comma 2, lett. i), del d.d.l. AC 2144, secondo i quali si prevede la deducibilità delle componenti negative di reddito forfetariamente determinate, quali le rettifiche dell’attivo e gli accantonamenti a fondi, indipendentemente dal transito a conto economico, al fine di consentire il differimento d’imposta, anche se calcolate in sede di destinazione dell’utile. Secondo tale disposizione, inoltre, nel caso d’incapienza dell’imponibile della società cui tali poste si riferiscono, dovrà prevedersi la deducibilità delle medesime componenti forfetarie in sede di destinazione dell’utile di altra società inclusa nella stessa tassazione di gruppo. A tal fine dovranno prevedersi i necessari meccanismi per il recupero delle imposte differite.

Si prefigura, in sostanza, l’obbligo di accendere riserve in sospensione a fronte della deduzione diretta in dichiarazione (o comunque in via extra-contabile) di quelle componenti negative di reddito forfetariamente determinate che si rivelano prive di effettività sotto il profilo economico-civilistico.

Al riguardo l’A. osserva che la deduzione in via extra contabile delle componenti negative forfettizzate potrebbe portare ad una diminuzione dell’onere impositivo, aprendo la strada alla distribuzione ai soci di utili che non abbiano scontato monetariamente imposte in capo alla società. Tale probabile incongruenza, in sostanza, dipenderà o meno dalla presenza di utili da porre in sospensione; infatti, se è vero che la mancata apposizione ai medesimi del vincolo della sospensione potrebbe aprire la strada alla distribuzione in franchigia d’imposta, è altresì vero che in assenza di utili un rischio siffatto non si produrrebbe. In tale ultima ipotesi, infatti, se una componente negativa forfettizzata fosse dedotta in dichiarazione dalla società ad esatta neutralizzazione di una corrispondente variazione in aumento, non si creerebbe alcun rischio di

distribuzione di utili detassati. Pertanto, secondo l'A., l'obbligo previsto dall'art. 4, comma 2, lett. i), di accendere una riserva in sospensione d'imposta, appare un vincolo eccessivamente rigido per la deduzione in via extra contabile delle componenti negative forfettizzate.(PM).

**“Riforma del sistema tributario “Tremonti” – Effetti della prevista abrogazione del sistema del credito d'imposta sui dividendi”**, di F. CARRIROLO, in Il fisco n. 30/2002, fasc. n. 1, pag. 11379.

L'A., dopo una rapida descrizione del vigente regime impositivo dei dividendi – evidenziando, in particolare, la funzione dei “canestri” d'imposta cui attinge la società distributrice per attribuire il credito d'imposta ai soci – esamina le particolari implicazioni derivanti dai nuovi principi impositivi tratteggiati nel d.d.l. delega per la riforma del sistema fiscale. Secondo tali principi, verrà eliminato il credito d'imposta sui dividendi e quest'ultimi saranno imponibili in capo ai soci, secondo regole diverse a seconda che si tratti di società commerciali (per le quali l'imponibilità sarà limitata al 5% del dividendo) ovvero di altri soggetti, quali le persone fisiche (per i quali sarà applicabile la ritenuta d'imposta, salva la parziale inclusione nell'imponibile complessivo qualora gli utili siano tratti da partecipazioni qualificate).

In tal modo, osserva l'A., viene introdotto, per le società commerciali, un regime di *participation exemption* che, oltre ad essere più armonioso con quello previsto negli altri Stati comunitari, consente di evitare eventuali censure legate al trattamento discriminatorio applicabile nei riguardi dei soci non residenti (che non hanno diritto al credito d'imposta).

Diverse sono le considerazioni svolte per le persone fisiche: considerata anche la tendenziale uguaglianza tra aliquota massima dell'imposta sul reddito (Ire) con quella prevista per le società (Irs) - 33% -, il sistema risulta ancor meno progressivo, in quanto l'eliminazione del credito d'imposta consolida l'imposizione già applicata in capo alla società. (N.M:)

**“La delega per la riforma fiscale e la sottocapitalizzazione delle imprese”** di M. IAVAGNILIO e F. TRUTALLI, in Corr. trib. 2002, pag. 2521.

L'articolo analizza le norme anti-*thin capitalization* inserite nel disegno di legge delega di riforma del sistema fiscale statale<sup>(10)</sup>. L'Autore rileva come, diversamente da quanto avvenuto in passato, si è scelto di perseguire un'azione di contrasto “diretto” dei fenomeni di sottocapitalizzazione elusiva, innovando quindi rispetto al regime vigente, prevalentemente basato su meccanismi di tipo “indiretto”, quali la DIT e l'IRAP (in particolare rileva a tale riguardo l'esclusione dalla base imponibile degli interessi passivi), che realizzano una penalizzazione dell'indebitamento attraverso l'utilizzo di regole premianti volte a favorire la capitalizzazione delle imprese<sup>(11)</sup>.

La normativa in corso di definizione, in linea con gli standard europei, si basa su una limitazione alla deducibilità degli interessi passivi nell'ipotesi di un eccessivo ricorso alla leva finanziaria, alle seguenti condizioni:

- si tratti di oneri finanziari relativi a finanziamenti erogati o garantiti dal socio che detiene, direttamente o indirettamente, una partecipazione superiore al 10% ovvero da parti ad esso correlate; per la identificazione delle parti correlate il disegno di legge fa riferimento ai criteri dell'art. 2359 del codice civile; la relazione specifica che il riferimento è al requisito del controllo;

<sup>10</sup> Il riferimento è al disegno di legge approvato dal Consiglio dei Ministri nel dicembre 2001, licenziato dalla Camera (Atto AC n. 2144) in data 8.5.2002 ed all'esame del Senato (Atto AS n. 1396) alla data di pubblicazione dell'articolo.

<sup>11</sup> L'Autore sottolinea invero come una penalizzazione diretta dell'indebitamento venga realizzata attraverso la previsione di cui all'art. 7, commi 1-4, D.L. 323/96, che stabilisce un prelievo aggiuntivo del 20% sui proventi derivanti da depositi a garanzia di finanziamenti ad imprese residenti, tassabili nel territorio dello Stato. Tuttavia la scelta di agire sulla tassazione dei proventi, anziché sulla deducibilità degli interessi passivi, non appare risolutiva, trovando un limite nella potestà impositiva dello Stato della fonte, che non possiede gli strumenti necessari per assoggettare a tassazione ordinaria i redditi di capitale conseguiti da soggetti non residenti, soprattutto tenuto conto che il fenomeno che si intende contrastare appare in larga parte riconducibile ad arbitraggi fiscali attuati in ambito internazionale.

- laddove si verifichi un rapporto tra tali finanziamenti e il patrimonio netto contabile riferibile al socio eccedente una determinata soglia; tale soglia non è fissata nel disegno di legge, che si limita a prevedere che potrà essere diversa in ragione dell'attività svolta dall'impresa, stabilendo in particolare una differenziazione tra le *holding* di partecipazioni e le altre imprese;
- sono esclusi dal campo di applicazione della disciplina i finanziamenti assunti nell'esercizio dell'attività bancaria; vanno invece ricompresi tutti i rapporti qualificabili come debiti finanziari, le garanzie (reali, personali e di fatto)<sup>(12)</sup>, nonché gli apporti di capitale effettuati in esecuzione di contratti di associazione in partecipazione e cointeressenza o partecipazione a utili e perdite dell'impresa senza il corrispettivo di un determinato apporto;
- ai fini della determinazione del rapporto di cui sopra, l'*equity* rilevante è determinato facendo riferimento alla quota di patrimonio netto contabile riferibile alla partecipazione del socio, calcolato al netto del capitale sottoscritto e non versato (al fine di evitare facili elusioni della normativa) aumentato dell'utile di esercizio e diminuito della perdita in caso di mancata ricopertura della stessa entro un periodo non inferiore alla fine del secondo esercizio successivo (onde non obbligare l'impresa a reimpostare le proprie scelte di finanziamento entro scadenze troppo serrate).

Sono previste le seguenti escludenti:

- inapplicabilità del principio di indeducibilità quando gli oneri finanziari siano ordinariamente tassati in capo al percettore, confluendo in un reddito imponibile ai fini dell'imposta sul reddito o dell'imposta sul reddito delle società. Tale previsione, secondo l'Autore, finirà per circoscrivere il campo di applicazione della norma ai casi di arbitraggio fiscale, e segnatamente agli oneri pagati a non residenti (senza stabile organizzazione in Italia) nonché - tendenzialmente - ai flussi di proventi di cui all'art. 7 del D.L. 323/96;
- dimostrazione, con onere della prova a carico del contribuente, che i finanziamenti eccedenti derivano dalla capacità di credito propria dell'impresa e non da quella del socio. A tale riguardo l'Autore osserva che la stringata formulazione della norma non consente allo stato di escludere che tale dimostrazione possa essere richiesta con riferimento all'intero indebitamento e non già solo a quello riferibile al socio. (P.T.)

**“Prime osservazioni sulla proposta di <<consolidato fiscale>>”, di R. LUPI, in Giur. imp., 2002, pag. 493.**

L'A. commenta (positivamente) l'introduzione, nel d.d.l. delega di riforma del sistema fiscale, dei principi per l'applicazione di una imposizione consolidata sui redditi delle società appartenenti ad un gruppo, sia a livello domestico che internazionale. Pur senza trascurare le difficoltà tecniche che dovranno essere affrontate dai decreti attuativi, le soluzioni individuate vanno nel senso della semplicità applicativa - anche perché già collaudate in altri ordinamenti stranieri, dove è già previsto il consolidato domestico - ed avranno anche il pregio di ridurre le correnti questioni in tema di elusione legate alle attuali politiche fiscali infragruppo.

In particolare, il sistema della somma algebrica degli imponibili determinati a livello di singola società richiede pochi aggiustamenti, legati ad eventuali sfasamenti temporali di competenza fiscale dei componenti reddituali originati dalle transazioni infragruppo; potranno, inoltre, essere effettuati trasferimenti infragruppo a valore di libro, limitatamente a beni produttivi di ricavi.

Talune questioni dovranno essere chiarite, quali il trattamento delle compensazioni connesse all'utilizzo delle perdite - che l'A. auspica nel senso della irrilevanza reddituale -, la possibilità di non includere nel consolidato domestico talune società - che l'A. ritiene non foriera di potenziali abusi fiscali - e l'utilizzo delle perdite pregresse al consolidamento - secondo l'A., dovrebbe consentirsi, secondo l'esempio spagnolo, l'utilizzo fino a concorrenza dei redditi generati dalla stessa società consolidata che le ha apportate.

Più complessa è la situazione per il consolidato internazionale, dove vi sono problematiche connesse all'utilizzo dei crediti per imposte estere - da imputare prioritariamente alla quota di

---

<sup>12</sup> Un emendamento in corso di discussione in Senato ha eliminato riferimento ai finanziamenti garantiti; laddove venisse approvato, è ovvio che la portata della norma risulterebbe estremamente ridotta.

imposta afferente i redditi esteri – ed al mantenimento della disciplina in materia di *transfer pricing*. (N.M.)

**“I nuovi criteri di deducibilità degli oneri finanziari e delle spese generali – Le misure di contrasto alla sottocapitalizzazione”**, di R. PARISOTTO, ne Il fisco 28/2002, fasc. n. 1, p. 4450.

L'A. commenta l'art. 4 della delega al Governo per la riforma del sistema fiscale, avente ad oggetto "l'imposta sul reddito delle società". In particolare, si sofferma sulle misure per contrastare la *thin capitalization* e sulla modifica dell'art. 63, comma 1, del TUIR, che prevede una generale indeducibilità degli interessi passivi computati/computabili ai fini del reddito d'impresa per la parte non riconducibile al rapporto tra l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi, vale a dire anche quelli che a titolo diverso siano esenti o non soggetti ad IRPEG. Gli effetti di tale norma si estendono anche alle spese generali per effetto del richiamo contenuto nell'art. 75, comma 5, TUIR. (S.G.)

**“Il consolidato fiscale nello schema di legge delega di riforma fiscale approvato dalla Camera dei deputati”**, di P. PISONI, in Il fisco 23/2002, fasc. n. 1, pag. 9012. (Per segnalazione)

**“Participation exemption e riorganizzazioni societarie”**, di G. ZIZZO, in Il fisco 28/2002, fasc. n. 1, pag. 10570.

L'A. individua la *ratio* delle prossime modifiche al sistema di tassazione dei redditi derivanti dal possesso e dalla negoziazione di partecipazioni partendo dalla vigente differenza di regime impositivo dei dividendi di fonte nazionale, tassati con il sistema dell'imputazione, e dei dividendi di fonte estera, tassati pienamente o con il sistema dell'esenzione. In particolare, si sottolinea come tale dicotomia sia di dubbia compatibilità con l'ordinamento comunitario che, nel tentativo di rimuovere gli ostacoli agli scambi transfrontalieri, preme per l'abolizione di regimi di tassazione differenziati tra componenti reddituali di fonte interna e di fonte estera.

In questo contesto il modello dell'imputazione – il quale consiste nel tassare i redditi dell'ente in capo sia all'ente medesimo che ai suoi partecipanti – viene avvertito come discriminatorio nel contesto comunitario. Da tali considerazioni, allora, trae origine la proposta modifica del sistema di tassazione dei dividendi e delle plusvalenze su partecipazioni contenuta nel disegno di legge di delega per la riforma del sistema fiscale italiano ed in particolare nell'art. 4, lett. c) e d).

La soluzione che il legislatore si prefigge di adottare risulta, a questi fini, indirizzata ad abbandonare il modello di imputazione a favore di quello dell'esenzione, procedendo altresì ad una assimilazione dei dividendi alle plusvalenze su partecipazioni. Verrebbe, infatti, previsto che nel caso di partecipazioni qualificate non possedute nell'esercizio d'impresa, i dividendi e le plusvalenze concorreranno a formare il reddito complessivo nella stessa misura parziale; nel caso di partecipazioni non qualificate non possedute nell'esercizio d'impresa, dividendi e plusvalenze saranno soggette al medesimo regime sostitutivo; infine, anche per le partecipazioni qualificate e non, possedute nell'esercizio d'impresa, dividendi e plusvalenze concorreranno a formare il reddito d'impresa solo in minima parte e nella stessa misura. La tesi di fondo è quindi quella di considerare, per il socio, le plusvalenze come fonte di ricchezza omologa ai dividendi, ricollegandosi – come questi ultimi – agli utili generati dalla società partecipata. In concreto ciò si tradurrebbe in ambito societario nella esenzione dei dividendi nella misura del 95 per cento e nella corrispondente esenzione delle plusvalenze, quando relative a immobilizzazioni finanziarie, possedute da almeno un anno e a condizione che la partecipata eserciti un'attività commerciale effettiva.

La previsione della iscrizione tra le immobilizzazioni e della durata di possesso della partecipazione si giustifica perché si vuole che sussista un legame economico durevole tra società partecipata e partecipante in virtù del quale possa presumersi l'esistenza di un rapporto tra gli utili conseguiti dalla partecipata e la plusvalenza realizzata nella cessione della partecipazione. Per converso, priva di giustificazioni risulterebbe la richiesta che la partecipata eserciti una attività

commerciale effettiva posto che, se la *ratio* del nuovo istituto è quella di impedire che lo stesso reddito sia tassato più volte, non dovrebbe esservi motivo per trattare diversamente le società operative rispetto a quelle di mero godimento.

L'iscrizione delle partecipazioni tra le immobilizzazioni finanziarie è criticabile per le incertezze che derivano dall'ancorare il regime di esenzione alla classificazione di bilancio che, quindi, potrebbe essere condizionato o, peggio, inquinato da valutazioni di pura convenienza fiscale. Peraltro, poiché le iscrizioni vengono effettuate in base al giudizio degli amministratori, in linea di principio tale giudizio, dipendendo dalle scelte di gestione, non può essere sindacato dall'Amministrazione finanziaria. E' però evidente che in presenza di una rappresentazione in bilancio incongrua rispetto alle scelte di gestione operate dagli amministratori, l'Amministrazione possa esercitare la propria potestà impositiva, quando tale divergenza si traduca in un danno per l'Erario.

Per quanto concerne, poi, i componenti negativi riconducibili alle partecipazioni soggette al regime di esenzione, la previsione relativa al recupero a tassazione delle svalutazioni dedotte negli esercizi anteriori alla data di entrata in vigore della nuova disciplina dovrebbe essere meglio delimitata in sede attuativa. Sarebbe, infatti, opportuno stabilire che essa operi in caso di realizzo della partecipazione, solo se esso genera una plusvalenza, ma con eventuale fissazione di un termine oltre il quale il realizzo diventa ininfluenza e comunque che il recupero avvenga per intero, ma nei limiti dell'ammontare della plusvalenza realizzata.

Passando al tema delle riorganizzazioni, la riforma comporterà l'abrogazione dell'imposta sostitutiva, ma non l'abbandono dell'intera disciplina dettata dal D. Lgs. n. 358 del 1997 né di quella del D. Lgs. n. 544 del 1992 che, comunque, verranno razionalizzate per renderle coerenti con le logiche della riforma.

Procedendo partitamente nell'esame del D. Lgs. n. 358, non pare che l'introduzione della *participation exemption* imponga un intervento sul regime dei conferimenti di aziende o di partecipazioni di controllo o di collegamento dell'art. 3, ossia perfezionati mantenendo la continuità dei valori contabili dei beni conferiti dalla conferente alla conferitaria e con iscrizione in capo all'impresa conferente della partecipazione ricevuta a fronte del conferimento al medesimo valore storico dei beni conferiti.

Peraltro, al fine di evitare che per esigenze di neutralità fiscale, i valori civilistici vengano recepiti in regime di continuità, così determinando un'interferenza della norma tributaria sulle appostazioni di bilancio, si potrebbe anche prevedere in questa sede l'abrogazione del suddetto regime in favore dell'applicazione del meccanismo dell'art. 4 del D. Lgs. n. 358, quanto meno a tutti i conferimenti aziendali attuati da società di capitali in altre società di capitali. Tale disposizione - che prevede la continuità dei valori fiscalmente riconosciuti, ma non implica anche la continuità dei valori di bilancio dei beni conferiti - coniuga l'esigenza di impedire che il conferimento generi materia imponibile con quella di evitare interferenze nella formazione del bilancio d'esercizio.

Anche la disciplina degli scambi azionari dell'art. 5 (permuta e scambi mediante conferimento) applicandosi a tutti i soggetti che producono reddito d'impresa, non necessita di modifiche in ragione dell'introduzione della *participation exemption* che, invece, interessa soltanto le società di capitali e solo le partecipazioni costituenti immobilizzazioni finanziarie. Semmai si potrebbe procedere ad un riallineamento della suddetta disciplina a quella contenuta nel D. Lgs. n. 544 sulle operazioni transfrontaliere.

Quanto alle fusioni e scissioni è prevista l'abolizione della possibilità di ottenere il riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti per effetto dell'imputazione dei disavanzi da annullamento e da concambio. Del resto in un contesto normativo, basato sulla sostanziale identità tra plusvalenze iscritte a fronte di disavanzi da concambio e plusvalenze iscritte a fronte dei disavanzi da annullamento e quindi del carattere ordinatorio di questi plusvalori, non si ravvisa motivo per consentirne il riconoscimento fiscale con l'assolvimento di imposta sostitutiva, quando la stessa possibilità è negata con riferimento alle altre plusvalenze iscritte.

Va, tuttavia, osservato che l'abolizione del meccanismo di affrancamento dei disavanzi non implica necessariamente anche l'abrogazione del riconoscimento automatico dei disavanzi senza applicazione dell'imposta sostitutiva oggi previsto dall'art. 6, secondo comma, del D. Lgs. n. 358.

In particolare, la delega parla di abolizione della possibilità di ottenere il riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti, laddove la norma in commento non prevede alcuna facoltà bensì un riconoscimento automatico se e nei limiti in cui il disavanzo corrisponda a maggiori valori della partecipazione annullata, tassati in precedenza presso l'incorporante o presso i suoi danti causa o

i danti causa di questi.

Pertanto, la soluzione più coerente sembrerebbe essere quella dell'abolizione anche di tale previsione principalmente perché, nel nuovo sistema, la doppia imposizione sui plusvalori relativi ai beni di primo grado (i beni della società) dovuto al mancato innalzamento dei valori fiscalmente riconosciuti e sui plusvalori relativi al bene di secondo grado (la partecipazione stessa) tassati in sede di realizzo è destinata a ridursi per effetto della *participation exemption* e comunque, laddove dovesse verificarsi, sarebbe fisiologica in quanto prevista ed accettata dall'ordinamento. (A.F.)

## **B) REGIME VIGENTE**

**“Il trasferimento titoli tra <<comparti>> del bilancio e costo fiscalmente riconosciuto”,** di P. ANELLO, in Corr. trib. 2002, pag.937.

L'articolo esamina modalità ed effetti fiscali della riclassificazione di titoli dall'attivo circolante al portafoglio immobilizzato, effettuate da parte di una banca o società finanziaria.

Tenuto conto delle disposizioni emanate dalla Banca d'Italia (Nota del 28.2.1995 e successiva Lettera del 27.12.1999) e dalla Consob (Comunicazione n. DAC/RM/95001286 del 1995 e, da ultimo, n. DEM/1048210 del 15 giugno 2001), dopo aver ripercorso le regole che disciplinano la valutazione e l'esposizione in bilancio degli investimenti in titoli, l'A. ricorda che le caratteristiche e i criteri di suddivisione tra comparti del portafoglio devono essere definiti in apposite delibere quadro, assunte dal Consiglio di Amministrazione (o dal Comitato Esecutivo) in via preventiva rispetto alla classificazione del portafoglio stesso<sup>(13)</sup>.

Le principali fattispecie di trasferimento, “legittimamente” deliberabili da parte del Consiglio di Amministrazione (o Comitato Esecutivo) della società<sup>(14)</sup>, vengono individuate in relazione al:

- mutamento funzionale della destinazione dei titoli (ad esempio in quanto, successivamente all'acquisto, sia intervenuta una decisione di mantenere i titoli fino alla scadenza). In tal caso, in presenza di una precedente delibera quadro, non sarà necessario assumerne una nuova purché la riclassificazione non risulti in contrasto con i criteri già definiti;
- l'assunzione di una nuova delibera quadro che modifichi, pur nel rispetto dei principi generali, i requisiti di classificazione del portafoglio, rendendo conseguentemente necessaria l'inclusione tra le immobilizzazioni di titoli in precedenza compresi nell'attivo circolante;
- l'assunzione per la prima volta di una delibera quadro.

In merito al valore da assumere per i titoli trasferiti dall'attivo circolante al portafoglio immobilizzato si rileva che:

- da un punto di vista contabile, secondo quanto stabilito da Consob e Banca d'Italia, il trasferimento avviene sulla base del valore di libro dei titoli alla data dell'operazione, determinato secondo i criteri del comparto di provenienza; solo a fine esercizio, ai titoli trasferiti, ancora in portafoglio, andranno applicate le regole valutative proprie della classe di destinazione;
- dal punto di vista fiscale, il mutamento di destinazione non incide sul valore fiscalmente riconosciuto. A fine esercizio, tuttavia, i titoli riclassificati ed ancora in portafoglio andranno valutati sulla base dei criteri stabiliti per le immobilizzazioni finanziarie e pertanto ai sensi dell'art. 66 bis del TUIR.

La nuova natura di immobilizzazione dei titoli importerà inoltre la rilevazione, a partire dall'esercizio in cui è avvenuta la riclassifica, degli eventuali scarti di emissione e di negoziazione, avuto riguardo alla differenza tra il valore di rimborso del titolo e il valore di libro determinato secondo i

---

<sup>13</sup> Ai fini della classificazione di un investimento tra i titoli immobilizzati devono essere inoltre rispettati principi di carattere generale, cui anche le delibere quadro devono uniformarsi, tra i quali rilevano la durata ultrannuale del titolo e l'orizzonte temporale dell'investimento, inteso come l'intenzione di detenere il titolo fino alla naturale scadenza.

<sup>14</sup> L'Autore ricorda al riguardo che tanto la delibera quadro che la delibera di trasferimento devono essere oggetto di verifica da parte del Collegio Sindacale.

criteri della classe di provenienza (o l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto, se diverso), in applicazione del principio del *pro rata temporis* di cui all'art. 76, comma 1, lett. c-bis, del TUIR. (P.T.)

**“Profili fiscali del leasing di azioni”**, di P. ANELLO e S. RIZZINI BISINELLI, in Corr. trib., 2002, pag. 2589.

Gli AA., dopo aver ribadito la legittimità civilistica, sostenuta dalla dottrina e dalla giurisprudenza, del contratto di leasing avente ad oggetto partecipazioni azionarie, esaminano i profili fiscali di tale contratto con riferimento alla deducibilità fiscale dei costi sia per la società di leasing che per gli utilizzatori.

In particolare, per quanto concerne i profili fiscali per la società di leasing, viene sottolineato che l'art. 67, comma 8, del TUIR, come modificato dall'art. 3, comma 103, lett. c) della legge n. 549/95, stabilisce che le quote d'ammortamento dei beni concessi in locazione finanziaria sono determinate in ciascun esercizio nella misura risultante dal relativo piano di ammortamento finanziario. L'adozione di tale criterio comporta il riconoscimento, ai fini fiscali, della funzione finanziaria del leasing. Il costo del bene concesso in locazione finanziaria deve quindi essere ammortizzato dalla società concedente secondo criteri astratti, indipendenti da un'effettiva materialità e deperibilità del bene stesso e da qualsiasi riferimento al tipo di bene e alla sua strumentalità. La società di leasing deve considerare le partecipazioni azionarie concesse in locazione finanziaria alla stregua di ogni altro bene concesso in leasing, provvedendo alla deducibilità delle quote di ammortamento secondo il piano finanziario ai sensi del comma 8 dell'art. 67 del TUIR.

Devono pertanto considerarsi superate tutte le perplessità basate sulla presunta non ammortizzabilità delle azioni e sulla conseguente impossibilità di concedere in leasing le partecipazioni. Peraltro, tali perplessità avevano indotto la dottrina a considerare comunque deducibile il costo sostenuto dalla società concedente sulla base dell'art. 66 del TUIR (minusvalenze patrimoniali, sopravvenienze passive e perdite), anziché dell'art. 67, poiché per la società di leasing la partecipazione, pur mantenendo consistenza, avrebbe perso valore in relazione ai rimborsi delle quote capitale. Secondo gli AA., tale tesi, ancorché suggestiva, non convince, posto che l'art. 67, comma 8, del TUIR deve considerarsi norma speciale e del tutto autonoma rispetto ad altre disposizioni contenute nell'art. 67, ma soprattutto norma che disciplina la deducibilità delle quote d'ammortamento di tutti i beni concessi in leasing, senza distinzioni di sorta.

Per quanto riguarda la deducibilità dei canoni per l'utilizzatore, il riferimento al periodo di ammortamento contenuto nel comma 8 dell'art. 67 del TUIR potrebbe indurre quanti considerano le azioni beni non ammortizzabili a negare che i canoni di leasing siano deducibili. Secondo gli AA. la deducibilità del canone per l'utilizzatore non è subordinata all'effettiva ammortizzabilità dei beni oggetto del contratto di leasing, rilevando il periodo di ammortamento solo come riferimento temporale per la deducibilità del canone stesso e soprattutto al fine di evitare un uso elusivo del contratto di leasing. Con riferimento al leasing di azioni, si pone tuttavia il problema di individuare il periodo di durata contrattuale minimo per rendere deducibile il canone per l'utilizzatore, considerando che le tabelle ministeriali non prevedono un coefficiente di ammortamento per i titoli azionari. Al riguardo, gli AA. ritengono che la deducibilità dei canoni possa essere subordinata alla condizione che la durata minima del contratto risulti almeno la metà del periodo di ammortamento più lungo previsto dalle tabelle ministeriali in relazione ai beni dell'impresa e all'attività esercitata dall'utilizzatore, e ciò per la natura di beni di secondo grado tipica delle azioni. In ogni caso, secondo gli AA., la durata del contratto non dovrebbe essere inferiore a otto anni, durata minima richiesta per la deducibilità dei canoni relativi ad un leasing di beni immobili.

Ove la suddetta tesi non fosse condivisa, gli AA. ritengono comunque deducibili i canoni per gli utilizzatori in base all'art. 2426, n. 4, del c.c., che ha introdotto la valutazione a patrimonio netto delle partecipazioni (cd. *equity method*). Tale criterio, in caso di costo di acquisto superiore al valore corrispondente al patrimonio netto, prevede che, in sede di prima applicazione, la differenza non attribuita ai beni ammortizzabili e all'avviamento sia ammortizzata. Viene pertanto superata la pregiudiziale giuridico-contabile secondo cui non è possibile ammortizzare i titoli azionari. (FDA)

**“Il riporto delle perdite pregresse tra norme antielusive <<speciali>> e <<generalisti>>”, di P. LAROMA JEZZI, in Rass. trib., 2002, pag. 200.**

L'A., dopo aver preso in considerazione le norme antielusive (cd. speciali o correttive) che impongono limitazioni al generale principio del riporto delle perdite fiscali (artt. 102, comma 1-*ter*, 123, comma 5, e 123-*bis*, comma 10, del TUIR), esamina il rapporto intercorrente fra quest'ultime e la norma antielusiva generale contenuta nell'art. 37-*bis* del DPR n. 600/73. Secondo l'A., non si verifica alcuna sovrapposizione fra le norme antielusive speciali e quella generale, di modo che all'Amministrazione finanziaria non è data possibilità di intervenire, per finalità antielusive, sulle fattispecie già disciplinate dalle disposizioni speciali, imponendo limitazioni diverse da quelle previste da quest'ultime in materia di riporto delle perdite. In altri termini, la norma speciale antielusiva già distingue i comportamenti leciti da quelli illeciti, con la conseguenza che l'art. 37-*bis* (norma antielusiva generale) non può essere utilizzato per rimettere in discussione quanto stabilito dalla norma speciale. Ne deriva che una volta che risulti integrata una delle esimenti previste dall'art. 102, comma 1-*ter*, del TUIR (ad es. sussistenza degli indici di vitalità della società che riporta le perdite o trasferimento infragruppo della medesima) non vi possono essere restrizioni alla norma generale che prevede il diritto al riporto delle perdite; non potendosi applicare la norma antielusiva generale, l'indebito vantaggio fiscale eventualmente conseguito avvalendosi di una delle esimenti previste dalla norma speciale non è sindacabile dall'Amministrazione finanziaria.

Peraltro, il potenziale effetto di legittimazione della norma speciale riguarda solo ed esclusivamente la fattispecie ivi contemplata, restando invece impregiudicata la sindacabilità della complessiva operazione della quale la fattispecie dovesse costituire solo una delle diverse fasi. In tal senso, a giudizio dell'A. sarebbe ad esempio elusiva la fattispecie secondo cui una società Alfa, operante nel settore delle telecomunicazioni, anziché acquistare direttamente la società Beta, operante nel medesimo settore, acquisisca il controllo della società Gamma (attività manifatturiera) dotata di perdite fiscali, al solo fine di interporla nell'acquisto della partecipazione nella società Beta, società *target* dell'operazione industriale che si intende porre in essere, modificando così la propria attività da manifatturiera in finanziaria. Successivamente, Beta distribuisce dividendi alla controllante Gamma, la quale li compensa con le perdite pregresse; ciò le consente di non utilizzare il credito di imposta ex art. 14 del TUIR relativo ai dividendi ricevuti e di cedere la corrispondente eccedenza di imposta a Beta, che la compensa con l'Irpeg dovuta sugli utili da essa conseguiti. La fattispecie, pur rientrando nell'esimente disciplinata dall'art. 102, comma 1-*ter*, del TUIR, costituisce solo un momento della complessiva operazione tendente a rendere possibile la cessione di un'eccedenza di imposta alla società Beta in utile, che in tal modo non paga imposte. Rientrando la cessione dei crediti di imposta fra le fattispecie elusive contemplate dall'art. 37-*bis*, l'Amministrazione potrebbe considerare l'operazione nel suo complesso elusiva, nonostante sussistano le circostanze esimenti previste dall'art. 102 per il riporto delle perdite pregresse. (FDA)

**“La disciplina civilistica e fiscale delle spese incrementative”, di A. NASTASIA e M. PISANI, in Il fisco, 24/2002, fasc. n. 1, pag. 9366**

L'articolo, dopo aver illustrato la disciplina civilistica e fiscale dell'ammortamento delle immobilizzazioni materiali, esamina quella relativa alle spese incrementative, ossia quelle costituite da costi che incrementano in modo significativo le potenzialità produttive dell'immobilizzazione sia sotto l'aspetto di una maggiore vita utile e che in termini di rispondenza alla realtà aziendale. Secondo l'Associazione dei Dottori Commercialisti di Milano (norma di comportamento n. 129): 1) le spese incrementative si aggiungono al costo del bene cui si riferiscono diventandone parte integrante; 2) la base di commisurazione delle quote di ammortamento viene determinata sommando al costo originario le spese incrementative capitalizzate; 3) il coefficiente di ammortamento rimane quello previsto per il bene e la possibilità di computare ammortamenti anticipati, accelerati o in misura ridotta va riferita alla data di entrata in funzione del bene ed alla sua intensità di utilizzo e non alla spesa incrementativa.

In relazione alla sostituzione o al rinnovamento di singole parti ben individuate del cespite, lo IAS n. 16 (versione 1998) prevede inoltre che le spese incrementative capitalizzate debbano essere contabilizzate quali acquisti di autonome attività patrimoniali da sottoporre, conseguentemente, ad autonomo processo di ammortamento. In caso di necessaria dismissione di alcune parti dell'immobilizzazione in occasione del sostenimento di spese incrementative, al fine di procedere ad una corretta determinazione del valore corrente dell'immobilizzazione occorre operare, prima della capitalizzazione del costo, la variazione in diminuzione relativa alla dismissione.

Gli AA. ritengono inoltre che, mentre le spese di manutenzione ordinaria non sono capitalizzabili, quelle straordinarie possono, alternativamente, essere imputate ad incremento del valore del bene cui si riferiscono, ovvero direttamente a conto economico come costi dell'esercizio. La difformità di trattamento dipende dalla natura della stessa spesa straordinaria, e cioè dall'essere connotata o meno da utilità pluriennale (miglioramento dei tempi di produzione, prolungamento della vita utile del cespite, qualità del prodotto, ecc.).

Il trattamento fiscale delle spese incrementative è disciplinato dall'art. 67, comma 7, del TUIR, secondo cui è data facoltà di imputare ad incremento del costo dei beni cui afferiscono le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione, in alternativa alla deduzione di tali costi nell'esercizio in cui sono stati sostenuti nel limite del 5% del costo complessivo dei beni materiali ammortizzabili. Tuttavia il legislatore fiscale non entra nel merito delle spese capitalizzate, rinviando implicitamente alla disciplina civilistica. Ove le spese fossero portate ad aumento del costo del cespite, le stesse concorrerebbero alla determinazione delle quote di ammortamento senza alcuna limitazione, posto che a dette spese, non costituendo dei cespiti autonomi, non è applicabile la riduzione alla metà dell'aliquota di ammortamento prevista dal comma 2 dell'art. 67 per l'esercizio di "entrata in funzione" del cespite.

Nel caso in cui le spese di manutenzione straordinaria fossero iscritte fra gli oneri pluriennali, perché non riconducibili ad uno specifico cespite, tali spese sarebbero invece deducibili in base alla disposizione residuale contenuta nell'art. 74, comma 3, del TUIR, e cioè nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio secondo la disciplina civilistica (deduzione in un quinquennio a quote costanti). (FDA)

**“Svalutazioni di partecipazioni – Spunti di riflessione sul recente orientamento dell’Agenzia delle Entrate”**, di A. TRABUCCHI e G. MANGUSO, in Il fisco, 24/2002, fasc. n. 1, pag. 9366.

L'A. commenta la risoluzione n. 146/E del 15 maggio 2002 con la quale l'Agenzia delle Entrate ha rivisto il proprio orientamento espresso nella precedente risoluzione n. 177/E del 9 novembre 2001, secondo cui era da considerare elusiva la svalutazione di una partecipazione effettuata "esclusivamente in applicazione di norme tributarie" ai sensi dell'art. 2426, comma 2, del codice civile, nel caso in cui fosse mancato il presupposto della perdita durevole di valore. Con la nuova risoluzione è stato chiarito che la deducibilità fiscale di una svalutazione non presuppone affatto il depauperamento del valore economico dell'impresa, posto che tale deducibilità è esclusivamente condizionata dall'applicazione del metodo forfetario di cui agli art. 61 e 66 del TUIR. Il conoscimento fiscale della svalutazione è tuttavia subordinato alla sua imputazione a conto economico.

Pertanto, contrariamente a quanto affermato dall'Agenzia delle Entrate nella risoluzione 177/E, si deve ritenere che l'art. 61 costituisca il presupposto per effettuare rettifiche di valore di cui all'art. 2426, comma 2, del codice civile, le quali ancorché operate esclusivamente in applicazione di norme tributarie, non possono considerarsi elusive poiché non costituiscono né un aggiramento del sistema normativo, né una violazione delle sue finalità. (FDA)

## Prassi Amministrativa

**Reddito d'impresa – Determinazione del reddito – Plusvalenze – Conferimento di ramo d'azienda- Applicazione dell'imposta sostitutiva ex artt. 1 e 3 del D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358 – Ammissibilità – Condizioni – Istanza di interpello ex. art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.**

Ris. Agenzia delle entrate 12 aprile 2002, n. 118/E, in Il fisco 2002, pag. 7672.

Il requisito del possesso triennale richiesto al fine di sottoporre ad imposta sostitutiva del 19% la plusvalenza realizzata con il conferimento di un ramo aziendale può dirsi soddisfatto dal momento in cui l'intera azienda è stata acquistata, indipendentemente dall'acquisto dei singoli beni che concorrono a formarla.

**Reddito d'impresa – Perdite su crediti esteri derivanti da procedura concorsuale – Artt. 66 e 76 del TUIR – Chiarimenti.**

Circ. Agenzia delle entrate 10 maggio 2002, n. 39/E, in Boll. trib. 2002, pag. 771.

La circolare fornisce chiarimenti relativamente alla deducibilità dal reddito di impresa delle perdite su crediti vantati da un soggetto residente nei confronti di un soggetto residente in un Paese extra-UE e assoggettato a procedure concorsuali secondo la disciplina del Paese di residenza.

Posto che la disciplina della deducibilità delle perdite su crediti non effettua alcuna distinzione in funzione della localizzazione del debitore, l'Agenzia delle entrate chiarisce che, in caso di debitori esteri, così come nel caso di debitori nazionali, il creditore nazionale deve dimostrare la definitività della perdita del credito facendo ricorso alle dichiarazioni di insolvenza dei debitori stranieri emesse dall'Istituto per i servizi assicurativi del commercio estero o, in mancanza, agli strumenti giuridici previsti nel Paese extra-UE di residenza del debitore.

Inoltre, per poter dedurre le perdite già nell'esercizio di apertura della procedura concorsuale estera, è necessario verificare che il debitore estero sia assoggettato nel Paese di residenza ad una procedura concorsuale assimilabile a una di quelle elencate all'art. 11 DR 42/88.

Viene chiarito infine che le perdite su crediti vantati nei confronti di soggetti residenti in un paradiso fiscale sono deducibili dal reddito di impresa se il soggetto residente dimostra che il debitore estero svolgeva prevalentemente nel Paese di residenza un'attività commerciale effettiva o che l'operazione che ha generato il credito trasformatosi poi in perdita rispondeva ad un effettivo interesse economico e ha avuto concreta esenzione.

\*\*\*\*\*

L'Amministrazione ripropone la tesi della "definitività" della perdita della quale la dottrina ha da tempo dimostrato la improponibilità, trattandosi sempre di elevate probabilità di perdite e non di fatti giuridicamente irreversibili. Si veda da ultimo la ricognizione della materia operata da A. VICINI RONCHETTI in Riv. dir. trib. 2002, I, 707.

## Giurisprudenza

### Corte di Cassazione

**Reddito d'impresa – Accantonamento rischi su crediti – Cessione *pro-solvendo* – Concorre a formarlo – Titolare del credito e creditore cessionario – Legittimità - Rilevazione dei crediti nei conti d'ordine – Irrilevanza.**

Cass., sez. trib., 19 ottobre 2001, n. 12783, in Giur. imp. 1/2002, pag. 42.

Nella cessione *pro-solvendo* dei crediti commerciali di un'impresa il cedente rimane soggetto alla retrocessione del credito in caso di mancato pagamento da parte del debitore ceduto.

Conseguentemente il calcolo del fondo rischi su crediti deve tenere conto dei crediti ceduti *pro solvendo* sia da parte del titolare, sia da parte dell'acquirente a nulla rilevando che tali crediti siano ricompresi nei conti d'ordine della società cedente.

**Reddito d'impresa – Lease back – Nullità del contratto per violazione del divieto del patto commissorio – Inconfigurabilità – Regime fiscale applicabile – E' quello ordinario del leasing.**

Cass., sez. trib., 16 novembre 2001, n. 14404, in Boll. trib., 2002, pag. 382.

La liceità civilistica del contratto di *sale and lease back*, sebbene da valutarsi caso per caso, rende legittima la deducibilità, ai fini delle imposte sui redditi, dei canoni di leasing corrisposti dall'utilizzatore al ricorrere delle condizioni di cui all'ottavo comma dell'art. 67 del DPR n. 917/1986. Per le stesse ragioni, le quote di ammortamento dei beni strumentali concessi in locazione finanziaria sono deducibili dal reddito imponibile del concedente.

\*\*\*\*\*

Con nota di M. PEIROLLO, "Le conseguenze fiscali della liceità civilistica del contratto di *sale and lease back*".

**Reddito d'impresa – Fondo rischi su crediti – Sconto bancario – Crediti ceduti *pro solvendo* – Concorrenza al fondo – Condizioni.**

Cass., sez. trib., 14 febbraio 2002, n. 2133, in Giur. imp., 2002, pag. 587.

L'art. 66, comma 1, del DPR 29 settembre 1973, n. 597, ammette la deducibilità degli accantonamenti iscritti in apposito fondo del passivo a fronte dei rischi su crediti costituito per ogni periodo d'imposta dallo 0,50% dei crediti risultanti in bilancio fino ad un massimo complessivo del 5%.

Conseguentemente i crediti oggetto di sconto bancario, ossia ceduti *pro solvendo*, possono concorrere a formare il detto fondo se e nella misura in cui essi, nonostante la cessione, determinino una situazione di rischio per l'impresa cedente.

\*\*\*\*\*

La sentenza in esame, come quella del 19 ottobre 2001, n. 12783, smentisce la Circ. 1° agosto 1987, n. 19.9.015.

Commissioni tributarie di merito

**Reddito di impresa – Beni spendibili o ammortizzabili – Valutazioni – Rettifica dell'Ufficio – Periodi d'imposta successivi – Rettifica a favore del contribuente – Obbligo dell'Ufficio.**

Comm. trib. reg. dell'Emilia Romagna, 14 giugno 2001, n. 101, in Boll. trib., 2002, pag. 379.

A norma dell'art. 76, sesto comma, TUIR, l'Ufficio è obbligato a rettificare anche gli esercizi successivi laddove una diversa valutazione di una posta in bilancio in un certo periodo d'imposta abbia effetto anche sui successivi (nella fattispecie il contribuente, nel periodo d'imposta dell'acquisto, aveva dedotto interamente il costo di un bene in quanto di utilizzabilità infrannuale, mentre l'Ufficio, ritenendo quel bene ad utilità pluriennale, aveva rettificato *in peius* la dichiarazione del periodo d'imposta senza rettificare, in favore del contribuente, le dichiarazioni relative agli esercizi successivi).

**Reddito d'impresa – Ammortamento per costi relativi a contratti di servizi di consulenza strategica – Inerenza – Sussiste.**

**Diritto comunitario – Operazioni societarie – Scambio di partecipazioni – Neutralità fiscale dell'operazione – Emersione plusvalenza derivante da iscrizione maggior valore in bilancio – Imponibilità – Non sussiste.**

Comm. trib. prov. di Milano 18 dicembre 2001, n. 582/1/01, in Massimario delle Commissioni Tributarie della Lombardia 1/2002, pag. 93.

I costi relativi a contratti di consulenza in relazione a strategie di acquisizione di società atte a rafforzare a livello internazionale la posizione della società accertata sono connessi all'organizzazione aziendale, come tali rispettano il principio di inerenza e sono, dunque, deducibili. E' illegittimo l'avviso di accertamento che riprende a tassazione plusvalenze emerse in sede di iscrizione in bilancio di un maggior valore delle partecipazioni derivanti da uno scambio di azioni effettuato tra soggetti comunitari. Il legislatore comunitario, e quello nazionale, in sede di recepimento, hanno sancito il principio della neutralità dell'operazione in esame. La plusvalenza, infatti, potrà essere tassata solo al momento della successiva cessione delle partecipazioni scambiate.

### **Reddito di impresa – Fondo rischi su crediti – Prova dell'ineducibilità di quota parte del fondo – Onere dell'Ufficio – Sussiste.**

Comm. trib. reg. per la Lombardia, 27 febbraio 2002, n. 15/11/02, in Massimario delle Commissioni tributarie della Lombardia, 1/2002, pag. 54.

L'Ufficio che ritenga ineducibile una quota accantonata a fondo rischi su crediti ha l'onere di dimostrare documentalmente in giudizio che la riscossione dei crediti su cui si controverte (nella specie, risultanti da cambiali inviate all'incasso) sia avvenuta nell'esercizio in accertamento in derivazione dei corrispettivi delle cessioni e delle prestazioni di servizio alla cui produzione o al cui scambio era diretta l'attività dell'impresa e che nel periodo d'imposta successivo la società contribuente non abbia contabilizzato la riscossione dei crediti dell'anno precedente per i quali ha annotato l'accantonamento. La deduzione degli accantonamenti iscritti in apposito fondo del passivo nella percentuale dello 0,5%, come quello in questione, è consentita in caso di mancata riscossione al 31.12. di ogni esercizio soltanto dei crediti vantati per corrispettivi derivanti da operazioni imponibili attive rientranti nell'esercizio dell'attività imprenditoriale del soggetto passivo d'imposta.

## **REDDITI DI LAVORO AUTONOMO**

### **Dottrina**

**“L’Agenzia delle entrate mette in difficoltà gli amministratori professionisti”**, di G. GAVELLI, in Corr. trib. 2002, p. 2223.

**“Collaborazioni coordinate e continuative – un definitivo abbandono della loro qualificazione di lavoro autonomo? Problemi ancora aperti dopo la circolare n. 105/E”**, di E. SPAZIANI TESTA, ne Il fisco 11/2002, fasc. n. 1, p. 1555.

Gli AA. criticano l'attuale disciplina dei redditi derivanti da collaborazioni coordinate e continuative e, in particolare, le diverse posizioni assunte dall'Agenzia delle Entrate con riferimento al trattamento dei compensi degli amministratori di società. Infatti, con la C.M. n.67/E del 6.7.2001, l'Agenzia delle Entrate, confermando precedenti orientamenti interpretativi, aveva affermato che l'attività di amministratore “non può essere attratta nell'ambito di lavoro autonomo in quanto per l'esercizio della stessa non è necessario attingere a specifiche conoscenze professionali”, differenziando invece gli incarichi di sindaco e revisore di società le cui attività potevano “ritenersi riconducibili al reddito professionale solo se poste in essere da ragionieri o dottori commercialisti” ed escludendo altresì da tale possibilità anche i revisori contabili, la cui iscrizione al relativo registro “non configura un'autonoma figura professionale”. Successivamente, con la C.M. n. 105/E del 12.12.2001, ha invece affermato che l'esercizio dell'attività di amministratore di società ed enti

comporta in alcune ipotesi (ad es. per l'attività svolta dai ragionieri e dai dottori commercialisti) la necessità di attingere a conoscenze collegate all'attività di lavoro autonomo svolta, mentre per gli altri professionisti, ai fini dell'attrazione dei compensi alla categoria dei redditi di lavoro autonomo, occorre che "gli ordinamenti professionali ricomprendano espressamente nel novero delle mansioni tipiche esercitabili" l'amministrazione e la gestione di aziende ovvero che, anche in assenza di una previsione espressa nel relativo ordinamento professionale, l'incarico di amministratore sia svolto in una società o ente che eserciti un'attività oggettivamente connessa alle mansioni tipiche della professione abituale. (S.G.)

## **REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE**

### **Dottrina**

**"La tassazione dei redditi di lavoro dipendente prodotti all'estero"** di M. AULENTA, in Rass. trib. 2002, pag. 151.

L'Autore svolge una analisi critica della normativa interna che regola la tassazione dei redditi di lavoro dipendente prodotti all'estero, come da ultimo modificata dall'art. 36 della L. 342/2000, con cui è stato introdotto il comma 8 bis dell'art. 48 del TUIR.

In particolare viene ripercorsa l'evoluzione della disciplina, per sottolineare la limitata portata innovativa di tale norma, in un contesto già caratterizzato dalla prevalenza del regime convenzionale di cui all'art. 15 del modello OCSE.

*Fino al 31.12.2000* rilevavano, ai fini del regime impositivo dei redditi di lavoro dipendente prodotti all'estero, sia l'art. 3 lett. c) del TUIR - che prevedeva l'esclusione dalla base imponibile Irpef dei "redditi da lavoro dipendente prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto" - sia l'art. 15 del modello OCSE per la definizione delle convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni, in base al quale il reddito è di regola tassato nello Stato (estero) in cui si è svolta l'attività lavorativa, richiedendosi tuttavia che il lavoratore abbia soggiornato in detto Stato per almeno 183 giorni nell'anno (oltre alle altre condizioni di cui *infra*).

In tale contesto, per la diversa formulazione delle norme, interna e convenzionale, poteva di fatto verificarsi che i redditi non venissero tassati né nello Stato in cui erano stati prodotti - in quanto, ad esempio, il dipendente non vi aveva soggiornato per il periodo minimo di cui all'art. 15 del modello OCSE - né in Italia, in quanto l'esclusione di cui all'art. 3 lett. c) prescindeva dalla durata della prestazione all'estero, richiedendone soltanto continuità ed esclusività.

La portata dell'art. 3, lett. o), risultava inoltre ulteriormente ampliata dalla previsione di cui all'art. 128 del TUIR, attraverso la possibilità di derogare alla disciplina convenzionale in presenza di disposizioni del Testo Unico più favorevoli al contribuente.

*Per effetto dell'abrogazione dell'art. 3 lett. c) del TUIR, operata dall'art. 5 lett. a) del D.Lgs. 314/1997 con decorrenza 1.1.2001, e fino alla novella di cui all'art. 36 della L. 342/2000, la tassazione dei redditi di lavoro dipendente prodotti all'estero resta integralmente affidata al canone convenzionale di cui all'art. 15 del modello OCSE, in base al quale, in presenza di una convenzione, tali redditi sono di regola tassati nello Stato dove è prestata l'attività lavorativa, salvo che:* a) il dipendente abbia soggiornato nello Stato dove è stato prodotto il reddito per meno di 183 giorni nel periodo di imposta; b) il datore di lavoro non sia residente nello Stato in cui è prestata l'attività; c) il costo della retribuzione non sia sostenuto da una stabile organizzazione o da una base fissa che il datore di lavoro mantenga nello Stato estero. Nel caso tutte le suddette condizioni risultino verificate, il reddito viene attratto a tassazione nello Stato di residenza del lavoratore.

Venuta meno l'esclusione di cui all'art. 3, lett. c), del TUIR, poteva verificarsi un concorso impositivo tra ordinamenti, con una duplice tassazione dei redditi, qualora mancasse una convenzione o questa non potesse operare. Tale concorso poteva tuttavia essere in ogni caso risolto attraverso la recuperabilità totale dell'imposta assolta all'estero sui redditi di lavoro dipendente (*full tax credit*), giusta la previsione di cui all'art. 23 del DPR 600/73, come modificato

dall'art. 7 dello stesso D.Lgs. 314/97 in deroga alla regola generale di cui all'art. 15 del TUIR (credito per le imposte pagate all'estero riconosciuto solo fino a concorrenza dell'imposta italiana corrispondente).

Con l'aggiunta del comma 8 bis all'art. 48 del TUIR, operata dall'art. 36 L. 342/2000, in vigore dall'1.1.2001, è stata reintrodotta nell'ordinamento domestico la disciplina impositiva dei redditi di lavoro dipendente prestato all'estero, stabilendo un meccanismo forfetario per la determinazione degli stessi qualora inerenti ad attività svolta "in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto da dipendenti che abbiano soggiornato nello Stato estero per un periodo superiore a 183 giorni nell'arco di dodici mesi".

A tale riguardo, con Circ. 207/E, il Ministero ha chiarito che la norma ha carattere derogatorio (rispetto ad una determinazione analitica basata sulle somme effettivamente erogate al dipendente) e si applica ai cittadini residenti ai sensi dell'art. 2 del TUIR, limitatamente ai casi in cui non vi sia convenzione o che la stessa non preveda la tassazione esclusiva all'estero.

In considerazione della formulazione e dell'ambito di applicazione, l'A. sottolinea come la norma in esame abbia, rispetto all'ordinamento convenzionale, una valenza meramente di chiusura, di tipo sia tecnico (applicandosi in mancanza di convenzioni ovvero nei casi in cui la convenzione non preveda la tassazione esclusiva del reddito all'estero) sia pratico (attraverso l'attrazione a tassazione in Italia in tutti i casi in cui di fatto, pur verificandosi le condizioni previste dalla convenzione per la tassazione all'estero, il carico tributario non sia stato ivi assolto per qualsivoglia ragione), e che non modifichi pertanto il vigente e prevalente regime convenzionale.

Tenuto inoltre conto che la mancanza di convenzioni rappresenta allo stato una eccezione, l'Autore sottolinea la limitata portata innovativa della disposizione in argomento, il cui utilizzo appare di natura eminentemente pratica, non già per l'esplicitato motivo della mancanza di convenzioni, quanto per un rapido accertamento nei casi di detassazione del reddito all'estero. Dal punto di vista sostanziale, rileva, infatti, come, anche senza la previsione di cui all'art. 48 comma 8 bis, laddove per qualsiasi ragione non venissero assoggettati ad imposizione all'estero, i redditi sarebbero comunque tassati in Italia, sebbene con il più complicato meccanismo della determinazione analitica, in applicazione dell'art. 1 del TUIR, trattandosi di redditi di soggetti residenti ed essendo venuta meno la deroga di cui all'art. 3 lett. c) del TUIR, abrogato.

L'articolo si conclude con due ulteriori osservazioni dell'Autore. La prima, con cui rileva un carattere restrittivo dell'interpretazione data dal Ministero con riferimento allo scorporo dalla base imponibile IRAP della quota di reddito attribuibile alle attività svolte all'estero, laddove consente tale scorporo solo in presenza di una stabile organizzazione all'estero.

La seconda, circa la portata dell'art. 128 del TUIR nell'attuale sistema di tassazione dei redditi di lavoro dipendente prodotto all'estero, articolo che ora rileva nel senso di rendere possibile la determinazione forfetaria del reddito in tutti i casi in cui l'applicazione dell'art. 48, comma 8 bis, risulti più favorevole rispetto al regime convenzionale. (P.T.)

**“Le condizioni di non imponibilità delle indennità ai dipendenti”**, di A. BODRITO, in Corr. trib. 2002, pag. 2794.

Viene rilevato che l'onnicomprensività dell'imponibile del lavoro dipendente, che include sia gli emolumenti percepiti quale retribuzione del lavoro prestato, sia le somme non riconducibili direttamente al lavoro, ma che comunque trovano il titolo dell'erogazione nel rapporto di lavoro, trova due limiti positivamente sanciti: quello particolaristico delle specifiche disposizioni recate dai commi da 2 a 8 dell'art. 48 TUIR e quello generale del risarcimento di danni diversi dalla perdita di redditi, esclusi da imposizione.

In particolare, le indennità percepite dal dipendente non sono soggette ad imposizione, a condizione che risarciscano danni diversi dalla perdita di reddito e che sia il contribuente stesso a fornirne la prova.

Viene sottolineato che la Corte di Cassazione ha individuato detto danno anche nell'esborso di denaro da parte del dipendente per l'adempimento di mansioni che richiedono il sostenimento di oneri che non gravano normalmente sugli altri lavoratori. In questo caso, i rimborsi per le spese sostenute nell'interesse del datore di lavoro assumono natura risarcitoria.

Viene evidenziato, da ultimo, che la Corte di Cassazione ha affermato che l'accertamento della natura risarcitoria di danno diverso dalla perdita di redditi è questione di fatto spettante al giudice di merito e non sindacabile in Cassazione, salva la deduzione di vizi di motivazione della sentenza di merito. (E.M.)

**“Fondi pensione - Tra attuali e future agevolazioni fiscali”**, di L. DEZZANI, in Il fisco 29/2002, fasc. n. 1, pag. 11049.

Dopo una sintesi esaustiva del regime tributario dei fondi pensione, tenuto conto degli ultimi interventi interpretativi dell'Amministrazione finanziaria in materia, l'A. mette in rilievo come la “riforma Tremonti” sui fondi pensione possa razionalizzare il sistema di tassazione dei fondi, attualmente differenziata a seconda della tipologia di prestazioni erogate dal Fondo e investimenti effettuati

Con la riforma contenuta nel disegno di legge n. S-1396, l'imposizione fiscale sul risparmio previdenziale, ivi compreso quello che affluisce alle casse di previdenza privatizzate, deve essere basata sui criteri di favore rispetto a quella del risparmio finanziario. Il regime di imposizione dei fondi pensione non sarà più basato sullo schema “esenzione-tassazione-tassazione”, ma sullo schema “esenzione-esenzione-tassazione”.

A seguito della riforma, quindi, in capo ai fondi pensione non sarà più applicato alcun prelievo, né annualmente né all'atto della percezione dei proventi periodici e delle plusvalenze. I fondi continueranno ad essere considerati soggetti cosiddetti “lordisti” ai fini dell'applicazione delle ritenute.

La tassazione delle prestazioni, infine, dovrà tenere conto, nel senso di regime di maggior favore, delle finalità specifiche di tali investimenti, indirizzati al soddisfacimento dei bisogni previdenziali. (C.L.P.)

**“Forme pensionistiche integrative. Sintesi della disciplina fiscale applicabile”**, di G. DONNINI e F. VERZINI, in Il fisco 15/2002, fasc. n. 1, pag. 5973.

Ulteriore sintesi del regime di tassazione dei Fondi Pensione.

**“Note a margine del regime tributario delle azioni assegnate ai dipendenti”**, di T. FUMAGALLI, ne Il fisco 30/2002, fasc. n. 1, p. 4016.

**“La disciplina fiscale dell'assegnazione agevolata di azioni ai dipendenti – Il trattamento tributario dei piani aziendali di *stock options*”**, di A. SACRESTANO e G. SCIFONI, ne Il fisco 25/2002, fasc. n. 1, p. 4810.

Gli AA. commentano la disciplina fiscale dell'assegnazione agevolata ai dipendenti, di cui all'art. 48, comma 2, lett. g) e g-bis), del TUIR, come modificato dal D.Lgs. n. 505/1999. Nella R.M. n. 186/E del 12 giugno 2002, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito alcuni problemi relativi al meccanismo di funzionamento di tale agevolazione, precisando: (i) quale sia il criterio da applicare per la determinazione dell'anzianità del possesso delle azioni nell'ipotesi in cui il dipendente proceda a successive cessioni di pacchetti azionari ricevuti in diverse epoche; (ii) quale siano gli obblighi di comunicazione del dipendente cessionario al sostituto d'imposta; (iii) quale sia il momento in cui debbano essere effettuate le eventuali ritenute; (iv) quale sia il momento a partire dal quale cessano le responsabilità del sostituto d'imposta, nell'ipotesi in cui il dipendente venda le azioni ricevute successivamente alla cessazione del proprio rapporto di lavoro. L'Agenzia delle Entrate ha altresì precisato, che la determinazione del valore delle azioni assegnate ai dipendenti deve avvenire secondo il metodo del valore normale delle stesse.

Infine, gli AA. evidenziano come, per effetto delle modifiche apportate dall'art. 10 del citato D.Lgs. n. 505/1999 all'art. 82 del TUIR, in caso di successiva cessione delle azioni rivenienti dai piani di azionariato a favore dei dipendenti ovvero di taluni di essi, la plusvalenza si determini confrontando il corrispettivo percepito con il valore delle azioni alla data dell'assegnazione, a condizione che tale

valore sia stato assoggettato a tassazione. Diversamente, ove i titoli abbiano fruito del regime di favore di cui alla lettera g) dell'art. 48, il prezzo eventualmente corrisposto per l'acquisto e/o la sottoscrizione costituirà la plusvalenza da assoggettare ad imposta sostitutiva. (S.G.)

**“I problemi provocati dal *forfait* per l'auto nell'ambito del TFR”**, di A. GHINI, in Il fisco 14/2002, fasc. n. 1, pag. 5330.

Alla fine del rapporto di lavoro, fra le tante questioni, si pone quella dell'individuazione del valore della concessione dell'uso privato dell'auto aziendale, sempreché nell'arco del medesimo il lavoratore abbia avuto in concessione un'auto aziendale ad uso promiscuo.

Si tratta, in pratica, di stabilire il controvalore della concessione da utilizzare come base di calcolo del trattamento di fine rapporto, posto che il *fringe benefit* utile si manifesta al superamento dei 4500 Km annui.

Partendo dalla considerazione che è giusto considerare *fringe benefit* tassabile e quindi retribuzione in natura il controvalore dell'uso del mezzo oltre il *forfait* conteggiato, l'A. fa presente che se le aziende nell'accantonamento annuale non tengono conto del supero sul *forfait* dell'uso privato dell'auto aziendale, la somma accantonata potrebbe risultare insufficiente per garantire l'assolvimento dell'obbligo di pagamento alla risoluzione del rapporto.

Civilisticamente la differenza che viene inclusa nella liquidazione del dipendente costituisce sopravvenienza passiva e come tale va contabilizzata.

Per ovviare al fatto che il dipendente, all'atto della risoluzione del rapporto di lavoro possa reclamare il computo dei compensi in natura in sede di calcolo del TFR sotto forma di eccedenze di utilizzo rispetto al *forfait* per l'uso promiscuo dell'auto aziendale, l'A. suggerisce un metodo di rilevazione dei due impieghi (aziendale e privato), che consenta la quantificazione esatta dell'eccedenza sull'entità del *forfait*.

Per la separazione fra i due impieghi è necessario disporre che sulle note-spese il dipendente indichi, giorno per giorno, il chilometraggio compiuto nell'esercizio all'esterno dei suoi compiti. Sommando le cifre che, al riguardo, si trovano esposte sulle note-spese, si ottiene il chilometraggio di carattere aziendale dell'intero anno. Il chilometraggio rilevato dalla serie di schede carburante emesse ed utilizzate nell'anno va ridotto del totale dei chilometri percorsi per le esigenze aziendali. La differenza che si ottiene rappresenta il chilometraggio privato. Questo dato serve ai fini dell'individuazione del *fringe benefit* civilistico.

Presso l'ufficio amministrativo o del personale competente per materia, sarebbe utile istituire degli elenchi, uno per ciascun dipendente consegnatario di autoveicolo aziendale (di proprietà o in *leasing* o a noleggio o locazione a medio termine).

L'A. consiglia infine di segnare, almeno una volta l'anno, i seguenti dati:

- a) totale dei chilometri percorsi dall'autovettura aziendale;
- b) totale dei chilometri percorsi (è un “di cui del totale *sub a*) per esigenze aziendali;
- c) totale dei chilometri percorsi (anche questo è un “di cui” del totale *sub a*) per esigenze personali-familiari del lavoratore. (E.M.)

**“Il trattamento fiscale della previdenza complementare e individuale secondo le circolari dell'Agenzia delle Entrate”**, di E. MIGNARRI, in Riv. dott. comm. 2002, pag. 27.

**“Il trattamento delle prestazioni erogate dalla previdenza complementare e individuale”**, di E. MIGNARRI, in Il fisco 14/2002, fasc. n. 1, pag. 5399.

Com'è noto, il trattamento fiscale della previdenza complementare e individuale ha subito ampie e incisive modifiche con l'entrata in vigore del D.Lgs. n. 47/2000 e successive modificazioni e integrazioni.

L'A. delinea la nuova disciplina fiscale dei Fondi pensione, alla luce di chiarimenti e precisazioni fornite dall'amministrazione finanziaria in materia. In particolare, nel primo articolo l'A. delinea la disciplina fiscale dei contributi versati e della tassazione nella fase di accumulo. Nel secondo, invece, delinea la disciplina fiscale delle prestazioni erogate dai Fondi pensione, tenendo conto delle ipotesi di modifica contenute nella delega del Governo per la riforma della previdenza.

In particolare, la delega è volta a ridefinire la disciplina fiscale delle forme pensionistiche complementari e individuali secondo i seguenti criteri:

- destinazione obbligatoria del TFR maturando ad un Fondo pensione con una procedura che prevede il silenzio-assenso del lavoratore, solo ed esclusivamente per il conferimento in favore dei Fondi pensione contrattuali;
- ampliamento della deducibilità fiscale della contribuzione ai Fondi pensione, tramite la fissazione di limiti in valore assoluto ovvero in valore percentuale del reddito imponibile, anche con la previsione di meccanismi di rivalutazione e di salvaguardia dei livelli contributivi preesistenti;
- revisione della tassazione dei rendimenti maturati sulle attività delle forme pensionistiche nella fase di accumulo, secondo lo schema esenzione-esenzione-tassazione;
- superamento della penalizzazione fiscale per chi intende ricevere più di un terzo delle prestazioni erogate in forma di capitale, fermo restando comunque per queste ultime il tetto del 50 per cento del montante maturato.

La quota parte di prestazione riferibile ai rendimenti delle somme versate al Fondo verrà tassata al momento dell'erogazione della prestazione con una ritenuta d'imposta inferiore rispetto a quella prevista in via ordinaria per i redditi finanziari (12,5%); l'aliquota di tassazione potrà essere differenziata in ragione della tipologia dei Fondi.

Secondo l'A., il sistema delineato dalla delega, avendo scelto il sistema di tassazione esenzione-esenzione-tassazione, costituirà un primo passo verso l'armonizzazione fiscale dei Fondi pensione in Europa. (C.L.P.)

**“Il regime fiscale delle incentivazioni all'esodo di personale in esubero (profili generali e particolarità del settore bancario)”**, di R. ROCCHI, in Riv. dir. trib. 2002, I, pag. 179.

L'A. esamina il regime fiscale applicabile agli “Assegni straordinari di sostegno al reddito” erogati dal Fondo esuberi del settore del credito al personale del settore creditizio che può maturare il diritto alla pensione di anzianità o di vecchiaia dell'assicurazione obbligatoria, entro un massimo di 60 mesi dalla cessazione del rapporto di lavoro.

A carico del datore di lavoro che richiede l'intervento del Fondo grava un contributo da versare al Fondo stesso (gestito presso l'INPS), commisurato agli oneri attinenti agli assegni da erogare e alla correlata contribuzione figurativa.

L'assegno straordinario di sostegno al reddito, erogabile nei processi di agevolazione all'esodo, costituisce nella sostanza un trattamento anticipato di pensione, da corrispondere sino al termine del mese antecedente quello di decorrenza della pensione di anzianità o vecchiaia.

In deroga alla disciplina ordinaria, a tali assegni si applica il regime di tassazione separata di cui all'art. 17, TUIR, anche se le somme incentivanti hanno corresponsione periodica. I percettori che hanno superato 55 anni se uomini e 50 anni se donne possono beneficiare dell'imposizione con aliquota ridotta alla metà.

Tuttavia, la tassazione separata non sempre risulta favorevole per il contribuente. Infatti i soggetti percettori di tali assegni, non possedendo redditi di lavoro dipendente a tassazione corrente, perdono la detrazione per lavoro dipendente o da pensione.. In più, se il soggetto non ha altri redditi soggetti a tassazione ordinaria, perde la deducibilità sia degli oneri deducibili di cui all'art. 10, TUIR, sia degli oneri detraibili di cui all'art. 13-bis, TUIR.

Secondo l'A. resta comunque la possibilità di avvalersi dell'assistenza fiscale per adempiere agli obblighi dichiarativi mediante la presentazione del modello 730, al fine di far valere eventuali oneri sostenuti o detrazioni non attribuite. (C.L.P.)

**“La qualificazione del reddito di lavoro dipendente tra definizioni normative e itinerari della giurisprudenza”**, di A. URICCHIO, in Dir. prat. trib. 2002, I, pag. 50.

Nell'articolo l'A. si pone l'arduo obiettivo di tracciare una linea netta di demarcazione tra la nozione di redditi di lavoro dipendente e redditi di lavoro autonomo, al fine di individuare i regimi fiscali da

applicare alle fattispecie contrattuali che si discostano dal modello tradizionale del lavoro subordinato o autonomo (ad esempio: lavoro interinale, temporaneo, ecc..).

Nonostante gli sforzi della dottrina civilistica – volti a rendere omogeneo l'insieme di strumenti di garanzia del lavoro, sia autonomo che dipendente – nel sistema delle imposte dei redditi rimane la distinzione tra la categoria del lavoro dipendente (art. 46, TUIR) e quella di lavoro autonomo (art. 49, TUIR) a causa delle diverse regole di determinazione del reddito e degli obblighi formali che ne conseguono.

Da qui la necessità per il giudice tributario o il verificatore fiscale di qualificare il reddito derivante da un rapporto contrattuale di difficile "collocazione".

Per l'A. il processo qualificatorio deve sicuramente muovere dalla denominazione assegnata dalle parti e non può prescindere da quanto risulta nel rapporto di lavoro, ma non può arrestarsi dinanzi all'autodefinizione contenuta nel contratto stipulato. Ne consegue che il *nomen juris* indicato nel contratto di lavoro o le espressioni adoperate dai contraenti aventi ad oggetto la struttura dell'obbligazione lavorativa non possono assumere carattere decisivo ai fini della qualificazione fiscale del reddito, la quale dipende dalle concrete modalità di svolgimento dell'attività lavorativa.

Nei rapporti di lavoro in cui sia configurabile l'elemento della subordinazione, i redditi derivanti dalle attività lavorative sono inquadrabili fiscalmente nell'ambito del lavoro dipendente di cui all'art. 46, TUIR; nulla importa circa il modo e il grado in cui la subordinazione può presentarsi. (C.L.P.)

**"I limiti di deducibilità della previdenza integrativa nel rigo RP26 di UNICO 2002"**, di E. ZANETTI e S. CERATO, in Il fisco 26/2002, fasc. n. 1, pag. 9964.

Dopo una breve disamina della nuova disciplina fiscale della deducibilità dei contributi destinati alla previdenza complementare e dei relativi chiarimenti ministeriali, l'A. illustra il prospetto di calcolo predisposto dall'Agenzia delle entrate per la compilazione del rigo RP26 di UNICO 2002 nel quale va indicato l'ammontare deducibile.

Le difficoltà di applicazione della disciplina derivano dalla scelta del legislatore di ancorare la deducibilità dei versamenti previdenziali integrativi effettuati dai dipendenti all'accantonamento del TFR alle forme pensionistiche complementari.

Scelta senz'altro legittima e condivisa dall'A., ma che concorre a determinare, anche per effetto delle numerose cause di esclusione previste, un meccanismo di calcolo di non facile risoluzione. (E.M.)

### **Prassi Amministrativa**

**Redditi di lavoro dipendente e assimilati – Redditi di collaborazione coordinata e continuativa – Diritto di opzione per l'acquisto di azioni concesso agli amministratori di società – Fattispecie.**

Ris. Agenzia delle entrate 1 marzo 2002, n. 63/E, in Boll. trib. 2002, pag. 437.

Com'è noto, l'art. 48, comma 2, lett. g-bis) TUIR, stabilisce che non concorre a formare il reddito di lavoro dipendente la differenza tra il valore delle azioni al momento dell'assegnazione e l'ammontare corrisposto dal dipendente, a condizione che il predetto ammontare sia almeno pari al valore delle azioni stesse alla data dell'offerta.

A tal riguardo la risoluzione chiarisce che, nel caso in cui tra le parti (nella specie tra società e amministratori) siano intervenuti dei successivi accordi che hanno modificato nella sostanza un piano originario di *stock option* (nuove modalità e condizioni per l'esercizio del diritto di opzione e previsione esplicita che la nuova pattuizione annulla e sostituisce la precedente), detti accordi hanno cambiato anche la data dell'offerta cui fare riferimento per applicare la norma in esame.

**Redditi di lavoro dipendente – Determinazione – Somme corrisposte ai tirocinanti o stagisti – Artt. 48, comma 2, lett. d), e comma 5, e art. 50, comma 6, del TUIR – Trattamento tributario.**

Ris. Agenzia delle entrate 21 marzo 2002, n. 95/E, in Boll. trib. 2002, pag. 613.

I compensi percepiti da tirocinanti o stagisti sono qualificabili quali redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente.

Il rimborso delle spese di vitto e alloggio sostenute dai tirocinanti per le trasferte fuori dal Comune è deducibile dal reddito del soggetto erogante nei limiti di cui all'art. 62, c. 1-*ter*, DPR 917/86.

Le somme percepite dai tirocinanti a titolo di rimborso delle spese sostenute per eseguire gli incarichi ricevuti nel Comune e fuori dal Comune sono soggette alla disciplina delle trasferte di cui all'art. 48, c.5. TUIR.

**Redditi di lavoro dipendente – Determinazione del reddito – Assegnazione di azioni ai dipendenti ex art. 48, comma 2, lett. g), del DPR 22 dicembre 1986, n. 917 – Modalità di tassazione in caso di cessione delle azioni assegnate ed in caso di cessazione del rapporto di lavoro – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.**

Ris. Agenzia delle entrate 12 giugno 2002, n. 186/E, in Il fisco 25/2002, fasc. n. 2, pag. 9860.

La circolare illustra il corretto criterio di tassazione da applicare in capo al dipendente nel caso in cui le azioni siano state acquistate in momenti diversi (e quindi con un costo fiscale diverso) e comunque cedute entro il triennio successivo all'acquisto.

Secondo l'Agenzia delle entrate, nel caso in cui il dipendente abbia avuto una pluralità di assegnazioni in diverse annualità dovrà essere utilizzato il criterio FIFO, con riferimento alle sole azioni oggetto di assegnazione e, quindi, non anche alle azioni che il dipendente abbia acquistato autonomamente sul mercato.

La tassazione deve essere effettuata nel periodo di paga in cui si verifica il presupposto impositivo, ossia la cessione delle azioni precedentemente assegnate in regime di esenzione fiscale, e non in sede di conguaglio di fine anno.

In tal caso il *fringe benefit* non tassato nel periodo di imposta di assegnazione delle azioni va assoggettato a ritenuta alla fonte in qualità di reddito di lavoro dipendente nel momento della cessione delle medesime azioni.

A tal fine assume rilevanza la notizia dell'avvenuta cessione delle azioni da parte del dipendente, sempreché il cessionario non sia lo stesso datore di lavoro o la società emittente.

Il datore di lavoro è tenuto ad informare i soggetti a cui viene effettuata l'assegnazione degli obblighi di comunicazione in caso di cessione.

L'obbligo di comunicazione sussiste anche in caso di cessazione del rapporto di lavoro.

Qualora il dipendente voglia avvalersi dei sistemi di risparmio amministrato o di risparmio gestito, dovrà consegnare certificazione attestante l'ammontare tassato nell'ambito del reddito di lavoro dipendente.

**Redditi di lavoro dipendente – Prestazioni di natura previdenziale aggiuntive ai trattamenti pensionistici – Applicazione dell'imposta sostitutiva ex art. 14-*quater*, comma 2, del D.Lgs. 21 aprile 1993, n. 124 – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.**

Risoluzione Agenzia delle entrate 17 giugno 2002, n. 192/E, in Il fisco 29/2002, fasc. n. 2, pag. 11272.

La base imponibile su cui il fondo pensione con gestione assicurativa deve applicare l'imposta sostitutiva dell'11% va determinata sottraendo dal risultato di gestione del fondo l'ammortare dei contributi complessivamente versati nel corso dell'anno a favore del partecipante alla forma pensionistica anche se tale contribuzione non è stata interamente destinata ad alimentare la formazione della posizione previdenziale presso la compagnia assicurativa convenzionata.

## Giurisprudenza

### Corte di Cassazione

#### **Redditi di lavoro dipendente – Trasferimento – Contributo per maggior canone di locazione – Imponibilità – Esclusione.**

Cass., sez. I, 11 febbraio 2000, n. 1514, in Dir. prat. trib. 5/2001, II, pag. 997.

Nel vigore del DPR n. 597 del 1973, ai sensi dell'art. 48, in mancanza di una nozione onnicomprensiva del reddito di lavoro dipendente e in assenza di una disposizione analoga a quella di cui all'art. 6 del nuovo Testo Unico approvato con il DPR n. 917 del 1986, che comporta l'inclusione nel reddito tassabile anche delle somme risarcitorie volte a reintegrare il danno subito per la mancata percezione di redditi, le somme corrisposte al dipendente in occasione del trasferimento di quest'ultimo, non avvenuto a richiesta dello stesso, a titolo di contributo per il maggior canone di locazione, non rientravano nel novero dei redditi da lavoro dipendente, stante la funzione restitutoria-risarcitoria della perdita patrimoniale subita dal dipendente loro attribuita dalla contrattazione collettiva.

#### **Redditi di lavoro dipendente – Trasferimento – Contributo per maggior canone di locazione – Imponibilità – Sussistenza.**

Cass., sez. trib., 3 marzo 2000, n. 2389, in Dir. prat. trib. 5/2001, II, pag. 998.

Il c.d. "contributo affitto" e le diarie corrisposte da un istituto di credito ad un proprio dipendente in occasione di trasferimento d'ufficio in altra sede, nella normativa anteriore al D.Lgs. n. 314 del 1997, costituivano componenti del reddito tassabile e, pertanto, dovevano essere assoggettati per l'intero ammontare ad Irpef, senza che tale disciplina potesse ritenersi in contrasto con gli artt. 3 e 53 della Costituzione.

#### **Redditi di lavoro dipendente – Licenziamento illegittimo – Somma corrisposta a titolo transattivo – Ritenuta d'acconto – Applicabilità.**

Cass., sez. trib., 17 marzo 2000, n. 3109, in Dir. prat. trib. 5/2002, II, pag. 992.

Sono assoggettate a ritenuta d'acconto Irpef le somme erogate in via di definizione transattiva di lite inerente alla risoluzione del rapporto di lavoro subordinato, avendo esse funzione di composizione della contesa sulla legittimità del licenziamento e non essendo risultato in sede di merito che quanto percepito in base alla menzionata transazione abbia avuto funzione diversa dalla composizione della contesa sulla legittimità del licenziamento e sui crediti di cui il lavoratore avrebbe potuto ottenere il riconoscimento in ipotesi di esito favorevole della controversia.

#### **Redditi di lavoro dipendente – Trasferimento – Contributo per maggior canone di locazione – Imponibilità – Sussistenza.**

Cass., sez. trib., 22 settembre 2000, n. 12578, in Dir. prat. trib. 6/2001, II, pag. 1143.

Le somme corrisposte dal datore di lavoro al lavoratore dipendente a titolo di differenza canoni di locazione si inquadrano tra i *fringe benefits*, ed hanno natura non risarcitoria, bensì retributiva; pertanto, tali somme sono soggette a tassazione mediante applicazione della ritenuta a titolo d'acconto.

## **Redditi di lavoro dipendente – Cessazione anticipata del rapporto di lavoro – Erogazione corrisposta al dipendente in aggiunta al Tfr – Imponibilità.**

Cass., sez. trib., 26 febbraio 2002, n. 2817, in Il fisco 19/2002, fasc. n. 1, pag. 7538.

L'erogazione corrisposta al lavoratore, in occasione della cessazione anticipata del rapporto di lavoro, in aggiunta al trattamento di fine rapporto, costituisce una vera e propria controprestazione, effettuata per ottenere il consenso del lavoratore dipendente alla risoluzione anticipata del rapporto di lavoro. Tale erogazione, integrando il trattamento di fine rapporto, non rientra tra le erogazioni liberali eccezionali e non ricorrenti di cui all'art. 48, comma 2, lettera f), del DPR n. 917 del 1986, bensì tra le varie indennità erogabili a causa e in dipendenza del rapporto di impiego e, come tale, è da ritenersi imponibile ex artt. 16, comma 1, lettera a), e 48, comma 1, del DPR n. 917 del 1986.

### Tribunali e Corte d'Appello

## **Redditi di lavoro dipendente – Somme corrisposte quale incentivazione all'esodo – Regime agevolato – Estensibilità al personale dirigente**

Trib. di Torino, 7 luglio 1999, n. 3116, in Riv. dir. trib. 2/2002, II, pag. 171.

La disciplina agevolativa prevista ai fini previdenziali per incentivare l'esodo spontaneo dal posto di lavoro è applicabile anche nei riguardi di personale dirigente a prescindere dal fatto che le somme erogate siano state assoggettate a contribuzione previdenziale.

\*\*\*\*\*

Con commento di F. PETRUCCI, "Incentivazione per l'esodo dal posto di lavoro. Ipotesi di applicabilità (dirigenti, mobilità, contratti senza accredito contributivo)"

## **REDDITI DIVERSI**

### Dottrina

**"Le nuove disposizioni sull'affrancamento delle partecipazioni sociali"**, di N. ARQUILLA e S. CAPILUPI, in Corr. trib. 2002, pag. 844.

**"Rideterminazione del costo delle partecipazioni – Analisi della disciplina introdotta dalla Finanziaria per l'anno 2002"**, di M. NASTRI, in Il fisco 20/2002, fasc. n. 1, pag. 7805.

Gli articoli prendono in esame, in linea generale, i profili soggettivi, oggettivi ed applicativi della disciplina introdotta dall'art. 5 della L. n. 448/2001 che prevede, ai fini delle determinazione delle plusvalenze e delle minusvalenze di cui all'art. 81, comma 1, lett. c) e c-bis) del TUIR, la possibilità di assumere in luogo del costo o valore di acquisto delle partecipazioni possedute alla data del 1° gennaio 2002, non negoziate in mercati regolamentati, il valore a tale data della frazione del patrimonio netto, determinato sulla base di una perizia giurata di stima redatta da professionisti iscritti agli albi dei dottori commercialisti, ragionieri, periti commerciali e revisori contabili, a condizione che al predetto valore venga applicata, in unica soluzione entro il 30 settembre 2002, ovvero in tre rate annuali a partire dal 30 settembre 2002, un'imposta sostitutiva del 4 per cento nel caso di partecipazioni qualificate, ovvero del 2 per cento per le partecipazioni non qualificate.

In particolare, Nastri tratta i profili soggettivi, rammentando che tale norma è applicabile alle persone fisiche, alle società semplici o alle associazioni ad esse equiparate, agli enti pubblici e privati diversi dalle società, ed ai soggetti non residenti a condizione che, per quest'ultimi, le partecipazioni detenute non siano riferibili a stabili organizzazioni in Italia; riguardo i profili oggettivi rammenta che è possibile rideterminare il costo o valore di acquisto delle partecipazioni a condizioni che esse siano possedute alla data del 1° gennaio 2002 e non negoziate in mercati

regolamentati; infine, circa le modalità di rideterminazione del costo o valore di acquisto delle partecipazioni, l'A. fa presente la rilevanza della perizia giurata ai fini del "nuovo valore delle partecipazioni", nonché le conseguenze derivanti dall'omesso versamento dell'imposta sostitutiva entro il termine previsto che determinerebbe la non operatività della rideterminazione stessa.

Arquilla e Capilupi, invece, dopo una breve descrizione della disciplina, condividono i chiarimenti espressi in materia dalla circolare n. 12/E del 31 gennaio 2002, secondo la quale si precisa che la perizia di stima deve essere redatta ed asseverata prima della cessione delle partecipazioni e dei titoli, e che, in caso di acquisto di partecipazioni per effetto di successione e donazione intervenute dopo il 1° gennaio 2002 non è possibile procedere alla rideterminazione del valore dei titoli e delle partecipazioni dato che gli eredi e i donatari non possono essere considerati possessori delle partecipazioni a tale data.(PM).

**“La rideterminazione del valore di acquisto delle partecipazioni al 1° gennaio 2002 - Perizia di stima e imposta sostitutiva”** di E. BOZZOLAN e D. CAVALIERE, in Il fisco, 2002, fasc. n. 1, pag. 5389.

L'articolo prende in esame le disposizioni di cui all'art 5 della Legge 448/2001 (Finanziaria per il 2002), in materia di rideterminazione del valore di acquisto delle partecipazioni non negoziate in mercati regolamentati possedute al 1.1.2002, e i chiarimenti forniti sul tema dall'Agenzia delle Entrate con Circ. 9/E del 30.1.2002, e 12/E del 31.1.2002.

In particolare vengono trattati i seguenti aspetti.

#### Ambito soggettivo di applicazione della normativa.

La disposizione è rivolta ai contribuenti che effettuano operazioni suscettibili di generare "redditi diversi" di natura finanziaria e pertanto a: a) persone fisiche, per le partecipazioni non detenute nell'esercizio di attività commerciali; b) società semplici ed equiparate; c) enti non commerciali, per le partecipazioni detenute nell'ambito dell'attività istituzionale; d) soggetti non residenti, per le partecipazioni detenute in imprese residenti che non siano riferibili a stabili organizzazioni, prescindendo dal regime prescelto dal contribuente ai fini della tassazione di tali redditi (dichiarazione, risparmio amministrato, risparmio gestito). I contribuenti che intendono avvalersi delle disposizioni in esame devono essere possessori delle azioni alla data del 1° gennaio 2002. Non possono pertanto avvalersene coloro che abbiano acquisito le partecipazioni per effetto di successioni o donazioni intervenute dopo il 1° gennaio 2002 né, in quanto privi di soggettività tributaria, Stato, regioni, province, comuni, fondi pensione, OICVM e fondi immobiliari (cfr. Circ. cit.).

#### Ambito oggettivo

La rideterminazione del valore di acquisto è possibile per le partecipazioni rappresentate da titoli, quote e diritti (quali diritti di opzione, *warrant*, obbligazioni convertibili), effettivamente non negoziati in mercati regolamentati, italiani od esteri, al 1° gennaio 2002. La disciplina risulta pertanto applicabile anche in caso di provvedimenti di ammissione a quotazione non ancora effettivi ovvero di revoca intervenuta prima del 1° gennaio 2002; non è invece applicabile qualora sia intervenuto un provvedimento di mera sospensione che, avendo carattere provvisorio, non incide sulla natura di "titolo quotato". (cfr. Circ. cit.)

#### Base imponibile ed aliquota d'imposta

La base imponibile è rappresentata dal valore della partecipazione al 1° gennaio 2002, determinato sulla base della corrispondente frazione di patrimonio netto della società, associazione od ente, risultante da una perizia giurata redatta da un soggetto abilitato.

L'imposta dovuta è determinata in misura pari al 4% della base imponibile, per le partecipazioni che alla data del 1° gennaio 2002 risultino "qualificate" (percentuale di diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria superiore al 20% ovvero partecipazione al capitale sociale superiore al 25%), e al 2% per le partecipazioni "non qualificate" (le partecipazioni in enti non commerciali sono in ogni caso considerate non qualificate). E' riconosciuta la possibilità di rideterminare il costo di acquisto della partecipazione anche limitatamente ad una quota di essa; tuttavia, qualora il contribuente risulti al 1° gennaio 2002 possessore di una partecipazione qualificata, l'imposta sostitutiva dovrà essere determinata con l'aliquota del 4%, anche nel caso in cui la

rideterminazione riguardi una quota parte rappresentativa di una partecipazione non qualificata (cfr. Circ. 9/E).

#### Perizia di stima: contenuto, adempimenti e scadenze

Con particolare riguardo al profilo della perizia, gli Autori ne delineano il contenuto minimale, determinato in considerazione delle finalità di essa, e forniscono una sintetica descrizione dei principali metodi di valutazione utilizzabili (patrimoniale, reddituale, misto patrimoniale-reddituale, dei flussi finanziari, dell'EVA, metodi empirici), sottolineando altresì che la scelta tra essi dipenderà in concreto, come affermato dalla più autorevole dottrina, da una molteplicità di fattori, quali le caratteristiche dell'azienda, del settore in cui essa opera, le finalità della valutazione, etc.

Il termine per la produzione della perizia è fissato dalla legge al 30.9.2002, data entro la quale occorre provvedere anche al pagamento dell'imposta (o della prima rata di essa nel caso sia stata esercitata l'opzione di rateizzazione triennale). L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, nel caso in cui la partecipazione venga ceduta prima del 30 settembre 2002, la perizia deve essere comunque redatta e giurata prima della cessione. Secondo gli Autori tale impostazione non è in linea con il dettato normativo, che prevede solamente un termine ultimo per l'adempimento (30.9.02), imponendo l'obbligo di giuramento anticipato solo per le partecipazioni detenute nell'ambito dei regimi di risparmio gestito ed amministrato<sup>(15)</sup>.

Il costo della perizia, se predisposta per conto della società in cui è detenuta la partecipazione, è deducibile dal reddito della società stessa (in quote costanti in 5 anni); è invece portato ad incremento del valore della partecipazione se, e nella proporzione in cui, sia stato sostenuto dal socio.

#### Effetti in caso di successiva vendita

Il valore "rideterminato" delle partecipazioni rileva, in luogo dell'originario costo di acquisto, nella determinazione delle plusvalenze realizzate ai sensi dell'art. 81 lett.c) e c bis) del TUIR (relative a cessioni di partecipazioni a titolo oneroso) a partire dal periodo di imposta 2002. Non rileva invece ai fini del calcolo di eventuali minusvalenze derivanti da un prezzo di cessione inferiore al valore di perizia ovvero a fronte di proventi che costituiscono redditi di capitale (ad esempio, per rimborso di investimenti partecipativi in occasione di recesso del socio o liquidazione della società), non essendo tali fattispecie ricomprese tra quelle espressamente considerate dalla norma.

Inoltre nel caso in cui la partecipazione, incisa dall'imposta sostitutiva da rideterminazione, venga ceduta ad altra società, che poi procederà alla fusione per incorporazione, l'Agenzia delle Entrate (Circ 9/E e 12/E cit.) ha ritenuto che il valore "rideterminato" non possa essere considerato ai fini della determinazione del disavanzo di fusione fiscalmente riconosciuto, non integrando la disposizione in commento alcuna delle fattispecie previste dall'art.6 del D. Lgs. 358/97. Tale impostazione appare, a detta degli Autori, in contrasto con la ratio del D. Lgs. 358/97, di riconoscere rilevanza fiscale ai maggiori valori iscritti per effetto della fusione, qualora scaturenti da plusvalori assoggettati a tassazione, al fine di evitare fenomeni di doppia imposizione, essendo auspicabile su tale aspetto uno specifico intervento del legislatore. (P.T.)

**“L'affrancamento delle partecipazioni secondo l'Assonime e l'Agenzia delle entrate”**, di G. FERRANTI, in Corr. trib. 2002, p. 2319.

L'A. esamina la disciplina della rivalutazione delle partecipazioni societarie non quotate nei mercati regolamentati (art. 5, L. n. 448/2001 - Finanziaria 2002), che siano possedute alla data del 1° gennaio 2002, previo assoggettamento ad un'imposta sostitutiva del valore della frazione del patrimonio netto determinato sulla base di una perizia giurata di stima. L'Agenzia delle Entrate ha precisato che per le partecipazioni acquistate per donazione o successione dopo il 1° gennaio

---

<sup>15</sup> L'orientamento dell'Agenzia delle Entrate è stato di recente modificato nel senso auspicato dagli Autori. La Circolare 47/E del 5 giugno 2002 ha infatti chiarito che, tenuto conto che la norma richiede espressamente che la predisposizione della perizia debba essere effettuata prima della cessione della partecipazione esclusivamente nell'ipotesi in cui il contribuente si avvalga di un intermediario per il pagamento dell'imposta sostitutiva sulla plusvalenza realizzata, tale condizione non è necessaria per i contribuenti che versano l'imposta sui redditi diversi di natura finanziaria in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi. In tale ultimo caso la predisposizione della perizia può essere pertanto effettuata anche entro il termine ultimo del 30 settembre 2002 e, quindi, in tempo utile per il pagamento delle imposte derivanti dalla dichiarazione dei redditi.

2002, gli eredi e i donatari non possono essere considerati "possessori" delle stesse a tale data, anche qualora le partecipazioni fossero state acquistate dal *de cuius*, ovvero dal donante, precedentemente al 1° gennaio 2002. Alla luce dei chiarimenti ministeriali non è invece chiaro se, ai fini dell'affrancamento delle partecipazioni, sia possibile tenere conto di eventi che non comportano mutamenti di carattere soggettivo, bensì il cambiamento dell'entità della partecipazione; in particolare, si tratta delle ipotesi di aumento di capitale a titolo gratuito o a pagamento, in seguito all'esercizio del diritto di opzione spettante per le azioni già possedute. Tra i valori rivalutabili vi sono, oltre alle partecipazioni rappresentate da titoli, anche le quote di partecipazione al capitale o al patrimonio di società non rappresentate da titoli e i diritti e titoli attraverso cui possono essere acquisite le predette partecipazioni. Il valore da assumere per il calcolo dell'imposta sostitutiva dovuta per l'affrancamento delle partecipazioni, e che sarà considerato quale costo o valore di acquisto, corrisponde al valore, al 1° gennaio 2002, della frazione del patrimonio netto della società, associazione o ente partecipato che risulta dalla perizia giurata di stima. La predisposizione di tale perizia deve essere effettuata prima della cessione della relativa partecipazione esclusivamente con riferimento all'ipotesi in cui il contribuente si avvalga di un intermediario; tale condizione non è necessaria per i contribuenti che versano l'imposta sui redditi diversi di natura finanziaria in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi. Le partecipazioni, i titoli e i diritti oggetto di rivalutazione si considerano acquisiti il 1° gennaio 2002, indipendentemente dalla data di pagamento dell'imposta sostitutiva; pertanto, agli effetti dell'applicazione della disciplina dei *capital gains*, essi andranno considerati ceduti per primi rispetto a quelli acquistati prima del 1° gennaio 2002, ma non rivalutati. In occasione delle successive cessioni delle partecipazioni rivalutate, il confronto tra il corrispettivo di vendita e il valore di perizia non può dar luogo a minusvalenze fiscalmente rilevanti. (S.G.)

## **REDDITI TASSATI SEPARATAMENTE**

### **Prassi Amministrativa**

**Redditi tassati separatamente – Capitalizzazione di pensioni in corso di erogazione – Trattamento – Artt. 16 e 17 del DPR 22 dicembre 1986, n. 917 – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.**

Ris. Agenzia delle entrate 31 gennaio 2002, n. 30/E, in Il fisco 2002, fasc. n. 2, pag. 6934.

La risoluzione fornisce precisazioni in ordine al trattamento fiscale applicabile alle prestazioni da erogare in seguito alla capitalizzazione delle pensioni in riferimento alla determinazione della base imponibile e dell'aliquota da applicare ai fini dell'Irpef.

Per quanto riguarda la qualificazione giuridica, le somme da liquidare, derivanti dalla capitalizzazione di prestazioni pensionistiche, sono inquadrabili nella categoria delle "altre indennità e somme" percepite *una tantum* in dipendenza della cessazione dei rapporti di lavoro dipendente. Infatti in tale ambito rientrano anche le indennità e le somme erogate *una tantum* a titolo definitivo in relazione alla cessazione del rapporto intercorrente tra il soggetto erogante e il beneficiario sulla base di un presupposto che non è connesso alla cessazione del rapporto di lavoro.

Per quanto riguarda l'aliquota da applicare a tali somme, in mancanza di una correlazione diretta con le somme erogate a titolo di trattamento di fine rapporto, l'Amministrazione ritiene che debba essere applicata l'aliquota Irpef, determinata secondo i criteri previsti per la tassazione del TFR.

Detta aliquota va applicata sull'ammontare delle somme da liquidare, dedotti i contributi versati dal lavoratore riferibili alla prestazione non ancora erogata in forma di rendita.

## **RISCOSSIONE**

### **Prassi Amministrativa**

**Riscossione – Versamenti – Modello F24 – Approvazione delle modifiche ai codici-tributo – Art. 17, comma 1, del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241.**

Ris. Agenzia delle entrate 28 febbraio 2002, n. II/3/44595/02, in Il fisco 2002, fasc. n. 2, pag. 5250. (per segnalazione)

**Riscossione – IVA – Ruoli emessi dai Centri di servizio in materia di liquidazione dell'imposta – Ricorso – Provvedimenti di sospensione del pagamento – Competenza – Provv. Dir. Agenzia Entrate 7 dicembre 2001.**

Ris. Agenzia delle entrate 12 aprile 2002, n. 116/E, in Il fisco 2002, fasc. n. 2, pag. 7681.

In relazione alla progressiva soppressione dei Centri di Servizio, l'Agenzia precisa che competenti ad emettere i provvedimenti di sospensione della riscossione a seguito di ricorso avverso i ruoli emessi dai Centri in materia di liquidazione IVA sono gli uffici locali dell'Agenzia delle entrate o, se questi non siano ancora attivati, dagli Uffici Iva competenti per territorio.

### **Giurisprudenza**

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

**Riscossione – Iscrizione a ruolo – Cartella di pagamento – Notificazione – Termine di cui all'art. 25, comma 1, del DPR 29 settembre 1973, n. 602 – Perentorietà.**

Comm. trib. prov. di Roma, 7 febbraio 2002, n. 16, in Il fisco 11/2002, fasc. n. 1, pag. 4271.

La previsione, sotto pena di decadenza, di un termine per l'iscrizione a ruolo delle imposte sui redditi (art. 17, del DPR 29 settembre 1973, n. 602) trova la sua *ratio* nella esigenza di non esporre il contribuente, senza averne conoscenza, ad eventuali pretese dell'Amministrazione finanziaria per un tempo indefinito o, comunque, irragionevolmente lungo. Il nesso funzionale tra la previsione del detto termine perentorio e la successiva previsione (art. 25 del DPR n. 602/1973 citato) di un termine breve, decorrente dalla consegna dei ruoli, per la notificazione della cartella esattoriale, induce perentorietà anche di tale secondo termine: l'esigenza sopra detta sarebbe frustrata se, pur essendo avvenuta l'iscrizione a ruolo nel termine di legge, fosse consentito al Concessionario di notificare la cartella esattoriale in qualunque tempo, con il solo limite della ordinaria prescrizione decennale.

## **RITENUTE ALLA FONTE**

### **Dottrina**

**“La sostituzione d'imposta sul reddito da lavoro dipendente”, di I. AZZOLINI, ne I fisco 25/2002, fasc. n. 1, pag. 9658.**

Partendo da una recente risoluzione (n. 121/E del 19 aprile 2002) in tema di soggetti obbligati ad operare le ritenute alla fonte nell'ipotesi di lavoro temporaneo, l'A. coglie l'occasione per segnalare la problematica della dicotomia dell'obbligo di sostituzione d'imposta nell'ipotesi in cui un reddito per lavoro dipendente sia erogato da terzi.

In particolare, nel lavoro interinale che, come noto, prevede l'intervento di tre soggetti (l'impresa fornitrice di lavoro interinale, che si assume l'obbligo del pagamento diretto al lavoratore del trattamento economico, nonché del versamento dei contributi previdenziali; l'impresa utilizzatrice, cui fa carico l'onere di rimborsare gli oneri retributivi e previdenziali; il lavoratore), può verificarsi che sia la stessa impresa utilizzatrice ad erogare direttamente quote di retribuzione qualificabili come reddito di lavoro dipendente al lavoratore. In questo caso sorge il problema di individuare il soggetto cui fa carico l'obbligo di sostituzione.

Viene evidenziato come nella citata risoluzione l'Amministrazione ritenga che sostituto d'imposta sia l'impresa fornitrice, in quanto datore di lavoro.

Tale soluzione, sotto un profilo sistematico, può offrire spunti di discussione alla luce del principio normativo di autonomia dell'obbligo di sostituzione di imposta dalla qualifica di datore di lavoro, contenuto nell'art. 23 DPR 600/73.

Infatti il tenore della norma è nel senso di far ricadere l'obbligo di sostituzione di imposta su tutti i soggetti che provvedono all'erogazione di reddito qualificabile come lavoro dipendente, a prescindere dal fatto che risulti o meno esistere o meno un rapporto di lavoro dipendente con il percettore.

Viene rilevato come tale principio normativo sia stato, col tempo, superato in tutti quei casi in cui il lavoratore percepisca la propria retribuzione in parte dal proprio datore di lavoro, in parte da soggetto estraneo a tale rapporto.

In tutte le circostanze in cui tale schema si verifica, la soluzione ricostruita in via interpretativa è quella di riunire in capo al datore di lavoro tutti gli obblighi del sostituto d'imposta.

La specifica motivazione che ha guidato tale ricostruzione - che contrasta, ancora una volta, con i termini letterali dell'art. 23 citato - va ricercata, secondo l'A., al di fuori del sistema normativo e probabilmente nella valutazione che un moltiplicarsi di adempimenti da parte di una pluralità di sostituti d'imposta avrebbe comportato un notevole aggravio non solo per l'Amministrazione, ma anche per il sostituto.

Da qui l'orientamento della citata risoluzione che fa convergere in capo al datore di lavoro tutti gli adempimenti inerenti alla sostituzione d'imposta in materia di lavoro dipendente.

In sostanza, il meccanismo di sostituzione d'imposta applicabile in vigore dell'art. 23 del DPR n. 600/1973 soffrirebbe, nell'interpretazione datane dall'Amministrazione finanziaria, di una dicotomia in tutti i casi in cui vi sia un'erogazione di reddito da lavoro dipendente imponibile da parte di una pluralità di soggetti in relazione ad un unico rapporto di lavoro, così schematizzato dall'A.:

- *se il datore di lavoro è un sostituto d'imposta*, tutti gli obblighi di sostituzione sono accentrati in capo ad esso a prescindere dal titolo, dalle circostanze e modalità di erogazione, restando in capo al terzo un mero onere di comunicazione,
- *se il datore di lavoro non è un sostituto d'imposta*, gli obblighi di sostituzione d'imposta sono in capo a ciascuno dei soggetti erogatori che abbiano tale qualifica, a prescindere dal titolo, dalle circostanze e modalità dell'erogazione.

Naturalmente al verificarsi di quest'ultimo caso, conseguirà la necessità per il soggetto erogante di adempiere a tutti quegli obblighi di natura procedimentale propri del sostituto d'imposta: e quindi, con riferimento alle somme e valori erogati, dovrà provvedere alla predisposizione di un prospetto di paga in cui siano riepilogate idoneamente le voci corrisposte e le ritenute fiscali operate, nonché una certificazione riepilogativa annuale (CUD). (E.M.)

### **Prassi Amministrativa**

**Ritenute alla fonte – Ritenute sui contributi degli enti pubblici – Contributi erogati alle imprese – Applicazione dell'art. 28, comma 2, del DPR 29 settembre 1973, n. 600 – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.**

Ris. Agenzia delle entrate 17 giugno 2002, n. 193/E, in Il fisco 30/2002, fasc. n. 2, pag. 11592.

I contributi in conto interessi concessi alle imprese dalle regioni, province, comuni, enti pubblici e privati in forza di specifiche disposizioni agevolative, sono soggetti a ritenuta alla fonte del 4% anche se relativi a mutui contratti per finanziare l'acquisto di beni strumentali.

## Giurisprudenza

### Commissioni tributarie di merito

**Ritenute alla fonte – Interessi e redditi di capitale – Contratto di finanziamento in pool – Natura – Contratto di deposito di denaro in garanzia – Non è tale – Mutuo – E' tale – Obbligo della ritenuta – Non sussiste.**

Comm. trib. prov. di Milano, 20 novembre 2001, n. 124/1/01, in Massimario delle Commissioni tributarie della Lombardia, 1/2002, pag. 24.

La disciplina contenuta nell'art. 7, D.L. 20 giugno 1996, n. 323, che ha introdotto l'obbligo di un prelievo pari al 20% dei proventi derivanti da depositi di denaro, valori mobiliari e altri titoli diversi dalle azioni e da altri titoli similari effettuati da taluni soggetti a garanzia di finanziamenti concessi ad imprese residenti, ha lo scopo di contrastare il fenomeno elusivo utilizzato per <<trasformare>> utili di impresa, tassabili nella misura ordinaria ai fini dell'imposta personale e dell'imposta reale, in interessi o altri proventi soggetti a una tassazione più contenuta. Esulano da tale schema i rapporti annoverabili tra i contratti interbancari per finanziamento in pool la cui natura, secondo la distinzione messa in evidenza dalla Cassazione con la sentenza 9 giugno 1994, n. 11041, non è quella del <<deposito di denaro in garanzia>>, bensì di <<mutuo>>.

## IMPOSTE SOSTITUTIVE DELLE IMPOSTE SUL REDDITO

### Dottrina

**“Imposizione sostitutiva e Convenzioni contro le doppie imposizioni”**, di C. PERRONE, in Il fisco 27/2002, fasc. n. 1, pag. 10342.

L'articolo tratta del rapporto intercorrente tra l'imposizione sostitutiva di cui al D.lgs. n. 358/1997, relativa al regime di tassazione delle operazioni di ristrutturazione aziendale, vale a dire le operazioni di cessione e conferimento di aziende, fusione, scissione e permuta di partecipazioni, e le Convenzioni contro le doppie imposizioni.

In particolare, l'A. pone il problema se sia possibile detrarre dall'imposta sostitutiva sulle plusvalenze derivanti dalle operazioni di ristrutturazione le imposte pagate all'estero, nei limiti stabiliti dall'art. 23 del modello OCSE, vale a dire non oltre la quota d'imposta italiana attribuibile ai redditi di fonte estera nella proporzione in cui detti redditi concorrono alla formazione del reddito complessivo. In sostanza l'ammontare massimo di deduzione dell'imposta straniera dall'imposta italiana risulta influenzato dall'ammontare del reddito complessivo. Se, quindi, il reddito complessivo comprende le plusvalenze già tassate con l'imposta sostitutiva avremo che il tetto massimo di deduzione dell'imposta straniera è diverso e l'ammontare dell'imposta italiana dalla quale detrarre l'imposta straniera sarebbe più elevato in quanto comprensivo dell'imposta sostitutiva.

Al riguardo, l'A. ritiene che, allo stato attuale, non sussistono le condizioni per effettuare tale compensazione ed evitare la doppia imposizione delle suddette plusvalenze, stante lo stretto rapporto esistente tra l'imposta sostitutiva e quella sostituita, dato che tali plusvalenze sono

escluse dal reddito complessivo, come chiarito peraltro dalle istruzioni al modello UNICO 2002 - Società di capitali – e dall'art. 58 del TUIR. (PM).

## Giurisprudenza

### Corte di Cassazione

**Imposta sostitutiva sui fondi comuni di investimento – Fondo di investimento mobiliare – Fondo Lussemburghese – Art. 11-bis D.L. n. 512 del 1983 – Imposta sostitutiva dello 0,5% - E' dovuta – Art. 9, L. n. 77 del 1983 – Applicabilità ai soli fondi italiani.**

Cass., sez. trib., 26 giugno 2001, n. 8717, in Giur. imp. 1/2002, pag. 60.

Un fondo di investimento lussemburghese ancorché collocato in Italia non può godere della disciplina di cui all'art. 9 della L. n. 77 del 1983 prevista per i fondi comuni di investimento italiani, ma è tenuto al versamento della imposta sostitutiva dello 0,5% di cui all'art. 11-bis del D.L. n. 512 del 1983, e ciò anche se la normativa in tema di monitoraggio valutario equipara fondi esteri e fondi italiani.

## DISPOSIZIONI ANTIELUSIVE

### Dottrina

**“La norma generale antielusiva nell’interpretazione del Comitato consultivo: alcune considerazioni”**, di L. BUCCI, in Rass. trib. 2002, p. 507

L'autore, riportando le interpretazioni della dottrina e i pareri espressi dal Comitato consultivo antielusione, esamina la disposizione antielusiva di cui all'art. 37-bis, comma 1, del D.P.R. n.600/73, che prevede l'inopponibilità all'Amministrazione finanziaria di atti, fatti e negozi, anche collegati tra loro, diretti ad aggirare obblighi e divieti tributari e privi di valide ragioni economiche, al fine di ottenere riduzioni o rimborsi d'imposta altrimenti indebiti. La sussistenza dei predetti requisiti consente all'Amministrazione finanziaria di considerare elusiva una determinata operazione. L'A. rileva che il momento fondamentale nel sindacato sull'elusività di una determinata operazione è rappresentato dal confronto oggettivo tra regimi fiscali, come confermato dal comma 2, dell'art. 37-bis, che prevede non solo il disconoscimento dei vantaggi tributari conseguiti, ma anche l'applicazione delle imposte in base alle disposizioni eluse. Occorre, pertanto, stabilire un confronto tra un maggior onere fiscale derivante dal comportamento ritenuto “corretto” e quello, minore, determinatosi a seguito della fattispecie elusiva, come sostenuto anche dal Comitato antielusivo. Secondo l'A. non vi sono sicuri criteri per distinguere il fenomeno dell'elusione da quello del legittimo risparmio d'imposta e, come sostiene parte della dottrina e il Comitato consultivo, il giudizio di elusività può essere basato esclusivamente sul criterio delle valide ragioni economiche. (S.G.)

**“L’indeducibilità delle spese e componenti negativi di reddito derivanti da operazioni intercorse con imprese residenti in Paesi a fiscalità privilegiata”**, di S. LA ROCCA, in Dir. prat. trib. internaz. 2002, p. 299.

**“L’indeducibilità dei costi nei rapporti con soggetti residenti in paradisi fiscali”**, di S. MAYR, in Corr. trib. 2002, p. 2428.

Gli AA. esaminano la normativa anti-paradisi fiscali italiana, introdotta dalla L. n. 342/2000, alla luce delle modifiche apportate dalla L. n. 448/2001 (Finanziaria 2002). Nell'ambito delle norme generali sulle valutazioni per la determinazione dei redditi d'impresa, contenute nell'art.76 del TUIR, la disciplina dell'indeducibilità dei costi derivanti da rapporti con soggetti residenti nei "paradisi fiscali" prevista dalla L. n. 342/2000, si applica alle operazioni intercorse tra imprese italiane e qualsiasi impresa estera, anche se non controllante l'impresa italiana o non controllata dalla stessa. Con l'approvazione del D.M. 23 gennaio 2002, l'impresa italiana è esonerata dal verificare se la controparte residente in un Paese estero abbia o meno un regime fiscale privilegiato in ragione del livello di tassazione sensibilmente inferiore a quello applicato in Italia, ovvero dalla mancanza di un adeguato scambio di informazioni, o di altri criteri equivalenti. Nel periodo d'imposta che decorre dal 1° gennaio 2002, l'esimente è costituita, come previsto dalla Finanziaria 2002, da due prove alternative: che le imprese estere svolgano prevalentemente un'attività commerciale effettiva, oppure che le operazioni poste in essere rispondano ad un effettivo interesse economico ed abbiano avuto concreta esecuzione. (S.G.)

**"La norma antielusiva nei pareri del comitato per l'interpello"**, di D. STEVANATO, in Dir. prat. trib. 2002, I, pag. 219.

L'esame casistico dei pareri emessi dal comitato per l'applicazione della norma antielusiva denota purtroppo una scarsa dimestichezza dell'organo consultivo con i problemi dell'elusione tributaria. In particolare, nei pareri del Comitato emerge, da un lato, la tendenza ad attribuire una soverchia importanza all'elemento delle "valide ragioni economiche", ancor prima di aver esplorato se, in concreto, le operazioni prospettate nelle istanze dei contribuenti consentono il raggiungimento di vantaggi tributari "indebiti" e, dall'altro, la difficoltà ad intravedere il *discrimen*, nei casi concreti, tra la lecita pianificazione fiscale e l'elusione tributaria illegittima. Ciò in quanto il Comitato confonde spesso l'elusione con il qualsivoglia risparmio d'imposta, magari ottenuto in applicazione di un regime del tutto fisiologico. Emblematici a questo proposito, tra i tanti, i pareri con cui è stata reputata elusiva un'operazione di conferimento d'azienda con pagamento dell'imposta sostitutiva, per il solo fatto che la conferitaria avrebbe ottenuto la possibilità di dedurre il costo dell'investimento ad un'aliquota più elevata; un'operazione di trasformazione agevolata, senza avvedersi che i connessi vantaggi fiscali sono stati voluti dallo stesso legislatore per favorire l'esodo da una determinata forma societaria; un *leverage buy-out*, senza considerare che l'imposizione sulle partecipazioni qualificate cedute da persone fisiche riveste pari dignità rispetto al regime impositivo dei dividendi.

## **IMPOSTA SULLE ASSICURAZIONI**

### **Giurisprudenza**

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

**Assicurazioni diverse dall'assicurazione sulla vita – Art. 2, lett. c) e d), ultimo trattino, e 3 della Direttiva 88/357 – Imposte sui premi assicurativi – Rischio situato in stato diverso da quello della residenza – Imponibilità dei premi – Legittimità - Rifatturazione del premio – Irrilevanza.**

Corte di Giustizia CE, 14 giugno 2001, n. C-191/99, in Giur. imp. 2002, pag. 65.

Gli artt. 2, lett. c) e d), ultimo trattino, e 3 della seconda Direttiva del Consiglio 22 giugno 1988, 88/357/CEE – che coordina le disposizioni legislative regolamentari ed amministrative riguardanti

l'assicurazione diretta diversa dall'assicurazione sulla vita, fissa le disposizioni volte ad agevolare l'esercizio effettivo della libera prestazione di servizi e modifica la direttiva 62/239/CEE – consentono ad uno Stato membro di riscuotere a carico di una persona giuridica stabilita in un altro Stato membro un'imposta sui contratti di assicurazione relativa ai premi che tale persona giuridica ha versato ad un assicuratore, anch'esso stabilito in un altro Stato membro, per coprire i rischi d'esercizio di una società da essa direttamente o indirettamente controllata, stabilita nello Stato membro dell'imposizione fiscale. Lo stesso vale se la persona giuridica che ha versato i premi e quella i cui rischi di esercizio sono assicurati sono due società del medesimo gruppo collegate da un rapporto diverso da quello tra società controllante e società controllata.

E' indifferente, per interpretare le nozioni di "contraente assicurato" o di "Stato membro in cui il rischio è situato" ai sensi dell'art. 2, lett. d), ultimo trattino della direttiva, stabilire in che modo il premio di assicurazione relativo al rischio assicurato è fatturato o pagato all'interno di un gruppo di società.

## **CONCESSIONI GOVERNATIVE (tassa sulle)**

### **Prassi Amministrativa**

**Tassa sulle concessioni governative – Tassa per l'iscrizione nel registro delle imprese ex art. 11 della L. 23 dicembre 1998, n. 448 – Rimborso – Società soccombenti in sede giurisdizionale.**

Ris. Agenzia delle entrate 19 febbraio 2002, n. 51/E, in Il fisco 2002, fasc. n. 2, pag. 4393.

La risoluzione chiarisce che la pronuncia di una sentenza definitiva favorevole all'Amministrazione per motivi formali (improcedibilità, inammissibilità, etc.) non preclude la possibilità di presentare istanza di rimborso in via automatizzata della tassa sulle concessioni governative per l'iscrizione nel Registro delle imprese:

## **CONTRATTI DI BORSA (tassa sui)**

### **Dottrina**

**“Osservazioni minime sul principio di territorialità ai fini della tassa sui contratti di borsa ”**, di E. CERIANA, in Dir. prat. trib. 2002, I, p. 245.

Nell'articolo si analizza il principio di territorialità ai fini della tassa sui contratti di borsa prima e dopo le modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 435/1997. Rispetto alla disciplina previgente, il D.Lgs. n. 435/97 ha profondamente innovato nella disciplina della territorialità perché sostituisce, per quanto concerne le transazioni poste in essere con i soggetti non residenti, un criterio di collegamento meramente oggettivo (luogo di conclusione del contratto) con un criterio di collegamento soggettivo, in base al quale i contratti conclusi tra soggetti residenti e non residenti si considerano in ogni caso perfezionati nel territorio dello Stato (art. 1, comma 10), in deroga all'art. 1326 c.c., indipendentemente dalla posizione del soggetto non residente (intermediario o semplice investitore). Secondo l'A., con la riforma del 1997 il legislatore ha apparentemente rispettato il principio di territorialità della tassa sui contratti di borsa, introducendo la presunzione di perfezionamento del contratto in Italia, mentre in sostanza ha prefigurato un criterio di collegamento di carattere personale, quando parte del contratto è un soggetto non residente, che mal si concilia con la struttura di tale imposta. (S.G.)

## **INVIM**

### **Giurisprudenza**

#### **Corte di Cassazione**

#### **INVIM – Acquisto di aree edificabili e successiva rivendita lotti – Valore iniziale dei singoli lotti – Determinazione – Caratteristiche urbanistiche di lotti – Rilevanza.**

Cass., sez. trib., 18 aprile 2000, n. 4967, in Dir. prat. trib. 6/2001, II, pag. 1159.

In tema di Invim, il criterio per la individuazione del valore iniziale indicato dall'art. 6 del DPR 26 ottobre 1972, n. 643, che fa riferimento al valore dichiarato o definitivamente accertato per il precedente acquisto ai fini dell'imposta di registro o di successione, non esclude, nel caso in cui un immobile dopo l'acquisto sia suddiviso in più lotti, che ai singoli lotti sia attribuito un valore iniziale diverso da quello proporzionale al valore dell'intero immobile, che tenga conto delle destinazioni urbanistiche, dell'ubicazione, della struttura ecc., di ciascun lotto, fermo restando che la somma dei valori non superi comunque il valore di acquisto del cespite ai sensi del citato art. 6.

#### **INVIM – Immobile gravato da privilegio – Opposizione del terzo acquirente – Giurisdizione – Individuazione.**

Cass., SS.UU., 29 gennaio 2001, n. 31, in Dir. prat. trib. 5/2001, II, pag. 1017.

La controversia instaurata dal terzo acquirente dell'immobile, in via di opposizione all'ingiunzione fiscale in materia di Invim, emessa in forza del privilegio ex art. 24 del DPR 26 ottobre 1972, n. 643, è devoluta alla giurisdizione tributaria per tutte le questioni relative all'esistenza o estensione del privilegio e al suo esercizio, mentre appartiene alla giurisdizione ordinaria la controversia proposta in via di opposizione di terzo ai sensi degli artt. 619 del codice di procedura civile e 52 del DPR 29 settembre 1973, n. 602, per denunciare una totale estraneità al rapporto tributario.

#### **INVIM – Immobile già concesso in locazione finanziaria – Riscatto dopo l'entrata in vigore dell'art. 17 del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 – Valore finale – Determinazione in base al c.d. prezzo di cessione – Esclusione.**

Cass., sez. trib., 18 aprile 2001, n. 5711, in Boll. trib. 2002, pag. 635.

L'art. 17 del D.Lgs. n. 504/1992 (istitutivo dell'imposta comunale sugli immobili) dispone che l'Invim sia dovuta nel caso in cui il presupposto di applicazione della stessa si verifichi dal 1° gennaio 1993 fino al 1° gennaio 2003 limitatamente all'incremento di valore maturato fino al 31 dicembre 1992 assumendo come valore finale quello dell'immobile a detta data.

In tale ipotesi, pertanto, il valore finale di un immobile concesso in locazione finanziaria, non può essere fatto coincidere con il cosiddetto prezzo di cessione, vale a dire con il prezzo di riscatto maggiorato dei canoni periodicamente versati dall'utilizzatore.

#### **INVIM – Ente non commerciale – Applicazione per decorso decennio - Immobili destinati ad attività istituzionali – Esenzione totale – Compete – Immobili dati in locazione – Riduzione alla metà – Applicabilità.**

**Accertamento di maggior valore – Motivazione – Indicazione del mercato immobiliare – Prezzario UTE – Sufficienza.**

Cass., sez. trib., 12 ottobre 2001, n. 12463, in Giur. imp. 1/2002, pag. 216.

L'art. 25, comma 2, lett. c), del DPR 26 ottobre 1972, n. 643, ammette al beneficio dell'esenzione totale dall'imposta decennale sugli incrementi di valore degli immobili quelli destinati all'esercizio delle attività istituzionali degli enti non commerciali.

Conseguentemente gli immobili dati in locazione fruiscono soltanto dell'esenzione alla metà in quanto la *ratio* dell'agevolazione fa riferimento non alle finalità dell'ente, ma alla destinazione dei singoli immobili.

L'obbligo di motivazione dell'avviso di accertamento di maggior valore mira a delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'ufficio nell'eventuale fase contenziosa e di permettere l'esercizio del diritto di difesa del contribuente.

Conseguentemente risulta legittimo l'avviso di accertamento di maggior valore motivato con riferimento al mercato immobiliare, avuto riguardo all'ubicazione, alla consistenza ed allo stato di manutenzione degli immobili sulla scorta del prezzario UTE.

### Commissioni tributarie di merito

#### **INVIM – Valore finale – Contratto di leasing sul bene – Prezzo di vendita inferiore al valore intrinseco – Irrilevanza.**

Comm. trib. reg. per la Lombardia, 23 maggio 2001, n. 194/1/01, in Massimario delle Commissioni tributarie della Lombardia, 1/2002, pag. 47.

E' irrilevante, ai fini dell'INVIM che grava su una vendita immobiliare, l'incidenza del contratto di leasing che abbia ad oggetto l'immobile compravenduto. Ciò in considerazione del fatto che il tributo non grava sul corrispettivo pagato ma sulla ricchezza che viene trasferita. Per determinare tale ricchezza devono certamente essere considerati anche gli oneri che passano a carico del cessionario, ma tra tali oneri non può essere ricompreso il vincolo giuridico che deriva dal contratto di leasing: tale vincolo, infatti, condizionando le possibilità di scambio del bene solo per scelta delle parti contraenti, non è in grado di determinare un deprezzamento oggettivo del bene stesso.

#### **INVIM – Incremento imponibile – Immobile oggetto di un contratto di locazione finanziaria – Valore finale – Importo dei canoni – Irrilevanza.**

Comm. trib. reg. per la Lombardia, 5 marzo 2002, n. 8/2/02, in Massimario delle Commissioni tributarie della Lombardia, 1/2002, pag. 57.

Per le cessioni di beni immobili assoggettate ad Iva, la base imponibile deve essere determinata non con riferimento ai canoni pattuiti per l'eventuale contratto di leasing avente ad oggetto gli stessi immobili ma, ai sensi dell'art. 6, comma 2, DPR 26 ottobre 1972, n. 643, con riferimento, quali valori iniziali e finali, ai corrispettivi determinati i fini dell'imposta sul valore aggiunto.

#### **INVIM – Incremento imponibile – Immobile in leasing – Valore finale – Riferimento al solo corrispettivo riscattato – Inammissibilità.**

Comm. trib. reg. per la Lombardia, 5 marzo 2002, n. 9/2/02, in Massimario delle Commissioni tributarie della Lombardia, 1/2002, pag. 57.

Nel caso di cessione di immobile oggetto di locazione finanziaria, la valutazione ai fini INVIM deve essere operata tenendo conto non solo del corrispettivo residuale, ma anche della parte dei canoni di locazione relativa al capitale.

## IVA

### Dottrina

**“Cessioni e prestazioni a titolo gratuito nell’Iva: il difficile coordinamento tra imponibilità delle cessioni gratuite e limiti alla detrazione sugli acquisti”**, di G. GALLETTI, in Rass. trib. 2002, pag. 958. (Per segnalazione)

**“La stabile organizzazione secondo la Suprema Corte”**, di S. MAYR e V. GRIECO, in Corr. trib. 2002, pag. 1864.

L’articolo ripercorre la nota vicenda giudiziaria “Philip Morris” (PM), che si è conclusa con l’emanazione della sentenza di Cassazione 7 marzo 2002, n. 3368 (vedi *infra*), in ragione degli aspetti di rilevante interesse connessi alla definizione del concetto di stabile organizzazione (SO) nell’ordinamento italiano, ai fini sia della imposizione diretta che dell’IVA. La sentenza oggetto di commento riguarda, in particolare, l’IVA; per le imposte dirette, è stata successivamente emanata la sentenza 25 maggio 2002, n. 7682.

Il contenzioso ha origine da un accertamento dell’Ufficio IVA, con il quale si assunse che una società italiana del gruppo P.M. aveva operato, a favore della sua controllante estera (residente in Germania), quale SO; in quanto tale, la società italiana avrebbe dovuto adempiere agli obblighi in materia di IVA – quali fatturazione, versamento e dichiarazione - relativi ai pagamenti di *royalties* effettuati dall’Ente Monopoli di Stato a favore della controllante tedesca. Il rilievo era motivato attraverso il riscontro di alcune attività svolte in Italia da soggetti delegati della controllante, funzionali alla stipula ed alla esecuzione dei contratti di licenza.

I giudici lombardi di merito si erano pronunciati a favore del contribuente, negando l’esistenza di una SO – in primo grado, perché “non è possibile l’esistenza di una SO (unità aziendale) capace di generare solo ricavi senza sopportare costi”, non essendo stata provata dall’Ufficio l’esistenza di detti costi sostenuti dalla società italiana; in secondo grado, perché, richiedendosi la dimostrazione dell’esistenza di “requisiti materiali e/o personali” secondo i criteri previsti dal Commentario al modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni, e non la semplice presunzione di una partecipazione alla gestione dell’impresa estera, vi era un “mero sospetto a proposito della effettività dell’intervento”. In sede di legittimità, sono state invece accolte le argomentazioni dell’Amministrazione finanziaria, secondo le quali la società italiana, dietro la facciata di alcuni contratti di servizio a favore del gruppo di appartenenza, aveva svolto un “ruolo effettivo di SO”, in quanto le relative attività erano state indirizzate e coordinate dai vertici del gruppo, grazie a “commistioni tra attività, cariche e funzioni svolte in rappresentanza del gruppo”, con conseguente assunzione di una posizione dominante, tale da lasciare minimo spazio all’autonomia decisionale ed operativa della società italiana. Per questi motivi, la società italiana avrebbe svolto il ruolo di “plurima SO in Italia di soggetti esteri non residenti”; la Corte, nel cassare la sentenza di merito, ha quindi fissato il principio della rilevanza di tali elementi fattuali nella interpretazione della norma, elementi che il giudice avrebbe dovuto tenere in debita considerazione, anche perché le attività effettivamente svolte dalla società italiana, sinergicamente con il gruppo estero, non erano, all’epoca dei fatti, contemplate dall’oggetto sociale della stessa. (N.M.)

**“Le nuove regole europee per il commercio elettronico”**, di F. RICCA, in Corr. trib. 2002, pag. 2261. (per segnalazione)

**“La soggettività IVA della stabile organizzazione alla luce della recente risoluzione n. 4/E”, di E. VIAL, ne Il fisco 18/2002, fasc. n. 1, p. 2801.**

L'articolo segnala la R.M. n. 4/E del 9.1.2002, in materia di fatturazione ad un soggetto residente da parte di una società straniera con stabile organizzazione in Italia. In particolare, la risoluzione è incentrata sulla questione se la stabile organizzazione in Italia della società estera sia tenuta all'osservanza degli obblighi IVA soltanto per le proprie operazioni o anche per quelle realizzate direttamente dalla casa-madre estera nei confronti di soggetti residenti in Italia. Secondo l'A.F. l'obbligo di autofatturazione sussiste solo per le operazioni materialmente eseguite dalla stabile organizzazione. In linea generale, un'operazione può essere considerata poste in essere dalla stabile organizzazione quando la consegna della merce è effettuata presso i suoi locali, quando i beni sono prodotti oppure acquistati e successivamente rivenduti dalla *branch*, quando il pagamento è effettuato sul conto della stabile organizzazione. L'A.F. è orientata nel senso di riconoscere alla stabile organizzazione una piena soggettività IVA sia nei confronti della propria casa-madre, sia nei confronti di soggetti terzi. Essa pertanto, dovrà fatturare solamente le prestazioni materialmente effettuate e non anche le operazioni poste in essere direttamente dalla casa-madre estera. (S.G.)

### **Prassi Amministrativa**

**IVA – Territorialità – Prestazioni di servizi rese in Italia da un soggetto non residente avente stabile organizzazione nel territorio dello Stato – Trattamento tributario.**

Ris. Agenzia delle entrate 9 gennaio 2002, n. 4/E, in Boll. trib. 2002, pag. 370.

Le prestazioni di servizi poste in essere da una stabile organizzazione in Italia di una società estera assumono rilevanza ai fini IVA tutte le volte in cui queste, pur essendo gestite sotto l'aspetto contrattuale e finanziario direttamente dalla casa madre, sono materialmente effettuate dalla stabile organizzazione e non anche per quelle realizzate direttamente dalla casa madre estera.

Ne consegue che la stabile organizzazione è tenuta agli adempimenti formali IVA, in quanto questa risulta debitrice dell'imposta nei confronti dell'erario, per le prestazioni di servizi effettivamente ad essa imputabili.

### **Giurisprudenza**

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

**IVA – Detrazione dell'imposta – Art. 27 sesta direttiva IVA – Esclusione del diritto alla detrazione – Spese di rappresentanza – Proporzionalità.**

Corte di Giustizia CE, 19 settembre 2000, procedimenti riuniti C-177/99 e C-181/99, in Riv. dir. trib. 2/2002, III, pag. 19.

Per la Corte di Giustizia delle Comunità europee *“la décision n. 89/487/Cee du Conseil, du 28 juillet 1989, autorisant la République franc'ise à appliquer une mesure dérogatoire à l'article 17 paragraphe 6 deuxième alinéa de la sixième directive n. 77/388/Cee en matière d'armonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, est invalide”,* poiché, autorizzando uno Stato membro ad introdurre l'esclusione del diritto a detrazione per determinati beni al fine di evitare frodi ed evasioni fiscali attraverso la previsione di presunzioni assolute che consentono allo Stato stesso di non dover dimostrare il carattere non professionale delle relative spese e impediscono al soggetto passivo di poter provare il carattere professionale delle medesime, viola un principio generale del diritto comunitario e, precisamente, il principio di proporzionalità.

\*\*\*\*\*

Con nota di M. PIASENTE, "Le deroghe al diritto a detrazione IVA in ragione della lotta all'«evasione e alla frode fiscale» e il temperamento del principio di proporzionalità nella giurisprudenza della Corte di giustizia".

**IVA – VI Direttiva – Esenzioni – Operazioni relative a titoli – Negoziazione – Art. 13, parte B, lettera d), punto 5, della Direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE.**

Corte di Giustizia CE, 13 dicembre 2001, n. C-235/00, in Il fisco 14/2002, fasc. n. 1, pag. 5460.

Ai fini dell'esenzione di cui all'art. 13, parte B, lett. d), punto 5, della Direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE, i termini "operazioni relative a titoli" riguardano operazioni che possono creare, modificare o estinguere i diritti e gli obblighi delle parti relativi a titoli, ed i termini "negoziatura relativa a titoli" non riguardano i servizi che si limitano a fornire informazioni su un prodotto finanziario ed a ricevere o ad evadere le richieste di sottoscrizione dei titoli corrispondenti, senza emetterli.

Corte di Cassazione

**IVA - Tardivo rimborso imposta ed interessi – Interessi anatocistici ex art. 1283 c.c. – Applicabilità – Specialità della materia fiscale – Irrilevanza.**

Cass., sez. trib., 30 maggio 2001, n. 7408, in Giur. imp. 1/2002, pag. 126.

L'art. 1283 c.c., ai sensi del quale gli interessi scaduti e dovuti per almeno sei mesi producono ulteriori interessi a far data dalla domanda giudiziale dei medesimi, è norma dettata in relazione a tutte le obbligazioni pecuniarie e quindi, in mancanza di espresse deroghe o specifiche incompatibilità, si applica anche alle obbligazioni tributarie. Né alcuna incompatibilità è ravvisabile con la specifica normativa tributaria sia con riferimento al processo tributario che al procedimento di rimborso Iva di cui all'art. 38-bis del DPR n. 633 del 1972.

**IVA – Leasing finanziario – Mancata consegna del bene all'utilizzatore – Diritto di detrazione da parte del concedente – Insussistenza.**

Cass., sez. V, 8 giugno 2001, n. 7792, in Boll. trib. 2002, pag. 708.

Nel leasing finanziario, il preminente interesse dell'utilizzatore alla scelta del bene e alla sua puntuale consegna comporta molto spesso che la compravendita del bene e la sua successiva locazione siano effettuate senza l'intervento diretto del concedente, con la conseguenza che quest'ultimo potrebbe finire con l'acquistare un bene inesistente o mai appartenuto al fornitore che, da parte sua, non effettuerà nessuna reale consegna all'utilizzatore. Nella descritta situazione di fatto, l'alterazione del rapporto che lega le controparti esclude la detraibilità dell'Iva da parte del concedente, in quanto la mancata consegna del bene all'utilizzatore determina l'inesistenza delle operazioni di compravendita e di locazione che compongono, nella loro unitarietà, il negozio giuridico del leasing finanziario.

\*\*\*\*\*

Con nota critica di M. PEIROLO, "Indetraibilità dell'Iva in caso di mancata consegna del bene nel leasing finanziario".

**IVA – Variazioni in diminuzione dell'imponibile o dell'imposta – Presupposto di applicabilità.**

Cass., sez. trib., 21 giugno 2001, n. 8455, in Boll. trib. 2002, pagg. 631.

L'applicazione della disposizione di cui al c. 2 dell'art. 26 del DPR n. 633 del 1972 – la quale, nel caso in cui l'operazione venga meno in tutto o in parte, consente al cedente o al prestatore di portare in detrazione l'Iva corrispondente alla variazione registrandola a norma del precedente art. 25 – presuppone una variazione del rapporto giuridico tra i soggetti originari della operazione imponibile (cedente-cessionario ovvero prestatore-committente): tale norma non è quindi

applicabile nella ipotesi in cui il contratto di appalto sia intervenuto tra il promittente acquirente di un immobile e l'appaltatore e, successivamente alla risoluzione del preliminare di vendita, l'appaltatore abbia fatturato i relativi lavori nei confronti del soggetto proprietario dell'immobile stesso che se ne sia accollato il relativo costo, e al quale non compete la detrazione dell'Iva in difetto di prova dell'inerenza all'esercizio della sua impresa.

**IVA – Detrazione – Fatturazione – Ritardo nell'emissione o nella registrazione – Assenza di regolarizzazione – Sanzioni – Applicabilità – Perdita del diritto alla detrazione – Inesistenza – Annotazione della fattura dalla data di ricezione – Detrazione con la seconda dichiarazione utile.**

Cass., sez. trib., 22 ottobre 2001, n. 12878, in Giur. imp. 1/2002, pag. 146.

Il ritardo nell'emissione e nella registrazione della fattura comporta – in assenza di dimostrazione dell'inesistenza dell'operazione o della non veridicità della fattura – soltanto l'applicazione delle sanzioni previste per la mancata regolarizzazione delle operazioni e della relativa fatturazione. Conseguentemente il cessionario o il committente non perde il diritto alla detrazione dell'Iva per la sola mancata regolarizzazione dell'operazione o per la tardiva registrazione della fattura, alla sola condizione che la fattura sia annotata nel termine di quattro mesi dalla sua ricezione e l'imposta sia detratta con la seconda dichiarazione utile.

**IVA \_ Domanda di rimborso – Diniego per fermo amministrativo – Competenza delle Commissioni tributarie sulla impugnazione del silenzio-rifiuto – Sussiste.**

Cass., SS.UU., 7 febbraio 2002, n. 1733, in Corr. trib., 2002, pag. 1895.

La domanda di rimborso Iva, che il contribuente proponga in sede giudiziale impugnando l'atto di rifiuto del rimborso stesso reso in dipendenza di un provvedimento di fermo amministrativo ex art. 69 del R.D. n. 2440/1923, non si sottrae, ove si metta in discussione la sussistenza del potere dell'Amministrazione finanziaria di adottare quella misura cautelare, alla giurisdizione delle Commissioni tributarie, abilitate a disapplicare il provvedimento di fermo del rimborso allorché risulti non assistito dal relativo potere.

\*\*\*\*\*

Con commento di M. BASILAVECCHIA, "La giurisdizione sul fermo amministrativo del rimborso IVA".

**IVA – Società di capitali con sede in Italia – Stabile organizzazione – Perseguimento dei fini del "gruppo" – Configurabilità – Sussiste – Art. 9, n. 1, della VI Direttiva CEE.**

**Prestazione di servizi a titolo oneroso – Territorialità – Obblighi di fatturazione, dichiarazione e pagamento dell'imposta – Necessità – Presenza di un centro di attività stabile in Italia – Irrilevanza – Artt. 2 e 9, della VI Direttiva CEE.**

**Soggetto residente – Controllo sulla corretta esecuzione di un contratto stipulato da soggetto non residente.– Attività "ausiliaria" – Non sussiste.**

Cass., sez. trib., 7 marzo 2002, n. 3368, in Il fisco 19/2002, fasc. n. 1, pag. 7540.

Una società di capitali con sede in Italia può assumere il ruolo di stabile organizzazione plurima di società estere appartenenti allo stesso gruppo e perseguiti una strategia unitaria. In tale caso la ricostruzione dell'attività posta in essere dalla società nazionale, al fine di accertare se si tratti o meno di attività ausiliaria o preparatoria, deve essere unitaria e riferita al programma del gruppo unitariamente considerato.

Un'autonoma prestazione di servizi effettuata nel territorio nazionale verso corrispettivo, quando sussista un nesso diretto ed immediato tra prestazione e corrispettivo, costituisce operazione soggetta ad Iva ed ai relativi obblighi di fatturazione, dichiarazione e pagamento dell'imposta, indipendentemente dal suo inserimento in un contratto prevedente altre prestazioni a carico del beneficiario e dal fatto che quest'ultimo, non residente, abbia un centro di attività stabile in Italia.

L'attività di controllo sull'esatta esecuzione di un contratto tra soggetto residente e soggetto non residente non può considerarsi, in principio, ausiliaria, ai sensi degli artt. 5, paragrafo 4, del Modello OCSE e 5, paragrafo 3, lettera a), della Convenzione tra Italia e Repubblica Federale di Germania contro la doppia imposizione del 18 ottobre 1989, ratificata e resa esecutiva in Italia con legge 24 novembre 1992, n. 459 (secondo la Suprema Corte nel caso di specie va valutato il ruolo della società residente se avente funzioni di *managing*, in particolare quelle di controllo e coordinamento delle attività svolte dall'impresa non residente).

L'affidamento ad una struttura nazionale della funzione delle operazioni d'affari (*management*) da parte di società non avente sede in Italia, anche se riguardante una certa area di operazioni, dà luogo ad un *place of management* comportando l'acquisto, da parte di tale struttura, di centro di attività stabile ai fini dell'Iva.

L'accertamento dei requisiti del centro di attività stabile o stabile organizzazione, ivi compresi quello di dipendenza e quello di partecipazione alla conclusione di contratti, deve essere condotto non solo sul piano formale, ma anche - e soprattutto - su quello sostanziale (nel caso di specie il giudice di merito avrebbe omesso di dare risalto al fatto che la società residente avrebbe esercitato attività assolutamente estranee al proprio oggetto sociale e per le quali non aveva ricevuto un formale mandato).

#### Commissione tributaria centrale

#### **IVA – Somme corrisposte per prestiti o distacchi di personale tra aziende – Imponibilità solo per la parte del corrispettivo eccedente il rimborso del relativo costo documentato.**

Comm. trib. centr., sez. XI, 10 maggio 2001, n. 3523, in Il fisco 13/2002, fasc. n. 1, pag. 5143.

Per escludere dall'assoggettamento ad Iva le somme percepite per prestiti o distacchi di personale, occorre che esse corrispondano esattamente al costo sopportato, altrimenti, in difetto altresì di valida prova del contribuente in presenza di specifica contestazione, vanno ritenute come un corrispettivo per la prestazione di servizi assoggettabile ad Iva.

#### Commissioni tributarie di merito

#### **IVA – Rimborsi – Rimborso non effettuato dall'Amministrazione finanziaria senza giustificato motivo – Spettanza degli interessi anatocistici e della rivalutazione monetaria – Sussiste.**

Comm. trib. reg. dell'Abruzzo, 2 aprile 2001, n. 40/VI/01, in Riv. dir. trib. 2002, II, pag. 154.

Se un rimborso Iva non è effettuato dall'Amministrazione finanziaria senza giustificato motivo, a carico del Fisco condannato all'ottemperanza gravano sia gli interessi anatocistici ex art. 1283 c.c., sia la rivalutazione monetaria ex art. 1224 dello stesso codice.

\*\*\*\*\*

Con nota di F. RANDAZZO, "Sulla riconoscibilità della rivalutazione monetaria e degli interessi anatocistici nel giudizio di ottemperanza"

#### **IVA – Accertamento – Motivazione – Riferimento a verbale della Guardia di Finanza elevato nei confronti di un terzo – Illegittimità dell'avviso – Sussistenza.**

Comm. trib. prov. di Roma, 4 febbraio 2002, n. 578/07/01, in Boll. trib. 2002, pag. 554.

E' illegittimo l'avviso di rettifica per difetto di motivazione basato su un processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di Finanza nei confronti di una società terza e non notificato, o comunque portato a conoscenza, del soggetto accertato, né allegato all'avviso di rettifica.

## **OPERAZIONI E CONCORSI A PREMIO**

### **Prassi Amministrativa**

**Operazioni e concorsi a premio – Manifestazioni di sorte locali – Nuova disciplina ex DPR 26 ottobre 2001, n. 430 – Regime transitorio – Regime fiscale – Istruzioni.**

Circ. Agenzia delle entrate 12 aprile 2002, n. 32/E, in Il fisco 2002, fasc. n. 2, pag. 6940.

Per un commento si veda la ns. Circolare Informativa n. 8/2002.

## **REGISTRO (imposta di)**

### **Dottrina**

**“Cessione d’azienda e passività accollate”**, di A. CAROBELLO, in Il fisco, 23/2002, fasc. n. 1, pag. 9078.

L’A. effettua alcune considerazioni in merito alla tassazione degli atti di cessione di rami d’azienda ai fini dell’imposta di registro, prendendo spunto dall’attività di controllo svolta dagli uffici che talvolta hanno disconosciuto, nella determinazione della base imponibile, la rilevanza di talune passività, quali debiti, finanziamenti, trattamenti di fine rapporto del personale dipendente, ritenendo che si trattasse di rapporti non rientranti nel ramo aziendale ceduto.

Secondo l’A. le norme contenute negli artt. 51, comma 4, e 43, comma 2, del DPR n. 131/86, riguardanti, rispettivamente, il controllo da parte degli uffici effettuato avendo riguardo al valore complessivo dei beni che compongono l’azienda al netto delle passività risultanti dalle scritture contabili, e il concorso alla formazione della base imponibile dei debiti e degli oneri accollati, devono essere temperate, intendendole nel senso di considerare passività deducibili quelle inerenti all’azienda ceduta, per cui si possa parlare di complesso unico e inscindibile di componenti materiali e immateriali collegati tra loro funzionalmente, mentre debbano considerarsi base imponibile le passività prive di qualsiasi collegamento di inerenza o funzionalità con gli elementi attivi ceduti. A tal fine, per valutare l’inerenza delle passività trasferite, non è sufficiente verificare il mero inserimento di tali passività nei libri contabili quando oggetto della vendita non è l’intero complesso aziendale ma solo un ramo, posto che da tale inserimento non ne consegue necessariamente il loro collegamento con il ramo aziendale ceduto; al contrario, i controlli devono essere mirati in modo da evitare che passività inerenti ad attività non cedute siano associate ai cespiti ceduti al solo scopo di ridurre la base imponibile. In tal caso si tratterebbe di accollati di debito, e quindi corrispettivo tassabile.

Al riguardo l’A. segnala che il Comitato tecnico costituito dall’Agenzia delle Entrate – Direzioni per il Veneto, il Friuli-Venezia Giulia, Trento e Bolzano – e dalla conferenza permanente degli Ordini dei Dottori Commercialisti delle tre Venezie, con risoluzione del 15 gennaio 2002 ha precisato che rientra nei poteri degli uffici accertare l’inerenza delle passività cedute al compendio aziendale oggetto di scambio, con la conseguenza che gli uffici possono disconoscere la loro deduzione dalla base imponibile dell’imposta di registro. Non sono pertanto deducibili, ad esempio, i debiti per acquisti di beni che si riferiscono ad un ramo d’azienda diverso da quello oggetto di cessione, né i debiti verso dipendenti che non passino con l’azienda, ma rimangano presso il cedente.

Il suddetto Comitato ha inoltre precisato che l’inerenza va rapportata all’azienda (o al ramo aziendale) e non alle singole attività cedute, di modo che concorre a formare la base imponibile il debito verso fornitori per l’acquisto di merci inerenti all’azienda, anche se quest’ultime non siano

più presenti nelle rimanenze che costituiscono l'attivo trasferito, salvo, ovviamente, i casi riconducibili a fatti patologici. (FDA)

## Giurisprudenza

### Corte di Cassazione

#### **Operazioni societarie - Conferimento – Deduzione delle passività – Limiti – Individuazione – Passività e oneri inerenti al bene trasferito.**

Cass., sez. trib., 16 gennaio 2001, n. 536, in Dir. prat. trib. 6/2001, II, pag. 1150.

In tema di imposta di registro ed ai fini della tassabilità dei conferimenti in società di immobili, diritti immobiliari ed aziende, la deducibilità di passività ed oneri – prevista dall'art. 50, 3° comma, DPR 16 aprile 1986, n. 131 – va intesa con limitato riferimento alle passività ed oneri inerenti al bene o diritto trasferito, esclusi quelli invece che non possono dirsi collegati all'oggetto del trasferimento, ancorché gravanti sul conferente ed assunti dalla società cessionaria.

#### **Registro – Beni immobili – Valore determinato con il criterio c.d. “automatico” – Inosservanza – Conseguenze – Criteri utilizzabili in via principale – Comparativo e reddito netto capitalizzato – Residualità del valore determinato con la moltiplicazione della rendita catastale.**

Cass., sez. trib., 28 novembre 2001, n. 15080, in Il fisco14/2002, fasc. n. 1, pag. 5448.

L'ufficio che procede, nei casi previsti dalla legge, ad emettere avviso di accertamento di valore di un immobile, ai fini dell'applicazione della imposta di registro, ed il giudice tributario che sia chiamato a decidere la controversia che da tale accertamento sia scaturita, debbono fare riferimento ai criteri stabiliti dal comma 3 dell'art. 51 del DPR n. 131/1986 e quindi possono tenere conto dei valori che risultano dalla moltiplicazione della rendita catastale per i moltiplicatori di cui al comma 4 dell'art. 52 del DPR n. 131/1986, solo nell'ambito degli “altri elementi di valutazione” previsti dal citato comma 4.

#### **REGISTRO – Cessione di azienda – Cessione di un complesso di beni potenzialmente idonei all'esercizio dell'impresa – Sufficienza – Cessione di tutti i rapporti giuridici inerenti all'azienda – Necessità – Esclusione.**

Cass., sez. trib., 25 gennaio 2002, n. 897, in Corr. trib. 2002, pag. 1339.

La cessione di beni strumentali, idonei, nel loro complesso e nella loro interdipendenza, all'esercizio d'impresa, costituisce cessione d'azienda soggetta ad imposta di registro. La cessione di singoli beni, inidonei, di per sé, ad integrare la potenzialità produttiva propria dell'impresa, deve essere assoggettata ad IVA.

Ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro non si richiede che l'esercizio dell'impresa sia attuale, essendo sufficiente l'attitudine potenziale all'utilizzo per un'attività d'impresa, né che non risultino ceduti anche i rapporti finanziari, commerciali e con il personale.

\*\*\*\*\*

Con commento di B. IANNIELLO, “La cessione d'azienda tra IVA ed imposta di registro”.

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

### **Dottrina**

**“Imposta sulle successioni - Trattamento delle operazioni <<pronti contro termine>>”**, di A. PICCOLO, in Il fisco n. 25/2002, fasc. n. 1, pag. 9633.

Il contratto di “pronti contro termine” (pct) – avente ad oggetto titoli di Stato ed in cui prende parte, in qualità di acquirente a pronti/cedente a termine, una persona fisica - è tipizzato, nell’ordinamento tributario, quale contratto di finanziamento, ai fini delle imposte sui redditi; per l’imposizione indiretta, una specifica disciplina è dettata ai fini della tassa speciale sui contratti di borsa, anche in questo caso in deroga alla disciplina ordinaria in materia di cessione di titoli. Era, invece, incerto il regime applicabile ai fini della imposta sulle successioni, nel caso in cui il privato fosse deceduto prima dell’esecuzione della cessione a termine. La questione – che ha rilevanza pratica solo per le successioni apertesi fino al 24 ottobre 2001, essendo stata abrogata l’imposta con la L. 383/2001 – era se nel patrimonio del *de cuius* fosse presente un credito verso la controparte ovvero se fossero presenti i titoli acquistati a pronti (e contestualmente ceduti a termine); nel primo caso, il credito avrebbe concorso alla formazione dell’imponibile, nel secondo caso no, in forza dell’esclusione prevista dall’art. 12 del D.Lgs. n. 346/1990.

La questione sembra essere stata definitivamente risolta dalla Cassazione che, sulla base di una ricostruzione civilistica del rapporto, ha confermato la non configurabilità di un credito monetario nel patrimonio del privato (sentenza n. 13663 del 7 giugno 2001).

In precedenza, la giurisprudenza si era pronunciata in modo non uniforme, ritenendo talvolta che il contratto fosse, anche civilisticamente, di finanziamento, attribuendo ad entrambe le compravendite effetti reali fin dalla loro stipula.

L’amministrazione finanziaria era, infine, intervenuta, con la circolare n. 149/E del 28 luglio 2000, sposando la tesi, favorevole al contribuente, in base alla quale l’effetto reale della cessione “a termine” è differito al momento della esecuzione, per cui, nelle more, nel patrimonio del privato sono presenti i titoli, e non il credito. (N.M.)

## **VIOLAZIONI E SANZIONI**

### **Dottrina**

**“Luci ed ombre sul ravvedimento operoso ex art. 13 del D.lgs. n. 472/1997”**, di L. FERLAZZO NATOLI e P. MONTESANO, in Riv. dir. trib., 2002, I, pag. 333.

L’articolo si occupa dell’istituto del ravvedimento operoso previsto all’art. 13 del D.lgs. n. 472/1997, esaminando i profili soggettivi, con particolare riguardo alla figura dell’autore mediato, quelli oggettivi, distinguendo le varie tipologie violazioni da sanare, nonché gli effetti che il ravvedimento produce sull’applicabilità delle sanzioni penali tributarie, ed infine il ravvedimento previsto per gli intermediari finanziari di cui all’art. 34, comma 4, della L. n. 388/2000, relativamente agli obblighi connessi alla tassazione dei redditi di capitale e dei redditi diversi di natura finanziaria di cui al D.lgs. n. 461/1997.

In particolare, con riferimento ai profili soggettivi, gli AA. pongono il problema dell’applicabilità del ravvedimento sia all’esecutore materiale della violazione, in linea di principio, un soggetto non punibile, obbligato principale verso l’Erario, sia all’autore mediato, e concordano sul fatto che l’autore materiale della violazione possa ravvedersi, in applicazione del principio di buona fede, salvo poi rivalersi in sede civile nei confronti dell’autore mediato.

Riguardo le violazioni oggetto del ravvedimento gli AA. esaminano, in linea generale, quelle relative al ritardato, omesso o insufficiente versamento dell'imposta, quelle di natura meramente formale e quelle sostanziali; per quanto concerne invece l'applicabilità del ravvedimento alle sanzioni di natura penale tributaria, dato che attualmente sembrerebbero escluse, propendono per l'estensione dell'ambito applicativo dell'istituto, soprattutto per rafforzarne l'efficacia.

Infine gli AA. si occupano del ravvedimento previsto per gli intermediari finanziari all'art. 34, comma 4, della L. n. 388/2000, diretto ad agevolare la regolarizzazione dei ritardati versamenti delle ritenute e delle imposte sostitutive di cui al D.lgs. n. 461/1997, e ne escludono l'applicazione all'imposta sui proventi derivanti dai depositi di garanzia, disciplinata dall'art. 7, del D.L. n. 323/1996 (cd. Legge Prodi), sulla base di quanto affermato dall'Amministrazione finanziaria a commento di talune norme di sanatoria previste per altri provvedimenti; resta inteso che per il ravvedimento di tale ultima imposta si dovrà fare riferimento alle disposizioni generali previste per le imposte sui redditi, di cui all'art. 13 del D.lgs. n. 472/1997. (PM).

## Giurisprudenza

### Commissione tributaria centrale

#### **Violazioni e sanzioni – Elemento soggettivo – Requisito – Prova – Necessità.**

Comm. trib. centr., 8 ottobre 2001, n. 6614, in Boll. trib. 2002, pag. 381.

Nel nuovo regime delle sanzioni tributarie non penali, la responsabilità è rigorosamente condizionata, oltre all'imputabilità dell'agente, alla provata dolo o colposità del suo comportamento: ove manchi l'elemento psicologico, divenuto essenziale alla fattispecie sanzionatoria, l'illecito non sussiste e non è conseguentemente punibile la mera condotta materiale.

## VARIE

### Dottrina

**“Le imposte sui trasferimenti applicabili sulle cessioni di attività finanziarie effettuate a titolo oneroso e di liberalità”**, di C. BRUNELLI, ne Il fisco 11/2002, fasc. n. 1, p. 4174.

L'articolo descrive, in linea generale, la disciplina dei trasferimenti a titolo oneroso di attività finanziarie ai fini dell'imposta di registro e della tassa sui contratti di borsa. L'autrice, in particolare, ritiene - contrariamente a quanto sostenuto dall'Amministrazione finanziaria (prot. n. 34680 del 31.3.1999) e dall'ABI-, con riferimento ai conferimenti di azioni e partecipazioni sociali, che il conferimento in società costituisca un atto a titolo oneroso e, come tale, debba essere assoggettato alla tassa sui contratti di borsa. (S.G.)

**“L'ignoranza e l'errore nel diritto penale tributario. L'impatto della riforma ex D.Lgs n. 74/2000 sulla *vexata quaestio*”**, di G. GRAZIANO, in Rass. trib. 2002, pag. 936. (Per segnalazione)

**“Minime osservazioni critiche sul nuovo falso in bilancio”**, di F. NAPOLITANO, in Corr. trib. 2002, pag. 2503. (per segnalazione)

**“Il nuovo falso in bilancio, la frode fiscale e il problema delle valutazioni”**, di D. SECCIA, in Il fisco 21/2002, fasc. n. 1, pag. 8199. (per segnalazione)

### **Prassi Amministrativa**

**CUD 2002 – Precisazioni sulle modalità di compilazione da parte dei datori di lavoro del riquadro relativo ai dati previdenziali ed assistenziali Inps della certificazione CUD 2002 – Provv. Dir. Agenzia Entrate 30 novembre 2001.**

Circolare INPS 18 marzo 2002, n. 53, in Il fisco 2002, fasc. n. 2, pag. 6164. (per segnalazione)

## Indos 2.02

### LEGISLAZIONE

Provvedimenti emanati e pubblicati in G.U. dal 1° maggio al 31 agosto 2002.

Pag. 1

### DOTTRINA

ANELLO P., "Il trasferimento titoli tra <<comparti>> del bilancio e costo fiscalmente riconosciuto" <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	“ 43
ANELLO P., "Secondo la Corte di Cassazione la riduzione dell'aliquota Irpeg spetta alle fondazioni bancarie" <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: agevolazioni ed esenzioni)</b>	“ 15
ANELLO P., "Sospese le agevolazioni per le operazioni di ristrutturazione delle banche" <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: agevolazioni ed esenzioni)</b>	“ 16
ANELLO P., RIZZINI BISINELLI S., "Profili fiscali del leasing di azioni" <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	“ 44
ARQUILLA N., "Il modulo RW per gli investimenti all'estero" <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: accordi internazionali)</b>	“ 8
ARQUILLA N., CAPILUPI S., "Le nuove disposizioni sull'affrancamento delle partecipazioni sociali" <b>(REDDITI DIVERSI)</b>	“ 58
AULENTA M., "La tassazione dei redditi di lavoro dipendente prodotti all'estero" <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	“ 50
AZZOLINI I., "La sostituzione d'imposta sul reddito da lavoro dipendente" <b>(RITENUTE ALLA FONTE)</b>	“ 62
BARTOLOMUCCI S., "L'ambito soggettivo di applicazione della <i>Controlled Foreign Companies Legislation</i> – Alcune problematiche interpretative ed applicative della norma" <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: accordi internazionali)</b>	“ 9
BIASCO S., "Una valutazione d'insieme della tassazione d'impresa e finanziaria previste dalla delega fiscale" <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	“ 38
BLOCH J., SORGATO L., "Il <<disinquinamento>> del bilancio nella delega per la riforma fiscale" <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	“ 38
BLOCH J., SORGATO L., "Le strategie immediate "di gruppo" vanno ripensate in vista della riforma fiscale" <b>(IRPEG)</b>	“ 25
BODRITO A., "Le condizioni di non imponibilità delle indennità ai dipendenti" <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	“ 51
BONAIUTO F., "Distribuzione dell'avanzo di fusione formato anche da riserve in sospensione d'imposta"	

<b>(IRPEG)</b>	“ 26
BONFIGLIO A., “Monitoraggio fiscale e regime sanzionatorio” <b>(REDDITI DI CAPITALE)</b>	pag. 32
BOZZOLAN E., CAVALIERE D., “La rideterminazione del valore di acquisto delle partecipazioni al 1° gennaio 2002 - Perizia di stima e imposta sostitutiva” <b>(REDDITI DIVERSI)</b>	“ 59
BRUNELLI C., “Le imposte sui trasferimenti applicabili sulle cessioni di attività finanziarie effettuate a titolo oneroso e di liberalità” <b>(VARIE)</b>	“ 78
BUCCI L., “LA norma antielusiva nell’interpretazione del Comitato Consultivo: alcune considerazioni” <b>(DISPOSIZIONI ANTIELUSIVE)</b>	“ 65
CANTILLO M., “Aspetti problematici dell’istituzione della giurisdizione generale tributaria” <b>(CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)</b>	“ 4
CAROBELLO A., “Cessione d’azienda e passività accollate” <b>(IMPOSTA DI REGISTRO)</b>	“ 75
CARPENTIERI C., “Dichiarazione dei redditi della società incorporata: resta il paradosso della decorrenza del termine iniziale” <b>(IRPEG)</b>	“ 27
CARRIROLO F., “Riforma del sistema tributario “Tremonti” – Effetti della prevista abrogazione del sistema del credito d’imposta sui dividendi” <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	“ 39
CERIANA E., “Osservazioni minime sul principio di territorialità ai fini della tassa sui contratti di borsa” <b>(TASSA SUI CONTRATTI DI BORSA)</b>	“ 67
CINTOLESI E., “Dal consolidato di fatto al consolidato fiscale” <b>(IRPEG)</b>	“ 28
CHIAIA M., DEDOLA S., FIORIO P., PARISOTTO R., “Qualificazione tributaria di strumenti finanziari ibridi”, <b>(REDDITI DI CAPITALE)</b>	“ 33
COMUZZI P., “Le società svizzere – Chiarimenti ministeriali sulle CFC” <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: accordi internazionali)</b>	“ 9
CROSTI A., “Convenzione tra l’Italia e la Francia per evitare la doppia tassazione e Direttiva “madre-figlia” <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: accordi internazionali)</b>	“ 9
D’ALFONSO G., “L’evoluzione del concetto di stabile organizzazione nell’ambito dei processi di pianificazione fiscale” <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: accordi internazionali)</b>	“ 10
D’ALFONSO G., “Problematiche elusive connesse all’utilizzo dei <i>trusts</i> ” <b>(IRPEG)</b>	“ 29
DEZZANI L. “Fondi pensione – Tra attuali e future agevolazioni fiscali” <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	“ 52
DEZZANI F., DEZZANI L., “La rivalutazione dei beni d’impresa”	

<b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: agevolazioni ed esenzioni)</b>	“ 16
DONNINI, G., VERZINI F., “Forme pensionistiche integrative. Sintesi della disciplina fiscale” <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	pag. 52
FANELLI R. “La cessione delle eccedenze IRPEG nell’ambito dei gruppi d’impresa” <b>(IRPEG)</b>	“ 29
FERLAZZO NATOLI L., “Il regime fiscale delle fondazioni bancarie” <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: agevolazioni ed esenzioni)</b>	“ 17
FERLAZZO NATOLI L., MONTESANO P., “Luci ed ombre sul ravvedimento operoso ex art. 13 del D.lgs. n. 472/1997” <b>(VIOLAZIONI E SANZIONI)</b>	“ 77
FERRANTI G., “La correzione della dichiarazione <<a favore >> del contribuente attende la pronuncia delle SS.UU.” <b>(DICHIARAZIONE DEI REDDITI)</b>	“ 24
G. FERRANTI, “La dichiarazione integrativa per il credito inesistente utilizzato in compensazione” <b>(DICHIARAZIONE DEI REDDITI)</b>	“ 24
G. FERRANTI, “Le modalità di correzione delle dichiarazioni secondo l’Agenzia delle Entrate” <b>(DICHIARAZIONE DEI REDDITI)</b>	“ 24
FERRANTI G., “Le operazioni straordinarie e la revoca della <i>Tremonti-bis</i> secondo le Entrate e l’Assonime” <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: agevolazioni ed esenzioni)</b>	“ 17
FERRANTI G., “L’affrancamento delle partecipazioni secondo l’Assonime e l’Agenzia delle entrate” <b>(REDDITI DIVERSI)</b>	“ 60
FRANSONI G., “La nozione di stabile organizzazione personale nel diritto interno e la rilevanza della “stabilità” dell’organizzazione”, <b>(ACCORDI INTERNAZIONALI)</b>	“ 3
FUMAGALLI T., “Note a margine del regime tributario delle azioni assegnate ai dipendenti” <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	“ 52
GAFFURI A.M. “La determinazione del reddito della stabile organizzazione” <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: accordi internazionali)</b>	“ 10
GALLETTI G., “Cessioni e prestazioni a titolo gratuito nell’Iva: il difficile coordinamento tra imponibilità delle cessioni gratuite e limiti alla detrazione sugli acquisti” <b>(IVA)</b>	“ 70
GALLO F., “La natura giuridica dell’accertamento con adesione” <b>(ACCERTAMENTO: principi e norme generali)</b>	“ 3
GAVELLI G., “L’Agenzia delle entrate mette in difficoltà gli amministratori professionisti” <b>(REDDITI DI LAVORO AUTONOMO)</b>	“ 49
GHINI A., “I problemi provocati dal <i>forfait</i> per l’auto nell’ambito del TFR”	

<b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	“ 53
GIOVANNINI A., “L’interpello preventivo all’Agenzia delle Entrate (C.F.C. e Statuto dei diritti del contribuente)” <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: accordi internazionali)</b>	“ 11
GRAZIANO G., “L’ignoranza e l’errore nel diritto penale tributario. L’impatto della riforma ex D.Lgs n. 74/2000 sulla <i>vexata quaestio</i> ” <b>(VARIE)</b>	pag. 78
IAVAGNILIO M., TRUTALLI F., “La delega per la riforma fiscale e la sottocapitalizzazione delle imprese” <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	“ 39
LA ROCCA S., “Le controversie tributarie concernenti gli atti emanati dai soppressi Centri di servizio” <b>(CONTENZIOSO TRIBUTARIO)</b>	“ 3
LA ROCCA S., “L’indeducibilità delle spese e componenti negativi di reddito derivanti da operazioni intercorse con imprese residenti in Paesi a fiscalità privilegiata” <b>(DISPOSIZIONI ANTIELUSIVE)</b>	“ 65
LAROMA JEZZI P., “Il riporto delle perdite pregresse tra norme antielusive <<speciali>> e <<generali>>” <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	“ 45
LEOTTA M., ALBANO G., “Sulla spettanza dell’agevolazione <i>Tremonti-bis</i> ai beni concessi in locazione operativa da parte di intermediari finanziari” <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: agevolazioni ed esenzioni)</b>	“ 18
LOCCO R., FANTI F., “L’affrancamento gratuito del disavanzo da annullamento – Tra incongruenze e lacune di sistema” <b>(IRPEG)</b>	“ 30
LUPI R., “Prime osservazioni sulla proposta di <<consolidato fiscale>>” <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	“ 40
MAYR S., “L’indeducibilità dei costi nei rapporti con soggetti residenti in <<paradisi fiscali>>” <b>(DISPOSIZIONI ANTIELUSIVE)</b>	“ 65
MAYR S., GRIECO V., “La stabile organizzazione secondo la Suprema Corte” <b>(IVA)</b>	“ 70
MANCA M., “Giudice tributario e azionabilità diretta dell’ordinamento europeo” <b>(CONTENZIOSO TRIBUTARIO)</b>	“ 4
MARCHETTI F., “Le deleghe in materia di riforma della fiscalità della previdenza complementare” <b>(REDDITI DI CAPITALE)</b>	“ 33
MIGNARRI E., “Il trattamento fiscale della previdenza complementare e individuale secondo le circolari dell’Agenzia delle Entrate” <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	“ 53
MIGNARRI E., “Il trattamento delle prestazioni erogate dalla previdenza complementare e individuale” <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	“ 53

MIGNARRI E., “La riforma del sistema fiscale statale – L’impatto sul risparmio gestito” <b>(REDDITI DI CAPITALE)</b>	“ 33
MIGNARRI E., “Le proposte del Governo per la riforma della tassazione delle attività finanziarie – Alcune annotazioni” <b>(REDDITI DI CAPITALE)</b>	“ 34
MONARCA P., “L’imposta sostitutiva sulle riorganizzazioni aziendali” <b>(IRPEG)</b>	pag. 30
NAPOLITANO F., “Minime osservazioni critiche sul nuovo falso in bilancio” <b>(VARIE)</b>	“ 78
NASTASIA A., PISANI M., “La disciplina civilistica e fiscale delle spese incrementative” <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	“ 45
NASTRI M., “Rideterminazione del costo delle partecipazioni – Analisi della disciplina introdotta dalla Finanziaria per l’anno 2002” <b>(REDDITI DIVERSI)</b>	“ 58
NESSI M., TORELLI R., “Istituzione dell’Agenzia delle Entrate e problematiche di natura processuale” <b>(CONTENZIOSO TRIBUTARIO)</b>	“ 4
PARISOTTO R., “I nuovi criteri di deducibilità degli oneri finanziari e delle spese generali – Le misure di contrasto alla sottocapitalizzazione” <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	“ 41
PENNESI M., SPINA F.M., “L’operazione di <i>leveraged buyout</i> a confronto con la legge delega per la riforma del sistema fiscale” <b>(IRPEG)</b>	“ 30
PERRONE C., “Imposizione sostitutiva e Convenzioni contro le doppie imposizioni” <b>(IMPOSTE SOSTITUTIVE DELLE IMPOSTE SUL REDDITO)</b>	“ 64
PICCOLO A., “Imposta sulle successioni - Trattamento delle operazioni <<pronti contro termine>>” <b>(IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI E DONAZIONI)</b>	“ 77
PISONI P., “Il consolidato fiscale nello schema di legge delega di riforma fiscale approvato dalla Camera dei deputati” <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	“ 41
PROVAGGI G., “Effetti e decorrenza del decreto <<salva deficit>> per le fondazioni bancarie” <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: agevolazioni ed esenzioni)</b>	“ 19
RICCA F., “Le nuove regole europee per il commercio elettronico” <b>(IVA)</b>	“ 70
ROCCHI R., “Il regime fiscale delle incentivazioni all’esodo di personale in esubero (profili generali e particolarità del settore bancario)” <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	“ 54
ROSSI L., AMPOLILLA M., “L’agevolazione Tremonti nelle operazioni straordinarie” <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: agevolazioni ed esenzioni)</b>	“ 19
SACCHETTO C., PLEBANI S., “Compatibilità della legislazione CFC italiana con le norme convenzionali e con l’ordinamento comunitario”	

<b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: accordi internazionali)</b>	“ 11
SACRESTANO A., SCIFONI G., “La disciplina fiscale dell’assegnazione agevolata di azioni ai dipendenti” <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	“ 52
SECCIA D., “Il nuovo falso in bilancio, la frode fiscale e il problema delle valutazioni” <b>(VARIE)</b>	“ 79
SOZZA G., “Aspetti sostanziali e processuali dell’interpello obbligatorio ex art. 127 bis del Tuir” <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: accordi internazionali)</b>	pag. 11
SPAZIANI TESTA E., “Collaborazioni coordinate e continuative. Un definitivo abbandono della loro qualificazione di lavoro autonomo?” <b>(REDDITI DI LAVORO AUTONOMO)</b>	“ 49
STEVANATO D., “La delega fiscale e la <i>CFC Legislation</i> ” <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: accordi internazionali)</b>	“ 12
STEVANATO D., “La norma antielusiva nei pareri del comitato per l’interpello” <b>(DISPOSIZIONI ANTIELUSIVE)</b>	“ 66
STRATA M., LANGELLOTTI A., “Il regime delle <i>holding companies</i> in Olanda” <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: accordi internazionali)</b>	“ 13
TRABUCCHI A., MANGUSO G., “Svalutazioni di partecipazioni – Spunti di riflessione sul recente orientamento dell’Agenzia delle Entrate” <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	“ 46
TURCHI A., “Considerazioni in merito all’unificazione della giurisdizione in materia tributaria” <b>(CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)</b>	“ 4
URICCHIO A., “La qualificazione del reddito di lavoro dipendente tra definizioni normative e itinerari della giurisprudenza” <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	“ 54
VIAL E., “La soggettività IVA della stabile organizzazione alla luce della recente risoluzione n. 4/E” <b>(IVA)</b>	“ 71
VOLPICELLA E., “I redditi finanziari nella delega fiscale” <b>(REDDITI DI CAPITALE)</b>	“ 34
ZANETTI E., CERATO S., “I limiti di deducibilità della previdenza integrativa nel rigo RP26 di UNICO 2002” <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	“ 55
ZIZZO G., “ <i>Participation exemption</i> e riorganizzazioni societarie” <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	“ 41

### **PRASSI AMMINISTRATIVA**

Ris. Agenzia delle Entrate 9 gennaio 2002, n. 4/E <b>(IVA)</b>	“ 71
Ris., Agenzia delle Entrate 18 gennaio 2002, n. 11/E	

<b>(IRPEG)</b>	“ 31
Ris. Agenzia delle Entrate 31 gennaio 2002, n. 30/E <b>(REDDITI TASSATI SEPARATAMENTE)</b>	“ 61
Ris. Agenzia delle Entrate 14 febbraio 2002, n. 44/E <b>(IRPEF)</b>	“ 25
Ris. Agenzia delle Entrate, 19 febbraio 2002, n. 51/E <b>(TASSA SULLE CONCESSIONI GOVERNATIVE)</b>	“ 67
Ris. Agenzia delle Entrate 21 febbraio 2002, n. 53/E <b>(IRPEG)</b>	“ 31
Ris. Agenzia delle Entrate 27 febbraio 2002, n. 58/E <b>(REDDITI DI CAPITALE)</b>	“ 35
Ris. Agenzia delle Entrate 28 febbraio 2002, n. II/3/44595/02 <b>(RISCOSSIONE)</b>	“ 62
Circ. Agenzia delle Entrate, 1° marzo 2002, n. 23/E <b>(REDDITI DI CAPITALE)</b>	“ 35
Ris. Agenzia delle Entrate, 1° marzo 2002, n. 63/E <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	“ 55
Circolare INPS 18 marzo 2002, n. 53 <b>(VARIE)</b>	“ 79
Ris. Agenzia delle entrate 20 marzo 2002, n. 93/E <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: agevolazioni ed esenzioni)</b>	“ 21
Ris. Agenzia delle Entrate 21 marzo 2002, n. 95/E <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	“ 56
Ris. Agenzia delle Entrate 28 marzo 2002, n. 99/E <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: agevolazioni ed esenzioni)</b>	“ 22
Ris. Agenzia delle Entrate, 29 marzo 2002, n. 105/E <b>(REDDITI DI CAPITALE)</b>	“ 37
Ris. Agenzia delle Entrate, 12 aprile 2002, n. 116/E <b>(RISCOSSIONE)</b>	“ 62
Ris. Agenzia delle entrate, 12 aprile 2002, n. 118/E <b>(REDDITI D'IMPRESA)</b>	“ 47
Circ. Agenzia delle Entrate 12 aprile 2002, n. 32/E <b>(OPERAZIONI E CONCORSI A PREMIO)</b>	“ 75
Circ. Agenzia delle Entrate, 18 aprile 2002, n. 33/E <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: accordi internazionali)</b>	“ 14
Circ. Agenzia delle Entrate, 18 aprile 2002, n. 34/E <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: accertamento)</b>	“ 7
Circ. Agenzia delle Entrate 10 maggio 2002, n. 39/E <b>(REDDITI D'IMPRESA)</b>	“ 47
Ris. Agenzia delle Entrate, 12 giugno 2002, n. 186/E <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	“ 56

Ris. Agenzia delle Entrate, 17 giugno 2002, n. 192/E <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	“ 56
Ris. Agenzia delle Entrate, 17 giugno 2002, n. 193/E <b>(RITENUTE ALLA FONTE)</b>	“ 63

## GIURISPRUDENZA

Corte amministrativa d'appello di Parigi, 17 gennaio 2001, n. 96PA014408 <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: accordi internazionali)</b>	“ 15
---	------

### Corte di giustizia CE

19 settembre 2000, nn.C-177/99 e C-181/99 <b>(IVA)</b>	“ 71
14 giugno 2001, n. c-191/99 <b>(IMPOSTA SULLE ASSICURAZIONI)</b>	“ 66
13 dicembre 2001, n.C-235/00 <b>(IVA)</b>	“ 72

### Corte di Cassazione

Sez. I, 11 febbraio 2000, n. 1514 <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	“ 57
Sez. trib., 3 marzo 2000, n. 2389 <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	“ 57
Sez. trib., 17 marzo 2000, n. 3109 <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	“ 57
Sez. trib., 18 aprile 2000, n. 4967 <b>(INVIM)</b>	“ 68
Sez. trib., 22 settembre 2000, n. 12578 <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	“ 57
Sez. trib., 15 novembre 2000, n. 14778 <b>(DICHIARAZIONE DEI REDDITI)</b>	“ 25
Sez. trib., 27 novembre 2000, n. 15262 <b>(CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)</b>	“ 5
Sez. trib., 16 gennaio 2001, n. 536 <b>(IMPOSTA DI REGISTRO)</b>	“ 76
SS.UU., 29 gennaio 2001, n. 31 <b>(INVIM)</b>	“ 68
Sez. trib., 18 aprile 2001, n. 5711 <b>(INVIM)</b>	“ 68
Sez. trib., 30 maggio 2001, n. 7408	

<b>(IVA)</b>	“ 72
Sez. V, 8 giugno 2001, n. 7792 <b>(IVA)</b>	“ 72
Sez. trib., 21 giugno 2001, n. 8455 <b>(IVA)</b>	“ 72
Sez. trib., 25 giugno 2001, n. 8658 <b>(CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)</b>	“ 5
Sez. trib., 26 giugno 2001, n. 8717 <b>(IMPOSTE SOSTITUTIVE DELLE IMPOSTE SUL REDDITO)</b>	“ 65
Sez. trib., 5 ottobre 2001, n. 12283 <b>(IRPEG)</b>	“ 32
Sez. trib., 12 ottobre 2001, n. 12463 <b>(INVIM)</b>	“ 68
Sez. trib., 19 ottobre 2001, n. 12783 <b>(REDDITI D'IMPRESA)</b>	“ 47
Sez. trib., 22 ottobre 2001, n. 12878 <b>(IVA)</b>	“ 73
Sez. trib., 26 ottobre 2001, n. 13210 <b>(CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)</b>	“ 5
Sez. trib., 30 ottobre 2001, n. 13477 <b>(REDDITI DI CAPITALE)</b>	“ 37
Sez. trib., 16 novembre 2001, n. 14404 <b>(REDDITI D'IMPRESA)</b>	“ 48
Sez. trib., 28 novembre 2001, n. 15080 <b>(IMPOSTA DI REGISTRO)</b>	“ 76
Sez. trib., 3 dicembre 2001, n. 15243 <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: accertamento)</b>	“ 7
Sez. trib., 5 dicembre 2001, n. 15391 <b>(CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)</b>	“ 6
Sez. trib., 25 gennaio 2002, n. 897 <b>(IMPOSTA DI REGISTRO)</b>	“ 76
SS.UU., 7 febbraio 2002, n. 1733 <b>(IVA)</b>	“ 73
Sez. trib., 14 febbraio 2002, n. 2133 <b>(REDDITI D'IMPRESA)</b>	“ 48
Sez. trib., 26 febbraio 2002, n. 2817 <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	“ 58
Sez. trib., 7 marzo 2002, n. 3368 <b>(IVA)</b>	“ 73
Sez. trib., 12 marzo 2002, n. 3547 <b>(CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)</b>	“ 6

## Tribunali e Corte d'Appello

Trib. di Torino, 7 luglio 1999, n. 3116  
**(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)** “ 58

## Commissione tributaria centrale

Sez., XI, 10 maggio 2001, n. 3523  
**(IVA)** “ 74

8 ottobre 2001, n. 6614  
**(VIOLAZIONI E SANZIONI)** “ 78

## Commissioni tributarie di merito

Comm. trib. reg. del Lazio, 22 marzo 2000, n. 166/19/99  
**(CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)** “ 6

Comm. trib. reg. dell'Abruzzo, 2 aprile 2001, n. 40/VI/01  
**(IVA)** “ 74

Comm. trib. reg. per la Lombardia, 23 maggio 2001, n. 194/1)01  
**(INVIM)** “ 69

Comm. trib. reg. Emilia Romagna, 14 giugno 2001, n. 101  
**(REDDITI D'IMPRESA)** “ 48

Comm. trib. prov. di Milano, 20 novembre 2001, n. 124/1/01  
**(RITENUTE ALLA FONTE)** “ 64

Comm. trib. prov. di Milano, 30 novembre 2001, n. 532/1/01  
**(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: agevolazioni ed esenzioni)** “ 22

Comm. trib. prov. di Milano, 18 dicembre 2001, n. 582/1/01  
**(REDDITI D'IMPRESA)** “ 49

Comm. trib. prov. di Roma, 10 gennaio 2002, n. 544  
**(CATASTO)** “ 23

Comm. trib. prov. di Roma, 4 febbraio 2002, n. 578/07/01  
**(IVA)** “ 74

Comm. trib. prov. di Roma, 7 febbraio 2002, n. 16  
**(RISCOSSIONE)** “ 62

Comm. trib. reg. per la Lombardia, 27 febbraio 2002, n. 15/11/02  
**(REDDITI D'IMPRESA)** “ 49

Comm. trib. reg. per la Lombardia, 5 marzo 2002, n. 8/2/02  
**(INVIM)** “ 69

Comm. trib. reg. per la Lombardia, 5 marzo 2002, n. 9/2/02  
**(INVIM)** “ 69

