

Indice analitico

STATUTO DEL CONTRIBUENTE

“La risposta di interpello – Spunti critici sull’asserita sua vincolatività limitatamente all’amministrazione finanziaria” di **P. SORRENTINO**. Pag. 1

“Lo strano caso delle procedure di interpello in materia di elusione fiscale” di **G. ZOPPINI**. “ 1

ACCERTAMENTO: Principi e norme generali

“L’utilizzo delle risultanze delle indagini bancarie nei confronti dei soggetti “terzi” di **L. ARICI**. “ 2

“La ritrattabilità delle dichiarazioni fiscali alla luce delle novità rese dal D.P.R. n. 435/2001 e a seguito dell’attesa pronuncia delle Sezioni Unite della Suprema Corte di Cassazione depositata lo scorso 25 ottobre 2002” di **S. LA ROCCA**. “ 3

Accertamento – Motivazione – Natura e funzione – Provvedimento autoritativo – Allegazione della pretesa tributaria – Requisiti di motivazione – *Provocatio ad opponendum* – Impugnazione del contribuente – Procedimento giudiziale – Credito tributario – Elementi costitutivi – Prova – Onere. Motivazione *per relationem* – Processo verbale notificato al contribuente contenente ulteriore richiamo ad atti non conosciuti dal contribuente – Giudice tributario – Verifica – Oggetto – Conseguenze. **Cass., sez. trib. 22 agosto 2002, n. 12394.** “ 4

AMNISTIA E CONDONO

Amnistia e Condono – Domanda di condono – Sussistenza dei presupposti – Onere della prova – Spetta al proponente. **Cass., sez. trib. 5 luglio 2002, n. 9802.** “ 5

CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Contenzioso tributario – Controversie pendenti – Operazioni di *dividend washing* – Liceità tributaria – Art. 37, comma 3, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 – Istruzioni. **Circ. Agenzia delle Entrate 30 dicembre 2002, n. 87/E.** “ 5

Contenzioso tributario – Processo verbale di constatazione redatto dalla polizia tributaria – Dichiarazioni provenienti da terzi già rese in seno a procedimento penale – Inserimento – Legittimità – Natura di testimonianza – Esclusione – Efficacia di prova – Esclusione – Natura di informazioni acquisite nell’ambito di indagini amministrative – Sussistenza – Rilevanza nel procedimento tributario – Condizioni e limiti. **Cass., sez. trib. 11 marzo 2002, n. 3526.** “ 6

CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie

Contenzioso – Commissioni tributarie – Costituzione in giudizio del ricorrente – Deposito in cancelleria del ricorso e degli atti allegati – Servizio postale – Esclusione – Questione di legittimità costituzionale – Fondatezza – Art. 22, commi 1 e 3, D. Lgs. n. 546/92 – Illegittimità costituzionale. Corte Cost. 6 dicembre 2002, n. 520.	pag. 6
Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Potere del giudice di qualificare diversamente la fattispecie sostanziale oggetto dell'accertamento fiscale – Esclusione. Cass., sez. trib. 22 febbraio 2002, n. 2531.	“ 7
Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Istruzione del processo – Prova testimoniale – Divieto – Dichiarazioni rese da terzi a carico del contribuente all'Amministrazione in fase di accertamento – Utilizzabilità nel giudizio davanti alle commissioni tributarie – Valore probatorio – Elementi indiziati – Correlativa possibilità per il contribuente di introdurre nel processo dichiarazioni di terzi rese in sede extraprocessuale – Riconoscimento – Principi del giusto processo posti dall'art. 111 Cost. – Necessità. Cass., sez. trib. 25 marzo 2002, n. 4269.	“ 7
Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Poteri istruttori – Valutazione discrezionale del Giudice – Limiti – Acquisizione di processo verbale già considerato nel precedente grado di giudizio – Necessità. Cass., sez. trib. 25 maggio 2002, n. 7678.	“ 7
Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Onere probatorio della sussistenza ed inerenza dei costi – Incombe al contribuente. Accertamento ex art. 39, primo comma, lett. d), del D.P.R. n. 600 del 1973 – Comportamento antieconomico del contribuente – Potere dell'Amministrazione finanziaria di disconoscere la parte dei costi eccedente il valore di mercato – Legittimità dell'accertamento – Conseguenze. Cass., sez. trib. 24 luglio 2002, n. 10802.	“ 8

DIRETTIVA CE

Direttive CE – Decisioni della Commissione CE – Aiuti di Stato – Natura e rimedi giurisdizionale – Indicazione – Efficacia diretta nell'ambito dell'ordinamento nazionale. Giudice nazionale – Applicazione di atti della Commissione CE – Efficacia diretta nell'ordinamento nazionale – Condizioni – Criteri elaborati dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia CE – Affermazione e indicazione – Fattispecie in tema di decisione CE su aiuti di Stato. Decisioni adottate nell'ambito della funzione di vigilanza ai sensi dell'art. 221 (ex 155) del trattato – Natura – Fonte di produzione del diritto comunitario – Sussiste. Prevalenze sulle norme interne – Obbligo del giudice di “non applicazione” della norma interna collidente con la decisione comunitaria. Verifica della compatibilità del diritto interno con quello comunitario – Potere-dovere d'ufficio del giudice – Esercizio in sede di legittimità. Cass., sez. trib. 10 dicembre 2002, n. 17564.	“ 8
--	-----

IMPOSTE E TASSE (In genere)

Questioni generali – Procedimenti attuativi dei tributi – Dichiarazioni – Accertamento – Riscossione/Rimborsi – Sanzioni – Agevolazioni – Imposte Dirette – IVA ed altre imposte indirette – Diritto processuale.

Rassegna della Cassazione Tributaria II quadrimestre 2002, di E. MANZON e A. MODOLO.

pag. 10

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accertamento

Tributi erariali diretti – Accertamento bancario ex art. 32 del D.P.R. 600/1973 – Presunzione legale di imponibilità delle movimentazioni bancarie – Sussiste. Art. 32 del D.P.R. 600/1973 – Natura ricognitiva della modifica dell'art. 18 della legge 413/1991 – Sussiste.

Cass., sez. trib. 19 giugno 2001, n. 8340.

“ 10

Tributi erariali diretti – Accertamento – Riqualficazione del contratto – Inesistenza di specifica disposizione anti-elusiva – Illegittimità. Prestazioni di servizi – Diritto a riceverli dalla società – Legittimità – Cessioni di titoli azionari – Riqualficazione dell'ufficio finanziario – Simulazione – Mancanza – Assoggettabilità ad IVA – Esclusione.

Cass., sez. trib. 18 aprile 2002, n. 5582.

“ 11

Tributi erariali diretti – Accertamento – Indagini bancarie ex art. 32, n. 7, D.P.R. n. 600/1973 – Acquisizione dei dati relativi ai conti correnti intestati al coniuge senza motivazione – Legittimità – Sussiste.

Cass. sez. trib. 17 giugno 2002, n. 8683.

“ 11

Accertamento – Poteri degli uffici delle imposte – Accesso domiciliare – Autorizzazione del Procuratore della Repubblica ex art. 33 del D.P.R. n. 600 del 1973 e 52 del D.P.R. n. 633 del 1972 – Funzione – Sindacabilità da parte del giudice tributario – Sussistenza – Motivazione del provvedimento in ordine all'esistenza di gravi indizi – Requisiti. IVA – Attribuzioni e poteri degli uffici IVA – Accesso domiciliare – Autorizzazione del Procuratore della Repubblica – Funzione – Sindacabilità da parte del giudice tributario – Sussistenza.

Elementi aventi, secondo l'ordinamento, valenza indiziaria – Necessità – Autorizzazione emessa esclusivamente sulla scorta di informazioni anonime – Invalidità.

Cass. SS.UU. civ. 21 novembre 2002, n. 16424.

“ 11

Accertamento delle imposte sui redditi – Liquidazione delle imposte in base alle dichiarazioni, ex art. 36-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 – Termine – Carattere ordinatorio, ai sensi dell'art. 28 della L. n. 449 del 1997 – Natura innovativa e non interpretativa della norma – Efficacia retroattiva – Esclusione – Trasformazione inordinatori soltanto dei termini ancora pendenti e non di quelli già scaduti – Configurabilità.

Cass., sez. trib. 9 dicembre 2002, n. 17507.

“ 12

Tributi erariali diretti – Accertamento – Iscrizione a ruolo ex art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973 – Obbligo di motivazione – Sussiste – Carezza – Illegittimità della cartella – Conseguenze.

Proposizione del ricorso del contribuente anche in merito della pretesa addotta dalla cartella. Non comporta sanatoria del vizio di motivazione – Integrazione della motivazione in sede contenziosa – Illegittimità della cartella – Permanente.

Comm. trib. prov. di Bologna, sez. I, 28 dicembre 2001, n. 910.

“ 13

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali (CFC)

“Spese di regia e stabile organizzazione di impresa no residente – Inerenza e deducibilità nell’evoluzione dell’interpretazione del Ministero e della giurisprudenza” di M. MAZZETTI di PIETRALATA.	pag.	13
“Spunti di analisi in materia di <i>Controlled Foreign Companies</i> ” di M. NESSI.	“	14
“Ancora sulle proposte di modifica al Commentario Ufficiale alla Convenzione – tipo dell’OCSE” di R. A. PAPOTTI.	“	14
“I prezzi di trasferimento transfrontalieri. Principi generali e profili applicativi” di M. PEZZETTA.	“	15
Imposta sui redditi – Imprese estere partecipate – Disapplicazione della normativa CFC – Istanza di interpello ai sensi del comma 5 dell’art. 127- <i>bis</i> del D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917. Ris. Agenzia delle Entrate 15 novembre 2002, n. 358/E.	“	18
Accordi internazionali – Stabile organizzazione – Società di capitali italiana – Attività ausiliaria o preparatoria a quello del gruppo – Valutazione. Prestazione di servizi – Pagamento di un corrispettivo – Territorio dello Stato – Effettuazione – Conseguenze. Prestazione di servizi – Attività di controllo dell’esecuzione contrattuale – Ausiliarità – Non sussiste. Funzioni di <i>management</i> – Affidamento da parte di società non residente – Rilevanza. Omessa fatturazione – Valutazione delle corti di merito. Cass., sez. trib. 7 marzo 2002, n. 3367.	“	18

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Agevolazioni ed esenzioni

Agevolazioni – Assegnazione agevolata di beni ai soci – Riserve di utili della società scissa trasferite alla beneficiaria – Mantengono la originaria qualificazione originaria. Ris. Agenzia delle Entrate 2 ottobre 2002, n. 317/E.	“	19
---	---	-----------

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Catasto

Imposte e tasse – Catasto – Nuove tariffe d’estimo – Modificazioni delle tariffe d’estimo delle unità immobiliari urbane a destinazione ordinaria stabilite con D.M. n. 159/2002 adottato ai sensi dell’art. 9, comma 11, della L. n. 448/2001 – Efficacia delle tariffe d’estimo ai fini dell’ICI – Art. 74, comma 6, della L. n. 642/2000 – Portata – Recuperi d’imposta per annualità precedenti nel caso di aumento delle nuove tariffe d’estimo o rimborsi nel caso contrario – Esclusione. Circ. Dip. politiche fiscali – federalismo fiscale 19 settembre 2002, n. 7/DPF.	“	20
--	---	-----------

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Dichiarazione dei redditi

Dichiarazione dei redditi – Imposizione più gravosa – Intento di escludere		
--	--	--

le sanzioni – Ripetibilità – Dichiarazione integrativa – Esclusione – Domanda di rimborso – Ammissibilità.
Agevolazioni – Legge n. 356 del 1990 – Ente conferente aziende di credito – Statuto con finalità sociali – Gestione delle partecipazioni bancarie – Attività strumentale – Riduzione alla metà dell'IRPEG – Spetta.
Cass., sez. trib. 9 maggio 2002, n. 6607. pag. 20

Dichiarazione dei redditi inficiata da errori – Rettificabilità – Ammissibilità anche a favore del contribuente.
Cass. SS.UU. 25 ottobre 2002, n. 15063. “ 21

Tributi erariali diretti – Dichiarazione – Rettificabilità dal contribuente – Limiti.
Cass. SS.UU. civ. 6 dicembre 2002, n. 17394. “ 21

IRPEF

“I diversi regimi applicativi dei crediti d'imposta”, di **G. BERARDO** e **V. DULCAMARE**. “ 21

IRPEF – Disposizioni in materia di fiscalità d'impresa – Art. 1 del D.L. n. 209/2002 – Primi chiarimenti.
Circ. Agenzia delle Entrate 6 novembre 2002, n. 82/E. “ 22

IRPEF – Soggetti passivi – Residenza fiscale estera – Iscrizione all'AIRE – Elemento formale – Irrilevanza – Residenza fiscale italiana – Domicilio civilistico – Elementi sostanziali costitutivi – Rilevanza – Doppia residenza fiscale – Stati membri della UE – Centro degli interessi vitali – Legami personali – Preminenza.
Cass., sez. trib. 7 novembre 2001, n. 13803. “ 23

IRPEG

“Il consolidato fiscale in Germania, Olanda, Spagna e Regno Unito” di **B. ALOISI** e **P. CARABELLESE**. “ 23

“Lo <<scudo fiscale>> si estende anche alle società” di **P. ANELLO**. “ 24

“Il regime fiscale delle svalutazioni dei crediti nella scissione non retroattiva” di **E. BELLI CONTARINI**. “ 25

“Fusione inversa. Il riporto delle perdite tra lettera della norma e previsione in materia di elusione fiscale, di **U. BESSO** e **P. COMUZZI**. “ 26

“Le novità sulla determinazione del valore minimo delle partecipazioni societarie” di **G. FERRANTI**. “ 26

“Sanatoria <<speciale>> dei disavanzi da annullamento nelle operazioni di fusione, di **C. LAMBERTI**. “ 27

“Lo scambio di partecipazioni: aspetti economico – aziendali, contabili e fiscali” di **G. SAVIOLI**. “ 27

<p>“Fusione a seguito di acquisizione con indebitamento. Note minime sugli effetti fiscali derivanti dall’introduzione del <i>leveraged buyout</i> nell’ordinamento nazionale” di P. SORRENTINO.</p>	<p>pag. 28</p>
<p>“Acquisizioni di partecipazioni societarie in Italia da parte di soggetti non residenti. Lo strumento del <i>leveraged buyout (LBO)</i> e la norma antielusiva di cui all’at. 37-<i>bis</i> D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. Considerazioni attorno a due prese di posizione dell’amministrazione finanziaria” di L. STANGA e P. TROIANO.</p>	<p>“ 28</p>
<p>IRPEG – Riserve e fondi in sospensione di imposta – Affrancamento mediante pagamento di imposta sostitutiva del 19% - Art. 4 della L. n. 488/2001 – Trattamento tributario della riserva per ammortamenti anticipati affrancata. Tributi locali – IRAP – Base imponibile – Riserve e fondi in sospensione di imposta – Affrancamento mediante pagamento di imposta sostitutiva del 19% - Art. 4 della L. n. 448/2001 – Trattamento tributario della riserva per ammortamenti anticipati affrancata. Ris. Agenzia delle Entrate 15 ottobre 2002, n. 326/E.</p>	<p>“ 30</p>
<p>Imposta sostitutiva – Conferimento d’azienda – Affrancamento della differenza tra valori di libro e valori fiscalmente riconosciuti formatasi in conseguenza di un conferimento ex art. 4 del D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358 – Trattamento – Art. 3, comma 11, della L. 28 dicembre 2001, n. 448 – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212. Ris. Agenzia delle Entrate 6 dicembre 2002, n. 382/E.</p>	<p>“ 30</p>
<p>IRPEG – Conferimento – Valore normale delle azioni ricevute dal conferente – Corrispettivo – Diverso “corrispettivo” fra le parti – inopportunità all’Amministrazione Finanziaria – Limiti. Imprese di assicurazione – Operazioni di fusione e concentrazione – Plusvalenze conseguenti – Sospensione di imposta. Interposizione fittizia – Art. 37, D.P.R. n. 600 del 1973 – Apparenza degli atti compiuti – Prova – Necessità – Risparmio d’imposta – Insufficienza. Compensi agli amministratori – Vizi della delibera – Annullamento della delibera – Mancanza – Deducibilità dei compensi – Legittimità. Cass., sez. trib. 6 dicembre 2001, n. 15442.</p>	<p>“ 31</p>
<p>IRPEG – Disavanzo di fusione – Rivalutazione del magazzino – Iscrizione di un avviamento – Legittimità – Operazioni deliberate dopo il 14 gennaio 1995 – Irrilevanza fiscale. Aggiornamento del personale – Costi – Art. 74, comma 1, TUIR – Deducibilità. Cass., sez. trib. 8 marzo 2002, n. 3413.</p>	<p>“ 31</p>
<p>IRPEG – Accertamento – Società cancellata dal registro delle imprese – Legittimazione sostanziale e processuale – Rapporti non definiti. Avviso di accertamento – Notificazione a mezzo posta – Sussiste – Persona non identificata – Mancanza di attestazione sulla copia del rapporto tra destinatario e consegnatario – Nullità. Comm. trib. Centrale sez. XVIII 18 ottobre 2002, n. 7440.</p>	<p>“ 32</p>
<p>IRPEG – Redditi di impresa – Sanzioni irrogate dall’Autorità <i>Antitrust</i> – Indeducibilità. Comm. trib. prov. di Cagliari sez. I, 2 luglio 2002, n. 347.</p>	<p>“ 32</p>

REDDITI DI CAPITALE

“Nuovo schema di certificazione degli utili corrisposti, delle ritenute operate, delle imposte sostitutive applicate e del credito d'imposta spettante di cui all'art. 7-bis del D.P.R. n. 600/1973 – Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 28 novembre 2002” di M. BUSNELLI.	pag. 32
“La nuova previdenza complementare. Le agevolazioni fiscali per il sottoscrittore” di L. DEZZANI.	“ 33
“Gli strumenti di finanziamento <<ibridi>>” di M. IAVAGNILIO.	“ 33
“Emersione delle attività detenute all'estero. Il nuovo scudo fiscale” di E. MIGNARRI.	“ 34
“Obblighi di comunicazione per gli investimenti all'estero di natura finanziaria” di R. MURER.	“ 34
“Primi dubbi sul regime delle imprese di assicurazione” di A. SANTI.	“ 35
Imposte sui redditi – Redditi di capitale – Redditi di fonte estera – Contratti assicurativi sottoscritti da soggetti italiani – Adempimenti dei sottoscrittori e del rappresentante fiscale in Italia – Art. 10, comma 3, del D.Lgs. 18 febbraio 2000, n. 47 – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212. Ris. Agenzia delle Entrate 24 dicembre 2002, n. 394/E.	“ 35

REDDITI DI IMPRESA

“L'irrazionalità dei nuovi criteri di valutazione delle partecipazioni” di J. BLOCH.	“ 36
“Minusvalenze non realizzate deducibili in cinque esercizi” di R. FANELLI.	“ 36
“Note minime in tema di riforma del sistema fiscale tassazione delle imprese” di F. GHISELLI.	“ 37
“Il controllo di congruità del compenso degli amministratori di società” di F. MENTI.	“ 38
Decreto Legge 24 settembre 2002, n. 209, convertito con modificazione dalla legge 22 novembre 2002, n. 265 – Chiarimenti in materia di fiscalità d'impresa. Circ. Agenzia delle Entrate 26 novembre 2002, n. 85/E.	“ 38
Redditi di impresa – Costo relativo all'accordo conciliativo in materia di lavoro – Deducibilità nell'esercizio in cui l'intesa è resa esecutiva dal giudice. Cass., sez. trib. 19 ottobre 2001, n. 12788.	“ 38
Redditi di impresa – Inerenza – Costi deducibili – Somme dovute per condono previdenziale – Deducibilità – Certezza dell'esistenza del costo – Pagamento delle somme da condono – Necessità. Cass. sez. trib. 24 ottobre 2001, n. 13049.	“ 39

Redditi di impresa – Imputazione dei costi e dei ricavi – Principio di competenza – Necessità di imputazione degli elementi di reddito in base al principio di certezza – Momento rilevante per la valutazione della certezza – Combinato disposto degli artt. 74 del D.P.R. 597/1973 e 14 del D.P.R. 600/1973 – Certezza degli elementi di reddito da valutarsi al momento della redazione della dichiarazione fiscale – Consegue.
Cass., sez. trib. 27 febbraio 2002, n. 2892. pag. 39

Redditi di impresa – Operazioni elusive – Cessioni di crediti – Art. 3, L. n. 724 del 1994 – Inclusione – Decorrenza dal periodo d'imposta in corso al 30 settembre 1994 – Rettifica per il 1998 – Illegittimità.
Perdite su elementi certi e precisi – Crediti di rilevante valore – Cessione a prezzi simbolici – Prova del tentativo di esazione – Necessità.
Cass., sez. trib. 23 maggio 2002, n. 7555. “ 39

Redditi di impresa – Plusvalenze patrimoniali – Costi non riconosciuti capitalizzati ad incremento dei beni ammortizzati – Plusvalenza tassabile ex art. 54, lett. c), D.P.R. n. 917 del 1986 – Sussiste.
Accertamento imposte sui redditi – Accertamento ex art. 39, primo comma, lett. d), del D.P.R. n. 600 del 1973 – Accertamento fondato sul comportamento antieconomico del contribuente – Potere dell'Amministrazione finanziaria di disconoscere la valutazione economica data in bilancio – Legittimità dell'accertamento – Consegue.
Accertamento imposte sui redditi – Accertamento ex art. 39, primo comma, lett. d), del D.P.R. n. 600 del 1973 – Presupposti – Utilizzabilità del metodo anche in presenza di contabilità formalmente regolare – Sussiste.
Onere probatorio della sussistenza dei costi a carico del contribuente.
Redditi di impresa – Imputazione dei costi di ripianamento perdite all'esercizio di competenza – Imputazione all'esercizio in cui si è verificata la delibera assembleare – Consegue.
Cass., sez. trib. 30 luglio 2002, n. 11240. “ 40

Redditi di impresa – Imputazione dei costi e dei ricavi – Principio di competenza – Imputazione delle perdite su crediti in ipotesi di procedura per presunzione di legge. Verifica dei requisiti ex art. 75 del D.P.R. 917/1986 nel caso concreto – Necessità.
Contributi AIMA – Competenze – Esercizio in cui è emesso il relativo decreto di liquidazione – Sussiste.
Cass., sez. trib. 4 settembre 2002, n. 12831. “ 40

Redditi di impresa – Determinazione del reddito – Detrazioni – Costi relativi al ripianamento delle perdite di società partecipata – Regime ex art. 61, comma 5, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, nel testo originario – Deducibilità – Esclusione – Modifiche apportate dall'art. 1 del D.L. n. 557 del 1993 – Natura innovativa – Applicabilità retroattiva – Esclusione.
Cass., sez. trib. 30 ottobre 2002, n. 15298. “ 41

REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

“Problematiche interpretative del nuovo modello CUD” di **D. LIBURDI.** “ 41

“Brevi note sul trattamento degli incentivi all'esodo” di **A. SALVATORE.** “ 42

“I diritti di opzione e di apprezzamento delle azioni quali forme di pagamento,

particolarmente nei confronti dei dipendenti” di G. VERNA.	pag. 42
Imposte sui redditi – Redditi di lavoro dipendente – Determinazione del reddito – Compensi correlati al raggiungimento di obiettivi predeterminati corrisposti nell'anno successivo a quello a cui si riferiscono – Concorrono alla formazione del reddito complessivo nell'anno in cui sono percepiti – Art. 48 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2002, n. 212. Ris. Agenzia delle Entrate 3 dicembre 2002, n. 379/E.	“ 43
Redditi di lavoro dipendente – Tassazione separata – Compensi incentivanti ex art. 4, comma 4, del D.L. 18 dicembre 1984, n. 853 – Applicabilità – Condizioni. Cass., sez. trib. 25 maggio 2002, n. 7677.	“ 44
Redditi di lavoro dipendente – Somme corrisposte dal datore di lavoro – Funzione risarcitoria – Limiti – Incarichi depauperativi – Rimborso di spese – Retribuzione – Non è tale. Cass., sez. trib. 21 giugno 2002, n. 9107.	“ 44
Redditi di lavoro dipendente – Transazione – Risarcimento danno – Reintegra mancata percezione di redditi – Imponibilità – Lavoro effettuato oltre l’orario massimo – Energie psicofisiche – Somme per il risarcimento – Non imponibilità. Cass., sez. trib. 21 giugno 2002, n. 9111.	“ 44
Redditi di lavoro dipendente – Indennità per ingiustificato licenziamento corrisposta a dirigente d’azienda – Imponibilità – Condizioni. Cass., sez. trib. 5 agosto 2002, n. 11687.	“ 45
Redditi di lavoro dipendente – Premio celebrativo corrisposto ai dipendenti in occasione della ricorrenza della fondazione dell’assistenza. Tassabilità. Cass. sez. trib. 6 agosto 2002, n. 11816.	“ 45
Redditi di lavoro dipendente – Premio celebrativo corrisposto ai dipendenti in occasione della ricorrenza della fondazione dell’azienda – Intassabilità. Cass. sez. V civ. 21 agosto 2002, n. 12328.	“ 45

REDDITI DIVERSI

“Il coordinamento della riforma con la tassazione sui <<capital gains>>, di P. MONARCA.	“ 45
Redditi diversi – Art. 81, comma 1, lett. <i>c-ter</i> – D.L. n. 378 del 1992 – Plusvalenze da cessione a termine di valute estere – D.L. n. 513 del 1992 in vigore dal 1° gennaio 1993 – Valute come riferimento per la determinazione del corrispettivo – <i>Domesti currency swap</i> – Stipulazione antecedente – Irrilevanza – Ritenuta d’imposta del 12,50% - Legittimità. Cass., sez. trib. 3 maggio 2002, n. 6329.	“ 46

REDDITI FONDIARI

Redditi fondiari – immobile non iscritto – Rendita presunta superiore a quella effettiva – Domanda di rimborso d’eccedenza – Infondatezza.

Comm. trib. prov. di Milano, sez. I, 13 maggio 2002, n. 88. pag. 47

RISCOSSIONE

Riscossione – Rimborsi – Eccedenza di versamento non risultante dalla dichiarazione dei redditi – Istanza di rimborso ex art. 38 del D.P.R. 602/1973 – Ammissibilità.

Cass. sez. trib. 10 settembre 2001, n. 11545. “ 47

ASSICURAZIONI (Imposta di)

Imposta sui premi assicurativi – Contratti di rendita vitalizia – Imprese di assicurazione non residenti – Nomina del rappresentante fiscale – Applicazione dell'art. 78 del D. Lgs. 17 marzo 1995, n. 174 –Trattamento – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.

Ris. Agenzia delle Entrate 15 novembre 2002, n. 359/E. “ 48

Imposta sulle assicurazioni – Agevolazioni ed esenzioni – Contratti rinnovati – Premi aggiuntivi rispetto a quelli già versati – Esenzione dall'imposta sui premi di cui all'art. 1 della L. 29 ottobre 1961, n. 1216 – Esclusione – Interpretazione della disposizione normativa di cui all'art. 16, comma 1, del D. Lgs. 18 febbraio 2000, n. 47 – istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.

Ris. Agenzia delle Entrate 3 dicembre 2002, n. 378/E. “ 49

IMPOSTA SOSTITUTIVA CREDITO

“Agevolazioni per il settore del credito e durata minima del contratto di finanziamento” di **L. DEL FEDERICO.**

“ 49

Ipotecarie – Agevolazioni – Operazioni di credito a medio e lungo termine – Fattispecie negoziali contenenti clausole che influiscono sulla durata dell'operazione di finanziamento – Problematiche interpretative – Art. 15 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601.

Circ. Agenzia del Territorio 24 settembre 2002, n. 8/T. “ 49

IPOTECARIE E CATASTALI (Imposte)

“Imposte ipotecarie e contratti di finanziamento recanti la clausola di risolvere anticipatamente il rapporto contrattuale” di **A. URICCHIO.**

“ 50

Ipotecarie e catastali (imposte) – Cessione d'azienda – Immobili – Tassazione – Beni mobili pertinenziali – Esclusione.

Cass. sez. trib. 16 maggio 2002, n. 7169. “ 51

IVA

“Società fiduciarie e *pro rata* IVA. Eliminati i dubbi interpretativi”, di **M. BOIDI.**

“ 51

<p>“Società estere e IVA di gruppo nell’ultima interpretazione dell’Amministrazione finanziaria” di M. LORENZETTI.</p>	<p>pag. 51</p>
<p>“Il prestito di personale all’impresa”, di M. PEIROLO.</p>	<p>“ 52</p>
<p>IVA – Agevolazioni ed esenzioni – Prestazioni di servizi concernenti la concessione e la negoziazione di crediti – Elaborazione di un portafoglio di investimenti in titoli azionari – Prestazione accessoria a prestazione finanziaria – Esenzione ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212. Ris. Agenzia delle Entrate 15 luglio 2002, n. 230/E.</p>	<p>“ 52</p>
<p>IVA – Detrazione – Rettifica – Cessione di rami d’azienda – Rettifica della detrazione da parte del cessionario, in relazione ai beni acquistati dalla società cedente che ha optato per la dispensa degli adempimenti contabili per le operazioni esenti. Ris. Agenzia delle Entrate 31 ottobre 2002, n. 344/E.</p>	<p>“ 52</p>
<p>IVA – Società controllate e controllanti – Società non residenti nel territorio dello Stato – Riscossione – Liquidazione e versamento dell’IVA di gruppo – Applicazione dell’art. 73 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212. Ris. Agenzia delle Entrate 6 novembre 2002, n. 347/E.</p>	<p>“ 53</p>
<p>IVA – Detrazione – Società fiduciarie cosiddette <i>statiche</i> che pongono in essere operazioni di cessione di titoli – Indetraibilità – Art. 19, comma 2, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Ris. Agenzia delle Entrate 11 novembre 2002, n. 352/E.</p>	<p>“ 53</p>
<p>IVA – Società controllanti e controllate – Fusione per incorporazione di società controllante da parte di società controllata – Successione di quest’ultima nella disciplina della liquidazione dell’IVA di gruppo – Ammissibilità. Ris. Agenzia delle Entrate 22 novembre 2002, n. 367/E.</p>	<p>“ 54</p>
<p>IVA – Base imponibile – Corrispettivo totale o parziale – Erogazione di sovvenzioni direttamente connesse con il presso di un terzo – Concorso – Versamento da ente pubblico – Irrilevanza – Copertura del costo – Irrilevanza – Riconoscimento sistematico – Irrilevanza – Sovvenzione forfetaria – Irrilevanza. Corte di Giustizia CE, sez. III, 13 giugno 2002, n. 353/00.</p>	<p>“ 54</p>
<p>IVA – Operazioni esenti – Erronea indicazione in fattura dell’imposta da versare – Obbligo di versamento del tributo all’Erario – Consegue. IVA derivante da erronea indicazione in fattura – Detraibilità – Non sussiste. Inesistenza di un meccanismo correttivo nella legislazione IVA italiana. Cass., sez. trib. 15 ottobre 2001, n. 12547.</p>	<p>“ 55</p>
<p>IVA – Territorialità – Centro di attività stabile – Nozione – Equiparazione alla stabile organizzazione ex art. 5 del Modello OCSE – Necessità ai fini IVA, dell’impiego di risorse umane. Società di capitali italiana – Qualificazione della società come centro di attività stabile – Necessità di accertamento concreto del programma del gruppo societario – Consegue. Necessità di produzione di reddito e di autonomia gestionale o contabile – Non sussiste.</p>	

Prestazione di servizi – Prestatore residente e committente non residente – Imponibilità IVA dell'operazione – Sussiste.
Convenzioni internazionali – Stabile organizzazione – Art. 5, paragrafo 3, lett. e), della Convenzione fra Italia e Germania – Art. 5, paragrafo 4, del Modello OCSE – Costituisce attività di controllo dell'esatta esecuzione degli obblighi contrattuali – Attività non ausiliaria se funzionale alla produzione del reddito.
Affidamento del management a struttura italiana da parte di società non residente – Qualificazione della struttura italiana come centro di attività stabile – Conseguenze.
Cass., sez. trib. 25 luglio 2002, n. 10925. pag. 55

IVA – Fatturazione delle operazioni a soggetto diverso da quello effettivo – Fatturazione “soggettivamente inesistente” – Imposta relativa al rapporto realmente intercorso – Evasione – Sussiste.
Cass., sez. trib. 4 novembre 2002, n. 15374. “ 56

IVA – Avviso di accertamento – Motivazione – Sintesi dei contenuti e delle conclusioni del verbale della Guardia di finanza – Legittimità.
Operazione di locazione finanziaria – Consegna del bene all'utilizzatore – Mancanza – IVA addebitata in rivalsa dal fornitore al concedente finanziatore – Indetraibilità.
Cass., sez. trib. 4 novembre 2002, n. 15379. “ 57

IVA – Registro – Principio di alternatività – Carattere prioritario dell'imposizione IVA – Emissione di fattura – Modifica del regime impositivo – Spetta all'ufficio IVA e non a quello del registro – Definitività del regime in caso di silenzio del primo – Si verifica.
IVA – Vendita di immobile da coniugi in regime di comunione legale – Trattasi di comunione *sui generis* – Soggettività passiva ai fini dell'IVA – Spetta unicamente al coniuge imprenditore come ditta individuale.
Comm. trib. centrale, sez. XIX 30 settembre 2002, n. 6801. “ 57

REGISTRO (Imposta di)

Registro (imposta di) – Direttiva sulla raccolta dei capitali n. 69/355/CEE – Imposta sui conferimenti – Prestiti senza interessi concessi dai soci – Applicabilità – Condizioni.
Corte di Giustizia CE, sez. VI, 17 settembre 2002, n. C-392/00. “ 58

Registro – Atti non registrati – Divieto di rilascio copia – Mancata esclusione del rilascio dell'originale o della copia della sentenza o di altro provvedimento giurisdizionale ai fini dell'esecuzione forzata – Art. 66, comma 1, del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 – Questione di legittimità costituzionale – Manifesta inammissibilità – Art. 15 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 – Artt. 3 e 24 della Costituzione.
Corte Cost. 6 dicembre 2002, n. 522. “ 58

Registro (imposta di) – Accertamento di maggior valore – Cessione di attività di autotrasporto – Determinazione del valore di avviamento mediante riferimento alla redditività media dell'esercizio, secondo criteri meramente matematici – Illegittimità.
Comm. trib. prov. di Ravenna, sez. II 16 luglio 2002, n. 70. “ 58

SUCCESSIONI E DONAZIONI (Imposta sulle)

Successioni e donazioni (imposta sulle) – Errore nella dichiarazione –

Possibilità di correggere la dichiarazione oltre il termine previsto per la presentazione – Sussiste.
Cass., sez. trib. 20 giugno 2002, n. 8972. pag. 59

VIOLAZIONI E SANZIONI

Violazioni e sanzioni – Esimenti – Errore sulla norma tributaria – Condizioni.
Cass., sez. trib. 9 dicembre 2002, n. 17515. “ 59

Violazioni e sanzioni – Obiettive condizioni di incertezza – Percezione del tributo e relativi accessori da Ufficio incompetente – Mancanza di rilievi – Affidamento del contribuente – Principio di collaborazione e di buona fede – Applicabilità.
Corte d’Appello di Milano, sez. I, 3 dicembre 2002, n. 2923. “ 60

VARIE

“Gli aspetti fiscali della gestione dei patrimoni “dedicati”, di **J. BLOCH** e di **A. CUDA**. “ 60

“La lettera di *patronage* – Aspetti civilistici e fiscali”, di **B. GIROLAMI** e **C. CIAMPOLILLO**. “ 60

“Profili della permuta di partecipazioni in ambito societario e funzionalità del conguaglio in denaro” di **P. MANDARINO**. “ 61

“Azioni <<dematerializzate>> e legittimazione all’esercizio dei diritti sociali” di **A. PAVONE LA ROSA**. “ 62

“La responsabilità tributaria degli organi di controllo” di **C. PINO**. “ 63

Previdenza – Forme pensionistiche complementari volontarie – Prestatore stabilito in un altro Stato membro – Limitazione o assenza di deducibilità dei contributi dal reddito imponibile – Libertà di ricevere servizi – Coerenza fiscale – Incompatibilità – Sussiste.
Corte di Giustizia CE, sez. V, 3 ottobre 2002, n. C-136/00. “ 64

Osser 1.03

STATUTO DEL CONTRIBUENTE

Dottrina

“La risposta di interpello – Spunti critici sull’asserita sua vincolatività limitatamente all’amministrazione finanziaria” di P. SORRENTINO in Boll. trib. 2002, pag. 1612.

L’A. commenta la circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 50 del 31 maggio 2001, in merito alla disciplina del diritto di interpello introdotto dall’art. 12 della L. n. 212/2000, (Statuto dei diritti del contribuente), soffermandosi, in particolare, sul carattere vincolante della risposta di interpello. L’Agenzia delle Entrate considera la risposta di interpello vincolante solo per gli uffici in relazione al loro operato futuro, mentre il contribuente resta libero di determinarsi in senso difforme. Secondo l’A., invece, la risposta dell’Amministrazione finanziaria è vincolante con specifico riferimento alla posizione giuridica dedotta dal contribuente nel procedimento di interpello, senza che sia dato riscontrare nella volontà del legislatore il riconoscimento di una vincolatività dell’interpello limitata ad una delle parti coinvolte. Ad avviso dell’A., inoltre, la vincolatività della risposta e l’obbligo di rispondere in capo all’ufficio interpellato, consentono di ricondurre la risposta di interpello nell’area dell’esercizio della potestà amministrativa, anche se ciò, tuttavia, non la colloca nell’ambito del potere discrezionale amministrativo in senso stretto. Infatti, fermo restando che la potestà impositiva si caratterizza nella sua accezione più generale per essere un’attività di tipo vincolato, non sembra che rispetto alle risposte rese nell’ambito dell’istituto dell’interpello possa travalicare il limite della riconducibilità ad un’attività di tipo tecnico-valutativa, anche se la sua riferibilità all’amministrazione finanziaria resta in ogni caso da approfondire. (S.G.)

“Lo strano caso delle procedure di interpello in materia di elusione fiscale” di G. ZOPPINI, in Riv. dir. trib. 2002, I, pag. 991.

L’A. esamina diffusamente la disciplina in materia di “interpello” del contribuente, soffermandosi in particolare su quello cd. speciale (o “preventivo”), di cui all’art. 21 della L. n. 413/1991, cioè quello avente per oggetto l’applicazione delle norme antielusive previste dal nostro ordinamento (in particolare, l’art. 37-*bis* del DPR n. 600/1973) e su quello “disapplicativo” (o “correttivo”), di cui al comma 8 del citato art. 37-*bis* (volto alla disapplicazione delle norme antielusive), distinti da quello “ordinario” (ex art. 11 L. n. 212/2000 e D.M. 26 aprile 2001), avente invece ad oggetto ogni altra norma tributaria.

In ordine all’interpello “speciale” - nella prima fase, il quesito va presentato all’Agenzia delle Entrate e, nella eventuale seconda fase (che si instaura in caso di risposta negativa o di silenzio protratto per oltre 60 giorni), può essere chiesto il parere del “Comitato consultivo per l’applicazione delle norme antielusive” - , le osservazioni possono essere così sintetizzate:

- 1) circa l’efficacia del parere del Comitato, oggetto di diverse tesi in dottrina, l’A. ritiene che, essendo caduto il “mito” della indisponibilità dell’obbligazione tributaria da parte dell’Amministrazione (cui è riconducibile lo stesso Comitato, in quanto privo di “indipendenza”, seppure in posizione “verticistica”), il parere ha efficacia tra le parti nel senso che ha un contenuto impegnativo/decisorio riguardo ai profili del caso esaminato, per cui vincola l’attività degli uffici quando è favorevole al contribuente, mentre può essere utilizzato *per relationem*, senza ulteriori argomenti, in caso contrario (si tratta di effetti analoghi a quelli dell’interpello ordinario); resta comunque salva la possibilità di provare in giudizio che i fatti assunti nel parere quali condizioni di applicabilità/inapplicabilità della norma antielusiva in realtà non sussistono;

- 2) circa l'efficacia della risposta dell'Agenzia, essa non può che essere la medesima del parere, ove si tratti di risposta favorevole al contribuente. In particolare, l'efficacia della risposta sembra sia regolata dall'art. 11 della L. 212 cit. (in tema di interpello ordinario) – secondo la quale la risposta vincola l'amministrazione, prevedendo la nullità di qualsiasi atto emanato in difformità dalla stessa risposta – la quale disposizione avrebbe valenza essenzialmente interpretativa e non innovativa, per di più connotata da un rango costituzionale (nel senso che gli effetti impegnativi della risposta sono espressione dei principi costituzionali di razionalità e buon andamento dell'amministrazione). In caso di risposta negativa, è fatta salva la tutela giurisdizionale; in caso di silenzio, esso non ha valore di rigetto, in quanto è dato il diritto ad ottenere la risposta del Comitato (il cui silenzio avrebbe valore di assenso);
- 3) in ordine alla tutela giurisdizionale esperibile dal contribuente nei riguardi del parere (negativo) reso dal Comitato, essa potrebbe ottenersi solo in via differita, non essendo il parere incluso nell'elenco degli atti impugnabili avanti le Commissioni ed essendo destinato a confluire in un atto impositivo nominato (quello di accertamento, emesso dall'Ufficio, che non può non adeguarsi al parere stesso).

In ordine, invece, all'interpello "disapplicativo" – che ha ad oggetto norme "correttive", anche diverse da quelle sui redditi, se interessate dalla stessa operazione avente riflessi reddituali (cfr. circ. min. n. 98/E del 2000) e, secondo l'A., anche a prescindere dalla coesistenza, caratterizzate dalla comune caratteristica di essere fondate sulla presunzione assoluta che determinati comportamenti corrispondano soltanto ad intenti elusivi -, si osserva che una prima difficoltà è la esatta individuazione delle predette norme antielusive, da tenere distinte rispetto a quelle "antievasive", a pena di illegittimità della risposta resa dall'Amministrazione. Inoltre, l'A. evidenzia ulteriori punti problematici della disciplina, quali:

- 1) la dimostrazione, da parte dell'istante, che gli effetti elusivi non possono verificarsi. Ciò non significa che non devono esserci vantaggi economici per il contribuente, ma che la condotta non può, in radice, essere qualificata come elusiva, per l'esistenza di valide ragioni economiche;
- 2) il grado di intensità della dimostrazione. Secondo l'A., non sarebbe necessario provare in concreto l'esistenza dei fatti allegati, potendo essi essere semplicemente assunti come presupposto di validità della risposta; tuttavia, in sede regolamentare (DM n. 259/1998) è stato previsto l'obbligo di allegare all'istanza la copia della documentazione rilevante alla individuazione e qualificazione della fattispecie prospettata;
- 3) il tempo entro il quale presentare l'istanza. Secondo l'A., è necessaria una interpretazione estensiva delle disposizioni, nel senso che si renda possibile l'istanza anche prima che il contribuente abbia posto in essere il comportamento (al fine di non costringere il contribuente a porre in essere una fattispecie concreta della cui legittimità si dubita) ovvero anche dopo che abbia presentato la propria dichiarazione (al fine di consentire il rimborso di imposte pagate in eccesso, ove la risposta sia positiva).

Infine, l'A. evidenzia taluni profili relativi alla tutela giurisdizionale nel caso sia di risposta negativa che di inerzia del direttore regionale. Per il caso di rigetto, l'A. ritiene che sia possibile la diretta impugnazione della risposta, avanti le Commissioni, trattandosi di atto innominato che non necessariamente confluirebbe in un atto impositivo; per il caso di inerzia, l'impugnazione potrebbe avere ad oggetto solo un silenzio "rifiuto", per la costituzione del quale è necessaria la "messa in mora" del direttore, mediante la notifica di un atto col quale gli assegna un termine di 30 giorni per provvedere. (N.M.)

ACCERTAMENTO: Principi e norme generali

Dottrina

"L'utilizzo delle risultanze delle indagini bancarie nei confronti dei soggetti "terzi" di L. ARICI, ne il fisco 2002, fasc. n. 1, pag. 16725.

Dopo un *excursus* sulla disciplina previgente in tema di segreto bancario, l'A. esamina l'attuale normativa evidenziando che, per effetto dell'abrogazione dell'art. 35 del D.P.R. n. 600/73 e dell'art. 51-bis del D.P.R. n. 633/72, le indagini bancarie possono essere estese anche nei confronti di soggetti terzi che intrattengono rapporti di rilievo con il contribuente.

Secondo il Ministero delle finanze, la tutela della riservatezza dei terzi è assicurata solo nella fase di richiesta della copia dei conti, mentre ulteriori richieste di notizie e documenti di carattere specifico da parte dell'organo ispettivo possono essere estese anche a soggetti terzi.

Per quanto concerne, poi, la segnalazione da parte delle banche dei conti intestati a terzi, ma di cui il contribuente possa disporre per effetto di delega da parte del titolare, l'Amministrazione finanziaria ritiene che anche tali rapporti debbono formare oggetto di comunicazione. La locuzione "conti intrattenuti", utilizzata dal legislatore, lascerebbe intendere che oggetto delle richieste sono anche i conti che si trovano nella disponibilità del contribuente in forza di mandato (ad esempio, i conti intestati a società sui quali gli amministratori abbiano poteri di disposizione).

Sullo specifico tema, la giurisprudenza recente della Corte di Cassazione è intervenuta precisando che il ricorso ad argomentazioni presuntive che presuppongano l'esistenza di conti intrattenuti dal contribuente è possibile anche nei casi di conti cointestati, mentre è escluso per i conti bancari intestati esclusivamente a soggetti terzi, quand'anche essi siano legati da vincoli familiari o commerciali, ferma restando la facoltà dell'ufficio di provare, in sede giudiziale, la fittizietà dell'intestazione a terzi.

Da altro punto di vista, i dati e gli elementi acquisiti attraverso gli accertamenti bancari e postali del contribuente possono essere utilizzati anche nei confronti di soggetti terzi, ma essi possono essere considerati come meri indizi ordinari da segnalare ai competenti uffici finanziari che non potranno recepirli e pedissequamente porli a fondamento di rettifiche ed accertamenti, ma, in quanto presunzioni "semplici", dovranno trovare ulteriori riscontri probatori.

Altra norma di interesse ai fini della trattazione in esame è l'art. 37, terzo comma, del D.P.R. n. 600/73, che consente di imputare al contribuente sottoposto a verifiche i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti, quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne sia l'effettivo possessore per interposta persona.

Tale disposizione consente di estendere gli accertamenti bancari a soggetti terzi quando si prefigurino ipotesi di interposizione fittizia da parte di detti soggetti nei rapporti tra il Fisco ed il contribuente sottoposto a controllo. Qualora i verificatori dispongano di elementi che lascino ragionevolmente supporre di essere in presenza di una situazione di interposizione, debbono inoltrare alla competente autorità una richiesta motivata di estensione degli accertamenti bancari ai soggetti terzi individuati ed, una volta ottenuta l'autorizzazione, debbono procedere secondo le regole del contraddittorio ex artt. 32 del D.P.R. n. 600/73 e 51 del D.P.R. n. 633/72. (A.F.)

“La ritrattabilità delle dichiarazioni fiscali alla luce delle novità rese dal D.P.R. n. 435/2001 e a seguito dell’attesa pronuncia delle Sezioni Unite della Suprema Corte di Cassazione depositata lo scorso 25 ottobre 2002”, di S. LA ROCCA, ne Il fisco 43/2002, fasc. n. 1, pag. 15951.

L'A. ripercorre l'*iter* che ha portato le Sezioni Unite ad ammettere il principio della "ritrattabilità delle dichiarazioni fiscali", prendendo le mosse dalle contrapposte teorie sulla rettificabilità della dichiarazione alla luce delle contrastanti pronunce della Corte di Cassazione.

La questione di fondo riguardava la possibilità o meno per il contribuente di dedurre, dopo la scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione stessa, fatti a lui favorevoli esistenti e noti prima della scadenza di tale termine.

Su tale questione si sono sviluppati i due contrastanti orientamenti giurisprudenziali accumulati entrambi da un unico presupposto che è quello di considerare le dichiarazioni fiscali "dichiarazioni di scienza" e non anche atti di natura negoziale.

Il primo orientamento considera le dichiarazioni sempre modificabili; il secondo, modificabili solo entro il termine per la presentazione della dichiarazione stessa, e non successivamente. L'A. osserva come un significativo passo verso la definizione della problematica era già stato fatto con l'introduzione del nuovo comma 8-*bis* dell'art. 2 D.P.R. 322/98 che aveva concesso la possibilità di

rettificare “errori od omissioni, contenuti nella dichiarazione originaria, entro i termini di decadenza dell’azione di accertamento”, anche se poi l’Agenzia delle Entrate con la circolare 325/E del 2002 ne aveva fornito una interpretazione restrittiva, ritenendo che la dichiarazione dei redditi possa essere rettificata solo in presenza di dolo, violenza o errore e solo se la rettifica è favorevole al Fisco.

La disputa giurisprudenziale rimessa al vaglio delle Sezioni Unite viene definitivamente tacitata con la sentenza n. 15063 del 17/1/2002 in cui viene statuito che, in linea di principio, il contribuente possa ritrattare ed emendare l’originaria dichiarazione dei redditi che presenti errori, sia di fatto che di diritto, commessi dal dichiarante nella sua redazione, qualora dall’errore derivi l’assoggettamento del contribuente a oneri tributari più gravosi di quelli che, sulla base della legge, avrebbero dovuto restare a suo carico. Negare in radice la rettificabilità della dichiarazione, sarebbe per la Suprema Corte, incompatibile con i principi costituzionali della capacità contributiva, perché darebbe luogo ad un prelievo fiscale indebito. (E.M.)

Giurisprudenza

Accertamento – Motivazione – Natura e funzione – Provvedimento autoritativo – Allegazione della pretesa tributaria – Requisiti di motivazione – *Provocatio ad opponendum* – Impugnazione del contribuente – Procedimento giudiziale – Credito tributario – Elementi costitutivi – Prova – Onere.

Motivazione *per relationem* – Processo verbale notificato al contribuente contenente ulteriore richiamo ad atti non conosciuti dal contribuente – Giudice tributario – Verifica – Oggetto – Conseguenze.

Cass. sez. trib., 22 agosto 2002, n. 12394, in Riv. dir. trib. 2002, II, pag. 740.

L’accertamento tributario, per sua natura e funzione, si esaurisce in un provvedimento autoritativo con il quale l’amministrazione fa valere la propria pretesa tributaria, esternandone il titolo e le ragioni giustificative al solo fine di consentire al contribuente di valutare l’opportunità di esperire l’impugnazione giudiziale, nell’ambito della quale l’amministrazione creditrice è tenuta a passare dall’allegazione della propria pretesa alla prova del credito tributario vantato nei confronti del contribuente, fornendo la dimostrazione degli elementi costitutivi del proprio diritto.

L’avviso di accertamento disciplinato dall’art. 42 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, deve porre il contribuente in condizione di conoscere le ragioni della pretesa tributaria. Il relativo onere di motivazione, posto a carico dell’amministrazione, può essere assolto *per relationem*, mediante il riferimento a elementi offerti da altri documenti conosciuti o conoscibili dal destinatario, come il processo verbale di constatazione della Guardia di finanza notificato o consegnato al contribuente. Ne consegue, nell’ipotesi di specie, di dedotta “doppia” motivazione *per relationem* dell’atto di accertamento (il quale richiama un verbale di constatazione effettuato nei confronti della contribuente e ad essa notificato, che, a sua volta, richiama processi verbali, non conosciuti dalla contribuente, redatti a carico di altri soggetti), che il giudice tributario è tenuto a verificare se gli atti notificati al contribuente contengano o meno gli elementi necessari ad individuare la pretesa tributaria: in caso positivo, il richiamo ad altri verbali di constatazione assume un carattere aggiuntivo e non essenziale, in caso negativo, l’ulteriore richiamo costituisce un elemento necessario per l’individuazione della pretesa e la mancata messa a conoscenza dei processi verbali in questione comporta nullità dell’accertamento.

Con nota di L. FERLAZZO NATOLI e P. MONTESANO, “Motivazione e prova: elementi necessari per giustificare la pretesa tributaria”.

AMNISTIA E CONDONO

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Amnistia e Condono – Domanda di condono – Sussistenza dei presupposti – Onere della prova – Spetta al proponente.

Cass., sez. trib. 5 luglio 2002, n. 9802, in Boll. trib. 2002, pag. 1494.

Il principio di cui all'art. 2697 primo comma del cod. civ., secondo cui chi vuol far valere un diritto deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento, è applicabile di massima anche al peculiare rapporto giuridico tributario.

Pertanto, ove sussista una domanda di condono destinata a far venire meno la materia del contendere, spetta al contribuente dimostrare, insieme con la sua presentazione, l'adempimento delle prescrizioni previste per godere del beneficio.

Non è conferente affermare che l'Amministrazione è obbligata ad esibire gli atti in suo possesso, se prima il contribuente non dimostri, come suo onere, l'effettiva esistenza di tali atti.

CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Prassi Amministrativa

Contenzioso tributario – Controversie pendenti – Operazioni di *dividend washing* – Liceità tributaria – Art. 37, comma 3, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 – Istruzioni.

Circ. Agenzia delle Entrate 30 dicembre 2002, n. 87/E, ne Il fisco 1/2003, fasc. n. 2, pag. 275.

L'Agenzia delle Entrate fornisce precisazioni in merito alle cause in corso inerenti operazioni di *dividend washing* (giudicate lecite se concluse prima del 10 novembre 1992 dalla Corte di Cassazione), per le quali è ancora pendente il contenzioso tributario.

Il Secit aveva a suo tempo precisato che con il *dividend washing* si è in presenza di una vendita ed una rivendita effettuata tra un fondo comune di investimento ed una società di capitali, operazioni mediante la quale il fondo trasforma un dividendo, che è in via di pagamento su un titolo in suo possesso, in una plusvalenza, mentre la società di capitali che incassa il dividendo scomputa la ritenuta d'acconto ed il credito d'imposta, ed imputa al conto economico una minusvalenza da negoziazione.

Conseguentemente è stata ritenuta sussistente l'esistenza di un collegamento funzionale tra i due negozi e quindi la configurabilità di un procedimento negoziale indiretto, rivolto ad un risultato economico, corrispondente al contenuto giuridico di un terzo negozio, atipico, che può definirsi di scambio di reddito a scopo di guadagno fiscale.

Sotto il profilo strettamente tributario, una volta accertata l'esistenza di un collegamento funzionale tra i due contratti di vendita si rendono applicabili le norme di carattere generale che consentono all'Amministrazione finanziaria di disconoscere gli effetti fiscali di detti negozi.

L'attività di accertamento ha originato numerose controversie in relazione alle operazioni concluse prima del 10 novembre 1992. Tale data coincide con l'entrata in vigore del c. 6-*bis* dell'art. 14 TUIR il quale prevede che ai soggetti che acquistano da fondi comuni d'investimento o da SICAV non spetta il credito d'imposta limitatamente agli utili la cui distribuzione è stata deliberata anteriormente alla data di acquisto.

La Corte di Cassazione con la sentenza 3345/2001, ribadendo quanto già statuito nella precedente sentenza n. 3979 del 2000 ha sancito la piena legittimità tributaria delle operazioni di *dividend washing* concluse prima del 10 novembre 1992.

Nonostante le motivazioni poste a base dell'orientamento della Suprema Corte non vengano pienamente condivise dall'Amministrazione, l'Agenzia delle Entrate invita gli uffici ad abbandonare le liti in corso.(E.M.)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Contenzioso tributario – Processo verbale di constatazione redatto dalla polizia tributaria – Dichiarazioni provenienti da terzi già rese in seno a procedimento penale – Inserimento – Legittimità – Natura di testimonianza – Esclusione - Efficacia di prova – Esclusione – Natura di informazioni acquisite nell'ambito di indagini amministrative – Sussistenza – Rilevanza nel procedimento tributario – Condizioni e limiti.

Cass. sez. trib. 11 marzo 2002, n. 3526, ne Il fisco 43/2002, fasc. n. 1, pag. 16021.

In tema di contenzioso tributario, le dichiarazioni di terzi raccolte dalla Polizia tributaria ed inserite nel processo verbale di constatazione non hanno natura di testimonianza (quand'anche siano state, come nella specie, già rese in seno a procedimento penale), bensì di mere informazioni acquisite nell'ambito di indagini amministrative, sfornite, pertanto, *ex se* di efficacia probatoria, con la conseguenza che esse risultano del tutto inidonee, di per sé, a fondare un'affermazione di responsabilità del contribuente in termine di imposta, potendo soltanto (come nella specie) fornire un ulteriore riscontro a quanto già accertato e provato *aliunde in sede* di procedimento tributario.

Con nota redazionale favorevole.

CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie

Giurisprudenza

Corte Costituzionale

Contenzioso – Commissioni tributarie – Costituzione in giudizio del ricorrente – Deposito in cancelleria del ricorso e degli atti allegati – Servizio postale – Esclusione – Questione di legittimità costituzionale – Fondatezza – Art. 22, commi 1 e 3, D.Lgs. n. 546/92 – Illegittimità costituzionale.

Corte Cost., 6 dicembre 2002, n. 520, ne Il fisco 47/2002, fasc. n. 1, pag. 17474.

È costituzionalmente illegittimo, per contrasto con gli artt. 3 e 24 della Costituzione, l'art. 22, commi 1 e 3, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, nella parte in cui non consente, per il deposito degli atti ai fini della costituzione in giudizio, l'utilizzo del servizio postale.

Corte di Cassazione

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Potere del giudice di qualificare diversamente la fattispecie sostanziale oggetto dell'accertamento fiscale – Esclusione.

Cass. sez. trib. 22 febbraio 2002, n. 2531, ne Il fisco 43/2002, fasc. n. 1, pag. 16018.

In tema di contenzioso tributario, il giudice tributario deve limitarsi a verificare la legittimità, dell'operato dell'ufficio tributario senza operare, pena il vizio di ultrapetizione, una diversa qualificazione della fattispecie sottoposta al suo esame, atteso che è precluso al giudicante il potere amministrativo tributario sostanziale spettante all'Amministrazione (in applicazione di tale principio, la Suprema Corte ha riconosciuto il vizio di ultrapetizione in un caso nel quale la Commissione tributaria – davanti alla quale era stato impugnato un avviso di accertamento che qualificava l'attività svolta dal contribuente come "reddito derivante da attività commerciale non esercitata abitualmente", ai sensi dell'art. 81, comma 1, lettera i, del D.P.R. n. 917/1986 – aveva qualificato il reddito oggetto dell'accertamento come "derivante da attività di lavoro autonomo non esercitato abitualmente", ai sensi dell'art. 81, comma 1, lettera l, del D.P.R. n. 917/1986).

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Istruzione del processo – Prova testimoniale – Divieto – Dichiarazioni rese da terzi a carico del contribuente all'Amministrazione in fase di accertamento – Utilizzabilità nel giudizio davanti alle commissioni tributarie – Valore probatorio – Elementi indiziati – Correlativa possibilità per il contribuente di introdurre nel processo dichiarazioni di terzi rese in sede extraprocessuale – Riconoscimento – Principi del giusto processo posti dall'art. 111 Cost. – Necessità.

Cass. sez. trib. 25 marzo 2002, n. 4269, in Boll. trib. 2002, pag. 1647.

Nel processo tributario, come è ammessa la possibilità che le dichiarazioni rese da terzi agli organi dell'Amministrazione finanziaria trovino ingresso, a carico del contribuente, - fermo il divieto di ammissione della "prova testimoniale" posto dall'art. 7 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 – con il valore probatorio "proprio degli elementi indiziari, i quali, mentre possono concorrere a formare il convincimento del giudice, non sono idonei a costituire, da soli, il fondamento della decisione" (Corte Cost., sent. n. 18 del 2000), va del pari necessariamente riconosciuto anche al contribuente lo stesso potere di introdurre dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale beninteso, con il medesimo valore probatorio - , dando così concreta attuazione ai principi del giusto processo come riformulati nel nuovo testo dell'art. 111 della Costituzione, per garantire il principio della parità delle armi processuali nonché l'effettività del diritto di difesa (nella specie, mentre si è riconosciuto che correttamente la Commissione tributaria aveva preso in considerazione l'atto notorio contenente le dichiarazioni rese dal genitore del contribuente, si è ritenuto invece errato aver assegnato a tali dichiarazioni il valore di prova vera e propria, basando la decisione solo su di esse).

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Poteri istruttori – Valutazione discrezionale del Giudice – Limiti – Acquisizione di processo verbale già considerato nel precedente grado di giudizio – Necessità.

Cass. sez. trib. 25 maggio 2002, n. 7678, in Boll. trib. 2002, pag. 1652.

L'art. 7 del D.Lgs. 546/92, che conferisce alle Commissioni tributarie tutte le facoltà di accesso, richiesta dati ed informazioni e chiarimenti, e per la cui applicazione il Giudice tributario gode di ampia discrezionalità è stato interpretato dalla giurisprudenza come norma che non può essere utilizzata per sopperire alle lacune probatorie delle parti. Tuttavia, quando la situazione probatoria è tale che non possa pronunciarsi una sentenza ragionevolmente motivata senza acquisire d'ufficio alcune prove, è scorretto il rifiuto del Giudice tributario di utilizzare i poteri di acquisizione della prova conferitigli dal citato art. 7.

In particolare non è consentito alla Commissione regionale prescindere del tutto da un processo verbale di contestazione che risultava utilizzato dalle parti per formulare le proprie difese ed esaminato dal Giudice di primo grado per la redazione della motivazione, solo perché esso non fu rinvenuto fra gli atti del processo.

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Onere probatorio della sussistenza ed inerenza dei costi – Incombe al contribuente.

Accertamento ex art. 39, primo comma, lett. d), del D.P.R. n. 600 del 1973 – Comportamento antieconomico del contribuente – Potere dell’Amministrazione finanziaria di disconoscere la parte dei costi eccedente il valore di mercato – Legittimità dell’accertamento – Consegu.
Cass., sez. trib. 24 luglio 2002, n. 10802, in Boll. trib. 2002, pag. 1666.

In base alle norme ed ai principi in materia di ripartizione dell’onere della prova, di cui all’art. 2697 cod. civ., ricade sul contribuente l’onere di dimostrare le componenti negative di reddito, e perciò tra esse anche i costi, sia per quel che concerne la loro esistenza, sia per quel che concerne la loro inerenza, sotto il profilo temporale, ad uno specifico periodo di imposizione.

In presenza di un comportamento contrario ai canoni dell’economia, che il contribuente non spieghi in alcun modo, è legittimo l’accertamento ai sensi dell’art. 39, comma primo, lett. d), del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, ed al riguardo deve ritenersi che giudice di merito per poter annullare l’accertamento deve specificare con argomenti validi le ragioni per le quali ritiene che l’antieconomicità del comportamento del contribuente non sia sintomatica di possibili violazioni di disposizioni tributarie, perché esiste un principio generale desumibile dall’art. 9 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, in base al quale l’Amministrazione finanziaria è tenuta a valutare ai fini fiscali le varie prestazioni che costituiscono le componenti attive e passive del reddito secondo il normale valore di mercato, e quindi non possono essere posti in detrazione (o, più esattamente, non possono avere efficacia ai fini fiscali nei confronti dell’Amministrazione finanziaria) costi non economicamente giustificati, ossia al di sopra, in maniera rilevante (e perciò superiore alle eventuali normali oscillazioni di mercato) rispetto ai prezzi praticati comunemente, dovendosi pertanto ritenere indeducibile fiscalmente la parte di costo che supera il normale valore di mercato, né vale invocare in senso contrario la libertà di scelte imprenditoriali.

Con nota redazionale contraria.

DIRETTIVE CE

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Direttive CE – Decisioni della Commissione CE – Aiuti di Stato – Natura e rimedi giurisdizionale – Indicazione – Efficacia diretta nell’ordinamento nazionale.

Giudice nazionale – Applicazione di atti della Commissione CE – Efficacia diretta nell’ordinamento nazionale – Condizioni – Criteri elaborati dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia CE – Affermazione e indicazione – Fattispecie in tema di decisione CE su aiuti di Stato.

Decisioni adottate nell’ambito della funzione di vigilanza ai sensi dell’art. 221 (ex 155) del trattato – Natura – Fonte di produzione del diritto comunitario – Sussiste.

Prevalenze sulle norme interne – Obbligo del giudice di “non applicazione” della norma interna collidente con la decisione comunitaria.

Verifica della compatibilità del diritto interno con quello comunitario – Potere-dovere d’ufficio del giudice – Esercizio in sede di legittimità.

Cass. sez. trib., 10 dicembre 2002, n. 17564, ne Il fisco 48/2002, fasc. n. 1, pag. 17800.

La Decisione della Commissione CE (con cui questa ha dichiarato illegali taluni aiuti, adottati a beneficio delle imprese della regione Friuli-Venezia Giulia, ai sensi degli artt. 2 e 4 della L. n. 26 del 1986), nonostante consista in un atto sostanzialmente amministrativo oggetto potenziale di

sindacato giurisdizionale di legittimità e di rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia, ai sensi dell'art. 234, comma 1, lettera b), del Trattato CE, è idonea a spiegare effetti diretti nell'ordinamento nazionale italiano, atteso che:

- a) ha effetti obbligatori per i destinatari designati (art. 249, comma 4, del Trattato citato) ed è, in particolare, "efficace" per il destinatario, in conseguenza della sua notificazione (art. 254, paragrafo 3, del Trattato);
- b) i ricorsi contro di essa, proposti davanti alla Corte di Giustizia CE, non hanno effetto sospensivo (art. 242, comma 1, già art. 185, del Trattato);
- c) il sindacato di legittimità del giudice comunitario è ristretto ai soli vizi di legittimità e incontra i limiti connessi alle attribuzioni di potere discrezionale che l'art. 87 del Trattato CE conferisce alla Commissione.

Per valutare se una decisione della Commissione CE sia idonea a spiegare effetti diretti nell'ordinamento nazionale italiano, il giudice deve servirsi esclusivamente dei criteri elaborati dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia CE, i quali – perché sussista l'efficacia diretta della fonte comunitaria – richiedono la presenza di un obbligo giuridico:

- a) "sufficientemente chiaro e preciso" nei confronti degli Stati membri;
- b) "incondizionato";
- c) attuabile o eseguibile senza la necessità dell'esercizio di un "potere discrezionale" da parte degli Stati membri o delle istituzioni comunitarie (in applicazione di tali principi, la Corte di Cassazione ha qualificato la decisione n. 91/500/CEE, adottata dalla Commissione CE, in tutte le sue statuizioni, e cioè sia in quella relativa alla incompatibilità degli aiuti di Stato con il mercato comune, a norma dell'art. 92 del Trattato, sia nella parte riguardante la fruibilità degli aiuti, in via transitoria, fino al 30 giugno 1992, come idonea a spiegare effetti diretti nell'ordinamento italiano).

Le decisioni adottate dalla Commissione delle Comunità europee nell'ambito delle funzioni di "vigilanza" conferite dal Trattato CE, ai sensi dell'art. 211 (ex art. 155), sull'attuazione e lo sviluppo della politica della concorrenza nell'interesse comunitario, ai sensi degli artt. 88 e 87 (ex artt. 93 e 92) dello stesso Trattato, ancorché prive dei requisiti della generalità e dell'astrattezza, costituiscono fonte di produzione di diritto comunitario e obbligano gli Stati che ne siano destinatari a dare loro attuazione, con atto normativo, costituzionalmente idoneo a sopprimere o modificare l'atto interno e, anche con specifico riguardo alla materia degli aiuti di Stato, vincolano il giudice nazionale nell'ambito dei giudizi portati alla sua cognizione (nella specie, giudizio promosso da un'impresa avente sede nella regione Friuli-Venezia Giulia, che aveva chiesto all'ufficio finanziario – ma non ottenuto – il riconoscimento dell'esenzione decennale, parziale in materia di Irpeg, e totale in materia Ilor, ai sensi della L. n. 26/1986).

La Decisione con cui la Commissione CE (nella specie, 28 maggio 1991, n. 91/500/CEE) dichiara illegali taluni aiuti (nella specie a beneficio delle imprese della regione Friuli-Venezia Giulia, ai sensi degli artt. 2 e 4 della L. n. 26 del 1986), in quanto fonte di diritto comunitario "derivato" ha – nell'ordinamento nazionale italiano – efficacia diretta e prevalente rispetto a una contraria norma di diritto interno ancorché contenuta in una legge dello Stato (nella specie gli artt. 2 e 4 della L. n. 26 del 1986), con la conseguenza che il giudice nazionale ha l'obbligo di procedere alla "disapplicazione" (o, più correttamente della "non applicazione") della norma interna, incompatibile con quella comunitaria, e tale obbligo è rimasto fermo anche dopo l'entrata in vigore del nuovo testo dell'art. 117, comma 1, della Costituzione, che alla potestà legislativa esercitata dallo Stato e dalle regioni ha dettato il limite del "rispetto...dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario" (legge costituzionale n. 3 del 2001). Deve perciò essere cassata la sentenza di merito che ritenga non attuata nel diritto italiano una decisione CE che invece possieda i suddetti requisiti.

La Corte di Cassazione nell'esercizio della sua funzione di "nomofilachia" ben deve, ai sensi dell'art. 360, n. 39 del codice di procedura civile, cassare la sentenza di merito viziata per violazione e falsa applicazione di una norma comunitaria, rilevando l'antinomia tra norma comunitaria direttamente efficace e norma interna con essa collidente, risolvendola con il riconoscimento della prevalenza della prima sulla seconda. Rimane ferma, tuttavia, la competenza esclusiva della Corte di Giustizia delle Comunità europee a pronunciarsi in via definitiva e vincolante sull'esistenza in concreto dei presupposti dell'efficacia diretta di una norma comunitaria, e fermo il dovere della Corte di Cassazione, ai sensi dell'art. 234 (ex art. 177, commi 1, lettera b), e

3) del Trattato CE, nei casi dubbi, di chiedere, in proposito, alla Corte di Giustizia, la pronuncia pregiudiziale.

Il giudice nazionale deve verificare la compatibilità del diritto interno con le disposizioni comunitarie vincolanti e fare applicazione delle medesime anche d'ufficio; pertanto, nel giudizio di cassazione la verifica della compatibilità col diritto comunitario della sentenza impugnata non è condizionata alla deduzione di uno specifico motivo e, come nei casi dello *ius superveniens* e della modifica normativa determinata dalla dichiarazione di illegittimità costituzionale, le relative questioni possono essere conosciute anche d'ufficio perché l'applicazione del diritto interno sia ancora controversa costituendo oggetto del dibattito introdotto con i motivi di ricorso.

IMPOSTE E TASSE (in genere)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Questioni generali – Procedimenti attuativi dei tributi – Dichiarazioni – Accertamento – Riscossione/Rimborsi – Sanzioni – Agevolazioni – Imposte Dirette – IVA ed altre imposte indirette – Diritto processuale.

Rassegna della Cassazione Tributaria II quadrimestre 2002, a cura di Enrico MANZON ed Adriano MODOLO, in Riv. dir. trib. 2002,II, pag. 652. (per conoscenza).

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accertamento

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Tributi erariali diretti – Accertamento bancario ex art. 32 del D.P.R. 600/1973 – Presunzione legale di imponibilità delle movimentazioni bancarie – Sussiste.

Art. 32 del D.P.R. 600/1973 – Natura ricognitiva della modifica dell'art. 18 della legge 413/1991 – Sussiste.

Cass. sez. trib. 19 giugno 2001 n. 8340, in Boll. trib. 2002, pag. 1569.

L'accertamento bancario previsto dall'art. 32, comma 1, n. 7, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, con le modifiche apportate dalla legge 30 dicembre 1991, n. 413, pone presunzioni legali (semplici) per le quali, ferma restando la possibilità di offrire la prova contraria da parte di chi abbia interesse, il giudizio di ragionevolezza dell'inferenza dal fatto certo a quello incerto è stato dato dallo stesso legislatore.

In tema di accertamento bancario, ancor prima della modifica operata dalla legge 30 dicembre 1991, n. 413 sull'art. 32, comma 1, n. 7, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, la legge consentiva l'accertamento dei redditi basato su presunzioni semplici, e tali potevano essere anche quelle fondate su movimenti bancari apparentemente ingiustificabili in relazione ai redditi dichiarati dal contribuente. Deve pertanto ritenersi che l'art. 23 costituisce solo un riconoscimento legale di una presunzione semplice già in precedenza utilizzabile, sia pure con i limiti e le cautele connaturati a tali strumenti di prova lasciando in ogni caso alla parte interessata la facoltà di offrire una diversa spiegazione delle operazioni bancarie in questione.

La norma postula un criterio applicativo che non può essere limitato al periodo di imposta in accertamento, ma che deve essere applicato anche a periodi anteriori, con prudente apprezzamento degli argomenti utilizzati nella motivazione dell'accertamento e degli elementi di fatto disponibili, acquisiti al processo.

**Tributi erariali diretti – Accertamento – Riqualficazione del contratto – Inesistenza di specifica disposizione anti-elusiva – Illegittimità.
Prestazioni di servizi – Diritto a riceverli dalla società – Legittimità – Cessioni di titoli azionari – Riqualficazione dell'ufficio finanziario – Simulazione – Mancanza – Assoggettabilità ad IVA – Esclusione.**

Cass. sez. trib. 18 aprile 2002, n. 5582, in Giur. imp. 2002, pag. 1013.

Non sussiste il potere di riqualficare i contratti posti in essere dalle parti, assoggettandoli ad un trattamento fiscale diverso e meno favorevole di quello che sarebbe stato altrimenti applicabile. Conseguentemente tale potere può essere riconosciuto solo in presenza di norme anti-elusive che espressamente lo prevedano.

Il diritto dei soci alla fruizione di determinati servizi da parte della società può essere legittimamente incorporato nei titoli azionari la cessione dei quali può formare oggetto di riqualficazione da parte dell'ufficio finanziario soltanto dimostrandone la simulazione.

Conseguentemente la fruizione di servizi da parte dei soci non sono assoggettabili ad IVA.

Tributi erariali diretti – Accertamento - Indagini bancarie ex art. 32, n. 7, D.P.R. n. 600/1973 – Acquisizione dei dati relativi ai conti correnti intestati al coniuge senza motivazione – Legittimità – Sussiste.

Cass. sez. trib., 17 giugno 2002, n. 8683, in Riv. dir. trib. 2002, II, pag. 571.

Per superare l'espedito dell'intestazione di somme depositate presso una banca, a nome di un soggetto diverso dall'effettivo beneficiario, l'ufficio finanziario può acquisire copia dei conti intestati al coniuge del contribuente soggetto a verifica in quanto connessi ed inerenti a quelli intestati al contribuente senza fornire alcuna motivazione in merito all'ampliamento dell'indagine ai conti del medesimo coniuge.

Con nota contraria di M. RAVACCIA, "Note critiche all'eliminazione delle garanzie spettanti nella fattispecie di ampliamento delle indagini bancarie sui conti del coniuge".

Accertamento – Poteri degli uffici delle imposte – Accesso domiciliare – Autorizzazione del Procuratore della Repubblica ex artt. 33 del D.P.R. n. 600 del 1973 e 52 del D.P.R. n. 633 del 1972 – Funzione – Sindacabilità da parte del giudice tributario – Sussistenza – Motivazione del provvedimento in ordine all'esistenza di gravi indizi – Requisiti.

IVA – Attribuzioni e poteri degli uffici IVA – Accesso domiciliare – Autorizzazione del Procuratore della Repubblica – Funzione – Sindacabilità da parte del giudice tributario – Sussistenza.

Elementi aventi, secondo l'ordinamento, valenza indiziaria – Necessità – Autorizzazione emessa esclusivamente sulla scorta di informazioni anonime – Invalidità.

Cass. SS. UU. civ., 21 novembre 2002, n. 16424, ne Il fisco 45/2002, fasc. n. 1, pag. 16816.

L'autorizzazione del Procuratore della Repubblica all'accesso domiciliare, prevista, in presenza di gravi indizi di violazioni delle norme tributarie, dall'art. 52, comma 2, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (in materia di imposta sul valore aggiunto, applicabile anche ai fini dell'accertamento delle imposte sui redditi dall'art. 33 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600), costituisce un provvedimento amministrativo, inserito nel procedimento di formazione dell'atto impositivo ed ha lo scopo di verificare che gli elementi offerti dall'ufficio tributario (o dalla guardia di finanza nell'espletamento dei suoi compiti di collaborazione con detto ufficio) siano consistenti ed idonei ad integrare gravi

indizi. Da tale natura e funzione dell'autorizzazione discende – anche in considerazione del fatto che l'autorizzazione trova base logica nell'art. 14 della Costituzione sull'inviolabilità del domicilio – che il giudice tributario, davanti al quale sia in contestazione la pretesa impositiva fondata sui risultati dell'accesso domiciliare, può essere chiamato a controllare l'esistenza del decreto del pubblico ministero e la presenza in esso degli indispensabili requisiti, tenendo conto, quanto al requisito motivazionale, che l'apprezzamento della gravità degli indizi può essere espressa anche in modo sintetico, oppure indiretto, tramite il riferimento ai dati allegati dall'autorità richiedente.

Il giudice tributario, in sede di impugnazione dell'atto impositivo basato su libri, registri, documenti ed altre prove reperite mediante accesso domiciliare autorizzato dal Procuratore della Repubblica, ai sensi dell'art. 52 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in tema di imposta sul valore aggiunto – reso applicabile anche ai fini dell'accertamento delle imposte sui redditi dal richiamo operato dall'art. 33 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 – ha il potere-dovere (in ossequio al canone ermeneutico secondo cui va privilegiata l'interpretazione conforme ai precetti costituzionali, nella specie agli artt. 14 e 113 della Costituzione) di verificare la presenza, nel decreto autorizzativo, di una motivazione, sia pure concisa o *per relationem*, mediante recepimento dei rilievi dell'organo richiedente; di verificare la presenza di gravi indizi di illecito fiscale, nonché di controllare che il relativo apprezzamento sia corretto, cioè faccia riferimento ad elementi cui l'ordinamento attribuisca valenza indiziaria. Pertanto il giudice deve negare la legittimità dell'autorizzazione emessa esclusivamente sulla scorta di informazioni anonime, valutando consequenzialmente il fondamento della pretesa fiscale senza tenere conto delle prove acquisite a seguito di una perquisizione che risulti illegittima perché disposta esclusivamente sulla scorta di informazioni anonime.

Con nota redazionale.

Accertamento delle imposte sui redditi – Liquidazione delle imposte in base alle dichiarazioni, ex art. 36-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 – Termine – Carattere ordinatorio, ai sensi dell'art. 28 della L. n. 449 del 1997 – Natura innovativa e non interpretativa della norma – Efficacia retroattiva – Esclusione – Trasformazione in ordinatori soltanto dei termini ancora pendenti e no di quelli già scaduti – Configurabilità.

Cass. sez. trib., 9 dicembre 2002, n. 17507, ne Il fisco 48/2002, fasc. n. 1, pag. 17818.

Non ha efficacia retroattiva l'art. 28 della L. 27 dicembre 1997, n. 449 – secondo il quale il comma 1 dell'art. 36-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, “nel testo da applicare fino alla data stabilita nell'art. 16 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, deve essere interpretato nel senso che il termine in esso indicato, avendo carattere ordinatorio, non è stabilito a pena di decadenza” – atteso che la norma non ha (nonostante qualunque contraria indicazione) natura interpretativa, e non sussiste alcun elemento per poter attribuire, nella specie, in deroga al principio di cui all'art. 11 delle preleggi, efficacia retroattiva ad una norma innovativa. Deve, pertanto, ritenersi, in primo luogo, che il citato art. 28 della L. n. 449 del 1997 abbia trasformato in ordinatori soltanto i termini ancora pendenti alla data della sua entrata in vigore e non quelli già scaduti, e, in secondo luogo, che la trasformazione del termine da perentorio in ordinatorio (e non meramente acceleratorio) comporti l'applicazione, in via analogica, della disciplina dettata dall'art. 154 del codice di procedura civile, con l'ulteriore conseguenza – anche in considerazione delle particolari garanzie costituzionali che assistono la posizione del soggetto passivo d'imposta – che dall'anzidetta trasformazione non deriva la proroga automatica del termine, bensì solo la sua prorogabilità, prima della scadenza e per una durata non superiore al termine originario, con atto del giudice o della Pubblica Amministrazione (nella fattispecie, la Suprema Corte, nel rigettare il ricorso dell'Amministrazione finanziaria, ha ritenuto illegittimo l'atto impositivo adottato, ex art. 36-bis del D.P.R. n. 600 del 1973, dopo la scadenza del termine in esso previsto, senza che ne fosse stata tempestivamente disposta la proroga).

Commissione provinciale di merito

Tributi erariali diretti – Accertamento – Iscrizione a ruolo ex art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973 – Obbligo di motivazione – Sussiste – Carezza - Illegittimità della cartella – Consegue. Proposizione del ricorso del contribuente anche nel merito della pretesa addotta dalla cartella.

Non comporta sanatoria del vizio di motivazione – Integrazione della motivazione in sede contenziosa – Illegittimità della cartella – Permane.

Comm. trib. prov. di Bologna, sez. I, 28 dicembre 2001, n. 910, in Boll. trib. 2002, pag. 1572.

Qualora l'ufficio finanziario non abbia previamente proceduto alla notifica di un avviso di accertamento rettificativo della dichiarazione del contribuente congruamente motivato, deve assolvere tale obbligo di motivazione con la cartella di pagamento, poiché quando questa contiene sostanzialmente una rettifica della dichiarazione anziché la correzione di un semplice errore materiale ex art. 36 – bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, per principio di ordine generale la cartella stessa deve essere motivata e contenere la causale della maggiore pretesa tributaria, essendo necessario che sia il contribuente ai fini del suo diritto di difesa, sia il giudice ai fini di giustizia, possano sempre verificare la bontà dell'operato del Fisco allo scopo di comprendere il fondamento della maggiore pretesa, di guisa che una cartella esattoriale priva di motivazione rende illegittima l'iscrizione a ruolo.

Al cospetto di una cartella di pagamento carente di motivazione circa l'iter logico-giuridico seguito dall'Ufficio per giustificare la maggiore imposizione, diviene irrilevante che il contribuente abbia comunque argomentato nel merito nonostante la mancanza di motivazione dell'atto, in quanto in tale situazione è impossibile per il contribuente medesimo un'appropriata ed adeguata difesa di merito, atteso che non può non trattarsi di difesa effettuata "al buio", dal momento che l'atto impugnato non spiega cosa viene contestato e perché, cosicché l'esercizio del diritto di difesa non costituisce sanatoria del vizio di omessa motivazione dell'atto impugnato, che va conseguentemente annullato.

La motivazione dell'atto (nella specie della cartella di pagamento) deve considerarsi "sostanza" dell'atto stesso, di modo che non può non essere contestuale ad esso e parte integrante del medesimo; pertanto, ne discende che a nulla rileva che nel costituirsi in giudizio l'Ufficio abbia comunque prospettato una motivazione dell'atto impugnato, poiché non è ammissibile integrare la motivazione carente o insufficiente in sede contenziosa, atteso che in tale guisa verrebbe a realizzarsi un'evidente violazione del principio del contraddittorio, per non essere stato il contribuente posto a suo tempo in grado di contraddire con l'atto introduttivo del giudizio.

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali (CFC)

Dottrina

“Spese di regia e stabile organizzazione di impresa non residente. Inerenza e deducibilità nell'evoluzione dell'interpretazione del Ministero e della giurisprudenza” di M. MAZZETTI di PIETRALATA, ne Il fisco 46/2002, fasc. n. 1, pag. 17049.

L'articolo esamina i profili di deducibilità, da parte di una stabile organizzazione in Italia di un'impresa non residente, delle spese di regia (costi generali di direzione ed amministrazione) sostenute dalla casa madre anche a beneficio delle filiali estere, alla luce della evoluzione della prassi e giurisprudenza italiane.

L'Autore - in linea con l'impostazione OCSE, in base alla quale sono deducibili le spese sostenute per gli scopi della s.o., ivi incluse le eventuali spese generali sostenute a tale fine – sostiene il concorso alla determinazione del reddito imponibile della s.o. sia dei costi che riflettono l'utilizzo di servizi effettivamente forniti dalla propria casa madre, e pertanto suscettibili di individuazione ed imputazione specifica, sia le spese generali di direzione e amministrazione, da ripartire proporzionalmente sulla base di appositi parametri.

A livello nazionale, gli ultimi orientamenti dell'Amministrazione (cfr. Circ. 271/E 1997) – invertendo precedenti posizioni, in particolare dal Se.C.I.T., di pregiudiziale diniego all'inerenza di tali costi – hanno visto ampliarsi in tal senso i presupposti di deducibilità, pur con la espressa cautela di una valutazione, caso per caso, sotto il duplice profilo qualitativo (criterio dell'inerenza) e quantitativo (criterio della congruità).

Una posizione ancora più aderente ai principi internazionali – e pertanto particolarmente apprezzata dall'Autore – è stata assunta nella recente giurisprudenza, in particolare della Corte di Cassazione (sentenze n. 100062/2000; n. 11648/2000; n. 11770/2000; n. 1133/2001), che, invertendo un precedente più restrittivo orientamento, ha ulteriormente ampliato i requisiti di inerenza, e quindi di deducibilità, delle spese di regia, attraverso l'espresso rinvio ai criteri delineati nel commentario al Modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni. A tale riguardo la Corte ha precisato, nella sentenza da ultimo citata, che *“è da ritenersi legittima e coerente ad una corretta strategia aziendale di gruppo la scelta della casa madre di attribuire alla propria organizzazione stabile in Italia, secondo un criterio oggettivo, una quota di costi (siano essi generali o operativi), anche se non direttamente connessi con ricavi realizzati dalla filiale”*, con ciò consentendo l'imputazione alla s.o., non solo di spese relative a servizi specifici, ma anche di quelle generali ad imputazione indiretta, ponendo come unica condizione l'utilizzo di un criterio di ripartizione oggettivo, ovvero definito e riscontrabile in base ad idonea documentazione. (P.T.)

“Spunti di analisi in materia di *Controlled Foreign Companies*”, di M. NESSI, ne Il fisco 42/2002, fasc. n. i, pag. 15616.

L'A. esamina gli aspetti principali della disciplina delle CFC (*Controlled Foreign Companies*), con particolare riferimento alle ipotesi tipiche di controllo all'interno di una catena partecipativa e alle conseguenze derivanti dalla mancata presentazione dell'istanza di interpello prevista per la disapplicazione della normativa in esame dall'art. 127-bis, comma 5, TUIR. L'Amministrazione finanziaria, nella Circolare n. 18/E del 12 febbraio 2002, ha sottolineato la differenza sostanziale esistente tra l'interpello cd. “ordinario” di cui all'art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente) e l'interpello necessario per la disapplicazione della normativa CFC, definendo il primo come “lo strumento a disposizione del contribuente per conoscere l'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate circa la portata e l'ambito della norma tributaria”, mentre il secondo “permette al soggetto residente di dimostrare, relativamente a ciascuna controllata estera e prima di presentare la dichiarazione dei redditi, la sussistenza dei presupposti per la disapplicazione della normativa sulle imprese estere partecipate”. L'A. osserva che, nel caso in cui l'Amministrazione dovesse rispondere negativamente all'istanza di disapplicazione dell'art.127-bis del TUIR, il contribuente potrebbe impugnare l'atto di diniego innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale territorialmente competente, essendo tale atto classificabile – ad avviso dell'A., ma ciò non trova conferme da parte dell'Amministrazione – tra gli “atti di diniego di agevolazioni”, ai sensi dell'art. 19, comma 1, lett. h), del D.Lgs. n. 546/1992. L'A. ritiene inoltre che, anche nel caso di mancata presentazione dell'istanza di interpello, sia possibile ricorrere al giudice tributario, non essendo prevista alcuna preclusione in tal senso. (S.G.)

“Ancora sulle proposte di modifica al Commentario Ufficiale alla Convenzione – tipo dell'OCSE” di R. A. PAPOTTI, in Riv. dir. trib. 2002, IV, pag. 201.

L'articolo esamina gli effetti delle modifiche che l'OCSE intenderebbe apportare al proprio “commentario” allo schema tipo di convenzione contro le doppie imposizioni.

In tema di stabile organizzazione (S.O.), le modifiche sono piuttosto numerose, e riguardano, in tema di S.O. “materiale”:

- il titolo in base al quale si dispone di una sede fissa, precisando che ciò che rileva è la “disponibilità effettiva”, ancorché abusiva, di uno spazio materiale nel territorio dello Stato;

- il concetto di “strumentalità” della sede fissa, precisando che essa deve intendersi in senso lato, per cui essa si concretizza quando la disponibilità sia funzionale all’esplicazione dell’attività dell’impresa;
- il concetto di “unicità” dell’installazione, nel senso che è sufficiente un certo grado di coerenza e connessione funzionale e geografica tra le diverse strutture;
- la manutenzione ordinaria e l’installazione di apparecchiature e macchinari complessi, nonché la supervisione e la pianificazione dei lavori, che, ancorché affidati a terzi subcontraenti, determinano l’esistenza di una S.O., nel rispetto del requisito temporale minimo (6 mesi);
- le installazioni per la consegna alla clientela di pezzi di ricambio, che danno luogo a S.O. se vi si svolge anche attività di riparazione o assemblaggio, nonché, in tema di S.O. “personale”;
- il requisito dell’autorità di concludere contratti a nome dell’impresa estera, che si presume sussistere anche quando vi sia una mera ratifica dell’operato dell’agente;
- la nozione di dipendenza, che viene caratterizzata da elementi come l’assenza di responsabilizzazione dell’agente per i risultati dell’attività svolta, assenza di controlli da parte dell’impresa, mancanza di assunzione di rischio imprenditoriale e il ridotto numero di imprese per le quali l’agente presta la propria opera;
- l’irrelevanza, ai fini della dipendenza giuridica, del rapporto societario di controllo tra l’impresa estera e l’agente.

In tema di S.O. e commercio elettronico, le modifiche al commentario mettono in evidenza che il requisito “materiale” sussiste in presenza di un “server” sul territorio dell’altro Stato, mentre non è sufficiente il solo sito web; non è, invece, necessaria la presenza di dipendenti o ausiliari dell’impresa non residente. Non è configurabile una S.O., neanche “personale”, quando il server non è nella “disponibilità” dell’impresa non residente, bensì appartiene ad un “Internet Service Provider” (ISP) e viene utilizzato sulla base di un contratto di *hosting*; in particolare, l’ISP non può, di regola, essere considerato come un agente dell’impresa estera, non avendo alcuna autorità di concludere contratti. Sempre in tema “elettronico”, il Commentario soggiunge, ai fini della tassazione dei corrispettivi per la concessione di *know how*:

- che si configurano *royalties* (imponibili nello Stato della fonte) quando il concedente non adempie alcuna attività materiale, mentre sono utili d’impresa (non imponibili) i corrispettivi di prestazioni di servizi resi dal concedente;
- che sono *royalties* i corrispettivi per l’acquisizione del diritto di utilizzazione del copyright, mentre sono utili d’impresa i corrispettivi per l’acquisizione del singolo prodotto informatico (inteso come bene materiale) per fini personali o commerciali.

Infine, nel commentario viene precisato il concetto di “beneficiario effettivo”, al fine di chiarire la disciplina applicabile quando il pagamento è ricevuto per il tramite di un intermediario. Viene chiarito come sia applicabile la disciplina convenzionale in tema di limitazione della ritenuta alla fonte prevista dal trattato tra Stato della fonte e Stato di residenza del beneficiario effettivo; inoltre, assumono rilevanza le disposizioni interne dello Stato di residenza, nel senso che se il soggetto interposto percettore del reddito non è ivi considerato come “possessore” del reddito stesso, il beneficio convenzionale non è applicabile in quanto non vi è doppia imposizione. (N.M.)

“I prezzi di trasferimento transfrontalieri – Principi generali e profili applicativi” di M. PEZZETTA, ne Il fisco 44/2002, fasc. n. 1, pag. 16469.

L’articolo compie una disamina della disciplina nazionale e internazionale che regola la determinazione dei prezzi di trasferimento nelle transazioni *cross border* tra imprese di uno stesso gruppo, con riferimento anche a casi concreti in cui emergono problematiche di *transfer pricing*. Dopo aver ricordato le fonti normative e interpretative che regolano la materia (segnatamente art. 76, comma 5 del TUIR e Circolari n. 32/9/2267 del 1980, n. 42/12/1587 del 1981 e 98/E del 2000, quali fonti interne, e Rapporto OCSE del 1995, quale fonte interpretativa internazionale), la stessa viene analizzata sotto i seguenti profili:

?? condizioni soggettive di applicazione, che individuano quali transazioni potenzialmente rilevanti quelle poste in essere tra:

- impresa italiana - ricomprendendo in tale nozione tutti i soggetti passivi capaci di produrre reddito d'impresa, ivi incluse le imprese individuali e le stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti - e suo soggetto controllante;
- impresa italiana e soggetto estero da essa controllato, ivi comprese le stabili organizzazioni estere della stessa impresa italiana;
- impresa italiana e soggetto estero – ivi comprese le stabili organizzazioni all'estero di un soggetto non residente – controllate entrambe da un terzo soggetto, italiano o estero.

Ai fini di cui si tratta (cfr. Circolare n. 32/9/2267 del 1980, citata), il controllo deve intendersi sussistere, oltre che nei casi previsti dall'art. 2359 c.c., in tutte le situazioni in cui vi siano, in taluni scambi, affari o operazioni, commistioni di interessi tali da far presupporre una unicità di governo economico delle imprese interessate;

?? condizioni oggettive, in base alle quali la disciplina si estende a tutti gli scambi internazionali tra imprese associate passibili di effetti nella determinazione del reddito di impresa;

?? arm's lenght principle, o principio di libera concorrenza, che rappresenta l'assunto principale dell'attività di verifica condotta sulle operazioni di scambio internazionale, enucleato nel modello di convenzione bilaterale contro la doppia imposizione elaborato dall'OCSE, e che trova un importante termine di riferimento nella normativa interna nel concetto di "valore normale" di cui all'art. 9, comma 3, del TUIR;

?? metodi di determinazione del prezzo di libera concorrenza, riconosciuti dal Rapporto OCSE del 1995 e, seppure con talune ulteriori specifiche e cautele (soprattutto avuto riguardo alle metodologie basate sulla ripartizione dei profitti), sostanzialmente accettati anche dall'Amministrazione finanziaria, distinti in:

- o metodi tradizionali, da applicare in via prioritaria, che identificano il valore normale in base alle caratteristiche tipiche del singolo scambio, nei quali si ricomprendono:
 - il metodo del confronto del prezzo, che determina il valore normale avuto riguardo al prezzo praticato in transazioni comparabili con (o tra) controparti indipendenti;
 - il metodo del prezzo di rivendita, che si basa sull'analisi del prezzo a cui il bene acquistato dall'impresa cessionaria del gruppo viene poi da questa ceduto ad un soggetto indipendente, diminuito del margine lordo necessario a coprire i costi commerciali da essa sostenuti e a garantirle un congruo utile, che si presta particolarmente nel caso in cui le funzioni dell'impresa siano limitate alla commercializzazione del prodotto (e non si abbia quindi trasformazione fisica dello stesso);
 - il metodo del costo maggiorato, che identifica il valore normale quale somma del costo di produzione maggiorato di un utile lordo.

Le principali difficoltà applicative dei suddetti metodi, che possono precluderne l'utilizzo, derivano sovente dalla difficoltà di individuare idonei termini di comparazione, sia con riferimento ai prezzi di vendita sia ai margini di utile congrui, in transazioni *at arm's lenght* tra controparti non legate da rapporti di controllo;

- o metodi alternativi, la cui utilizzazione è circoscritta ai soli casi in cui i metodi tradizionali non possano trovare applicazione; si differenziano rispetto a questi ultimi in quanto non finalizzati alla determinazione del valore normale della singola transazione, ma alla "congrua" ripartizione dell'utile conseguito tra i soggetti che vi hanno preso parte. Dei metodi alternativi elaborati dalla dottrina, l'OCSE riconosce:
 - il metodo della ripartizione dell'utile (nelle due varianti applicative della *contribution analysis* e *residual analysis*), che opera una ripartizione tra le imprese associate dell'utile ritratto da un'operazione (o da un insieme omogeneo di operazioni) sulla base dei criteri che sarebbero stati concordati tra controparti indipendenti in condizioni analoghe di svolgimento dell'attività. Su tale metodo l'Amministrazione ha in particolare espresso perplessità, limitandone prudenzialmente l'applicazione ai casi in cui le convenzioni internazionali in essere con lo Stato estero della controparte consentano un puntuale coordinamento ed un'equa ripartizione dei profitti tra le entità le cui transazioni sono oggetto di verifica;
 - il metodo del margine netto della transazione, che identifica l'utile da attribuire a ciascuna associata in base al margine che alla stessa sarebbe riconoscibile applicando

percentuali di redditività, conseguibili in condizioni analoghe nei rapporti con controparti indipendenti, a taluni parametri significativi, quali ricavi di vendita, costi, capitale investito. Tale metodo, pur non essendo espressamente considerato dalla prassi nazionale, trova sostanziale corrispondenza nei metodi della comparazione dei profitti, della redditività del capitale investito e dei margini lordi del settore economico, di cui alla citata Circolare n. 32/9/2267 del 1980;

?? documentazione da predisporre in via preventiva a cura del contribuente, al fine di facilitare l'esame e la risoluzione di eventuali problemi di *transfer pricing*, comprendente documenti da cui risultino le condizioni e criteri di determinazione delle stesse nelle operazioni con imprese associate (ed eventualmente con soggetti terzi al fine di facilitarne la comparazione); la tipologia delle attività svolte dalla singola consociata e dalle altre imprese del gruppo (in modo da agevolare l'analisi funzionale); la struttura organizzativa e all'assetto proprietario del gruppo.

Con riferimento a casi concreti nei quali possono emergere problematiche di *transfer pricing*, vengono analizzate le seguenti fattispecie:

?? prestiti infragruppo, che si originano in situazioni di gestione accentrata della liquidità, ove l'equilibrio finanziario non è perseguito a livello di singola impresa ma di gruppo nel suo complesso. Sotto il profilo tributario, tali situazioni possono generare problematiche in termini di inerenza di costi – in relazione a interessi passivi e altri oneri che, per la genesi del finanziamento, non trovano origine in necessità e finalità del mutuatario – e di valore normale degli stessi, avuto riguardo ai tassi di interesse applicati, che andrebbero determinati con riferimento al mercato in cui il mutuante ha reperito i fondi oggetto del finanziamento (cfr. Circ. n.32/9/2267 del 1980, citata) nonché, a parere dell'Autore, alle condizioni in cui l'impresa mutuante avrebbe affidato nell'ambito di un'operazione analoga una controparte indipendente (prescindendo pertanto dalle specifiche condizioni soggettive che hanno originato l'operazione);

?? casa madre produttrice e consociate estere distributrici, secondo una struttura largamente in uso, in cui i rapporti di carattere commerciale intervengono tra la casa madre industriale italiana e le singole consociate estere, che possono svolgere una funzione di pura commercializzazione (eventualmente anche in via diretta presso i consumatori finali) ovvero anche di promozione del marchio che identifica i prodotti e la stessa casa madre, rilevando in tali casi l'attività effettivamente svolta, indipendentemente dalla formalizzazione di un incarico tra le parti. Sono altresì forniti alcuni esempi di concreto atteggiarsi dei rapporti tra casa madre italiana e consociata-distributtrice estera (nello specifico USA), al fine di evidenziare come, in relazione alle condizioni di svolgimento e di sostenimento dei relativi costi, l'attività di promozione può assumere connotati tali da far acquisire alla consociata la proprietà del marchio nel mercato di riferimento. In tali circostanze, la determinazione del valore normale dei servizi prestati dovrà avvenire non solo avuto riguardo al prezzo dei prodotti ceduti dalla casa madre alla commerciale estera (e da questa distribuiti), ma anche alla effettiva proprietà del marchio e, quindi, alla legittimità del sostenimento di spese promozionali e alle problematiche connesse con il riconoscimento di *royalties*. In materia di *royalties*, l'Amministrazione si è espressa nella Circolare n. 32/9/2267 del 1980, ritenendone in generale inammissibile il pagamento da parte di affiliate (italiane) che svolgano unicamente una funzione di commercializzazione e ammettendo di contro la deducibilità di dette *fees* da parte di consociate impegnate nella produzione di beni;

?? spese di regia e Cost Sharing Agreements (che rappresentano la formalizzazione in specifici accordi dei criteri di ripartizione dei costi comuni – spese di regia – tra le società del gruppo), rispetto ai quali sia il rapporto OCSE sia la Circolare n. 32/9/2267 del 1980 enfatizzano, per la disamina dei prezzi di trasferimento in queste fattispecie, l'analisi funzionale nonché la verifica dell'esistenza e la quantificazione del vantaggio conseguito dalle diverse imprese associate. A tale riguardo, al fine di evitare possibili censure degli organi di controllo, viene condivisa l'opportunità che le modalità di riaddebito dei costi siano quanto più possibile oggettive e documentabili. Sono da ultimo identificati criteri di ripartizione ritenuti appropriati, con specifico riguardo a spese amministrative, di *marketing* e di ricerca e sviluppo. (P.T.)

Prassi Amministrativa

Imposte sui redditi – Imprese estere partecipate – Disapplicazione della normativa CFC – Istanza di interpello ai sensi del comma 5 dell’art. 127-bis del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

Ris. Agenzia delle Entrate 15 novembre 2002, n. 358/E, ne Il fisco 44/2002, fasc. n. 2, pag. 16651.

L’Agenzia delle Entrate fornisce precisazioni in ordine all’applicazione dell’art. 127-bis TUIR relativo alla tassazione dei redditi prodotti da società controllate residenti in Paesi a fiscalità privilegiata.

Nello specifico caso oggetto dell’istanza di interpello l’Agenzia afferma che ai fini della disapplicazione della normativa CFC non assume alcun valore in *ruling* nel quale la locale amministrazione delle imposte dichiara la soggezione della società alle imposte locali.

Tale *ruling*, infatti, essendo atto di carattere amministrativo, è inidoneo a modificare in *peius* l’operatività di disposizioni che discendono da principi di diritto tributario condivisi a livello internazionale.

L’Agenzia esclude inoltre che la stessa disciplina possa essere applicata a società nelle quali la partecipazione detenuta non è sufficiente a configurare l’ipotesi del controllo; così come descritta dall’art. 2359 cc. (E.M.)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Accordi internazionali – Stabile organizzazione – Società di capitali italiana – Attività ausiliaria o preparatoria a quello del gruppo – Valutazione.

Prestazione di servizi – Pagamento di un corrispettivo – Territorio dello Stato – Effettuazione – Conseguenze.

Prestazione di servizi – Attività di controllo dell’esecuzione contrattuale – Ausiliarità – Non sussiste.

Funzioni di *management* – Affidamento da parte di società non residente – Rilevanza.

Omessa fatturazione – Valutazione delle corti di merito.

Cass. sez. trib. 7 marzo 2002, n. 3367, in Giur. imp. 2002, pag. 961.

Una società di capitali con sede in Italia può assumere il ruolo di stabile organizzazione plurima di società estere appartenenti allo stesso gruppo e perseguenti una strategia unitaria. In tal 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.

Una 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 e ai relativi obblighi di fatturazione o auto-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 non residente non può considerarsi – in principio – ausiliaria, ai sensi degli artt. 5, par. 4, del Mod. O.C.S.E. e 5, par. 3, lett. e, 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.

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, comporta l'acquisto, da parte di tale struttura, della qualità di centro di attività stabile ai fini dell'IVA. L'accertamento dei requisiti del centro di attività 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. Conseguentemente, ove le Corti di merito pervengano alla conclusione che una società italiana abbia svolto il ruolo di stabile organizzazione di una società tedesca, tali corti dovranno decidere le questioni di omessa fatturazione senza pagamento d'imposta e le altre questioni svolte nei ricorsi introduttivi.

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Agevolazioni ed esenzioni

Prassi Amministrativa

Agevolazioni – Assegnazione agevolata di beni ai soci – Riserve di utili della società scissa trasferite alla beneficiaria – mantengono la originaria qualificazione originaria.

Ris. Agenzia delle Entrate 2 ottobre 2002, n. 317/E, in Corr. trib. 2002, pag. 4123.

Nella risoluzione l'Amministrazione prende posizione in ordine alla sorte ed alla classificazione fiscale delle riserve patrimoniali della società scissa.

La particolarità del caso prospettato all'Amministrazione consiste nel fatto che la società assegnante è la beneficiaria di un'operazione di scissione, nel cui capitale sociale sono confluite riserve di utili della società scissa.

Dovendo procedere all'assegnazione, la società assegnante aveva espresso l'intenzione di procedere ad una riduzione del capitale sociale esuberante; chiedendo tuttavia all'Agenzia delle Entrate di trattare tale riduzione del capitale come distribuzione di riserve di utili con conseguente attribuzione del credito d'imposta.

A tal riguardo l'Agenzia ha precisato che la scelta della società beneficiaria-assegnante di procedere alla riduzione del capitale sociale esuberante, a fronte dell'assegnazione dei beni al socio si configura come una distribuzione di dividendi, con conseguente attribuzione del relativo credito d'imposta qualora la distribuzione delle poste di patrimonio netto si concretizza nella restituzione di somme originariamente qualificate come riserve di utili nel bilancio della scissa.

La trasmigrazione delle riserve di utili dal patrimonio netto della scissa a quello della beneficiaria, infatti, pur comportando in cambiamento dell'originaria denominazione, non fa perdere a tali poste la loro originaria qualificazione giuridica. Tale continuità nella qualificazione giuridica è una ulteriore espressione del principio di neutralità fiscale che caratterizza le operazioni di scissione.

In questa breve nota l'A. commenta la Risoluzione 2 ottobre 2002, n. 317/E (cfr Prassi in questo numero) nella quale l'Agenzia delle Entrate, per la prima volta, prende posizione in ordine alla sorte ed alla classificazione fiscale delle riserve patrimoniali della società scissa.

In sostanza, l'Agenzia è stata chiamata a stabilire se le riserve di utili attribuite dalla scissa alla beneficiaria in sede di scissione mantengano la loro classificazione fiscale originaria, benché siano confluite dal punto di vista contabile, nel capitale sociale della beneficiaria medesima.

L'Agenzia si è espressa correttamente per il mantenimento delle precedenti qualificazioni attribuite alle poste ideali del patrimonio netto della scissa, nonostante la perdita della denominazione contabile.

La decisione di mantenere immutata le precedenti qualificazioni fiscali è connaturata al principio di neutralità della scissione, in quanto, operazione di riorganizzazione basata, come pure la fusione, sul mantenimento del precedente assetto giuridico formale.

L'A., pur condividendo di massima questa impostazione, precisa ulteriormente che il regime fiscale ed i connessi vincoli impressi alle voci del patrimonio netto sono insensibili agli eventuali mutamenti intervenuti nella denominazione contabile delle riserve.

Nel caso ad esempio, della riserva di utili imputata a capitale, la mutata denominazione di bilancio non può far venir meno di attrarre a tassazione tali somme all'atto della loro distribuzione ai soci. (E.M.).

Con commento di D. STEVANATO.

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Catasto

Prassi Amministrativa

Imposte e tasse – Catasto – Nuove tariffe d'estimo – Modificazioni delle tariffe d'estimo delle unità immobiliari urbane a destinazione ordinaria stabilite con D.M. n. 159/2002 adottato ai sensi dell'art. 9, comma 11, della L. n. 448/2001 – Efficacia delle tariffe d'estimo ai fini dell'ICI – Art. 74, comma 6, della L. n. 342/2000 – Portata – Recuperi d'imposta per annualità precedenti nel caso di aumento delle nuove tariffe d'estimo o rimborsi nel caso contrario – Esclusione.

Circ. Dip. politiche fiscali – federalismo fiscale 19 settembre 2002, n. 7/DPF, in Boll. trib. 2002, pag. 1317.

Con il decreto ministeriale 6 giugno 2002, n. 159 è stato approvato il regolamento recante le nuove tariffe d'estimo. Le disposizioni interessano quei comuni che hanno presentato ricorso, con esito favorevole, alle commissioni censuarie.

Dette nuove tariffe d'estimo hanno efficacia dalla data di entrata in vigore del decreto ministeriale con cui vengono stabilite (e quindi il 13 agosto 2002) in quanto non vi è alcuna esplicita od implicita disposizione che induca ad attribuire valore retroattivo alle tariffe d'estimo in questione.

Da tale data sorge poi l'obbligo a carico dell'Agenzia del territorio di provvedere entro 60 giorni all'inserimento negli atti catastali delle nuove rendite. (E.M.)

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Dichiarazione dei redditi

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Dichiarazione dei redditi – Imposizione più gravosa – Intento di escludere le sanzioni – Ripetibilità – Dichiarazione integrativa – Esclusione – Domanda di rimborso – Ammissibilità. Agevolazioni – Legge n. 356 del 1990 – Ente conferente aziende di credito – Statuto con finalità sociali – Gestione delle partecipazioni bancarie – Attività strumentale – Riduzione alla metà dell'IRPEG – Spetta.

Cass. sez. trib. 9 maggio 2002, n. 6607, in Giur. imp. 2002, pag. 892.

L'intento del contribuente di non esporsi alle sanzioni amministrative assoggettandosi all'imposizione più gravosa non gli preclude la possibilità di ripetere le maggiori somme versate. Conseguentemente l'applicabilità della dichiarazione integrativa soltanto per correggere gli errori o le omissioni della dichiarazione precedentemente presentata non esclude la validità della domanda di rimborso.

L'art. 12, comma 1 del D.Lgs. 29 novembre 1990, n. 356, impone agli enti conferenti le proprie partecipazioni bancarie in una società per azioni di prevedere nel proprio statuto finalità esclusive

di interesse pubblico e di utilità sociale riconoscendo la strumentalità della gestione delle proprie partecipazioni bancarie.

Conseguentemente gli enti conferenti le partecipazioni bancarie godono della riduzione alla metà dell'Irpeg prevista dall'art. 6, comma 1 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, nei confronti degli istituti che non hanno scopo di lucro e perseguono fini esclusivamente culturali.

Dichiarazione dei redditi inficiata da errori – Rettificabilità – Ammissibilità anche a favore del contribuente.

Cass. SS. UU., 25 ottobre 2002, n. 15063, in Boll. trib. 2002, pag. 1658.

La dichiarazione dei redditi, non essendo atto avente natura negoziale o dispositiva e non costituendo il titolo dell'obbligazione tributaria, rappresenta una mera esternazione di scienza e giudizio.

Essa è, pertanto, rettificabile allorché il dichiarante intenda far valere errori commessi nella sua relazione e che comportano un prelievo fiscale sostanziale e legalmente indebito.

Con nota di G. RESTIVO, "In tema di ritrattabilità della dichiarazione dei redditi".

Tributi erariali diretti – Dichiarazione – Rettificabilità dal contribuente – Limiti.

Cass. SS. UU. civ. 6 dicembre 2002, n. 17394, ne Il fisco 48/2002, fasc. n. 1, pag. 17812.

La dichiarazione dei redditi del contribuente errata per motivi di fatto o di diritto commessi dal dichiarante è – in linea di principio – emendabile e ritrattabile, quando dalla medesima possa derivare l'assoggettamento del dichiarante ad oneri fiscali diversi e più gravosi di quelli che, sulla base della legge, devono restare a suo carico. Ciò in quanto la dichiarazione dei redditi non ha natura di atto negoziale e dispositivo, ma contiene una mera esternazione di scienza e di giudizio, modificabile in ragione dell'acquisizione di nuovi elementi di conoscenza e di valutazione sui dati riferiti. L'art. 9, commi 7 e 8, del D.P.R. n. 600 del 1973, nel testo vigente *ratione temporis*, non pone poi alcun limite temporale all'emendabilità e alla ritrattabilità della dichiarazione dei redditi, mentre un sistema legislativo che negasse in radice la rettificabilità della dichiarazione darebbe luogo a un prelievo fiscale indebito, incompatibile con i principi costituzionali della capacità contributiva (art. 53, comma 1, della Costituzione) e dell'oggettiva correttezza dell'azione amministrativa (art. 97, comma 1, della Costituzione). In applicazione di tali principi, la Corte ha ritenuto ritrattabile e rettificabile la dichiarazione in cui un'impresa commerciale aveva incluso fra le componenti positive del reddito d'impresa anche gli interessi maturati su crediti d'imposta, relativi ad anni precedenti, non saldati puntualmente dall'Amministrazione finanziaria, nonostante l'orientamento consolidato della giurisprudenza di legittimità, secondo cui tali interessi – alla stregua della normativa vigente fino al 1° gennaio 1988 – non integravano reddito imponibile.

IRPEF

Dottrina

"I diversi regimi applicativi dei crediti d'imposta", di G. BERARDO e V. DULCAMARE, in Corr. trib. 2003, pag. 212.

L'articolo delinea il quadro normativo di riferimento relativamente ai crediti d'imposta per le assunzioni di nuovi dipendenti con contratti a tempo indeterminato (cd. "bonus assunzioni") e per gli investimenti nelle aree svantaggiate, introdotti, rispettivamente, dagli artt. 7 e 8 della L. n. 388/2000.

Per quanto riguarda il cd. "bonus assunzioni", l'A. segnala talune modifiche introdotte dall'art. 63, della L. n. 289/2002 - Legge finanziaria per il 2003 -. In particolare, la novità più rilevante è la proroga dell'agevolazione al 31 dicembre 2006 in luogo dell'originaria scadenza fissata al 31 dicembre 2003, cui si aggiungono talune differenziazioni applicative a seconda del periodo nel quale l'agevolazione stessa è maturata.

Con riferimento alle implicazioni di natura operativa, l'A. descrive in linea generale (a) il regime da applicare alle assunzioni effettuate fino al 30 giugno 2002 con credito d'imposta maturato a tale data e non ancora utilizzato, (b) quello relativo alle assunzioni poste in essere fino al 7 luglio 2002 con credito d'imposta maturato da luglio al 31 dicembre 2002, (c) quello per le assunzioni effettuate dall'8 luglio 2002, ed infine (d) quello per le assunzioni attuate dal 1° gennaio 2003.

Nel caso (a) non è prevista alcuna preventiva domanda o comunicazione e, nell'eventualità che il credito maturato al 30 giugno 2002 non fosse stato utilizzato, il datore di lavoro non perde il diritto a scomputarlo nei mesi successivi senza alcun limite temporale.

Nel caso (b) non è prevista alcuna comunicazione ma l'utilizzo del credito maturato dal mese di luglio al mese di dicembre 2002 potrà avvenire solo da 2003 in quote superiori ad un terzo del totale.

Nel caso (c) i datori di lavoro, in ossequio agli obblighi di monitoraggio introdotti con l'art. 5 del D.L. n. 138/2002, devono presentare in via telematica, prima dell'assunzione, una istanza di ammissione al beneficio al Centro operativo di Pescara dell'Agenzia delle entrate. Le assunzioni dall'8 luglio al 31 dicembre 2002 rileveranno soltanto se l'incremento mensile (da luglio a dicembre) non avrà superato l'incremento occupazionale alla data del 7 luglio 2002.

Nel caso (d), infine, i datori di lavoro devono inviare una preventiva istanza al Centro operativo di Pescara dell'Agenzia delle entrate e solo dopo aver ricevuto, entro 30 giorni dall'invio, l'atto di assenso potranno utilizzare il credito eventualmente spettante.

Per quanto riguarda l'agevolazione consistente nel credito d'imposta per le aree svantaggiate, comunemente denominata Visco-sud o Tremonti-sud a seconda se il beneficio è connesso ad investimenti avviati, rispettivamente, fino al 7 luglio 2002 o a partire dall'8 luglio 2002, l'A. richiama gli interventi legislativi succedutisi nel tempo fino all'emanazione della Legge Finanziaria per il 2003 che delineano quattro distinti regimi di applicazione del beneficio, e segnatamente:

- per gli investimenti avviati fino al 7 luglio 2002, per quali si applica per intero la disciplina originaria dell'art. 8 della L. n. 388/2000;
- per gli investimenti avviati dall'8 luglio 2002, soggetti alla disciplina di cui alla L. n. 18/2002 per i quali è consentito il cumulo con la Tremonti-bis, sempre che risulti presentata la prevista istanza di ammissione e questa non risulta rigettata;
- per i contribuenti che si sono visti non accogliere l'istanza per esaurimento delle risorse disponibili, i quali non perdono la priorità acquisita se ripresentano l'istanza in base alle nuove regole sul monitoraggio;
- gli investimenti realizzati dopo il 1° gennaio 2003, per i quali si applica la disciplina introdotta dalla Legge Finanziaria per il 2003.

L'A., infine, descrive sommariamente il sistema di monitoraggio di cui all'art. 8, comma 1-bis della L. n. 388/2000, da applicarsi a tutti i crediti d'imposta per gli investimenti, sia se maturati fino al 7 luglio 2002 che maturati dall'8 luglio 2002. (P.M.).

Prassi Amministrativa

IRPEF – Disposizioni in materia di fiscalità d'impresa – Art. 1 del D.L. n. 209/2002 – Primi chiarimenti.

Circ. Agenzia delle Entrate 6 novembre 2002, n. 82/E, in Boll. trib. 2002, pag. 1637

Per un commento si veda la Ns. Circolare Informativa n. 12/2002.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

IRPEF – Soggetti passivi – Residenza fiscale estera – Iscrizione all’AIRE – Elemento formale – Irrilevanza – Residenza fiscale italiana – Domicilio civilistico – Elementi sostanziali costitutivi – Rilevanza – Doppia residenza fiscale – Stati membri della UE – Centro degli interessi vitali – Legami personali – Preminenza.

Cass. sez. trib. 7 novembre 2001 n. 13803, in Boll. trib. 2002, pag. 1738.

L’iscrizione di una persona fisica all’AIRE non è elemento rilevante per escludere la residenza fiscale in Italia, qualora nel territorio italiano sia individuabile il domicilio civilistico, inteso come sede principale degli affari ed interessi economici, nonché delle relazioni personali.

Gli elementi costitutivi del domicilio civilistico italiano possono essere rappresentati da vicende personali vissute in Italia, nonché da rapporti economici intrattenuti con società italiane, nonostante la permanenza all’estero della persona fisica, anche nell’ambito della Convenzione stipulata tra Italia e Regno Unito.

Nel caso in cui una persona fisica abbia la residenza fiscale in due Stati membri della UE, in quanto in entrambi sia individuabile il centro degli interessi vitali, inteso come il luogo con il quale si ha un più stretto collegamento sotto l’aspetto degli interessi personali e patrimoniali, il problema della doppia residenza fiscale deve essere risolto attribuendola allo Stato in cui sono rinvenibili i legami personali.

Con nota di S. MAYR, “La residenza fiscale al vaglio della Corte di Cassazione”.

IRPEG

Dottrina

“Il consolidato fiscale in Germania, Olanda, Spagna e Regno Unito”, di B. ALOISI e P. CARABELLESE, in Corr. trib. 2002, pag. 4099.

L’articolo prende in esame i meccanismi applicativi del consolidato fiscale vigenti in Germania (*organschaft*), Olanda (*fiscal unity*), Spagna (*consolidato fiscale domestico*) e Regno Unito (*group relief*) ed in Finlandia, onde apprezzare analogie e differenze con il sistema di consolidamento che verrà introdotto nel nostro ordinamento.

In Germania la normativa di riferimento è contenuta negli artt. 14 e ss. del KStG (*Korperschaftsteuergesetz*, il codice delle imposte sui redditi) e nell’art. 17 del GewStG (*Gewerbsteuergesetz*) in relazione all’imposta locale sui redditi.

L’A. elenca, in linea generale, le condizioni necessarie per definire un “gruppo fiscale” (le società devono essere residenti in Germania ed appartenere allo stesso gruppo, sia direttamente che indirettamente, e devono redigere e presentare ognuna la propria dichiarazione). Tra le caratteristiche previste per l’*organschaft*, inoltre, vi è quella di concludere uno specifico contratto, tra la capogruppo e le sue affiliate, avente ad oggetto la volontà di creare, tra le stesse, una sorta di *pooling* per i profitti e le perdite di ciascuna di esse.

In Olanda il regime cd. *fiscal unity* comporta la redazione di un’unica dichiarazione fiscale consolidata da parte della capogruppo, la quale figura, nei confronti dell’Amministrazione finanziaria, come l’unico contribuente. L’A., anche in questo caso, elenca le caratteristiche che le società devono possedere per redigere il consolidato fiscale e si sofferma sulle specifiche regole dettate per lo scioglimento della *fiscal unity* nel suo complesso, ovvero per la fuoriuscita di un membro del gruppo. In caso di cessazione del regime, le perdite eventualmente non ancora

compensate restano in capo alla controllante indipendentemente dalla società che le ha, di fatto, subite.

In Spagna il gruppo fiscale esiste se la capogruppo detiene più del 75 per cento delle controllate per almeno un anno precedente quello in cui viene richiesta la tassazione consolidata; tutte le società del gruppo devono essere residenti in Spagna, ivi soggette a tassazione e chiudere il periodo d'imposta alla medesima data. Il consolidato conduce sostanzialmente alla determinazione di un profitto unitario netto, dopo la compensazione degli utili con le perdite subite da ogni membro; tale valore globale sarà quindi la base imponibile su cui calcolare le imposte sui redditi.

Ogni società facente parte del consolidato avrà, comunque, l'obbligo di redigere la propria dichiarazione dei redditi, la quale avrà soltanto un mero valore dichiarativo, essendo la liquidazione delle imposte operata globalmente in seno alla capogruppo.

La normativa vigente nel Regno Unito non prevede un vero e proprio consolidato fiscale, tuttavia, vi sono regole particolari concernenti il trasferimento di perdite da una società ad un'altra dello stesso gruppo. Tale disciplina cd. *group relief* consente ad una società (*surrendering company*) di trasferire la propria perdita fiscale ad un'altra società (*claimant company*) la quale, mediante una apposita richiesta, potrà utilizzarla ai fini della determinazione delle proprie imposte sul reddito; il tutto a condizione che entrambe le società facciano parte dello stesso gruppo.

L'A. dopo aver accennato in linea generale le caratteristiche del cd. *group relief*, richiama anche il *consortium relief*, mediante il quale un certo numero di società (*consortium members*) detengono singolarmente almeno il 5 per cento, e congiuntamente almeno il 75 per cento del capitale sociale di una società, residente non in UK (*consortium company*).

A differenza del *group relief* nel *consortium relief* le perdite possono essere trasferite pro-rata in ragione della quota di partecipazione al consorzio.

L'A., infine, accenna al regime vigente in Finlandia dove non esiste un concetto di consolidato fiscale e la tassazione unitaria del gruppo si ottiene mediante un meccanismo di contribuzioni tra le società appartenenti al gruppo stesso (P.M.).

“Lo <<scudo fiscale>> si estende anche alle società” di P. ANELLO, in Corr. trib. 2003, pag. 267.

L'articolo prende in esame le possibilità di emersione e regolarizzazione delle attività estere e dei relativi redditi sulla base delle disposizioni contenute nella Finanziaria per il 2003 (“Legge”).

Il quadro che ne risulta, accanto ad una riproposizione – nei confronti di persone fisiche, associazioni ed enti non commerciali – del c.d. “scudo fiscale” (originariamente introdotto con il D.L. 350/2001, integrato dall'art. 1, comma 2-bis, del D.L. 12/2002), del quale vengono illustrate le principali novità, evidenzia anche per le società la possibilità ottenere effetti analoghi avvalendosi del combinato disposto delle norme che disciplinano la dichiarazione integrativa (art. 8), il condono tombale (art. 9) e la regolarizzazione delle scritture contabili (art. 14).

In particolare le persone giuridiche – rispetto alle quali la mancata estensione dello scudo appare coerente con la funzione dello stesso di sanatoria delle violazioni alle disposizioni sul monitoraggio fiscale (D.L. 167/1990), di cui le società non sono destinatarie – possono:

1. presentare una dichiarazione integrativa informa riservata (ex art. 8 della Legge), attraverso cui far emergere (per uno specifico periodo di imposta) i maggiori redditi conseguiti all'estero, sui quali applicare un'imposta sostitutiva del 13% (ora 6% n.d.r), e, senza alcun costo aggiuntivo, le attività ivi detenute alla data del 31/12/2001 (regolarizzazione delle scritture contabili ex art. 14 della stessa Legge). L'utilizzo di entrambe le forme di sanatoria indicate è essenziale al conseguimento di effetti in tutto assimilabili a quelli dello scudo, in quanto l'integrativa consentirebbe, da sola, di ottenere esclusivamente l'estinzione delle sanzioni amministrative e la preclusione da accertamenti contributivi e tributari, mentre è solo attraverso la contestuale regolarizzazione delle scritture che si ottiene anche l'esclusione della punibilità per i reati tributari e gli altri determinati reati comuni e societari in quanto connessi;
2. accedere alla definizione automatica per gli anni pregressi (condono tombale, ex art. 9 della Finanziaria 2003), con pagamento di imposta sostitutiva con aliquota variabile tra il 18% e il 13% (ora tra 8% e 4%, rapportata alle imposte lorde risultanti dalle dichiarazioni

presentate per gli anni interessati) e, contestualmente, alla regolarizzazione delle attività detenute all'estero (art. 14 della Finanziaria 2003), che comporterà altresì il versamento del 13% del valore delle stesse. Anche in tal caso dovranno essere contestualmente effettuati sia il condono sia la regolarizzazione delle scritture, essendo quest'ultima necessaria al conseguimento della copertura dagli effetti penali delle violazioni commesse. Rileva al riguardo l'Autore come, poiché attraverso il condono non è possibile regolarizzare i redditi conseguiti all'estero, qualora il soggetto interessato intenda mettersi al riparo da accertamenti relativi all'evasione anche di tali redditi, dovrà presentare la dichiarazione integrativa relativa agli stessi (in tal caso la regolarizzazione delle scritture con l'emersione delle attività estere sarebbe gratuita); il condono consentirà, tuttavia, di regolarizzare l'evasione di redditi e imponibili, diversi da quelli conseguiti all'estero, anche nel caso in cui essa abbia generato la costituzione di attività occulte all'estero.

Atteso il campo di applicazione delle norme indicate, i medesimi effetti sono conseguibili, limitatamente ai redditi di impresa e alle attività estere ad essi riferibili, anche da persone fisiche che intendano avvalersi delle sanatorie nei termini suddetti.

Per tali soggetti, destinatari delle disposizioni in materia di monitoraggio fiscale, l'effetto si estenderebbe anche all'estinzione delle sanzioni amministrative previste dal D.L. 167/0990. (P.T.)

“Il regime fiscale delle svalutazioni dei crediti nella scissione non retroattiva”, di E. BELLI CONTARINI, in Boll. trib. 2002, pag. 1703.

L'A., partendo dall'esame dell'art. 123-*bis*, comma 8, lett. b), del TUIR, che disciplina l'imputazione di taluni componenti di reddito nell'ipotesi di scissione parziale e di scissione non retroattiva in società preesistente, esamina il regime fiscale delle svalutazioni dei crediti effettuate dalla società scissa ante scissione. In particolare detta norma riguarda la deduzione delle quote di ammortamento dei beni materiali e immateriali trasferiti, delle spese di manutenzione di cui all'art. 67, comma 7, del TUIR, delle quote di ammortamento delle spese relative a più esercizi, nonché degli “accantonamenti”. Detti componenti negativi devono essere ragguagliati ad anno e dedotti dalla società scissa e dalle società beneficiarie per dodicesimi di utilizzo dei beni, ovvero in funzione della durata della frazione d'esercizio.

L'A. ritiene che quanto disposto dalla norma in merito ai suddetti componenti negativi risulti applicabile anche alle rettifiche di valore su crediti operate dalla società scissa nella frazione di periodo antecedente la scissione, ancorché gli stessi crediti siano stati trasferiti alla beneficiaria e la norma faccia specifico riferimento agli “accantonamenti” e non alle svalutazioni di cui all'art. 71 del TUIR. A favore di tale interpretazione deporrebbero le seguenti considerazioni:

?? la norma in esame, nella prospettiva del trasferimento, nel corso del periodo d'imposta, di parte del patrimonio della società scissa ad una o più società beneficiarie, risponde alla medesima logica sottostante agli artt. 76, comma 3, e 90, comma 4, del TUIR, secondo cui “*se il periodo di imposta è superiore o inferiore a dodici mesi i redditi di cui agli artt. 57 e 58 sono ragguagliati alla durata di esso. Il ragguaglio si effettua anche ai fini delle disposizioni di cui ai commi 2, 7 e 8 dell'art. 67, agli artt. 69 e 71 e ai commi 1 e 2 dell'art. 73*”. Tali disposizioni richiamano espressamente, tra gli altri, l'art. 71 nel suo complesso e quindi tutti i componenti negativi ivi disciplinati (svalutazioni e accantonamenti). La medesima conclusione dovrebbe valere anche per l'art. 123-*bis*, comma 8, lett. b), nel senso che anch'esso, come gli artt. 76 e 90, nella stessa logica del “ragguaglio” dovrebbe fare riferimento sia alle rettifiche di valore su crediti che agli accantonamenti;

?? l'art. 123-*bis* è stato inserito nel TUIR dal D.Lgs. n. 543/92 e quindi prima della riformulazione dell'art. 71 ad opera del D.L. n. 416/94, che ha adeguato la disciplina fiscale del reddito d'impresa alle norme del codice civile e delle leggi speciali in materia di conti annuali delle società e delle banche. Anche sotto tale profilo la locuzione “accantonamenti” dovrebbe intendersi a tutti i componenti negativi (svalutazioni e accantonamenti) dell'art. 71;

?? la società scissa ai sensi dell'art. 2504-*novies*, comma 1, del c.c., deve redigere la situazione patrimoniale in conformità all'art. 2501-*ter* c.c., e cioè con l'osservanza delle norme sul bilancio d'esercizio. Ne consegue che i criteri di iscrizione e di valutazione degli elementi patrimoniali e di componenti reddituali sono gli stessi utilizzati nel bilancio d'esercizio. Nella

situazione patrimoniale di scissione sono dunque riflesse anche le rettifiche di valore dei crediti operate dalla scissa, di modo che sarebbe incongruo non riconoscere ad esse rilevanza fiscale. Tuttavia, la norma che legittima tale riconoscimento non può essere individuata nell'art. 71, che disciplina le svalutazioni nell'ipotesi "fisiologica" di valutazione dei crediti a fine esercizio, bensì nel comma 8, lett. b) dell'art. 123-*bis*, in quanto norma speciale che regola la deduzione dei componenti negativi in caso di scissione, comprese le svalutazioni, mutuando a tal fine i criteri ed limiti dall'art. 71, fermo restando il ragguglio ad anno in ragione della data in cui ha effetto la scissione.

Su tali premesse, le rettifiche di valore operate dalla società scissa dovrebbero avere rilevanza fiscale in funzione della durata della frazione di esercizio che precede l'operazione di scissione, ancorché i relativi crediti siano stati trasferiti alla società beneficiaria e, quindi, non figurino nel bilancio, dovendosi piuttosto dare rilievo alla situazione patrimoniale di scissione redatta con i criteri del bilancio d'esercizio. Sia la società scissa che la beneficiaria dovrebbero raggugliare da anno le rettifiche di valore riguardanti i crediti trasferiti. (FDA)

“Fusione inversa – Il riporto delle perdite tra lettera della norma e previsione in materia di elusione fiscale”, di U. BESSO e P. COMUZZI, ne Il fisco 46/2002, fasc. n. 1, pag. 17022.

Gli AA., alla luce dell'art. 123, comma 5, del TUIR (norma speciale), nonché della norma antielusiva generale contenuta nell'art. 37-*bis* del DPR n. 600/73, esaminano la problematica del riporto delle perdite fiscali nel caso della cd. “fusione inversa”, in cui è la società partecipata che incorpora la società partecipante.

In particolare, gli AA. ritengono che nella fusione inversa non sembra possa ravvisarsi, *a priori*, un impedimento al riporto delle perdite fiscali della società incorporata quando dette perdite nascono dalla svalutazione della partecipazione nella società incorporante. Infatti, l'art. 123, comma 5, del TUIR considera la fattispecie della svalutazione delle azioni o quote della società incorporata (che riporta le perdite) possedute dalla società incorporante, disponendo che la perdita non è comunque ammessa in diminuzione fino a concorrenza dell'ammontare complessivo della svalutazione di tali azioni o quote effettuate ai fini della determinazione del reddito della società partecipante. Scopo della norma è quello di evitare che la società incorporante, attraverso la svalutazione della partecipazione, possa conseguire un duplice vantaggio: (i) da un lato, il riporto delle perdite della incorporata e (ii), dall'altro, la riduzione del proprio reddito mediante la svalutazione delle azioni o quote possedute. Nel caso in esame, non è la società madre A che utilizza le perdite della società figlia B, che si sommerebbero alla svalutazione della stessa, ma è la società partecipata B che utilizza le perdite della società madre A che derivano dalla svalutazione di B. In altri termini, con la fusione inversa è l'incorporata che porta in dote le proprie perdite fiscali originate dalla svalutazione della partecipazione nella società incorporante, senza che si verifichi alcuna duplicazione delle perdite.

Considerando tuttavia che non esistono sostanziali differenze tra la fusione propria e quella inversa, gli AA. ritengono che non ci si possa limitare ad un'interpretazione letterale dell'art. 123, dovendosi esaminare la fattispecie alla luce della norma antielusiva generale (art. 37-*bis*). In tale prospettiva, considerato che la norma speciale (art. 123, comma 5, del TUIR) non disciplina espressamente la fattispecie in esame, gli AA. esprimono l'avviso che rimane impregiudicata l'operatività della norma antielusiva generale, la quale include fra le operazioni considerate potenzialmente elusive la fusione. (FDA)

“Le novità sulla determinazione del valore minimo delle partecipazioni societarie” di G. FERRANTI, in Corr. trib. 2003, pag. 14.

l'A. commenta le disposizioni contenute nella legge di conversione del D.L. 209/2002 che hanno ad oggetto la determinazione del valore minimo delle partecipazioni.

L'art. 1, comma 1, lett. a) stabilisce che, per la determinazione del valore minimo delle partecipazioni che costituiscono immobilizzazioni finanziarie in società non negoziate in mercati regolamentati, non si tiene conto delle diminuzioni patrimoniali derivanti dalla distribuzione di

riserve di utili e che le perdite prodotte dalle società partecipate sono rideterminate senza tenere conto delle quote di ammortamento dell'avviamento indeducibile ai fini fiscali e degli accantonamenti diversi da quelli fiscalmente deducibili.

Tale disposizione non costituisce tanto un'anticipazione della parte della riforma fiscale che considera irrilevanti i componenti reddituali relativi alle partecipazioni societarie immobilizzate, quanto piuttosto è volta ad evitare l'utilizzo ai fini elusivi di tali svalutazioni.

Per quanto concerne la nozione di immobilizzazioni finanziarie, introdotta nella legge di conversione, l'A. ritiene applicabile alla fattispecie quella contenuta nell'art. 2424-*bis* c.c. che considera immobilizzazioni gli elementi patrimoniali destinati ad essere utilizzati durevolmente, indipendente dalle caratteristiche della partecipazione e dall'entità della stessa, anche se differisce da quella prevista nel disegno di legge delega per la riforma fiscale.

Per quanto riguarda l'altro requisito richiesto dalla norma della "non negoziazione" in mercati regolamentati l'A. chiarisce che si deve intendere per tale mancata quotazione sia nei mercati regolamentati italiani sia in quelli esteri.

Per quanto riguarda le distribuzioni di riserve di utili suscettibili di dar luogo alla predetta limitazione l'A. chiarisce che vi rientrano tutte le distribuzioni di riserve di utili che hanno generato una diminuzione patrimoniale e non soltanto quelle operate dalla società partecipate in misura eccedente rispetto agli utili conseguiti o accantonati successivamente all'acquisto della partecipazione.

Di diverso avviso l'Assonime che ha invece sostenuto l'irrilevanza della distribuzione degli utili prodotti durante il periodo di possesso della partecipazione ed accantonati nel corso dello stesso, pur riconoscendo tuttavia la posizione contraria dell'Amministrazione per la quale la distribuzione degli utili prodotti durante il periodo di possesso della partecipazione va sterilizzata soltanto quando la stessa costituisce la causa diretta della diminuzione patrimoniale della società partecipata. (E.M.)

“Sanatoria <<speciale>> dei disavanzi da annullamento nelle operazioni di fusione”, di C. LAMBERTI, in Corr. Trib. 2003, pag. 25.

L'A. prende in esame l'art. 1, comma 5, del D.L. n. 209/2002 che preclude ogni accertamento tributario ai sensi dell'art. 37-*bis* del DPR n. 600/73, relativamente ai maggiori valori iscritti in bilancio per effetto dell'imputazione dei disavanzi da annullamento con il versamento facoltativo di una somma pari al 6% dei predetti maggiori valori. Qualora il disavanzo sia stato imputato a poste ammortizzabili, il computo deve essere effettuato sull'intero valore originario e non sulla residua quota da ammortizzare. Il versamento della somma non impedisce all'Amministrazione finanziaria di verificare se l'operazione rispecchi le condizioni e i limiti prescritti dall'art. 6 del D.Lgs. n. 358/97, perché il disavanzo sia fiscalmente riconosciuto.

L'A. sottolinea che la norma si applica alle fusioni o scissioni deliberate prima dell'entrata in vigore del D.L. n. 209/2002 (25 settembre 2002), indipendentemente dalla decorrenza degli effetti fiscali. In ogni caso, è necessaria l'annotazione nelle scritture contabili dei maggiori valori originati dall'imputazione del disavanzo da annullamento entro il termine per il pagamento della sanatoria (28 febbraio 2003).

Prendendo spunto dalla recente disposizione normativa, l'A. coglie infine l'occasione per effettuare un breve *excursus* sulla disciplina fiscale del disavanzo dalla riforma degli anni'70 ai nostri giorni. (FDA)

“Lo scambio di partecipazioni: aspetti economico – aziendali, contabili e fiscali”, di G. SAVIOLI, in Riv. dott. comm. 2002, pag. 959.

L'A. esamina il fenomeno di concentrazione aziendale definito “scambio di partecipazioni”. L'espressione, di origine comunitaria (cfr. direttiva 90/434), individua il risultato finale dell'operazione, che può essere raggiunto, nel nostro ordinamento, mediante il conferimento e la permuta. Tuttavia, l'A. non prende in considerazione tutte le operazioni di permuta o conferimento di azioni, ma soltanto quelle che rientrano nell'ambito di applicazione della particolare disciplina

fiscale dettata dall'art. 5 del D.Lgs. n. 358/97, che permette integrazioni aziendali senza emersione di plusvalori tassabili.

In tale contesto, sono esaminati gli aspetti economico-aziendali, civilistici, contabili e fiscali dell'istituto. In particolare, l'operazione è esaminata sotto il profilo economico-aziendale sia in relazione alla sua capacità di consentire la realizzazione di obiettivi strategici di concentrazione aziendale, evidenziandone le peculiarità in rapporto ad altri istituti alternativi (quale l'acquisto ed il conferimento d'azienda, la fusione e l'acquisto di partecipazioni di controllo), sia con riferimento agli effetti che determina sulle economie delle singole aziende coinvolte.

L'importanza del fenomeno dello scambio di partecipazioni è infine sottolineata dall'A. attraverso l'esame di casi concreti riguardanti le più importanti operazioni di concentrazione aziendale avvenute in Italia negli ultimi anni fra società quotate. (FDA)

“Fusione a seguito di acquisizione con indebitamento. Note minime sugli effetti fiscali derivanti dall'introduzione del *leveraged buyout* nell'ordinamento nazionale” di P. SORRENTINO, ne il fisco 44/2002, fasc. n. 1, pag. 16493.

Le operazioni del *leveraged buyout* sembrerebbero essere finalmente legittimate dall'introduzione dell'art. 2501-*bis* c.c. “Fusione a seguito di acquisizione con indebitamento” contenuto nel D.Lgs 17/1/2003, n. 6 con il quale è stato riformato il codice civile nella parte relativa al diritto societario.

Dopo aver sinteticamente illustrato i possibili vantaggi fiscali che potrebbero derivare dall'utilizzo di questo strumento (utilizzo del regime di neutralità fiscale previsto per le operazioni di fusione in luogo di un conferimento d'azienda che, viceversa potrebbe fare emergere componenti reddituali soggetti all'imposta sostitutiva; deduzione degli interessi passivi sui finanziamenti contratti per l'acquisto della nuova società con conseguente abbattimento degli utili imponibili) l'A. individua le ragioni che potrebbero essere d'ausilio al superamento dei dubbi circa l'elusività dell'operazione di *leveraged buyout*.

Un percorso di superamento del carattere elusivo dell'LBO potrebbe essere rinvenuto nel comma 3 del citato articolo laddove viene previsto che la relazione degli organi amministrativi dalle società partecipanti all'LBO debba contenere le ragioni che giustificano tale operazione.

L'art. 4, comma 1, lett. m) della delega governativa per la riforma fiscale, con il quale si prevede l'abolizione dell'imposta sostitutiva sui conferimenti aziendali, una volta approvato, risolverebbe in radice il problema perché riconoscerebbe nella fusione in regime di neutralità fiscale lo strumento più idoneo per effettuare le operazioni di acquisizione attraverso lo strumento del *leveraged buyout*. Resterebbe invece irrisolta la deducibilità degli interessi passivi pagati sui finanziamenti contratti per l'acquisto della società, con conseguente abbattimento degli utili imponibili. (E.M.)

“Acquisizioni di partecipazioni societarie in Italia da parte di soggetti non residenti - Lo strumento del *leceraged buyout* (LBO) e la norma antielusiva di cui all'art. 37-*bis* D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 – Considerazioni attorno a due prese di posizione dell'amministrazione finanziaria”, di L. STANGA e P. TROIANO in Boll. trib. 2002, pag. 1536.

Gli AA. pongono il problema se un'acquisizione di una partecipazione al capitale di una società italiana, da parte di soggetti non residenti mediante l'uso del LBO con costituzione di una società veicolo italiana, possa comportare il rischio di applicazione della disposizione antielusiva di cui all'art. 37-*bis* del DPR n. 600/73, posto che nell'operazione ricorrono talune fattispecie contemplate dalla citata norma, quali la cessione del credito d'imposta, la fusione e le operazioni aventi ad oggetto partecipazioni. In particolare, in caso di fusione per incorporazione della società *target* nella società veicolo, gli interessi passivi vengono portati direttamente in deduzione dal reddito della società risultante dalla fusione. Nel caso in cui la società veicolo rimanga in vita, con funzioni di capogruppo, un analogo risultato è ottenuto, a seguito della distribuzione di utili della *target*, attraverso la cessione delle eccedenze d'imposta dalla società veicolo alla stessa società *target*.

Su tali premesse, gli AA. commentano le due seguenti prese di posizione dell'Amministrazione finanziaria, che pur non avendo ad oggetto specifiche operazioni di LBO, contemplan situazioni simili a quelle esistenti nelle ipotesi di LBO.

Parere del Comitato Consultivo per le norme antielusive del 21 luglio 1999, n. 18. - Il caso sottoposto all'esame del Comitato riguarda una società capogruppo italiana (Alfa S.p.A.), a sua volta controllata per oltre il 95% da una società di diritto olandese, che intendeva cedere le proprie eccedenze IRPEG ad una altra società del gruppo con sede in Italia (Omega S.p.A.). Non verificandosi le condizioni previste dal comma 4, primo periodo, dell'art. 43-ter del DPR n. 602, in quanto le azioni detenute dalla capogruppo italiana Alfa non erano possedute fin dall'inizio del periodo d'imposta precedente a quello cui si riferivano le eccedenze, questa, per poter beneficiare della possibilità di cedere le proprie eccedenze IRPEG all'altra società del gruppo (Omega), avrebbe dovuto sostenere, ai sensi della seconda parte del comma 4 dell'art. 43-ter, di essere tenuta alla redazione del bilancio consolidato. Senonché, quando una società è controllata per oltre il 95% da un'altra società, residente in un Paese UE, la prima, ai sensi del combinato disposto dei commi 3 e 4 dell'art. 27 del D.Lgs. n. 127/91 è esentata dalla redazione del bilancio consolidato. Tale circostanza, secondo il Comitato, preclude alla capogruppo italiana di cedere le proprie eccedenze IRPEG alla controllata italiana, facendo assumere all'intera operazione una connotazione elusiva.

Gli AA. osservano che il parere del Comitato Consultivo, anziché esprimersi in merito all'assoggettamento (o meno) della fattispecie alla norma antielusiva contenuta nell'art. 37-bis del DPR n. 600/73, ha di fatto offerto un'interpretazione del solo art. 43-ter del DPR n. 602/73, non essendo l'operazione di cessione delle eccedenze d'imposta valutata in base alle sue "ragioni economiche", né considerati tutti i passaggi che hanno portato alla costituzione del gruppo, nonostante il tenore letterale dell'art. 37-bis faccia esplicito riferimento ad "atti, fatti e negozi, anche collegati fra loro, privi di valide ragioni economiche". Dall'interpretazione resa dal Comitato Consultivo, si potrebbe inoltre evincere, per assurdo, che – a parità di condizioni – una società controllata da altra società residente in un Paese extra UE beneficerebbe di un regime fiscale di favore, essendo possibile la cessione delle eccedenze, posto che vi sarebbe l'obbligo di redigere il bilancio consolidato.

Circolare dell'Agenzia delle Entrate 22 agosto 2001, prot. n. 39483 - Il caso sottoposto all'esame della Agenzia delle Entrate riguarda una complessa operazione iniziata nel corso del 1999 con la costituzione di una società italiana (Alfa S.p.A.) da parte di una società di diritto finlandese. Nel mese di marzo 2000 Alfa acquisisce (direttamente e indirettamente) l'intero pacchetto azionario di due società italiane (Beta e Kappa) che, durante il mese di dicembre dello stesso anno, procedono alla distribuzione di riserve di utili con credito d'imposta pieno. In sede di approvazione del bilancio relativo all'esercizio 2000, Alfa svaluta le partecipazioni in Beta e Kappa. Alfa decide inoltre di utilizzare l'eccedenza IRPEG generata dal credito d'imposta sui dividendi (pieno) nel corso del 2001. Nel medesimo anno, con effetti che vengono fatti retroagire al 1° gennaio 2001, Alfa incorpora Beta e Kappa. Il disavanzo da annullamento, riconosciuto fiscalmente ai sensi dell'art. 6, comma 2, del D.Lgs. n. 358/97, poiché assoggettato all'imposta sostitutiva sui *capital gain* all'atto della cessione da parte dei precedenti possessori della partecipazione, viene iscritto come avviamento nella società risultante dalla fusione ed ammortizzato fiscalmente in dieci anni. Pronunciandosi, nello specifico, su alcune problematiche relative al caso, l'Agenzia ha osservato che non tutte le operazioni rientranti nella fattispecie dell'art. 37-bis devono essere supportate da valide ragioni economiche, ma solo quelle cd. patologiche. Nel caso di specie, trattandosi di un risparmio di imposta fisiologico, i comportamenti descritti risulterebbero legittimi.

Gli AA., dopo avere condiviso le affermazioni di principio fatte proprie dall'Amministrazione finanziaria, osservano che l'art. 37-bis attribuisce rilevanza non solo a singoli atti, fatti o negozi privi di valide ragioni economiche e diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario, ma anche gli atti, fatti e negozi "collegati tra loro" aventi tale oggetto o scopo. Nel caso di specie la società veicolo non sarebbe altro che una scatola vuota costituita per poter beneficiare dei vantaggi fiscali altrimenti non conseguibili. La costituzione della società veicolo, potrebbe quindi essere considerata come uno degli "atti" volti a creare le condizioni per porre in essere l'operazione da cui scaturisce un (illecito) risparmio di imposta. L'Agenzia si è invece astenuta da qualsiasi valutazione, limitandosi a ribadire principi ovvi. (FDA)

Prassi Amministrativa

IRPEG – Riserve e fondi in sospensione di imposta – Affrancamento mediante pagamento di imposta sostitutiva del 19% - Art. 4 della L. n. 488/2001 – Trattamento tributario della riserva per ammortamenti anticipati affrancata.

Tributi locali – IRAP – Base imponibile – Riserve e fondi in sospensione di imposta – Affrancamento mediante pagamento di imposta sostitutiva del 19% - Art. 4 della L. n. 448/2001 – Trattamento tributario della riserva per ammortamenti anticipati affrancata.

Ris. Agenzia delle Entrate 15 ottobre 2002, n. 326/E, in Boll. trib. 2002, pag. 1561.

La risoluzione chiarisce il trattamento fiscale ai fini Irpeg e Irap degli ammortamenti anticipati, affrancati ai sensi dell'art. 4 della L. 28 dicembre 2001, n. 448.

Detto articolo consente di assoggettare ad imposta sostitutiva del 19% la riserva e gli altri fondi in sospensione d'imposta presenti nel bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2001.

Considerato che la riserva per ammortamenti anticipati è in sospensione d'imposta, in quanto viene tassata solo se distribuita ai soci o imputata a capitale, l'Agenzia precisa che:

- ai fini Irpeg, l'affrancamento della riserva per ammortamenti anticipati la rende liberamente utilizzabile. In tal modo la riserva non concorrerà alla formazione del reddito imponibile in caso di suo utilizzo. Le quote di ammortamento stanziato in bilancio dopo il completamento dell'ammortamento agli effetti fiscali saranno deducibili ai fini Irpeg, senza alcun obbligo di apportare variazioni in aumento del reddito imponibile;

- ai fini Irap, l'affrancamento della riserva è irrilevante, in quanto l'imposta del 19% è sostitutiva delle sole imposte sui redditi e non anche dell'Irap.

Conseguentemente la società continuerà ad effettuare le variazioni in aumento nel momento in cui, saranno stanziato in bilancio le quote di ammortamento dopo il completamento dell'ammortamento agli effetti fiscali, rendendo, per pari ammontare contestualmente libera la riserva per ammortamenti anticipati anche ai fini Irap.

Viceversa, nel caso di utilizzo della riserva per ammortamenti anticipati, in eccedenza alle quote di ammortamento non dedotte ai fini Irap, la stessa concorrerà alla formazione della base imponibile Irap. (E.M.)

Imposta sostitutiva – Conferimento d'azienda – Affrancamento della differenza tra valori di libro e valori fiscalmente riconosciuti formatasi in conseguenza di un conferimento ex art. 4 del D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358 – Trattamento – Art. 3, comma 11, della L. 28 dicembre 2001, n. 448 – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.

Ris. Agenzia delle Entrate 6 dicembre 2002, n. 382/E, ne Il fisco 46/2002, fasc. n. 2, pag. 17199.

L'Agenzia delle Entrate in risposta ad un'istanza di interpello fornisce chiarimenti in ordine alla possibilità di affrancare, tramite il pagamento dell'imposta sostitutiva, i maggiori valori iscritti in bilancio dalla conferitaria nell'ambito di un'operazione effettuata in regime di neutralità fiscale.

L'affrancamento deve riguardare l'intera differenza tra valori di libro e valori fiscali al netto dei minori valori dei beni ricevuti in dipendenza dell'operazione di conferimento, rispetto al loro costo fiscalmente riconosciuto, nonché delle maggiori passività e fondi per rischi e oneri iscritti nell'ambito della medesima operazione di conferimento.

Ciò significa che i fondi per rischi ed oneri, per quanto esclusi dal pagamento dell'imposta sostitutiva, si considerano fiscalmente dedotti con la conseguenza che un loro successivo utilizzo non comporterà la rilevazione di una variazione in diminuzione in dichiarazione dei redditi.

Tra i predetti fondi, però, non sono compresi quelli per imposte differite i quali, peraltro, in base al principio generale secondo cui né le imposte sul reddito né l'imposta regionale sulle attività produttive rilevano ai fini della determinazione della base imponibile delle stesse imposte, non vanno presi in considerazione a diminuzione della base imponibile dell'imposta sostitutiva.(E.M.)

IRPEG – Conferimento – Valore normale delle azioni ricevute dal conferente – Corrispettivo – Diverso “corrispettivo” fra le parti – Inopponibilità all’Amministrazione Finanziaria – Limiti.

Imprese di assicurazione – Operazioni di fusione e concentrazione – Plusvalenze conseguenti – Sospensione di imposta.

Interposizione fittizia – Art. 37, D.P.R. n. 600 del 1973 – Apparenza degli atti compiuti – Prova – Necessità – Risparmio d’imposta – Insufficienza.

Compensi agli amministratori – Vizi della delibera – Annullamento della delibera – Mancanza – Deducibilità dei compensi – Legittimità.

Cass. sez. trib. 6 dicembre 2001 n. 15442, in Giur. imp. 2002, pag. 841.

L’art. 9 del TUIR, nell’occuparsi dei conferimenti in società, stabilisce che “si considera corrispettivo il valore normale delle azioni ricevute”, con ciò rendendo inopponibile all’Amministrazione Finanziaria il patto che si discosti per difetto dall’indicato valore normale, e non si traduce in esonero da tassazione del più consistente ricavato che risulti convenuto fra le parti sulla scorta di una maggiore valutazione del cespite conferito e delle azioni ricevute dal conferente.

L’art. 79 della legge n. 742 del 1986 stabilisce che le plusvalenze emergenti in conseguenza di operazioni di fusione e concentrazione di società di assicurazioni godono di un regime di sospensione di imposta, che comporta che qualsiasi plusvalore emerga per effetto di un maggior valore delle azioni ricevute rispetto a quello di mercato di per sé implica l’applicazione della norma agevolativa.

Ai sensi dell’art. 37 del D.P.R. n. 600 del 1973 i profitti di impresa sono tassabili a carico di chi ne risulti l’effettivo percettore, ancorché per il tramite di soggetti interposti, a condizione che si dimostri l’apparenza degli atti compiuti, in quanto dissimulanti una divergente situazione.

Conseguentemente l’imputazione di un determinato atto ad un soggetto diverso da quello che i documenti negoziali indichino come autore va opportunamente provato dall’Amministrazione Finanziaria e quest’ultima non è autorizzata dal mero riscontro del verificarsi di un risparmio fiscale.

I vizi afferenti alla deliberazione di remunerazione degli amministratori non toccano la debenza delle relative somme in assenza di iniziative impugnatorie che siano assunte dai soggetti legittimati e che approdino all’annullamento dell’atto.

Conseguentemente tali vizi non interferiscono sulla deducibilità dell’esborso quale spesa inerente all’esercizio d’impresa, in quanto eseguita sulla scorta di un titolo efficace, non annullato ancorché annullabile.

IRPEG – Disavanzo di fusione – Rivalutazione del magazzino – Iscrizione di un avviamento – Legittimità – Operazioni deliberate dopo il 14 gennaio 1995 – Irrilevanza fiscale.

Aggiornamento del personale – Costi – Art. 74, comma 1, TUIR – Deducibilità.

Cass. sez. trib. 8 marzo 2002, n. 3413, in Giur. imp. 2002, pag. 865.

Nel vigore dell’art. 16 del D.P.R. n. 598 del 1973 e dell’art. 123 del TUIR il disavanzo di fusione in assenza di concambio può essere utilizzato per consentire la rivalutazione o l’iscrizione *ex novo* in bilancio di quegli elementi che hanno giustificato il costo di acquisizione della partecipazione, ovviamente se ancora esistenti alla data delle fusioni, comprese le rimanenze di magazzino e l’avviamento, permettendo così di non vanificare il valore fiscalmente riconosciuto della partecipazione stessa.

Solo per le operazioni di fusione deliberate successivamente al 14 gennaio 1995 il disavanzo di fusione non è utilizzabile per iscrizioni di valore in franchigia di imposta, a qualsiasi voce, forma o titolo.

I costi per l’aggiornamento del personale sono disciplinati dall’art. 74, comma 1 del TUIR.

Conseguentemente la società che ha sostenuto tali costi può scegliere tra la deduzione nell'esercizio in cui la spesa è stata erogata e la deduzione in quote costanti nell'esercizio stesso e in un certo numero di quelli successivi.

Commissione Tributaria Centrale

IRPEG – Accertamento – Società cancellata dal registro delle imprese – Legittimazione sostanziale e processuale – Rapporti non definiti.

Avviso di accertamento – Notificazione a mezzo posta – Sussiste – Persona non identificata – Mancanza di attestazione sulla copia del rapporto tra destinatario e consegnatario – Nullità.

Comm. Centrale, sez. XVIII 18 ottobre 2002, n. 7440, ne Il fisco 46/2002, fasc. n. 1, pag. 17127.

La società non si estingue dopo la cancellazione dal registro delle imprese, qualora siano ancora pendenti rapporti giuridici o contestazioni giudiziali. Ne consegue che una società costituita in giudizio non solo non perde la legittimazione processuale a seguito della sua sopravvenuta cancellazione dal registro delle imprese e, altresì, che la rappresentanza sostanziale e processuale della stessa permane per i rapporti non definitivi o rimasti in sospeso nei medesimi organi che la rappresentavano prima della formale cancellazione.

E' nulla la notificazione a mezzo posta che non sia stata effettuata nelle mani del destinatario ma a mani di persona non identificata e senza che nell'avviso di ricevimento sia contenuta alcuna attestazione di un rapporto tra destinatario e consegnatario della copia notificata.

Commissioni Tributarie di merito

IRPEG – Redditi di impresa – Sanzioni irrogate dall'Autorità Antitrust – Indeducibilità.

Comm. trib. prov. di Cagliari, sez. I 2 luglio 2002, n. 347, ne Il fisco 42/2002, fasc. n. 1, pag. 15729.

L'art. 75 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, con il quale si stabilisce, ai fini della deducibilità dal reddito, il rapporto tra componenti negativi e l'attività d'impresa, presuppone che entrambi i termini siano giuridicamente leciti e non può riguardare le ipotesi in cui l'imprenditore agisce *contra jus*, per cui non sono deducibili dal reddito d'impresa le sanzioni irrogate dall' *Antitrust*.

REDDITI DI CAPITALE

Dottrina

“Nuovo schema di certificazione degli utili corrisposti, delle ritenute operate, delle imposte sostitutive applicate e del credito d'imposta spettante di cui all'art. 7-bis del D.P.R. n. 600/1973. Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 28 novembre 2002” di M. BUSNELLI, ne Il fisco 2/2003, fasc. n. 1, pag. 473.

L'A. commenta il nuovo modello da utilizzare per la certificazione degli utili societari corrisposti dal 1° gennaio 2002 (approvato con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 28 novembre 2002).

La nuova certificazione, che deve essere rilasciata entro il 31 marzo 2003, contiene informazioni maggiori rispetto a quelle che dovevano essere indicate nel modello precedente (approvato col D.M. 4 febbraio 1998), specie per quanto riguarda l'identificazione della società emittente e la stratificazione temporale degli utili in funzione della data della delibera di distribuzione (infatti, la

misura del credito d'imposta dipende non dalla data di incasso di dividendo bensì da quella della relativa delibera). Inoltre, nello spazio riservato alle annotazioni potranno essere fornite informazioni utili per il contribuente cui è destinata la certificazione e da utilizzare in sede di dichiarazione dei redditi, specialmente in caso di dividendi di fonte estera, quali la ritenuta subita all'estero e la misura convenzionalmente prevista nonché il cambio di conversione in euro. (N.M.)

“ La nuova previdenza complementare. Le agevolazioni fiscali per il sottoscrittore” di L. DEZZANI, ne Il fisco 43/2002, fasc. n. 1, pag. 15906.

L'Autore, dopo aver sintetizzato il regime fiscale delle contribuzioni versate alle forme pensionistiche complementari e delle prestazioni erogate dalle suddette forme, affronta la problematica relativa alla continuità di debenza della contribuzione datoriale e della messa a disposizione di quote di TFR, in ipotesi di trasferimento volontario della posizione individuale di un lavoratore dipendente dal fondo negoziale ad un fondo aperto. Al riguardo l'A. riporta le conclusioni del parere *pro veritate* del Prof. TREU reso per le Associazioni di categoria interessate a tale problematica.

In sintesi, ancorché allo stato della legislazione vigente non è ammissibile la trasportabilità automatica dei contributi datoriali e del TFR, è ammissibile la legittimità di un accordo collettivo (o regolamento aziendale) che, in concomitanza con il trasferimento volontario di uno o più dipendenti da un fondo pensione negoziale ad uno aperto, disponga e disciplini il contestuale conferimento del TFR maturando e del contributo datoriale al fondo pensione di destinazione. (CLP)

“Gli strumenti di finanziamento <<ibridi>>” di M. IAVAGNILIO, in Corr. trib. 2003, pag. 122.

In tema di riforma del diritto societario, notevole rilievo assume la materia del finanziamento della società per azioni i cui principi sono stati trasposti nell'art. 2346, sesto comma, del codice civile che fa salva la possibilità per la società, a seguito dell'apporto da parte di soci o di terzi anche di opere o servizi, di emettere strumenti finanziari forniti di diritti patrimoniali o diritti di partecipazione, escluso il voto nell'assemblea generale degli azionisti. Prevede, inoltre, l'art. 2411 primo e secondo comma, cod. civ. in tema di diritti degli obbligazionisti, l'ipotesi di subordinare la restituzione del capitale e degli interessi alla soddisfazione dei diritti di altri creditori e di legare i tempi e l'entità del rimborso nonché del pagamento degli interessi in funzione di parametri oggettivi anche relativi all'andamento economico della società.

Con tali disposizioni sembrerebbe che il legislatore abbia voluto ampliare la possibilità di ricorso al mercato dei capitali attraverso l'offerta, non soltanto di titoli di debito, ma anche di “strumenti ibridi” i quali sarebbero suscettibili, a seconda dei casi, di generare fattispecie reddituali assimilabili, dal punto di vista fiscale, alle partecipazioni ovvero al debito, ovvero ad entrambe.

In quest'ottica, il collocamento degli strumenti “ibridi” nell'una o nell'altra categoria reddituale prescinderebbe dalla qualificazione civilistica dello strumento, posto che tale ultima valutazione è incentrata su aspetti diversi da quelli che interessano il profilo fiscale, quali nello specifico quelli della ricerca dei soggetti su cui cade il rischio di fallimento, dei rapporti tra potere di gestione e rischio, della tutela dei terzi sul mercato dei capitali, dei meccanismi atti ad evitare forme occulte di traslazione del rischio ai creditori.

Pertanto, la qualificazione fiscale degli strumenti “ibridi” deve essere autonoma rispetto a quella civilistica, che pur tuttavia costituisce un aspetto non decisivo, ma significativo per l'elaborazione della disciplina impositiva.

Potrebbe, ad esempio, accadere che da un punto di vista civilistico e contabile, il finanziamento attraverso tali strumenti dia origine ad una posta di debito iscritta al passivo dello stato patrimoniale del soggetto finanziato, mentre fiscalmente si determini l'assimilazione degli strumenti “ibridi” alle partecipazioni in relazione ai diritti amministrativi e patrimoniali insiti nello strumento medesimo.

In tale ipotesi, la remunerazione potrebbe essere trattata come un dividendo anziché un interesse e, in caso di realizzo, emergerebbe una plusvalenza su partecipazioni anziché una plusvalenza su

titoli di debito, con conseguente possibilità di applicazione del regime di *participation exemption* di prossima introduzione.

L'indeterminatezza della materia suggerisce pertanto, l'introduzione di criteri e condizioni "fiscali", anche in un'ottica antielusiva, affinché uno strumento finanziario ibrido sia ricondotto o meno nell'ambito del regime fiscale applicabile alle partecipazioni. In tale contesto, si ipotizza l'adozione di una norma di sbarramento, di tipo quantitativo, che, in caso di incertezze, consenta la deduzione in capo all'emittente di un ammontare della remunerazione non superiore ad un interesse di mercato, con assoggettamento della differenza al regime proprio degli utili d'impresa.

In caso di realizzo potrebbe essere conferita valenza decisiva alla circostanza se al possessore dello strumento ibrido, oltre alla partecipazione agli utili, venga attribuito anche il diritto di partecipare alla ripartizione del saldo attivo, in ipotesi di scioglimento della società. Tale diritto potrebbe consentire l'assimilazione, sotto il profilo fiscale, dell'apporto e della restituzione rispettivamente alle ipotesi di conferimento in società e di recesso del socio rendendosi così applicabile la disciplina dell'art. 44, comma terzo, TUIR (A.F.)

“Emersione delle attività detenute all'estero – Il nuovo scudo fiscale” di E. MIGNARRI, ne Il fisco 44/2002, fasc. n. 1, pag. 16445.

L'articolo – redatto prima della definitiva approvazione della manovra finanziaria per il 2003, contenuta sia nella L. n. 289/2002 (legge finanziaria 2003) sia nel D.L. n. 282/2002, convertito, con modificazioni, nella L. n. 27/2003 – commenta la versione “originaria” della disposizione con la quale è stata introdotta la nuova edizione del cosiddetto “scudo fiscale” (cioè l'art. 12 del disegno di legge finanziaria). Come è noto (cfr. la ns. circ. inf. n. 3/2003 del 20 febbraio 2003) le modifiche apportate alla versione “originaria” sono state numerose e di particolare rilievo; inoltre, è stato pubblicato un nuovo modello di dichiarazione riservata, con relative istruzioni (Disposizione del 3 marzo 2003) e taluni chiarimenti sono stati forniti dall'Agenzia delle Entrate con la circ. n. 13/E del 24 febbraio 2003 e, successivamente, con la circ. 25/E del 30 aprile 2003.

Oggetto dell'articolo è, quindi, l'attuale art. 6 del D.L. n. 282 citato che, rispetto al testo originario, si differenzia sia per la data in relazione alla quale è richiesta la detenzione all'estero delle attività da far emergere (ora unificata, sia per il rimpatrio che per la regolarizzazione, al 31 dicembre 2001) sia per la possibilità di assolvere l'onere – cioè la somma commisurata al valore delle attività emerse indicato nella dichiarazione – nella misura del 2,5% se le operazioni si perfezionano entro il 16 maggio (originariamente: aprile) 2003 (cioè siano tutti gli adempimenti posti a carico dei contribuenti, ricevendo copia della dichiarazione presentata).

Con tali precisazioni, sono quindi descritte le principali implicazioni dell'operazione di emersione, quali desumibili anche dalle precedenti istruzioni dell'Agenzia, le quali sono peraltro richiamate nella circ. n. 13/E citata. (N.M.)

“Obblighi di comunicazione per gli investimenti all'estero di natura finanziaria” di R. MURER, ne Il fisco 45/2002, fasc. n. 1, pag. 16757.

Dopo una rapida descrizione degli obblighi previsti dal D.L. n. 167/1990 – che disciplina il monitoraggio fiscale degli investimenti esteri -, tanto per i contribuenti, residenti e non, quanto per gli intermediari finanziari italiani, e dopo aver esaminato l'attuale disciplina sanzionatoria a corredo di detti obblighi (a tale riguardo, viene espressa l'opinione, condivisibile, secondo la quale si tratta pur sempre di sanzioni amministrative tributarie, con conseguente applicabilità degli istituti generali previsti dal D.Lgs. n. 472/1997), viene esaminato un caso concreto – e piuttosto complesso – di applicazione della disciplina.

In particolare, vengono descritte le implicazioni derivanti dalla sottoscrizione di polizze assicurative sulla vita emesse da compagnie estere. A tale riguardo, l'A. osserva come, non essendo prevista l'applicazione di ritenute alla fonte/imposte sostitutive da parte degli intermediari italiani, ancorché curino la riscossione dei redditi assicurativi, si ponga il dubbio se dette polizze debbano essere indicate nella dichiarazione del contribuente nel quadro RW, dedicato al monitoraggio fiscale. Secondo l'A., se i redditi in esame sono corrisposti dalla compagnia estera direttamente al

beneficiario, quest'ultimo dovrà dichiarare le consistenze, gli investimenti ed i disinvestimenti effettuati all'estero e conseguenti alla polizza; se, invece, i redditi sono riscossi per il tramite di un intermediario residente, ed a condizione che anche la conclusione del contratto sia avvenuta con l'intervento di un intermediario residente, non si dovrà compilare il quadro RW, fermo restando che, non essendo stato applicato prelievo alla fonte, i redditi dovranno essere indicati nel quadro RI (tassazione ordinaria) o RM (tassazione sostitutiva), su opzione del contribuente.

L'A. commenta la Ris. Min. n. 215/E del 4 luglio 2002: in essa viene ribadito che dette polizze sono attività estere di natura finanziaria, da cui scaturiscono redditi di fonte estera, con obbligo di indicazione sul quadro RW. L'A. osserva che tale obbligo sussiste solo nel caso in cui non vi sia riscossione dei redditi tramite un intermediario residente (ancorché il contratto sia stato stipulato con l'intervento di quest'ultimo), anche perché, altrimenti, la risoluzione sarebbe in contrasto con la circolare ministeriale n. 165/E del 24 giugno 1998. (N.M.)

“Primi dubbi sul regime delle imprese di assicurazione” di A. SANTI, in Corr. trib. 2003, pag. 40.

Dal D.L. n. 209/2002 scaturiscono specifiche conseguenze impositive per le imprese di assicurazione, a motivo di un duplice intervento, sostanzialmente volto ad anticipare gli effetti finanziari connessi alla fiscalità delle riserve tecniche obbligatorie iscritte in bilancio. Da un lato, infatti, è stata introdotta una nuova forma di prelievo che grava sullo stock delle riserve matematiche dei rami vita, esistente alla fine di ogni esercizio, che verrà recuperato dal 2005 a fronte delle ritenute e delle imposte sostitutive da applicare alle prestazioni erogate.

Dall'altro, invece, viene limitata, la deducibilità dal reddito d'impresa – e correlativamente, dal valore della produzione tassabile ai fini dell'IRAP – della variazione incrementativa, delle riserve sinistre dei rami danni; l'eccedenza rispetto al plafond stabilito formerò oggetto di riprese fiscali in diminuzione dell'imponibile, per quote costanti, nei nuovi esercizi.

Per quanto riguarda il ramo vita di specifico interesse del Gruppo, la disposizione contenuta nel decreto stabilisce che, a decorrere dal periodo d'imposta 2003, le imprese di assicurazioni devono versare un'imposta pari allo 0,20% della consistenza delle riserve matematiche dei rami vita, iscritte nel bilancio dello stesso periodo d'imposta. Sono espressamente escluse dalla base di computo del prelievo le riserve relative ai contratti che hanno per oggetto il rischio di morte e invalidità permanente da qualsiasi causa derivante, ovvero le polizze per il rischio di non autosufficienza (*Long Term Care*) nonché quelle relative alle forme di previdenza complementare.

L'imposta pagata costituisce, per espressa previsione normativa, un credito a valere per il versamento dovuto a partire dal 1° gennaio 2005, delle ritenute sui rendimenti al capitale da corrispondere in dipendenza dei contratti di assicurazione sulla vita (art. 6 L. n. 482/85) e delle imposte sostitutive di cui all'art. 26-ter del D.P.R. n. 600/1973 sui redditi di capitale di cui all'art. 41, comma 1, lett. *g-quarter* e *g-quinquis*) del TUIR. Circa le modalità di utilizzo del credito per l'imposta pagata è chiaro, secondo l'A., che lo stesso prescinde dal sistema applicativo tratteggiato dall'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997 e, correlativamente, non è subordinato ad alcun limite che dovesse essere a quell'epoca risultare fissato per le compensazioni. (CLP)

Prassi Amministrativa

Imposte sui redditi – Redditi di capitale – Redditi di fonte estera – Contratti assicurativi sottoscritti da soggetti italiani – Adempimenti dei sottoscrittori e del rappresentante fiscale in Italia – Art. 10, comma 3, del D.Lgs. 18 febbraio 2000, n. 47 – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.

Ris. Agenzia delle Entrate 24 dicembre 2002, n. 394/E, ne Il fisco 2/2003, fasc. n. 2, pag. 669.

In ordine agli adempimenti connessi alla sottoscrizione da parte di soggetti italiani di contratti assicurativi con società non residenti, l'Agenzia delle Entrate precisa che tali contratti impongono

ai sottoscrittori l'obbligo di indicazione del modulo RW del modello Unico, se il loro valore supera 12.500 €

Tale obbligo non sussiste per i certificati in serie o in massa e per i titoli in gestione o in amministrazione presso gli intermediari residenti.

I sottoscrittori dei contratti in oggetto non sono tenuti alla loro indicazione in dichiarazione se sono conclusi per il tramite dell'intermediario italiano cui è conferito l'incarico di incassare i proventi derivanti dai contratti stessi. (E.M.)

REDDITI DI IMPRESA

Dottrina

“L'irrazionalità dei nuovi criteri di valutazione delle partecipazioni” di J. BLOCH, in Corr. trib. 2003, pag. 37.

L'A., dopo aver posto l'accento sul carattere forfetario e convenzionale del parametro (la variazione del patrimonio netto) assunto dal TUIR per la determinazione delle svalutazioni fiscalmente deducibili delle partecipazioni immobilizzate non negoziate in mercati regolamentati, esamina i nuovi criteri di valutazione delle partecipazioni introdotti dal D.L. n. 209/2002, con particolare riguardo all'obbligo di rideterminare il valore minimo delle partecipazioni al lordo delle diminuzioni patrimoniali derivanti da distribuzioni di riserve di utili intervenute successivamente alla data di approvazione dell'ultimo bilancio anteriore all'acquisto delle partecipazioni (art. 1, comma 1, lett. a) del D.L. n. 209/2002). L'A. ritiene distorsiva la scelta operata dal legislatore, posto che la ricomprensione delle distribuzioni di riserve di utili nel novero degli elementi rilevanti ai fini del computo della diminuzione percentuale del patrimonio della partecipata, da assumere a base della determinazione della svalutazione fiscalmente deducibile, rispondeva anche all'esigenza di evitare effetti di doppia imposizione sui medesimi plusvalori, in precedenza già assoggettati ad imposizione sia presso la società sia presso i soci che avevano cedute le relative partecipazioni. L'effetto distorsivo è peraltro destinato ad amplificarsi con l'avvento della futura riforma fiscale, che prevede l'indeducibilità delle minusvalenze da realizzo relative a partecipazioni in società con o senza personalità giuridica, sia residenti che non residenti, che risultino riconducibili alla categoria delle immobilizzazioni finanziarie.

L'A. ritiene infine che l'obbligo di rideterminare il valore minimo delle partecipazioni al lordo delle diminuzioni patrimoniali derivanti da distribuzioni di riserve di utili intervenute successivamente alla data di approvazione dell'ultimo bilancio anteriore all'acquisto delle partecipazioni si traduca in un effetto di “tassazione retroattiva di fatti remoti”, del tutto inespessivi di capacità contributiva. (FDA)

“Minusvalenze non realizzate deducibili in cinque esercizi”, di R. FANELLI, in Corr. trib. 2003, pag. 19.

L'articolo prende in esame le modifiche introdotte dall'art. 1, comma 1, lett. b), del D.L. n. 209/2002, convertito con modifiche nella L. n. 265/2002, al regime fiscale previsto per le minusvalenze non realizzate relative a partecipazioni che costituiscono immobilizzazioni finanziarie. Secondo tale norma le suddette minusvalenze sono deducibili in quote costanti nell'esercizio in corso e nei quattro successivi.

L'A. descrive, in linea generale, l'ambito oggettivo ed i termini di decorrenza della norma ed osserva che, in sostanza, le modifiche in questione non comportano una vera e propria indeducibilità di componenti negativi, ma soltanto un mero differimento del relativo onere fiscale.

In particolare, mentre agli effetti civilistici, la svalutazione sarà imputata a conto economico in un unico esercizio, fiscalmente, si dovrà effettuare, prima, una variazione in aumento per un importo pari ai 4/5 della minusvalenza iscritta, e poi, nei quattro esercizi successivi, una variazione in

diminuzione (1/5 per ogni esercizio). Agli effetti contabili si dovrà rilevare un credito per imposte differite nell'esercizio di competenza che si riassorbirà nei quattro esercizi successivi. (P.M.).

“Note minime in tema di riforma del sistema fiscale tassazione delle imprese”, di F. GHISELLI, in Boll. trib. 2002, pag. 1695.

L'articolo fa seguito ad altri dello stesso Autore che, nel loro insieme, intendono compiere un *excursus* delle disposizioni contenute nell'art. 4 del disegno di legge delega per la riforma del sistema fiscale italiano (ora Legge n. 80 del 2003, pubblicata nella G.U. del 18 aprile scorso), al fine di evidenziarne problemi interpretativi e possibili incertezze applicative. In particolare vengono formulate le seguenti osservazioni.

Consolidato nazionale

La previsione di “esclusione dal concorso alla formazione del reddito dei compensi corrisposti alle e ricevuti dalle società con imponibili negativi”, non potendo che intendersi riferita ai corrispettivi delle operazioni infragruppo aventi ad oggetto prestazioni di servizi e cessioni di beni produttivi di ricavi, viene reputata superflua, in quanto già implicita nel sistema di tassazione consolidata previsto dalla riforma.

Consolidato internazionale

In caso di opzione per il consolidato internazionale, la base imponibile deve intendersi quale aggregato unico a livello mondiale. L'interpretazione di determinare un reddito imponibile relativo al consolidato nazionale e uno al consolidato internazionale non troverebbe infatti riscontro nella lettera della legge.

In base alla circostanza che nello stesso art. 4 lett. b) sia fatto riferimento ai criteri contenuti nel decreto di attuazione di cui all'art. 127-*bis* del TUIR – imputazione alla controllante residente in proporzione alla quota di partecipazione agli utili diretta e indiretta – e al contempo stabilito il principio in base al quale, “al contrario di quanto previsto per il consolidato domestico”, il calcolo della somma algebrica degli imponibili debba avvenire “solo proporzionalmente alla quota di partecipazione complessiva direttamente e indirettamente posseduta”, l'Autore auspica chiarimenti circa l'ambito applicativo delle citate disposizioni (se, in particolare, per entrambe, o solo per la prima di esse, il riferimento sia solo alle società non residenti).

In ragione del rinvio alle norme che regolano il consolidato nazionale, e quindi anche alla regola della necessaria identità del periodo di imposta per ciascuna società del gruppo, sarebbe opportuno che, per le controllate non residenti che entrino a far parte del gruppo nel corso del quinquennio di riferimento, venga prevista una durata della prima opzione obbligatoria non superiore a quella residua del consolidamento.

Esenzione delle plusvalenze ed effettiva attività commerciale

La nozione di “effettiva attività commerciale”, rilevante ai fini dell'esenzione delle plusvalenze realizzate sulle partecipazioni deve essere intesa, secondo l'Autore, nell'ampia accezione prevista dall'art. 2195 del c.c., comprensiva, pertanto, conformemente a quanto già affermato in via interpretativa dall'Agenzia delle Entrate con riferimento alla normativa CFC, anche delle attività di tipo bancario, finanziario e assicurativo;

Modalità di presentazione della dichiarazione di gruppo

Contrariamente alla Relazione al disegno di legge delega, che appare orientata alla presentazione di un'unica dichiarazione per tutte le società consolidate, l'Autore ritiene più appropriato che ciascuna controllata presenti alla controllante una apposita dichiarazione, privata del quadro di determinazione delle imposte, che costituisca parte integrante della dichiarazione della controllante. Tale ultimo documento conterrà, in aggiunta, quadri di gruppo per la determinazione della somma degli imponibili e delle imposte dovute. Una diversa impostazione non risulterebbe perfettamente in linea con la previsione della legge delega - in quanto, avocando alla controllante il potere di determinazione degli imponibili anche delle società controllate, nell'ambito di un'unica dichiarazione, metterebbe in discussione il concetto di “possesso dei redditi” quale presupposto dell'imposta, nonché la stessa soggettività passiva - e inoltre porrebbe rilevanti problemi di individuazione del livello di responsabilità degli amministratori della controllante, e delle controllate, in relazione alla rappresentazione fiscale di fatti giuridici realizzatesi in capo a tali entità. (P.T.)

“Il controllo di congruità del compenso degli amministratori di società” di F. MENTI, in Boll. trib. 2002, pag. 1687.

Secondo il nuovo ordinamento della Giurisprudenza della Corte di Cassazione (9 maggio 2002, n. 6599) il controllo sulla congruità dei compensi liquidati agli amministratori delle società non può rientrare tra i poteri di accertamento dell'Amministrazione Finanziaria posto che la disposizione contenuta nell'art. 62, comma 3, TUIR non pone un limite tendenzialmente oggettivo all'ammontare massimo della spesa deducibile per compensi agli Amministratori, precludendo ogni possibilità di recuperare legittimamente a tassazione il compenso per carenza del requisito d'inerenza all'attività d'impresa.

Secondo l'Autore questa giurisprudenza non impedisce all'Amministrazione di valutare la congruità dei costi e dei ricavi dichiarati rispetto alle dimensioni o all'oggetto dell'impresa, o la compatibilità delle operazioni economiche d'impresa che contribuiscono alla determinazione del reddito imponibile secondo criteri di economicità, oppure se il reddito dichiarato si rilevi adeguato agli investimenti di capitale e all'impiego dell'imprenditore nell'impresa.

Secondo l'A. non sono condivisibili le conclusioni della Corte quando propongono l'introduzione di una clausola generale antielusiva che legittimi l'Amministrazione finanziaria a valutare se le singole operazioni siano state poste in essere nel rispetto delle regole di “valide ragioni economiche”. In particolare, occorre chiedersi se si rilevi compatibile con il complesso delle disposizioni che disciplinano la determinazione del reddito d'impresa, l'introduzione di una clausola generale che assoggetti ogni operazione a riscontro della presenza di valide ragioni economiche.

Requisito richiesto nell'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600/1973 ma con riferimento ai singoli atti, fatti e negozi, i quali anche se collegati tra loro consentono la realizzazione di una o più delle operazioni elencate alle lettere da a) a f) del comma 3 del predetto articolo, le quali presentano delle peculiarità che assegnano alle operazioni stesse una loro autonomia nel contesto di quelle rilevanti ai fini dell'imposizione sui redditi e, di conseguenza, anche una loro maggiore idoneità a divenire occasione per eludere l'imposizione.

Più difficile sembra riscontrare le medesime peculiarità alle operazioni che vengono poste in essere nell'esercizio dell'attività d'impresa, dato che la gestione è nel suo complesso, intesa come una realtà economica unitaria. (CLP).

Prassi Amministrativa

Decreto Legge 24 settembre 2002, n. 209, convertito con modificazioni dalla legge 22 novembre 2002, n. 265 – Chiarimenti in materia di fiscalità d'impresa.

Circ. Agenzia delle Entrate 26 novembre 2002, n. 85/E, in Boll. trib. 2002, pag. 1713.

Per un commento si veda la Ns. Circolare Informativa n. 11/2002.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Redditi di impresa – Costo relativo all'accordo conciliativo in materia di lavoro – Deducibilità nell'esercizio in cui l'intesa è resa esecutiva dal giudice.

Cass. sez. trib. 19 ottobre 2001, n. 12788, in Boll. trib. 2002, pag. 1663.

Il costo relativo all'accordo conciliativo in materia di lavoro può essere dedotto dal reddito d'impresa nell'esercizio in cui l'intesa è resa esecutiva dal giudice, verificandosi solo in tale momento il requisito della certezza previsto dall'art. 74, D.P.R. 597/73.

Redditi di impresa – Inerenza – Costi deducibili – Somme dovute per condono previdenziale – Deducibilità – Certezza dell’esistenza del costo – Pagamento delle somme da condono – Necessità.

Cass. sez. trib. 24 ottobre 2001 n. 13049, in Riv. dir. trib. 2002, II, pag. 673.

La deducibilità dal reddito di impresa delle somme pagate per condono previdenziale, deve avere luogo nel periodo di imposta in cui le suddette somme sono corrisposte, in quanto solo in quel momento sussiste la certezza dell’esistenza del componente reddituale.

Con nota di S. DONATELLI, “Alcune precisazioni sulla imputazione temporale delle somme pagate per condoni previdenziali”.

Redditi di impresa – Imputazione dei costi e dei ricavi – Principio di competenza – Necessità di imputazione degli elementi di reddito in base al principio di certezza – Momento rilevante per la valutazione della certezza – Combinato disposto degli artt. 74 del D.P.R. 597/1973 e 14 del D.P.R. 600/1973 – Certezza degli elementi di reddito da valutarsi al momento della redazione della dichiarazione fiscale – Conseguenze.

Cass. sez. trib. 27 febbraio 2002, n. 2892, in Boll. trib. 2002, pag. 1664.

In base all’art. 74 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, i costi e gli oneri dovrebbero concorrere a formare il reddito dell’esercizio di competenza a meno che la loro esistenza od il loro ammontare non siano ancora certi, nel qual caso avrebbero dovuto essere calcolati nel periodo d’imposta in cui si fossero verificate tali condizioni, e pertanto, mirando contemporaneamente a salvaguardare sia la necessità di computare tutte le componenti nell’esercizio di competenza che l’esigenza di non addossare ai contribuenti un onere troppo difficile da rispettare, la predetta norma deve essere interpretata nel senso che il dovere di conteggiarli nell’anno di riferimento si attesta soltanto di fronte a quei ricavi ed a quei costi che non siano ancora noti all’atto della determinazione del reddito e, cioè, al momento della redazione e presentazione della dichiarazione e depongono, invero, in tal senso non soltanto la lettera e la finalità della legge, ma anche la correlativa disposizione di cui all’art. 14 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, in forza del quale le società e gli enti il cui bilancio o rendiconto deve essere approvato, per legge o per statuto, da un’assemblea o da altri organi, possono inserire nelle scritture contabili tutti gli aggiornamenti consequenziali fino al termine stabilito per la presentazione della dichiarazione, dovendo al riguardo ritenersi che quest’ultima previsione sia altamente significativa, anche perché in seguito è stata estesa ad ogni soggetto in regime di contabilità semplificata – art. 9, comma 1, lett. b, del D.L. 2 marzo 1989, n. 69 - e, soprattutto, è in linea con la Direttiva CEE 18/7/1978, secondo cui occorre tener conto di tutte le perdite ed i rischi anche se conosciuti soltanto fra la data di chiusura del bilancio ed il giorno della sua compilazione.

Con nota redazionale con precedenti in dottrina e giurisprudenza.

Redditi di impresa – Operazioni elusive – Cessioni di crediti – Art. 3, L. n. 724 del 1994 – Inclusione – Decorrenza dal periodo d’imposta in corso al 30 settembre 1994 – Rettifica per il 1988 – Illegittimità.

Perdite su elementi certi e precisi – Crediti di rilevante valore – Cessione a prezzi simbolici – Prova del tentativo di esazione – Necessità.

Cass. sez. trib. 23 maggio 2002, n. 7555, in Giur. imp. 2002, pag. 824.

L’art. 3 della legge 23 dicembre 1994, n. 724, ha incluso le perdite su crediti tra le operazioni previste dall’art. 10 della legge 29 dicembre 1990, n. 408, nei cui confronti l’Amministrazione finanziaria è legittimata a disconoscere i vantaggi fiscali se realizzate in assenza di valide ragioni economiche ed allo esclusivo scopo di ottenere fraudolentemente un risparmio d’imposta.

Conseguentemente l'esplicita applicazione di tale normativa anti-elusiva ai fini delle imposte sui redditi alle cessioni di crediti realizzate a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 30 settembre 1994 esclude la legittimità della rettifica effettuata nel 1991 a tali operazioni realizzate nel 1988.

L'art. 66, comma 3 del TUIR dispone la deducibilità dal reddito d'impresa delle perdite su crediti risultanti da elementi certi e precisi senza attribuire alcun rilievo alle modalità ed agli strumenti utilizzati per far emergere tali perdite in bilancio.

Conseguentemente in caso di cessione *pro soluto* di crediti di ingente valore ad un prezzo simbolico il mancato esperimento da parte dell'impresa di un qualsiasi tentativo di esazione non esonera il contribuente dalla dimostrazione specifica e concreta della perdita subita.

Redditi di impresa – Plusvalenze patrimoniali – Costi non riconosciuti capitalizzati ad incremento dei beni ammortizzati – Plusvalenza tassabile ex art. 54, lett. c), D.P.R. n. 917 del 1986 – Sussiste.

Accertamento imposte sui redditi – Accertamento ex art. 39, primo comma, lett. d), del D.P.R. n. 600 del 1973 – Accertamento fondato sul comportamento antieconomico del contribuente – Potere dell'Amministrazione finanziaria di disconoscere la valutazione economica data in bilancio – Legittimità dell'accertamento – Conseguenze.

Accertamento imposte sui redditi – Accertamento ex art. 39, primo comma, lett. d), del D.P.R. n. 600 del 1973 – Presupposti – Utilizzabilità del metodo anche in presenza di contabilità formalmente regolare – Sussiste.

Onere probatorio della sussistenza dei costi a carico del contribuente.

Redditi di impresa – Imputazione dei costi di ripianamento perdite all'esercizio di competenza – Imputazione all'esercizio in cui si è verificata la delibera assembleare – Conseguenze.

Cass., sez. trib. 30 luglio 2002, n. 11240, in Boll. trib. 2002, pag. 1666.

L'iscrizione di costi non riconosciuti ad incremento del valore dei cespiti ammortizzabili determina delle plusvalenze tassabili, ai sensi dell'art. 54, lett. c), del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, dovendo al riguardo osservarsi che l'applicabilità del regime delle plusvalenze-minusvalenze non dipende dall'oggettiva natura del bene o dall'oggetto sociale, ma soltanto dalla destinazione che ai beni è stata concretamente assegnata.

All'Amministrazione finanziaria è attribuito – nell'accertamento del reddito – il generale potere di disconoscere la valutazione economica data nel bilancio, o comunque, risultante da atti o negozi giuridici, ai componenti positivi o negativi del reddito, a prescindere dall'accertamento della simulazione di tali atti e anche in presenza di una contabilità regolarmente tenuta.

In materia di imposizione del reddito d'impresa, l'Amministrazione finanziaria ha il potere di rettificare componenti negativi del reddito ai sensi dell'art. 39, comma primo, lett. d), del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, anche in presenza di una contabilità formalmente regolare.

Incombe al contribuente l'onere della prova circa l'esistenza ed inerenza dei costi e oneri deducibili.

In tema di imputazione ad esercizio di competenza dei componenti negativi di reddito, deve ritenersi che la deliberazione assembleare con la quale viene disposto un ripianamento di perdite produce immediati effetti obbligatori nei confronti dei soci che abbiano espresso una volontà in tal senso.

Redditi di impresa – Imputazione dei costi e dei ricavi – Principio di competenza – Imputazione delle perdite su crediti in ipotesi di procedura concorsuale – Imputazione al periodo d'imposta di apertura della procedura per presunzione di legge.

Verifica dei requisiti ex art. 75 del D.P.R. 917/1986 nel caso concreto – Necessità.

Contributi AIMA – Competenze – Esercizio in cui è emesso il relativo decreto di liquidazione – Sussiste.

Cass. sez. trib., 4 settembre 2002, n. 12831, in Boll. trib. 2003, pag. 68.

La norma posta dall'art. 66, comma terzo, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, non costituisce una deroga al principio più generale dettato dall'art. 75 dello stesso decreto, e non ha il significato di attribuire per legge i connotati della certezza e della integrità della perdita sul credito in dipendenza della apertura di una qualsiasi procedura concorsuale, ma ha il più limitato valore di introdurre una presunzione semplice, la cui applicabilità deve essere valutata nel caso concreto, senza trascurare il valore di presumibile realizzazione del credito; ne deriva, pertanto, che non costituisce violazione delle citate disposizioni di legge l'affermazione che la perdita su crediti non deve essere contabilizzata necessariamente e per intero nel periodo di esercizio in cui la procedura concorsuale si è aperta, anche se questo non autorizza il contribuente a scegliere il periodo di esercizio, fra quelli posteriori all'apertura della procedura concorsuale, in cui dedurre la perdita, rimanendo al contrario sovrana la volontà della legge che si esprime nella regola posta dal predetto art. 75, comma primo, del D.P.R. n. 917 del 1986.

In tema di individuazione dell'esercizio di competenza per l'iscrizione dei componenti positivi del reddito d'impresa, a norma dell'art. 75 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, il credito per i contributi dell'Azienda Agricola per gli Interventi sul Mercato Agricolo (AIMA) concorre a formare il reddito nell'esercizio in cui è emesso il relativo decreto di liquidazione.

Si tratta di una interpretazione contraria all'orientamento pressoché unanime della dottrina e della prassi, che non considera il rapporto di specialità fra le due norme, nel senso che rispetto al principio generale deve prevalere la norma speciale.

Redditi di impresa – Determinazione del reddito – Detrazioni – Costi relativi al ripianamento delle perdite di società partecipata – Regime ex art. 61, comma 5, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, nel testo originario – Deducibilità – Esclusione – Modifiche apportate dall'art. 1 del D.L. n. 557 del 1993 – Natura innovativa – Applicabilità retroattiva – Esclusione.

Cass. sez. trib., 30 ottobre 2002, n. 15298, ne Il fisco 42/2002, fasc. n. 1, pag. 15724.

In tema di reddito d'impresa, ai sensi dell'art. 61, comma 5, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, nel testo originario (applicabile *ratione temporis*), anteriore alle modifiche apportate dall'art. 1 del D.L. 30 dicembre 1993, n. 557 (convertito, con modificazioni, nella L. 26 febbraio 1994, n. 133), al quale va riconosciuta natura innovativa e non già interpretativa, deve essere negata la detraibilità dei versamenti effettuati per il ripianamento delle perdite di società partecipata per la parte eccedente il patrimonio netto della società risultante dopo la copertura.

REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

Dottrina

“Problematiche interpretative del nuovo modello CUD” di D. LIBURDI, in Corr. trib. 2/2003, pag. 146.

Il nuovo modello di CUD Redditi 2002, si distingue dal modello approvato per il precedente periodo d'imposta per l'inserimento di alcune novità, legate all'evoluzione delle diverse disposizioni normative. Esso, infatti, prevede l'obbligo di compilazione della certificazione in Euro; la segnalazione della situazione del contribuente rispetto alle diverse forme di previdenza complementare (ad. esempio: “vecchio iscritto”); l'inserimento di una casella nella quale deve essere segnalato il versamento di contributi versati alle forme di previdenza complementare per i familiari a carico. Va inoltre ricordato che con riferimento ai redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, nel modello CUD dovranno essere indicati i redditi di collaborazione coordinata e continuativa di cui all'art. 47, comma 1, lett. c-bis), del TUIR qualora non siano assoggettati alla disciplina dei redditi derivanti dall'attività di lavoro autonomo, come nel caso dei compensi per Amministratore percepiti dai Dottori Commercialisti.

Il CUD dovrà essere rilasciato anche per i redditi di lavoro dipendenti prodotti all'estero da un soggetto residente in Italia che soggiorna all'estero in via continuativa per un periodo superiore a 183 giorni indicando il credito d'imposta per le imposte pagate all'estero a titolo definitivo, riconosciuto direttamente dal sostituto d'imposta in sede di conguaglio. A questo proposito deve essere ricordato che l'Agenzia delle Entrate, con le Risoluzioni n. 281/2002 e 283/2002, ha avuto modo di precisare che il predetto credito d'imposta compete anche nell'ipotesi di retribuzioni convenzionali, nonché ha precisato i criteri con i quali determinare il credito stesso. (CLP).

“Brevi note sul trattamento degli incentivi all'esodo”, di A. SALVATORE, in Boll. trib. 2002, pag. 1701.

L'articolo si occupa del trattamento fiscale agevolato previsto per le somme corrisposte in occasione della cessazione del rapporto di lavoro al fine d'incentivare l'esodo dei lavoratori che abbiano superato determinati limiti d'età (55 anni per gli uomini e 50 anni per le donne).

L'art. 17, comma 4-*bis* del TUIR, com'è noto, prevede che le suddette somme siano tassate con un'aliquota pari alla metà di quella applicata per il trattamento di fine rapporto.

L'A., dopo aver inquadrato la fattispecie in questione da un punto di vista sistematico, pone l'attenzione sul requisito del raggiungimento dei citati limiti di età. In sostanza, a prescindere dall'anzianità di servizio, gli incentivi elargiti a soggetti di età inferiore ai limiti saranno tassati alla stessa aliquota prevista per il trattamento di fine rapporto.

Egli inoltre non condivide la posizione assunta dall'Amministrazione finanziaria con la C.M. n. 326/E del 23 dicembre 1996, secondo la quale è necessario che l'offerta di esodo da parte del datore di lavoro sia rivolta alla totalità dei dipendenti. Tale interpretazione sembra infatti irrispettosa del dato normativo e confliggente con la prassi aziendale, secondo la quale la proposta di esodo è sovente oggetto di trattative e accordi riservati, e sarebbe inoltre smentita sia dalle interpretazioni relative al regime previdenziale (v. circ. INPS n. 263/1997) che dalla giurisprudenza.

Altra questione esaminata è quella relativa alla possibilità per i dirigenti di fruire dell'agevolazione *de quo*. Al riguardo, l'A. ritiene condivisibile l'orientamento giurisprudenziale che nega l'ammissibilità di una limitazione di carattere soggettivo non desumibile né dal testo di legge né dalla *ratio* della norma.

Il suddetto regime agevolativo, infine, non può trovare applicazione qualora il lavoratore non abbia diritto alla prosecuzione del rapporto di lavoro per raggiungimento dell'età pensionabile. In tal caso, infatti, le somme eventualmente corrisposte ad integrazione del TFR verranno assoggettate a tassazione con l'aliquota normalmente applicabile. (P.M.).

“I diritti di opzione e di apprezzamento delle azioni quali forme di pagamento, particolarmente nei confronti dei dipendenti” di G. VERNA, in Riv. dott. comm. 5/2002, pag. 797.

L'articolo intende individuare appropriati criteri di valorizzazione ed esposizione in bilancio dei piani di *stock option* rivolti ad amministratori e dipendenti, alla luce dell'evoluzione in atto nei principi contabili internazionali (segnatamente quelli emanati dallo IASB, che a partire dal 2005 saranno introdotti nell'ordinamento comunitario) e delle prescrizioni del codice civile.

Vengono a tal fine individuati i seguenti momenti rilevanti dell'attuazione del piano:

- la data dell'offerta (*grant date*), in cui la società assume l'obbligo di emettere azioni e riservarne la sottoscrizione ai beneficiari, ad un prezzo predeterminato (che si presume più favorevole di quello di mercato alla data di esercizio), condizionatamente al verificarsi di certi eventi (normalmente, che il beneficiario presti ancora la propria attività nella società);
- la data in cui ciascun beneficiario diventa titolare del diritto di opzione (*vesting date*), essendosi verificate le condizioni previste dal piano, in cui nasce per la società l'obbligo ad emettere le azioni a semplice richiesta dell'avente diritto;
- la data in cui il dipendente esercita il diritto di opzione (*exercise date*).

In merito alla valorizzazione dei piani di *stock option*, si ritiene appropriato l'utilizzo del criterio del *fair value* del diritto di opzione sottostante, atteso che lo stesso costituisce il corrispettivo dei

servizi resi all'impresa dai dipendenti/amministratori beneficiari. In concreto, tale valore sarà determinato avuto riguardo alla quotazione delle azioni oggetto del piano, se negoziate in mercati regolamentati, ovvero, in assenza di quotazione, sulla base dei cosiddetti *option price models*.

Con riferimento a tempi e modalità di contabilizzazione delle operazioni, l'Autore sostiene che – tenuto conto che le prestazioni rese dai beneficiari del piano sono acquisite alla società con continuità lungo l'intero periodo di riferimento dello stesso, e che la contabilità ha la funzione di rilevare le risorse ricevute e il loro consumo nella produzione – l'iscrizione debba essere operata a partire dalla data dell'offerta e fino a quella di completo espletamento dei servizi rilevanti ai fini della *stock option* (quindi, dalla *grant date* alla *vesting date*). La rilevazione dovrà avvenire, nel rispetto del principio di competenza, imputando a conto economico (tra le spese per il personale, se beneficiari del piano sono i dipendenti) il valore delle prestazioni ricevute, misurato, come detto, dal *fair value* del diritto di opzione. In contropartita verrà iscritta, per pari importo, una posta di patrimonio netto, a titolo di prestazione in conto aumento capitale fino alla *vesting date*, e quale vera e propria riserva di patrimonio netto successivamente a tale data.

L'impostazione proposta, a parere dell'Autore, non risulta configgente con il divieto di conferimento di prestazioni d'opera e servizi di cui all'art. 2342, ultimo comma, c.c., atteso che detta norma dovrebbe essere interpretata, non nel senso che sono vietati i conferimenti di servizi, ma che gli stessi non possono essere considerati "conferimenti" in sede di costituzione della società.

Relativamente ai diritti di opzione non esercitati, per il venir meno delle condizioni previste dal piano o a seguito di valutazione degli aventi diritto, nel caso ciò si verifichi successivamente alla *grant date* ma prima della *vesting date*, occorrerà procedere ad una rettifica dell'addebito a conto economico e del corrispondente accredito a riserva, per tener conto del minore numero di diritti che potranno essere esercitati, mentre nessuna rettifica dovrà essere effettuata a fronte dei diritti non esercitabili o non esercitati successivamente alla *vesting date*. Qualora inoltre, in qualunque momento, la società modifichi le condizioni del piano al fine di renderlo più appetibile, il conseguente incremento del *fair value* dei diritti di opzione dovrà essere riflesso in bilancio attraverso un addebito di pari importo del conto economico e corrispondente accredito della riserva di patrimonio netto.

Per gli incentivi ai dipendenti concessi nella forma di *share appreciation rights* (SAR's) - in base ai quali viene riconosciuto, sotto forma di erogazione di una somma di denaro, una quota dell'apprezzamento del valore delle azioni registrato in un determinato arco temporale, nel quale detti dipendenti abbiano prestato la propria attività nella società – atteso che in tal caso si configura una vera e propria passività (ancorché potenziale e di importo non determinato), la rilevazione contabile dovrà avvenire, sempre in base al valore corrente dei diritti e secondo un criterio di competenza, addebitando il conto economico e iscrivendo in contropartita un fondo rischi ed oneri nello stato patrimoniale. (P.T.)

Prassi Amministrativa

Imposte sui redditi – Redditi di lavoro dipendente – Determinazione del reddito – Compensi correlati al raggiungimento di obiettivi predeterminati corrisposti nell'anno successivo a quello a cui si riferiscono – Concorrono alla formazione del reddito complessivo nell'anno in cui sono percepiti – Art. 48 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.

Ris. Agenzia delle Entrate 3 dicembre 2002, n. 379/E, ne il fisco 2002, fasc. n. 2, pag. 17196.

Il criterio di imputazione al periodo d'imposta per le somme e i valori percepiti dai lavoratori dipendenti è costituito dal criterio di cassa.

L'unica deroga all'applicazione del principio di cassa è costituita dalla previsione della così detta "cassa allargata" che permette l'imputazione al periodo d'imposta precedente del reddito percepito entro il giorno 12 gennaio dell'anno successivo.

Il criterio di imputazione temporale per cassa è mitigato per effetto della previsione di cui agli artt. 16 e 18 del TUIR, recanti la disciplina della tassazione separata degli emolumenti arretrati, i quali vengono esclusi dal reddito complessivo del periodo d'imposta e tassati con l'aliquota

corrispondente alla metà del reddito complessivo netto del contribuente nel biennio anteriore a quello in cui è avvenuta la percezione delle somme.

L'applicazione del regime di tassazione separata deve escludersi ogni qualvolta la corresponsione degli emolumenti in un periodo d'imposta successivo deve considerarsi fisiologica rispetto ai tempi tecnici occorrenti per l'erogazione degli emolumenti stessi.

Per quanto riguarda gli emolumenti correlati al raggiungimento di obiettivi predeterminati e corrisposti nell'anno successivo a quello in cui gli obiettivi sono raggiunti, l'Agenzia delle Entrate rileva che è la stessa natura degli emolumenti in questione a comportare l'erogazione nell'anno successivo a quello di riferimento.

Infatti, poiché la valutazione dei risultati può essere effettuata solo dopo la fine dell'anno, è evidente che gli emolumenti connessi al risultato verranno erogati nel periodo d'imposta successivo e, pertanto, non possono essere considerati come arretrati nel senso sopra indicato.

L'Agenzia ritiene, pertanto, che gli emolumenti correlati al raggiungimento di obiettivi predeterminati, corrisposti nell'anno successivo a quello in cui si riferiscono le somme concorrono alla formazione del reddito complessivo e devono essere assoggettati a tassazione ordinaria nell'anno in cui sono percepiti. (E.M.)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Redditi di lavoro dipendente – Tassazione separata – Compensi incentivanti ex art. 4, comma 4, del D.L. 18 dicembre 1984, n. 853 – Applicabilità – Condizioni.

Cass. sez. trib. 25 maggio 2002, n. 7677, ne Il fisco 45/2002, fasc. n. 1, pag. 16820.

Sono esclusi dalla tassazione separata prevista all'art. 16, comma 1, lettera b), del D.P.R. n. 971/1986 – che fa preciso riferimento al momento stabilito per la percezione – i compensi incentivanti istituiti all'art. 4, commi 4, 5 e 6, del D.L. n. 853/1984 poiché essi, pur essendo erogati sulla base dell'attività svolta l'anno precedente (attività in base a cui gli stessi compensi vengono determinati), concorrono a formare la base imponibile dell'anno seguente, essendo quello il periodo in cui matura il diritto a percepire tali compensi. Solamente nel caso in cui essi siano corrisposti l'anno seguente a quello della maturazione del diritto alla percezione possono essere definiti come arretrati e fruire della tassazione separata.

Redditi di lavoro dipendente – Somme corrisposte dal datore di lavoro – Funzione risarcitoria – Limiti – Incarichi depauperativi – Rimborso di spese – Retribuzione – Non è tale.

Cass. sez. trib., 21 giugno 2002, n. 9107, in Giur. imp. 2002, pag. 833.

Non ogni somma corrisposta dal datore di lavoro al lavoratore dipendente in costanza del rapporto di lavoro deve considerarsi retributiva e come tale assoggettabile a ritenuta Irpef, potendo anche assumere funzione strettamente risarcitoria, conseguentemente costituiscono rimborsi spese e non retribuzioni imponibili, le somme corrisposte al dipendente cui vengono attribuiti incarichi che comportano spese superiori a quelle rientranti nella normalità della prestazione lavorativa e tali da rendere l'incarico depauperativo rispetto alla posizione dei dipendenti che percepiscono pari retribuzione in relazione ad incombenze diverse.

Redditi di lavoro dipendente – Transazione – Risarcimento danno – Reintegra mancata percezione di redditi – Imponibilità – Lavoro effettuato oltre l'orario massimo – Energie psicofisiche – Somme per il risarcimento – Non imponibilità.

Cass. sez. trib., 21 giugno 2002, n. 9111, in Giur. imp. 2002, pag. 837.

Le somme corrisposte dal datore di lavoro a titolo di risarcimento del danno, sia pure a seguito di licenziamento illegittimo e in via transattiva, costituiscono reddito solo se (e nei limiti in cui) siano destinate a reintegrare il danno subito dalla mancata percezione di redditi.

Conseguentemente non concorrono a formare il reddito imponibile del lavoratore le somme corrisposte dal datore di lavoro aventi natura risarcitoria delle energie psicofisiche spese dal dipendente oltre quello che i giudici di merito hanno ritenuto l'orario massimo di lavoro esigibile, in base al criterio di ragionevolezza.

Redditi di lavoro dipendente – Indennità per ingiustificato licenziamento corrisposta a dirigente d'azienda – Imponibilità – Condizioni.

Cass. sez. trib., 5 agosto 2002, n. 11687, in Il fisco 44/2002, pag. 16524.

In tema di imposte sui redditi, alla stregua del dettato dell'art. 6, comma 2, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, le somme percepite dal contribuente a titolo di risarcimento vanno considerate reddito assoggettabile ad Irpef soltanto se, e nei limiti in cui, risultino destinate a reintegrare un danno concretandosi nella mancata percezione di redditi. Pertanto l'indennità supplementare per licenziamento ingiustificato corrisposta (prima dell'entrata in vigore dell'art. 32, comma 1, lettera a, del D.L. n. 41 del 23 febbraio 1995, convertito in L. 22 marzo 1995, n. 85) sulla base della contrattazione collettiva, ai dirigenti di azienda incorsi in licenziamento da ravvisarsi privo di giustificazione, in base alla norma surrichiamata – da intendersi integrata dalle prescrizioni di cui all'art. 48, comma 1, del citato D.P.R. n. 917/1986 – in tanto può essere riscontrata tassabile, in quanto risulti accertata la relativa fattuale destinazione a coprire un danno consistito nella perdita di redditi e non un pregiudizio diverso.

Redditi di lavoro dipendente – Premio celebrativo corrisposto ai dipendenti in occasione della ricorrenza della fondazione dell'assistenza.

Tassabilità.

Cass. sez. trib., 6 agosto 2002, n. 11816, in Boll. trib. 2002, pag. 1582.

Il premio celebrativo corrisposto ai dipendenti in occasione del compimento del venticinquesimo anno dalla fondazione dell'ente deve essere assoggettato ad Irpef, trattandosi di elargizione né eccezionale né non ricorrente, da un lato, per essere lo stesso prevedibile e quindi oggetto di possibili accordi elusivi da parte dei contribuenti, dall'altro, perché manca la prova della irripetibilità della erogazione.

Redditi di lavoro dipendente – Premio celebrativo corrisposto ai dipendenti in occasione della ricorrenza della fondazione dell'azienda – Intassabilità.

Cass. sez. V civ., 21 agosto 2002 n. 12328, in Boll. trib. 2002, pag. 1582.

Il premio celebrativo corrisposto ai dipendenti in occasione del centenario dalla fondazione del datore di lavoro non è assoggettato ad Irpef, poiché il decorso di un termine talmente lungo esclude frequenti reiterazioni o accordi fraudolenti tra le parti.

REDDITI DIVERSI

Dottrina

“**Il coordinamento della riforma con la tassazione sui <<capital gains>>**”, di P. MONARCA, in Corr. trib. 2003, pag. 136.

L'articolo rileva la necessità di coordinare la riforma del diritto societario, che prevede una sostanziale modifica del Libro V, titoli V e VI, del c.c. (norme che disciplinano le società per azioni, a responsabilità limitata e le cooperative), e il regime tributario previsto per i *capital gains*, di cui all'art. 81, comma 1, lett. c) e *c-bis*) del TUIR (cessione di partecipazioni qualificate e non).

Ai fini fiscali, com'è noto, la distinzione tra partecipazioni qualificate e non fa riferimento oltre che alla quota di partecipazione al capitale della società (25% per le non quotate e 5 per le quotate) anche alla percentuale di voto esprimibile nell'assemblea ordinaria (20% per le non quotate e 2% per le quotate). Le plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni qualificate sono soggette ad aliquota del 27%, mentre le plusvalenze da cessione di partecipazioni non qualificate ad l'aliquota del 12,5%.

La relazione al D.lgs. n. 461/1997 ha, inoltre, chiarito che la cessione di azioni di risparmio si considera un investimento di carattere meramente finanziario, anche se supera i limiti di partecipazione al capitale previsti dal citato art. 81 del TUIR., pertanto detti titoli non rilevano ai fini del calcolo delle cessioni riguardanti le partecipazioni qualificate, salvo che non ne sia consentita la convertibilità, e sono quindi soggetti ad aliquota del 12,5%.

A seguito della riforma del diritto societario sono state ampliate le categorie di azioni cd. "speciali", sia per accrescere l'autonomia dei soci nel determinare le caratteristiche degli strumenti di partecipazione al capitale, sia per stimolare gli investimenti nelle nuove società per azioni, anche non quotate, attraverso la creazione di strumenti finanziari nuovi. In definitiva, quindi, potranno essere emesse azioni:

- senza l'indicazione del valore nominale;
- postergate nelle perdite;
- correlate a determinati risultati;
- dotate di particolari limiti e diritti;
- assegnate sulla base di scelte contrattuali.

L'A. pone quindi l'attenzione sull'attuale formulazione dell'art. 2351, comma 2, del c.c., secondo il quale lo statuto può prevedere, per i possessori di azioni privilegiate nella ripartizione degli utili e nel rimborso del capitale allo scioglimento della società, l'esercizio del diritto di voto solo per le delibere di competenza dell'assemblea straordinaria.

Nella nuova formulazione del citato art. 2351, comma 2, del c.c. si stabilisce, invece, che lo statuto possa prevedere l'emissione di azioni senza diritto di voto, con diritto di voto limitato a particolari argomenti, con diritto di voto subordinato al verificarsi di particolari condizioni non meramente potestative.

L'A., rilevata la sostanziale differenza tra le due norme, fa presente la necessità di un intervento legislativo diretto ad individuare i criteri con cui la cessione delle nuove categorie di azioni verrà considerata qualificata o meno, ai sensi dell'art. 81, comma 1, lett. c) e *c-bis*) del TUIR., ai fini della determinazione delle imposte sui capital gains, anche alla luce del disegno di legge delega per la riforma del sistema fiscale.

Se, infatti, per le azioni senza diritto di voto si potrebbe utilizzare il criterio attualmente previsto per le azioni di risparmio (ossia quello che tiene conto della partecipazione al capitale), per le azioni con diritto di voto limitato a particolari argomenti e per quelle con diritto di voto subordinato al verificarsi di particolari condizioni non meramente potestative necessita un intervento del legislatore che individui in modo chiaro e definito quando la cessione si considera qualificata o meno (P.M.).

Giurisprudenza

Redditi diversi – Art. 81, comma 1, lett. *eter* – D.L. n. 378 del 1992 – Plusvalenze da cessione a termine di valute estere – D.L. n. 513 del 1992 in vigore dal 1° gennaio 1993 – Valute come riferimento per la determinazione del corrispettivo – *Domestic currency swap* – Stipulazione antecedente – Irrilevanza – Ritenuta d'imposta del 12,50% - Legittimità.

Cass. sez. trib. 3 maggio 2002, n. 6329, in Giur. imp. 2002, pag. 801.

L'art. 3 del D.L. 17 settembre 1992, n. 437, nell'introdurre all'art. 81, comma 1, c-ter del TUIR la tassazione delle plusvalenze realizzate mediante cessioni a termine di valute estere, in base alla differenza tra il corrispettivo della cessione e il valore della valuta ceduta, al cambio vigente alla data della stipula del contratto, ha individuato una fattispecie di natura generale.

Conseguentemente pure i contratti che assumono, anche in modo implicito, valori a termine delle valute come riferimento per la determinazione del corrispettivo, quali i *domestic currency swap*, seppure esplicitamente previsti solo dal D.L. 31 dicembre 1993, n. 513, sono assoggettati alla ritenuta a titolo d'imposta del 12,50%, anche prima del 1° gennaio 1993, data di entrata in vigore del citato decreto.

REDDITI FONDIARI

Giurisprudenza

Commissioni di merito

Redditi fondiari – Immobile non iscritto – Rendita presunta risultata superiore a quella effettiva – Domanda di rimborso dell'eccedenza – Infondatezza.

Comm. trib. prov. di Milano, sez. I, 13 maggio 2002, n. 88.

Mentre in tema di Ici è previsto il rimborso delle somme versate in eccedenza, allorché, trattandosi di immobile non accatastato, il contribuente abbia dichiarato una rendita presunta superiore a quella definitiva successivamente attribuita, analoga disposizione non si rinviene per quanto riguarda l'Irpef, per la quale, allorché vennero ridotti gli estimi di alcuni Comuni, il rimborso relativo al 1992 dovette essere disposto con la legge 473/94.

Conseguentemente non può essere accolta la domanda di rimborso della maggiore irpef versata dal contribuente per detto titolo.

RISCOSSIONE

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Riscossione – Rimborsi – Eccedenza di versamento non risultante dalla dichiarazione dei redditi – Istanza di rimborso ex art. 38 del D.P.R. 602/1973 – Ammissibilità.

Cass. sez. trib., 10 settembre 2001, n. 11545, in Boll. trib. 2002, pag. 1337.

Deve ritenersi che l'ipotesi di versamento di imposte dirette in eccesso rispetto al dovuto, per errore nella redazione della dichiarazione dei redditi, rientri senz'altro nell'ambito della disciplina prevista dall'art. 38 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, che fa riferimento non solo all'errore materiale commesso dal contribuente, ma anche alla "inesistenza totale o parziale" dell'obbligo di versamento, senza necessità di rettificare la dichiarazione stessa, poiché il rigoroso regime legale che regola il modo e il tempo di presentazione della dichiarazione annuale dei redditi non costituisce argomento decisivo al fine di escludere la ripetibilità di imposte versate in base ad una dichiarazione errata, ancorché l'errore non sia immediatamente desumibile dal testo della dichiarazione stessa, ed anche perché in un sistema improntato, ormai, ai principi di tutela dell'affidamento e della buona fede, per effetto dell'entrata in vigore dello Statuto del contribuente

(legge 27 luglio 2000, n. 212, che contiene per dichiarazione espressa i principi generali dell'ordinamento tributario), deve riconoscersi al contribuente la possibilità di fare valere, attraverso la procedura del rimborso disciplinata compiutamente dall'art. 38 in esame, ogni tipo di errore (materiale o di diritto, ancorché non rilevabile *ictu oculi* dalla dichiarazione), commesso in buona fede nel momento della redazione della dichiarazione, e da cui sia derivato un pagamento indebito rispetto al dovuto. Una tale conclusione è giustificata inoltre dal principio di capacità contributiva, che costituisce uno dei principi fondamentali contenuti nella Carta Costituzionale in materia tributaria, al quale lo Statuto ha voluto dare espressamente attuazione. Infatti, l'obbligazione tributaria scaturisce dalla legge nel momento in cui si verificano determinati presupposti, e la dichiarazione dei redditi costituisce solo lo strumento per rappresentare tali presupposti; se, però, tali presupposti non si sono verificati nella realtà, l'obbligazione tributaria non può ritenersi esistente per il solo fatto della dichiarazione, quando tale dichiarazione è frutto di un errore, ma, chiaramente, l'onere della prova dell'inesistenza dell'obbligazione tributaria a causa di un errore e la prova del verificarsi di un indebito versamento grava sul contribuente, che deve fornire gli elementi costitutivi della sua pretesa al rimborso.

ASSICURAZIONI (Imposta di)

Prassi Amministrativa

Imposta sui premi assicurativi – Contratti di rendita vitalizia – Imprese di assicurazione non residenti – Nomina del rappresentante fiscale – Applicazione dell'art. 78 del D.Lgs. 17 marzo 1995, n. 174 – Trattamento – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.

Ris. Agenzia delle Entrate 15 novembre 2002, n. 359/E, ne Il fisco 44/2002, fasc. n. 2, pag. 16663.

La risoluzione fornisce chiarimenti in ordine alla corretta interpretazione dell'art. 78 D. Lgs. 17/3/95 n. 174 che ha dato attuazione alla Direttiva 92/96 CE in materia di assicurazione diretta sulla vita. Detto articolo impone alle imprese di assicurazione non residenti che intendono operare in regime di libera prestazione di servizi e senza stabile organizzazione la nomina di un rappresentante fiscale e altri adempimenti legati ad attività di registrazione di contratti.

Lo stesso art. 78 ricollega la nomina di detto rappresentante al pagamento dell'imposta sui premi assicurativi, imposta che, a decorrere dal gennaio 2001, non è più dovuta in relazione ai premi assicurativi sulla vita, di capitalizzazione e di rendita vitalizia.

L'Agenzia delle Entrate ritiene tuttora necessaria sia la nomina del rappresentante fiscale sia l'osservanza dell'obbligo di tenere un registro contenente i dati relativi ai contratti di assicurazione, trattandosi di adempimenti non finalizzati esclusivamente alla mera liquidazione dell'imposta, ma piuttosto, a un controllo generale.

Tuttavia, dal 1° gennaio 2001 non è più necessaria né l'indicazione dell'aliquota d'imposta e dell'ammontare della stessa relativamente ai contratti di assicurazione che rientrano nel regime di esenzione, né la comunicazione mensile all'Ufficio del Registro dei premi incassati nel mese precedente, essendo detta denuncia finalizzata esclusivamente al pagamento dell'imposta sui premi assicurativi, ora abolita. (E.M.)

Imposta sulle assicurazioni – Agevolazioni ed esenzioni – Contratti rinnovati – Premi aggiuntivi rispetto a quelli già versati – Esenzione dall'imposta sui premi di cui all'art. 1 della L. 29 ottobre 1961, n. 1216 – Esclusione – Interpretazione della disposizione normativa di cui all'art. 16, comma 1, del D.lgs. 18 febbraio 2000, n. 47 – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, 212.

Ris. Agenzia delle Entrate 3 dicembre 2002, n. 378/E, ne Il fisco 47/2002, fasc. n. 2, pag. 17667.

La risoluzione fornisce precisazioni in merito all'art. 13 D.Lgs. 18/2/2000 n. 47 che ha introdotto un regime di esenzione per i premi relativi ai contratti di assicurazione sulla vita e di capitalizzazione stipulati a decorrere dal 1° gennaio 2001 ai fini dell'imposta sull'assicurazione.

Tale disposizione si applica anche ai contratti che sono stati stipulati fino al 31 dicembre 2000, purché rinnovati successivamente a tale data.

A tal riguardo l'Agenzia precisa che nel caso di contratti assicurativi cd "a vita intera" la scadenza contrattuale coincide con il decesso dell'assicurato.

Non può, pertanto, essere considerata rinnovazione la semplice pattuizione di una clausola che preveda il versamento di premi aggiuntivi rispetto a quelli già corrisposti.

A tali contratti continua ad applicarsi la disciplina di cui alla L. 1216/61, quindi gli ulteriori premi versati per effetto della sottoscrizione della citata clausola sono soggetti all'imposta del 2,5%. (E.M.)

IMPOSTA SOSTITUTIVA CREDITO

Dottrina

“Agevolazioni per il settore del credito e durata minima del controllo di finanziamento” di L. DEL FEDERICO, ne Il fisco 47/2002, fasc. n. 1, pag. 17398.

L'A. esamina i presupposti applicativi dell'imposta sostitutiva sui finanziamenti di cui all'art. 15 e seguenti del DPR. n. 601/1973, soffermandosi su alcune particolari ipotesi di finanziamento che rientrano nell'ambito di applicazione dell'imposta purché la durata del contratto sia superiore a diciotto mesi.

Secondo l'A., infatti, il DPR. n. 601/1973 sottopone al tributo sostitutivo le operazioni di finanziamento indipendentemente dalla forma contrattuale adoperata, purché aventi durata contrattuale superiore a diciotto mesi. Sono pertanto irrilevanti, ai fini del sorgere del presupposto di imposta, le modalità in forza delle quali il finanziamento è stato posto in essere. Al riguardo, l'A. ritiene essere ininfluyente, ai fini dell'applicazione dell'imposta sostitutiva, la tipologia dell'operazione di finanziamento; tale scelta deve, però, concretizzarsi in un atto scritto conforme – ai sensi dell'art. 15 del DPR. n. 601/73 – alle disposizioni legislative, statutarie o amministrative e, in particolare, la durata contrattuale deve essere superiore a diciotto mesi. Ai fini dell'applicabilità del regime sostitutivo, infatti ciò che assume rilievo determinante è la circostanza che la durata del rapporto di finanziamento stabilita contrattualmente sia superiore a quella minima stabilita dalla legge, non rilevando possibili vicende o eventi successivi al rapporto, né l'evolversi dello stesso al di fuori e al di là delle clausole contrattuali. D'altra parte, come è noto, per effetto di quanto previsto dall'art. 1184 c.c., il termine per l'adempimento dell'obbligazione, se non diversamente stabilito, si presume a favore del debitore, il quale, quindi, può effettuare la prestazione anche prima della scadenza del termine pattuito. (S.G.)

Prassi Amministrativa

Ipotecarie – Agevolazioni – Operazioni di credito a medio e lungo termine – Fattispecie negoziali contenenti clausole che influiscono sulla durata dell'operazione di finanziamento – Problematiche interpretative – Art. 15 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601.

Circ. Agenzia del Territorio 24 settembre 2002, n. 8/T, ne Il fisco 36/2002, fasc. n. 2, pag. 13675.

La circolare fornisce chiarimenti in merito all'applicabilità della norma agevolativa di cui all'art. 15 D.P.R. 601/73, nell'ipotesi in cui il contratto che disciplina un'operazione di finanziamento a medio o lungo termine, contenga clausole che riducono la durata al di sotto del limite minimo (18 mesi) previsto per fruire dell'agevolazione in questione.

L'Agenzia chiarisce che sono compatibili con la disciplina agevolativa:

- ?? le clausole con cui viene differita, rispetto alla data di stipula del contratto, la possibilità di utilizzo delle somme derivanti da un'apertura di credito in conto corrente, anche se, in forza delle stesse, la durata effettiva dell'operazione di finanziamento si riduce al di sotto del minimo previsto;
- ?? le clausole che prevedono la possibilità di risolvere anticipatamente (e quindi prima del decorso dei 18 mesi) il rapporto contrattuale in presenza di determinate circostanze di fatto o al verificarsi di specifiche condizioni ben individuate dal contratto ed accettate dalle parti. (EM)

IPOTECARIE E CAT ASTALI (Imposte)

Dottrina

“Imposte ipotecarie e contratti di finanziamento recanti la clausola di risolvere anticipatamente il rapporto contrattuale” di A. URICCHIO in Boll. trib. 2003, pag. 7.

L'A. esamina la circolare n. 8 del 24.9.2002, nella quale l'Agenzia del Territorio ha affrontato alcuni problemi relativi all'applicazione dell'art. 15 del D.P.R. n. 601/1973, in materia di imposta ipotecaria e catastale. In particolare, la circolare ammette espressamente l'applicazione dell'imposta sostitutiva di cui all'art. 17 del D.P.R. n. 601/73, in luogo di quelle ordinarie, anche nel caso di inserimento nei contratti di finanziamento di clausole che prevedono la possibilità per l'istituto di credito di risolvere anticipatamente il rapporto contrattuale. Con tale pronuncia l'Amministrazione finanziaria si è uniformata al principio più volte affermato dalla Corte di Cassazione secondo la quale, relativamente al requisito della durata minima contrattuale di cui all'art. 15, “....il beneficio spetta per il solo fatto che nel contratto le parti abbiano pattuito una durata del rapporto di finanziamento superiore a quella minima stabilita dalla legge, rimanendo irrilevanti possibili eventi successivi modificativi del termine...” e che, pertanto, “...il beneficio non è escluso se in applicazione delle ordinarie norme del codice civile in tema di inadempimento....e in virtù di particolari clausole contrattuali, il rapporto venga ad essere anticipatamente risolto, sempre che tale anticipata risoluzione sia collegata a circostanze di fatto obiettivamente accettabili, e non rimessa al mero arbitrio dell'Istituto mutuante (Cass. n. 1585 del 18.2.1994; Cass. 2304 del 9.3.1994)”. In altri termini, la Suprema Corte ha riconosciuto la validità delle clausole di tipo cautelativo in favore del creditore, quando si verificano cause oggettive e accertabili che siano riconducibili ad esigenze di tutela del credito, come l'inadempimento, ai fini dell'applicazione dell'agevolazione dell'imposta sostitutiva sui finanziamenti. Il medesimo orientamento è stato recentemente espresso anche dall'Avvocatura dello Stato (consultiva n. 5587/02 del 13.9.2002) che ha ritenuto indubbio che “...la valutazione della durata del rapporto di finanziamento ai fini della spettanza del beneficio non possa che essere operata ex ante, ossia con riferimento al momento del sorgere del vincolo contrattuale, restando ininfluenti le circostanze di fatto obiettivamente accertabili e previste da particolari clausole del contratto che, in ipotesi, vengano a determinare un'anticipata modificazione del termine previsto in seguito a recesso o risoluzione per inadempimento”. L'Amministrazione ha inoltre invitato gli Uffici provinciali impegnati in contenziosi relativi all'applicabilità dell'art. 15 del D.P.R. n. 601/73 con riferimento alle clausole cautelative, di procedere all'abbandono delle relative controversie. La circolare è infine intervenuta sul problema del rapporto tra durata dei finanziamenti e clausole contrattuali con cui viene differita, rispetto alla data di stipula, la possibilità di utilizzo delle somme derivanti da un'apertura di credito in conto corrente, riconoscendo la validità di tali clausole ai fini dell'applicazione dell'imposta sostitutiva, in quanto attengono esclusivamente alla fase attuativa del rapporto obbligatorio, delineandone le concrete modalità di esecuzione e svolgimento, senza interferire sulla durata convenzionale stabilita. (S.G.)

Giurisprudenza

Ipotecarie e catastali (imposte) – Cessione d’azienda – Immobili – Tassazione – Beni mobili pertinentziali – Esclusione.

Cass. sez. trib. 16 maggio 2002, n. 7169, in Giur. imp. 2002, pag. 1056.

Le imposte ipotecarie e catastali si applicano soltanto agli immobili individuandosi la base imponibile in quella commisurata ai fini dell’imposta di registro.

Conseguentemente i beni mobili legati da vincolo pertinentziale agli immobili ricompresi nel complesso aziendale trasferito non sono soggetti all’imposta di trascrizione.

IVA

Dottrina

“Società fiduciarie e *pro rata* IVA. Eliminati i dubbi interpretativi”, di M. BOIDI in Il fisco 45/2002, fasc. n. 1, pag. 16697.

Il breve articolo costituisce una ricognizione dell’evoluzione e dello stato attuale di problemi in tema di calcolo del *pro rata* di detrazione IVA delle società fiduciarie c.d. statiche.

Prima della sentenza della Corte di Cassazione 27 agosto 2001, n. 11267, che ha ribadito il comportamento fino ad allora seguito dalle società fiduciarie in materia IVA, le cessioni di quote e di azioni possedute in nome proprio, ma per conto del fiduciante confluivano nel calcolo delle operazioni esenti, ma non rientravano nel calcolo del *pro rata* di detrazione, venendo ritenute estranee all’attività tipica.

La sentenza ora citata considerava invece la cessione effettuata dalle società fiduciarie come operazioni effettuate in proprio, anche se per conto del fiduciante e quindi il relativo regime IVA andava applicato direttamente alle società fiduciarie. Poiché all’epoca la norma di riferimento era rappresentata unicamente dalla legge 23/11/39 n. 1966 che prevedeva l’amministrazione e la gestione fiduciaria dei beni altrui, la Suprema Corte era giunta alla conclusione di considerare operazioni esenti tipiche le predette cessioni.

Un punto fermo sulla questione viene dalla recente risoluzione dell’Agenzia delle Entrate (n. 352 dell’ 11 novembre 2002) nella quale si afferma che le operazioni di cessione che si inseriscono nel normale svolgimento del rapporto fiduciario di amministrazione, sono strumentali rispetto alle operazioni tipiche delle fiduciarie statiche, le quali fondano la loro attività essenzialmente sul servizio di intestazione fiduciaria di patrimoni, ragione per la quale si tratta di operazioni esenti che non concorrono alla formazione del *pro rata*. (EM).

“Società estere e Iva di gruppo nell’ultima interpretazione dell’Amministrazione finanziaria” di M. LORENZETTI ne Il fisco 48/2002, fasc. n. 1, pag. 17770.

L’articolo offre un commento della risoluzione n. 347/E del 6 novembre 2002, emanata a seguito di un’istanza di interpello proposta da società olandese, con la quale l’Amministrazione finanziaria ha negato l’applicazione dell’istituto dell’IVA di gruppo di cui all’art. 73, comma 3, D.P.R. n. 633/72 nel caso in cui la capogruppo sia una società non residente. L’A. commenta tale pronuncia, rilevandone le contraddizioni, anche con precedenti risoluzioni (cfr. R.M. n.475921 del 3.12.1991) nelle quali si ammetteva l’utilizzo dell’IVA di gruppo anche da parte di gruppi in cui il controllo avvenisse attraverso l’interposizione di *holding* estere, purché la partecipata italiana dimostrasse la sussistenza dei requisiti relativi al periodo di possesso della partecipazione nonché dell’entità della stessa. L’A. esamina infine eventuali profili distonici dell’interpretazione dell’Agenzia delle Entrate

con la normativa comunitaria sul principio di stabilimento e con le norme interne in materia di rimborsi a soggetti non residenti. (S.G.)

“Il prestito di personale all’impresa”, di M. PEIROLO in Corr. trib. 2002, pag. 4365.

L’istituto del distacco del personale, secondo quanto evidenziato dalla giurisprudenza di legittimità, presuppone il trasferimento del potere gerarchico dall’imprenditore titolare del rapporto di lavoro al soggetto beneficiario dei lavoratori distaccati.

In caso contrario qualora i poteri di direzione, gerarchico e disciplinare relativi ai lavoratori prestati non vengano trasferiti nell’effettiva disponibilità del soggetto beneficiario, viene realizzata una prestazione di servizi infragruppo, imponibile ai fini IVA ex art. 3, comma primo del D.P.R. 633/72.(EM)

Prassi Amministrativa

Iva – Agevolazioni ed esenzioni – Prestazioni di servizi concernenti la concessione e la negoziazione di crediti – Elaborazione di un portafoglio di investimenti in titoli azionari – Prestazione accessoria a prestazione finanziaria – Esenzione ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.

Ris. Agenzia delle Entrate 15 luglio 2002, n. 230/E, ne Il fisco 36/2002, fasc. n. 2, pag. 13678.

Il caso è quello di una società estera, priva di stabile organizzazione in Italia, che svolge periodicamente a favore di una società finanziaria italiana, un servizio di elaborazione di un portafoglio ottimale di investimenti in titoli azionari e obbligazionari.

A tal riguardo l’Agenzia delle Entrate afferma che detta prestazione non è esente da IVA in quanto non rientra nel concetto di operazioni finanziarie di cui all’art. 10 D.P.R. 633/72 ma consiste in un servizio di informazioni. Non è accessoria rispetto all’operazione principale resa dalla società finanziaria italiana al cliente finale in quanto non ha la funzione di integrare, completare o rendere possibile l’operazione principale.

L’autofatturazione della società finanziaria italiana, per la prestazione resa dalla società estera, non può dunque avvenire in regime di esenzione IVA. (E.M.)

IVA – Detrazione – Rettifica – Cessione di rami d’azienda – Rettifica della detrazione da parte del cessionario, in relazione ai beni acquistati dalla società cedente che ha optato per la dispensa degli adempimenti contabili per le operazioni esenti.

Ris. Agenzia delle Entrate 31 ottobre 2002, n. 344/E, in Corr. trib. 2003, pag. 325.

Il caso oggetto dell’istanza di interpello è quello di una società operante nel settore bancario, che esercita servizi di carattere finanziario, esenti ai fini IVA, nonché cessioni di oro da investimento imponibili ai fini IVA per cui opera la detrazione sugli acquisti sulla base del *pro – rata* di detraibilità di cui all’art. 19 *bis* D.P.R. 633/72.

A seguito dell’acquisto di alcuni rami d’azienda appartenenti ad altri istituti di credito, esercitando attività esente da IVA i quali, avevano optato per la dispensa degli adempimenti contabili, i nuovi beni sono entrati a far parte del patrimonio della cessionaria, la quale, a differenza degli istituti di credito cedenti, non aveva optato per la dispensa degli adempimenti.

L’Agenzia delle Entrate, nella risoluzione in commento esclude che la cessione del ramo d’azienda realizzati, in capo al cessionario una variazione di regime fiscale quindi il cessionario può procedere alla rettifica della detrazione, in virtù del combinato disposto di cui all’art. 19-*bis* 2, quarto e settimo comma.

In altre parole, una società che effettua sia operazioni imponibili che esenti da IVA, cui è applicabile il *pro-rata* di detraibilità, e che acquista rami d’azienda in regime di indetraibilità assoluta dell’IVA assolta, può rettificare l’imposta relativa ai beni ammortizzabili acquisiti a seguito

della cessione, sempre che non siano trascorsi 4 anni successivi a quello della loro entrata in funzione, ovvero dieci anni in caso di fabbricati e che la variazione della percentuale di detrazione (*pro-rata*) sia superiore a dieci punti. (EM)

Con commento di M.IAVAGNILIO.

Nel commento alla risoluzione l'A. affronta la questione dell'esclusione dal campo di applicazione dell'IVA dei trasferimenti d'azienda o di ramo d'azienda.

Nel caso esaminato dalla risoluzione in commento i beni, a seguito della cessione dei rami d'azienda, venivano immessi nell'attività del cessionario il quale, a differenza dei soggetti cedenti che esercitavano attività esente da IVA per la quale avevano optato per la dispensa degli adempimenti, non aveva esercitato detta opzione.

Per l'A. la soluzione proposta dall'Agenzia appare corretta sia nel negare la rettificabilità per variazione del regime fiscale (ai sensi del comma 3 art. 19-*bis* 2 D.P.R. 600/73), sia nel consentire al soggetto beneficiario la rettifica per variazione del *pro-rata* di detraibilità sui beni ammortizzabili (ai sensi del comma 4 dell'art. citato).

Stante il carattere soggettivo del diritto alla detrazione, l'acquisizione di un ramo esente, ancorché, nei fatti, incida sulla determinazione del *pro-rata*, di detrazione, non comporta alcuna variazione di regime fiscale in testa al cessionario che dovrà continuare ad esercitare tale diritto in ragione dell'effettuazione delle proprie operazioni.

L'abbandono del regime contabile per le operazioni attinenti all'azienda ceduta non comporta alcuna variazione per il cessionario e il passaggio dei beni ammortizzabili dal cedente al cessionario comporta solo che, verificandosi una variazione delle condizioni di detraibilità in capo al cessionario, quest'ultimo possa operare la rettifica della detrazione dell'imposta sugli acquisti dei beni ammortizzabili.

In considerazione del carattere soggettivo della detrazione l'A. ritiene che debbano essere riviste le istruzioni alla dichiarazione IVA laddove – in caso di gestione del ramo d'azienda con contabilità separata – pongano il soggetto beneficiario nella posizione del cedente sin dall'inizio dell'anno, anziché al momento del trasferimento dell'azienda, con effetti di retrodatazione "*sui generis*" delle operazioni in testa al beneficiario.

Detto sistema potrebbe produrre effetti distorsivi proprio ai fini della detrazione poiché si terrebbe conto anche di operazioni attive e di acquisti non effettuati dal cessionario. (EM)

IVA – Società controllate e controllanti – Società non residenti nel territorio dello Stato – Riscossione – Liquidazione e versamento dell'IVA di gruppo – Applicazione dell'art. 73 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.

Ris. Agenzia delle Entrate 6 novembre 2002, n. 347/E, ne Il fisco 48/2002, fasc. n. 2, pag. 17912.

La risoluzione chiarisce che la dichiarazione e la conseguente liquidazione dell'IVA di gruppo non possono essere effettuate nel caso in cui la società controllante non risieda in Italia.

La possibilità di avvalersi della disciplina dell'IVA di gruppo è inoltre esclusa anche nell'ipotesi in cui una società non residente con stabile organizzazione, ovvero rappresentante fiscale nel territorio dello Stato, faccia parte della catena di controllo senza rivestire il ruolo di capogruppo. (EM)

IVA – Detrazione – Società fiduciarie cosiddette *statiche* che pongono in essere operazioni di cessione di titoli – Indetraibilità – Art. 19, comma 2, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Ris. Agenzia delle Entrate 11 novembre 2002, n. 352/E, ne Il fisco 44/2002, fasc. n. 2, pag. 16660.

La risoluzione illustra il trattamento IVA applicabile alle società fiduciarie "*cd.statiche*" che sono quelle società che pongono in essere, oltre all'attività istituzionale di amministrazione fiduciaria di patrimoni, operazioni di cessioni di titoli, valori mobiliari ed altri strumenti finanziari per conto dei propri clienti, esenti da IVA.

Tali società effettuano queste operazioni non in virtù di un mandato generale di disposizione sui patrimoni dei clienti, ma solo a seguito di uno specifico incarico conferito dal cliente per ogni singola operazione.

Dette operazioni si inseriscono quindi nel normale svolgersi del rapporto fiduciario di amministrazione, concretizzandosi quindi in operazioni strumentali rispetto a quelle tipiche.

Proprio in ragione del loro carattere accessorio l'Agenzia delle Entrate ritiene che queste operazioni siano esenti da IVA e non concorrano alla formazione del rapporto di detraibilità dell'imposta. (EM)

IVA – Società controllanti e controllate – Fusione per incorporazione di società controllante da parte di società controllata – Successione di quest'ultima nella disciplina della liquidazione dell'IVA di gruppo – Ammissibilità.

Ris. Agenzia delle Entrate 22 novembre 2002, n. 367/E, in Boll. trib. 2002, pag. 1720.

L'Agenzia fornisce chiarimenti in ordine all'applicazione della procedura di dichiarazione e liquidazione dell'IVA di gruppo, nell'ipotesi di funzione inversa nella quale l'incorporante è la società partecipata.

Dopo aver permesso che la funzione per incorporazione produce l'effetto della successione universale della società incorporante nei diritti ed obblighi della società incorporata ivi compresa, quindi, la facoltà di avvalersi della procedura per la liquidazione dell'IVA di gruppo e, considerato che, nel caso prospettato, l'incorporante già partecipava, in qualità di controllata, alla liquidazione di gruppo, l'Agenzia conclude che la società incorporante cumula in sé sia la posizione di controllante che quella di ex controllata.

L'incorporante ex controllata sarà pertanto tenuta a presentare due distinte dichiarazioni:

- la prima, relativa alla propria attività, considerando l'intero periodo d'imposta in qualità di controllata;
- la seconda, in qualità di dichiarante per conto della società incorporata ex controllante che dovrà contenere tutti i dati relativi alle operazioni effettuate dalla stessa fino all'ultima dichiarazione periodica precedente l'operazione di fusione, nonché i dati richiesti dalla procedura della liquidazione di gruppo, relativi al 2002.

I versamenti relativi alle liquidazioni periodiche del gruppo vanno effettuati dall'incorporante per conto dell'incorporata.(EM)

Giurisprudenza

Corte di Giustizia CE

Iva – Base imponibile – Corrispettivo totale o parziale – Erogazione di sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di un terzo – Concorso – Versamento da ente pubblico – Irrilevanza – Copertura del costo – Irrilevanza – Riconoscimento sistematico – Irrilevanza – Sovvenzione forfetaria – Irrilevanza.

Corte di Giustizia CE, sez. III, 13 giugno 2002, n. 353/00, in Giur. imp. 2002, pag. 941.

L'art. 11, parte A, n. 1, lettera a), della sesta direttiva IVA prevede che la base imponibile è costituita, per le forniture di beni e le prestazioni di servizi, da tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore dall'acquirente, dal destinatario o da un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni.

Conseguentemente il contributo versato da un ente pubblico per un determinato servizio fornito ad un privato concorre a formare la base imponibile, vuoi che tale contributo sia considerato o meno sovvenzione pubblica, vuoi che serva a coprire il costo totale del servizio, vuoi ancora che sia sistematicamente riconosciuto, vuoi, infine, che si tratti di una sovvenzione forfetaria o meno.

Corte di Cassazione

IVA – Operazioni esenti – Erronea indicazione in fattura dell'imposta da versare – Obbligo di versamento del tributo all'Erario – Consegue.

IVA derivante da erronea indicazione in fattura – Detraibilità – Non sussiste.

Inesistenza di un meccanismo correttivo nella legislazione IVA italiana.

Cass. sez. trib., 15 ottobre 2001, n. 12547, in Boll. trib. 2002, pag. 1345.

Come affermato dalla Corte di Giustizia CE nella sentenza 13 dicembre 1989, C-342/87, deve ritenersi che l'esercizio del diritto di detrazione dell'IVA contemplato dalla Sesta Direttiva 77/388/CEE per le merci fornite o per i servizi prestati da altro soggetto passivo sia limitato dall'art. 17, n. 2, lett. a), alle sole imposte corrispondenti ad un'operazione soggetta ad IVA o versate in quanto dovute, e non si estenda all'imposta dovuta, in forza dell'art. 21, par. 1, lett. c.), unicamente perché indicata in fattura. Da ciò deve ulteriormente desumersi che, innanzitutto, la mera indicazione in fattura dell'IVA, pure se non dovuta, faccia sorgere l'obbligo di pagamento del tributo all'Erario, anche perché la Corte di Giustizia CE, con sentenza 18 settembre 2000, C- 454/98, ha spiegato che una decisione diversa faciliterebbe frodi o collusioni, in contrasto con il buon funzionamento del sistema comune di IVA istituito dalla Sesta Direttiva 77/388/CEE e con l'obiettivo da esso perseguito di garantire la riscossione; e, inoltre, che sia compito degli Stati membri contemplare nei rispettivi ordinamenti giuridici interni la possibilità di rettificare ogni imposta indebitamente fatturata, purché chi ha emesso la fattura dimostri la propria buona fede, ancorché l'ordinamento italiano non contempli simili meccanismi, poiché tale non può richiamarsi quello previsto dall'art. 26 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, il quale contempla la riduzione dell'imponibile per presupposti diversi da quello dell'erroneo assoggettamento ad imposta di operazioni esenti o soggette a minore aliquota.

IVA – Territorialità – Centro di attività stabile – Nozione – Equiparazione alla stabile organizzazione ex art. 5 del Modello OCSE – Necessità ai fini IVA, dell'impiego di risorse umane.

Società di capitali italiana – Qualificazione della società come centro di attività stabile – Necessità di accertamento concreto del programma del gruppo societario – Consegue.

Necessità di produzione di reddito e di autonomia gestionale o contabile – Non sussiste.

Prestazione di servizi – Prestatore residente e committente non residente – Imponibilità IVA dell'operazione – Sussiste.

Convenzioni internazionali – Stabile organizzazione – Art. 5, paragrafo 3, lett. e), della Convenzione fra Italia e Germania – Art. 5, paragrafo 4, del Modello OCSE – Costituisce attività di controllo dell'esatta esecuzione degli obblighi contrattuali – Attività non ausiliaria se funzionale alla produzione del reddito.

Affidamento del management a struttura italiana da parte di società non residente – Qualificazione della struttura italiana come centro di attività stabile – Consegue.

Cass. sez. trib. 25 luglio 2002, n. 10925, in Boll. trib. 2003, pag. 71.

Per quanto concerne la nozione di stabile organizzazione ai fini IVA l'utilizzazione dei modelli indicati nel catalogo contenuto nell'art. 5 del Modello OCSE non può avvenire *sic et simpliciter*, poiché la normativa convenzionale – in assenza di una specifica competenza normativa degli organi comunitari in base all'art. 293 (ex. 220), secondo punto, Trattato CE – ha lo scopo di limitare reciprocamente la potestà impositiva diretta dei due Stati contraenti, mentre in materia di IVA, invece, esiste una disciplina europea uniforme, contenuta fondamentalmente nella Sesta Direttiva del Consiglio 77/388/CEE e sue successive modificazioni, recante diverse norme che sono incondizionate e sufficientemente precise, e pertanto direttamente applicabili negli ordinamenti interni.

L'art. 9, n. 1 della Sesta Direttiva del Consiglio 77/388/CEE e sue successive modificazioni, fa riferimento non al concetto di stabile organizzazione, ma a quello di "centro di attività stabile", il quale richiede l'impiego di risorse umane e materiali, non essendo sufficiente la presenza di impianti (quali macchine di distribuzione automatica o oleodotti) nel territorio in cui l'operazione è compiuta, e ne deriva, quindi, che le norme nazionali che impiegano la nozione di stabile organizzazione in materia di IVA devono essere sottoposte ad interpretazione adeguatrice alla luce

di quella prevista dal citato art. 9, n. 1, della predetta Direttiva, dal che discende, inoltre, che nel campo dell'applicazione dell'IVA non è utilizzabile la nozione di "stabile organizzazione personale" prevista dall'art. 5, paragrafo 5, del Modello OCSE.

Una società di capitali con sede in Italia può assumere il ruolo di stabile organizzazione plurima, ai fini IVA, di società estere appartenenti allo stesso gruppo e perseguenti una strategia unitaria, in quanto una società è una struttura complessa e certamente in possesso dei requisiti previsti dall'art. 9, paragrafo 1, della Sesta Direttiva del Consiglio 77/388/CEE e sue successive modificazioni, e d'altra parte non si può dubitare della attribuibilità del ruolo di stabile organizzazione ad una società fornita di personalità giuridica; in tali casi, 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 societario unitamente considerato.

Deve escludersi che la nozione di stabile organizzazione delineata dal Modello OCSE opportunamente integrata, ai fini dell'applicazione dell'IVA, con quella, più restrittiva, prevista dall'ordinamento comunitario, debba identificarsi con quella di "autonoma unità produttiva" o "unità aziendale di servizio", non essendo tale nozione – ancora più restrittiva di quella comunitaria – fondata su alcun decisivo argomento testuale o sistematico, e, inoltre, deve escludersi che la struttura organizzativa in questione debba necessariamente essere di per sé produttiva dei redditi ovvero dotata di autonomia gestionale o contabile, requisiti che, invece, hanno succursali o sedi secondarie previste dall'art. 2506 cod. civ. le quali costituiscono solo una specie tipica di stabile organizzazione.

Un'autonoma prestazione di servizi effettuata nel territorio nazionale verso corrispettivo, quando sussista un nesso diretto ed immediato tra la prestazione ed il corrispettivo stesso, costituisce un'operazione soggetta ad IVA ed ai relativi obblighi di fatturazione o autofatturazione, 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 linea di principio, come di natura ausiliaria, ai sensi degli articoli 5, paragrafo 4, del Modello OCSE e 5, paragrafo 3, lett. e, 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), ed è compito del giudice di merito verificare, sulla base delle concrete clausole contrattuali e della effettiva prassi, se l'attività di controllo sia da ritenersi strettamente funzionale alla produzione del reddito, secondo i criteri del c.d. "*business connection test*".

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, comporta l'acquisto, da parte di tale struttura, della qualità di centro di attività stabile ai fini dell'IVA.

L'accertamento dei requisiti propri del centro di attività stabile o di 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, e sul piano probatorio; ciò comporta che gli elementi rivelatori dell'esistenza di una stabile organizzazione devono essere considerati globalmente e nella loro reciproca connessione, poiché l'espedito di separare la materiale attività di conclusione di contratti da quella di formale stipulazione degli stessi ("*split-up of business responsibilities on the hand and legal authority on the other*") può essere considerata come elusione fiscale ("*tax circumvention*").

IVA – Fatturazione delle operazioni a soggetto diverso da quello effettivo – Fatturazione "soggettivamente inesistente" – Imposta relativa al rapporto realmente intercorso – Evasione – Sussiste.

Cass. sez. trib., 4 novembre 2002, n. 15374, ne Il fisco 43/2002, fasc. n. 1, pag. 16031.

Ai fini IVA la fatturazione effettuata in favore di soggetto diverso da quello effettivo non è riconducibile ad un'ipotesi di fatturazione con "indicazioni incomplete o inesatte" di cui all'art. 41, comma 3, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, né a quella di omissione dell'indicazione dei soggetti

tra cui l'operazione è effettuata, prescritta dall'art. 21, comma 2, n. 1), dello stesso decreto; deve invece essere considerata una fatturazione per operazione "soggettivamente inesistente", di cui deve essere versata la relativa imposta in base al citato art. 21.

IVA – Avviso di accertamento – Motivazione – Sintesi dei contenuti e delle conclusioni del verbale della Guardia di finanza – Legittimità.

Operazione di locazione finanziaria – Consegna del bene all'utilizzatore – Mancanza – IVA addebitata in rivalsa dal fornitore al concedente finanziatore – Indetraibilità.

Cass. sez. trib., 4 novembre 2002, n. 15379, ne Il fisco 45/2002, fasc. n. 1, pag. 16826.

In tema di avviso di rettifica da parte dell'Amministrazione finanziaria di dichiarazione IVA, la motivazione degli atti di accertamento con esposizione sintetica dei contenuti essenziali – riportati per estratto – e delle conclusioni esposte nel verbale redatto dalla Guardia di finanza nell'esercizio di poteri di polizia tributaria, realizza una economia di scrittura che non arreca alcun pregiudizio al corretto svolgimento del contraddittorio ed al diritto inviolabile della difesa, garantito dall'art. 24 della Costituzione.

Con riferimento alle operazioni di locazione finanziaria (cosiddetto *leasing* finanziario) relative a beni mobili non è ammessa la detrazione dell'IVA, da parte dell'acquirente, qualora risulti che il bene acquistato non sia mai stato consegnato all'utilizzatore, atteso che – per la stretta interdipendenza esistente tra il contratto di acquisto del bene locato e quello di concessione del bene in godimento all'utilizzatore – difetterebbe la realizzazione dell'operazione di locazione finanziaria, alla cui esistenza la legge subordina il diritto alla detrazione.

Commissione tributaria centrale

IVA – Registro – Principio di alternatività – Carattere prioritario dell'imposizione IVA – Emissione di fattura – Modifica del regime impositivo – Spetta all'ufficio IVA e non a quello del registro – Definitività del regime in caso di silenzio del primo – Si verifica.

IVA – Vendita di immobile da coniugi in regime di comunione legale – Trattasi di comunione *sui generis* – Soggettività passiva ai fini dell'IVA – Spetta unicamente al coniuge imprenditore come ditta individuale.

Comm. trib. centrale, sez. XIX 30 settembre 2002, n. 6801, ne Il fisco 44/2002, fasc. n. 1, pag. 16528.

In caso di applicazione, in una vendita immobiliare, del criterio di alternatività tra IVA e registro, quest'ultima imposta rappresenta un *posterium* rispetto all'imposizione IVA che assume aspetto prioritario nella valutazione del regime impositivo da applicare e, quindi, una volta emessa fattura da parte del venditore senza che l'ufficio competente abbia contestato detto regime, l'ufficio del registro non può più richiedere l'imposta ordinaria di registro per definitività del primo criterio adottato.

Una comunione legale tra coniugi (marito imprenditore edile e moglie coadiutrice) configura una comunione *sui generis* che consente una certa libertà di esercizio amministrativo e gestionale tale da consentire ai singoli coniugi di poter agire disgiuntamente e non "collegati" necessariamente a guisa di società di fatto, per cui legittimamente solo il coniuge imprenditore edile può essere considerato soggetto passivo d'imposta ai fini IVA quale esercente di ditta individuale.

REGISTRO (Imposta di)

Giurisprudenza

Corte di Giustizia CE

Registro (imposta di) – Direttiva sulla raccolta dei capitali n. 69/335/CEE – Imposta sui conferimenti – Prestiti senza interessi concessi dai soci – Applicabilità – Condizioni.

Corte di Giustizia CE, sez. VI, 17 settembre 2002, n. C-392/00, ne Il fisco 47/2002, fasc. n. 1, pag. 17509.

L'art. 4, n. 2, lettera b), della Direttiva del Consiglio 17 luglio 1969, n. 69/335/CEE, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali, come modificata dalla Direttiva del Consiglio 10 giugno 1985, n. 85/303/CEE, deve essere interpretata nel senso che non osta alla riscossione dell'imposta sui conferimenti sull'importo degli interessi risparmiati da una società grazie al prestito senza interessi ad essa accordato da parte dei suoi soci, ove questi ultimi e la società abbiano stipulato, prima della concessione di tale prestito, un contratto di trasferimento dei risultati, qualora gli interessi così risparmiati abbiano aumentato il patrimonio sociale della detta società in modo duraturo.

Corte Costituzionale

Registro – Atti non registrati – Divieto di rilascio copia – Mancata esclusione del rilascio dell'originale o della copia della sentenza o di altro provvedimento giurisdizionale ai fini dell'esecuzione forzata – Art. 66, comma 1, del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 – Artt. 3 e 24 della Costituzione.

Registro – Atti non registrati – Divieto di rilascio copia – Mancata esclusione del rilascio dell'originale o della copia della sentenza o di altro provvedimento giurisdizionale ai fini dell'esecuzione forzata – Art. 15 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 – Questione di legittimità costituzionale – Manifesta inammissibilità – Art. 15 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 – Artt. 3 e 24 della Costituzione.

Corte Cost. 6 dicembre 2002, n. 522, ne Il fisco 47/2002, fasc. n. 1, pag. 17478.

È costituzionalmente illegittimo, in relazione agli artt. 3 e 24 della Costituzione, l'art. 66 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, nella parte in cui non prevede che la disposizione di cui al comma 1 non si applica al rilascio dell'originale o della copia della sentenza o di altro provvedimento giurisdizionale, che debba essere utilizzato per procedere all'esecuzione forzata.

È manifestamente inammissibile, per carenza di motivazione, la questione di legittimità costituzionale dell'art. 15 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, sollevata in relazione agli artt. 3 e 24 della Costituzione.

Commissioni tributarie di merito

Registro (imposta di) – Accertamento di maggior valore – Cessione di attività di autotrasporto – Determinazione del valore di avviamento mediante riferimento alla redditività media dell'esercizio, secondo criteri meramente matematici – Illegittimità.

Comm. trib. prov. di Ravenna, sez. II, 16 luglio 2002, n. 70, ne Il fisco 2002, fasc. n. 1, pag. 17504.

La determinazione del valore di avviamento costituisce un'operazione complessa che sfugge a precise e prestabilite formule matematiche rigide, incuranti della specifica realtà aziendale; ai fini della valutazione dell'avviamento, l'ufficio, tenuto presente che la media aritmetica della redditività è soltanto uno dei tanti criteri a sua disposizione, deve fare riferimento ad un insieme di elementi che consentono un'analisi concreta della singola realtà aziendale non ancorata a formule matematiche precostituite (nel caso di specie è stato ritenuto illegittimo l'accertamento di maggior

valore perché l'ufficio non aveva tenuto conto, tra l'altro, della graduale perdita di valore delle autorizzazioni al trasporto merci per conto terzi).

SUCCESSIONI E DONAZIONI (Imposta sulle)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Successioni e donazioni (Imposta sulle) – Errore nella dichiarazione – Possibilità di correggere la dichiarazione oltre il termine previsto per la presentazione – Sussiste.

Cass. sez. trib., 20 giugno 2002, n. 8972, in Riv. dir. trib. 2002, II, pag. 723.

La dichiarazione fiscale non ha valore confessorio e non costituisce fonte dell'obbligazione tributaria, ma si inserisce nell'ambito di un complesso procedimento di accertamento e di riscossione. I principi di capacità contributiva e di buona amministrazione rendono intollerabile un sistema legale che impedisce al contribuente di dimostrare, entro un ragionevole lasso di tempo, l'inesistenza di fatti giustificativi del prelievo. Il contribuente può quindi procedere alla rettifica di errori di qualsiasi genere, anche dopo la scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione, e tale rettifica, se fondata, deve essere presa in considerazione dall'ufficio ai fini della liquidazione dell'imposta dovuta. L'ipotesi dell'errore deve essere tuttavia distinta da quella dell'indicazione consapevole di un valore diverso da quello precedentemente dichiarato (e cioè il vero e proprio *jus poenitendi*), facoltà che deve essere esercitata nei termini previsti per la presentazione della dichiarazione.

Con nota di R. BAGGIO, "Sulla ritrattabilità della dichiarazione tributaria".

VIOLAZIONI E SANZIONI

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Violazioni e sanzioni – Esimenti – Errore sulla norma tributaria – Condizioni.

Cass. sez. trib., 9 dicembre 2002, n. 17515, ne Il fisco 2/2003, fasc. n. 1, pag. 529.

Quando sussistano condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria (nella specie: relativa alla determinazione del reddito di lavoro dipendente) che dipendano dalla presenza di un orientamento giurisprudenziale (solo successivamente superato) escludente l'assoggettamento a tassazione del provento con conseguente mancato assoggettamento a ritenuta da parte del datore di lavoro, è configurabile un errore sulla norma stessa che, ai sensi dell'art. 8 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, rileva al fine di escludere l'applicazione delle sanzioni non penali conseguenti alla violazione commessa dal contribuente.

Nella specie si trattava di corresponsione al dipendente di un'azienda di credito, in occasione del trasferimento ad altra sede, del contributo per differenza canone di locazione e per "diaria", nel periodo anteriore all'entrata in vigore del D.Lgs. n. 314 del 1997; la Cassazione ha ritenuto di poter applicare essa stessa – ex art. 384 del codice di procedura civile – la norma che esclude la sanzione.

Con nota redazionale.

Tribunali e Corti d'Appello

Violazioni e sanzioni – Obiettive condizioni di incertezza – Percezione del tributo e relativi accessori da Ufficio incompetente – Mancanza di rilievi – Affidamento del contribuente – Principio di collaborazione e di buona fede – Applicabilità.

Corte d'Appello di Milano, sez. I, 3 dicembre 2002, n. 2923, in Boll. trib. 2003, pag. 61.

Secondo l'art. 6, secondo comma, del D.Lgs. 472/97 l'autore di una violazione non è punibile quando essa è determinata da obiettive condizioni di incertezza sull'ambito di applicazione delle disposizioni cui si riferisce.

Pertanto l'accettazione di un'istanza di regolarizzazione, la ricezione del pagamento da parte dell'Ufficio incompetente e la mancata irrogazione di sanzioni rappresentano comportamenti attivi ad ingenerare nel contribuente un legittimo affidamento di aver regolarizzato la sua posizione.

Anche in questo caso trova applicazione l'art. 10 primo e secondo comma dello Statuto del contribuente, secondo cui i rapporti fra contribuente ed amministrazione finanziaria devono essere improntati al principio di collaborazione e di buona fede.

VARIE

Dottrina

“Gli aspetti fiscali della gestione dei patrimoni “dedicati”, di J. BLOCH e di A. CUDA in Corr. trib. 2003, pag. 128.

Nell'articolo l'A. analizza le disposizioni della riforma del diritto societario riguardanti l'istituto del patrimonio dedicato che, in estrema sintesi, è quel patrimonio che la società per azioni, con apposita deliberazione da depositare o iscrivere nel registro delle imprese, destina in via esclusiva ad uno specifico affare, e ne fornisce un primo inquadramento fiscale.

Rilevata la mancanza di una soggettività tributaria autonoma da parte del patrimonio dedicato sul presupposto che detta soggettività viene riconosciuta dall'art. 87, comma 2, TUIR solamente alle persone giuridiche, associazioni non riconosciute, consorzi ed altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi nei confronti delle quali il presupposto dell'imposta si verifichi in modo unitario ed autonomo, l'A. giunge alla conclusione che in capo alla società per azioni che ha provveduto a costituire il patrimonio “dedicato” si verifica il possesso dei redditi a questo intuitivamente riferibili, al netto degli oneri sostanziali dai diritti di partecipazione dei terzi ai risultati dell'affare.

Viene altresì precisato che l'utile facente capo al patrimonio separato debba essere determinato al lordo delle quote spettanti ai terzi apportanti e che quest'ultime, al contempo, debbano figurare nel conto economico della società per azioni, sotto forma di componenti reddituali negative. (EM)

“La lettera di *patronage* – Aspetti civilistici e fiscali” di B. GIROLAMI e C. CIAMPOLILLO, ne Il fisco 2002, fasc. n. 1, pag. 16996.

La lettera di *patronage* (o lettera di gradimento, di patrocinio o di raccomandazione) rappresenta una forma anomala di garanzia, attraverso la quale una società *patronnant* manifesta ad un soggetto destinatario – generalmente una banca o un istituto finanziario – la propria situazione di influenza sulla società terza (cosiddetta “raccomandata” o “patrocinata”) affermando di essere titolare di un pacchetto azionario della stessa, di avere interesse al mantenimento delle linee di

credito concesse alla società terza e di impegnarsi a non cedere le azioni di sua proprietà prima del rimborso dei crediti concessi alla medesima società.

Dal punto di vista civilistico, la prassi ha enucleato due tipologie di lettere:

quelle di *patronage* deboli, quando le dichiarazioni presentano un contenuto meramente informativo e non assumono una natura negoziale giuridicamente vincolante per il soggetto che le rende. In tale contesto, la responsabilità del *patronnant* è di tipo meramente precontrattuale ai sensi degli artt. 1337 e 1338 cod. civ. per le ipotesi in cui l'emittente, rilasciando false informazioni, abbia indotto la banca destinataria a contrarre;

lettere di *patronage* forti quando la dichiarazione è diretta a garantire la solvibilità della società patrocinata e nella quale l'emittente assume impegni nei confronti del destinatario quali in concreto quello di fare in modo che la patrocinata abbia la possibilità di adempiere gli impegni assunti con il concedente il prestito. Tale garanzia non può essere confusa con la fideiussione principalmente perché il raccomandante non si impegna mai a pagare i debiti del patrocinato come invece avviene nella fideiussione. Dal punto di vista giuridico, tale lettera viene ricondotta nello schema tipico del contratto con obbligazione a carico del solo proponente ex art. 1333 codice civile.

Dal punto di vista fiscale, non si rinviene prassi ministeriale che interessi la descritta fattispecie e scarna risulta la giurisprudenza di merito.

Ai fini delle imposte sui redditi, la sopra descritta distinzione tra i diversi tipi di lettera non rileva atteso che le dichiarazioni in questione sono generalmente irrilevanti per la società emittente.

Per quanto invece concerne l'imposizione indiretta è opportuno seguire lo schema sopra descritto atteso che si riscontrano differenze significative in ordine al regime fiscale applicabile.

In particolare:

nel caso di lettere di *patronage* forti, ai fini Iva, l'impegno assunto dalla società *patronnant* costituisce una garanzia che, se prestata verso corrispettivo, è riconducibile nel regime di esenzione dell'art. 10, comma 1, n. 1, del D.P.R. n. 633/72. Ai fini dell'imposta di registro, la garanzia è soggetta a registrazione solo in caso d'uso, anche se formata per scrittura privata. Nel caso in cui la lettera venga resa dalla società *patronnant* a titolo gratuito, la prestazione rientra nella fattispecie disciplinata dall'art. 3, terzo comma, del D.P.R. n. 633/72 in base al quale anche le prestazioni di servizi a titolo gratuito a terzi nell'esercizio d'impresa sono assoggettate ad Iva purché il valore unitario della prestazione sia superiore a 25,82 euro.

Nel caso di lettera rilasciata da soggetto non imprenditore, se la garanzia è relativa ad un'operazione di finanziamento a medio o lungo termine (di durata superiore a diciotto mesi), si applica l'art. 15 del D.P.R. n. 601/73 con conseguente esenzione dalle imposte d'atto (nel caso di specie dall'imposta di registro). Se, invece, la garanzia è relativa ad un finanziamento diverso da quello a medio e lungo termine l'atto è soggetto a registrazione solo in caso d'uso a condizione che sia redatto in forma epistolare;

per le lettere di *patronage* deboli si ritiene che, in astratto, anche una mera dichiarazione di scienza, avente un contenuto puramente informativo, possa essere attratta a tassazione, ai fini Iva, come prestazione di servizi imponibile ex art. 3, sia se emessa a titolo gratuito che verso corrispettivo, in quanto riconducibile ad un generico obbligo di fare, non fare, permettere. Peraltro, non essendo una garanzia la prestazione è soggetta ad Iva con aliquota ordinaria del 20 per cento.

Se il patrocinante è un soggetto non imprenditore, la dichiarazione - sia se essa si consideri un atto di natura dichiarativa, sia se rientri tra gli atti aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale - dovrebbe essere soggetta a registrazione in caso d'uso, se formata per corrispondenza commerciale. Ove ciò non fosse, la scrittura privata sarebbe soggetta ad imposta proporzionale. (A.F.)

“Profili della permuta di partecipazioni in ambito societario e funzionalità del conguaglio in denaro”, di P. MANDARINO, ne Il fisco 46/2002, fasc. n. 1, pag. 17010.

L'articolo si occupa del regime di neutralità fiscale previsto per la permuta di partecipazioni societarie dall'art. 5, comma 1, del D.lgs. n. 358/1997, in attesa dell'attuazione della riforma del sistema fiscale che dovrebbe introdurre, tra l'altro, una razionalizzazione dei regimi di neutralità dettati dal citato D.lgs. n. 358, l'abolizione dell'imposta sostitutiva sulle operazioni di

ristrutturazione societaria, nonché l'esenzione delle plusvalenze realizzate dalle società su partecipazioni immobilizzate.

In particolare, con riferimento ai profili soggettivi, l'A. condivide quanto affermato dalla C.M. n. 320/E del 1997, secondo la quale in merito all'individuazione delle società permutanti (ossia quelle che intendono acquisire o integrare il controllo societario), stante l'espresso rinvio del citato art. 5 all'art. 87, comma 1, lett. a) e b) del TUIR, rientrano nel regime di neutralità fiscale soltanto le società costituite sotto forma di S.P.A. o S.A.P.A., mentre ne sono invece escluse le S.r.l. o gli enti diversi dalle società.

Per il riconoscimento della neutralità fiscale occorre che oggetto della permuta sia l'acquisto o l'integrazione di una partecipazione di controllo ai sensi dell'art. 2359, comma 1, n. 1) del c.c..

Al riguardo sono sorti dubbi circa l'esatta delimitazione del concetto di "integrazione", ossia se la neutralità debba essere riconosciuta anche nel caso di acquisto di una partecipazione minoritaria da parte di un soggetto che già possiede il controllo della società scambiata, ovvero soltanto se il permutante acquista il controllo della società. L'A. sul punto concorda con l'interpretazione resa nella citata C.M. n. 320/E, secondo la quale *"l'operazione non deve necessariamente avere ad oggetto una partecipazione che di per sé sia di controllo, ma può riguardare anche una partecipazione che, unitamente a quella già posseduta, consenta al soggetto acquirente di avere una partecipazione di controllo"*.

Nell'articolo sono, inoltre, accennati una serie criticità relative all'ipotesi di un eventuale conguaglio in denaro, pattuito dalle parti ad integrazione del contratto di permuta.

Un primo punto riguarda il limite economico del conguaglio in denaro oltre il quale è preclusa la neutralità fiscale. Al riguardo l'A. ritiene, richiamando la dottrina civilistica maggioritaria, che detto limite economico debba essere pari al 50 per cento del valore pattuito per le partecipazioni scambiate.

Altra ipotesi è quella del socio permutatario (ossia il socio della società scambiata) non imprenditore, in tal caso il conguaglio in denaro da questi ricevuto rientra, secondo l'A., tra i redditi diversi di cui all'art. 81, comma 1, lett. c-*quinquies*) del TUIR ed è soggetto all'imposta sostitutiva prevista all'art. 5, comma 2, del D.lgs. n. 461/1997.

Da ultimo, si osserva come il citato art. 5, comma 1, nulla dispone in ordine al trattamento fiscale del conguaglio rilevabile in capo al soggetto erogante. In tal caso, il valore del conguaglio dovrà essere imputato ad incremento del costo della partecipazione acquisita attraverso lo scambio di azioni, è indubbio, infatti, che per il soggetto erogante il conguaglio costituisca un'operazione d'investimento. (PM).

"Azioni <<dematerializzate>> e legittimazione all'esercizio dei diritti sociali", di A. PAVONE LA ROSA, in Riv. soc. 5/2002, pag. 1209.

L'articolo offre una completa ricostruzione del sistema introdotto con la dematerializzazione degli strumenti finanziari. Viene rilevato che in Italia si è passati da un regime di nominatività obbligatoria delle azioni che richiedeva, per l'esercizio dei diritti spettanti all'azionista l'intestazione a suo favore contenuta nel titolo e nel libro dei soci ad un regime in cui veniva riconosciuto al giratario del titolo azionario la legittimazione all'intervento in assemblea, e agli amministratori l'obbligo, penalmente sanzionato, di rilevare, prima della riconsegna dei titoli, il nome dell'attuale possessore e di procedere, se giratario non iscritto, alla relativa annotazione nel libro dei soci.

Gli interventi legislativi succedutosi fin da oggi non hanno comportato una sostanziale modifica della funzione assolta dal libro dei soci come strumento di rilevazione dei soggetti titolari di azioni.

Anche nell'attuale regime di circolazione delle azioni, in cui è previsto l'intervento obbligatorio degli intermediari, il rilascio della certificazione necessaria per l'intervento in assemblea da parte dell'intermediario può avere luogo anche in favore di azionisti non iscritti nel libro dei soci, sempreché, faccia seguito, nel termine di tre giorni, la segnalazione all'emittente dei nominativi dei soggetti interessati al fine di annotarli nell'indicato libro. L'interrogativo che l'A. si pone, alla luce del nuovo sistema, è se per l'intervento in assemblea sia necessario il deposito della certificazione rilasciata dall'intermediario almeno 5 giorni prima di quello fissato per l'assemblea stessa ovvero se sia sufficiente che in detto termine pervenga alla società la segnalazione da parte dell'intermediario del rilascio della richiesta certificazione.

Un provvedimento Consob, da più parti criticato, sembrerebbe legittimare questa seconda interpretazione alla quale l'A. aderisce, in considerazione anche del fatto che la segnalazione del rilascio della certificazione da parte dell'intermediario può aver luogo per via telematica, e quindi in tempo reale, laddove invece il deposito della certificazione presso la sede sociale può richiedere tempi lunghi comportando per l'azionista difficoltà di rispetto dei termini per il deposito.

L'A. conclude quindi nel senso che della documentazione richiesta dalla legge per l'esercizio dei diritti sociali non è possibile fare a meno e che, di essa, se intesa a conferire la legittimazione all'esercizio del voto, deve essere offerta possibilità di controllo al presidente dell'assemblea ed agli amministratori assembleari, ma che l'onere del tempestivo materiale deposito della documentazione stessa possa considerarsi assolto – con la regolare comunicazione resa dagli intermediari in conformità alle previsioni legislative e regolamentari. Nei limiti in cui la segnalazione effettuata dall'intermediario potrà assolvere all'indicata funzione, la certificazione in possesso dell'azionista avrà quindi il più limitato ruolo di documento probatorio della permanenza della legittimazione all'esercizio del relativo diritto e di indice di identificazione, tramite il materiale possesso del medesimo, del soggetto che di fatto esercita le connesse facoltà. (EM)

“La responsabilità tributaria degli organi di controllo” di C. PINO, Corr. trib. 2003, pag. 104.

Dopo una breve disamina delle novità introdotte dalla riforma del diritto societario in tema di attività di controllo delle società a responsabilità limitata e delle società per azioni, l'A. si sofferma sugli impatti che la nuova disciplina determina sulla materia tributaria.

In primo luogo, si affronta il problema dell'individuazione del soggetto responsabile delle verifiche sul corretto assolvimento degli obblighi tributari della società.

Con riferimento agli aspetti di carattere contabile, si ritiene che il compito dovrebbe spettare all'organo deputato al controllo contabile, mentre l'organo di controllo gestionale dovrebbe vigilare sul rispetto delle norme tributarie in relazione a specifiche operazioni sociali o a determinati affari (ad es. le riorganizzazioni aziendali).

Quanto, poi, al tema della responsabilità diretta verso l'Erario del collegio sindacale, le norme tributarie vigenti introducono sanzioni amministrative per la mancata sottoscrizione della dichiarazione da parte dell'organo di controllo ovvero per la sottoscrizione in assenza di delle scritture contabili (cfr. art. 9 del D.Lgs. n. 471 del 1997), ciò nonostante la sottoscrizione della dichiarazione viene considerata un atto formale con cui si attesta la avvenuta compilazione della dichiarazione stessa e non va intesa come attestazione della correttezza del comportamento fiscale adottato dalla società. L'organo di controllo legale dei conti non è fornito di alcun poterdovere di natura tributaria, con riferimento alle violazioni in cui sia incorsa la società.

Del resto, l'attuale sistema sanzionatorio tributario è imperniato sul principio di personalità della sanzione finalizzato a colpire il soggetto che ha materialmente commesso la violazione.

I sindaci non hanno una responsabilità diretta verso l'Erario per gli inadempimenti tributari della società, né sono punibili per l'omissione o l'inadeguatezza dei controlli, come dimostra anche la mancata riproposizione nel nuovo sistema sanzionatorio tributario dell'ipotesi prima disciplinata dall'art. 51, sesto comma, del D.P.R. n. 600/73, secondo cui i componenti dell'organo di controllo erano personalmente sanzionati, insieme agli amministratori, per talune fattispecie di tenuta di contabilità parallela o “nera”. (A.F.)

Giurisprudenza

Corte di Giustizia CE

Previdenza – Forme pensionistiche complementari volontarie – Prestatore stabilito in un altro Stato membro – Limitazione o assenza di deducibilità dei contributi dal reddito imponibile – Libertà di ricevere servizi – Coerenza fiscale – Incompatibilità – Sussiste.

Corte di Giustizia CE, sez. V, 3 ottobre 2002, n. C-136/00, in Riv. dir. trib. 2002, III, pag. 205.

L'art. 49 del Trattato CE proibisce ad uno Stato membro di limitare o negare la deducibilità ai fini dell'imposta sul reddito dei contributi versati ad una forma pensionistica complementare offerta da un prestatore stabilito in un altro Stato membro, laddove invece consente tale deduzione per forme pensionistiche nazionali a meno che tale indeducibilità non sia accompagnata dalla successiva esenzione della pensione erogata.

Con nota di B. PIZZONI, "ineducibilità dei contributi a schemi di previdenza complementare estera e principio di coerenza fiscale".

Indos 1.03

LEGISLAZIONE

Provvedimenti emanati e pubblicati in G.U. dal .1 gennaio al 30 maggio 2003

DOTTRINA

ALOISI B., CARABELLESE P., “ Il consolidato fiscale in Germania, Olanda, Spagna e Regno Unito” (IRPEG)	pag. 23
ANELLO P., “Lo <<scudo fiscale>> si estende anche alle società” (IRPEG)	“ 24
ARICI L. “L'utilizzo delle risultanze delle indagini bancarie nei confronti dei soggetti “terzi” (ACCERTAMENTO: Principi e norme generali)	“ 2
BELLI CONTARINI E., “Il regime fiscale delle svalutazioni dei crediti nella scissione non retroattiva” (IRPEG)	“ 25
BERARDO G., DULCAMARE V., “I diversi regimi applicativi dei crediti d'imposta” (IRPEF)	“ 21
BESSO U., COMUZZI P., “Fusione inversa – Il riporto delle perdite tra lettera della norma e previsione in materia di elusione fiscale” (IRPEG)	“ 26
BLOCH J., “L'irrazionalità dei nuovi criteri di valutazione delle partecipazioni” (REDDITI DI IMPRESA)	“ 36
BLOCH J., CUDA A., “Gli aspetti fiscali della gestione dei patrimoni “dedicati” (VARIE)	“ 60
BOIDI M., “Società fiduciarie e <i>pro rata</i> IVA” (IVA)	“ 51
BUSNELLI M., “Nuovo schema di certificazione degli utili corrisposti, delle ritenute operate, delle imposte sostitutive applicate e del credito d'imposta spettante di cui all'art. 7-bis del D.P.R. n. 600/1973 – Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 28 novembre 2002” (REDDITI DI CAPITALE)	“ 32
DEL FEDERICO L., “Agevolazioni per il settore del credito e durata minima del contratto di finanziamento” (IMPOSTA SOSTITUTIVA CREDITO)	“ 49
DEZZANI L., “La nuova previdenza complementare. Le agevolazioni fiscali per il sottoscrittore” (REDDITI DI CAPITALE)	“ 33
FANELLI R., “Minusvalenze non realizzate deducibili in cinque esercizi” (REDDITI DI IMPRESA)	“ 36
FERRANTI G., “Le novità sulla determinazione del valore minimo delle	

partecipazioni societarie” (IRPEG)	pag. 26
GHISELLI F., “Note minime in tema di riforma del sistema fiscale - Tassazione delle imprese” (REDDITI DI IMPRESA)	“ 37
GIROLAMI B., CIAMPOLILLO C., “La lettera di <i>patronage</i> – Aspetti civilistici e fiscali” (VARIE)	“ 60
IAVAGNILIO M., “Gli strumenti di finanziamento <<ibridi>> (REDDITI DI CAPITALE)	“ 33
LAMBERTI C., “Sanatoria <<speciale>> dei disavanzi da annullamento nelle operazioni di fusione” (IRPEG)	“ 27
LA ROCCA S., “La ritrattabilità delle dichiarazioni fiscali alla luce delle novità rese dal D.P.R. n. 435/2001 e a seguito dell’attesa pronuncia delle Sezioni Unite della Suprema Corte di Cassazione depositata lo scorso 25 ottobre 2002” (ACCERTAMENTO: Principi e norme generali)	“ 3
LIBURDI D., “Problematiche interpretative del nuovo modello CUD” (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 41
LORENZETTI M., “Società estere e IVA di gruppo nell’ultima interpretazione dell’Amministrazione finanziaria” (IVA)	“ 51
MANDARINO P., “Profili della permuta di partecipazioni in ambito societario e funzionalità del conguaglio in denaro” (VARIE)	“ 61
MAZZETTI di PIETRALATA M., “Spese di regia e stabile organizzazione di impresa non residente – Inerenza e deducibilità nell’evoluzione dell’interpretazione del Ministero e della giurisprudenza” (ACCORDI INTERNAZIONALI: Redditi transnazionali CFC)	“ 13
MENTI F., “Il controllo di congruità del compenso degli amministratori di società” (REDDITI DI IMPRESA)	“ 38
MIGNARRI E., “Emersione delle attività detenute all'estero. Il nuovo scudo fiscale” (REDDITI DI CAPITALE)	“ 34
MONARCA P., “Il coordinamento della riforma con la tassazione sui <<capital gains>> (REDDITI DIVERSI)	“ 45
MURER R., “Obblighi di comunicazione per gli investimenti all’estero di natura finanziaria” (REDDITI DI CAPITALE)	“ 34
NESSI M., “Spunti di analisi in materia di <i>Controlled Foreign Companies</i> ” (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)	“ 14
PAPOTTI R. A., “Ancora sulle proposte di modifica al Commentario Ufficiale alla Convenzione – tipo dell’OCSE” (ACCORDI INTERNAZIONALI: Redditi transnazionali CFC)	“ 14
PAVONE LA ROSA A., “Azioni <<dematerializzate>> e legittimazione all’esercizio dei diritti sociali” (VARIE)	“ 62
PEIROLO M., “Il prestito di personale all’impresa”	

(IVA)	“	52
PEZZETTA M., “I prezzi di trasferimento transfrontalieri – Principi generali e profili applicativi” (ACCORDI INTERNAZIONALI: Redditi transnazionali CFC)	pag.	15
PINO C., “La responsabilità tributaria degli organi di controllo” (VARIE)	“	63
SALVATORE A., “Brevi note sul trattamento degli incentivi all’esodo” (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“	42
SANTI A., “Primi dubbi sul regime delle imprese di assicurazione” (REDDITI DI CAPITALE)	“	35
SAVIOLI G., “Lo scambio di partecipazioni: aspetti economico-aziendali, contabili e fiscali” (IRPEG)	“	27
SORRINTINO P., “Fusione a seguito di acquisizione con indebitamento. Note minime sugli effetti fiscali derivanti dall’introduzione del <i>leveraged buyout</i> nell’ordinamento nazionale” (IRPEG)	“	28
SORRENTINO P., “La risposta di interpello – Spunti critici sull’asserita sua vincolatività limitatamente all’amministrazione finanziaria” (STATUTO DEL CONTRIBUENTE)	“	1
STANGA L., TROIANO P., “Acquisizioni di partecipazioni societarie in Italia da parte di soggetti non residenti. Lo strumento del <i>leveraged buyout (LBO)</i> e la norma antielusiva di cui all’art. 37- <i>bis</i> D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. Considerazioni attorno a due prese di posizione dell’amministrazione finanziaria” (IRPEG)	“	28
URICCHIO A., “Imposte ipotecarie e contratti di finanziamento recanti la clausola di risolvere anticipatamente il rapporto contrattuale” (IPOTECARIE E CATASTALI (Imposte))	“	50
VERNA G., “I diritti di opzione e di apprezzamento delle azioni quali forme di pagamento particolarmente nei confronti dei dipendenti” (REDDITI DI LAVORO DIPENDETE)	“	42
ZOPPINI G., “Lo strano caso delle procedure di interpello in materia di elusione fiscale” (STATUTO DEL CONTRIBUENTE)	“	1

PRASSI AMMINISTRATIVA

Ris. Agenzia delle Entrate 15 luglio 2002, n. 230/E (IVA)	“	52
Circ. Dip. politiche fiscali - federalismo fiscale 19 settembre 2002, n. 7/DPF (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Catasto)	“	20
Circ. Agenzia del Territorio 24 settembre 2002, n. 8/T (IMPOSTA SOSTITUTIVA CREDITO)	“	49
Ris. Agenzia delle Entrate 2 ottobre 2002, n. 317/E (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Agevolazioni ed esenzioni)	“	19
Ris. Agenzia delle Entrate 15 ottobre 2002, n. 326/E (IRPEG)	“	30
Ris. Agenzia delle Entrate 31 ottobre 2002, n. 344/E		

(IVA)	“	52
Ris. Agenzia delle Entrate 6 novembre 2002, n. 347/E (IVA)	pag.	53
Circ. Agenzia delle Entrate 6 novembre 2002, n. 82/E (IRPEF)	“	22
Ris. Agenzia delle Entrate 11 novembre 2002, n. 352/E (IVA)	“	53
Ris. Agenzia delle Entrate 15 novembre 2002, n. 358/E (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)	“	18
Ris. Agenzia delle Entrate 15 novembre 2002, n. 359/E (ASSICURAZIONI (Imposta di)	“	48
Ris. Agenzia delle Entrate 22 novembre 2002, n. 367/E (IVA)	“	54
Circ. Agenzia delle Entrate 26 novembre 2002, n. 85/E (REDDITI DI IMPRESA)	“	38
Ris. Agenzia delle Entrate 3 dicembre 2002, n. 378/E (ASSICURAZIONI (Imposta di)	“	48
Ris. Agenzia delle Entrate 3 dicembre 2002, n. 379/E (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“	43
Ris. Agenzia delle Entrate 6 dicembre 2002, n. 382/E (IRPEG)	“	30
Ris. Agenzia delle Entrate 24 dicembre 2002, n. 394/E (REDDITI DI CAPITALE)	“	35
Ris. Agenzia delle Entrate 30 dicembre 2002, n. 87/E (CONTENZIOSO TRIBUTARIO)	“	5

GIURISPRUDENZA

Corte Costituzionale

6 dicembre 2002, n. 520 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)	“	6
6 dicembre 2002, n. 522 (REGISTRO (Imposta di)	“	58

Corte di Giustizia CE

13 giugno 2002, n. 353-00 (IVA)	“	54
17 settembre 2002, n. 392-00 (REGISTRO (Imposta di)	“	58
3 ottobre 2002, n. 136-00 (VARIE)	“	64

Corte di Cassazione

19 giugno 2001, n. 8340 (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accertamento)	pag. 10
10 settembre 2001, n. 11545 (RISCOSSIONE)	“ 47
15 ottobre 2001, n. 12547 (IVA)	“ 55
19 ottobre 2001, n. 12788 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 38
24 ottobre 2001, n. 13049 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 39
7 novembre 2001, n. 13803 (IRPEF)	“ 23
6 dicembre 2001, n. 15442 (IRPEG)	“ 31
22 febbraio 2002, n. 2531 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)	“ 7
27 febbraio 2002, n. 2892 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 39
7 marzo 2002, n. 3367 (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)	“ 18
8 marzo 2002, n. 3413 (IRPEG)	“ 31
11 marzo 2002, n. 3526 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO)	“ 6
25 marzo 2002, n. 4269 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)	“ 7
18 aprile 2002, n. 5582 (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accertamento)	“ 11
3 maggio 2002, n. 6329 (REDDITI DIVERSI)	“ 46
9 maggio 2002, n. 6607 (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Dichiarazione dei redditi)	“ 20
16 maggio 2002, n. 7169 (IPOTECARIE E CATASTALI (Imposte))	“ 51
23 maggio 2002, n. 7555 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 39
25 maggio 2002, n. 7677 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 44

25 maggio 2002, n. 7678 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)	pag.	7
17 giugno 2002, n. 8683 (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accertamento)	“	11
20 giugno 2002, n. 8972 (SUCESSIONI E DONAZIONI (Imposta sulle))	“	59
21 giugno 2002, n. 9107 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“	44
21 giugno 2002, n. 9111 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“	44
5 luglio 2002, n. 9802 (AMNISTIA E CONDONO)	“	5
24 luglio 2002, N. 10802 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)	“	8
25 luglio 2002, n. 10925 (IVA)	“	55
30 luglio 2002, n. 11240 (REDDITI DI IMPRESA)	“	40
5 agosto 2002, n. 11687 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“	45
6 agosto 2002, n. 11816 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“	45
21 agosto 2002, n. 12328 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“	45
22 agosto 2002, n. 12394 (ACCERTAMENTO)	“	4
4 settembre 2002, n. 12831 (REDDITI DI IMPRESA)	“	40
25 ottobre 2002, n. 15063 (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Dichiarazione dei redditi)	“	21
30 ottobre 2002, n. 15298 (REDDITI DI IMPRESA)	“	41
4 novembre 2002, n. 15374 (IVA)	“	56
4 novembre 2002, n. 15379 (IVA)	“	57
21 novembre 2002, n. 16424 (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accertamento)	“	11
6 dicembre 2002, n. 17394 (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Dichiarazione dei redditi)	“	21
9 dicembre 2002, n. 17507 (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accertamento)	“	12

9 dicembre 2002, n. 17515 (VIOLAZIONI E SANZIONI)	pag. 59
10 dicembre 2002, n. 17564 (DIRETTIVE CE)	“ 8
 <u>Tribunali e Corte d'appello</u>	
3 dicembre 2002, n. 2923 (VIOLAZIONI E SANZIONI)	“ 60
 <u>Commissione tributaria Centrale</u>	
30 settembre 2002, n. 6801 (IVA)	“ 57
18 ottobre 2002, n. 7440 (IRPEG)	“ 32
 <u>Commissione tributaria di merito</u>	
28 dicembre 2001, n. 910 (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accertamento)	“ 13
13 maggio 2002, n. 88 (REDDITI FONDIARI)	“ 47
2 luglio 2002, n. 347 (IRPEG)	“ 32
16 luglio 2002, n. 70 (REGISTRO (Imposta di)	“ 58