

Analitico 1.05

STATUTO DEL CONTRIBUENTE

“La tutela delle indagini bancarie secondo lo statuto del contribuente”, di **N. CHIECHI**. Pag. 1

ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)

“Rafforzati i poteri degli Uffici negli accertamenti bancari”, di **A. TOMASSINI e A. TORTORA**. “ 1

Accertamento IVA – Attribuzioni e poteri degli uffici – Accessi, ispezioni, verifiche – Dati relativi ai movimenti su conti bancari intestati esclusivamente a terzi, ancorché legati al contribuente da vincoli familiari o commerciali – Utilizzabilità – Limiti.

Cass., sez. trib. 28 giugno 2001, n. 8826. “ 2

Accertamento – Accertamento IVA fondato sulle risultanze dei conti correnti bancari – Presunzione legale di imponibilità delle movimentazioni bancarie – Imputazione alla società dei movimenti bancari riscontrati sul conto del socio – Concreto riscontro probatorio per l'imputazione delle movimentazioni bancarie – Necessità.

Cass., sez. trib. 14 novembre 2003, n. 17243. “ 2

Accertamento – Avviso di accertamento – Notifica a mezzo posta – Tempestività – Riferimento alla data di spedizione del plico – Necessità – Giurisprudenza costituzionale additiva – Criterio dello sdoppiamento dei termini – Fondamento.

Cass., sez. Civ. V trib. 29 gennaio 2004, n. 1647. “ 3

Accertamento – Dichiarazione dei redditi – Rettificabilità – Dichiarazione integrativa – Non è necessario – Istanza di rimborso – Sufficienza – Natura dell'errore compiuto dal contribuente – Irrilevanza.

Cass., sez. trib. 12 maggio 2004, n. 8994. “ 3

Accertamento (Principi e norme generali) – Accessi, ispezioni e verifiche – Accesso domiciliare – Autorizzazione del procuratore della Repubblica ex artt. 33 del DPR n. 600 del 29 settembre 1973 e 52 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 – Sindacabilità da parte del giudice tributario – Elementi aventi valenza indiziaria – Sussistenza – Necessità.

Cass., sez. trib. 1° ottobre 2004 n. 19689. “ 3

Avviso di accertamento – Atto amministrativo sostanziale e recettizio – *Provocatio ad opponendum* – Esclusione – Notificazione nel termine di decadenza – Necessità – Regime delle notificazioni processuali – Applicabilità – Vizi – Sanabilità – Proposizione del ricorso giurisdizionale – Validità - Impugnazione successiva al termine di decadenza – Tardività della notifica e nullità dell'avviso di accertamento – Eccezione specifica nei motivi di ricorso – Necessità – Rilevabilità d'ufficio della tardiva sanatoria – Esclusione.

Cass., SS. UU. 5 ottobre 2004, n. 19854. “ 4

Accertamento – Imposte sui redditi – prova – Rinvio a documenti non conosciuti dal ricorrente – Illegittimità – Sussiste.

Comm. trib. prov. di Sassari, sez. II, 4 marzo 2004, n. 7.

“ 4

Accertamento – Obblighi formali – Dichiarazione dei redditi – Documentazione – Obbligo di conservazione – Termini.

Comm. trib. reg. di Roma, sez. XXXI, 24 marzo 2004, n. 40.

“ 5

AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI (Principi e norme generali)

Agevolazioni ed esenzioni – Fondazioni bancarie – Compatibilità comunitaria – Profili controversi – Decisione Commissione Europea 22 agosto 2002, C-3118/2002 – Dubbi di validità – Rinvio pregiudiziale ex art. 234 Tratt. CE – Regime ex legge n. 218/1990, D.Lgs. n. 356/1990 e D.Lgs. n. 153/1999 – Rilevante presenza sul mercato – Disciplina comunitaria in materia di concorrenza – Applicabilità – Questione pregiudiziale interpretativa. Divieto di discriminazione – Libertà di stabilimento – Libertà di circolazione dei capitali – Violazione – Configurabilità – Questione pregiudiziale interpretativa.

Cass., 30 aprile 2004, n. 8319.

“ 5

AMNISTIA E CONDONO

“Definizione della lite pendente e legittimità dell'esercizio del potere di autotutela”, di **F. VARAZI.**

“ 6

VIOLAZIONI E SANZIONI

Violazioni e sanzioni – Sanzioni amministrative – principio di personalizzazione ex art. 2, D.Lgs. n. 472/1997 – Irretroattività.

Cass., sez. trib. 15 gennaio 2004, n. 475.

“ 7

Violazioni e sanzioni – Reati – Frode fiscale e distruzione di documenti contabili – Continuazione non contestata ma ritenuta in sentenza – Individuazione del *dies a quo* della prescrizione.

Cass., sez. III, 8 luglio 2004, n. 29667.

“ 8

Violazioni e sanzioni – IVA – Omessa autofatturazione – Prestazioni di servizi (sponsorizzazione) territorialmente rilevanti in Italia rese da società estera committente nazionale – Sanzione più favorevole prevista da norma successiva – *Favor rei* – Applicabilità.

Cass., sez. Trib. 11 agosto 2004, n. 15509.

“ 8

Violazioni e sanzioni – Provvedimenti cautelari – Ipoteca e sequestro conservativo ex art. 22 del D.Lgs. n. 472/1997 – Oggetto della misura cautelare – Riguarda solo i crediti per sanzioni tributarie e non quelle per tributi evasi.

Requisito del *fumus boni juris* – Processo verbale di constatazione evidenziante un considerevole numero di fatture false registrate ed emesse dal contribuente – Sufficienza.

Requisito del *periculum in mora* – Sproporzionata esiguità del patrimonio dell'obbligato rispetto al debito per sanzioni tributarie emergente dal verbale di constatazione – Sufficienza. Provvedimento autorizzativi – Elencazione dei beni da sottoporre a sequestro – Non necessità.

Comm. trib. prov. di Milano, sez. I, 23 aprile 2004, n. 41.

“ 8

CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Ricorsi – Sospensione feriale dei termini processuali – E' di quarantasei giorni.

Impugnazioni delle sentenze delle Commissioni tributarie – Termine lungo d'impugnazione ex art. 327 c.p.c. – E' di un anno e quarantasei giorni dal deposito della sentenza impugnata.

Cass., sez. trib. 3 giugno 2003, n. 8850.

“ 9

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Discussione in pubblica udienza – Fissazione – Comunicazione alle parti a cura della segreteria – Omissione – Nullità del procedimento e della sentenza – Rinvio della causa al giudice del grado in cui si è verificata la nullità – Consegue.

Cass., sez. trib. 14 luglio 2003, n. 11014.

“ 9

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Ricorso contro l'accertamento e contro la cartella di pagamento – Autonomia dei due giudizi – Trattazione in pubblica udienza in difetto dell'istanza ex art. 33 del D.Lgs. 546/92 – Nullità assoluta ed insanabile – Rimessione della vertenza al Giudice di primo grado – Consegue.

Cass., sez. trib. 3 novembre 2003, n. 16432.

“ 9

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Deposito di documenti – Termine di venti giorni liberi prima della data di trattazione – Perentorietà. Decadenza della arte dal relativo diritto – Consegue.

Cass., sez. trib. 9 gennaio 2004, n. 138.

“10

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Appello – Produzione di documenti nuovi – Liceità.

Cass., sez. trib. 19 febbraio 2004, n. 3304.

“10

IAS

“Il principio IAS 39 espone le nuove regole di valutazione degli strumenti finanziari”, di **M. GIACONIA.**

“10

“Il principio IFRS 4 detta le prime regole per i contratti assicurativi”, di **M. GIACONIA.**

“11

“I principi contabili internazionali fanno il loro ingresso nell'ordinamento italiano”, di **L. MIELE.**

“12

IMPOSTE E TASSE (in genere)

Imposte e tasse – Imposta su patrimonio netto delle imprese – Base imponibile – Fondo per imposte differite sulle riserve da rivalutazione – Inclusione – Violazione del divieto di doppia imposizione – Esclusione.

Cass., sez. trib. 3 febbraio 2004, n. 1946.

“13

Imposte e tasse (in genere) – Dichiarazione IVA – Errori – Emendabilità – Termine – E' quello quadriennale per la rettifica della dichiarazione.

Cass., sez. trib. 2 marzo 2004, n. 4236.	“13
Imposte e tasse (in genere) – Dichiarazione dei redditi – Errori in danno del contribuente – Dichiarazione integrativa – Ammissibilità dal 2001 – Domanda di rimborso – idoneità in base al DPR n. 600/73.	
Cass., sez. trib. 2 marzo 2004, n. 4238.	“13
Imposte e tasse (in genere) – Riscossione – Rimborsi – Istanza di rimborso – Presentazione ad Ufficio incompetente della stessa Amministrazione – Obbligo di rimessione a quello competente – Presentazione dell’istanza di rimborso alla Commissione tributaria – Mancata formazione del silenzio-rifiuto – Inammissibilità del successivo ricorso.	
Cass., sez. trib. 29 marzo 2004, n. 6258.	“13
Imposte tasse (in genere) – Imposta sostitutiva sui fondi di investimento – Fondo lussemburghese – Versamento di imposta sostitutiva ex art. 11- <i>bis</i> del D.L. n. 512 del 1983 – Aliquota applicabile – Aliquota dello 0,50 per cento – Legittimità – Aliquota dello 0,25 per cento prevista per i fondi di investimento italiani ex art. 9 della L. n. 77 del 1983 – Applicabilità – Esclusione – Fondamento.	
Cass., sez. trib. 23 aprile 2004, n. 7799.	“14
Imposte e tasse (in genere) – Imposta straordinaria sul patrimonio delle società – Società cooperativa – Esenzione da IRPEG ex art. 11 del DPR 29 settembre 1973, n. 601 – Art. 14 della L. 18 febbraio 1999, n. 28 – Applicabilità – Assoggettabilità a ritenuta a titolo d’imposta definitiva sugli interessi dei depositi bancari – Consegue.	
Cass., sez. trib. 9 luglio 2004, n. 12722.	“14
Imposte e tasse (in genere) – Imposta straordinaria sui titoli bancari – Base imponibile – E’ costituita dal saldo contabile e non da quello disponibile.	
Cass., sez. trib. 16 luglio 2004, n.13208.	“14
<u>TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.</u>	
“La fusione inversa tra riforma fiscale e societaria”, di L. CAPPELLOTTO.	“15
“Gli utili distribuiti da società nel regime della trasparenza”, di G. FERRANTI.	“15
“Questioni aperte sul regime dei <<capital gains>>”, di G. FERRANTI.	“16
“Tassazione di gruppo, operazioni straordinarie e determinazione del reddito”, di L. MIELE, B. IZZO.	“17
“Il riallineamento nel consolidato nazionale: una simmetria fiscale tra soggetti diversi”, di M. MISCALI, R. LUPI.	“18
“Vantaggi fiscali e flussi compensativi nel consolidato nazionale”, di F. PORPORA, D. STEVANATO, R. LUPI.	“18
“Credito per imposte estere: l’eliminazione dell’imposta virtuale in caso di riporto di perdite ed altri correttivi della Riforma”, di G. SEPIO.	“19

IRES – Trasparenza fiscale – Opzione – Artt. 115 e 116 del TUIR – Aspetti tecnico-giuridici che contraddistinguono il nuovo regime di tassazione per trasparenza.
Circ. Agenzia delle Entrate 22 novembre 2004, n. 49/E. “20

IRES – Consolidato nazionale – D.Lgs. 12/12/2003, n. 344 – Istruzioni (Circ. n. 53/E del 20/12/2004 – Agenzia Entrate).
Circ. Agenzia delle Entrate 20 dicembre 2004, n. 53/E. “20

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC

“Dividendi di fonte estera nell’Ires, coordinamento con la fiscalità della società erogante e col regime delle plusvalenze”, di **A. CONTRINO**. “20

“La Direttiva sulla tassazione dei redditi da risparmio – Recenti importanti sviluppi in vista dell’attuazione”, di **E. MIGNARRI**. “21

“Il provvedimento di attuazione della disciplina del *ruling* internazionale: requisiti soggettivi e oggettivi per l’accesso alla procedura”, di **N. SACCARDO**. “21

“Riflessioni sulla Direttiva 2003/49/CE in materia di interessi e *royalties* intragruppo”, di **S. SERBINI** e **P. FLORA**. “22

“Le *stock options* nel modello di convenzione OCSE contro le doppie imposizioni sui redditi e sul patrimonio”, di **P. STIZZA**. “22

Accordi internazionali – Convenzione Italia – Gran Bretagna – Canoni – Tassazione nel paese di residenza del percettore – Tassazione anche nel paese della fonte – Specifica disciplina nazionale – Necessità – Esclusione – Disciplina generale italiana – Sufficienza.
Cass., sez. trib. 30 gennaio 2004, n. 1768. 23

Accordi internazionali – Convenzione Italia – Gran Bretagna – Crediti di imposta – Rimborso delle ritenute – Decadenza – Termine decennale ex art. 2946, codice civile – Inapplicabilità – Termine di diciotto mesi ex art. 38, DPR n. 602 del 1973 – Applicabilità.
Cass., sez. trib. 30 gennaio 2004, n. 1770. “23

Redditi transnazionali – Stabile organizzazione ai fini IVA – Requisito oggettivo e territoriale – Autonomia soggettiva – Configurabilità – Diritto alla detrazione – Sussistenza. Personalità giuridica della stabile organizzazione – Rilevanza – Esclusione. Art. 5, paragrafo 6 della Convenzione Italia-Svizzera in materia di imposte sui redditi – Applicabilità – Limite.
Cass., sez. trib. 6 aprile 2004, n. 6799. “24

Convenzioni contro le doppie imposizioni – Convenzione Italia-Regno Unito – Dividendi distribuiti da una società residente in Italia a società di diritto anglosassone – Richiesta di rimborso della metà del credito d’imposta – Termine di presentazione – Riferimento alla legislazione dello Stato dove l’imposta è stata prelevata – Art. 38

del DPR n. 602/1973 – Applicabilità.

Cass., sez. trib. 4 maggio 2004, n. 8450.

“24

Convenzioni contro le doppie imposizioni – Convenzioni italo-francese stipulata con la Francia – Dividendi distribuiti da una società residente in Italia a società di diritto francese – Richiesta di rimborso della metà del credito d'imposta – Abilitazione della sola società residente in Italia in nome e per conto della società francese – Art. 10, comma 6, della legge n. 20/1992 – Irrilevanza.

Cass., sez. trib. 10 giugno 2004, n. 11033.

“24

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Catasto

Catasto – Attribuzione di rendita catastale – Immobili a destinazione speciale – Mancata indicazione delle unità immobiliari collocate in categorie o classi diverse – Ricorso – Irrilevanza.

Cass., sez. trib. 16 febbraio 2004, n. 2975.

“25

Catasto – Determinazione della rendita catastale – Saggio di interesse per la capitalizzazione della rendita ex art. 29 del DPR n. 1142 del 1949 – Determinazione autoritativa uniforme per gruppo – Immobili a destinazione speciale – Applicazione del moltiplicatore fisso di cui al D.M. 14 dicembre 1991 – Potere discrezionale dell'UTE – Esclusione.

Cass., sez. trib. 7 luglio 2004, n. 12446.

“26

DICHIARAZIONE DEI REDDITI

Dichiarazione dei redditi – Emendabilità a favore del contribuente – Ammissibilità – Termini – Istanza di rimborso ai sensi dell'art. 38 del DPR n. 602 del 1973 – Applicabilità fino al 2001.

Cass., sez. trib. 2 marzo 2004, n. 4238.

“26

IRE (IRPEF)

“Le modifiche all'IRPEF incidono sugli adempimenti dei sostituti d'imposta”,
di **R. FANELLI** e **L. MAROTTA**.

“26

“Il *Trust* tra le imposte indirette e sistemi di imputazione dei redditi”, di **G. LUSCHI** e **D. STEVANATO**.

“27

“Regime di trasparenza per i *trust* interni <<non discrezionali>>”, di **D. STEVANATO** e **R. LUPI**.

“28

IRPEF – Redditi soggetti a tassazione separata – Riscatti della posizione individuale presso forme pensionistiche di cui al D.Lgs. n. 124/1993 esercitati a seguito di cessazione del rapporto di lavoro ai sensi dei decreti del Ministero del Lavoro 28 aprile 2000, nn. 157 e 158 – Tassazione separata – Applicabilità.

Ris. Agenzia delle Entrate 2 marzo 2004, n. 30/E.

“29

IRE – IRPEF – Finanziaria 2005 – Riforma tassazione persone fisiche – Chiarimenti.

IRES (IRPEG)

“Crediti emergenti da dichiarazione e scissioni societarie: come ripartirli tra la scissa e la beneficiaria?”, di **L. BARBONE**. “29

“La disciplina delle perdite nella tassazione di gruppo”, di **G.M. COMMITERI** e **G. SCIFONI**. “30

Riforma IRES e *Trust*: la maggiore realtà e la patrimonializzazione come ulteriori argomenti per la soggettività definitiva del *Trust*, di **A. CONTRINO**. “31

“Problemi aperti in tema di anti – *thin capitalization rule*”, di **E. D’ALFONSO**. “31

“L’assimilazione ai dividendi degli interessi indeducibili nella *thin capitalization*”, di **F. FACCHINI**. “33

“Affrancamento delle riserve in sospensione d’imposta”, di **M. GIACONIA**. “33

“Affrancamento di riserve e fondi in sospensione di imposta”, di **D. LIBURDI**. “33

“La neutralità fiscale dei trasferimenti infragruppo”, di **B. IZZO** e **L. MIELE**. “34

“Derivati di credito – Garanzia assicurativa e svalutazione di crediti”, di **M. MANCA**. “35

“L’ineducibilità dei costi di gestione delle partecipazioni ed il pronti contro termine”, di **D. STEVANATO** e **S. ZANONI**. “35

IRES (IRPEG) – Scissione di società – Scissione parziale – Attribuzione di azioni della società scissa al socio della società scindenda – Operazione volta a ridisegnare assetti proprietari tra i soci – Possibilità di manovra elusiva – Verifica in relazione al caso concreto.
Parere Comitato Consultivo Norme Antielusive, 1° ottobre 2004, n. 22.

“36

IRES (IRPEG) – Previdenza complementare – Erogazione da parte delle banche di somme a titolo di contributi per previdenza complementare a favore dei cosiddetti fondi pensione interni – Trattamento tributario ai fini dell’IRES e dell’IRAP.
Ris. Agenzia delle Entrate 22 ottobre 2004, n. 131/E.

“36

IRES/IRPEF – Il nuovo regime di tassazione dei redditi diversi di natura finanziaria – Decreto legislativo 12 dicembre 2003, n. 344.
Circ. Agenzia delle Entrate 10 dicembre 2004, n. 52/E.

“37

IRPEG – Direttiva madri-figlie – parziale detassazione dei dividendi – Condizioni – Detenzione di una partecipazione minima per un periodo prefissato – Decorso dalla data della delibera di distribuzione – Corte di Giustizia – Interpretazione – Retroattività.

Cass., sez. trib. 12 agosto 2004, n. 15651. "37

REDDITI DI CAPITALE

"Il modello di certificazione di utili e altri proventi si adegua alla riforma fiscale", di **N. ARQUILLA**. "38

"La partecipazione al patrimonio degli strumenti finanziari e la tassazione delle plusvalenze", di **M. IAVAGNILIO**. "38

Remunerazioni finanziarie commisurate all'utile e indeducibilità fiscale, di **D. STEVANATO e L. BARBONE** "39

IRPEF – Redditi di capitale – Contratto di assicurazione sulla vita, a premio unico, di durata prestabilita – Trattamento tributario.
Ris. Agenzia delle Entrate 17 novembre 2004, n. 138/E "39

Redditi di capitale – Dividendi distribuiti da società per azioni residente in uno Stato UE a persona fiscalmente residente in un altro Stato UE – Esclusione del credito di imposta – Violazione degli artt. 56 e 58 del Trattato CE – Sussiste.
Corte di Giustizia CE, grande sezione, 7 settembre 2004, n. C.319/02.
"40

REDDITI DI IMPRESA

"Il regime fiscale dei contratti di cointeressenza dopo la riforma tributaria", di **E. BELLI CONTARINI**. "40

"Rilevanza fiscale dei patrimoni destinati nelle imposte dirette", di **G. BERTONE**. "41

"La disciplina del contrasto all'utilizzo fiscale della sottocapitalizzazione nell'ipotesi di fusione a seguito di acquisizione con indebitamento (cd. *menger leveraged buy out*)", di **A. BONISSONI e M. ETTORRE**. "42

"Strumenti finanziari ibridi e patrimoni destinati", di **F. CIANI**. "43

"Rappresentazione in bilancio degli effetti dell'eliminazione delle interferenze fiscali", di **T. DI TANNO, M. TOGNONI**. "43

"Aspetti tributari relativi a un contratto di cointeressenza propria stipulato con una società non residente", di **F. PEDROTTI, G. ARIE PETRAROLI**. "44

Reddito d'impresa – Determinazione del reddito – Plusvalenze esenti – Applicazione del regime di *participation exemption* alla cessione di una partecipazione – Art. 87, comma 1, lettera d), del DPR 22 dicembre 1986, n. 917 – istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.
Ris. Agenzia delle Entrate 15 dicembre 2004, n. 152/E. "46

Redditi di impresa – Direttiva cd. Società madri e figlie – Utili distribuiti tra società madre e società figlia – Società con sedi in Stati diversi – Prelievo del 5 per cento previsto dalla Convenzione sulla doppia imposizione – Costituisce ritenuta alla fonte vietata dalla direttiva – Limiti.

Corte di Giustizia CE, sez. V, 25 settembre 2003, n. C- 58/01.

“46

Reddito di impresa – Norma antielusiva – Art. 10, comma 1, L. n. 408 del 1990 – Cessione gratuita di azioni proprie in conto sovrapprezzo azioni – Contestuale accantonamento dell’ utile di esercizio a riserva straordinaria – Finalità elusive della operazione – Sussiste.

Cass., sez. trib. 29 luglio 2004, n. 14515.

“46

Redditi di impresa – Crediti in sofferenza – Interessi – Deducibilità – Limite di legge – Calcolo.

Cass., sez. trib. 15 ottobre 2004, n. 20343.

“46

REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

“Le istruzioni semplificano la compilazione dello schema di certificazione unica”, di **M. ANDREOZZI** e **M. PIACENTI**.

“47

“Interessi per ritardato pagamento del trattamento di fine rapporto”, di **F. PETRUCCI**.

“48

“L’indennità sostitutiva del diritto al riposo settimanale”, di **F. PETRUCCI**.

“48

“*Stock options* ai dipendenti, valore iniziale e operazioni straordinarie”, di **G. STANCATI**, **A. PERRI** e **F. CROVATO**.

“49

IRPEF – Redditi di lavoro dipendente – Azioni assegnate a i lavoratori dipendenti – Benefici fiscali *ex art. 51*, comma 2, lett. g), e comma *2-bis*, del TUIR.

Ris. Agenzia delle Entrate, 12 ottobre 2004, n. 129/E.

“49

IRPEF – Redditi di lavoro dipendente – Indennità di disponibilità – Imponibilità.

Parere Agenzia delle Entrate, Dir. Reg. della Toscana 28 ottobre 2004/32340/C2.

“50

IRPEF – Redditi di lavoro dipendente e assimilati – Prestazioni pensionistiche corrisposte ai dipendenti degli enti creditizi di cui al D.Lgs. n. 357/1990 – Sono qualificate come prestazioni di previdenza complementare ai sensi dell’art. 50, comma 1, lett. *h-bis*), del TUIR – Assoggettabilità ai sensi dell’art. 52 del TUIR nella misura dell’87,5 per cento dell’ammontare corrisposto.

Ris. Agenzia delle Entrate 16 novembre 2004, n. 136/E.

“50

Redditi di lavoro dipendente – Determinazione del reddito – Rilevanza della pausa pranzo ai fini del trattamento tributario dei buoni pasto – Art. 51, comma 2, lettera c), del DPR 22 dicembre 1986, n. 917.

- Ris. Agenzia delle Entrate 15 dicembre 2004, n. 153/E.** “50
- Imposte sui redditi – Fondi pensione – Fondo di previdenza complementare per i dirigenti – Applicazione del D.Lgs. 21 aprile 1993, n. 124 – istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.
Ris. Agenzia delle Entrate, 18 gennaio 2005, n. 8/E. “50
- Reddito di lavoro dipendente – Demansionamento – E’ inadempimento contrattuale. Indennità a titolo di risarcimento danni – Risoluzione consensuale del rapporto – Imponibilità delle somme – Tassazione separata – Conseguenze.
Cass., sez. trib. 17 febbraio 2004, n. 3082. “51
- Lavoro dipendente – Somme spettanti per crediti di lavoro – Interessi ex art. 429, 3° comma c.p.c. – Imponibilità come redditi di lavoro.
Cass., sez. trib. 29 marzo 2004, n. 6241. “51
- Lavoro dipendente – Ritenute d’acconto – Indennità sostitutiva per ferie non godute – Importo corrisposto per svalutazione monetaria – Applicabilità.
Cass., sez. trib. 29 marzo 2004, n. 6246. “52
- Reddito di lavoro dipendente – Indennità di mancato preavviso – Interessi – Liquidazione ante 30 dicembre 1993 – Non imponibilità – Rivalutazione monetaria – Imponibilità.
Cass., sez. trib. 29 marzo 2004, n. 6252. “52
- Reddito di lavoro dipendente – Somme risultanti dalla capitalizzazione di pensioni – Criteri di determinazione dell’aliquota.
Cass., sez. trib. 26 aprile 2004, n. 7940. “52
- Redditi di lavoro dipendente – Interessi legali percepiti da lavoratore licenziato per la indennità di mancato preavviso successivamente all’entrata in vigore del D.L. 557/1993 – Imponibilità – Sussiste.
Cass., sez. trib. 11 giugno 2004, n. 11178. “53
- Redditi di lavoro dipendente – Risarcimento del danno biologico – Riconoscimento giudiziale – Natura risarcitoria, non destinata a sostituire la perdita di un reddito – Intassabilità.
Cass., sez. trib. 11 giugno 2004, n. 11186. “53
- Reddito di lavoro dipendente – Incentivo all’esodo – Determinazione dell’aliquota applicabile – Regime transitorio – Erogazione delle somme successive al 1° gennaio 1998 – Applicabilità – Nuovo regime.
Cass., sez. trib. 23 luglio 2004, n. 13866. “53
- Redditi di lavoro dipendente – Incentivi all’esodo – Riduzione dell’aliquota alla metà – Rapporto di lavoro cessati prima della vigenza della norma – Inapplicabilità – Pagamento successivo – Irrilevanza.
Cass., sez. trib. 28 luglio 2004, n. 14204. “53
- Redditi di lavoro dipendente – Lavoro prestato anteriormente alla data di entrata in vigore della legge n. 297/1982 – TFR – Redditi di riferimento – E’ un dodicesimo

delle somme percepite con carattere continuativo.

Cass., sez. trib. 29 luglio 2004, n. 14522.

“54

Reddito di lavoro dipendente – Incentivo all’esodo – Erogazione liberale – Esclusione – Imponibilità – Conseguenze.

Cass., sez. trib. 12 agosto 2004, n. 15660.

“54

Redditi di lavoro dipendente – Contribuente non residente – Proventi soggetti a tassazione separata – Esclusione dalla base imponibile ex art. 3, comma 3, lettera c), del DPR 22 dicembre 1986, n. 917 – Non sussiste.

Cass., sez. trib. 19 agosto 2004, n. 16233.

“54

Lavoro dipendente – Indennità per licenziamento ingiustificato prevista dal CCNL per i dirigenti d’azienda – Tassazione separata e ritenuta d’acconto – Soggezione.

Cass., sez. trib. 1° settembre 2004, n. 17630.

“54

Lavoro dipendente – TFR liquidato in buoni postali fruttiferi accantonati dal datore di lavoro – Assoggettamento a ritenuta, ai sensi degli artt. 16 e 17 del DPR 22 dicembre 1986, n. 917.

Cass., sez. trib. 12 novembre 2004, n. 21508.

“55

REDDITI FONDIARI

Redditi fondiari – Immobili di interesse storico ed artistico.

Tassazione in ogni caso sulla base della tariffa catastale – Canone di locazione – Irrilevanza.

Contratto di locazione c.d. condizionato ex lege n. 431 del 1998 – Facoltà per il contribuente di optare per il canone detassato di cui alla citata legge n. 431 del 1998.

Cass., sez. trib. 14 gennaio 2004, n. 368.

“55

RISCOSSIONE

“Il termine di notifica della cartella di pagamento”, di F. GHISELLI, M. PICONE.

“56

Imposta sostitutiva – Riscossione – Sottoscrizione di quote di organismi di investimento collettivo del risparmio italiani da parte di non residenti – Istanza di rimborso d’imposta – Art. 9 del D.lgs. 21 novembre 1997, n. 461 – Reuisiti – Istanza di interpello – Art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.

Ris. Agenzia delle Entrate 15 dicembre 2004, n. 155/E.

“56

Riscossione – Fermo amministrativo dei beni mobili del debitore – Annullamento e risarcimento del danno – Giurisdizione amministrativa – Sussistenza.

Consiglio di Stato, sez. V, 27 settembre 2004, n. 4356.

“57

Riscossione – Fermo dei beni mobili registrati disposto dall’esattore – Impugnazione – Giurisdizione amministrativa – Sussiste – Conseguente risarcimento del danno.

Trib. amm. Reg. della Puglia, sez. I, 26 maggio 2004, n. 2004.

“57

Riscossione – Impugnazione della cartella di pagamento e del ruolo – Va proposta contro l'Amministrazione finanziaria per motivi attinenti alla debenza del tributo e contro il Concessionario della riscossione per vizi propri dell'atto o del procedimento esecutivo. Concessionario della riscossione – E' parte del processo solo quando si contestino vizi propri dell'atto di riscossione o del procedimento esecutivo – Omessa proposizione del ricorso nei confronti dell'Amministrazione finanziaria per motivi attinenti alla debenza del tributo – Inammissibilità del ricorso.

Cass., sez. trib. 6 maggio 2002, n. 6450.

“57

Riscossione – Ruolo come atto interno dell'Amministrazione – Cartella di pagamento – Costituisce riverbero del ruolo – Impugnabilità congiunta.

Cass., sez. trib. 9 gennaio 2004, n. 139.

“58

Riscossione – Versamenti diretti – Rimborso – Versamento per definizione agevolata – Mancato perfezionamento – Inesistenza dell'obbligo di versamento – Art. 38 DPR n. 602/72 – Applicabilità.

Cass., sez. trib. 22 gennaio 2004, n. 1040.

“58

Riscossione – Rimborso di capitale e interessi con distinti ordinativi di pagamento – Imputazione prima agli interessi – Esclusione.

Cass., sez. trib. 22 gennaio 2004, n. 1044.

“58

Riscossione – Rimborso di imposte – Estinzione del credito d'imposta mediante assegnazione di titoli del debito pubblico – Modalità di calcolo degli interessi – Computo del semestre intero – Esclusione.

Cass., sez. trib. 11 febbraio 2004, n. 2607.

“58

Riscossione – Iscrizione a ruolo – Rimborsi – Liquidazione in base alla dichiarazione ex art. 36-bis del DPR n. 600 del 1973 – Contestazione della debenza del tributo – Impugnazione della cartella in termine – Necessità – Mancata impugnazione – Rimborso ex art. 38 del DPR n. 602 del 29 settembre 1973 – Preclusione.

Cass., sez. trib. 4 maggio 2004, n. 8456.

“59

Riscossione – Versamento diretto – Rimborsi – Termine di decadenza di diciotto mesi – Eccezione di incostituzionalità per violazione degli artt. 3, 24 e 53 della Costituzione – Manifesta infondatezza.

Cass., sez. trib. 10 settembre 2004, n.18279.

“59

Riscossione – Ruoli – Termine per la consegna del ruolo al concessionario – Coincide con quello della sua formazione – Inosservanza – Decadenza dell'Amministrazione.

Cass., sez. trib. 5 ottobre 2004, n. 19865.

“59

Riscossione – Rimborso di imposte sui redditi – Interessi scaduti – Anatocismo – Domanda – Ammissibilità – Formulazione in sede di giudizio di ottemperanza – Legittimità – Condizioni.

Cass., sez. trib. 1° dicembre 2004, n. 22565.

“60

Riscossione – Iscrizione a ruolo – Cartella di pagamento – Indicazione della data di

esecutività del ruolo – Necessità – Mancanza – Illegittimità.
Comm. trib. prov. di Torino, 13 gennaio 2004, n. 47.
“60

RITENUTE ALLA FONTE

Ritenute alla fonte – Rimborso – Va proposto alla DRE nella cui circoscrizione si trova l'ufficio presso cui è avvenuto il versamento – Presentazione presso la DRE incompetente – Improprietà di ricorso giurisdizionale avverso il silenzio-rifiuto.
Cass., sez. trib. 16 luglio 2004, n. 13221. “60

Ritenute alla fonte – Incorporazione di una banca popolare cooperativa in una banca pubblica – Somme percepite dai soci della banca privata a seguito della liquidazione delle loro quote – Assoggettamento.
Cass., sez. trib. 6 dicembre 2004, n. 22864.
“61

ASSICURAZIONI (Imposta sulle)

“L'imposta sostitutiva e il recupero dei crediti per le assicurazioni vita”, di **F. BICCARI e R. COPPA.** “61

INVIM

INVIM – Immobili strumentali – Esenzione – Cessione.
Cass., sez. trib. 7 maggio 2004, n. 8697. “62

IPOTECARIE E CATASTALI (Imposte)

Imposte ipotecarie e catastali – Importi fissi delle imposte – Aggiornamento – Art. 1, comma 300, della L. 30 dicembre 2004, n. 311 – Art. 7, comma 1, del D.L. 31 gennaio 2005, n. 7 – Primi chiarimenti.
Circ. Agenzia del territorio, 4 febbraio 2005, n. 1/T.

“62

IVA

“Il diritto di detrazione nella proposta di rifusione della VI direttiva”, di **M. BASILAVECCHIA e A. RENDA.** “62

“Le operazioni esenti con diritto alla detrazione nella rifusione della VI direttiva”, di **S. CHIRICHIGNO e A. SANTI.** “62

IVA – Operazioni creditizie e finanziarie – *Factoring* – Imponibilità o meno ai fini IVA secondo la natura dell'operazione.

Nota dell'Agenzia delle Entrate 5 agosto 2004, n. 2004/126747.

“63

IVA – Operazioni creditizie e finanziarie – *Factoring* – Imponibilità ai fini IVA secondo natura dell'operazione – Chiarimenti.

Ris. Agenzia delle Entrate, 17 novembre 2004, n. 139/E.

“64

IVA – Prestazioni di servizi – Soggetto non residente – Rilevanza territoriale del servizio nello Stato membro del committente – Emissione di fattura irregolare da parte del prestatore – Autofatturazione del committente – Legittimità – Detrazione – Compete.

Corte di Giustizia CE, sez. V, 1° aprile 2004, n. C-90/02.

“64

IVA – Operazioni esenti – Attività principale di natura commerciale – Operazioni finanziarie “accessorie” – “*Pro-rata*” di detrazione – Inapplicabilità.

Corte di Giustizia CE, sez. V, 29 aprile 2004, n. C-77/01.

“64

IVA – Diritto alla deduzione d'imposta – Condizioni – Effettuazione della operazione – Possesso della fattura o del documento fiscale equivalente secondo la legislazione dello Stato membro – Ricorrenza di entrambe tali condizioni – Necessità.

Corte di Giustizia CE, sez. V, 29 aprile 2004, n. C-152/02.

“65

IVA – Società commerciali – Acquisti di beni – Detrazione dell'imposta – Condizioni – Inerenza del bene acquistato all'attività di impresa – Prova – necessità – Presunzione assoluta di tale inerenza – Esclusione.

Cass., sez. trib. 9 aprile 2003, n. 5599.

“65

IVA – Rimborso – Provvedimento di diniego – Natura di atto d'accertamento – Insussistenza – Termine per la notifica – Inapplicabilità.

Cass., sez. trib. 10 gennaio 2004, n. 194.

“65

IVA – Acquisti di beni – Detrazione dell'imposta – Condizioni – Inerenza del bene acquistato all'attività di impresa – Prova – Necessità – Presunzione assoluta di tale inerenza.

Cass., sez. trib. 2 febbraio 2004, n. 1863.

“66

IVA – Rimborso di capitale e interessi in tempi diversi – Imputazione della somma parzialmente rimborsata – Inapplicabilità della norma civilistica per la imputazione ad interessi – Normativa tributaria – Autonomia – Sussiste.

Cass., sez. trib. 9 marzo 2004, n. 4767.

“66

IVA – Direttive comunitarie – Filiale italiana di società estera – Nozione – Rapporti con la casa madre – Remissione alla Corte di Giustizia.

Cass., sez. V, 23 aprile 2004, pag. 7851.

“66

IVA – Interessi per ritardato rimborso – Anatocismo – Applicabilità – Condizioni – Domanda specifica e permanenza del credito scaduto per almeno sei mesi.

Cass., sez. trib. 1 luglio 2004, n. 12043.

“67

IVA – Rimborso – Fatturazione di operazione non soggetta ad IVA – Diritto del cedente alla restituzione dell'imposta versata – Detrazione operata dal cessionario – Intervenuta

definizione da parte del cessionario ai sensi dell'art. 44 della legge n. 413 del 1991 – Diritto del cedente alla restituzione.

Cass., sez. trib. 9 luglio 2004, n. 12719.

“67

IVA – Rimborsi a soggetti non residenti – Art. 38-ter del DPR n. 633 del 1972 – Termine – Natura perentoria – Esclusione.

Cass., sez. trib. 1° dicembre 2004, n. 22563.

“67

IVA – Acquisti di beni effettuati da soggetti esercenti attività esentate, ex art. 10, comma 1, n. 19), del DPR n. 633/1972 – Rimborso dell'imposta assolta in rivalsa dal cessionario – Legittimità – Violazione dell'art. 13, parte B), lettera c), della VI Direttiva del Consiglio CE del 17 maggio 1977 – Sussiste.

Comm. trib. prov. di Ravenna, sez. II, 10 febbraio 2004, n. 45.

“67

IVA – Accertamento – Motivazione *per relationem* – Parziale ad un verbale – Contraddittorietà – Nullità – Conseguenze – Stabile organizzazione – Prova dei presupposti – Incombe all'Amministrazione.

Comm. trib. reg. Lombardia, sez. XVI, 8 novembre 2004, n. 52.

“68

REGISTRO (Imposta di)

Registro (imposta di) – Convenzioni – Disposizioni necessariamente connesse – Unica imposta proporzionale.

Sentenza di condanna – Risarcimento dei danni a carico di condebitori in solido – Condanna a titolo di garanzia a favore di uno di loro – Disposizioni non necessariamente connesse – Distinte imposte proporzionali – Legittimità.

Cass., sez. trib. 7 giugno 2004, n. 10789.

“68

Registro (imposta di) – Alternatività con l'IVA – Decreto ingiuntivo di istituto di credito per recupero di somme finanziate – Erroneo pagamento dell'imposta di registro proporzionale su atto soggetto ad IVA – Tassazione in misura fissa – Applicabilità – Applicabilità dell'imposta proporzionale limitatamente agli interessi – Esclusione – Rimborso dell'imposta proporzionale – Spetta.

Cass., sez. trib. 6 agosto 2004, n. 15230.

“69

Registro (imposta di) – Art. 37 DPR n. 131/86 – Atti giudiziari – Sentenza della Corte d'appello cassata dalla Corte Suprema – Registrazione – Successivo atto di transazione – Registrazione – Restituzione della imposta pagata per la registrazione della sentenza – Esclusione – Equiparazione del Comune alle Amministrazioni dello Stato – Esclusione.

Cass., sez. trib. 24 agosto 2004, n. 16738.

“69

Registro (imposta di) – Fideiussione plurima – Imposta applicabile a ciascuna garanzia prestata – Fideiussione cumulativa – Unicità dell'imposta di registro – Fondamento giuridico.

Cass., sez. trib. 2 settembre 2004, n. 17723.

“69

Registro (imposta di) – Base imponibile – Valore venale – Immobili – Prezzo dichiarato – Prevalenza.

Cass., sez. trib. 9 settembre 2004, n. 18150.

“70

Registro (imposta di) – Obbligazioni di garanzia solidale assunte da più soggetti – Costituisce unica convenzione.

Cass., sez. trib. 13 ottobre 2004, n. 20219.

“70

FINANZA E TRIBUTI LOCALI

Tributi locali – TARSU – Dichiarazione – Effetto per gli anni successivi – Sussistenza – Liquidazione d’ufficio in base ai dati esposti – Legittimità.

Cass., sez. trib. 5 dicembre 2003, n. 18660.

“70

Tributi locali – TARSU – Locali esclusi per inidoneità alla produzione dei rifiuti – Indicazione in denuncia – Necessità – Onere della prova – Incombe al contribuente.

Cass., sez. trib. 17 dicembre 2003, n. 19379.

“70

Tributi locali – TARSU – Fattispecie di esclusione – Aree scoperte – Presupposti – Esposizione in denuncia e conseguente valutazione dell’ufficio – Necessità.

Cass., sez. trib. 18 dicembre 2003, n. 194549.

“71

Tributi locali – TOSAP – Passi e varchi c.d. “a raso” – Vanno distinti dai passi carrabili – Intassabilità, salvoché sia richiesta la loro utilizzazione effettiva attraverso l’apposito cartello segnaletico.

Cass., sez. trib. 28 aprile 2004, n. 8106.

“71

Finanza e tributi locali – TOSAP – Passi carrabili “a raso” – Divieto di sosta da parte di terzi – Uso esclusivo – Sussistenza – Imponibilità – Conseguenze.

Cass., sez. trib. 10 settembre 2004, n. 18289.

“71

Finanza e tributi locali- TARSU – Avviso di accertamento – Presupposti – Omessa denuncia, o denuncia incompleta o infedele – Liquidazione del tributo sulla base della denuncia presentata – Emissione della relativa cartella esattoriale – Legittimità.

Cass., sez. trib. 18 ottobre 2004, n. 20379.

“71

ICI

ICI – Presupposto dell’imposta – E’ il possesso dell’immobile – Possesso di immobile prima del rogito notarile di trasferimento formale della sua proprietà – Sufficienza.

Cass., sez. trib. 18 agosto 2004, n. 16130.

“72

ICI – Variazioni catastali – Effetti sulla base imponibile – Decorrono dall’anno successivo alla introduzione nelle risultanze catastali.

Cass., sez. trib. 27 ottobre 2004, n. 20854.

“72

ICI – Regolamento comunale – Recepimento dei poteri regolamentari ex D.Lgs. n. 446/1997 – Avviso di accertamento – Termine di decadenza – E’ quinquennale.

Comm. trib. reg. di Vanesia, sez. XXI, 20 luglio 2004, n. 23.

“72

IRAP

“IRAP agevolata per l’incremento della base occupazionale”, di **G. e A. VASAPOLLI.**

“73

IRAP – Base imponibile – Determinazione del valore della produzione netta – Soggetti passivi – Banche ed altri enti e società finanziari – Imprese di assicurazione – Artt. 6 e 7 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 – Mancanza di motivazione inerente alla rilevanza ed alla non manifesta infondatezza della questione – Conseguenze – Inammissibilità.

Corte Cost. 19 gennaio 2005, n. 21.

“73

IRAP – Determinazione della base imponibile – Attività di trasporto pubblico – Contributi in conto esercizio per il ripianamento del disavanzo – Mancanza di specifica correlazione a determinate voci di costo – Irrilevanza ai fini delle imposte indirette – Concorrenza dei contributi alla formazione della base imponibile IRAP – Sussiste – Correlazione a costi indeducibili ai fini IRAP – Esclusine *pro quota* del contributo imponibile.

Comm. trib. prov. di Lecce, sez. V, 10 dicembre 2004, n. 187.

“74

VARIE

“Poteri, doveri e responsabilità di sindaci nella S.p.A.”, di **L. BENVENUTO.**

“74

“Strumenti finanziari assimilati alle azioni”, di **I. SCAFATI.**

“75

Varie – Trattato CE – Libera prestazione dei servizi e circolazione dei capitali – Imposta sui redditi mobiliari – Debitore non domiciliato o stabilito in Francia – Esclusione di un’aliquota di prelievo liberatorio – Legislazione nazionale non conforme.

Corte di Giustizia CE, 4 marzo 2004, pag. C-334/02.

“76

Varie – Trattato CE – Libertà di stabilimento – Legislazione fiscale – Trasferimento del domicilio fiscale in un altro Stato membro – Imposizione delle plusvalenze di valori mobiliari latenti – Incompatibilità.

Corte di Giustizia CE, sez. V, 11 marzo 2004, n. c-9/02.

“76

Varie – Criteri per la redazione del bilancio di esercizio alle società di capitali – Costi sostenuti per l’anticipata risoluzione di un contratto di distribuzione – Iscrizione fra le attività dello stato patrimoniale fra gli oneri pluriennali alla voce “costi di ampliamento” – Oneri sostenuti per il conseguimento di una migliore redditività futura – Violazione dell’art. 2426, comma 1, n. 5), del codice civile – Sussiste.

Cass., sez. I civ. 28 agosto 2004, n. 17210.

“76

Varie – Procedimento civile – Notificazione a mezzo posta – Consegna dell’atto all’ufficiale giudiziario – Prova certa – Necessità.

Cass., sez. trib. 5 novembre 2004, n. 21206.

“77

Varie – Strumenti finanziari – Contratto di *swap* – Contratto stipulato tra un intermediario Finanziario e un operatore qualificato – Eccezione di gioco e scommessa – Inapplicabilità.
Comm. trib. prov. di Milano, 3 aprile 2004.

“77

STATUTO DEL CONTRIBUENTE

Dottrina

“La tutela delle indagini bancarie secondo lo statuto del contribuente”, di N. CHIECHI, in Boll. Trib. n. 19/2004, pag. 1385.

L'articolo tratta dei mezzi di tutela esperibili dal contribuente in caso di violazione delle disposizioni in tema controlli bancari effettuati dagli Uffici o dalla GdF, considerato che l'ordinamento prevede specifiche garanzie affinché non sia lesa la posizione patrimoniale del contribuente.

Dopo una disamina degli adempimenti di carattere procedimentale, ed in particolare delle autorizzazioni richieste affinché l'accertamento sia avviato, l'A. osserva come la loro inosservanza non sia sanzionata da una espressa previsione di nullità. Tuttavia, lo Statuto del Contribuente prevede, più in generale, la nullità assoluta dell'atto di accertamento e rettifica quando non sono indicati i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato.

In ordine alla utilizzabilità delle prove illegittimamente o irritualmente acquisite, la giurisprudenza della Cassazione non è univoca.

Tuttavia, l'art. 13, comma 6, dello Statuto del Contribuente prevede il diritto a rivolgersi al Garante per la tutela dei propri diritti. Inoltre, lo Statuto richiama la legge n. 241/1990, in materia di trasparenza e procedimento amministrativo, ai fini della motivazione degli atti, per cui si può desumere se è stato o meno violato il criterio di ponderazione ed oculatezza nella scelta del contribuente accertato e nelle modalità di svolgimento delle indagini, nonché l'obbligo di instaurare il contraddittorio e di consentire la prova contraria e di trasparenza del procedimento.

Infine, l'A. osserva che non vi sono preclusioni all'applicazione dello Statuto e delle disposizioni da questo richiamate anche alle indagini bancarie; il Garante, inoltre, può svolgere una azione preventiva presso gli organi fiscali, sollecitando la revoca o l'annullamento degli atti amministrativi illegittimi attraverso la “autotutela”. (NM)

ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)

Dottrina

“Rafforzati i poteri degli Uffici negli accertamenti bancari”, di A. TOMASSINI e A. TORTORA, in Corr. Trib. n. 5/2005, pag. 353

Gli AA. evidenziano come l'ampliamento dei poteri accertativi degli Uffici in materia bancaria e finanziaria, istituito dalla legge finanziaria per il 2005 con le modifiche apportate all'art. 32 del DPR 600/1973 e all'art. 51 del DPR 633/1972, costituisca uno potente strumento per combattere l'evasione fiscale, ma al tempo stesso richieda un uso accorto e rispettoso dei diritti dei contribuenti.

L'ampliamento riguarda, innanzitutto, i soggetti cui è possibile chiedere le informazioni secondo la stessa “ampiezza” e modalità previste per le banche, che ora comprendono anche le Poste Italiane, le SGR, le SIM e le fiduciarie, sia “dinamiche” che “statiche”. Il controllo riguarda, in sostanza, la totalità delle operazioni, comprese quelle “fuori conto” o “di sportello”. Importanti novità vi sono anche per i contribuenti accertati: attraverso la estensione delle presunzioni riguardanti i prelievi e i versamenti anche ai “compensi” – oltre che ai “ricavi” – gli effetti delle

disposizioni riguardano non solamente le imprese (individuali o societarie) ma anche coloro che esercitano attività di lavoro autonomo (professionisti ed artisti).

Sotto il profilo procedurale, i tempi degli intermediari finanziari per fornire le risposte sono stati notevolmente ridotti, e le informazioni dovranno essere trasmesse esclusivamente in via telematica, secondo modalità da stabilire con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

Resta fermo che le richieste dovranno essere, come in passato, preventivamente autorizzate – dal Direttore Regionale delle Entrate o dal Comandante Regionale della G.d.F. – e potranno essere rilasciate solo in presenza di presupposti (indizi gravi) che giustifichino il ricorso a tale mezzo di accertamento.

Infine, gli AA. ricordano come l'esercizio di detti poteri sia solo parzialmente inibito nei riguardi dei contribuenti che si avvalgono della "pianificazione fiscale concordata", nel senso che, pur essendo preclusi gli accertamenti induttivi, l'evasione potrà comunque essere contrastata in base alla disciplina sull'interposizione contenuta nell'art. 37 del DPR n. 600/1973. (NM)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Accertamento IVA – Attribuzioni e poteri degli uffici – Accessi, ispezioni, verifiche – Dati relativi ai movimenti su conti bancari intestati esclusivamente a terzi, ancorché legati al contribuente da vincoli familiari o commerciali – Utilizzabilità – Limiti.

Cass., sez. trib. 28 giugno 2001, n. 8826, in Riv. Dir. Trib. 11/2004, II, pag. 623.

L'art. 51, comma 2, n. 2 e 7 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 – che accorda all'ufficio IVA il potere di richiedere agli istituti di credito notizie dei movimenti sui conti correnti bancari intrattenuti dal contribuente e di presumere la loro inerenza ad operazioni imponibili, - trova applicazione unicamente ai conti intestati o contestati al contribuente, e non anche con riguardo a conti correnti bancari intestati esclusivamente a persone diverse, ancorché legate al contribuente da vincoli familiari o commerciali, salvo che l'ufficio opponga e poi provi in sede giudiziale che l'intestazione a terzi è fittizia o comunque è superata, in relazione alle circostanze del caso concreto, dalla sostanziale imputabilità al contribuente medesimo delle posizioni creditorie e debitorie annotate sui conti.

Con nota di J. V. PAOLINI "Conti bancari intestati a terzi".

Accertamento – Accertamento IVA fondato sulle risultanze dei conti correnti bancari – Presunzione legale di imponibilità delle movimentazioni bancarie – Imputazione alla società dei movimenti bancari riscontrati sul conto del socio – Concreto riscontro probatorio per l'imputazione delle movimentazioni bancarie – Necessità.

Cass., sez. trib. 14 novembre 2003, n. 17243, in Boll. Trib. 2004, pag. 1427.

In tema di accertamento bancario, deve ritenersi che il riferimento contenuto nell'art. 51, comma 2, n. 2), del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, ai conti che possono essere posti a base delle rettifiche e degli accertamenti previsti dagli artt. 53 e 54 debba essere esteso a tutti quei conti di cui il contribuente (nella specie una società di capitali) possa avere avuto la concreta ed effettiva disponibilità, indipendentemente dalla loro formale intestazione; però, affinché in simili casi il comportamento dell'Ufficio risulti legittimo, è indispensabile che esso si faccia adeguatamente carico di provare che quei determinati movimenti risultanti sul conto corrente personale di uno dei soci, siano in realtà riferibili a operazioni poste in essere dalla società, tenendo presente che tale prova non può fondarsi esclusivamente su semplici e generiche presunzioni tratte da operazioni risultanti dai conti bancari del socio della società di capitali, ma dovrà trovare riscontro in concreti

elementi, quali ad esempio lettere commerciali, ordinativi di commissione e così via, dai quali si possono trarre indicazioni certe o tali da poter dar luogo a presunzioni assistite da gravità, precisione e concordanza, al fine di stabilire se a fronte di tutti o di taluni movimenti di capitali siano state poste in essere operazioni commerciali.

Accertamento – Avviso di accertamento – Notifica a mezzo posta – Tempestività – Riferimento alla data di spedizione del plico – Necessità – Giurisprudenza costituzionale additiva – Criterio dello sdoppiamento dei termini – Fondamento.

Cass., sez. civ. V trib. 29 gennaio 2004, n. 1647, in Riv. Dir. Trib. 1/2005, II, pag. 4.

La disposizione dell'art. 51, comma 3, D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, deve essere interpretata nel senso che, qualora il Comune notifichi l'avviso di accertamento della Tosap a mezzo posta, il termine per verificare la tempestività della notifica coincide con la spedizione del plico raccomandato A.R. e non con la ricezione del plico da parte del contribuente, anche in quanto contrasterebbe con i principi di eguaglianza e di buon andamento della pubblica amministrazione sanciti dagli artt. 3 e 97 della Carta fondamentale, oltre che con il canone della ragionevolezza, ritenere che il principio secondo cui, in caso di notificazione a mezzo del servizio postale, il *notum facere* si perfeziona per il notificante al momento della spedizione dell'atto per raccomandata – e non della ricezione dell'atto notificando (purché questa avvenga) – riguardi solamente le notificazioni eseguite nel quadro ed in funzione del processo, e non invece quelle aventi ad oggetto gli avvisi di accertamento, costituenti atti (non processuali, né specificamente funzionali al processo, ma) amministrativi ed esplicativi della potestà impositiva dell'amministrazione finanziaria.

Con nota di C. SCALINCI "La notifica dell'atto tributario recettizio: un Giano bifronte tra sanatoria e decadenza".

Accertamento – Dichiarazione dei redditi – Rettificabilità – Dichiarazione integrativa – Non è necessaria – Istanza di rimborso – Sufficienza – Natura dell'errore compiuto dal contribuente – Irrilevanza.

Cass. Sez. trib. 12 maggio 2004, n. 8994, in Boll. Trib. 2004, pag. 1501.

Gli errori materiali e non materiali contenuti in una dichiarazione, siano essi desumibili dal testo della dichiarazione medesima ovvero "*ab extrinseco*", possono essere emendati con la procedura di cui all'art. 38 del DPR 602/73 e non necessariamente attraverso la dichiarazione integrativa prevista dall'art. 9 del DPR 600/73.

A tal fine ciò che rileva è la verifica se l'istanza di rimborso sia stata presentata prima o dopo l'entrata in vigore del DPR n. 42/88, nel primo caso dovendosi ritenere efficace tale istanza poiché il contribuente ha reso la dichiarazione originaria non conforme alle disposizioni successive e pertanto si è sottratto all'applicazione retroattiva del DPR 917/86.

Accertamento– Accessi, ispezioni e verifiche – Accesso domiciliare – Autorizzazione del procuratore della Repubblica ex artt. 33 del DPR n. 600 del 29 settembre 1973 e 52 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 – Sindacabilità da parte del giudice tributario – Elementi aventi valenza indiziaria – Sussistenza – Necessità.

Cass., sez. trib. 1 ottobre 2004, n. 19689, ne Il fisco 6/2005, fasc. n. 1, pag. 1629.

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 DPR 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 DPR 29 settembre 1973, n. 600 – ha il potere-dovere di verificare la sussistenza e la legittimità degli atti di autorizzazione all'accesso e non deve tenere conto delle prove eventualmente acquisite a seguito di una perquisizione che risulti illegittima.

In tema di accessi, ispezioni e verifiche da parte degli uffici finanziari dello Stato (o della Guardia di finanza nell'esercizio dei compiti di collaborazione con detti uffici ad essa demandati), l'autorizzazione all'accesso emessa dal Procuratore della Repubblica ai sensi del comma 1, ovvero del comma 2 dell'art. 52 del DPR n. 633 del 1973 legittima solo lo specifico accesso autorizzato e l'autorizzazione data in base all'una previsione normativa non è sostituibile con quella data in forza dell'altra.

Accertamento – Avviso di accertamento – Atto amministrativo sostanziale e recettizio – Provocatio ad opponendum – Esclusione – Notificazione nel termine di decadenza – Necessità – Regime delle notificazioni processuali – Applicabilità – Vizi – Sanabilità – Proposizione del ricorso giurisdizionale – Validità – Impugnazione successiva al termine di decadenza – Tardività della notifica e nullità dell'avviso di accertamento – Eccezione specifica nei motivi di ricorso – Necessità – Rilevabilità d'ufficio della tardiva sanatoria – Esclusione.

Cass., SS.UU. civ, 5 ottobre 2004, n. 19854, in Riv. Dir. Trib. 1/2005, II, pag. 3.

L'applicazione del regime di sanatoria previsto dalla legge processuale civile non può essere mera conseguenza della supposta natura pre-processuale o quasi-processuale dell'accertamento tributario, così come è da escludere, per converso, che la natura sostanziale di quell'atto costituisca ostacolo insormontabile all'applicazione di istituti appartenenti al diritto processuale, soprattutto quando vi sia un espresso richiamo di essi nella disciplina tributaria. Nonostante l'avviso di accertamento sia atto amministrativo autoritativo e strumento attraverso il quale – in ossequio ai principi di tipicità e nominatività – l'amministrazione enuncia nei confronti del destinatario ciò che deve essere per lui di diritto nel caso concreto, il rinvio alle (e l'applicazione delle) forme sulla notificazione processuale comporta, quale necessità logica, la soggezione al regime della nullità della notificazione nel processo ed a quello – che costituisce una sorta di limite alla dichiarazione di nullità – delle relative sanatorie, non essendovi alcun principio o ragione sistematica per ritenere che, in materia di notificazione di atti di accertamento (pur regolata dal codice di procedura civile) viga un regime diverso. Di conseguenza, la nullità della notificazione dell'avviso di accertamento tributario può essere sanata per raggiungimento dello scopo e per effetto della proposizione della impugnativa – testimonianza, questa, del conseguimento della finalità dell'atto di portare a conoscenza del destinatario i termini della pretesa tributaria e consentirgli, così, un'adeguata difesa -, ma non mai nel senso di attribuire *ex tunc* validità ad un intempestivo atto di esercizio del potere di accertamento, salvo che il conseguimento dello scopo avvenga entro il termine previsto dalle singole leggi d'imposta per l'esercizio di tale potere; in caso contrario, infine, poiché la decadenza dell'amministrazione finanziaria dal potere di accertamento non produce l'inesistenza degli atti impositivi successivamente emanati e non è rilevabile d'ufficio, il contribuente ha l'onere di dedurla come specifico motivo di ricorso, e, quindi solo se quell'onere sia stato prudenzialmente assolto, l'impugnativa non svolgerà effetto sanante nei confronti di detto peculiare vizio.

Con nota di C. SCALINCI "La notifica dell'atto tributario recettizio: un Giano bifronte tra sanatoria e decadenza".

Commissioni tributarie di merito

Accertamento – Imposte sui redditi – Prova – Rinvio a documenti non conosciuti dal ricorrente – Illegittimità – Sussiste.

Comm. trib. prov. di Sassari, sez. II, 4 marzo 2004, n. 7, in Boll. Trib. 2005, pag. 223.

Agli effetti dell'accertamento di presunti redditi di lavoro dipendente non dichiarati, il riferimento, da parte degli organi finanziari, alle copie dei vaglia telegrafici eseguiti per la remunerazione delle prestazioni lavorative asseritamente conservati presso il datore di lavoro, non assume la dignità di prova e, per il fatto che tali documenti non sono stati allegati al processo verbale di constatazione

né altrimenti prodotti, se ne deve ritenere del tutto influente il loro richiamo ai fini della decisione della controversia.

Con ampia nota di "G. SCANU, "Osservazioni in tema di motivazione *per relationem* <<esponenziale>> dell'avviso di accertamento".

Accertamento – Obblighi formali – Dichiarazione dei redditi – Documentazione – Obbligo di conservazione – Termini.

Comm. trib. reg. di Roma, sez. XXXI, 24 marzo 2004, n. 40, ne Il fisco 48/2004, fasc. n. 1, pag. 17535.

L'obbligo di conservare tutta la documentazione, relativa alla dichiarazione presentata, è delimitato nel tempo per la durata prevista dall'art. 43, richiamato dall'art. 3 del DPR 29 settembre 1973, n. 600.

AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI (Principi e norme generali)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Agevolazioni ed esenzioni – Fondazioni bancarie – Compatibilità comunitaria – Profili controversi – Aiuti di Stato – Decisione Commissione Europea 22 agosto 2002, C-3118/2002 – Dubbi di validità – Rinvio pregiudiziale ex art. 234 Tratt. Ce – Regime ex legge n. 218/1990, D.Lgs. n. 356/1990 e D.Lgs. n. 153/1999 – Rilevante presenza sul mercato – Disciplina comunitaria in materia di concorrenza – Applicabilità – Questione pregiudiziale interpretativa.

Divieto di discriminazione – Libertà di stabilimento – Libertà di circolazione dei capitali – Violazione – Configurabilità – Questione pregiudiziale interpretativa.

Cass., sez. trib. 30 aprile 2004, n. 8319, in Riv. Dir. Trib. 10/2004, II, pag. 557 e in Riv.dir. trib. n. 7-8/2004, II, pag. 403.

Posto che le particolari questioni sollevate in relazione alla compatibilità del regime fiscale delle fondazioni bancarie col diritto comunitario non hanno trovato specifiche risposte nella giurisprudenza comunitaria e, d'altra parte, sussistono fondati dubbi circa la validità della decisione della Commissione 22 agosto 2002, C. 3118/2002, ai sensi dell'art. 234 Tratt. Ce, vengono sottoposte alla Corte di Giustizia Ce, le seguenti domande pregiudiziali di interpretazione e di validità:

- a) se una serie di oggetti (cd. fondazioni bancarie), creati in base alla legge n. 218/1990 ed al D.Lgs. n. 356/1990 e succ. modif., per essere titolari di partecipazioni di controllo di società esercenti attività bancaria e per amministrare tali partecipazioni, in relazione ad una quota assai rilevante dei soggetti operanti sul mercato, con devoluzione a questi degli utili delle imprese controllate, debbano ritenersi sottoposti – anche quando agli stessi vengano affidati compiti di utilità sociale – alla disciplina comunitaria in materia di concorrenza; se, con riguardo alla disciplina introdotta col D.Lgs. n. 153/1999, la possibilità offerta a tali enti di destinare il ricavato della dismissione di tali partecipazioni all'acquisto e gestione di rilevanti partecipazioni in altre imprese anche bancarie, e anche il controllo in imprese non bancarie, per diverse finalità, tra cui quella dello sviluppo economico del sistema, costituisca del pari esercizio d'impresa, ai fini dell'applicazione del diritto comunitario della concorrenza;

- b) se, in conseguenza, tali enti – nella disciplina contenuta nella legge n. 218/1990 e nel D.Lgs. n.356/1990 e succ. modif., nonché nella riforma di cui alla legge n. 461/1998 e D.Lgs. n. 153/1999 – siano sottoposti alla normativa comunitaria in materia di aiuti di Stato (artt. 87-88 Tratt. Ce), in relazione ad un regime fiscale di favore di cui siano destinatari;
- c) se, in caso di risposta affermativa al precedente quesito, il regime di imposizione diretta agevolata sui dividendi percepiti, in contestazione nella presente causa, costituisca o meno un aiuto di Stato, ai sensi dell'art. 87 Tratt. Ce;
- d) sempre nel caso di risposta affermativa al quesito di cui alla lett. B), se sia valida, sotto i profili di legittimità e di difetto e/o insufficienza della motivazione evidenziati nella presente ordinanza, la decisione della Commissione Europea 22 agosto 2002, C. 3118/2002, con la quale è stata ritenuta inapplicabile la disciplina sugli aiuti di Stato alle fondazioni di origine bancaria;
- e) a prescindere dall'applicabilità della disciplina in materia di aiuti di Stato, se il riconoscimento di un regime fiscale più favorevole sulla distribuzione degli utili delle imprese bancarie conferitarie, esclusivamente nazionali, controllate dalle fondazioni, e da queste percepiti, ovvero delle imprese le cui partecipazioni fossero acquistate col ricavato della dismissione delle partecipazioni in società bancarie conferitarie, costituisca una discriminazione nei confronti delle altre imprese operanti nel mercato di riferimento e, nel contempo, una violazione dei principi di libertà di stabilimento e di libera circolazione dei capitali, in relazione agli artt. 12, 43 ss., 56 ss., Tratt. Ce.

Con nota di N.DOLFIN "Limiti in cui il giudice nazionale può disporre il rinvio pregiudiziale sulla validità delle decisioni della Commissione Europea ai sensi dell'art. 234, lett. B) del Trattato CE".

AMNISTIA E CONDONO

Dottrina

“Definizione della lite pendente e legittimità dell’esercizio del potere di autotutela”, di F. VARAZI, in Boll. Trib. 2004, pag. 1375.

La fattispecie da cui trae spunto l’A. è costituita da una sentenza della Corte di Cassazione, la n. 5077 del 12 marzo 2004, relativa ad alcuni eredi che, nonostante avessero impugnato gli avvisi di liquidazione dell’imposta di successione e, in pendenza del contenzioso di primo grado avessero ottenuto la definizione della lite fiscale pendente ai sensi della L. n. 656 del 1994, successivamente ricevevano, dallo stesso ufficio del Registro, la notifica di avvisi di liquidazione in sostituzione dei precedenti. Avverso detti avvisi di liquidazione i contribuenti proponevano ricorso chiedendone l’annullamento sul presupposto che il rapporto tributario doveva oramai ritenersi definito per intervenuto condono e quindi, inibito il potere dell’Ufficio di agire, in autotutela, alla revoca e sostituzione degli avvisi originari con altri e successivi avvisi.

In particolare, l’A. si prefigge di analizzare il tema della idoneità dello strumento della definizione delle liti fiscali pendenti a rendere definitivo il rapporto giuridico di imposta. Dopo aver svolto talune osservazioni di carattere generale in merito all’istituto dell’autotutela, sia nel diritto amministrativo che più nello specifico nel diritto tributario, viene affrontato il tema della autotutela sostitutiva, fattispecie che si realizza quando l’Amministrazione finanziaria procede ad una rinnovazione *ex nunc* dell’atto viziato.

Il presupposto di tale tipo di autotutela è costituito dalla nullità dell’atto impositivo derivante da vizi di natura formale, tali da non incidere sull’esistenza o sull’ammontare del credito tributario. Al contrario, l’autotutela sostitutiva non si realizza quando l’Amministrazione integra o rettifica un atto impositivo già emesso con una diversa pretesa tributaria, in quanto presupposto di tale attività integrativa o rettificativa è l’inesistenza di vizi che determinino la nullità dell’atto originario.

L’autotutela sostitutiva presuppone che l’annullamento dell’originario atto impositivo preceda la rinnovazione che, a sua volta, presuppone il mancato decorso del termine di decadenza dell’azione

accertatrice, ma non risente della proposizione del ricorso. Inoltre, la rinnovazione è preclusa in presenza di un giudicato di merito che riguardi l'atto impositivo oggetto del potere di autotutela.

Peraltro, i presupposti e le preclusioni di cui sopra non consentono di stabilire quando l'Amministrazione possa o meno agire in sede di autotutela, ove ne ravvisi gli elementi, revocando l'atto oggetto della controversia definita con il condono, e quindi impongono di stabilire se la definizione agevolata delle liti pendenti in base all'art. 2-*quinquies* della L. n. 656 del 1994 impediva l'esercizio del potere di autotutela dell'amministrazione.

La menzionata definizione costituisce un procedimento sostitutivo dell'accertamento che mira ad anticipare quanto più possibile l'esito del conflitto con il contribuente. Si tratterebbe quindi di un procedimento speciale e definitivo che prevale sull'accertamento comune trovando ragion d'essere nell'eccezionalità della legge. Ciò premesso, non vi è dubbio che l'Amministrazione possa esercitare il suo potere di autotutela qualora si accorga che la domanda di condono ha ad oggetto un suo atto illegittimo. Tuttavia, l'Amministrazione rimane obbligata ad accertare l'imposta secondo quanto stabilito dalla legge di condono e solo il mancato perfezionamento della fattispecie prevista può consentire l'annullamento dell'atto illegittimo e la successiva emanazione di un ulteriore avviso in sostituzione di quello precedentemente notificato al contribuente.

Nella fattispecie esaminata, la Corte di Cassazione si pronuncia anche in ordine ad un altro tema costituito dalla impossibilità di definizione ex condono di una lite pendente che abbia ad oggetto la contestazione dell'avviso di liquidazione dell'imposta di successione per il valore dell'immobile determinato dall'Ufficio in seguito all'attribuzione automatica della rendita catastale dell'immobile ai sensi dell'art. 12 della L. n. 154 del 1988.

In sintesi, l'orientamento della Suprema Corte è nel senso di ritenere che quando il contribuente abbia validamente chiesto l'applicazione della citata disposizione e il valore dell'immobile derivante dall'applicazione dei criteri automatici sia superiore a quello dichiarato nell'atto (in questo caso di successione), l'Ufficio non procede ad alcuna rettifica del valore dichiarato, ma si limita ad applicare la nuova rendita attribuita, richiedendo conseguentemente le maggiori somme derivanti dalla differenza di valore tra le due rendite (dichiarata e attribuita). Ciò determina l'inapplicabilità della domanda di definizione delle liti fiscali pendenti la quale può avere ad oggetto le sole liti che riguardano il valore del maggiore imponibile accertato, cioè la maggiore imposta risultante dall'esercizio di un potere di accertamento tributario, rettifica che in questo caso non vi sarebbe posto che il contribuente, dichiarando di volersi avvalere delle previsioni di cui al citato art. 12 e di adempiere agli obblighi ivi prescritti, intende conseguire una irrevocabile determinazione dell'imposta sulla base di un criterio tabellare. (AF)

VIOLAZIONI E SANZIONI

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Violazioni e sanzioni – Sanzioni amministrative – Principio di personalizzazione ex art. 2, D.Lgs. n. 472/1997 – Irretroattività.

Cass., sez. trib. 15 gennaio 2004, n. 475, in Riv. Dott. Comm. 5/2004, pag. 1231.

Il principio di identificazione del soggetto passivo della sanzione con l'autore materiale della violazione introdotto dal legislatore con l'art. 2 del D.Lgs. n. 472/1997 prevede che a rispondere della sanzione sia direttamente la persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione ed estende tale responsabilità in via solidale al contribuente (art. 11) ma non è applicabile retroattivamente, come espressamente previsto dall'art. 3, comma 1, dello stesso D.Lgs.

Violazioni e sanzioni – Reati – Frode fiscale e distruzione di documenti contabili – Continuazione non contestata ma ritenuta in sentenza – Individuazione del *dies a quo* della prescrizione.

Cass., sez. III pen., 8 luglio 2004, n. 29667, ne Il fisco 1/2005, fasc. n. 1, pag. 117.

L'inizio del termine di prescrizione per reati tributari, nell'ipotesi in cui il vincolo della continuazione non sia stato enunciato nella formale contestazione, ma sia stato ritenuto in sentenza, decorre dalla cessazione della continuazione e, quindi, dalla consumazione dell'ultimo dei reati che entrano in continuazione, fermo restando il periodo prescrittivo proprio di ciascun reato.

Violazioni e sanzioni – IVA – Omessa autofatturazione – Prestazioni di servizi (sponsorizzazione) territorialmente rilevanti in Italia rese da società estera a committente nazionale – Sanzione più favorevole prevista da norma successiva – *Favor rei* – Applicabilità.

Cass., sez. trib. 11 agosto 2004, n. 15509, in Giur. Imp. 6.04, pag. 1313.

In materia di IVA, in caso di omessa autofatturazione da parte di un soggetto nazionale di operazioni territorialmente rilevanti in Italia ad esso rese da un soggetto estero non residente, deve considerarsi retroattivamente applicabile la norma sanzionatoria successivamente intervenuta che risulti più favorevole rispetto a quella vigente alla data della commessa violazione, sulla base del principio generale del *favor rei* previsto dall'art. 3, comma 3, del D.Lgs. n. 472 del 1997.

Commissioni tributarie di merito

Violazioni e sanzioni – Provvedimenti cautelari – Ipoteca e sequestro conservativo ex art. 22 del D.Lgs. n. 472/1997 – Oggetto della misura cautelare – Riguarda solo i crediti per sanzioni tributarie e non quelli per tributi evasi.

Requisito del *fumus boni juris* – Processo verbale di constatazione evidenziante un considerevole numero di fatture false registrate ed emesse dal contribuente – Sufficienza. Requisito del *periculum in mora* – Sproporzionata esiguità del patrimonio dell'obbligato rispetto al debito per sanzioni tributarie emergente dal verbale di constatazione – Sufficienza.

Provvedimento autorizzativi – Elencazione dei beni da sottoporre a sequestro – Non necessità.

Comm. trib. prov. di Milano, sez. I, 23 aprile 2005, n. 41, in Boll. Trib. 2005, pag. 219.

Le norme contenute nel D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, si riferiscono esclusivamente alla disciplina ed alla repressione delle sanzioni amministrative tributarie e non anche alla repressione dell'evasione dei tributi, e né l'art. 22 del D.Lgs. 472/1997 né altra legge dello Stato attribuiscono al giudice tributario il potere di autorizzare l'Ufficio tributario a procedere a sequestro conservativo per la tutela di un credito fiscale diverso da quello scaturente dall'irrogazione delle sanzioni amministrative tributarie; pertanto, le misure cautelari conservative previste dallo stesso art. 22 del D.Lgs. 472/1997 possono avere ad oggetto la tutela del solo credito relativo alla futura irrogazione delle sanzioni tributarie, e non anche il credito per gli eventuali tributi evasi.

Ai fini della concessione delle misure cautelari conservative previste dall'art. 22 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, il *fumus boni juris* appare sufficientemente evidenziato dagli elementi esposti nel processo verbale di constatazione della Guardia di finanza secondo cui la società contribuente avrebbe annotato nei propri registri numerose fatture per notevoli quantitativi di materiali ed avrebbe emesso numerose fatture di vendita pressoché immediata della stessa merce quasi sempre alle medesime società senza alcuna corrispondenza a veri acquisti ed effettive vendite, mentre il *periculum in mora* può essere agevolmente desunto dalla stessa esiguità del patrimonio del soggetto obbligato, ove assolutamente sproporzionato al debito che a suo carico è dato presumere in base al verbale di constatazione.

Il provvedimento autorizzativo del sequestro conservativo previsto dall'art. 22 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, non deve contenere la minuziosa elencazione delle cose da sottoporre a sequestro, che potrebbe anche risultare ingiustamente limitativa nei confronti del Fisco, nell'ipotesi che in sede di prima esecuzione o anche successivamente l'Ufficio finanziario precedente venga a conoscenza dell'esistenza di altri beni mobili od immobili di pertinenza del trasgressore.

CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni Tributarie

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Riscorsi – Sospensione feriale dei termini processuali – E' di quarantasei giorni – Impugnazioni delle sentenze delle Commissioni tributarie – Termine lungo d'impugnazione ex art. 327 c.p.c. – E' di un anno e quarantasei giorni dal deposito della sentenza impugnata.

Cass., sez. trib. 3 giugno 2003, n. 8850, in Boll. Trib. 2004, pag. 1490.

La sospensione feriale dei termini processuali è attualmente prevista dall'art. 1 della legge 7 ottobre 1969, n. 742, per il periodo che va dal 1° agosto al 15 settembre di ciascun anno, il quale comprende quarantasei giorni e non già quarantacinque giorni, in quanto la sua lunghezza non è indicata dalla legge a mesi, che è unità di misura variabile e quindi oggetto della speciale disciplina contenuta nei commi 4 e 5 dell'art. 2963 c.c.; pertanto, la lunghezza del periodo di sospensione feriale dei termini deve essere computata sempre secondo il calendario comune, ma secondo l'unità di misura del giorno, perché è solo ai giorni, e precisamente ai ben determinati giorni del 1° agosto e del 15 settembre di ogni anno (e /in al "mese e mezzo") che si riferisce l'art. 1 della legge 742/1969 per considerare tutti i giorni intermedi privi di rilevanza ai fini del decorso dei termini processuali.

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Discussione in pubblica udienza – Fissazione – Comunicazione alle parti a cura della segreteria – Omissione – Nullità del procedimento e della sentenza – Rinvio della causa al giudice del grado in cui si è verificata la nullità – Conseguenze.

Cass., sez. trib. 14 luglio 2003, n. 11014, in Boll. Trib. 2004, pag. 1410.

Nel contenzioso tributario l'omessa comunicazione alle parti dell'avviso di fissazione dell'udienza di discussione costituisce causa di nullità del procedimento e della decisione della Commissione tributaria per violazione del diritto di difesa e del principio del contraddittorio; trattandosi di nullità della sentenza che deriva da un vizio processuale idoneo a configurare l'ipotesi di rimessione della causa al primo giudice per violazione dei principi sull'integrità del contraddittorio, in base al disposto dall'art. 354, primo comma, c.p.c., tenuto conto dello svolgimento dell'udienza di discussione nel giudizio di primo grado senza la preventiva instaurazione del contraddittorio nei confronti della parte intimata, la causa deve essere rinviata ad altra sezione del giudice di primo grado, come previsto dall'art. 383, ultimo comma, c.p.c.

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Ricorso contro l'accertamento e contro la cartella di pagamento – Autonomia dei due giudizi – Trattazione in pubblica udienza in difetto dell'istanza ex art. 33 del D.Lgs. 546/92 – Nullità assoluta ed insanabile – Rimessione della vertenza al Giudice di primo grado – Conseguenze.

Cass., sez. trib. 3 novembre 2003, n. 16432, in Boll. Trib. 2004, pag. 1757.

La partecipazione del difensore del contribuente al giudizio di sospensiva sulla cartella esattoriale ex art. 47 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 non sostituisce l'istanza di discussione in pubblica udienza, non proposta e non notificata nel corso del giudizio di primo grado, riguardante l'avviso di accertamento.

Infatti, trattasi di atti processualmente distinti, attinenti a diversi provvedimenti impositivi, sicché la mancanza dell'uno non può essere sanata dalla presenza dell'altro.

La circostanza che l'udienza di discussione del ricorso contro l'avviso di accertamento sia stata tenuta nella forma della pubblica udienza senza che di tale udienza fosse stata avanzata specifica richiesta notificata all'altra parte non costituisce mera irregolarità del procedimento, ma produce nullità assoluta ed insanabile, in quanto lede il diritto alla difesa garantito dall'art. 24 della Costituzione.

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Deposito di documenti – Termine di venti giorni liberi prima della data di trattazione – Perentorietà – Decadenza della parte dal relativo diritto – Conseguenze.

Cass., sez. trib. 9 gennaio 2004, n. 138, in Boll. Trib. 2005, pag. 213.

L'art. 32, primo comma, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, nello stabilire che nel processo tributario le parti possono depositare documenti fino a venti giorni liberi prima della data di trattazione, con disposizione applicabile anche nel giudizio di appello in base all'art. 61 dello stesso decreto, fissa un termine palesemente preordinato ad una rigorosa tutela del diritto di difesa, costituzionalmente garantito (art. 24 Cost.), che è da ritenere previsto con carattere di perentorietà, pur in mancanza di una esplicita sanzione di decadenza dall'esercizio del relativo diritto per la parte onerata.

Della documentazione prodotta fuori termine ed in violazione del diritto di difesa della controparte il giudice non può quindi tenere conto ai fini della formazione del proprio convincimento.

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Appello – Produzioni di documenti nuovi – Liceità.

Cass., sez. trib. 19 febbraio 2004, n. 3304, in Giur. Imp. 3/2004, pag. 589.

Il divieto di cui all'art. 57 del D.Lgs. n. 546 del 1992 riguarda esclusivamente la proposizione in appello di nuove domande o eccezioni; il medesimo articolo, invece, non pone alcuna preclusione alla mera illustrazione o sviluppo del tema affrontato in primo grado.

Conseguentemente, non sussiste per il contribuente alcuna preclusione alla produzione in appello di nuovi documenti riguardanti il *petitum*.

IAS

Dottrina

“Il principio IAS 39 espone le nuove regole di valutazione degli strumenti finanziari”, di M. GIACONIA, in Corr. Trib. 2005, pag. 427.

L'articolo descrive, in linea generale, il principio contabile internazionale IAS 39 relativo alla valutazione degli strumenti finanziari, recentemente modificato dallo IASB da applicarsi a decorrere dal 1° gennaio 2005.

Tra novità di maggior rilievo introdotte dallo IAS 39, l'A. segnala la definizione di contratto derivato, considerato uno strumento finanziario con le seguenti caratteristiche:

- a) il valore cambia in relazione al variare di una variabile prestabilita denominata "sottostante" che può essere rappresentata da uno specifico tasso d'interesse, dal prezzo di uno strumento finanziario, dal prezzo di una merce, dal tasso di cambio, dagli indici di prezzo o di tasso, dal merito del credito o da indici di credito o da altri indici;
- b) non richiede un investimento netto iniziale, oppure richiede un investimento netto iniziale inferiore rispetto a quello che potrebbe essere richiesto da altri tipi di contratto equivalenti da cui si potrebbe aspettare reazioni simili al variare dei fattori di mercato;
- c) è regolato in data futura.

Ulteriore novità segnalata è la classificazione degli strumenti finanziari in ragione della loro destinazione funzionale nell'ambito delle gestione dell'impresa, invece che secondo la loro natura, distinguendo le seguenti categorie:

- 1) strumenti di *trading* valutati al *fair value* con imputazione al conto economico;
- 2) investimenti detenuti sino alla scadenza (*held to maturity*) ;
- 3) prestiti e crediti (*loans and receivables*);
- 4) attività finanziarie disponibili per la vendita (*available for sale*);

Altra definizione contenuta nello IAS 39, e presa in considerazione dall'A. è quella di derivato incorporato che costituisce una componente secondaria di uno strumento ibrido, che include anche un contratto primario, con l'effetto che alcuni o tutti i flussi finanziari dello strumento combinato variano in maniera simile a quella del derivato preso a sé stante.

La contabilizzazione di un derivato incorporato deve avvenire separatamente dal contratto primario solo nel caso in cui:

- a) le caratteristiche economiche ed i rischi del derivato incorporato non sono strettamente correlati alla caratteristiche economiche ed ai rischi del contratto primario;
- b) lo strumento separato con le stesse caratteristiche del derivato incorporato ricadrebbe nella definizione di derivato; e
- c) lo strumento ibrido non è valutato al *fair value* con imputazione delle rettifiche a conto economico.

Altra novità contenuta nello IAS 39 e segnalata dall'A. è, infine, quella che prevede espressamente l'applicazione, ad ogni chiusura di bilancio, dell'*impairment test* a tutte le attività finanziarie, ovvero una verifica dell'assenza di oggettive evidenze che possano far ritenere non pienamente recuperabile il valore contabile delle stesse.

In particolare, l'applicazione dell'*impairment test* si rende necessaria per verificare che le metodologie applicate per la determinazione del valore di presumibile realizzo siano in linea con le disposizioni contenute nello nuovo *standard* contabile internazionale, il quale, peraltro, fornisce una descrizione dei criteri da utilizzare per la determinazione delle perdite di valore. (PM).

Per completezza va precisato che nello standard approvato, rispetto alla bozza precedentemente diffusa dallo IASB, sono stati temporaneamente stralciati taluni paragrafi concernenti l'adozione del criterio del *fair value* nella contabilizzazione di alcune tipologie di passività e delle operazioni di copertura dei depositi a vista. Lo IASB ha, comunque, manifestato l'intenzione di riformulare in via definitiva detto principio entro il primo trimestre del 2005, in modo che la Commissione europea possa riesaminarlo entro il dicembre 2005.

"Il principio IFRS 4 detta le prime regole per i contratti assicurativi", di M. GIACONIA in Corr. Trib. 2004, pag. 3775.

Si segnala l'articolo in esame per una prima analisi del principio contabile internazionale IFRS 4, emanato per disciplinare il trattamento contabile dei contratti assicurativi. Detto principio si pone l'obiettivo di introdurre nel bilancio d'esercizio delle compagnie di assicurazione maggiore informativa e, seppure in forma non definitiva, indica le metodologie di individuazione e misurazione delle poste relative ai contratti di assicurazione. Sino a che non sarà completato il progetto assicurativo, con l'emanazione dello IFRS 4, lo IASB si è preoccupato di fornire alle compagnie di assicurazione una sorta di guida per l'applicazione, seppure limitata, degli standard internazionali alle poste relative ai contratti assicurativi, escludendo temporaneamente dall'applicazione degli standard internazionali le poste relative ai contratti assicurativi così come definiti dall'IFRS 4. Sono tali i contratti (inclusi quelli di riassicurazione) attraverso i quali le

compagnie si assumono un significativo rischio assicurativo, obbligandosi ad indennizzare l'assicurato nel caso in cui uno specifico evento incerto e futuro, (l'evento assicurato), si manifesti con effetti negativi in capo allo stesso. I contratti che non presentano le caratteristiche richieste dall'IFRS 4 (e cioè i contratti in cui vi è una componente finanziaria) rimangono assoggettati, almeno in parte, alle disposizioni contenute nel "Quadro sistematico" e in altri IAS e IFRS. Per i contratti contenenti sia una componente assicurativa che una di deposito, l'IFRS 4 prevede che l'assicuratore individui separatamente le due componenti e applichi il nuovo criterio alla componente assicurativa, applicando lo IAS 39 (secondo il principio del *fair value*) alla componente di deposito. Nei contratti assicurativi in cui sono incorporati contratti derivati, si è esonerati dallo scorporare, e valutare al *fair value*, il contratto derivato quando il valore di riscatto pagabile all'assicurato è rappresentato da una somma fissa e quindi non è correlato al variare di una variabile finanziaria. Si rinvia alla lettura dell'articolo per una sintetica indicazione dell'informativa che le compagnie di assicurazione dovranno fornire in bilancio sui contratti assicurativi. (CLP)

"I principi contabili internazionali fanno il loro ingresso nell'ordinamento italiano", di L. MIELE, in Corr. Trib. 2005, pag. 28.

Il D.lgs. n. 38/2005 (al momento della redazione dell'articolo ancora in forma di schema di decreto appena approvato dal Consiglio dei ministri del 26 novembre 2004) disciplina le opzioni previste dall'art. 5 del regolamento (CE) n. 1606/2002, emanato dal Parlamento europeo e dal Consiglio del 19 luglio 2002, in materia di applicazione dei principi contabili internazionali (IAS);

Detto decreto trova la sua fonte nella delega contenuta all'art. 25 della L. n. 306/2003, (Legge comunitaria 2003), che estende l'ambito di applicazione degli IAS per la redazione dei bilanci, sia di esercizio e consolidati, e prevede l'emanazione di norme di coordinamento con la disciplina tributaria e di bilancio.

In particolare, l'A., dopo una breve disamina dei soggetti che dovranno applicare gli IAS, si sofferma sugli artt. 6 e 11, del citato decreto che trattano, il primo, la disciplina civilistica della distribuzione degli utili e delle riserve, e, il secondo, quella tributaria del leasing finanziario e degli oneri pluriennali.

Secondo l'A., con l'art. 6, il legislatore ha introdotto una divaricazione tra utile prodotto, evidenziato nel conto economico, e utile distribuibile, introducendo limiti alla distribuzione dei profitti derivanti da componenti valutative. Questi utili (plusvalenze transitate a conto economico), al netto del relativo onere fiscale, devono essere iscritti in una riserva non distribuibile; laddove le plusvalenze iscritte siano inferiori all'utile d'esercizio, non è distribuibile un corrispondente ammontare di riserve di utili, se esistenti, concretizzando, così il trasferimento del vincolo sugli utili pregressi.

Con l'art. 11, invece, in conseguenza del fatto che per effetto dello IAS 17, la contabilizzazione del leasing finanziario ha subito una radicale trasformazione (metodo finanziario in luogo di quello patrimoniale), il legislatore ha deciso di mantenere inalterato il regime fiscale, e ha modificato l'art. 109, comma 4, lett. b) del TUIR, stabilendo che nel prospetto extracontabile (quadro EC del modello UNICO) è possibile indicare, e quindi dedurre extracontabilmente, la differenza tra il canone di leasing risultante dal contratto e l'ammontare dei componenti negativi imputati a conto economico.

In altri termini, quanto non imputato a conto economico per effetto dell'adozione dello IAS 17 è deducibile utilizzando il predetto prospetto extracontabile.

Per quanto concerne gli oneri pluriennali, diversi dalle spese di ricerca e sviluppo e dalle spese di pubblicità, propaganda e rappresentanza, l'A. si occupa delle modifiche introdotte all'art. 108, comma 3, del TUIR, che rendono deducibili detti oneri in quote costanti, nell'esercizio in cui sostate sostenute e nei quattro successivi. A tale riguardo rileva che l'intervento del legislatore è diretto ad evitare problemi di gettito, dato che, applicando gli standard internazionali che li considerano spese dell'esercizio da imputare a conto economico, gli oneri in questione sarebbero stati altrimenti deducibili, per intero, nell'esercizio di sostenimento. (PM).

IMPOSTE E TASSE (in genere)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Rassegna della Cassazione tributaria a cura di E. MANZON e A. MODOLO, in Riv. Dir. Trib. 1/2005, II, pag. 40.

Imposte e tasse – imposta su patrimonio netto delle imprese – Base imponibile – Fondo per imposte differite sulle riserve da rivalutazione – Inclusione – Violazione del divieto di doppia imposizione – Esclusione.

Cass., sez. trib. 3 febbraio 2004, n. 1946, in Giur. Imp. 3/2004, pag. 694.

In tema di imposte straordinarie e con riguardo all'imposta sul patrimonio netto delle imprese, istituita dall'art. 1 del D.L. 30 settembre 1992, n. 394, è legittima l'inclusione nell'imponibile di un fondo per imposte differite sulle riserve da rivalutazione alla luce delle disposizioni attuative del citato D.L. n. 394 del 1992 recate dall'art. 2 del D.M. 7 gennaio 1993 e delle varie previsioni di legge succedutesi nel tempo in materia di iscrizione in bilancio delle riserve suddette, senza che possa ritenersi che tale inclusione realizzi di per sé una duplicazione d'imposta, in violazione del divieto di doppia imposizione.

Imposte e tasse – Dichiarazione IVA – Errori – Emendabilità – Termine – E' quello quadriennale per la rettifica della dichiarazione.

Cass., sez. trib. 2 marzo 2004, n. 4236, in Dir. Prat. Trib. 5/2004, II, pag. 1129.

Anche in materia di IVA, i principi della capacità contributiva e di buona amministrazione impongono di consentire al contribuente di dimostrare, entro un ragionevole lasso di tempo, l'errore commesso in sede di dichiarazione fiscale e di far valere i diritti conseguenti a tale errore (anche parziale). Essendo poi necessario, onde garantire il rispetto del principio della certezza dei rapporti giuridici, individuare un termine ragionevole per l'emendabilità della dichiarazione, esso va individuato, in assenza di specifica indicazione legislativa, in quello quadriennale stabilito, per la rettifica della dichiarazione da parte dell'ufficio, dall'art. 57 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, termine da considerare, nel contesto del principio di parità fra le parti e di bilanciamento delle posizioni, validamente operante anche per il contribuente.

Imposte e tasse – Istanza di rimborso – Presentazione ad Ufficio incompetente della stessa Amministrazione – Obbligo di rimessione a quello competente – Presentazione dell'istanza di rimborso alla Commissione tributaria – Mancata formazione del silenzio-rifiuto – Inammissibilità del successivo ricorso.

Cass., sez. trib. 29 marzo 2004, n. 6258, in Boll. Trib. 2004, pag. 1424.

Il diritto al rimborso è regolato da norme speciali, prevedenti particolari formalità, termini perentori e specifiche decadenze che costituiscono un microsistema il quale non può essere ricondotto né influenzato da altre norme di settore o da differenti discipline.

L'istanza di rimborso prevista dall'art. 38 del DPR 602/73 dev'essere presentata all'Intendenza di finanza (ora Agenzia delle entrate) nella cui circoscrizione ha sede l'esattoria dove è avvenuto il pagamento; ma la presentazione all'Ufficio delle imposte dirette (ora Ufficio delle entrate) comporta l'obbligo di quest'ultimo di rimetterla a quello competente ai sensi dell'art. 2 del DPR 1199/71.

Non così per l'istanza di rimborso proposta alla Segreteria della Commissione tributaria, che non ha lo stesso obbligo, con la conseguente mancata formazione del silenzio-rifiuto e l'improponibilità della relativa impugnazione.

Imposte e tasse – Imposta sostitutiva sui fondi comuni di investimento – Fondo lussemburghese – Versamento di imposta sostitutiva ex art. 11-bis del D.L. n. 512 del 1983 – Aliquota applicabile – Aliquota dello 0,50 per cento – Legittimità – Aliquota dello 0,25 per cento prevista per i fondi di investimento italiani ex art. 9 della L. n. 77 del 1983 – Applicabilità – Esclusione.

Cass., sez. trib. 23 aprile 2004, n. 7799, in Giur. Imp. 4-5/2004, pag. 1099.

La società italiana incaricata del collocamento in Italia di fondi di investimento di società estera (nella specie, lussemburghese) è tenuta a versare alla tesoreria provinciale l'imposta sostitutiva di cui all'art. 11-bis del D.L. n. 512 del 1983, convertito dalla L. n. 649 del 1983, calcolata in base all'aliquota dello 0,50 per cento, così come previsto per i fondi comuni esteri di investimento mobiliare, e non già in base alla più favorevole aliquota dello 0,25 per cento, di cui all'art. 9, di cui all'art. 9 della L. n. 77 del 1983, applicabile ai soli fondi di investimento italiani, non essendo, all'uopo, legittimamente invocabile l'art. 25 della Convenzione tra Italia e Lussemburgo del 3 giugno 1981 (ratificata con L. n. 747 del 1982), affermativa del principio di non discriminazione in materia di imposte sul reddito, e non spiegando, altresì, influenza il disposto dell'art. 4, comma 4, del D.L. n. 167 del 1990, convertito dalla L. n. 227 del 1990, che si limita ad esentare dagli obblighi aggiuntivi di dichiarazione fiscale tutti gli organismi esteri di investimento, senza, peraltro, operare alcuna equiparazione, ad altri fini, tra questi ultimi e quelli italiani.

Imposte e tasse – Ritenute a titolo d'imposta sugli interessi di c/c bancario – Società cooperativa – Esenzione da IRPEG ex art. 11 del DPR 29 settembre 1973, n. 601 – Art. 14 della L. 18 febbraio 1999, n. 28 – Assoggettabilità a ritenuta – Conseguo.

Cass., sez. trib. 9 luglio 2004, n. 12722, ne Il fisco 3/2005, fasc. n. 1, pag. 756.

L'art. 14 della L. n. 28/1999 – nell'interpretare l'art. 26, comma 4, terzo periodo, del DPR, n. 600/1973 nel senso che la ritenuta a titolo d'imposta (definitiva) sugli interessi dei conti correnti, espressamente prevista per i soggetti esenti da IRPEG, si applica anche nei confronti dei soggetti esclusi dall'imposta – ha inteso chiaramente estendere l'efficacia della disposizione interpretata a tutte le ipotesi in cui il reddito della persona giuridica risulti comunque esente dal tributo, qualunque ne sia la causa, soggettiva od oggettiva, ed anche se l'esenzione derivi da una norma agevolativa, come per le cooperative di produzione e lavoro. Siffatta interpretazione dell'art. 14 non può dar luogo a dubbi di costituzionalità per contrasto con gli artt. 3, 45 e 53 della Costituzione giacché non vulnera né il principio di uguaglianza dei cittadini dinanzi alla legge, né quello del concorso alle spese pubbliche in ragione della capacità contributiva di ciascuno, né quello della funzione sociale della cooperazione a carattere di mutualità.

Imposte e tasse – Imposta straordinaria sui depositi bancari – Base imponibile – E' costituita dal saldo contabile e non da quello disponibile.

Cass., sez. trib. 16 luglio 2004, n. 13208, in Corr. Trib. 41/2004, pag. 3254.

In tema di imposta straordinaria del 6‰ sui depositi bancari, l'art. 7 del D.L. n. 333/1992 (convertito dalla legge n. 359/1992), nella ipotesi di conto corrente bancario, si ispira ai principi della oggettività del parametro di ragguglio e della semplicità ed automaticità dell'accertamento e si riferisce esclusivamente al saldo contabile del conto alla data indicata del 9 luglio 1992. Tale saldo riflette, dunque, la registrazione delle operazioni in ordine puramente cronologico e si distingue, in quanto tale, tanto dal saldo disponibile, individuabile, in ragione delle epoche di effettiva esecuzione, da parte della banca, degli incassi e delle erogazioni, quanto dal saldo per valuta, che è effetto del posizionamento delle partite unicamente in base alla data di maturazione degli interesse.

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.

Dottrina

“La fusione inversa tra riforma fiscale e societaria”, di L. CAPPELLOTTO, in Corr. Trib. 2004, pag. 3447.

L'A. ritiene che le semplificazioni degli adempimenti (omissione della relazione degli esperti sulla congruità del rapporto di cambio) previste in caso di fusione per incorporazione diretta di società detenuta al 100% o al 90% possono trovare applicazione anche nel caso di in cui sia la società partecipata al 100% o al 90% ad incorporare la partecipante (cd. fusione inversa). In particolare, nel caso in cui la incorporante sia partecipata al 100% dall'incorporata, i soci di quest'ultima vengono soddisfatti mediante l'assegnazione delle azioni che l'incorporata deteneva nell'incorporante, nelle stesse proporzioni in cui essi partecipavano nell'incorporata, per cui dal loro punto di vista, l'operazione comporta semplicemente la sostituzione delle azioni dell'incorporata con azioni dell'incorporante rappresentanti il medesimo capitale economico.

Per quanto concerne il profilo fiscale, l'A. ritiene che in caso di fusione inversa è superato l'interesse ad attribuire alle differenze di fusione la natura di avanzi/disavanzi da annullamento o da concambio, posto che seguito della riforma fiscale non è più possibile l'affrancamento dei disavanzi e in particolare, l'affrancamento gratuito del disavanzo da annullamento. L'A. pone il dubbio se sia possibile utilizzare l'eventuale disavanzo per rivalutare, solo civilisticamente e senza alcun riconoscimento fiscale, i beni dell'incorporante, posto che il comma 2, dell'art. 172, dopo aver affermato l'irrilevanza fiscale dell'avanzo/disavanzo, specifica che non sono imponibili in capo all'incorporante i maggiori valori iscritti in bilancio per effetto dell'imputazione del disavanzo ad elementi patrimoniali della società incorporata o fusa. L'A. ritiene tuttavia che tale specificazione non circoscriva l'irrilevanza fiscale nel solo caso in cui il disavanzo sia imputato ai beni della incorporata, ma rappresenti la trascrizione del primo periodo del comma 1 dell'art. 6 del D.Lgs. n. 358/97, rivista in modo da rendere chiara l'impossibilità di attribuire riconoscimento fiscale ai maggiori valori derivanti dall'imputazione del disavanzo, restando in ogni caso applicabile il principio generale che stabilisce la neutralità della fusione, indipendentemente dai beni sui quali è allocata. (FDA)

“Gli utili distribuiti da società nel regime della trasparenza”, di G. FERRANTI, in Corr. Trib. 2005, pag. 434.

L'A. esamina i criteri di imputazione per trasparenza del reddito e il regime di tassazione degli utili societari conseguente all'esercizio della relativa opzione, tenendo conto di quanto disposto dall'art. 8 del decreto di attuazione del 23 aprile 2004 e dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 49/E del 22 novembre 2004.

In particolare, per quanto riguarda gli atti con cui si modificano le percentuali di partecipazione agli utili, lasciando invariata la compagine societaria (e senza fuoriuscita, in casi di opzione ex art. 115, dal *range* ivi previsto), l'A. ricorda che l'Agenzia delle Entrate ha espresso l'orientamento, come già nel caso delle società di persone, che tali atti esplicano effetto, ai fini dell'imputazione del reddito, a partire dal periodo di imposta successivo a quello in cui sono posti in essere, evitando così che si possa spostare il carico tributario nel corso dell'anno da soggetti con aliquote marginali IRPEF più alte a soggetti con aliquote inferiori ovvero, nel caso di soggetti IRES, alle società che producono perdite. Tale differimento opera anche per l'eventuale cessione del diritto di usufrutto. Qualora, invece, si verificano, entro la data di chiusura dell'esercizio, cessioni parziali di quote a nuovi soci (senza superare il numero massimo stabilito dall'art. 116), le stesse hanno effetto a partire dal medesimo periodo, anche se dalla ripartizione del reddito fra un maggior numero di soci potrebbero conseguire effetti favorevoli ai fini della progressività delle aliquote gravanti sui redditi di ciascuno di essi. Secondo l'A., in tal caso, non è possibile attivare la norma antielusiva generale, in quanto l'ampliamento della compagine sociale non comporta una modifica dei requisiti

soggettivi, che sussistono anche in mancanza di tale ampliamento; gli uffici potranno semmai contestare, ai sensi dell'art. 37, comma 3, del DPR n. 600/73, eventuali fenomeni di interposizione soggettiva, imputando all'effettivo possessore i redditi dei soci interposti.

Con il decreto di attuazione è stato chiarito che gli utili e le riserve di utili formati nei periodi in cui vige il regime di trasparenza, ove distribuiti, non concorrono a formare il reddito dei soci, colmando così la lacuna dell'art. 115 che nulla dispone in riguardo. In assenza di esplicite disposizioni normative contenenti eccezioni a tale principio, l'irrilevanza riguarda anche gli utili distribuiti eccedenti il reddito già imputato per trasparenza. L'art. 8, comma 1, del decreto ha inoltre stabilito che la irrilevanza della distribuzione degli utili si applica anche nel caso in cui gli utili siano distribuiti successivamente ai periodi di efficacia della trasparenza o i soci siano diversi da quelli cui sono stati imputati i redditi, a condizione che si tratti di soci società di capitali (al riguardo la circolare ha chiarito che si prescinde dagli ulteriori requisiti per l'ammissione al regime di trasparenza di cui all'art. 115, quali ad es. percentuali minime di diritto di voto e di partecipazione agli utili). Tale disposizione è volta ad evitare che le persone fisiche possano, di fatto, sottrarsi al regime di imposizione degli utili per esse previsto (concorso dei dividendi nella misura del 40%), subentrando al momento dell'incasso dei dividendi. Lo stesso principio di irrilevanza degli utili distribuiti a soci diversi da quelli cui è stato attribuito il reddito trasparente è stato ammesso dall'Agenzia delle Entrate nel caso di trasparenza di cui all'art. 116, a condizione che i soci siano persone fisiche. L'A. ritiene tuttavia che se la finalità della disposizione contenuta nel comma 1 dell'art. 8 del decreto è quella sopra riportata, essa non dovrebbe operare nel regime di trasparenza di cui all'art. 116, posto che la motivazione che ha indotto il legislatore a prevedere la possibilità di optare per il detto regime di trasparenza è quella di evitare che le s.r.l. a ristretta base proprietaria subiscano un carico fiscale superiore a quello delle società di persone, finalità raggiunta consentendo alle s.r.l. di applicare lo stesso regime fiscale previsto per le società di persone. Non sembra, pertanto, sussistere l'intento di sottrarsi all'obbligo di far concorrere gli utili percepiti dopo la vigenza dell'opzione all'imposizione progressiva, essendo stata quest'ultima già applicata sul reddito tassato per trasparenza. Piuttosto le affermazioni contenute nella circolare sembrerebbero voler impedire che società di persone e soggetti IRES possano fruire di fatto del regime di trasparenza di cui all'art. 116.

In merito al rapporto fra la presunzione di distribuzione di utili e delle riserve di utili prodotti nel periodo di trasparenza, prevista dal comma 5 dell'art. 115 del TUIR, e quella "generale" di cui all'art. 47, comma 1, del TUIR, secondo cui si considerano prioritariamente distribuiti gli utili d'esercizio e le riserve di utili, l'A. sottolinea che nella circolare n. 49/E è stato chiarito che in caso di esplicita volontà assembleare di distribuzione di riserve di capitale non opera la presunzione di distribuzione di utili tassati per trasparenza, ma quella generale di cui al comma 1 dell'art. 47 scatta solo se accanto a tali riserve ci sono anche altri utili e riserve formati nel periodo di tassazione normale (vale a dire, di non trasparenza) e fino a concorrenza degli stessi. Tale regola rileva anche se la distribuzione avviene dopo la fine del periodo di efficacia della tassazione per trasparenza ovvero se la distribuzione è effettuata a favore di soci diversi da quelli cui è stato imputato il reddito per trasparenza.

Secondo l'A., suscita infine perplessità l'affermazione contenuta nella circolare 49/E secondo cui se la società trasparente ha dedotto extracontabilmente ammortamenti, rettifiche di valore e accantonamenti avvalendosi dell'art. 109, comma 4, lett. b), del TUIR, la distribuzione di utili, di riserve di utili o di capitale comporta il concorso alla formazione del reddito imputato per trasparenza ai soci di quanto dedotto extracontabilmente, se e nella misura in cui le restanti riserve di patrimonio netto risultino inferiori all'eccedenza dei suddetti componenti negativi rispetto a quelli imputati a conto economico "al netto del fondo imposte differite correlato agli importi dedotti". Infatti, la società trasparente, non essendo più assoggettata ad IRES, non dovrebbe contabilizzare le imposte differite; ritiene pertanto l'A. che tale precisazione riguardi soltanto i casi in cui il probabile mancato rinnovo dell'opzione alla scadenza possa eventualmente motivare lo stanziamento di imposte differite corrispondenti alle variazioni che oltrepassano la durata del regime di trasparenza. (FDA)

“Questioni aperte sul regime dei <<capital gains>>” di G. FERRANTI, in Corr. Trib. 2005, pag. 177.

L'A. segnala alcuni aspetti del nuovo regime di tassazione di *capital gains* che necessiterebbero di appositi interventi normativi.

In particolare, nelle disposizioni che disciplinano la verifica del requisito della residenza ai fini del regime impositivo delle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni qualificate relative a società residenti in paradisi fiscali e dei dividendi provenienti da società sempre ivi residenti, viene rilevata la mancanza di una previsione analoga a quella del comma 2 dell'art. 87 TUIR ai fini della *participation exemption*, volta ad evitare che sia effettuato un cambiamento di residenza della società partecipata in prossimità della cessione della partecipazione allo scopo di poter fruire dell'esenzione.

Un altro problema da risolvere è quello della contraddittorietà l'individuazione del momento in cui va effettuato il confronto tra l'apporto dell'associato e il patrimonio netto contabile dell'associante.

Se quest'ultimo è un'impresa in contabilità ordinaria, l'art. 67 TUIR stabilisce infatti che il confronto va effettuato alla data di stipula del relativo contratto, laddove l'art. 27, comma 1, DPR 600/73 prescrive, per l'applicazione della ritenuta del 12,50% sugli utili derivanti dai contratti di associazione in partecipazione, che il confronto debba essere eseguito sulla base dei dati risultanti dall'ultimo bilancio approvato prima della stipula del contratto. (EM)

Ai cui fini la residenza al di fuori dei Paradisi fiscali deve sussistere ininterrottamente al momento del realizzo della partecipazione, almeno dall'inizio del terzo periodo d'imposta anteriore al realizzo stesso

“Tassazione di gruppo, operazioni straordinarie e determinazione del reddito”, di L. MIELE e B. IZZO, in Corr. Trib. 2004, pag. 3123.

Gli AA., dopo aver effettuato la ricognizione delle operazioni di fusione che interrompono la tassazione di gruppo e quelle che, al contrario, risultano irrilevanti a tali effetti, esaminano il rapporto intercorrente fra le norme che disciplinano il riporto delle perdite fiscali in caso di fusione (art. 172, comma 7, del TUIR) con quelle relative alle modalità di utilizzo delle stesse nell'ambito del consolidato nazionale, in caso di continuazione della tassazione di gruppo.

Al riguardo, secondo gli AA. è possibile formulare due tesi. La prima è quella che ritiene innanzitutto necessario individuare dal punto di vista giuridico il soggetto titolare delle perdite da riportare nel consolidato, e cioè stabilire se tali perdite si presumono proprie della controllante ovvero, alternativamente, risultino spettanti alle controllate in proporzione all'entità da ciascuna generata. Nel caso si reputi titolare della perdita fiscale consolidata la controllante, in caso di fusione della stessa con altra società, la perdita potrebbe essere utilizzata per compensare i redditi di tale società previa verifica delle condizioni e dei limiti di cui all'art. 172 del TUIR. Per contro, la fusione di una delle società consolidate con altra società – che comunque non interrompe la tassazione di gruppo – non sarebbe soggetta ad alcuna limitazione sul piano dell'utilizzo delle perdite generate dalle stesse società, in quanto tali perdite sono ormai di pertinenza della consolidante. Ove invece si ritenesse che ciascuna società rimanga titolare della perdita trasferita alla consolidante, allora in caso di fusione della controllante con altra società continuerebbero ad applicarsi le condizioni e i limiti di cui all'art. 172 con riferimento alla quota di perdita consolidata direttamente di pertinenza della controllante, mentre, per converso, per la parte eccedente la quota di pertinenza della controllante, potrebbe essere utilizzata per compensare i redditi della società interessata dalla fusione con la controllante senza sottostare ai limiti imposta dall'art. 172. Gli AA. ritengono tuttavia che la soluzione maggiormente condivisibile sia quella di riconoscere alla controllante la titolarità giuridica delle perdite per due ordini di motivi:

- 1) il dato letterale dell'art. 117, comma 1, del TUIR, secondo cui al soggetto controllante compete il riporto a nuovo delle eventuale perdita risultante dalla somma algebrica degli imponibili;
- 2) il trattamento differenziato previsto dall'art. 15 del D.M. 9 giugno 2004 dell'ingresso di nuova società nella tassazione di gruppo in qualità di controllata ovvero di controllante. Nel primo caso, le perdite del gruppo sono utilizzabili per compensare i redditi della società subentrante, mentre nel secondo caso, verificandosi l'interruzione della tassazione di gruppo, sussistono i limiti al riporto a nuovo previsti per ogni soggetto giuridico.

La seconda tesi è quella che considera non applicabile la disciplina riguardante il riporto delle perdite in caso di fusione con riferimento alle perdite prodotte dalle società consolidate durante il periodo di vigenza della tassazione di gruppo. Tale conclusione, secondo gli AA., potrebbe derivare proprio dal suddetto art. 15 del decreto di attuazione che ha disciplinato l'ingresso di società controllate nel consolidato durante il periodo di vigenza della tassazione di gruppo. Secondo tale tesi si prescinde, per le perdite maturate nel periodo di vigenza del consolidato, dall'individuare la titolarità delle stesse, in quanto a seguito di operazioni di fusione che non interrompono la tassazione di gruppo tali perdite sono trasferite e utilizzate nell'ambito del consolidato.

Su tali premesse, gli AA. auspicano un chiarimento ufficiale che stabilisca, in modo inequivocabile, il rapporto fra il comma 7 dell'art. 172 del TUIR e il regime di tassazione di gruppo. (FDA)

“Il riallineamento nel consolidato nazionale: una simmetria fiscale tra soggetti diversi” di M. MISCALI, R. LUPI, in Dial. Dir. Trib. 2004, pag. 1093.

Gli AA. effettuano alcune considerazioni in merito al cd. riallineamento di cui all'art. 128 del TUIR in caso di opzione per la tassazione di gruppo. La *ratio* di tale disposizione è quella di non cumulare la deduzione *ante* riforma, tramite la svalutazione della partecipazione indotta dalla perdita civile, e la deduzione *post* riforma, quando la partecipata dovesse utilizzare il fondo (tassato) o sostenere il costo a fronte del quale il fondo era stato costituito. La deduzione *post* riforma – attraverso il consolidato - sarebbe fruita ancora una volta dalla società che in passato ha effettuato la svalutazione. Il meccanismo correttivo previsto dalla Riforma fiscale, anziché fondarsi sul recupero a tassazione della svalutazione dedotta dalla controllante, prevede l'abbattimento dei valori fiscalmente riconosciuti della società controllata. Tale riduzione riguarda esclusivamente le società partecipate inserite nel consolidato, poiché solo tali società sono in condizioni di trasmettere alla controllante una variazione in diminuzione a fronte dell'utilizzo del fondo tassato, caso in cui si verificherebbe l'effetto duplicativo della deduzione. Pertanto, il riallineamento non scatta qualora la società partecipata (e svalutata) non ha esercitato l'opzione per la tassazione di gruppo; e infatti, l'art. 16, ultimo comma, del Regolamento (D.M. 9 giugno 2004) subordina l'applicazione del riallineamento “esclusivamente con riferimento al periodo di efficacia dell'opzione”.

Il congegno normativo presuppone una persistente differenza fra valori fiscali e valori contabili, dove i primi eccedono i secondi. Ne deriva che la norma è inapplicabile nel caso di una svalutazione indotta da un accantonamento fiscalmente riconosciuto, successivamente utilizzato, anche se all'epoca la partecipata avesse realizzato una perdita di gestione e questa avesse a sua volta generato una svalutazione in capo alla partecipante. La norma presuppone quindi un ricalcolo delle svalutazioni e una determinazione di quelle che sono state effettuate in relazione ad accantonamenti, ed altre componenti negative di reddito, rilevanti solo civilisticamente e non previsti da disposizioni tributarie. Ove l'utilizzo del fondo tassato precedesse l'esercizio dell'opzione, non si applicherebbe il riallineamento per mancanza del presupposto.

È inoltre evidenziato che i dieci periodi di imposta per i quali rileva la svalutazione dovrebbero essere computati con decorrenza dal periodo di imposta nel corso del quale viene esercitata congiuntamente l'opzione per la tassazione di gruppo. In altri termini, nel caso in cui la controllata, la cui partecipazione è stata precedentemente svalutata, e quindi soggetta “potenzialmente” alla disciplina del riallineamento, differisca al 2005 l'opzione per il consolidato, invece esercitata da altre società del medesimo gruppo già dal 2004, il riallineamento riguarderebbe le sole svalutazioni operate a decorrere dal 1995, anziché dal 1994. (FDA)

Il Consiglio dei Ministri, nella seduta del 18 marzo u.s., ha approvato lo schema di decreto correttivo del D.Lgs. n. 344/2003, attualmente all'esame delle commissioni parlamentari per l'emissione del relativo parere. Fra i numerosi interventi, vi è anche quello che riduce da 10 a 5 anni l'arco temporale per il riallineamento di cui all'art. 128.

“Vantaggi fiscali e flussi compensativi nel consolidato nazionale”, di F. PORPORA, D. STEVANATO e R. LUPI, in Dial. Dir. Trib. 2004, pag. 717.

Gli AA. effettuano alcune riflessioni in merito ai trasferimento infragruppo dei vantaggi fiscali e alla relativa remunerazione nel caso di tassazione consolidata. In particolare, secondo PORPORA, l'intassabilità/ineducibilità delle somme attribuite per "compensare" i vantaggi fiscali (per es. perdite fiscali) trasferiti al gruppo avrebbe potuto essere sostenuta anche in assenza della disposizione contenuta nel comma 4 dell'art. 118 del TUIR facendo ricorso all'art. 99, il cui comma 1 stabilisce che le imposte sui redditi e quelle per le quali è prevista la rivalsa, anche facoltativa, non sono ammesse in deduzione. Di diverso avviso è STEVANATO, secondo cui è opportuna la precisazione contenuta nell'art. 118, posto che l'ineducibilità prevista dall'art. 99 si riferisce alle imposte dovute dal soggetto sui propri redditi, mentre nel caso di specie si tratta di imposte dovute su redditi altrui; inoltre la formulazione dell'art. 118, particolarmente, ampia comprende anche i vantaggi per il trasferimento infragruppo di beni ex art. 123 in regime di neutralità. In ogni caso, LUPI nega che dall'ampia formulazione dell'art. 118 derivi un eccesso di delega. Infatti, la maggior ampiezza del decreto delegato, rispetto alla legge delega (L. n. 80/2003), è giustificata dal maggior livello di dettaglio che il decreto delegato deve assumere. L'ipotesi di "imponibili negativi", cui fa riferimento la delega, costituisce infatti il più rilevante esempio di una serie di vantaggi fiscali trasmissibili all'interno del gruppo, a fronte dei quali è ipotizzabile il pagamento di contropartite. Il decreto legislativo, riprendendo lo spirito della delega, l'ha quindi ampliato e generalizzato per tener conto di vantaggi fiscali diversi da quello più importante, costituito dal trasferimento di perdite.

Gli AA. concordano sull'opportunità che il regolamento stabilisca quali perdite sono utilizzate al fine di quantificare il *quantum* dei vantaggi trasferiti al gruppo, soprattutto nel caso in cui in alcuni periodi il consolidato sia complessivamente negativo e tali perdite vengano utilizzate nei successivi periodi di imposta. Così, ad esempio, per le perdite pregresse, potrebbe stabilirsi la priorità di utilizzazione di quelle più vecchie, con imputazione proporzionale o a scelta del soggetto controllante qualora le perdite abbiano lo stesso esercizio di formazione; ovvero, in alternativa, potrebbe prevedersi un utilizzo prioritario contro gli imponibili positivi dello stesso soggetto che le ha generate, derogando sia al vincolo di anzianità sia all'imputazione proporzionale o per scelta. Per le perdite prodotte nell'anno, potrebbe adottarsi un criterio proporzionale basato sul rapporto tra la perdita di ciascuna società e l'ammontare complessivo delle perdite dell'anno. (FDA)

Credito per imposte estere: l'eliminazione dell'imposta virtuale in caso di riporto di perdite ed altri correttivi della Riforma, di G. SEPIO, in Dial. Dir. Trib., 2004, pag. 611

L'articolo esamina la nuova disciplina del «credito per imposte estere», di cui all'art. 165 TUIR, in particolare per ciò che riguarda la cd. limitazione ordinaria e il nuovo diritto al riporto, in avanti e all'indietro, delle differenze, positive o negative, tra l'imposta italiana e l'imposta estera.

Per quanto riguarda la limitazione ordinaria, ne viene descritta la funzione, che è quella di impedire che lo Stato italiano (cioè della residenza) rinunci, attraverso la concessione del credito, ad un'imposta superiore rispetto a quella applicabile sul reddito estero nello Stato stesso, con conseguente "detassazione" di altri redditi, prodotti internamente o in altri paesi (*per country limitation*). Tuttavia, rispetto al passato (dove l'imposta italiana di riferimento era quella "virtuale" dovuta sul reddito di periodo prima dell'utilizzo delle perdite pregresse), le modifiche ora introdotte rendono l'istituto ancor meno vantaggioso per il contribuente, in quanto l'imposta italiana afferente al reddito estero - che rappresenta il limite quantitativo per la concessione del credito - viene determinata con riferimento all'imponibile al netto delle perdite di precedenti periodi d'imposta, con la conseguenza che, qualora dette perdite pregresse azzerino l'imponibile, il credito non spetterà, essendo pari a zero anche l'imposta italiana.

A fronte di tale inasprimento, viene tuttavia concesso al contribuente un diritto nuovo, che consente una migliore fruizione del credito qualora, per circostanze contingenti, esso non abbia trovato, in tutto o in parte, riconoscimento a causa della sopra descritta limitazione ordinaria, con l'istituto del *carry back* e del *carry forward* delle eccedenze.

In sostanza, per i periodi in cui l'imposta italiana è superiore a quella subita all'estero, la differenza "positiva" rappresenta un credito "potenziale", che viene portato in avanti per essere utilizzato negli esercizi successivi, fino all'ottavo, e può essere portato in aumento dell'imposta italiana di

riferimento di detti esercizi ai fini della determinazione del credito spettante in base alla limitazione ordinaria.

Allo stesso modo, quando la differenza è negativa (cioè l'imposta estera è maggiore dell'imposta italiana afferente allo stesso reddito), detta differenza può essere riportata all'indietro, negli otto esercizi precedenti, per trovare "compensazione" con eventuali differenze positive.

Peraltro, secondo l'A. il diritto al riporto spetta solo per i redditi prodotti all'estero mediante stabili organizzazioni ivi situate. (NM)

Prassi Amministrativa

IRES – Trasparenza fiscale – Opzione – Artt. 115 e 116 del TUIR – Aspetti tecnico-giuridici che contraddistinguono il nuovo regime di tassazione per trasparenza.

Circ. Agenzia delle Entrate, 22 novembre 2004, n. 49/E, in Boll. Trib. 2004, pag. 1653.

Per un commento si veda la ns. Circolare Informativa n. 5/2004.

IRES – Consolidato nazionale – D.Lgs. 12/12/2003, n. 344 – Istruzioni (Circ. n. 53/E del 20/12/2004 – Agenzia Entrate.

Circ. Agenzia delle Entrate, 20 dicembre 2004, n. 53/E, in Corr. Trib. 2005, pag. 311.

L'Agenzia fornisce chiarimenti in merito al nuovo regime della tassazione di gruppo entrato in vigore l'1 gennaio 2004 e disciplinato dagli artt. 117-129 TUIR. In particolare vengono evidenziati l'ambito soggettivo di applicazione, l'esercizio della relativa opzione, gli obblighi e le responsabilità delle società partecipanti, l'interruzione e il mancato rinnovo della tassazione di gruppo.

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC

Dottrina

“Dividendi di fonte estera nell'Ires, coordinamento con la fiscalità della società erogante e col regime delle plusvalenze”, di A. CONTRINO, in Dial. Dir. Trib. 2004, pag. 1227.

L'Autore espone talune considerazioni di ordine sistematico sulla coerenza del regime dei dividendi di fonte estera modificato, com'è noto, dal D.lgs. n. 344/2003.

Egli osserva che il regime di esclusione da tassazione previsto per i dividendi si ricollega alla disciplina della *participation exemption*, perno dell'intera riforma fiscale, ed è, in sostanza, diretto ad eliminare la doppia imposizione di uno stesso reddito; tuttavia, con riferimento agli utili distribuiti da società localizzate in Paesi a fiscalità privilegiata soggetti alle CFC *rules*, detto regime di esclusione non trova applicazione, a meno che non vi sia un interpello con esito favorevole che constati la mancanza di un effetto diretto a localizzare i redditi in Paesi a bassa fiscalità. A tali fini, non è prevista la rilevanza dell'altro requisito di cui all'art. 87, comma 1, lett. d), del TUIR, ossia quello della dimostrazione che la società localizzata nel Paese a bassa fiscalità svolga un'attività commerciale effettiva.

L'A. è del parere che tale discriminazione dell'esimente dell'attività commerciale effettiva sia pienamente coerente con la *ratio* della disciplina, dato che il regime di esclusione deve trovare applicazione solo quando la localizzazione nel Paese a fiscalità privilegiata sia bilanciato da una tassazione dei redditi nel Paese a fiscalità ordinaria, come avviene nell'ipotesi in cui non si consegue l'effetto di una definitiva localizzazione dei redditi in Paesi a tassazione ridotta. (PM).

La Direttiva sulla tassazione dei redditi da risparmio – Recenti importanti sviluppi in vista dell'attuazione, di E. MIGNARRI, in Il fisco, n. 2/2005, pag. 223.

L'articolo descrive i principali contenuti della direttiva n. 2003/48/CE, per la cui attuazione in Italia è stato solo recentemente pubblicato sulla stampa specializzata uno schema di decreto legislativo.

La direttiva riguarda i pagamenti di interessi effettuati all'interno della UE a favore di persone fisiche residenti in uno Stato membro diverso da quello in cui conseguono il pagamento; essa ha la finalità di contrastare l'evasione nello Stato di residenza del beneficiario, attraverso un sistema di scambio di informazioni a suo favore proveniente dallo Stato in cui ha luogo il pagamento; tuttavia, durante il cd. periodo transitorio, tre Stati membri – Belgio, Austria e Lussemburgo – non invieranno obbligatoriamente informazioni ma saranno tenuti all'applicazione di una ritenuta alla fonte.

Per periodo transitorio si intende quello fino al quale alcuni Stati extracomunitari – Svizzera, San Marino, Liechtenstein, Monaco e Andorra, i quali si sono già obbligati ad applicare un regime analogo a quello di Belgio, Austria e Lussemburgo – non acconsentiranno ad applicare il regime “ordinario” dello scambio di informazioni.

Per quanto riguarda la nozione di “interessi”, l'A. evidenzia le problematiche connesse agli investimenti in OICVM, a seconda che siano ad accumulazione o a distribuzione. Inoltre, per effetto della cd. *grandfathering clause*, sono esentate dal campo di applicazione della direttiva, fino al termine del periodo transitorio e comunque al 31 dicembre 2010, le obbligazioni emesse fino 28 febbraio 2001; quelle che contengono una clausola di *gross up* a carico dell'emittente sono esonerate fino al termine del periodo transitorio.

Per quanto riguarda, invece, il reperimento e lo scambio delle informazioni, un ruolo centrale è svolto dagli intermediari finanziari che effettuano il pagamento – *paying agents* – che dovranno identificare il cliente/beneficiario effettivo dell'interesse (con alcune particolarità per i rapporti iniziati prima del 1° gennaio 2004), determinarne la residenza sulla base dei documenti in possesso e comunicare il reddito o, almeno, il pagamento effettuato a suo favore. Nei tre Stati membri che non scambiano informazioni, l'applicazione della ritenuta alla fonte può essere evitata dal beneficiario ove acconsenta a tale scambio o presenti apposito certificato di residenza fiscale.

Ove nello Stato della fonte sia stata applicata la ritenuta, lo Stato della residenza deve concedere al beneficiario il credito per l'imposta subita all'estero; peraltro, il 75% della ritenuta applicata deve essere riversata dallo Stato della fonte a quello della residenza.

La direttiva esplicherà i propri effetti dal 1° luglio 2005.(NM)

“Il provvedimento di attuazione della disciplina del *ruling* internazionale: requisiti soggettivi e oggettivi per l'accesso alla procedura” di N. SACCARDO, in Riv. Dir. Trib. 2004, IV, pag. 1116.

L'articolo commenta l'art. 8 del D.L. 30 settembre 2003, n. 269, convertito con modificazioni dalla L. 24 novembre 2003, n. 326, con il quale è stato disciplinato il *ruling* internazionale avente ad oggetto imprese con attività internazionale. L'A. si sofferma sui requisiti soggettivi ed oggettivi richiesti per l'accesso alla procedura, rilevando come l'ambito oggettivo del *ruling*, così come individuato dal provvedimento, non ricomprenda diverse tematiche tipiche nell'ambito dei rapporti internazionali, come per esempio, nell'ipotesi di redditi aventi la propria fonte all'estero, ma erogati a o corrisposti da soggetti residenti (es. redditi di lavoro dipendente erogati a soggetti residenti che prestano la loro attività all'estero). Inoltre, il perimetro oggettivo della procedura è limitato all'applicazione delle norme concernenti l'erogazione o la percezione di componenti reddituali; sembrano così esclusi i casi di imputazione e/o realizzo del reddito ai soli fini fiscali in assenza di un effettivo trasferimento finanziario. Sarebbe così preclusa la possibilità di ricorrere al *ruling* al fine di raggiungere un accordo in merito all'applicazione delle disposizioni in materia di imprese estere controllate (art. 167 del TUIR), a meno che la questione verta sul regime tributario dei dividendi erogati dall'impresa estera partecipata. (SG)

“Riflessioni sulla Direttiva 2003/49/CE in materia di interessi e *royalties* intragruppo”, di S. SERBINI e P. FLORA, in Boll. Trib. 2004, pag. 1390.

La Direttiva dispone, in linea di principio, che al ricorrere di determinate condizioni, gli interessi e le *royalties* debbano essere tassati esclusivamente nello stato di residenza o di localizzazione (per le Stabili organizzazioni) del soggetto percettore.

Così disponendo, introduce un'importante deroga alla normativa interna, la quale invece, per i suddetti redditi corrisposti a soggetti non residenti, prevede la tassazione nel nostro Paese.

Dopo aver sottolineato le divergenze esistenti tra le definizioni di interessi e *royalties* della Direttiva e quelle della nostra normativa interna, gli AA. Illustrano le condizioni soggettive ed oggettive richieste per l'applicazione.

Tra queste viene evidenziato che la Direttiva richiede che il soggetto che paga e colui che riceve interessi e *royalties* siano società costituite secondo una delle forme indicate nell'allegato. Restando invece escluse le società di persone.

La Direttiva si applica ai pagamenti effettuati da o a favore di stabili organizzazioni che siano localizzate in uno Stato membro dell'Unione Europea e siano stabili organizzazioni di società a loro volta residenti in uno dei predetti Stati, nonché ai pagamenti tra stabili organizzazioni che rispettino dette caratteristiche.

Pagamenti eseguiti da, o a favore di, stabili organizzazioni di società comunitarie localizzate al di fuori dell'Unione Europea non rientrano nell'ambito di applicazione della Direttiva e scontano pertanto il regime fiscale applicabile nel Paese della fonte.

Ai fini della residenza la Direttiva richiede che sia il soggetto pagatore sia il soggetto che riceve gli interessi o le *royalties* risiedano ai fini fiscali in due diversi Paesi dell'Unione Europea.

Qualora per effetto di una disposizione convenzionale anche uno solo di essi risulti essere residente in uno Stato non comunitario, le disposizioni della Direttiva non possono essere più applicate.

Tra le condizioni richieste vi è quella che tra la società che riceve i redditi e quella che li corrisponde esista un legame partecipativo. A tal riguardo la direttiva fornisce la definizione di società consociata.

Ultima condizione necessaria per l'applicazione della Direttiva è che il soggetto che percepisce interessi o *royalties* possa definirsi beneficiario effettivo degli stessi. Per tale deve intendersi il soggetto cui il reddito è fiscalmente imputabile.

Nei confronti della stabile organizzazione, invece, la Direttiva ha optato per un criterio di collegamento funzionale ed economico tra questa e l'elemento generatore del reddito stesso.

Va segnalato da ultimo che il decreto che ha dato attuazione alla Direttiva è stato emanato successivamente all'articolo in commento (EM).

“Le *stock options* nel modello di convenzione OCSE contro le doppie imposizioni sui redditi e sul patrimonio”, di P. STIZZA, in Dir. Prat. Trib.Int. 2004, pag. 621.

L'A. affronta il tema delle *stock options* nel contesto internazionale, fornendo un utile contributo circa la corretta applicazione delle norme convenzionali (con particolare riferimento all'art. 15 del modello OCSE: redditi di lavoro) alle diverse configurazioni reddituali di tali strumenti di incentivazione. La diversa configurazione reddituale delle *stock options* nei vari Paesi (reddito di lavoro dipendente, o capital gain) e la tassazione nei diversi momenti prevista dalla normativa dei singoli Paesi (*granting date*, *vesting date*, *exercise date* o *sale date*) comporta problemi sia di doppia imposizione (o di *white income*) sia di concessione del credito d'imposta nel caso di doppia imposizione. Allo stato attuale, né la lettera delle norme convenzionali né il Commentario OCSE chiariscono le modalità di applicazione delle convenzioni alla complessa fattispecie delle *stock options*; Vi sono Paesi che tassano, al momento dell'opzione, come reddito da lavoro dipendente, la differenza tra il valore delle azioni al momento dell'esercizio e il prezzo pagato dal dipendente; altri Paesi, sottopongono invece al regime fiscale dei *capital gain* la differenza tra il valore delle azioni al momento della vendita e lo *strike price*. L'OCSE, nella bozza di revisione del Commentario, propone di chiarire che l'art.15 (redditi di lavoro) del modello si applichi dal momento in cui l'opzione è concessa al lavoratore fino al momento in cui lo stesso la esercita,

diventando così azionista della società. Quindi, secondo questa impostazione, lo Stato della fonte potrà tassare unicamente il reddito risultante dalla differenza tra il valore delle azioni al momento dell'esercizio dell'opzione e lo *strike price*. Successivamente a tale momento, l'incremento del valore delle azioni sarà trattato come *capital gain* e, dunque, si applicherà l'art.13 del Modello di convenzione, tassando l'incremento di valore delle azioni nello Stato di residenza del lavoratore. L'OCSE sostiene che è opportuno precisare nel commentario che tale interpretazione opera soltanto ai fini dell'individuazione dello Stato che ha diritto ad applicare la tassazione nelle varie fasi del piano di *stock option*. Lo Stato della fonte e di residenza potranno, quindi, tassare il reddito di loro spettanza secondo la normativa interna: reddito di capitale o reddito di lavoro. L'A. pur ritenendo quest'ultima scelta dell'OCSE non priva di problemi applicativi condivide, per ragioni di certezza e di praticità, l'orientamento che identifica nel momento di esercizio delle opzioni il quello idoneo a distinguere, ai soli fini convenzionali, la componente reddito di lavoro da quella speculativa. (CLP)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Imposte dirette – Accordi internazionali – Convenzione Italia-Gran Bretagna – Canoni – Tassazione nel paese di residenza del percettore – Tassazione anche nel paese della fonte – Specifica disciplina nazionale – Necessità – Esclusione – Disciplina generale italiana – Sufficienza.

Cass., sez. trib. 30 gennaio 2004, n. 1768, in Giur. Imp. 3/2004, pag. 616.

L'art. 12 della Convenzione tra Italia e Gran Bretagna per evitare le doppie imposizioni sul reddito, stipulata il 21 ottobre 1988 e ratificata in Italia con la legge 5 novembre 1990, n. 32, prevede al par. 1, che i canoni possono essere tassati anche nello Stato contraente dal quale essi provengono ed in conformità alla legislazione di detto Stato, ma, se la persona che percepisce i canoni ne è l'effettivo beneficiario, con un'imposta non eccedente l'8% dell'ammontare lordo.

Conseguentemente risultano tassabili in Italia le *royalties* pagate ad una società residente in Gran Bretagna nella misura dell'8%, in quanto la generale previsione della tassabilità di detti canoni corrisposti a soggetti non residenti con ritenuta alla fonte a titolo d'imposta esclude la necessità di introdurre un'apposita disciplina impositiva ai fini dell'attuazione della citata Convenzione.

Imposte dirette – Accordi internazionali – Convenzione Italia-Gran Bretagna – Crediti d'imposta – Rimborso delle ritenute – Decadenza – Termine decennale ex art. 2946, codice civile – Inapplicabilità – Termine di diciotto mesi ex art. 38, DPR n. 602 del 1973 – Applicabilità.

Cass., sez. trib. 30 gennaio 2004, n. 1770, in Giur. Imp. 3/2004, pag. 620.

L'art. 29 della legge 5 novembre 1990, n. 329, di recepimento della Convenzione tra Italia e Gran Bretagna per evitare le doppie imposizioni sul reddito stipulata il 21 ottobre 1988, prevede che la domanda di rimborso deve essere presentata entro i termini stabiliti dalla legislazione dello Stato contraente nel quale l'imposta è stata prelevata.

Conseguentemente il diritto al credito d'imposta per le ritenute subite dal residente del Regno Unito beneficiario effettivo dei dividendi distribuiti da una società residente in Italia previsto dall'art. 10, paragrafo 4, della citata Convenzione è assoggettato al termine decadenziale di diciotto mesi previsto dall'art. 38, comma 2, del DPR 29 settembre 1973, n. 602 e non a quello decennale previsto dall'art. 2946 del codice civile.

Redditi transnazionali – Stabile organizzazione ai fini IVA – Requisito oggettivo e territoriale – Autonomia soggettiva – Configurabilità – Diritto alla detrazione – Sussistenza. Personalità giuridica della stabile organizzazione – Rilevanza – Esclusione. Art. 5, paragrafo 6 della Convenzione Italia-Svizzera in materia di imposte sui redditi – Applicabilità – Limiti.

Cass., sez. trib. 6 aprile 2004, n. 6799, in Giur. Imp. 4-5/2004, pag. 1041.

Ai sensi del DPR n. 633 del 1972 in tema di imposta sul valore aggiunto ed in particolare dell'art. 17, comma 4, nel caso in cui sussistano il requisito oggettivo dell'esercizio abituale di un'attività commerciale e quello territoriale della stabilità in Italia di una organizzazione del soggetto non residente, gli obblighi ed i diritti relativamente alle operazioni effettuate da o nei confronti della stabile organizzazione non possono essere adempiuti o esercitati, nei modi ordinari, dal soggetto non residente direttamente o tramite un suo rappresentante residente.

Al fine dell'individuazione del concetto di "stabile organizzazione" di un soggetto domiciliato e residente all'estero secondo quanto previsto dall'art. 7, comma 3, del DPR n. 633/1972, non occorre riferirsi alla definizione prevista dalle convenzioni internazionali in materia di imposte sui redditi ma, viceversa, alla disciplina uniforme in materia di imposta sul valore aggiunto prevista dalla direttiva del Consiglio del 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE, ed in particolare all'art. 9, comma 1, che contiene il richiamo alla nozione di "centro di attività stabile". Tale concetto non contrasta con la personalità giuridica di cui la stessa sia eventualmente fornita.

Ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, la previsione dell'art. 5, part. 6 della Convenzione tra Italia e Svizzera contro le doppie imposizioni sui redditi ratificata con legge 23 dicembre 1978 n. 943, può essere utilizzata dal giudice solamente nei limiti in cui valga ad individuare un'organizzazione materiale costituente un "centro di attività stabile" ai sensi dell'art. 9 della direttiva n. 77/388/CEE.

Imposte dirette – Accordi internazionali – Convenzione Italia-Regno Unito – Dividendi distribuiti da una società residente in Italia a società di diritto anglosassone – Richiesta di rimborso della metà del credito d'imposta – Termine di presentazione – Riferimento alla legislazione dello Stato dove l'imposta è stata prelevata – Art. 38 del DPR n. 602/1973 – Applicabilità.

Cass., sez. trib. 4 maggio 2004, n. 8450, in Riv. Dott. Comm. 6/2004, pag. 1435.

L'art. 10, par. 4, della legge n. 329/1990 di ratifica della Convenzione tra l'Italia ed il Regno Unito contro le doppie imposizioni, dispone che una società residente nel Regno Unito che riceve dividendi distribuiti da una società residente in Italia, i quali (dividendi) avrebbero dato diritto ad un credito di imposta se fossero stati ricevuti da una società residente in Italia, ha diritto, a determinate condizioni, di ricevere da parte dello Stato italiano un pagamento pari alla metà di detto credito d'imposta diminuito della ritenuta alla fonte applicata con l'aliquota prevista dal par. 2 dello stesso art. 10. Detto articolo non specifica, tuttavia, lo strumento ed i termini utilizzabili per fare valere il rimborso del credito medesimo; deve tuttavia trovare applicazione l'art. 29, par. 2, della stessa legge, il quale stabilisce che la domanda di rimborso deve essere presentata entro i termini stabiliti dalla legislazione dello Stato contraente nel quale l'imposta è stata prelevata (nella fattispecie l'Italia). E' conseguentemente applicabile l'art. 38 del DPR n. 602/1973, che costituisce la norma generale in tema di rimborso delle imposte corrisposte mediante versamento diretto nella materia delle imposte sui redditi.

Non è invece applicabile il termine di prescrizione decennale previsto dal codice civile in luogo di quello di 4 anni previsto dall'art. 38 del DPR n. 602/1973, in quanto, è diversa la terminologia utilizzata nelle due Convenzioni, giacché in quella tra Italia e Francia si fa riferimento non alla "riscossione di un credito d'imposta" (terminologia utilizzata nella Convenzione tra Italia e Regno Unito) ma al "diritto di pagamento di una somma di ammontare ad esso corrispondente".

Imposte dirette – Accordi internazionali – Convenzione italo-francese – Dividendi distribuiti da una società residente in Italia a società di diritto francese – Richiesta di rimborso della

metà del credito d'imposta – Abilitazione della sola società residente in Italia in nome e per conto della società francese – Art. 10, comma 6, della legge n. 20/1992 – Irrilevanza.

Cass., 10 giugno 2004, n. 11033, in Riv. Dott. Comm. 6/2004, pag. 1433.

L'art. 10, par. 4, lett. b), della legge n. 20/1992 di ratifica della Convenzione tra Italia e Francia contro le doppie imposizioni prevede che una società residente in Francia che riceve dividendi distribuiti da una società residente in Italia, i quali (dividendi) avrebbero dato diritto ad un credito di imposta se fossero stati ricevuti da una società residente in Italia, ha diritto, a determinate condizioni, di ricevere da parte dello Stato italiano un pagamento pari alla metà di detto credito d'imposta diminuito della ritenuta alla fonte applicata con l'aliquota prevista dal par. 2, lett. b) dello stesso art. 10. Inoltre, ai sensi del comma 6 dello stesso articolo, la società residente in Francia ha diritto al rimborso dell'ammontare corrispondente alla "maggiorazione di conguaglio" afferente i dividendi ricevuti, diminuito della ritenuta alla fonte prevista dal par. 2, se la stessa (maggiorazione di conguaglio) è stata effettivamente corrisposta allo Stato italiano dalla società distributrice in relazione ai dividendi. Tuttavia, precisa l'art. 10, comma 6, della legge n. 20/1992 che quando una società francese chiede il rimborso della maggiorazione di conguaglio non può chiedere altresì il rimborso della metà del credito d'imposta.

La procedura per la richiesta dei pagamenti sopra citati è disciplinata dalla legge n. 20/1992 per il solo caso del rimborso della maggiorazione di conguaglio. Dispone, infatti, l'art. 10, comma 6, della legge che il rimborso della maggiorazione di conguaglio deve essere richiesto, nei termini stabiliti dalla legislazione italiana, per i tramite della stessa società distributrice che agisce in nome e per conto della società richiedente, residente in Francia.

La procedura di richiesta per il tramite della società distributrice i dividendi vale solo per la fattispecie del rimborso della maggiorazione di conguaglio e non anche per la fattispecie del rimborso della metà del credito d'imposta che deve pertanto, essere richiesta direttamente dalla società non residente.

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Catasto

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Catasto – Attribuzione di rendita catastale – Ricorso – Immobili a destinazione speciale – Mancata indicazione delle unità immobiliari collocate in categorie o classi diverse — Irrilevanza.

Cass., sez. trib. 16 febbraio 2004, n. 2975, ne Il fisco 37/2004, fasc. n. 1, pag. 13701.

In tema di attribuzione di rendita catastale agli immobili che ne sono privi in quanto rientranti nelle eccezioni previste dall'art. 8 del DPR n. 1142/1949, il comma 3 del medesimo decreto del Presidente della Repubblica, pur prevedendo nei reclami l'indicazione della diversa rendita ritenuta spettante, non richiama l'applicabilità delle disposizioni previste nei commi precedenti, ovvero l'obbligo, a pena di inammissibilità, dell'indicazione delle unità immobiliari della stessa zona censuaria che risultino, nel confronto con quelle del ricorrente, collocate in una categoria o in una classe diversa quantunque abbiano la stessa destinazione ordinaria e le stesse caratteristiche. Un'applicazione estensiva della nozione di specificità dell'impugnazione si porrebbe in contrasto con la regola della stretta interpretazione delle cause limitative del diritto costituzionale di agire in giudizio a tutela dei propri diritti.

Catasto – Determinazione della rendita catastale – Saggio di interesse per la capitalizzazione della rendita ex art. 29 del DPR n. 1142 del 1949 – Determinazione

autoritativa uniforme per gruppo – Immobili a destinazione speciale – Applicazione del moltiplicatore fisso di cui al D.M. 14 dicembre 1991 – Potere discrezionale dell’UTE – Esclusione.

Cass., sez. trib. 7 luglio 2004, n. 12446, in Giur. Imp. 4-5/2004, pag. 886.

In tema di reddito catastale dei fabbricati il saggio di capitalizzazione delle rendite catastali, cui fa riferimento l'art. 29 del DPR 1 dicembre 1949, n. 1142, è determinato uniformemente e autoritativamente per ciascun gruppo ed è rappresentato, a seconda dei diversi gruppo, tra l'uno e il tre per cento.

Conseguentemente, nelle ipotesi di valutazione di immobili aventi destinazione speciale, poiché la rendita catastale è attribuita con stima diretta, sulla base del valore venale e con applicazione del moltiplicatore fisso 50 di cui al decreto ministeriale 14 dicembre 1991, nessuna discrezionalità può essere riconosciuta all'UTE nella sua individuazione, onde evitare il superamento del risultato ottenuto applicando il moltiplicatore stabilito.

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Dichiarazione dei redditi

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Dichiarazione dei redditi – Emendabilità a favore del contribuente – Ammissibilità – Termini – Istanza di rimborso ai sensi dell’art. 38 del DPR n. 602 del 1973 – Applicabilità fino al 2001.

Cass., sez. trib. 2 marzo 2004, n. 4238, in Giur. Imp. 3/2004, pag. 628 e in Dir. Prat. Trib.3/2004, II, pag. 1131.

In tema di imposte sui redditi, la dichiarazione, affetta da errore di fatto o di diritto commesso dal contribuente nella redazione è, in linea di principio, emendabile e ritrattabile quando da essa possa derivare l'assoggettamento ad oneri contributivi più gravosi di quelli che, in base alla legge, devono restare a carico del dichiarante.

Conseguentemente, la richiesta di rimborso, presentata ai sensi dell'art. 38, comma 1, del DPR 29 settembre 1973, n. 602, è idonea, per i periodi anteriori al 1° gennaio 2002, a rettificare in senso favorevole al contribuente la dichiarazione stessa, non essendo previsti, prima di detta data, termini di decadenza per la rettifica favorevole al contribuente diversi da quelli prescritti per il rimborso dalla citata norma.

Sul tema vd. Anche “imposte e tasse (in genere)”.

IRE (IRPEF)

Dottrina

“Le modifiche all’IRPEF incidono sugli adempimenti dei sostituti d’imposta”, di R. FANELLI e L. MAROTTA, in Corr. Trib. 2005, pag. 343.

Come noto la legge finanziaria per il 2005 ha modificato in modo rilevante l'Irpef mediante l'eliminazione delle detrazioni per carichi di famiglia, che sono state sostituite da deduzioni per oneri di famiglia, la revisione delle aliquote e degli scaglioni di reddito, e l'introduzione di un contributo di solidarietà.

Dette modifiche incidono sull'operatività immediata dei sostituti di imposta, i quali devono applicare le nuove disposizioni sin dal periodo di paga del 2005.

In ordine alla eventualità che il sostituto commetta errori nella prima applicazione delle nuove disposizioni viene precisato che:

-nelle ipotesi in cui vengano operate maggiori ritenute di quelle spettanti, la differenza potrà essere restituita al lavoratore a valere sul versamento da effettuarsi all'Erario alla scadenza immediatamente successiva,

-nell'ipotesi contraria, in cui cioè siano state effettuate ritenute minori rispetto a quelle dovute, si renderebbero applicabili, cumulativamente, le sanzioni del 30% e del 20%, previste rispettivamente dagli artt. 13 e 14 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, fermo restando il recupero della differenza nei confronti del lavoratore e salve le riduzioni delle sanzioni in caso di eventuale ravvedimento operoso.

A tal riguardo gli AA. rilevano che allo stato delle cose non vi è una previsione analoga a quella del 2002, in cui l'Amministrazione aveva previsto la disapplicazione automatica delle sanzioni relative alle violazioni commesse nell'applicazione delle nuove disposizioni.

Ciò vuol dire quindi che l'eventuale disapplicazione dovrà essere valutata caso per caso, in considerazione dell'effettiva violazione compiuta e delle sue cause.

Le nuove deduzioni in sostituzione delle detrazioni per carichi di famiglia non possono essere riconosciute dai sostituti in maniera automatica, ma solo su richiesta del lavoratore.

Nello scritto si ritiene che il sostituto possa utilizzare, per riconoscere le nuove deduzioni per oneri di famiglia, le notizie in cui sia in possesso ai sensi delle precedenti dichiarazioni rilasciate dai lavoratori, previo invito agli stessi a comunicare eventuali variazioni intervenute, e a fornire le indicazioni necessarie all'applicazione della nuova disciplina.

Per quanto riguarda le soglie reddituali al di sopra delle quali non spettano le nuove deduzioni, il sostituto, in caso di mancata risposta, potrà considerare, in via presuntiva, quale reddito complessivo quello di lavoro dipendente che corrisponde nel corso dell'anno.

All'invito loro rivolto, gli AA. considerano il caso in cui la deduzione per oneri di famiglia, determinata in via presuntiva, secondo un meccanismo di calcolo sostanzialmente analogo a quello già previsto per la deduzione per assicurare la progressività dell'imposizione, venga a diminuire (ad esempio per effetto di incrementi retributivi) oppure ad aumentare. In entrambi i casi, il sostituto d'imposta è tenuto a determinare l'importo della deduzione spettante sulla base delle nuove condizioni e ad adeguare le ritenute a decorrere dal periodo di paga nel quale la retribuzione risulta modificata. La correzione delle ritenute prelevate a valere sulle retribuzioni già corrisposte in precedenti periodi di paga può essere effettuata nel quadro delle operazioni di conguagli.

Per quanto attiene agli adempimenti dei sostituti d'imposta in ordine al contributo di solidarietà, viene chiarito che:

-deve essere applicato in sede di ritenuta alla fonte,

-rileva ai fini della determinazione dell'aliquota media da applicare al TFR e alle prestazioni di previdenza complementare erogate sotto forma di capitale;

-concorre alla definizione dell'aliquota media nel calcolo della tassazione separata;

deve essere considerato nell'imposta italiana che costituisce il limite entro cui può essere attribuito il credito d'imposta per le imposte pagate all'estero. (EM)

“Il Trust tra imposte indirette e sistemi di imputazione dei redditi” di G. LUSCHI e D. STEVANATO, in Dial. Dir. Trib. 2004, pag. 751.

L'articolo contiene due brevi scritti: uno di Giovanni Luschi e l'altro di Dario Stevanato.

Il primo autore condivide le conclusioni a cui è giunto Angelo Contrino in un suo studio precedente, e cioè che il momento in cui l'imposta sulle donazioni debba trovare applicazione è quello del perfezionamento del negozio dispositivo di attuazione e dunque quello del trasferimento finale ai beneficiari.

Con riferimento al caso in cui il *settlor* sia titolare di un reddito d'impresa, osserva che ragioni di coerenza porterebbero a concludere che la tassazione ai fini delle imposte dirette e dell'Iva per la destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'attività d'impresa dovrebbe essere rinviata al

momento del trasferimento ai beneficiari. Tuttavia per tali imposte l'obbligazione tributaria non sorge – come invece per l'imposta di registro o sulle donazioni – al momento dell'arricchimento dei beneficiari, ma precedentemente, per il mero atto di destinazione e dunque già nella fase programmatica.

Ed è in tale momento che sarà possibile valutare il profilo impositivo.

Sull'annosa questione della tassazione del reddito prodotto dal trust la soluzione della patrimonializzazione, caldeggiata anche dal Secit e dalla DRE Emilia Romagna, non convince l'A. che propone una soluzione alternativa: tassazione in capo al *settlor*, almeno fino a quando non si realizzino in capo ai beneficiari gli effetti del negozio dispositivo di dotazione, che, ovviamente, non avrebbe profili reddituali. Il *settlor* continuerebbe così a dichiarare anche i redditi del patrimonio conferito in *trust*, evitando problemi di conguaglio e di aggiramento della progressività dell'imposizione sui redditi.

Per Stevanato, invece, la diretta imputazione in capo al *settlor* appare difficilmente compatibile con l'elemento soggettivo del presupposto dell'Irpef che è quello del possesso dei redditi, posto che con lo spossessamento dei beni e la loro devoluzione al trust il *settlor* viene a perdere sia la titolarità giuridico formale che il potere di godere e disporre del *trust fund* e dei frutti, prerogative queste del *trustee*.

L'A. ritiene più convincente la tesi dell'imposizione definitiva in capo al *trust*, con conseguente patrimonializzazione dei risultati della gestione, anche perché, a fronte delle attribuzioni ricevute i beneficiari non svolgono alcuna attività redditualmente rilevante, né hanno alcuna relazione qualificata con la fonte produttiva del reddito, non essendone né i titolari né i gestori.

In buona sostanza l'incremento patrimoniale dei beneficiari non ha per essi natura reddituale.

Viene configurata così una donazione indiretta nei confronti dei beneficiari del *trust fund* con la conseguenza che i beni, i diritti e i frutti ad essi trasferiti sarebbero da assoggettare, al ricorrere dei presupposti di forma, al tributo di registro.(EM)

“Regime di trasparenza per i *trust* interni <<non discrezionali>>”, di D. STEVANATO e R. LUPI, in Dial.dir. trib. 2004, pag. 1391.

Anche questo articolo, come il precedente, contiene uno di Dario Stevanato e l'altro di Raffaello Lupi

Stevanato sottolinea la difficoltà di giungere ad una soluzione univoca in tema di tassazione dei redditi prodotti dai beni segregati nel *trust*. La difficoltà dipende dalla grande variabilità dei moduli negoziali e quindi è giocoforza che la soluzione vada ricercata caso per caso.

Tuttavia, in mancanza di una disciplina positiva, l'aspetto finanziario della vicenda ed il regolamento di erogazione dei redditi ai beneficiari sembrano avere una grande rilevanza.

Una riprova di questa affermazione si ha nella risposta all'interpello fornita dalla Direzione Regionale della Liguria.

Il trust esaminato dall'Agenzia era irrevocabile e non discrezionale, non aveva natura liberale e prevedeva la corresponsione ai beneficiari dei redditi man mano che gli stessi maturavano.

A fronte di tali caratteristiche l'Agenzia ha sposato la tesi della tassazione per trasparenza dei redditi prodotti dal *trust*, con tassazione dei frutti direttamente in capo ai beneficiari finali; ciò soprattutto in considerazione del fatto che i redditi non venivano in questo caso accumulati presso il trust ma direttamente erogati ai beneficiari.

In sostanza, la mancanza in capo al *trustee* di effettivi poteri gestori, unita al potere dei beneficiari di porre termine al *trust* in ogni momento, vedendosi così attribuiti i beni segregati, consentiva all'Agenzia di poter affermare l'esistenza in capo ai beneficiari di un diritto sostanziale di contenuto pressoché identico a quello di proprietà.

L'A. ritiene che la stessa conclusione non possa essere estesa ad altre tipologie di *trust*, prive delle caratteristiche ora indicate.

Anche Lupi, come Stevanato, ritiene che non si possa parlare di un unico regime fiscale per tutti i tipi di trust ipotizzabili e che le caratteristiche civilistiche del trust non offrano soluzioni ai problemi tributari.

Viene rilevato come i problemi del coordinamento impositivo tra *trustees* e beneficiari siano per molti versi affini a quelli che si presentano per i redditi che fluiscono attraverso le società.

L'accentramento dell'imposizione sul *trust* e la successiva patrimonializzazione del relativo reddito, non più imponibile per il beneficiario, rappresenta per l'A. forse la soluzione meno insoddisfacente, anche se, in relazione a specifiche caratteristiche di *trusts*, come quello valutato dall'Agenzia nell'interpello, anche l'A. ritiene preferibili regimi trasparenti in cui l'imposizione sul reddito salti direttamente sui beneficiari.(EM)

Prassi Amministrativa

IRPEF – Redditi soggetti a tassazione separata – Riscatti della posizione individuale presso forme pensionistiche di cui al D.Lgs. n. 124/1993 esercitati a seguito di cessazione del rapporto di lavoro ai sensi dei decreti del Ministero del Lavoro 28 aprile 2000, nn. 157 e 158 – Tassazione separata – Applicabilità.

Ris. Agenzia delle Entrate 2 marzo 2004, n. 30/E, in Boll. Trib. 2004, pag. 1562.

Le somme erogate dai fondi pensione a seguito di cessazione dei requisiti di partecipazione e prima che siano maturati i requisiti per la prestazione pensionistica assumono la natura di riscatti e sono soggette a tassazione ordinaria.

Tuttavia, limitatamente alla ipotesi in cui il riscatto sia esercitato a seguito di pensionamento, cessazione del rapporto di lavoro per mobilità o per altre cause non dipendenti dalla volontà delle parti è prevista la tassazione separata.

Da quanto premesso l'Agenzia ha ritenuto che i riscatti della posizione individuale ai sensi dell'art. 10, comma 1, lett. c) del D.Lgs. n. 124/93, esercitati a seguito della perdita dei requisiti di partecipazione a forme di previdenza complementare causati dalla cessazione del rapporto di lavoro connessa alla fruizione delle prestazioni erogate dal fondo di solidarietà per il sostegno del reddito dell'occupazione e della riconversione e riqualificazione professionale del personale dipendente delle imprese di credito e delle banche di credito cooperativo, rientrano tra i riscatti per i quali l'imposta sul reddito si applica separatamente poiché detta fattispecie può essere inquadrata nell'ambito delle procedure di mobilità dei lavoratori avviate per risolvere situazioni di tensione occupazionale.

IRE – IRPEF – Finanziaria 2005 – Riforma tassazione persone fisiche – Chiarimenti.

Circ. Agenzia delle Entrate, Dir. Centrale normativa e contenzioso, 3 gennaio 2005, n. 2/E, in Corr. Trib. 2004, pag. 398.

La circolare fornisce chiarimenti in merito alle novità introdotte dall'art. 1, comma 349-353 della Finanziaria 2005 riguardo la tassazione del reddito delle persone fisiche.

Tali novità si possono così sintetizzare: nuova tabella degli scaglioni di reddito e delle aliquote d'imposta, trasformazione delle detrazioni per carichi di famiglia in deduzioni per oneri familiari, eliminazione delle detrazioni per redditi di lavoro dipendente, da pensione, di lavoro autonomo e di impresa.

Per un approfondimento si veda la ns. Circolare Informativa n. 1/2005.

22) IRES (IRPEG)

Dottrina

“Crediti emergenti da dichiarazione e scissioni societarie: come ripartirli tra la scissa e la beneficiaria?”, di L. BARBONE, in Dial. Dir. Trib. 2004, pag. 695.

L'Autore critica l'orientamento della dottrina che, in assenza una espressa indicazione in merito al trattamento dei crediti imposta emergenti da dichiarazione nell'ambito delle operazioni di scissione, ritiene che tali crediti debbano ricomprendersi tra le "posizioni soggettive" disciplinate dall'art. 173, comma 4, del TUIR e che, pertanto, vadano ripartiti tra le società beneficiarie della scissione (o tra la scissa e la beneficiaria in caso di scissione parziale) secondo i criteri dettati da tale norma (quindi, in proporzione ai patrimoni trasferiti, ovvero, qualora si tratti di posizioni specificatamente connesse a taluni elementi del patrimonio, in funzione della destinazione di essi).

Si deve invece ritenere che i crediti emergenti da dichiarazione, esprimendo posizioni ormai cristallizzate ed autonomamente disponibili, costituiscono veri e propri "beni" patrimoniali della società scissa, rispetto ai quali non vi è ragione di escludere l'operatività del principio generale della autonomia negoziale, che lascia alla discrezionalità delle parti la ripartizione tra scissa e beneficiaria.

Di conseguenza l'art. 173, comma 4, del TUIR sarà applicabile solo con riferimento a crediti di imposta "potenziali" che, per non essere ancora sorti o comunque non aver assunto la configurazione di un diritto autonomamente disponibile (es., crediti per imposte pagate all'estero), non si qualificano quali elementi patrimoniali della società scissa ma come facoltà esercitabili nel contesto del rapporto tributario.(PT)

"La disciplina delle perdite nella tassazione di gruppo", di G.M. COMMITTERI e G. SCIFONI, in Corr. Trib. 2005, pag. 597.

L'articolo prende in esame, nell'ambito del consolidato nazionale, la disciplina delle perdite fiscali, distinta per quelle preesistenti e per quelle formatesi in vigenza dell'opzione.

Le prime (perdite preesistenti) sono quelle previste all'art. 118, comma 2, del TUIR, che qualifica come tali quelle relative agli esercizi anteriori l'inizio della tassazione di gruppo, circoscrivendo la possibilità di avvalersene alle sole società cui le stesse si riferiscono.

Gli AA. rammentano che l'utilizzo delle perdite pregresse può dar luogo, ai sensi dell'art. 84, comma 1, ultimo periodo, del TUIR, ad una compensazione soltanto parziale del reddito imponibile che faccia residuare una quota di reddito sulla quale possano essere liquidate imposte in misura tale assorbire eventuali crediti vantati dal contribuente nei confronti dell'Erario (crediti d'imposta, ritenute o versamenti a titolo di acconto, nonché eccedenze d'imposta).

L'applicazione di tale norma su base individuale, ossia nei confronti di singoli soggetti partecipanti alla tassazione di gruppo, potrebbe generare qualche perplessità, in quanto, come espressamente previsto all'art. 7, comma 1, lett. a) del D.M. 9 giugno 2004, "*ciascun soggetto deve presentare all'Agenzia delle entrate la propria dichiarazione dei redditi...senza liquidazione dell'imposta*".

Da ciò dovrebbe quindi discendere l'impossibilità di procedere ad un utilizzo parziale delle proprie perdite fiscali pregresse, presupponendo che tale operazione possa essere considerata come una liquidazione di una imposta assorbente eventuali crediti vantati verso l'Erario. Conseguentemente, le perdite preesistenti dovrebbero essere utilizzate per intero dalle società che le hanno prodotte, senza che sia possibile far residuare un reddito imponibile la cui imposta possa essere compensata con crediti d'imposta, ritenute o versamenti in acconto.

Secondo gli AA. la rigidità di tale impostazione potrebbe essere superata interpretando il riferimento all'imposta corrispondente al reddito imponibile, contenuto all'art. 84, comma 1, ultimo periodo del TUIR, che costituisce uno degli elementi per determinare l'imposta da compensare con eventuali crediti d'imposta, ritenute e versamenti in acconto, nel senso che l'imposta da prendere in considerazione sia quella riferita all'imponibile complessivo di gruppo e non della singola società consolidata che ha prodotto la perdita.

Le seconde (perdite del consolidato) possono essere riportate a nuovo dal soggetto consolidante ed utilizzate per ridurre il reddito complessivo globale dei periodi d'imposta successivi, ma non oltre il quinto.

Tali perdite sono qualitativamente diverse, infatti, possono essere riportabili negli esercizi successivi limitatamente (non oltre il quinto ai sensi dell'art. 84, comma 1, del TUIR), ovvero illimitatamente, se realizzate nei primi tre periodi d'imposta (ex art. 84, comma 2, del TUIR).

La circ. n. 53/E del 20 dicembre 2004 ha chiarito che se la perdita del consolidato è formata in tutto in parte da perdite illimitatamente riportabili, tale caratteristica si mantiene anche nell'ambito del

consolidato, essendo a tal fine richiesto che il soggetto consolidante evidenzi nella dichiarazione dei redditi del consolidato la composizione della perdita. In altri termini, si richiede che il consolidante indichi la qualità delle perdite realizzate da ciascun soggetto partecipante al consolidato, distinguendo tra quelle utilizzabili limitatamente e quelle impiegabili senza limiti temporali, nonché gli utilizzi delle stesse all'atto della determinazione del reddito complessivo globale.

Gli AA. evidenziano, infine, un aspetto che non risulta trattato nella predetta circ. n. 53/E, ossia quello concernente la qualità della perdita risultante dalla dichiarazione dei redditi del consolidato nell'ipotesi in cui la stessa sia stata generata dalle rettifiche di consolidamento.

A tale proposito gli AA. ritengono che, a causa della particolare natura di tali perdite, che emergono soltanto nel momento di determinazione del reddito complessivo di gruppo, non trovando quindi collocazione nelle dichiarazioni delle singole società partecipanti al consolidato, le stesse non possono che essere ascrivibili alla società consolidante.(PM).

Riforma IRES e Trust: la maggiore realtà e la patrimonializzazione come ulteriori argomenti per la soggettività definitiva del Trust, di A. CONTRINO, in Dial. Dir. Trib. 2004, pag. 577

L'A. trae spunto dai principi che hanno ispirato la riforma IRES per svolgere alcune considerazioni sul dibattuto tema della soggettività passiva dei trust.

Le soluzioni già individuate in dottrina oscillano tra l'attribuzione di tale soggettività (tesi maggioritaria) e la negazione di essa in favore dell'imposizione in capo ai beneficiari, eventualmente corredata da una imposizione a titolo di acconto in capo al trust stesso in attesa della definitiva distribuzione dei redditi e del patrimonio.

Secondo l'A., il ridimensionamento della progressività del sistema, l'accentuazione del carattere reale della imposizione sul reddito delle imprese, l'opportunità di fornire un gettito tributario pronto e certo all'Erario e la difficoltà di individuare i beneficiari in alcune tipologie di trust favoriscono una soluzione interpretativa nel senso di assoggettare ad imposizione definitiva il reddito in capo al trust man mano che si produce. Le successive attribuzioni ai beneficiari non avranno, quindi, rilevanza fiscale in capo a questi (salvi gli effetti della imposizione indiretta quali liberalità), anche perché risulterebbe difficoltoso non solo discernere tra attribuzioni patrimoniali e reddituali ma anche inquadrare queste ultime in alcuna delle categorie indicate dall'art. 6 TUIR.

Tuttavia, osserva LUPI in una postilla, potrebbero verificarsi fenomeni di interposizione, reale o fittizia dell'istituto, volti a conseguire il differenziale tra aliquota IRES e quella marginale IRE, per contrastare i quali può soccorrere l'applicazione degli artt. 37 e 37-bis del DPR n. 600/1973. (NM)

“Problemi aperti in tema di anti-*thin capitalization rule*”, di E. D'ALFONSO, in Boll. Trib. 2005, pag. 85.

L'Autore esamina in modo critico la disciplina *anti thin capitalization* con particolare riguardo a:

- ??la natura antielusiva della norma, volta a contrastare gli arbitraggi fiscali realizzabili da parte dei soci per effetto della sottocapitalizzazione della propria impresa;
- ??il concetto di “remunerazione dei finanziamenti”, che farebbe riferimento esclusivo a quei componenti di reddito sostenuti dal debitore in controprestazione alle disponibilità finanziarie ricevute (interessi passivi e, più in generale, oneri finanziari, quali, ad esempio, componenti finanziarie dei canoni di *leasing*, commissioni di *factoring*, etc.), escludendo dall'ambito applicativo della norma gli oneri che, seppur sostenuti in relazione all'accensione dei finanziamenti, costituiscono corrispettivo per altri servizi offerti dallo stesso mutuante (es. spese di istruttoria, tenuta conto, etc.);
- ??presupposti soggettivi di applicazione, e in particolare:
 - ?? le nozioni di socio qualificato e di parte correlata, rispetto alle quali il riferimento al controllo di cui all'art. 2359 c.c. si estenderebbe anche alle ipotesi di controllo di fatto esercitato per mezzo di vincoli contrattuali nonché nella forma dell'influenza dominante scaturente da particolari relazioni economiche (es., contratti di fornitura in esclusiva);

- ?? l'individuazione delle forme di indebitamento (finanziamenti erogati o garantiti da soci qualificati o loro parti correlate) che rientrano nel campo di applicazione della norma, tra le quali non dovrebbero ricomprendersi quei rapporti economici che, pur determinando situazioni di indebitamento, non hanno propriamente natura finanziaria (quali, ad esempio, i debiti originati da operazioni commerciali) nonché i finanziamenti assistiti da garanzie infruttifere dei soci (e loro parti correlate), non produttivi di un flusso reddituale di ritorno nei loro confronti (su tale ultimo argomento, posto che trattasi di interpretazione fondata sulla natura antielusiva della norma ma che non trova riscontro nel tenore letterale di essa, si renderebbe auspicabile un intervento legislativo chiarificatore);
- ?? le garanzie "di fatto", che dovrebbero rilevare limitatamente ai comportamenti che presentino un collegamento diretto con il prestito del quale si vanno a rettificare gli interessi e che siano idonei a produrre una qualche responsabilità in capo al garante in caso di insolvenza del soggetto garantito (vi rientrerebbero, pertanto, le lettere di patronage c.d. "forti", mentre ne resterebbero escluse le lettere di patronage "deboli" e le c.d. "clausole restrittive", che si sostanziano in obbligazioni negative assunte dal socio in termini di limitazioni più o meno ampie dei poteri di disposizione sul patrimonio della società debitrice);
- ?? presupposti oggettivi di applicazione, con particolare riferimento al meccanismo di sterilizzazione (sottrazione dal patrimonio netto delle partecipazioni in società controllate e collegate) previsto dal legislatore per la determinazione del patrimonio netto di pertinenza dei soci qualificati o delle loro parti correlate, non idoneo ad eliminare completamente il fenomeno degli incrementi virtuali di indebitamento nei gruppi di imprese, potendo essere agevolmente neutralizzato concentrando tale indebitamento nelle società che si pongono nei livelli inferiori della struttura del gruppo;
- ?? le cause di inapplicabilità della disciplina, nelle ipotesi di contenimento del rapporto di indebitamento complessivo nei confronti di soci qualificati o loro parti correlate al di sotto della soglia fissata dalla norma (quattro volte il patrimonio netto) e/o di dimostrazione della capacità di credito della società finanziata. Entrambe tali esimenti appaiono all'A. in contrasto con la funzione antielusiva della norma, nel primo caso, consentendo a singoli soci qualificati di operare arbitraggi fiscali quando l'indebitamento complessivo della società si mantiene al di sotto del livello consentito e, nel secondo, non potendosi escludere che i finanziamenti "eccedenti", pur derivando dalla capacità di credito dell'impresa, siano stati assunti strumentalmente per consentire al socio di beneficiare di un regime fiscale più favorevole;
- ?? gli effetti della disciplina:
- ?? nei confronti dell'impresa debitrice, in capo alla quale si rendono indeducibili gli interessi passivi maturati sulla consistenza media dei finanziamenti erogati o garantiti dal socio qualificato (o da una sua parte correlata) in eccedenza rispetto al rapporto *debt/equity* consentito;
- ?? nei confronti del soggetto finanziatore, per il quale opera la riqualficazione quali dividendi dei flussi reddituali percepiti, limitatamente alla parte di essi scaturente da finanziamenti erogati (non, quindi, da quelli garantiti, per i quali finisce per determinarsi un fenomeno di doppia imposizione che renderebbe auspicabile la disapplicazione della norma almeno nei casi in cui le garanzie dei soci siano unicamente dirette alla tutela del creditore). In particolare, per i soci-finanziatori non residenti viene posto il problema se la riqualficazione delle remunerazioni eccedenti in utili, disposta dalla normativa interna, sia rilevante anche rispetto alle disposizioni convenzionali o a quelle comunitarie eventualmente applicabili in base alla residenza del percettore estero. Sotto il primo profilo, si conclude che il creditore dell'impresa sottocapitalizzata possa richiedere la tassazione alla fonte come dividendi delle remunerazioni eccedenti. Con riferimento a soci finanziatori residenti in un altro Paese membro, si fa osservare che, poiché, anche secondo quanto precisato dall'Agenzia delle Entrate, la Direttiva madri-figlie consente di esentare da ritenuta alla fonte, ricorrendone le condizioni, gli interessi riqualficati come dividendi ma non può vincolare lo Stato membro ove risiede la società madre ad assoggettare a tassazione gli interessi ridenominati in utili secondo il regime dei dividendi distribuiti da società figlie comunitarie, la doppia imposizione economica non viene affatto eliminata quando il socio finanziatore sia una

impresa comunitaria o, più in generale, un soggetto non residente. Poiché, inoltre, tale discriminazione non appare superabile alla luce disposizioni internazionali che, in determinate fattispecie, consentono di evitare la doppia tassazione sui redditi dei gruppi multinazionali, attraverso particolari accordi negoziali tra le autorità fiscali dei Paesi interessati (es. procedura dei *correlative adjustments*), non ricorrendone i presupposti di attivazione, essa risulta potenzialmente censurabile sotto il profilo della illegittima restrizione della libertà di stabilimento ex art. 43 del trattato.(PT)

“L’assimilazione ai dividendi degli interessi indeducibili nella *thin capitalization*” di F. FACCHINI, in Corr. Trib. 2005, pag. 12.

L’articolo si occupa, in linea generale, della disciplina di contrasto all’utilizzo della sottocapitalizzazione (*thin capitalization rule*) contenuta all’art. 98 del TUIR.

Tale norma, com’è noto, limita la deducibilità degli interessi passivi derivanti da finanziamenti, direttamente o indirettamente erogati o garantiti dal socio qualificato o da sue parti correlate, qualora la consistenza media dei finanziamenti medesimi ecceda quattro volte la quota di patrimonio netto contabile di pertinenza del socio e delle parti correlate (ai sensi dell’art. 4, comma 1, lett. b) del D. Lgs. n. 344/2003, per il periodo d’imposta decorrente dal 1° gennaio 2004, detto rapporto è fissato nella misura di cinque a uno). Ove operi la predetta limitazione si prevede, in capo al soggetto finanziatore, una riqualificazione degli interessi passivi considerati indeducibili come utili da partecipazione.

L’A. sottolinea che tale riqualificazione è disposta solo con riferimento ai finanziamenti direttamente erogati dal socio qualificato o dalle sue parti correlate, mentre per quelli indirettamente erogati o garantiti dai predetti soggetti, la stessa non trova applicazione. Conseguentemente, nel caso di un finanziamento concesso da un istituto finanziario e garantito dal socio qualificato, l’applicazione della *thin capitalization* può comportare un fenomeno di doppia imposizione che rende il costo del finanziamento più elevato, dato che gli interessi sono indeducibili per la società finanziata e non corrispondono a dividendi esclusi da tassazione in capo al socio, ma a ricavi imponibili presso il soggetto finanziatore.

Altra problematica esaminata dall’A. è quella relativa all’individuazione del criterio da utilizzare per determinare la parte della remunerazione che, in presenza di più soggetti finanziatori, sia riqualificabile come dividendo; nulla è previsto in merito alle modalità di ripartizione degli interessi riqualificati nel caso in cui i finanziamenti siano erogati dal socio qualificato, dalle sue parti correlate ovvero da più parti correlate dello stesso socio qualificato.

Un possibile criterio, secondo l’A., potrebbe essere quello di ripartire gli interessi riqualificati, proporzionalmente, in base alle remunerazioni maturate in favore di ciascuno dei predetti soggetti finanziatori. Tuttavia, stante tale criterio, rimarrebbero comunque ulteriori dubbi, e segnatamente:

- come debba essere applicato tale criterio quando ricorrano anche finanziamenti erogati da terzi (ad esempio una banca) e garantiti dal socio qualificato o da sue parti correlate; in tale ipotesi, infatti, come accennato, la remunerazione spettante ai terzi non viene riqualificata come dividendo;
- quale parte della remunerazione maturata debba ritenersi riqualificata come dividendo in capo al socio qualificato o alla sua parte correlata. (PM).

“Affrancamento delle riserve in sospensione d’imposta”, di M. GIACONIA, in Cor. Trib. 2004, pag. 3435.

“Affrancamento di riserve e fondi in sospensione di imposta”, di D. LIBURDI, in Corr. Trib. 2005, pag. 279.

Gli articoli descrivono, in linea generale, la disciplina relativa all’affrancamento delle riserve e dei fondi in sospensione d’imposta contenuta all’art. 36, commi da 11 a 16 del disegno di legge finanziaria 2005 (AC 5310-*bis*) (cfr. la ns. circ. inf. n. 8/2004, pag. 22), e successivamente

trasferita senza modifiche all'art. 1, commi da 473 a 478, della L. n. 311/2004, "Legge finanziaria 2005" (cfr. la ns. circ. inf. n. 1/2005, pag. 14).

Per effetto di tali disposizioni è consentito l'affrancamento delle riserve e dei fondi in sospensione di imposta esistenti nel bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2004, mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF, dell'IRES e dell'IRAP, nella misura del 10%.

L'aliquota dell'imposta sostitutiva è, invece, ridotta al 4% per l'affrancamento dei saldi attivi di rivalutazione monetaria costituiti ai sensi delle Leggi 29 dicembre 1990, n. 408, 30 dicembre 1991, n. 413 e 21 novembre 2000, n. 342, posto che essi, a differenza di quanto disposto da precedenti leggi di rivalutazione (L. n. 576/1975 e n. 72/1983), hanno già scontato l'imposizione sostitutiva.

Nel caso di assoggettamento all'imposta sostitutiva dei saldi attivi di rivalutazione, la successiva distribuzione non comporterà alcuna tassazione in capo alla società e, specularmente, ai soggetti percipienti non spetterà il credito d'imposta previsto dalle rispettive leggi di rivalutazione in misura pari alle imposte sostitutive in precedenza versate.

Per quanto concerne il trattamento contabile, l'A. rammenta che l'imposta sostitutiva può essere imputata, sia per l'intero importo che parzialmente, in diminuzione delle riserve iscritte in bilancio o, in alternativa, in diminuzione del capitale sociale o del fondo di dotazione.

Nel primo caso, se l'imposta è imputata in diminuzione delle riserve iscritte in bilancio, l'imposta da versare è calcolata sull'importo delle riserve al lordo dell'imposta stessa ad esse imputata.

Nel secondo caso, se l'imposta sostitutiva è imputata al capitale (o al fondo di dotazione), è stabilito che la corrispondente riduzione del capitale sociale è operata, anche in deroga dell'art. 2365 del Codice Civile (e cioè senza che sia necessaria la convocazione dell'assemblea in sede straordinaria), con l'osservanza della procedura di cui all'art. 2445, comma 2, del Codice Civile, relativa all'ipotesi di riduzione del capitale esuberante, nel senso che l'avviso di convocazione dell'assemblea (in tal caso ordinaria) deve indicare le ragioni e le modalità della riduzione. Riduzione che deve comunque effettuarsi in modo da evitare che le azioni proprie eventualmente possedute dopo la riduzione eccedano la decima parte del capitale sociale.

Con riferimento al pagamento dell'imposta sostitutiva, da effettuarsi in unica soluzione ed entro il termine di versamento delle imposte sui redditi dovute con riferimento al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2004, l'A. si pone il problema se sia applicabile l'istituto del ravvedimento operoso con le modalità previste dall'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997, giusta il rinvio alle disposizioni previste in materia d'imposte sui redditi di cui all'art. 1, comma 478 della L. n. 311/2004, Finanziaria per il 2005.

In proposito, rammenta che in mancanza di un esplicito rinvio normativo, la Circ. dell'Agenzia delle entrate n. 35/E del 4 agosto 2004, con riferimento ad altra fattispecie (imposta sostitutiva sulla rideterminazione del costo delle partecipazioni societarie e dei terreni), ha ammesso, in via interpretativa, la possibilità di ravvedersi a condizione che sia effettuato un versamento utile alla prima scadenza prevista dalla legge; a maggior ragione, pertanto, nel caso di specie, dato il rinvio esplicito di cui al citato comma 478, sembra ragionevole ammettere la possibilità di ravvedersi utilizzando l'istituto di cui all'art. 13, del D.Lgs. n. 472/1997. (PM).

"La neutralità fiscale dei trasferimenti infragruppo", di B. IZZO e L. MIELE, in Corr. Trib. 2005, pag. 503.

L'articolo ha per oggetto la facoltà concessa dall'art. 123 del TUIR a tutte le società che hanno optato per il consolidato domestico, di trasferire all'interno del perimetro di consolidamento beni in regime di continuità di valori fiscalmente riconosciuti. Tale trasferimento, quindi, non generando plusvalenze tassabili è fiscalmente neutrale, ed è subordinato alla sussistenza di taluni requisiti che sono stati esaminati dalla Circolare dell'Agenzia delle entrate n. 53/E del 20 dicembre 2004, e segnatamente:

- a) il cedente ed il cessionario devono optare, congiuntamente, per la tassazione di gruppo;
- b) l'opzione deve essere esercitata in forma scritta, relativamente a ciascun contratto;
- c) dalla dichiarazione dei redditi del consolidato deve risultare la differenza tra il valore fiscale ed il valore di libro dei beni trasferiti.

In particolare, con riferimento ai punti a) e b), la citata Circ. n. 53/E afferma la necessità che l'opzione congiunta per il trasferimento di beni in regime di neutralità sia esercitata per ciascun

contatto, redatto in forma scritta, sancendo in tal modo l'esclusione da tale regime per le pattuizioni di carattere generale aventi rilevanza per tutti i trasferimenti tra le società rientranti nel regime del consolidato.

E' stato, altresì, chiarito che tutti i trasferimenti avvenuti prima della comunicazione dell'esercizio dell'opzione per il consolidato, compresi quelli stipulati in forma non scritta, sono equiparati a quelli che osservano le disposizioni di cui all'art. 10 del D.M. 9 giugno 2004, attuativo della disciplina del consolidato domestico, purché le parti contraenti, a pena di inefficacia del regime, integrino i predetti contratti, conformemente a quanto previsto dall'art. 123, comma 1, del TUIR, entro il termine di approvazione del bilancio.

Da ultimo, gli A.A. segnalano quanto affermato nella citata circ. n. 53/E con riferimento alla disposizione antielusiva di cui all'art. 123, comma 2, del TUIR, volta a sterilizzare, mediante utilizzo di perdite fiscali pregresse, le plusvalenze realizzate dal cessionario con la successiva cessione dei beni acquistati in regime di neutralità fiscale, ricordando che secondo l'Amministrazione finanziaria, la predetta norma va interpretata in modo sistematico e va applicata a tutte le componenti positive di reddito derivanti dai beni acquisiti in regime di neutralità. Ciò comporta che anche le operazioni finalizzate all'utilizzo di perdite pregresse in compensazione di proventi eventualmente conseguiti dal cessionario durante il possesso del bene acquistato in neutralità potranno essere sindacate dall'Amministrazione finanziaria in quanto operazioni potenzialmente elusive. (PM).

“Derivati di credito – Garanzia assicurativa e svalutazione dei crediti”, di M. MANCA, ne Il fisco 4/2005, fasc. n. 1, pag. 975.

I derivati di credito (*credit derivatives*), strumento finanziario di recente costituzione, consentono di scorporre il rischio credito dal titolo sottostante al fine di garantire la copertura del rischio medesimo. L'oggetto del contratto è rappresentato dalla cessione onerosa di tale rischio ad un soggetto terzo il quale si obbliga, in controprestazione, a corrispondere un premio in caso si verifichi l'evento (*credit event*) dedotto in contratto, ossia il peggioramento del profilo creditizio del debitore della controparte.

Con riferimento ai profili fiscali, l'A. si pone il problema se i crediti incorporati nei *credit derivatives* rientrino tra quelli non coperti da garanzia assicurativa e quindi se gli stessi debbano essere o meno, presi in considerazione ai fini del calcolo del plafond di cui all'art. 106, comma 3, del TUIR, relativo alla deducibilità della svalutazione dei crediti per gli enti creditizi e finanziari.

Considerato che i *credit derivatives* sono per definizione sono strumenti finanziari costruiti al fine di isolare il solo rischio credito di un'attività sottostante e rendere immune il titolare dagli effetti del *default* del debitore, l'A. ritiene che la loro presenza esclude la possibilità di svalutazione dei crediti da essi coperti a causa della totale assenza del rischio credito, e che quindi gli stessi possono essere inclusi nel predetto plafond. (PM).

“L'indeducibilità dei costi di gestione delle partecipazioni ed il pronti contro termine”, di D. STEVANATO e S. ZANONI, in Dial. Dir. Trib. 2004, pag. 1017.

Traendo spunto dai dubbi prospettati da alcuni commentatori, sulla scia della Circolare Assonime n. 32/2004, in merito alla deducibilità fiscale del differenziale prezzo negativo scaturente da un contratto di pronti contro termine su titoli azionari di cui si siano acquisiti i dividendi prima della scadenza del termine, gli AA. fanno osservare come tale dubbio nasca da una non corretta assimilazione del differenziale al costo dell'usufrutto che, se relativo ad una partecipazione societaria dalla quale derivano utili “esclusi”, è reso espressamente indeducibile dall'art. 109, comma 8, del TUIR, nonché dalla individuazione, quale presupposto di tale indeducibilità, della estraneità del costo medesimo agli oneri di gestione della partecipazione.

Il costo del diritto di usufrutto sembra infatti avere maggiore attinenza con quello relativo alla proprietà della partecipazione (di cui garantisce una sorta di titolarità temporanea), con le note conseguenze – nel contesto della riforma – della indeducibilità delle svalutazioni e del regime di *participation exemption*.

Il differenziale di prezzo che si determina nei pronti contro termine ha una natura meramente finanziaria (misurando la perdita su crediti del venditore a termine - che avrà contabilizzato nel proprio bilancio un credito per la restituzione del finanziamento erogato al cedente a pronti - o comunque il corrispettivo dovuto al cessionario a termine onde compensarlo dello "svuotamento" delle riserve patrimoniali della società avvenuto *medio tempore*), e non può quindi essere assimilato al costo del diritto di usufrutto (né a quello delle azioni oggetto di compravendita) e, pertanto, ad esso non risultano applicabili in via estensiva le disposizioni di cui all'art. 109, comma 8, del TUIR.

Tenuto altresì conto che tale differenziale rappresenta per il compratore a termine un provento finanziario interamente tassabile, gli AA. ritengono non vi sia alcuna ragione per negarne la deducibilità in capo al venditore a termine né per auspicare, come sollecitato dall'Assonime, un chiarimento ministeriale su una questione che appare, in base agli indicati presupposti, sufficientemente pacifica.(PT)

Prassi Amministrativa

IRES (IRPEG)– Scissione di società – Scissione parziale – Attribuzione di azioni della società scissa al socio della società scindenda – Operazione volta a ridisegnare assetti proprietari tra i soci – Possibilità di manovra elusiva – Verifica in relazione al caso concreto.

Parere Comitato Consultivo Norme Antielusive 1° ottobre 2004, n. 22, ne Il fisco 39/2004, fasc. n. 2, pag. 14425.

L'operazione di scissione parziale non proporzionale non è di per sé elusiva; pur non mancando dubbi interpretativi sulla normativa civilistica in materia societaria, attesa la novità della stessa e sempre che essa non sia preordinata allo scopo di porre in essere, successivamente, attività tese alla sottrazione di plusvalenze latenti alla tassazione.

Qualora gli interessi economici di un socio risultino pregiudicati dall'operazione di scambio delle partecipazioni e sia, pertanto, necessario corrispondere un eventuale ristoro in denaro o in natura da parte dell'altro socio, tale ristoro andrà assoggettato a tassazione ordinaria in capo al socio percipiente. Se poi, per effetto della cessione della partecipazione nella beneficiaria dall'uno all'altro socio, con l'effetto di attribuire ai due soci il possesso esclusivo di ciascuna società, si avrebbe più che la completa autonomia delle due società, una vera e propria separazione e quindi si assisterebbe ad uno smembramento di azienda, difficilmente riconducibile ad una ristrutturazione aziendale, come è stato rappresentato dalla società istante.

IRES (IRPEG) – Previdenza complementare – Erogazione da parte delle banche di somme a titolo di contributi per previdenza complementare a favore dei cosiddetti fondi pensione interni – Trattamento tributario ai fini dell'IRES e dell'IRAP.

Ris. Agenzia delle Entrate, 22 ottobre 2004, n. 131/E, in Boll. Trib. 2004, pag. 1559.

La risoluzione chiarisce alcune questioni collegate all'erogazione da parte delle banche di somme a titolo di contributi per previdenza complementare a favore dei cd. fondi pensione interni.

I contributi versati sono investiti in attività finanziarie individuate e gestite in forma separata rispetto alle attività proprie della banca.

La banca è legittimata a sterilizzare i ricavi generati dagli investimenti riferibili al "fondo interno" a condizione che il patrimonio del fondo venga gestito in maniera effettivamente separata e autonoma rispetto al patrimonio di sua pertinenza.

Il fondo assume soggettività tributaria propria e distinta rispetto a quella della banca; di conseguenza i rendimenti finanziari che maturano nella fase di accumulo sulle somme investite sono assoggettati a tassazione in capo al fondo, mediante applicazione di una imposta sostitutiva e non possono essere attratti a qualsiasi altra forma di tassazione diretta.

L'irrelevanza sul piano fiscale dei rendimenti finanziari attribuibili al fondo comporta la loro esclusione anche dalla formazione della base imponibile IRAP.

IRES/IRPEF – IL nuovo regime di tassazione dei redditi diversi di natura finanziaria – Decreto legislativo 12 dicembre 2003, n. 344.

Circ. Agenzia delle Entrate 10 dicembre 2004, n. 52/E, in Boll. Trib. 2004, pag. 1730.

L'Agenzia illustra la nuova disciplina visualizzata dalla nuova formazione degli artt. 81 e 82 TUIR ora artt. 67 e 68 TUIR. In particolare la circolare conferma che nel passaggio tra vecchia e nuova disciplina, ai plusvalori e ai minusvalori, ai proventi e agli oneri, ai differenziali positivi e negativi incassati da persone fisiche non esercenti attività di impresa a decorrere dal 1° gennaio 2004 si applica il nuovo regime, anche se gli stessi sono stati realizzati in data antecedente.

La circolare conferma che la tassazione delle somme ricevute dal socio in caso di recesso, esclusione, riscatto e riduzione del capitale esuberante o di liquidazione anche concorsuale di società ed enti varia a seconda della forma in cui si attuano le operazioni elencate nell'art. 47, comma 7, TUIR..

In caso di recesso del socio, con annullamento della partecipazione, la maggior somma che il socio riceve rispetto al costo della partecipazione è tassata come reddito di capitale.

Se, invece, il socio cede la propria partecipazione, l'ipotesi è da inquadrare tra i redditi diversi di natura finanziaria, sempreché si tratti di cessioni a titolo oneroso. In questo secondo caso le eventuali minusvalenze realizzate saranno scomputabili da successive plusvalenze della stessa natura.

La circolare detta alcuni criteri in tema di distinzione fra partecipazioni qualificate e non. A tali fini precisa che:

- la nozione di mercati regolamentati comprende non solo Borsa e mercato ristretto, ma ogni altro mercato disciplinato da disposizioni normative;
- la regola del cumulo delle cessioni delle partecipazioni nel corso dei successivi 12 mesi si applica solo a partire dal momento in cui sono superato le soglie di qualificazione;
- in caso di superamento delle soglie l'imposta sostitutiva del 12,5% si potrà detrarre in sede di presentazione della dichiarazione.

Ai fini della determinazione delle soglie di qualificazione la circolare illustra i criteri per accertare le quote di strumenti finanziari partecipativi e di azioni ordinarie posseduti.

In questi casi si dovrà tener conto:

- per le azioni ordinarie, dei limiti posti dal comma 1, lett. c), dell'art. 67 TUIR;
- per gli strumenti finanziari partecipativi, della percentuale di partecipazione al patrimonio.

Viene chiarito che se questi ultimi non rappresentano quote di patrimonio non rilevano ai fini della qualificazione delle azioni ordinarie.

Dopo aver ricordato che le plusvalenze relative a partecipazioni qualificate non sono più soggette all'imposta sostitutiva del 27% ma concorrono a determinare il reddito complessivo per il 40% del loro ammontare, l'Agenzia precisa che

- le plusvalenze delle partecipazioni qualificate continuano a essere assoggettate a tassazione in maniera distinta e separata rispetto agli altri redditi diversi di natura finanziaria;
- le minusvalenze non possono essere portate in deduzione di altri redditi che concorrono a formare il reddito complessivo del contribuente.

Giurisprudenza

IRPEG – Direttiva madri – figlie – Parziale detassazione dei dividendi – Condizioni – Detenzione di una partecipazione minima per un periodo prefissato – Decorso dalla data della delibera di distribuzione – Corte di Giustizia – Interpretazione – Retroattività.

Cass., sez. trib. 12 agosto 2004, n. 15651, in Giur. Imp. 6.04, pag. 1263.

L'interpretazione di una norma di diritto comunitario data dalla Corte di Giustizia – nel caso di specie, il riferimento è alla pronuncia del 17 ottobre 1996 (casi C-283/94 e C-292/94) con la quale è stato affermato il principio in base al quale il beneficio della parziale detassazione dei dividendi distribuiti tra società madri e figlie di Stati membri diversi, previsto dalla direttiva del Consiglio CEE 435/90, trova applicazione non solo quando all'atto della distribuzione si sia compiuto il periodo minimo di detenzione previsto dalla direttiva stessa, come recepito dai vari Stati membri, ma anche quando tale periodo si compia successivamente – deve essere applicata dal giudice anche a rapporti giuridici sorti e costituiti prima della sentenza interpretativa e a far data dall'entrata in vigore della norma interpretata.

REDDITI DI CAPITALE

Dottrina

“Il modello di certificazione di utili e altri proventi si adegua alla riforma fiscale” di N. ARQUILLA, in Corr. Trib. 2005, pag. 195.

Il nuovo modello di certificazione degli utili e degli altri proventi equiparati recepisce tutte le novità riguardanti la tassazione degli utili societari previste dalla riforma fiscale, sia per quanto riguarda gli utili da partecipazione in società ed enti, sia per quanto riguarda i proventi assimilati agli utili ai sensi dell'art. 44 TUIR.

Il merito all'individuazione dei soggetti tenuti a predisporre la certificazione relativa agli utili non viene rilevata nessuna particolare novità.

Con riferimento agli utili percepiti da *soggetti diversi dalle persone fisiche e dalle società di persone*, il cui periodo d'imposta non coincide con l'anno solare, l'A. osserva che l'emittente o l'intermediario non possono essere di norma a conoscenza delle informazioni riguardanti il periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2004 e, conseguentemente, non possono essere in grado di distinguere se a detti dividendi si applica la disciplina transitoria sui crediti d'imposta contenuta nell'art. 40 del D.L. 269/2003, o quella del nuovo TUIR.

L'A. chiarisce che in questo caso l'emittente o colui che corrisponde gli utili, proprio perché non è a conoscenza dei dati relativi alla chiusura del periodo d'imposta può riempire tutti i punti della certificazione da 33 a 42.

La novità rilevante, riguarda i proventi assimilati agli utili, cui viene esteso l'obbligo di certificazione. Così nella sez. V, di nuova istituzione, vanno indicati sia i proventi dei contratti di associazione in partecipazione e cointeressenza (da parte dell'associante) sia i proventi degli strumenti finanziari di cui all'art. 44, comma 2, lett. a) e b), TUIR.

L'assimilazione agli utili dei proventi degli strumenti finanziari, presenta difficoltà applicative. L'A. riporta il caso in cui “un provento assimilato agli utili” venga corrisposto da un soggetto terzo rispetto all'emittente, sottolineando come risulti difficile, sia per il soggetto emittente, che non è intervenuto nel pagamento del provento, che per l'intermediario negoziatore, non ricompreso espressamente tra i soggetti obbligati alla comunicazione all'Amministrazione, poter effettuare detta comunicazione nominativa all'Amministrazione.

Sempre nella sez. V devono essere indicati anche i proventi dei finanziamenti riqualeficati come utili in quanto soggetti alla disciplina sulla capitalizzazione sottile. (EM)

“La partecipazione al patrimonio degli strumenti finanziari e la tassazione delle plusvalenze”, di M. IAVAGNILIO, Corr. Trib. 2005, pag. 182.

L'articolo evidenzia taluni profili di criticità per quanto concerne la tassazione degli strumenti finanziari assimilati alle azioni.

In particolare, l'A. rileva come non vi sia una disposizione che individui chiaramente il criterio per distinguere gli strumenti finanziari "qualificati" da quelli "non qualificati", ancorché l'Agenzia delle entrate, con la Circ. n. 52/E del 10 dicembre 2004, par. 2.2.2.1., abbia chiarito che ai predetti fini si debba guardare alla misura dell'apporto, come peraltro già avviene per i contratti di associazione in partecipazione con apporto di capitale.

L'A. non condivide tale interpretazione che estende, per analogia, il criterio previsto per i contratti di associazione in partecipazione agli strumenti finanziari assimilati alle azioni soprattutto perché essa contraddice il criterio di identificazione di quest'ultimi, sancito dall'art. 44, comma 2, lett. a), del TUIR e basato esclusivamente sulla natura della remunerazione costituita totalmente dalla partecipazione ai risultati economici della società emittente e non, come precisato dall'Agenzia, sulla natura dell'apporto.

L'A. auspica, quindi, un intervento del legislatore diretto a definire i profili di analogia che potrebbero sussistere tra gli strumenti finanziari assimilati alle azioni ed i contratti di associazione in partecipazione con apporto di capitale. (PM).

"Remunerazioni finanziarie commisurate all'utile e indeducibilità fiscale", di D. STEVANATO e L. BARBONE, in Dial. Dir. Trib., 2004, pag. 205.

L'articolo, peraltro pubblicato prima della emanazione delle circolare ministeriale n. 26/E del 2004, affronta le problematiche applicative generate dall'art. 109, comma 9, TUIR, dove si sancisce l'indeducibilità, rispettivamente, delle remunerazioni sugli strumenti finanziari "partecipativi" emessi (lett. a) e di quelle sui contratti di associazione in partecipazione e cointeressenza con apporto diverso da quello di opere e servizi (lett. b), e si descrivono i rapporti tra le due disposizioni.

Secondo Stevanato, le indicazioni contenute nella Relazione governativa al D.Lgs. n. 344/2003 in tema di strumenti finanziari sono estensibili anche ai contratti di associazione in partecipazione e cointeressenza, in particolare quelle che affermano la deducibilità di remunerazioni solamente "indicizzate" oppure "condizionate" all'utile di periodo (recte, ai risultati economici) ovvero riferibili a utili di esercizi precedenti, cioè non coevi rispetto a quello in cui sorge il diritto alla remunerazione. Peraltro, osserva l'A., tale ultima interpretazione presenta margini di rischio, in quanto il riferimento ai redditi precedenti potrebbe comunque presupporre la indicizzazione a questi delle remunerazioni. Una ulteriore problematica è se il riferimento ai "risultati economici" ricomprenda grandezze diverse dai veri e propri "utili", ad esempio risultati intermedi: secondo l'A., sono deducibili remunerazioni ancorate a grandezze lorde (fatturato, ricavi) e, forse, quelle ancorate a grandezze nette intermedie.

Secondo Barbone, la materia appare confusamente disciplinata, ed è quindi necessaria un'analisi casistica concreta per desumerne il trattamento. Secondo l'A., non è sufficiente cartolarizzare un rapporto di a.i.p. per attrarlo nella disciplina degli strumenti finanziari, richiedendosi per essi l'emissione in serie. Vi è, comunque, una discriminazione di trattamento, in relazione al presupposto dell'apporto, difficilmente giustificabile. Ulteriori dubbi riguardano il trattamento fiscale applicabile, sia per l'associante/cointeressante che per l'associato/cointeressato, ai contratti che, in parte, si discostano dalla fattispecie legale tipica (ad es., rapporti associativi con previsione di una remunerazione minima garantita). (NM)

Prassi Amministrativa

IRPEF – Redditi di capitale – Contratto di assicurazione sulla vita, a premio unico, di durata prestabilita – Trattamento tributario.

Ris. Agenzia delle Entrate 17 novembre 2004, n. 138/E, in Boll. Trib. 2004, pag. 1728.

L'Agenzia delle Entrate illustra il trattamento fiscale applicabile alle prestazioni di un nuovo prodotto assicurativo di natura finanziaria.

Trattasi di un contratto d'assicurazione sulla vita, a premio unico, di durata prestabilita in sei anni, le cui prestazioni sono collegate ad un titolo strutturato costituito da una componente

obbligazionaria e da una componente derivata che consente l'indicizzazione dell'importo del capitale rimborsato a scadenza sulla base dell'andamento delle quotazioni di un predeterminato paniere di titoli azionari.

Il contratto prevede anche la corresponsione di un capitale in caso morte, pari al 102% del valore del contratto, di sei cedole annuali, pari al 5% del valore nominale del titolo.

La polizza è strutturata in modo tale che la somma delle prestazioni periodiche e del capitale garantito a scadenza, decurtata della quota destinata alla copertura del caso morte, sia pari al premio versato dal contraente. L'eventuale guadagno dipende, unicamente dall'andamento della componente derivata.

La polizza esaminata, a differenza di quelle tradizionali, prevede la corresponsione sia di un capitale a scadenza dipendente dall'andamento dei titoli sottostanti, sia di prestazioni annuali indipendenti dagli eventi assicurati e dalla richiesta di riscatti parziali o totali.

L'Agenzia ritiene che nella fattispecie in esame debba essere assoggettato ad imposizione soltanto l'eventuale reddito differenziale emergente dal confronto tra il capitale erogato ed i premi pagati.

L'applicazione della tassazione a norma dell'art. 45, comma 4, TUIR con assoggettamento all'imposta sostitutiva deve essere effettuata alla data della scadenza del contratto o del riscatto anticipato, a condizione che alle scadenze periodiche non sia determinabile con certezza un vero e proprio rendimento finanziario della polizza.

Giurisprudenza

Corte di Giustizia CE

Redditi di capitale – Dividendi distribuiti da società per azioni residente in uno Stato UE a persona fiscalmente residente in un altro Stato UE – Esclusione del credito di imposta – Violazione degli artt. 56 e 58 del Trattato CE – Sussiste.

Corte Giustizia CE, 7 settembre 2004, n. C-319/02, in Giur. Imp. 6/2004, pag. 1211

Gli artt. 56 e 58 del Trattato CE contrastano con una normativa ai sensi della quale il diritto di una persona (che sia fiscalmente residente in uno Stato membro) al credito di imposta sui dividendi versatigli da società per azioni sia escluso qualora queste ultime non abbiano sede in tale Stato.

Con commento di F. ASTOLFI e L. LAURETI "Nuova pronuncia della Corte di Giustizia in tema di libera circolazione di capitali: a rischio le norme italiane sulla tassazione dei dividendi introdotte con la riforma fiscale".

REDDITI DI IMPRESA

Dottrina

"Il regime fiscale dei contratti di cointeressenza dopo la riforma tributaria", di E. BELLI CONTARINI, in Riv. Dir. Trib. 2004, I, pag. 1161.

L'articolo tratta del regime fiscale dei contratti di cointeressenza dopo la riforma tributaria. L'A. descrive inizialmente le due diverse specie contrattuali considerate dall'art. 2554 del codice civile: (i) il contratto di cointeressenza agli utili di un'impresa senza partecipazione alle perdite; (ii) il contratto con il quale il contraente attribuisce la partecipazione agli utili e alle perdite della sua impresa, senza il corrispettivo di un determinato apporto. Nel secondo tipo di contratto il terzo assume un obbligo di garanzia, impegnandosi a rifondere all'imprenditore una determinata quota parte delle future ed eventuali perdite, contro il corrispettivo della partecipazione ad una quota di

utili futuri ed eventuali. Si tratta di un obbligo di garanzia generica, in quanto il cointeressato garantisce il risultato finale dell'esercizio e non l'adempimento di singole e determinate operazioni. Tale obbligo diviene dunque operante solo al termine dell'esercizio. Sotto il profilo tributario, per quanto concerne la determinazione del reddito dell'impresa cointeressante, si rende applicabile, senza distinzione tra le varie forme di cointeressenza, la disciplina di cui all'art. 109, comma 9, lett. b), del TUIR, che stabilisce l'indeducibilità di ogni tipo di remunerazione dovuta in relazione ai contratti di associazione in partecipazione e a quelli di cointeressenza, allorché sia previsto un apporto diverso da quello di opere e servizi. Secondo l'A tale disciplina ha carattere generale ed è applicabile non solo ai soggetti IRES, ma anche alle società di persone ed equiparate ed alle persone fisiche esercenti attività d'impresa. A tale proposito l'A. ritiene che l'art. 109, comma 9, citato non sia applicabile alla cointeressenza propria nella quale, per definizione legale, manca un apporto e, pertanto, la quota di utili che promanano dall'impresa cointeressante al cointeressato è deducibile, in quanto essa non rappresenta una quota del reddito prodotto mediante l'esercizio dell'impresa, bensì il costo deducibile di uno dei fattori della produzione. Ai fini IRAP, non è chiara la rilevanza della remunerazione erogata che è subordinata alla verifica della natura del servizio in cui consiste la prestazione di garanzia del cointeressato. Pertanto, se tale servizio viene inquadrato tra quelli assicurativi o parassicurativi, ovvero tra gli oneri diversi di gestione, sembra corretto concludere per la rilevanza in termini di deducibilità della remunerazione erogata dall'impresa cointeressante al prestatore cointeressato. Se invece detta remunerazione sia ricondotta alla gestione finanziaria dell'impresa cointeressante, si dovrebbe concludere per l'indeducibilità ai fini IRAP, in quanto onere avente natura finanziaria e non rientrante nella gestione ordinaria dell'impresa. Con riferimento alla determinazione del reddito del cointeressato non esercente attività di impresa, non ci sono dubbi sulla qualificazione come redditi di capitale (art. 44, comma, 1, lett. f), TUIR) degli utili derivanti da tutti i contratti di cointeressenza indicati nell'art. 2554 c.c., salvo il caso in cui l'apporto consista in una prestazione di lavoro. L'A. conclude con l'esame della tassazione indiretta del contratto di cointeressenza, ritenendo con riferimento all'IVA, che l'obbligo di garanzia sottostante il contratto medesimo, costituisca una prestazione di servizi atipica riconducibile nell'art. 3, comma 1, del D.P.R. n. 633/72. (SG)

“Rilevanza fiscale dei patrimoni destinati nelle imposte dirette”, di G. BERTONE, in Dir. Prat. Trib. 2004, I, pag. 1131.

L'A. compie un'ampia ricognizione dei problemi in tema di tassazione IRES del nuovo istituto dei "patrimoni destinati ad uno specifico affare", introdotto di recente dalla riforma del diritto societario (con l'inserimento degli articoli da 2447-bis a 2447-decies nel codice civile), illustrandone approfonditamente la struttura giuridica, le finalità, le affinità con l'associazione in partecipazione e con i patrimoni separati previsti dalla L. n. 130/1999 sulla cartolarizzazione dei crediti. Sul piano fiscale si sofferma sul problema della determinazione del reddito, considerato che il patrimonio destinato risulta sfornito di autonoma soggettività tributaria. Infatti, anche a seguito dell'introduzione dell'IRES, il nuovo art. 73, comma 1, lett. a), del TUIR, continua ad attribuire la soggettività tributaria alle società per azioni residenti nel territorio dello Stato, mentre al secondo comma, conferisce soggettività tributaria autonoma solo alle persone giuridiche, associazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi, nei confronti dei quali il presupposto dell'imposta si verifica in modo unitario ed autonomo. Conseguentemente, appartenendo il patrimonio destinato alla società per azioni costituente, l'imputazione dei redditi prodotti da tale patrimonio avviene necessariamente in capo alla predetta società, ai sensi del nuovo art. 72 del TUIR. L'A. rileva anche la mancata previsione nel D.Lgs. n. 344/2003 di una norma antielusiva, come prospettata dalla Commissione Gallo, volta ad evitare che tale disciplina si presti a manovre elusive come, per esempio, quelle dirette a compensare le perdite della società costituente con l'utile di esercizio del patrimonio destinato. In merito al regime fiscale degli apporti dei terzi finanziatori e degli strumenti finanziari di partecipazione ai patrimoni destinati, l'A. condivide una delle soluzioni prospettate dalla Commissione Gallo, che individua, sotto il profilo civilistico, la sostanziale identità della natura giuridica di tali apporti con quella dell'apporto dell'associato nell'associazione in partecipazione. Questa soluzione comporta la tassazione dei proventi erogati ai terzi partecipanti come redditi di capitale (utili), evitando così i problemi connessi alle modalità di valorizzazione, separata o

congiunta, dei beni imputati alla società e ai patrimoni destinati (art. 44, comma 1, TUIR). Seguono alcune riflessioni in tema di tassazione internazionale e doppia imposizione fiscale. (SG)

“La disciplina del contrasto all’utilizzo fiscale della sottocapitalizzazione nell’ipotesi di fusione a seguito di acquisizione con indebitamento (cd. *merger leveraged buy out*)”, di A. BONISSONI e M. ETTORRE, in Boll. Trib. 2004, pag. 1701.

Dopo un breve *excursus* delle motivazioni che hanno condotto il legislatore della Riforma societaria ad introdurre nell’ordinamento civilistico, ed in particolare all’art. 2501-*bis* cod. civ., una espressa previsione afferente le operazioni di *merger leveraged buy out*, così ammettendo la legittimità di tale operazione se ed in quanto adeguatamente sorretta sul piano economico e finanziario, gli AA. affrontano il tema delle interrelazioni con la disciplina del contrasto all’utilizzo fiscale della sottocapitalizzazione (cd. *thin capitalization*).

Con riguardo alla società veicolo – utilizzata per l’acquisizione della partecipazione nella società obiettivo in parte avvalendosi dell’apporto dei soci ed in parte ricorrendo all’indebitamento presso terzi -, se la garanzia è rappresentata unicamente dalle partecipazioni detenute nella società obiettivo non si applica la norma sulla *thin capitalization*, posto che la società veicolo non ottiene alcun finanziamento da parte dei soci né i soci prestano in favore della stessa alcun genere di garanzia.

Nel caso di finanziamento assistito da garanzia dei soci, la norma risulterebbe in astratto applicabile. Tuttavia, la condizione posta dall’art. 2501-*bis* del codice civile per la legittimità dell’operazione, in termini di adeguatezza del piano economico finanziario, deve considerarsi coincidente con quanto richiesto dall’art. 98, comma 2, lett. b), TUIR per escludere l’applicazione delle regole in materia di *thin capitalization*. La norma prevede, infatti, che la disciplina non si applica qualora sia dimostrato che la società avrebbe potuto ottenere le medesime risorse facendo conto esclusivamente sulle proprie capacità patrimoniali, economiche e finanziarie.

Tale esclusione dovrebbe valere anche nell’ipotesi in cui il finanziamento sia garantito dal pegno sulle partecipazioni che i soci hanno nella società veicolo in quanto il soggetto che concede il finanziamento ha come unica garanzia il patrimonio della stessa società veicolo finanziata. In pratica il soggetto che concede il finanziamento finisce per fare affidamento unicamente sulla capacità di credito della società veicolo finanziata.

Altro tema esaminato concerne il momento nel quale debba essere verificata la sussistenza della condizione richiesta dall’art. 98, comma 2, lett. b), citato, atteso che la concessione del finanziamento alla società veicolo, in quanto finalizzato all’acquisizione della società obiettivo, spesso precede l’avvio dell’operazione di fusione.

Guardando all’operazione nel suo evolversi, si ritiene che non assume rilievo la circostanza che la documentazione di fusione sia successiva rispetto all’ottenimento del finanziamento, perché quello che rileva è che, al momento della fusione, i diversi elementi e documenti convergano nel dimostrare che la società risultante dalla fusione stessa, e quindi di riflesso la società veicolo, sia in grado di far fronte autonomamente ai propri impegni.

Con riguardo, poi, alla società obiettivo si rileva come la stessa non sia interessata né da rapporti con i soci della società veicolo né da rapporti con i creditori della stessa, almeno fino al perfezionamento dell’operazione di fusione, e quindi è escluso che l’indebitamento assunto per l’acquisizione possa incidere sulla deducibilità degli interessi passivi sostenuti da questa società.

Dopo l’operazione può verificarsi l’ipotesi in cui la società obiettivo sia già soggetta al regime di *thin capitalization* relativamente a finanziamenti erogati o garantiti dai soci uscenti, anteriormente al trasferimento della partecipazione alla società veicolo.

Rispetto a tale situazione occorre innanzitutto verificare la capacità di credito della società obiettivo in ogni momento dell’esercizio rilevando eventuali mutamenti che abbiano riflessi sulla indeducibilità degli interessi. Nel caso in cui gli eventi che determinano un mutamento della capacità di credito si verificano nel corso del periodo d’imposta, occorrerà procedere a ragguagliare la misura degli interessi passivi indeducibili. Tale ragguaglio potrà avvenire in proporzione ai soli giorni durante i quali non sussiste una capacità di credito adeguata rispetto ai finanziamenti o alle garanzie ricevute dai soci o da loro parti correlate.

La verifica della capacità di credito deve essere anche accompagnata da un altro accertamento allo scopo di stabilire se gli atti, negozi e contratti, anche di finanziamento, stipulati nonché la documentazione di fusione predisposta possano costituire elementi rivelatori di una capacità di credito sufficiente ad ottenere presso i terzi i finanziamenti attualmente erogati o garantiti dai soci uscenti.

La adeguata dimostrazione sul piano civilistico circa la capacità che la società risultante dalla fusione avrà di rimborsare non solo i finanziamenti contratti per l'acquisizione della società obiettivo, ma anche quelli già esistenti in capo a quest'ultima, dovrebbe essere sufficiente per escludere l'applicazione della disciplina della *thin capitalization*.

Tale dimostrazione non produce effetti per gli esercizi antecedenti a quello in cui l'operazione di *merger leveraged buy out* è perfezionata.

Con riguardo alla società risultante dalla fusione va osservato che nel caso di nuovi finanziamenti occorrerà procedere ad una verifica di merito e laddove la capacità di credito di tale società risultasse inferiore ai nuovi finanziamenti, le disposizioni in materia di *thin capitalization* si applicherebbero con riferimento all'ammontare di tutti i finanziamenti, posto che il mancato rispetto del limite della capacità di credito determina il venir meno dell'esimente di cui al citato art. 98, comma 2, lett. b), Tuir. (AF)

“Strumenti finanziari <<ibridi>> e patrimoni destinati”, di F. CIANI, ne Il fisco 5/2005, fasc. n. 1, pag. 1276.

L'articolo propone una sintesi del nuovo regime fiscale degli strumenti finanziari partecipativi ed in particolare di quelli emessi da non residenti basata su un'analisi delle nuove definizioni di “utile” e “partecipazione”, distinguendo tra “conferimenti” imputati a capitale (art. 2346, comma 5, c.c.) e “apporti”, non imputati a capitale (art. 2346, comma 6, c.c.). Dall'esame della normativa fiscale che sancisce l'indeducibilità di qualunque forma di indicizzazione dei rendimenti degli strumenti finanziari partecipativi e la simmetrica esclusione da imposizione degli stessi, emergono disparità di trattamento fra emissioni domestiche ed estere. A seguito del coordinamento fiscale, tutti gli apporti dotati delle medesime caratteristiche (remunerazione commisurata agli utili) ovvero i relativi rendimenti, indipendentemente dall'effettiva emissione di uno strumento finanziario destinato o meno alla circolazione, sono assimilati all'utile indeducibile per l'emittente. Il legislatore nel riformare il regime impositivo dei dividendi, ha riallineato il regime fiscale applicabile ai soci residenti IRES rispetto al regime previgente per i soci non residenti, esclusi dalla concessione del credito d'imposta. Per i dividendi di fonte internazionale, distribuiti da partecipate estere opererà il medesimo regime fiscale IRES previsto per i dividendi nazionali, detassati nella misura del 95% del loro ammontare. Secondo l'A. la neutralità dell'imposizione e la coerenza comunitaria del metodo dell'esenzione recepito dal legislatore, devono intendersi perseguiti con riferimento ai dividendi riassorbiti nel regime comunitario di imposizione dei dividendi; solo in questo caso si realizza l'auspicata simmetria fiscale tra soci residenti e non residenti nella misura in cui il reddito è tassato solo al momento della sua emersione in capo alla partecipata. (SG)

“Rappresentazione in bilancio degli effetti dell'eliminazione delle interferenze fiscali” di T. DI TANNO e M. TOGNONI, in Boll. Trib. 2004, pag. 1531.

A seguito dell'abrogazione dell'ultimo comma dell'art. 2426 cod. civ. è venuta meno la possibilità di effettuare rettifiche di valore ed accantonamenti esclusivamente in applicazione di norme tributarie. Poiché il legislatore civilistico ha ommesso di disciplinare le problematiche transitorie che derivano dall'introduzione della cennata modifica, si pongono una serie di interrogativi in ordine alla corretta rappresentazione in bilancio degli effetti del c.d. “disinquinamento” delle poste provenienti da esercizi precedenti.

Innanzitutto, è indubbio che l'abrogazione della disposizione non consente più l'esposizione in bilancio di valori sorretti da valutazioni consentite esclusivamente dalle norme tributarie e quindi obbliga ad esporre valori che corrispondano ai criteri civilistici di cui all'art. 2426 citato.

Se questa modifica di valutazioni fosse intesa come effetto dell'abrogazione di una norma speciale, ne conseguirebbe che la riclassificazione delle voci di bilancio – redatto secondo i nuovi criteri – debba operarsi esclusivamente sulle voci oggetto di rettifica e dunque quelle di stato patrimoniale. Tale operazione dovrebbe comportare nella generalità dei casi una rettifica in aumento della riserva “utili a nuovo” in contropartita alle voci dell'attivo e del passivo patrimoniale depurate dalle rettifiche tributarie. La rideterminazione delle riserve di “utili a nuovo” sarebbe legittima in quanto trae origine dall'applicazione della nuova disciplina in materia di bilancio e non si porrebbe in contrasto con le precedenti delibere di approvazione dei bilanci “inquinati”, posto che l'assemblea dei soci in effetti già conosceva il risultato d'esercizio al netto del disinquinamento essendo quest'ultimo oggetto di evidenziazione nelle note integrative ai relativi bilanci.

In contrasto con tale impostazione, si sta tuttavia affermando l'indirizzo secondo cui il disinquinamento deve essere trattato come modifica di principi contabili rispetto alla quale due sono le metodologie di contabilizzazione degli effetti:

- iscrizione a conto economico degli effetti delle variazioni dei criteri contabili (con contropartita nelle corrispondenti voci patrimoniali rettificate). Tale impostazione ammessa dai principi contabili internazionali è l'unica consentita dal Principio contabile nazionale n. 29 e ammessa dalla Consob nella comunicazione n. 99016997 dell'11 marzo 1999 con riferimento ai bilanci di società quotate;
- imputazione degli effetti delle variazioni direttamente a rettifica del patrimonio netto (sempre in contropartita alle variazioni nelle corrispondenti voci patrimoniali). Tale criterio è stato ritenuto preferibile dallo IAS n. 8 (cd. trattamento “*benchmark*” o di riferimento).

Con specifico riguardo al disinquinamento sono state fornite alcune interpretazioni:

- per Banca d'Italia (nota n. 460660 del 13 maggio 2004) l'unica impostazione ammessa è quella della imputazione delle rettifiche a conto economico;
- per l'Agenzia delle entrate (istruzioni al modello Unico 2004) lo storno delle rettifiche contabili può essere imputato a conto economico oppure portato ad incremento del patrimonio netto, senza alcuna conseguenza fiscale in entrambi i casi;
- per l'OIC (documento n. 1) è raccomandata la rilevazione degli effetti pregressi del disinquinamento a conto economico.

Rispetto alle posizioni sopra citate gli AA. rilevano come vi siano alcune incongruenze che porterebbe a concludere per l'applicabilità del trattamento *benchmark* (imputazione diretta a patrimonio delle rettifiche).

La posizione di Banca d'Italia che si basa sul principio di continuità delle situazioni patrimoniali iniziali e finali di successivi esercizi sembrerebbe riferibile esclusivamente ai soggetti che redigono il bilancio in base al D. Lgs. n. 87/1992 posto che nel codice civile non si rinviene una disposizione analoga o quanto meno altrettanto rigida.

Rispetto alla posizione dell'OIC, tra le altre, si evidenzia come l'asserita incompatibilità del metodo del *benchmark* possa essere riconsiderata anche alla luce della circostanza che il Principio contabile n. 25 in tema di ammortamenti anticipati, ha previsto la riclassifica degli ammortamenti accumulati alla fine dell'esercizio in un conto del patrimonio netto. Inoltre, la simmetria tra l'operazione di disinquinamento e le appostazioni effettuate in precedenti esercizi sembrerebbe meglio soddisfatta – in termini di chiarezza, comparabilità e continuità - con il criterio del *benchmark* che allinea il patrimonio netto risultante dai prospetti numerici dell'esercizio di disinquinamento con il patrimonio netto dei precedenti esercizi, quale emerge dai prospetti numerici e dalle relative note integrative.

Anche con riferimento alla posizione della Consob di cui sopra, si sottolinea come l'evoluzione normativa a livello comunitario che ha portato all'omologazione dello IAS 8 conferma che, allo stato attuale, il metodo *benchmark* non è incompatibile con il principio di continuità di cui alla IV Direttiva.(AF)

“Aspetti tributari relativi a un contratto di cointeressenza propria stipulato con una società non residente”, di F. PEDROTTI e G. ARIE PETRAROLI, in Boll. Trib. 2004, pag. 1715.

Il caso esaminato ha come oggetto un contratto di cointeressenza stipulato tra una società di diritto estero senza stabile organizzazione in Italia (Cointeressato) ed una società italiana, mediante il

quale la società estera, contro il corrispettivo della partecipazione ad una quota di futuri ed eventuali utili di esercizio, si assume l'obbligo di coprire una corrispondente quota delle eventuali future perdite di esercizio subite dalla società italiana (Cointeressante).

Dopo aver sommariamente descritto il contratto di cointeressenza dal punto di vista civilistico, gli AA. si occupano del trattamento fiscale del contratto in base al nuovo Tuir, giungendo ad affermare che:

- gli utili corrisposti, in forza del contratto, quale remunerazione di un apporto di capitale (o misto) in virtù dell'assimilazione ex lege agli utili da partecipazione ex art. 109, comma 9, Tuir, costituiscono un componente negativo di reddito indeducibile presso il Cointeressante e sono soggetti ad un regime impositivo di esenzione parziale in capo al Cointeressato residente nel territorio dello Stato;
- gli utili che costituiscono remunerazione di apporti diversi da quelli di capitale (o misti) ovvero gli utili corrisposti in mancanza di un apporto (come nel caso di cointeressenza propria i cui il Cointeressato si assume solo un obbligo di garanzia generica alla copertura delle perdite del Cointeressante), rappresentano un componente negativo deducibile ai fini della determinazione del reddito del Cointeressante e sono assoggettati a tassazione in capo al Cointeressato residente nel territorio dello Stato.

Si ritiene, inoltre, che il corrispettivo sia deducibile ai fini della determinazione della base imponibile Irap del Cointeressante, in quanto costo della produzione classificabile nell'art. 2425, comma 1, lett. B) del cod. civ., se il Cointeressato non effettua un apporto di capitale nell'impresa del Cointeressante ovvero effettua un apporto a titolo di prestazione di lavoro tra quelle per le quali non è ammessa la deduzione ai sensi dell'art. 11, comma 1, lett. b), del D. Lgs. n. 446 del 1997.

Quando a percepire il corrispettivo è un soggetto non residente il regime fiscale applicabile risulta essere il seguente:

- il corrispettivo costituisce reddito di capitale ex art. 44, comma 1, lett. f), del TUIR;
- in quanto reddito prodotto nel territorio dello Stato, è soggetto, all'atto del pagamento, ad una ritenuta alla fonte a titolo d'imposta del 12,5 per cento e non del 27 per cento di cui all'art. 27, comma 3, del DPR n. 600/1973 posto che tale ultima ritenuta è prevista per gli utili derivanti da contratti di associazione in partecipazione. Sebbene, poi, la relazione governativa di accompagnamento al D. Lgs. n. 344/2003 e la C.M. n. 26 del 2004 stabiliscano in via interpretativa che la disposizione si applica anche agli utili derivanti dai contratti di cointeressenza, si ritiene che comunque rientrino nel campo di applicazione della citata norma soltanto i contratti che si caratterizzano per un apporto di capitale o misto e non anche per quelli privi di apporto in cui la remunerazione deriva da un'obbligazione di garanzia per la copertura delle perdite d'esercizio.

Pertanto, il corrispettivo potrebbe non essere soggetto ad alcuna imposizione in Italia in applicazione della disposizione sugli "Altri redditi", contenuta in numerose convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni, la quale generalmente prevede che gli elementi di reddito di un residente di uno Stato contraente di qualsiasi provenienza che non sono stati trattati negli articoli precedenti della convenzione sono imponibili soltanto in questo Stato e non in quello della fonte.

L'applicazione della citata disposizione di carattere residuale troverebbe il proprio fondamento nella circostanza che al corrispettivo derivante dal contratto di cointeressenza non si applica alcuna delle altre norme delle convenzioni internazionali, ivi inclusa quella in tema di interessi. A tale ultimo riguardo, il corrispettivo non può essere assimilato ad un interesse perché esso rappresenta la remunerazione derivante da un investimento di capitale dato in prestito per il quale esiste un obbligo di restituzione in capo al prestatario. Né può condividersi l'orientamento ministeriale espresso nella Risoluzione 21 luglio 1979, prot. N. 12/721 secondo cui nell'ambito applicativo dell'art. 11 citato rientrano tutti quei proventi che costituiscono redditi di capitale ai sensi della normativa tributaria italiana, bensì soltanto quelli specificamente riconducibili nella nozione di interessi e proventi ad essi assimilati. (AF)

Prassi Amministrativa

Reddito d'impresa – Determinazione del reddito – Plusvalenze esenti – Applicazione del regime di *participation exemption* alla cessione di una partecipazione – Art. 87, comma 1, lettera d), 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 15 dicembre 2004, n. 152/E, ne Il fisco 48/2004, fasc. n. 2, pag. 17699.

La risoluzione fornisce precisazioni circa la verifica della sussistenza del requisito della commercialità di cui alla lettera d) dell'art. 87, comma 1, TUIR al fine dell'applicazione dell'Istituto della *participation exemption* alle società immobiliari.

L'esenzione della plusvalenza realizzata a seguito della cessione della partecipazione detenuta in una società immobiliare, pur sussistendo gli altri requisiti di cui all'art. 87 TUIR, è consentita solo qualora sia ceduta un'effettiva attività d'impresa che abbia per oggetto la costruzione o la vendita degli immobili e non già la mera utilizzazione passiva degli stessi.

Il legislatore ha voluto quindi escludere dal regime di *participation exemption* le partecipazioni in società la cui attività consiste nel mero godimento degli immobili intendendo per tale anche la concessione in locazione degli stessi.

Conseguentemente l'Agenzia ha affermato che la mera gestione e locazione dell'immobile rientra nell'ambito applicativo della presunzione assoluta di non commercialità dell'impresa ex lett. d) civ., anche quando l'immobile sia stato costruito dall'impresa.

Giurisprudenza

Redditi d'impresa – Direttiva cd. Società madri e figlie – Utili distribuiti tra società madre e società figlia – Società con sedi in Stati diversi – Prelievo del 5 per cento previsto dalla Convenzione sulla doppia imposizione – Costituisce ritenuta alla fonte vietata dalla direttiva – Limiti.

Corte di Giustizia CE, sez. V, 25 settembre 2003, causa C-58/01, in Riv. Dir. Trib. III, pag. 123.

Il prelievo del 5 per cento previsto dalla convenzione sulla doppia imposizione costituisce una ritenuta alla fonte sugli utili distribuiti da una società controllata alla sua società capogruppo, vietata dall'art. 5, n. 1, della direttiva 23 luglio 1990, n. 90/435/CEE, cd. madri e figlie, solo nella parte in cui colpisce i dividendi versati dalla società controllata alla sua società capogruppo con sede in un altro Stato membro. Pertanto, nella parte in cui tale prelievo colpisce il credito d'imposta, cui la distribuzione di dividendi dà diritto, tale imposizione non è una ritenuta alla fonte vietata dalla stessa direttiva.

Con nota di F. VITALE, "Corte di Giustizia, imposte dirette e i limiti della cd. "armonizzazione negativa".

Corte di Cassazione

Reddito di impresa – Norma antielusiva – Art. 10, comma 1, L. 408 de 1990 – Cessione gratuita di azioni proprie in conto sovrapprezzo azioni – Contestuale accantonamento dell'utile di esercizio a riserva straordinaria – Finalità elusiva della operazione – Sussiste.

Cass., sez. trib. 29 luglio 2004, n. 14515, in Giur. Imp. 6.04, pag.1247.

In tema di determinazione del reddito d'impresa, la facoltà di disconoscere i vantaggi tributari riconducibili a determinate operazioni è attribuita all'Amministrazione finanziaria dall'art. 10, comma 1, della L. n. 408 del 1990 (applicabile *ratione temporis*), allorché dette operazioni siano state poste in essere "senza valide ragioni economiche allo scopo esclusivo di ottenere fraudolentemente un risparmio d'imposta", sì da configurare una fattispecie elusiva ove l'elemento oggettivo è costituito dall'esistenza di fatti o atti o negozi, anche collegati tra loro e l'elemento soggettivo è costituito da valide ragioni economiche a sostegno dell'interesse che all'apparenza si

assume di perseguire; l'elemento teleologico è costituito dalla finalità di aggirare obblighi e divieti previsti dall'ordinamento tributario o di ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti. Conseguentemente, quando la cessione gratuita di azioni proprie fatta ai soci in conto sovrapprezzo azioni (che di per sé è operazione legittima in ambito societario) sia contestualmente collegata all'altra operazione costituita dall'accantonamento a riserva straordinaria di tutto l'utile di esercizio o della parte di utile pari alla cessione delle azioni, sussistono fondate ragioni per ritenere che il collegamento tra le due operazioni sia finalizzato alla distribuzione degli utili accantonati sotto la diversa forma di capitale, onde non farne assoggettare alla prescritta tassazione la distribuzione stessa.

Redditi di impresa – Crediti in sofferenza – Interessi – Deducibilità – Limite di legge – Calcolo.

Cass., sez. trib. 15 ottobre 2004, n. 20343, ne Il fisco 40/2004, fasc. n. 1, pag. 14610.

Nella vigenza del DPR 29 settembre 1973, n. 597, gli interessi sui crediti in sofferenza dovevano essere accantonati al passivo su apposito fondo distinto da quello in cui dovevano essere inseriti i crediti in sofferenza stessi, e, fino al momento in cui non fossero percepiti, non potevano essere inseriti nella base di calcolo del rapporto di proporzionalità tra redditi totali e redditi sottoposti a tassazione, prevista dall'art. 66 dello stesso decreto presidenziale (applicabile anche in materia di Irpeg) ai fini della determinazione del limite di deducibilità, in ciascun periodo di imposizione, della quota percentuale consentita dell'ammontare dei crediti in sofferenza.

REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

Dottrina

“Le istruzioni semplificano la compilazione dello schema di certificazione unica”, di M. ANDREOZZI e M. PIACENTI, in Corr. Trib. 2005, pag. 200.

Il CUD 2005 si presenta sostanzialmente simile a quello relativo all'anno precedente per quanto riguarda i punti relativi all'esposizione dei dati, fatta eccezione per alcune novità contenute nella parte relativa alle istruzioni, puntualmente evidenziate dagli A.A. nel presente articolo.

Collaborazioni a progetto

I redditi derivanti dalle collaborazioni a progetto devono essere indicati nel punto 1, atteso che trattasi di redditi assimilati per i quali è possibile fruire della deduzione per assicurare la progressività dell'imposizione.

Superbonus

Le quote di retribuzione derivanti dall'esercizio della facoltà di rinuncia dell'accredito contributivo non debbono essere comprese nei redditi evidenziati nel punto 1, bensì indicate nelle annotazioni, distinguendo la parte delle stesse che si riferisce ai contributi previdenziali a carico del datore di lavoro da quella relativa ai contributi a carico del lavoratore.

Certificazione rilasciata all'erede

Si segnala che le istruzioni precisano che il sostituto d'imposta è tenuto a predisporre distinte certificazioni all'erede a cui siano state erogate quote di TFR relative a due dipendenti deceduti e ciò al fine di tenere distinte le due posizioni che hanno generato l'indennità.

Codifica delle annotazioni

Quest'anno, per fini di semplificazione, le informazioni obbligatorie sono state elencate e codificate nell'apposita tabella B contenuta alla fine delle istruzioni per il datore di lavoro.

Al riguardo viene segnalato che detta tabella contiene un codice residuale 99 che deve essere utilizzato come codifica di ulteriori informazioni da fornire obbligatoriamente al dipendente.

No tax area

Si segnala che le istruzioni non richiedono più di distinguere nelle annotazioni la parte riferibile alla deduzione fissa di 3000 euro da quella variabile di 4.500 o 4000 euro.

Riscatto di posizione individuale maturata presso il fondo pensione complementare

L'erogazione in forma capitale di una prestazione pensionistica integrativa a seguito del riscatto esercitato per motivi diversi dal pensionamento, dalla cessazione del rapporto di lavoro per mobilità o per altre cause non dipendenti dalla volontà delle parti, è assoggettata a tassazione ordinaria relativamente al montante della prestazione maturato dal 1 gennaio 2001.

La parte della prestazione da assoggettare a tassazione ordinaria deve essere indicata nel punto 1 della certificazione.

Viene segnalato come la fattispecie assuma connotati particolari laddove negli anni precedenti siano state erogate anticipazioni di capitale comprensive di quote maturate dal 1 gennaio 2001.

In questi casi il sostituto d'imposta è tenuto a distinguere il montante della prestazione maturata fino al 2000 da assoggettare a tassazione separata, da quello maturato successivamente (da assoggettare a tassazione ordinaria), potendo scomputare dalle ritenute dovute su quest'ultimo l'eccedenza di ritenute operate negli anni precedenti sulle anticipazioni assoggettate a tassazione separata. (EM)

“Interessi per ritardato pagamento del trattamento di fine rapporto”, di F. PETRUCCI, in Corr. Trib. 2005, pag. 37.

Il diritto al pagamento del TFR matura alla cessazione del rapporto di lavoro ed a tale data deve essere pagato tutto il TFR maturato. Qualora il pagamento avvenga in ritardo, il datore di lavoro è tenuto comunque al pagamento di interessi e rivalutazione con decorrenza dalla cessazione del rapporto.

A tal riguardo viene segnalata la sentenza della corte di Cassazione n.11178 del 2004 che ha affermato che gli interessi su somme costituenti crediti di lavoro costituiscono componente del credito originario e, come tali, vanno assoggettati allo stesso trattamento disposto per quest'ultimo. Ciò vale anche per gli interessi spettanti per il ritardato pagamento del TFR - interessi dovuti per il solo fatto del ritardo, imputabile o meno che sia a colpa del datore di lavoro, rispetto alla maturazione del diritto - , che vanno ricompresi, secondo l'Amministrazione, tra le cd. “altre indennità e somme”, rimanendo soggetti alla medesima aliquota applicata al TFR.

Dato che la riforma del regime fiscale delle indennità di fine rapporto non ha innovato la materia delle cd “altre indennità e somme”, l'A. ritiene che siano sempre valide le precisazioni fornite a suo tempo dall'Amministrazione finanziaria e che quindi torni applicabile nei loro confronti il nuovo regime impositivo entrato in vigore il 1 gennaio 2001, che prevede, tra l'altro, la riliquidazione dell'imposta da parte degli Uffici finanziari.

A tal proposito l'A. afferma – richiedendone peraltro una conferma al del ministero - che solamente la percentuale degli interessi corrisposti a fronte del TFR maturato dal 1 gennaio 2001 dovrebbe essere soggetta alla riliquidazione, mentre quella corrisposta a fronte di TFR afferente ad un rapporto di lavoro cessato entro il 2000 non dovrebbe a, al contrario, esserne soggetta.(EM)

“L'indennità sostitutiva del diritto al riposo settimanale”, di F. PETRUCCI, in Corr. Trib. 2005, pag. 620.

E' opinione ormai costante che lo svolgimento di una prestazione di lavoro svolta in violazione di norme imperative poste a tutela del lavoratore, quale ad esempio quella del diritto al riposo settimanale, dia ugualmente diritto alla retribuzione, ovviamente sostitutiva di quella contrattuale, trattandosi di prestazione non certo estranea alla causa del rapporto di lavoro.

Da tale impostazione si è così giunti alla conclusione che “ il diritto alla retribuzione, pur non avendo giuridica derivazione contrattuale, a causa della nullità dei relativi patti, non perde per questo la sua sostanziale funzione retributiva”.

Anche la Corte di cassazione ha riconosciuto natura retributiva all'indennità per mancato riposo settimanale e vista la costantemente riaffermata natura onnicomprensiva del concetto di reddito,

ne ha sostenuto l'imponibilità, anche in considerazione del fatto che la legge tributaria non contempla come causa di esclusione dell'imposizione l'esecuzione di una prestazione lavorativa *contra legem*.

A conferma di quanto sostenuto, l'A. ricorda come già nel 1997 (C.M.n. 326/E) l'Amministrazione si era preoccupata di affermare come anche i redditi di lavoro derivanti da attività illecite rientrassero nel concetto di reddito ai fini fiscali.(EM)

“Stock options ai dipendenti, valore iniziale e operazioni straordinarie”, di G. STANCATI, A PERRI e F. CROVATO, in Dial. Dir. Trib. 2004, pag. 1517.

Con riferimento alle clausole di adeguamento dei piani di *stock option* in dipendenza di operazioni straordinarie, quali la fusione e la scissione, aventi natura “successoria” e incidenti sulla composizione del capitale sociale, si pone il problema se, ai fini dell'applicazione dell'art. 51, comma 2, lett. *g-bis*, del TUIR, ciò possa configurare una “nuova” offerta e se, in ogni caso, si debba operare un “nuovo” confronto tra prezzo di esercizio e valore normale.

Al riguardo, viene osservato che:

??salvi i casi in cui il soggetto che ha attribuito il diritto di acquisto delle azioni, o quello che ad esso subentra, si obblighi ulteriormente, e quindi con oneri aggiuntivi rispetto ai patti originari, l'individuazione dopo l'operazione straordinaria di nuovi elementi per l'esercizio dell'opzione, secondo principi di equivalenza economica, costituisce semplicemente una diversa modalità di adempimento - e, più propriamente, l'esatto adempimento - dell'obbligo pattiziamente assunto dal datore di lavoro al momento dell'attribuzione del diritto di opzione, che, in quanto tale, non può configurare novazione dell'offerta;

??dalla permanenza della originaria data di offerta nel mutato assetto societario scaturisce che, se i nuovi parametri dell'opzione altro non sono che il diverso (ma naturale ed esatto) adempimento dell'obbligazione originariamente assunta, ove la stessa sia stata formulata sin dall'inizio in termini tali da soddisfare la norma agevolativa, anche le condizioni sostitutive automaticamente la soddisfano e, pertanto, nessun nuovo confronto deve essere operato tra valore normale e prezzo di esercizio;

??tale impostazione, che può apparire in contrasto con la più rigida lettura della lett. *g-bis* dell'art. 51 del TUIR che traspare dalla Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 265/2002, salvaguarda di fatto le preoccupazioni ministeriali, giacchè nelle ipotesi in esame non si ha riguardo a modifiche unilaterali e volontarie dei piani che, attraverso interventi di *repricing* modifichino il prezzo di esercizio per renderlo più appetibile rispetto a mutati scenari di *business*, quanto piuttosto a una fattispecie di tutela di una posizione di “equivalenza” di cui sia la legge che il mercato (attraverso la previsione del concambio) riconoscono la necessità.(PT)

Prassi Amministrativa

IRPEF – Redditi di lavoro dipendente – Azioni assegnate a i lavoratori dipendenti – Benefici fiscali ex art. 51, comma 2, lett. g), e comma 2-bis, del TUIR.

Ris. Agenzia delle Entrate 12 ottobre 2004, n. 129/E, in Boll. Trib. 2004, pag. 1481.

Nel caso sottoposto all'Amministrazione il piano di azionariato diffuso, in forza di norme inderogabili vigenti nell'ordinamento della casa madre emittente, esclude i dipendenti privi di una anzianità di servizio minima (3 mesi).

L'Agenzia ha chiarito innanzitutto che affinché il valore delle azioni oggetto di assegnazione non costituisca reddito imponibile per il dipendente che le riceve debbono essere rispettate una serie di

condizioni imposte dal legislatore fra le quali quella per cui le azioni debbano essere offerte alla generalità dei dipendenti.

La predetta condizione è volta a garantire la partecipazione di tutti i dipendenti della società al cd "azionariato popolare" evitando così disparità di trattamento tra i lavoratori.

L'Agenzia ritiene che l'esclusione dal piano di azionariato dei soli dipendenti in servizio da meno di tre mesi presso la società, non realizzi una effettiva disparità di trattamento tra i lavoratori e che il lasso di tempo estremamente breve preso in considerazione dal piano quale condizione di accesso sia volto invece a garantire un effettivo inserimento funzionale del lavoratore nell'azienda. Tutto ciò premesso l'Agenzia ritiene pienamente soddisfatta la condizione posta dal legislatore e quindi applicabile nella fattispecie in esame l'agevolazione per l'azionariato popolare dei dipendenti.

IRPEF – Reddito di lavoro dipendente – Indennità di disponibilità – Imponibilità

Parere Agenzia delle Entrate, Dir. Reg. della Toscana 28 ottobre 2004, n. 2004/32340/C2, in Corr. Trib. 2004, pag. 3834.

L'indennità di disponibilità rappresenta il corrispettivo dell'obbligo del lavoratore di restare a disposizione del datore di lavoro in attesa di essere impiegato e quindi è, come tale, riconducibile nel concetto di reddito di lavoro dipendente che comprende tutte le somme in genere e a qualunque titolo percepite nel periodo d'imposta in relazione al rapporto di lavoro; conseguentemente l'Agenzia ritiene che tale indennità costituisca base imponibile ai fini della ritenuta alla fonte.

IRPEF – Redditi di lavoro dipendente e assimilati – Prestazioni pensionistiche corrisposte ai dipendenti degli enti creditizi di cui al D.Lgs. n. 357/1990 – Sono qualificate come prestazioni di previdenza complementare ai sensi dell'art. 50, comma 1, lett. H-bis), del TUIR – Assoggettabilità ai sensi dell'art. 52 del TUIR nella misura dell'87,5 per cento dell'ammontare corrisposto.

Ris. Agenzia delle Entrate 16 novembre 2004, n. 136/E, in Boll. Trib. 2004, pag. 1649.

Le prestazioni pensionistiche corrisposte dai relativi fondi ai dipendenti degli enti creditizi, limitatamente alla quota di trattamento posta a carico di tali fondi, rappresentano prestazioni di previdenza complementare ai sensi dell'art. 50, comma 1, lett. h-bis, TUIR. Le prestazioni in corso di erogazione all'1 gennaio 2001 sono assoggettate all'imposta sui redditi ai sensi dell'art. 52 dello stesso TUIR, nella misura dell' 87,50% dell'ammontare corrisposto.

Redditi di lavoro dipendente – Determinazione del reddito – Rilevanza della pausa pranzo ai fini del trattamento tributario dei buoni pasto – Art. 51, comma 2, lettera c), del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

Ris. Agenzia delle Entrate, 15 dicembre 2004, n. 153/E, ne Il fisco 48/2004, fasc. n. 2, pag. 17701.

I buoni pasto corrisposti dal datore di lavoro ai propri dipendenti nell'ipotesi in cui l'orario di lavoro non preveda una pausa pranzo non concretizzano una prestazione sostitutiva del servizio di vitto e conseguentemente concorrono, quali compensi in natura, alla formazione del reddito di lavoro dipendente e alla base imponibile contributiva.

Imposte sui redditi – Fondi pensione – Fondo di previdenza complementare per i dirigenti – Applicazione del D.Lgs. 21 aprile 1993, n. 124 – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.

Ris. Agenzia delle Entrate, 18 gennaio 2005, n. 8/E, ne Il fisco 5/2005, fasc. n. 2, pag. 1491.

In risposta ad un'istanza di interpello presentata da un Fondo pensione, l'Agenzia delle Entrate ha affrontato la questione della natura e del regime fiscale dei rendimenti finanziari maturati presso il fondo medesimo, successivamente alla data di perfezionamento del diritto di accesso alle prestazioni, nel caso di proroga del termine (da sei mesi a due anni) entro il quale esercitare l'opzione tra prestazione in capitale e prestazione in rendita, effettuate a seguito di modifica statutaria e regolamentare. L'Agenzia delle Entrate, dopo aver rilevato la potenziale incompatibilità della modifica statutaria con la disciplina del D.Lgs. n. 124/193, ha affermato che, anche se nel più ampio termine proposto non verrebbero versati ulteriori contributi, i rendimenti che continuano a maturare in capo all'iscritto dovranno essere sottoposti al regime proprio dei redditi di capitale con tassazione ad aliquota ordinaria, non potendosi estendere la finalità previdenziale ai rendimenti di natura prettamente finanziaria che siano erogati dal fondo pensione successivamente alla data di maturazione del diritto alla prestazione.

In senso difforme si è espressa Assoprevidenza (cfr. Circ. n. 10 del 22 marzo 2005), con argomenti che si condividono contestando sia la pretesa irregolarità della disciplina regolamentare del Fondo, sia la possibilità di scindere la prestazione previdenziale, nel senso di ipotizzare una autonomia dei redditi maturati successivamente alla data in cui sarebbe sorto il diritto alla prestazione.

E' quindi auspicabile che il ministero riveda il proprio orientamento.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Reddito di lavoro dipendente – Demansionamento – E' inadempimento contrattuale. Indennità a titolo di risarcimento danni – Risoluzione consensuale del rapporto – Imponibilità delle somme – Tassazione separata – Conseguenze.

Cass., sez. trib. 17 febbraio 2004, n. 3082, in Giur. Imp. 3/2004, pag. 582.

Il "demansionamento" del lavoratore da parte del datore di lavoro costituisce inadempimento contrattuale e determina, oltre all'obbligo di corrispondere le retribuzioni dovute, l'obbligo del risarcimento del danno da dequalificazione professionale. Tale danno (detto anche danno professionale) può assumere aspetti diversi in quanto può consistere sia nel danno patrimoniale derivante dall'impoverimento della capacità professionale acquisita dal lavoratore e dalla mancata acquisizione di una maggiore capacità, sia nel pregiudizio subito per perdita di *chances* ossia di ulteriori possibilità di guadagno, sia in una lesione del diritto del lavoratore all'integrità fisica o, più generale, alla salute ovvero all'immagine o alla vita di relazione.

E' compito del giudice di merito – le cui valutazioni, se sorrette da congrua motivazione, sono incensurabili in sede di legittimità – accertare se in concreto il suddetto danno sussiste, individuarne la specie e determinarne l'ammontare eventualmente procedendo anche ad una liquidazione in via equitativa.

Circa la tassabilità delle indennità corrisposte al lavoratore a titolo di risarcimento danni, l'art. 32, comma 1, lett. a), D.L. n. 41 del 1995 ha previsto l'assoggettamento ad IRPEF, a tassazione separata, di ogni somma e valore comunque percepiti anche se a titolo risarcitorio a seguito di provvedimenti dell'autorità giudiziaria o di transazioni relativi alla risoluzione del rapporto di lavoro.

Conseguentemente le somme erogate ad un dipendente in caso di risoluzione anticipata consensuale del rapporto di lavoro, realizzate entrambe tali circostanze nella vigenza dell'art. 32 citato, erano comunque tassabili.

Redditi di lavoro dipendente – Somme spettanti per crediti di lavoro – Interessi ex art. 429, comma 3 c.p.c. – Imponibilità come redditi di lavoro.

Cass., sez. trib. 29 marzo 2004, n. 6241, in Dir. Prat. Trib. 5/2004, II, pag. 1402.

In base all'art. 1, comma 1, del D.L. 30 dicembre 1993, n. 557, convertito, con modificazioni, nella L. 26 febbraio 1994, n. 133 (che ha modificato l'art. 6 del DPR 22 dicembre 1986, n. 917, stabilendo che gli interessi moratori e gli interessi per dilazione di pagamento costituiscono redditi della stessa categoria di quelli da cui derivano i crediti su cui tali interessi sono maturati), gli interessi su somme spettanti per crediti di lavoro, ai sensi dell'art. 429, comma 3, del codice di procedura civile, costituiscono anch'essi redditi di lavoro dipendente, come tali tassabili (pronuncia relativa alle somme dovute a titolo di interessi e di rivalutazione monetaria a seguito di riliquidazione del trattamento di fine rapporto).

Redditi di lavoro dipendente – Ritenute d'acconto – Indennità sostitutiva per ferie non godute – Importo corrisposto per svalutazione monetaria – Applicabilità.

Cass., sez. trib. 29 marzo 2004, n. 6246, in Dir. Prat. Trib. 5/2004, II, pag. 1402.

La rivalutazione monetaria, rappresentando una componente essenziale del credito cui accede, ha la sua medesima natura ed è pertanto soggetta ad identica imposizione, alla luce dell'art. 6, comma 2, del DPR 22 dicembre 1986, n. 917. Ne consegue che l'importo corrisposto per svalutazione monetaria sull'indennità sostitutiva di ferie non godute, trovando anch'essa titolo immediato e diretto nel rapporto di lavoro, è soggetto alla ritenuta d'acconto di cui all'art. 23 del DPR 29 settembre 1973, n. 600.

Reddito di lavoro dipendente – Indennità di mancato preavviso – Interessi – Liquidazione ante 30 dicembre 1993 – Non imponibilità – Rivalutazione monetaria – Imponibilità.

Cass., sez. trib. 29 marzo 2004, n. 6252, in Giur. Imp. 4-5/2004, pag. 841.

L'art. 6, comma 2, del TUIR, nella formulazione in vigore prima delle modifiche apportate dall'art. 1, comma 1, lett. a), del D.L. n. 557 del 1993, prevedeva l'imponibilità dei soli "proventi conseguiti in sostituzione di redditi", senza nulla disporre con riguardo ai relativi interessi. Ne consegue l'illegittimità del prelievo fiscale operato sulla somma corrisposta a titolo di interessi per il ritardato pagamento dell'indennità di preavviso antecedentemente il 30 dicembre 1993, data di entrata in vigore del citato D.L. n. 557 del 1993.

La somma corrisposta a titolo di rivalutazione monetaria per ritardato pagamento dell'indennità di preavviso non ha natura risarcitoria, ma retributiva, in quanto rappresenta una componente del credito originario che deriva dal rapporto di lavoro e, come tale, costituisce reddito imponibile agli effetti dell'IRPEF.

Reddito di lavoro dipendente – Somme risultanti dalla capitalizzazione di pensioni – Criteri di determinazione dell'aliquota.

Cass., sez. trib. 26 aprile 2004, n. 7940, in Giur. Imp. 4-5/2004, pag. 860.

Ai sensi dell'art. 17, comma 2, del TUIR (art. 19, comma 2, nell'attuale formulazione del TUIR) le somme risultanti dalla capitalizzazione di pensioni sono imponibili con l'aliquota determinata agli effetti del comma 1, e cioè o vi è coincidenza tra i periodi di maturazione, con la medesima aliquota applicabile al trattamento di fine rapporto. In caso diverso, la norma sancisce, ai fini della determinazione dell'aliquota per la tassazione delle somme di cui trattasi, l'applicabilità dello stesso criterio utilizzato per la tassazione separata del TFR, ossia quello del riferimento al numero degli anni preso a base di commisurazione, e non la recezione dell'aliquota applicata dal TFR.

Ne deriva che, nell'ipotesi di percezione di due trattamenti di fine rapporto e di un'unica liquidazione in capitale di quota di pensione, sull'ammontare di detta quota va applicata l'aliquota determinata con i criteri di cui al comma 1, art. 17 e con riferimento al periodo di lavoro complessivamente considerato, escludendo l'applicazione di un distinto regime tributario per quote di capitale proporzionali ai periodi di lavoro.

Redditi di lavoro dipendente – Interessi legali percepiti da lavoratore licenziato per la indennità di mancato preavviso successivamente all'entrata in vigore del D.L. 557/1993 – Imponibilità – Sussiste.

Cass., sez. trib. 11 giugno 2004, n. 11178, in Boll. Trib. 2004, pag. 1760.

Gli interessi su crediti da lavoro sono sempre soggetti ad IRPEF, a decorrere dalla entrata in vigore dell'articolo 1, D.L. 30 dicembre 1993, n. 557/1193, convertito con modificazioni nella legge 26 febbraio 1994, n. 133/1994, a prescindere dalla loro qualificazione. La novella apportata all'articolo 46 del TUIR (attuale articolo 49) dal D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 314/1997 non ha natura innovativa, ma meramente confermativa della disciplina precedente.

Redditi di lavoro dipendente – Risarcimento del danno biologico – Riconoscimento giudiziale – Natura risarcitoria, non destinata a sostituire la perdita di un reddito – Intassabilità.

Cass., sez. trib. 11 giugno 2004, n. 11186, ne Il fisco 1/2005, fasc. n. 1, pag. 137

Le somme percepite a titolo di risarcimento del danno biologico destinate, come riconosciuto dal giudice del merito con valutazione non censurabile in sede di legittimità, non a ripianare la perdita di un reddito bensì alla ristorazione di un danno emergente non possono ritenersi soggette ad Irpef poiché tali proventi sicuramente non sono tassabili ai sensi dell'art. 6, comma 2, del TUIR.

Reddito di lavoro dipendente – Incentivo all'esodo – Regime transitorio – Erogazione delle somme successiva al 1° gennaio 1998 – Determinazione dell'aliquota applicabile – Nuovo regime – Applicabilità.

Cass., sez. trib. 23 luglio 2004, n. 13866, in Giur. Imp. 6.04, pag. 1243.

Fermo restando il criterio di determinazione della misura dell'aliquota applicabile alle somme percepite da un lavoratore dipendente a titolo di incentivazione all'esodo, criterio che fa riferimento all'anno in cui è sorto il diritto alla percezione delle stesse, le modalità con le quali tale aliquota viene in concreto applicata devono essere desunte dalla disciplina vigente in materia al momento in cui tali somme vengono liquidate: ne deriva che la riduzione a metà dell'aliquota rispetto a quella applicata al trattamento di fine rapporto, disposta, con riguardo alle somme corrisposte per incentivare l'esodo, dall'art. 17, comma 4bis, del TUIR, con decorrenza dal 1° gennaio 1998, risulta applicabile a tutte le somme liquidate successivamente a tale data, anche se corrisposte in relazione a rapporti cessati anteriormente.

Redditi di lavoro dipendente – Incentivi all'esodo – Riduzione delle aliquote alla metà – Rapporti di lavoro cessati prima della vigenza della norma – Inapplicabilità – Pagamento successivo – Irrilevanza.

Cass., sez. trib. 28 luglio 2004, n. 14204, in Corr. Trib. 40/2004, pag. 3164.

In caso di risoluzione anticipata di un rapporto di lavoro subordinato intervenuta nel periodo anteriore al 1° gennaio 1998 (data di entrata in vigore del D.Lgs. n. 314/1997), con erogazione soltanto nel periodo successivo della relativa indennità di incentivo all'esodo, la normativa applicabile ai fini della determinazione dell'aliquota IRPEF è quella in vigore prima di quella data di riferimento, e non quella successiva, in quanto, anche nella formulazione allora vigente, l'art. 17 (ora art. 19), comma 1, del TUIR faceva espresso riferimento, ai fini della determinazione dell'aliquota, all'anno in cui è sorto il diritto alla percezione.

Va escluso, perciò, che il prestatore di lavoro subordinato cui sia stata riconosciuta un'indennità di incentivo all'esodo a completamento della liquidazione prima della data di riferimento del 1° gennaio 1998, ma che abbia percepito la somma soltanto successivamente, abbia diritto alla riduzione alla metà dell'aliquota, prevista dal D.Lgs. n. 314/1997.

Redditi di lavoro dipendente – Lavoro prestato anteriormente alla data di entrata in vigore della legge n. 297/1982 – TFR – Reddito di riferimento – E' un dodicesimo delle somme percepite con carattere continuativo.

Cass., sez. trib. 29 luglio 2004, n. 14522, in Boll. Trib. 2005, pag. 148.

In tema di Irpef l'articolo 14, comma 3, del DPR 29 settembre 1973, n. 597 nel testo previgente all'art. 2 della legge 26 settembre 1985, n. 482, ai sensi del quale "se per il lavoro prestato anteriormente alla data di entrata in vigore della legge 29 maggio 1982, n. 297, il trattamento di fine rapporto risulta calcolato in misura superiore ad una mensilità della retribuzione annua per ogni anno preso a base di commisurazione, ai fini della determinazione dell'aliquota, ai sensi del primo comma non si tiene conto dell'eccedenza" va interpretato nel senso che, con la locuzione "mensilità della retribuzione annua", il legislatore si è riferito ad una quota pari ad una mensilità, vale a dire ad un dodicesimo dell'intera retribuzione globale di fatto percepita nell'anno e non semplicemente ad una mensilità della paga base riferita a un mese di prestazione. Ne consegue che ogni elemento retributivo aggiuntivo di carattere continuativo (come le quote di tredicesima e quattordicesima mensilità) va inserito nella base di calcolo ai fini della determinazione dell'aliquota applicabile.

Reddito di lavoro dipendente – Incentivo all'esodo – Natura di erogazione liberale – Esclusione – Imponibilità – Conseguenze.

Cass., sez. trib. 12 agosto 2004, n. 15660, in Giur. Imp. 6.04, pag. 1255.

Le somme corrisposte dal datore di lavoro al lavoratore, in aggiunta al trattamento di fine rapporto a questi spettante, come incentivo alle dimissioni anticipate (cosiddetto "incentivo all'esodo") non hanno natura liberale né eccezionale, ma costituiscono reddito imponibile da lavoro dipendente in quanto predeterminate al fine di sollecitare e remunerare il consenso del lavoratore alla risoluzione anticipata del rapporto di lavoro.

Redditi di lavoro dipendente – Contribuente non residente – Proventi soggetti a tassazione separata – Esclusione dalla base imponibile ex art. 3, comma 3, lettera c), del DPR 22 dicembre 1986, n. 917 – Non sussiste.

Cass., sez. trib. 19 agosto 2004, n. 16233, ne Il fisco 38/2004, fasc. n. 1, pag. 14050.

L'esenzione prevista dall'art. 3 del DPR n. 917 del 1986 non opera rispetto ai redditi assoggettati a tassazione separata in quanto essi sono per altro verso esclusi dalla determinazione del reddito complessivo del contribuente.

Lavoro dipendente – Indennità per licenziamento ingiustificato prevista dal CCNL per i dirigenti d'azienda – Tassazione separata e ritenuta d'acconto – Soggezione.

Cass., sez. trib. 1 settembre 2004, n. 17630, ne Il fisco 37/2004, fasc. n. 1, pag. 13704.

L'indennità prevista dal contratto collettivo dei dirigenti di aziende industriali per l'ipotesi di licenziamento ingiustificato o di recesso per giusta causa non è, anche nel regime successivo al D.L. n. 41/1995 (convertito in L. n. 85/1995), assoggettata a tassazione separata ed a ritenuta d'acconto solo quando il giudice di merito ritenga con adeguata motivazione che la indennità stessa non viene erogata in sostituzione di redditi, o in funzione risarcitoria della perdita di redditi, ma per altre e diverse ragioni, quali "l'illegittima perdita di prestigio e di *chances* professionali per il dipendente".

Redditi di lavoro dipendente – TFR liquidato in buoni postali fruttiferi accantonati dal datore di lavoro – Assoggettamento a ritenuta, ai sensi degli artt. 16 e 17 del DPR 22 dicembre 1986, n. 917.

Cass., sez. trib. 12 novembre 2004, n. 21508, ne Il fisco 1/2005, fasc. n. 1, pag. 138.

Ove il datore di lavoro corrisponda al lavoratore una parte del trattamento di fine rapporto accantonato nel corso degli anni in buoni postali fruttiferi acquistati con tali accantonamenti con i relativi interessi, tale erogazione ha la stessa natura dell'indennità di fine rapporto, e quindi è soggetta a ritenuta Irpef, secondo il regime tributario dettato per tali indennità dagli artt. 16 e 17 del DPR 22 dicembre 1986, n. 917.

REDDITI FONDIARI

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Redditi fondiari – Immobili di interesse storico e artistico – Tassazione in ogni caso sulla base della tariffa catastale – Canone di locazione – Irrilevanza.

Contratto di locazione c.d. condizionato ex lege n. 431 del 1998 – Facoltà per il contribuente di optare per il canone detassato di cui alla citata legge n. 431 del 1998.

Cass., sez. trib. 14 gennaio 2004, n. 368, in Boll. Trib. 2004, pag. 1502.

E' inappagante la motivazione della sentenza di merito che fonda acriticamente la propria adesione alla tesi dell'Amministrazione finanziaria sul giudizio espresso in una Circolare della stessa Amministrazione, senza uno specifico esame della norma da applicarsi.

L'art. 11 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, al secondo comma, stabilisce che "in ogni caso il reddito degli immobili riconosciuti di interesse storico e artistico ai sensi della legge 1°giugno 1939, n. 1089, è determinato mediante l'applicazione della minore fra le tariffe d'estimo previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale è collocato il fabbricato" e, al riguardo, deve ritenersi che la formulazione di tale norma – che non fa alcun riferimento alla rilevanza dei canoni di locazione – non consenta il superamento del significato dell'inciso "in ogni caso", quale espressione dell'intento del legislatore di sottoporre quei particolari fabbricati all'unico criterio della considerazione della rendita catastale, a prescindere dall'eventuale maggiore reddito locativo, dovendo ritenersi che tale particolare disciplina relativa agli immobili vincolati perché d'interesse storico o artistico, sia giustificata dalla necessità di agevolare i proprietari di quegli immobili per la incidenza dei costi di conservazione e manutenzione degli stessi.

In tema di determinazione del reddito degli immobili riconosciuti di interesse storico e artistico ai sensi della legge 1°giugno 1939, n. 1089, la disciplina contenuta nell'art. 11, comma 2, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, continua ad applicarsi a tutti gli immobili vincolati, perché di interesse storico ed artistico, salva la possibilità secondo cui, se il contratto di locazione sia stato adottato in regime c.d. condizionato ai sensi dell'art. 8 della legge 9 dicembre 1998, n. 431, e la applicazione della rendita catastale risulti meno favorevole per il contribuente, lo stesso potrà alternativamente optare per il canone detassato del 30 per cento di cui alla citata legge n. 431 del 1998, che ha sostanzialmente ribadito il "favor" del legislatore per i proprietari degli immobili in questione, stanti gli oneri di conservazione.

RISCOSSIONE

Dottrina

“Il termine di notifica della cartella di pagamento”, di F. GHISELLI e M. PICONE, in Boll. Trib. 2004, pag. 1458.

Prima di entrare nel merito della problematica concernente il termine di notifica della cartella di pagamento, gli AA. riassumono le diverse fasi dell'attività di riscossione ed in particolare di quella di formazione del ruolo da parte dell'ufficio o ente impositore e quella, successiva, di esecuzione e consegna del ruolo all'agente della riscossione.

Al riguardo vengono analizzate: la natura del ruolo, i meccanismi di riscossione che si instaurano in relazione alla natura del ruolo, i termini di decadenza per l'iscrizione a ruolo da parte dell'ente impositore ex art. 17 del D.P.R. n. 602/1973, i termini di consegna del ruolo al concessionario (derivanti dal combinato disposto del citato art. 17 e dell'art. 43, comma 1, del D.P.R. n. 600/1973 in base alla sentenza della Corte di Cassazione, sez. tributaria, 11.3-5.10.2004, n. 19865).

Quindi, in merito alla cartella di pagamento si analizzano in primis il contenuto e gli elementi essenziali che tale atto deve avere in base al D.M. 28 giugno 1999, per passare, poi, all'esame della fase di riscossione rappresentata dalla notifica della cartella al contribuente.

Soltanto con la notificazione sorge la presunzione legale di conoscenza del procedimento da parte del contribuente interessato e questa, quale atto recettizio, solo con la notifica raggiunge l'effetto che le è proprio, alias l'esigibilità del debito tributario, garantendo la certezza del diritto.

Permangono tuttavia problemi in merito alla individuazione del termine di decadenza entro il quale il concessionario sia legittimato a notificare la cartella di pagamento al contribuente.

A seguito degli interventi da parte del legislatore, per l'art. 25 del D.P.R. n. 602/1973, si è venuta configurando una situazione nella quale (per i ruoli consegnati al Concessionario dal 9 giugno 2001 in poi) è mancato un termine certo e determinato, entro il quale notificare la pretesa impositiva al contribuente, che si è così trovato indefinitamente esposto alla stessa. Ciò ha determinato una situazione di incertezza nell'azione dell'Amministrazione finanziaria, scarsamente conciliabile con la salvaguardia degli interessi erariali e delle garanzie dei contribuenti.

Al fine di sanare tale lacuna è intervenuta, da ultimo, la Legge 30 dicembre 2004, n. 311 (Legge Finanziaria per il 2005) che all'art. 1, comma 417, reintroduce all'art. 25 sopra citato il termine entro il quale deve avvenire la notifica della cartella di pagamento da parte del concessionario. Tale termine è stabilito, a pena di decadenza, nell'ultimo giorno del dodicesimo mese successivo a quello di consegna del ruolo, ovvero entro l'ultimo giorno del sesto mese successivo alla consegna se la cartella è relativa ad un ruolo straordinario.

La nuova disposizione si applica con riferimento ai ruoli resi esecutivi successivamente al 1° luglio 2005. (AF)

Prassi Amministrativa

Imposta sostitutiva – Riscossione – Sottoscrizione di quote di organismi di investimento collettivo del risparmio italiani da parte di non residenti – Istanza di rimborso d'imposta – Art. 9 del D.Lgs. 21 novembre 1997, n. 461 – Requisiti – Istanza di interpello – Art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.

Ris. Agenzia delle Entrate 15 dicembre 2004, n. 155/E, ne Il fisco 1/2005, fasc. n. 2, pag. 294.

I soggetti residenti in Paesi appartenenti alla cosiddetta *white list*, che conseguono proventi derivanti dalla partecipazione ad organismi di investimento collettivo del risparmio italiani, hanno diritto al rimborso dell'imposta sostitutiva assolta a monte dallo stesso organismo.

A tal fine i soggetti non residenti devono presentare, in aggiunta all'istanza di rimborso, una attestazione dell'Autorità fiscale competente dello Stato di residenza da cui risulti la residenza in tale Stato, o alternativamente dall'1 gennaio 2002, un'autocertificazione che attesti la sussistenza delle condizioni per ottenere il rimborso.

L'Agenzia delle Entrate precisa che l'attestazione dell'Autorità fiscale o l'autocertificazione devono essere presentate al momento del deposito delle quote.

Giurisprudenza

Consiglio di Stato

Riscossione – Fermo amministrativo dei beni mobili del debitore – Annullamento e risarcimento del danno – Giurisdizione amministrativa – Competenza.

Consiglio di Stato, sez. V, 27 settembre 2004, n. 4356, ne Il fisco 38/2004, fasc. . 1, pag. 14057.

Si deve disporre la sospensiva della sentenza del TAR che abbia annullato il provvedimento di fermo amministrativo di un autoveicolo, disposto, sulla base di cartella esattoriale relativa ad un debito tributario, dall'esattore in forza dell'art. 86, comma 1, del DPR 29 settembre 1973, n. 602, come modificato dall'art. 1, comma 2, lett. q), del D.Lgs. 27 aprile 2001, n. 193, ed abbia nel contempo condannato l'esattore stesso al risarcimento del danno, considerato che i motivi di appello, incentrati sul difetto di giurisdizione del G.A. appaiono meritevoli di considerazione sotto il duplice profilo della inerenza della questione alla materia tributaria, e dell'intervenuta decisione della Corte Costituzionale in tema di giurisdizione sui servizi.

Tribunali e Corti d'appello

Riscossione – Fermo dei beni mobili registrati disposto dall'esattore – Impugnazione – Giurisdizione amministrativa – Sussiste – Risarcimento del danno – Consegue.

Trib. amm. reg. della Puglia, sez. I, 26 maggio 2004, n. 2331, ne Il fisco 38/2004, fasc. n. 1, pag. 14057.

Sussiste la giurisdizione del giudice amministrativo sul ricorso per l'annullamento del provvedimento del fermo dei beni registrati disposto dall'esattore ex art. 86 del DPR 29 settembre 1973, n. 602, come modificato dall'art. 1, comma 1, lettera q) del D.Lgs. 27 aprile 2001, n. 193, nonché sulla domanda di risarcimento dei danni conseguenti, in quanto la materia rientra nella sfera della giurisdizione amministrativa esclusiva ex art. 33 del D.Lgs. 31 marzo 1998, n. 80, come sostituito dall'art. 7 della L. 21 luglio 2000, n. 205 relativa alla materia dei pubblici servizi.

Corte di Cassazione

Riscossione – Impugnazione della cartella di pagamento e del ruolo – Va proposta contro l'Amministrazione finanziaria per motivi attinenti alla debenza del tributo e contro il Concessionario della riscossione per vizi propri dell'atto o del procedimento esecutivo.

Concessionario della riscossione – E' parte del processo solo quando si contestino vizi propri dell'atto di riscossione o del procedimento esecutivo – Omessa proposizione del ricorso nei confronti dell'Amministrazione finanziaria per motivi attinenti alla debenza del tributo – Inammissibilità del ricorso.

Ricorso inammissibile per la mancata impugnazione del precedente accertamento – Inapplicabilità della rimessione in termini.

Cass., sez. trib. 6 maggio 2002, n. 6450, in Boll. Trib. 2004, pag. 1411.

Ai sensi dell'art. 10 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, quando venga notificato il ruolo, l'impugnazione si propone contro l'Amministrazione finanziaria per motivi attinenti alla debenza del

tributo e, invece, contro il concessionario della riscossione per vizi propri dell'atto o del procedimento esecutivo; pertanto, è inammissibile il ricorso del contribuente che, impugnando la cartella nei soli confronti del concessionario della riscossione, pretenda di rimettere in discussione la debenza del tributo, resasi definitiva per la mancata impugnazione del precedente atto impositivo.

Qualora l'impugnazione dell'avviso di accertamento sia preclusa per la decorrenza del relativo termine di legge, non è possibile alcuna rimessione in termini onde impugnare nei confronti dell'Amministrazione finanziaria la cartella di pagamento che sia stata emessa sul fondamento della mancata impugnazione del precedente atto impositivo.

Riscossione – Ruolo come atto interno dell'Amministrazione – Cartella di pagamento – Costituisce riverbero del ruolo – Impugnabilità congiunta.

Cass., sez. trib. 9 gennaio 2004, n. 139, in Boll. Trib. 2004, pag. 1497.

L'atto impositivo i cui vizi determinano illegittimità della pretesa è la cartella esattoriale, e non il ruolo.

Infatti il ruolo è un atto interno dell'Amministrazione, i cui vizi eccezionalmente si riverberano sul rapporto tributario individuale in base a specifiche norme; e solo in tal senso è impugnabile, insieme alla cartella.

Riscossione – Versamenti diretti – Rimborso – Versamento per definizione agevolata – Mancato perfezionamento – Inesistenza dell'obbligo di versamento – Art. 38 DPR n. 602/72 – Applicabilità.

Cass., sez. trib. 22 gennaio 2004, n. 1040, in Giur. Imp. 3/2004, pag. 572.

La locuzione inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento diretto presente nell'art. 38 del DPR 29 settembre 1973, n. 602, comprende anche il caso di pagamento eseguito erroneamente perché non dovuto per carenza del presupposto tributario.

Conseguentemente il termine di diciotto mesi all'epoca vigente si applica anche all'ipotesi di rimborso delle somme versate per la definizione agevolata delle pendenze tributarie non seguite dalla presentazione della relativa dichiarazione integrativa.

Riscossione – Rimborso di capitale e interessi con distinti ordinativi di pagamento – imputazione prioritaria ad interessi – Esclusione.

Cass., sez. trib. 22 gennaio 2004, n. 1044, in Giur. Imp. 3/2004, pag. 603.

L'art. 44 del DPR 29 settembre 1973, n. 602, imputa le somme dovute per il rimborso delle imposte dirette diversamente dalla disciplina del codice civile per quanto attiene agli interessi maturati.

Conseguentemente se il rimborso viene disposto con distinti ordinativi di pagamento ed effettuato in tempi diversi il contribuente – non solo non può rifiutare pagamenti parziali- ma questi non sono imputabili ex art. 1194, del codice civile prima agli interessi e poi al capitale.

Riscossione – Rimborso di imposte – Estinzione del credito d'imposta mediante assegnazione di titoli del debito pubblico – Modalità di calcolo degli interessi – Computo del semestre intero – Esclusione.

Cass., sez. trib. 11 febbraio 2004, n. 2607, in Giur. Imp. 4-5/2004, pag. 908.

Ai sensi dell'art. 11 del D.L. n. 16 del 1993, i contribuenti che hanno presentato dichiarazioni a credito per le imposte dirette possono, a determinare condizioni, chiedere l'estinzione dei crediti da rimborsare mediante consegna di titoli di Stato. Il comma 2-bis del medesimo art. 11 dispone che gli interessi relativi a ciascun credito devono essere computati fino al 31 dicembre 1993; il godimento dei titoli di Stato decorre dal 1° gennaio 1994.

La norma da ultimo richiamata deve ritenersi norma speciale e, dunque, prevalente rispetto alla norma generale relativa al calcolo degli interessi del credito d'imposta da rimborsare contenuta nell'art. 44 del DPR n. 602 del 1973.

Ne consegue che, nel caso di estinzione del credito d'imposta mediante assegnazione di titoli di Stato, per il calcolo degli interessi dovuti per l'ultimo semestre, e cioè fino al 31 dicembre 1993, non si applica la regola del semestre intero stabilita dal citato art. 44 del DPR n. 602 del 1973, bensì la previsione dell'art. 11, comma 2-bis, del D.L. n. 16 del 1993.

Riscossione – Iscrizione a ruolo – Rimborsi – Liquidazione in base alla dichiarazione ex art. 36-bis del DPR n. 600 del 1973 – Contestazione della debenza del tributo – Impugnazione della cartella in termine – Necessità – Mancata impugnazione – Rimborso ex art. 38 del DPR n. 602 del 29 settembre 1973 – Preclusione.

Cass., sez. trib. 4 maggio 2004, n. 8456, ne Il fisco 41/2004, fasc. n.1, pag. 14888.

Ove il contribuente provveda al soddisfacimento di un debito tributario a seguito di notifica di cartella esattoriale emessa in base al ruolo, ad esempio, per liquidazione in base alla dichiarazione ex art.36-bis del DPR 29 settembre 1973, n. 600, solo la tempestiva impugnazione della cartella consente al contribuente di rimettere in discussione la debenza del tributo. Infatti, non si verte in una ipotesi di "versamento diretto", ma di adempimento della cartella esattoriale stessa.

Riscossione – Versamento diretto – Rimborsi – Termine di decadenza di diciotto mesi – Eccezione di incostituzionalità per violazione degli artt. 3. 24 e 53 della Costituzione – Manifesta infondatezza.

Cass., sez. trib. 10 settembre 2004, n. 18279, ne Il fisco 44/2004, fasc. n. 1, pag. 16022.

L'art. 53 della Costituzione che impone di agganciare il sistema impositivo (improntato al criterio di progressività) alla effettiva capacità economica del contribuente vincola il diritto tributario sostanziale e non costituisce una garanzia di carattere processuale; quindi consente che vengano imposte scadenze di carattere temporale all'esercizio dei diritti processuali attraverso cui il contribuente chiede che le imposte colpiscano una sua effettiva capacità economica. E' quindi manifestamente infondata l'eccezione di illegittimità costituzionale sollevata contro il termine decadenziale di diciotto mesi imposto dall'art. 38 del DPR 29 settembre 1973, n. 602, al contribuente per richiedere il rimborso di illegittime ritenute alla fonte. Tale norma non lede nemmeno l'art. 24 della Costituzione in quanto il termine in questione appare adeguato a garantire il diritto alla difesa, e neppure contrasta con l'art. 3 della Costituzione, per la divergenza col diverso e più ampio termine fissato dall'art. 37 dello stesso decreto, in quanto l'ipotesi in esame è eterogenea rispetto a quella del detto art. 37, relativa al rimborso delle ritenute dirette – avendo i meccanismi di riscossione, dai quali le procedure traggono origine, una spiccata autonomia e caratteristiche del tutto particolari.

Riscossione – Ruoli – Termine per la consegna del ruolo al concessionario – Coincide con quello della sua formazione – Inosservanza – Decadenza dell'Amministrazione.

Cass., sez. trib. 5 ottobre 2004, n. 19865, in Boll. Trib. 2004, pag. 1679.

Il termine di cui all'art. 17, terzo comma, del DPR 29 settembre 1973, n. 602 (formazione e consegna dei ruoli entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo) risulta in concreto inapplicabile poiché pone come *dies a quo* un elemento di fatto (definitività della pretesa) che non può sussistere se non dopo la notifica e la mancata impugnazione della cartella esattoriale e pertanto non resta che applicare il termine di cui al primo comma del medesimo art. 17 citato.

D'altra parte il diritto alla difesa del contribuente sarebbe leso dalla necessità di contraddire in ordine a questioni risalenti nel tempo oltre ogni ragionevole limite dell'onere di conservazione di documenti e pezze d'appoggio.

E' quindi da ritenere, in accordo con la Corte Costituzionale, che il termine per la consegna al Concessionario dei ruoli sia quello stesso previsto, a pena di decadenza, per la formazione del ruolo; termine del resto molto ampio e già al limite della ragionevolezza costituzionale.

Riscossione – Rimborso di imposte sul reddito – Interessi scaduti – Anatocismo – Domanda – Ammissibilità – Formulazione in sede di giudizio di ottemperanza – Legittimità – Condizioni.

Cass., sez. trib. 1° dicembre 2004, n. 22565, ne Il fisco 2/2005, fasc. n. 1, pag. 445.

Non è ammissibile la domanda di interessi anatocistici nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, proposta per la prima volta nel giudizio di ottemperanza. Perciò ove tali interessi siano stati richiesti in sede di giudizio di ottemperanza, il giudice (nel caso di specie Commissione tributaria provinciale) deve accertare se tale domanda abbia o meno formato oggetto del *decisium* in sede ordinaria, dichiarando per l'effetto, inammissibile la domanda stessa se formulata *ex novo* nel detto giudizio di ottemperanza. E simile inammissibilità può essere rilevata avanti alla Corte di Cassazione che esercita un sindacato pieno sulla correttezza "in diritto" della sentenza emessa nel giudizio di ottemperanza.

Commissioni tributarie di merito

Riscossione – Iscrizione a ruolo – Cartella di pagamento – Indicazione della data di esecutività del ruolo – Necessità – Mancanza – Illegittimità.

Comm. trib. prov. di Torino, 13 gennaio 2004, n. 47, in Giur. Imp. 4-5/2004, pag. 892

L'esposizione nella cartella di pagamento della data di esecutività del ruolo risponde ad una esigenza di certezza poiché tale momento rappresenta il *dies a quo* che assume rilevanza ai fini della prescrizione della pretesa fiscale.

Conseguentemente l'assenza di indicazione della data di esecutività del ruolo richiesta dall'art. 12, comma 3, del DPR 29 settembre 1973, n. 602 determina l'illegittimità della cartella di pagamento.

RITENUTE ALLA FONTE

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Ritenute alla fonte – Rimborso – Va proposto alla DRE nella cui circoscrizione si trova l'ufficio presso cui è avvenuto il versamento – Presentazione presso la DRE incompetente – Improprietà di ricorso giurisdizionale avverso il silenzio-rifiuto.

Cass., sez. trib. 16 luglio 2004, n.13221, ne Il fisco 3/2005, fasc. n. 1, pag. 751.

La richiesta di rimborso delle ritenute RPEG effettuate, in qualità di sostituto d'imposta ex art. 23 del DPR n. 600/1973, dal datore di lavoro diverso dall'Amministrazione statale, sulle somme corrisposte a vario titolo al dipendente trova la sua disciplina unicamente nell'art. 38 del DPR n. 602/1973 e va, quindi, presentata dallo stesso dipendente all'ufficio finanziario nelle forme e nei termini fissati dal citato art. 38. Tale ultima disposizione, nel testo applicabile *ratione temporis*, stabilisce che l'istanza di rimborso va inoltrata all'Intendenza di finanza – cui è subentrata la Direzione Regionale – nella cui circoscrizione ha sede l'esattore presso il quale è stato eseguito il versamento. Ne discende che la proposizione della predetta istanza all'ufficio finanziario

incompetente impedisce la formazione del silenzio-rifiuto, determinando in tal guisa l'improponibilità del ricorso al giudice tributario per carenza di provvedimento suscettibile di impugnazione.

Ritenute alla fonte – Incorporazione di una banca popolare cooperativa in una banca pubblica – Somme percepite dai soci della banca privata a seguito della liquidazione delle loro quote – Assoggettamento.

Cass., sez. trib. 6 dicembre 2004, n. 22864, ne Il fisco 5/2005, fasc. n. 1, pag. 1343.

Le somme che una banca pubblica incorporante eroga ai soci di una banca popolare cooperativa, a titolo di liquidazione delle quote della società incorporata costituiscono, per la parte eccedente il prezzo di acquisto, un utile incassato da soci, soggetto a ritenuta di acconto in base all'art. 29 del D.L. 2 marzo 1989, n. 69 (convertito in L. 27 aprile 1989, n. 154). Ciò nonostante la liquidazione delle quote dei soci della banca privata incorporata sia imposta dalla legge (non potendo i privati divenire soci della banca pubblica).

ASSICURAZIONI (Imposta sulle)

Dottrina

“L'imposta sostitutiva e il recupero dei crediti per le assicurazioni vita”, di F. BICCARI e R. COPPA, in Corr. Trib. 2004, pag. 3145.

Gli Autori, dopo aver riassunto la disciplina sulla tassazione delle riserve matematiche, esaminano le novità introdotte dal D.L. n.168/2004 che ha disposto, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2004, l'elevazione dallo 0,20 allo 0,30% dell'aliquota dell'imposta sulle riserve matematiche dei rami vita, reintroducendo per tale anno l'obbligo di versamento di un acconto. L'importo versato dalle imprese di assicurazione a titolo di imposta sulle riserve matematiche costituisce un credito d'imposta, che poteva essere utilizzato già a partire dal 1° gennaio 2005, per il versamento della ritenuta di cui all'art.6 della L. n. 482/1985 e delle imposte sostitutive di cui all'art. 26-ter del DPR n.600/1973. Il citato decreto n. 168, introduce un ulteriore meccanismo di recupero, che troverà applicazione a partire dall'anno 2007: la c.d. “clausola di salvaguardia” in base alla quale, ove l'ammontare complessivo delle ritenute ed imposte sostitutive da versare in ciascun anno sia inferiore all'imposta sulle riserve versate per il quinto anno precedente, la differenza può essere computata, in tutto o in parte, in compensazione delle imposte e dei contributi ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997, senza applicazione del limite ordinario di € 516.456,90. Gli Autori, ritengono utile precisare che per effetto delle nuove modalità di recupero del credito d'imposta, le imprese di assicurazione ove ritengano che, in un dato anno, l'ammontare delle ritenute e imposte sostitutive sarà di importo inferiore a quanto versato per il quinto anno precedente, potranno recuperare l'eccedenza anche in corso d'anno, operando una stima su base previsionale. E' altresì previsto che la suddetta differenza possa essere in tutto o in parte ceduta a società o enti appartenenti al medesimo gruppo dell'impresa che vanta il credito da recuperare, osservando le condizioni e le modalità previste per la cessione delle eccedenze IRES dall'art. 43-ter del DPR n. 602/1973. Quanto alla nozione di “gruppo”, anche per le imprese di assicurazione, si deve far riferimento a quella operata ai fini della redazione del bilancio consolidato. (CLP)

INVIM

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

INVIM – Esenzione – Cessione – Immobili strumentali – Valore iniziale.

Cass., sez. trib. 7 maggio 2004, n. 8697, in Riv. Dott. Comm. 5/2004, pag. 1234.

In caso di alienazione dei fabbricati dichiarati, ai sensi dell'art. 25, comma 2, lett. D, DPR 26 ottobre 1972 n. 643, esenti dall'imposta per decorso del decennio, di cui all'art. 3 del medesimo decreto, la base imponibile deve essere determinata assumendo come valore iniziale quello corrispondente alla data dell'acquisto e non a quella di cessazione della strumentalità del bene all'impresa, senza che ciò possa dar luogo a dubbi di legittimità costituzionale in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost.

IPOTECARIE E CATASTALI (imposte)

Prassi Amministrativa

Imposte ipotecarie e catastali – Importi fissi delle imposte – Aggiornamento – Art. 1, comma 300, della L. 30 dicembre 2004, n. 311 – Art. 7, comma 1, del D.L. 31 gennaio 2005, n. 7 – Primi chiarimenti.

Circ. Agenzia del territorio, 4 febbraio 2005, n. 1/T, ne Il fisco 7/2005, fasc. n. 2, pag. 3086.

La circolare illustra le modifiche apportate dal D.L. 31/1/2005, n. 7 ai tributi di competenza dell'Agenzia del Territorio: imposta ipotecaria, imposta di bollo, tributi speciali catastali, tasse ipotecarie.

Viene esaminata in riferimento a ciascun tributo la decorrenza dell'efficacia dei nuovi importi e delle nuove voci d'imposta.

La materia è stata illustrata nella Ns. circolare n. 3/2005.

IVA

Dottrina

“Il diritto di detrazione nella proposta di rifusione della VI direttiva”, di M. BASILAVECCHIA e A. RENDA, in Corr. Trib. 2004, pag. 3685.

“Le operazioni esenti con diritto alla detrazione nella rifusione della VI direttiva”, di S. CHIRICHIGNO e A. SANTI, in Corr. Trib. 2004, pag. 3622.

Gli interventi di semplificazione e razionalizzazione della VI direttiva contenuti nella proposta di rifusione sono stati oggetto di alcuni commenti da parte della dottrina. Una prima modifica si riferisce al diritto di detrazione dell'IVA. A tale riguardo, infatti, la proposta di rifusione sostituisce il termine “deduzione” attualmente in uso con quello di “detrazione”, prevedendo una precisazione linguistica che uniforma la terminologia utilizzata dal legislatore comunitario con quella adottata dal legislatore interno italiano. Un'altra modifica concerne il mutamento di prospettiva in cui viene inquadrato il concetto di detrazione dell'IVA assolta o dovuta sulle operazioni passive poste in essere dal soggetto d'imposta, inerenti all'esercizio d'impresa. Il legislatore comunitario attribuisce un ruolo centrale al soggetto passivo che, mentre secondo, la vigente disciplina, riceve dall'autorità

statale l'autorizzazione a dedurre l'imposta, nella proposta di rifusione della VI direttiva agisce nell'esercizio di un diritto utile a realizzare compiutamente il meccanismo applicativo dell'IVA. Gli AA. auspicano che la revisione della VI direttiva costituisca un utile propulsore per il legislatore nazionale all'attuazione della delega per la riforma del sistema fiscale, che prevede la progressiva riduzione delle forme di in detraibilità, la semplificazione delle disposizioni sulla detrazione e l'armonizzazione delle diverse forme di detraibilità e deducibilità ai fini IVA. Per quanto riguarda le operazioni esenti che danno diritto alla detrazione, nel procedimento di rifusione l'attenzione del legislatore comunitario si è focalizzata particolarmente sulla sistematizzazione e categorizzazione della normativa, dedicando ad essa ben sette capi del Titolo I, composto di 27 articoli, ricchi di adattamenti e riformulazioni. Nella proposta di rifusione della VI direttiva IVA si continua a fare riferimento, con il termine operazioni esenti, sia alle operazioni esenti che danno diritto alla detrazione dell'IVA assoluta a monte, che a quelle che non danno diritto alla detrazione, mentre nell'ordinamento interno le prime sono qualificate come non imponibili e le seconde esenti in senso stretto. Costituiscono cessioni non imponibili le cessioni a titolo oneroso di beni, trasportati o spediti nel territorio di altro Stato membro, dal cedente o dall'acquirente, o da terzi per loro conto, nei confronti di cessionari soggetti di imposta o di enti, associazioni ed altre organizzazioni non soggetti passivi di imposta. Costituiscono cessioni all'esportazione le cessioni, anche tramite commissionari, eseguite mediante trasporto o spedizione di beni fuori dal territorio della UE, a cura o a nome dei cedenti o dei commissionari, anche per incarico dei propri cessionari o commissionari di questi. Nella proposta di rifusione della VI direttiva si prevede l'esenzione delle importazioni definitive di beni senza, più la possibilità per gli Stati membri di non accordare tale esenzione se essa rischia di compromettere la concorrenza. Le modifiche linguistiche suggerite dalla proposta di rifusione avrebbero potuto evitare il sorgere della controversia sulla quale si è pronunciata la giurisprudenza di merito relativamente alla disposizione che prevede l'esenzione per le cessioni di beni per i quali, al momento dell'acquisto, non è stata detratta l'IVA. La giurisprudenza di merito ha ritenuto che è esente da imposta la cessione di beni effettuata nei confronti di un soggetto che svolge attività esente da parte di un soggetto che ha diritto alla detrazione dell'IVA sugli acquisti. (SG)

Prassi Amministrativa

IVA – Operazioni creditizie e finanziarie – *Factoring* – Imponibilità o meno ai fini IVA secondo la natura dell'operazione.

Nota dell'Agenzia delle Entrate 5 agosto 2004, n. 2004/126747, in Boll. Trib. 2004, pag. 1483

La nota fornisce chiarimenti in merito al trattamento ai fini IVA delle operazioni di *factoring* alla luce della sentenza della Corte di Giustizia CE del 26 giugno 2003, causa n. C-305/01, che ha qualificato come operazioni di *factoring* talune fattispecie di cessione di crediti commerciali.

L'Agenzia chiarisce che non si possono applicare in modo generalizzato le determinazioni assunte dalla Corte di Giustizia, senza tener conto delle significative e sostanziali differenze intercorrenti fra la prassi contrattuale adottata in Italia e quella rappresentata nella pronuncia della Corte stessa.

Sarà quindi necessario, esperire di volta in volta un'indagine che consenta di individuare la corretta natura dell'operazione concretamente realizzata.

Se la causa del contratto è la volontà di ottenere da parte del *factor* una gestione dei crediti rivolta essenzialmente al recupero degli stessi, si ricade indubbiamente nell'ambito applicativo della sentenza della Corte, per cui l'operazione è da qualificare come recupero crediti e come tale imponibile ai fini IVA.

Al contrario, qualora il creditore, con la stipula di un contratto di *factoring*, vuole ottenere un finanziamento (si tratterebbe di una anticipazione o meglio di una monetizzazione dei propri crediti), per il quale paga una commissione che si atteggia come un vero e proprio pagamento di interessi (specie se quantificata come percentuale dell'ammontare dei crediti ceduti), allora appare fuori dubbio che il c.d. *factoring* costituisce una vera e propria operazione finanziaria esente da IVA.

In tale ipotesi, la presenza di clausole, “*pro soluto*” o “*pro solvendo*”, nella cessione dei crediti non incide sulla natura finanziaria del contratto.

Vedosi sul punto la Ns. circolare n. 4/2004, par. 5.

IVA – Operazioni creditizie e finanziarie – Factoring – Imponibilità ai fini iva secondo la natura dell’operazione – Chiarimenti.

Ris. Agenzia delle Entrate, 17 novembre 2004, n. 139/E, in Boll. Trib. 2004, pag. 1741.

In tale Risoluzione viene ribadito quanto già affermato nella nota che precede.

Dopo aver preliminarmente chiarito che nel nostro ordinamento la cessione del credito e il *factoring* hanno prevalentemente finalità e natura finanziaria, l’Agenzia conferma che per l’individuazione del corretto trattamento IVA applicabile, occorra valutare caso per caso la vera natura dell’operazione concretamente realizzata.

Se la causa del contratto di *factoring* è la volontà di ottenere da parte del *factor* una gestione dei crediti rivolta essenzialmente al recupero degli stessi, l’operazione è da qualificare come recupero crediti e come tale imponibile ai fini IVA.

Al contrario, qualora il creditore voglia ottenere un finanziamento, per il quale paga una commissione che si attegga come un vero e proprio pagamento di interessi, allora il *factoring* costituisce una vera e propria operazione finanziaria esente da IVA. In tale ipotesi la presenza di clausole diverse, *pro-soluto* o *pro-solvendo*, non incide sulla natura finanziaria del contratto.

La materia è stata trattata, in senso conforme, nella ns. circolare informatica n. 4/2004, par. 5.

Giurisprudenza

Corte di Giustizia CE

IVA – Prestazioni di servizi – Soggetto non residente – Rilevanza territoriale del servizio nello Stato membro del committente – Emissione di fattura irregolare da parte del prestatore – Autofatturazione del committente – Legittimità – Detrazione – Compete.

Corte di Giustizia CE, sez. V, 1° aprile 2005, n. C-90-02, in Giur. Imp. 3/2004, pag. 653.

In tema di IVA deve ritenersi legittima da parte di un soggetto passivo residente in uno Stato membro, ai fini della detrazione della relativa imposta, l’emissione di un’autofattura per un servizio ad esso reso da un prestatore residente in altro Stato membro e di cui il primo è giuridicamente debitore d’imposta in base alle regole di territorialità, non essendo ad tal fine necessario per il committente il possesso della fattura (nel caso di specie, irregolare) emessa dal prestatore del servizio.

IVA – Operazioni esenti – Attività principale di natura commerciale – Operazioni finanziarie “accessorie” – “Pro-rata” di detrazione – Inapplicabilità.

Corte di Giustizia CE, sez. V, 29 aprile 2005, n. C. 77/01, in Giur. Imp. 4-5/2004, pag. 946.

In tema di IVA, le operazioni poste in essere da una *holding* (avente come attività principale un’attività commerciale di studio e ricerca in campo minerario) consistenti nella vendita di azioni e di altri titoli, come le partecipazioni in fondi di investimento, non costituiscono “attività economiche” ai sensi dell’art. 4, n. 2, della sesta direttiva del 1977, e pertanto non rientrano nel campo di applicazione dell’imposta, con conseguente esclusione dal calcolo del “*pro-rata*” di detrazione di cui all’art. 19 della stessa direttiva.

Diversamente, la concessione da parte della stessa “holding” di prestiti a titolo oneroso alle società partecipate, nonché gli investimenti effettuati dalla medesima in depositi bancari od in titoli, costituiscono attività economiche rilevanti agli effetti dell’IVA sia pure in regime di esenzione da imposta ai sensi dell’art. 13, par B, lett. d), punti 1 e 5, della citata direttiva, i cui corrispettivi non concorrono al calcolo del “pro-rata” di detrazione se derivanti da operazioni “accessorie” alla attività commerciale principale (ancorché di ammontare superiore a quelli ricavati da quest’ultima) ed a condizione che la loro effettuazione comporti un utilizzo estremamente limitato dei beni e servizi complessivamente acquistati “a monte” dall’impresa nell’esercizio della propria attività.

IVA – Diritto alla deduzione d’imposta – Condizioni – Effettuazione della operazione – Possesso della fattura o del documento fiscale equivalente secondo la legislazione dello Stato membro – Ricorrenza di entrambe tali condizioni – Necessità.

Corte di Giustizia CE, sez. V, 29 aprile 2004, n. C-152/02, ne Il fisco 36/2004, fasc. n. 2, pag. 13449.

Ai fini della deduzione prevista dall’art. 17, n. 2, lettera a), della VI Direttiva, l’art. 18, n. 2, comma 1, della Direttiva medesima deve essere interpretato nel senso che il diritto alla deduzione deve essere esercitato con riguardo al periodo d’imposta nel corso del quale ricorrono i due requisiti prescritti da tale disposizione, vale a dire che la cessione dei beni o la prestazione dei servizi abbia avuto luogo e che il soggetto d’imposta sia in possesso della fattura o del documento che possa considerarsi equivalente secondo i criteri fissati dallo Stato membro interessato.

Corte di Cassazione

IVA – Società commerciali – Acquisti di beni – Detrazione dell’imposta – Condizioni – Inerenza del bene acquistato all’attività di impresa – Prova – Necessità – Presunzione assoluta di tale inerenza – Esclusione.

Cass., sez. trib. 9 aprile 2003, n. 5599, in Riv. Dir. Trib. 9/2004, II, pag. 455.

In base alla disciplina dettata dagli art. 4, comma 2, n. 1 e art. 19, comma 1, del DPR n. 633 del 26 ottobre 1972, mentre le cessioni di beni da parte di società sono da considerare in ogni caso effettuate nell’esercizio dell’attività di impresa, per quanto riguarda gli acquisti di beni da parte delle stesse società l’inerenza all’esercizio dell’impresa di tali operazioni passive, ai fini della detraibilità dell’imposta, non può essere ritenuta in virtù della semplice “veste” di società; occorre infatti accertare che tali operazioni siano compiute nell’effettivo esercizio di impresa.

Con nota di I. SALA “Alcune riflessioni sull’esercizio di impresa ed il diritto alla detrazione IVA” che conclude per la sussistenza del diritto alla detrazione anche in difetto di una diretta funzionalità dell’acquisto e per lo svolgimento dell’attività commerciale.

IVA – Provvedimento di diniego – Natura di atto d’accertamento – Insussistenza – Termine per la notifica – Inapplicabilità.

Cass., sez. trib. 10 gennaio 2004, n. 194, in Giur. Imp. 3/2004, pag. 670.

L’atto con cui l’Amministrazione finanziaria comunica al contribuente il diniego al rimborso dell’eccedenza IVA, non contenendo alcuna nuova pretesa impositiva, non ha natura di atto di accertamento.

Conseguentemente, con riferimento al termine entro cui detto provvedimento di diniego deve essere comunicato al contribuente, non si rende applicabile la disciplina di cui all’art. 57 del DPR n. 633 del 1972.

IVA – Acquisti di beni – Detrazione dell'imposta – Condizioni – Inerenza del bene acquistato all'attività di impresa – Prova – Necessità – Presunzione assoluta di tale inerenza.

Cass., sez. trib. 2 febbraio 2004, n. 1863, in Riv. Dir. Trib. 9/2004, II, pag. 455.

In base alla disciplina dettata dagli art. 2, comma 2, n. 1 e 19 del DPR n. 633/1972 (ed anche alla luce della VI direttiva CEE, come interpretata dalla Corte di Giustizia), mentre le cessioni di beni da parte di una società di capitali sono da considerarsi in ogni caso effettuate nell'esercizio di impresa, per gli acquisti di beni occorre accertare, ai fini della detraibilità dell'IVA, che dette operazioni siano effettivamente inerenti all'esercizio dell'impresa, con la conseguenza che la detrazione dell'imposta spetta, ricorrendo detta condizione anche nel caso di assenza di compimento di operazioni attive.

Con nota di I. SALA "Alcune riflessioni sull'esercizio di impresa ed il diritto alla detrazione IVA"

IVA – Rimborso di capitale e interessi in tempi diversi – Imputazione della somma parzialmente rimborsata – Inapplicabilità della norma civilistica per la imputazione ad interessi – Normativa tributaria – Autonomia – Sussiste.

Cass., sez. trib. 9 marzo 2004, n. 4767, in Giur. Imp. 4-5/2004, pag. 1027.

In materia di rimborsi IVA, a differenza di quanto previsto in linea generale dalla disciplina civilistica in tema di pagamento delle obbligazioni pecuniarie, non può ritenersi legittimo imputare le somme derivanti da un ritardato rimborso parziale di un credito IVA annuale "in primis" agli interessi e, per la parte eccedente, al capitale, dato che le leggi tributarie non contengono specifiche disposizioni in merito ai criteri d'imputazione delle somme dovute dall'Amministrazione finanziaria debitrice.

IVA – Direttive comunitarie – Filiale italiana di società estera – Nozione – Rapporti con la casa madre – Remissione alla Corte di Giustizia.

Cass., sez. V, 23 aprile 2004, n. 7851, in Riv. Dir. Trib. 10/2004, II, pag. 515.

Si chiede alla Corte di Giustizia della CE di pronunciarsi sulle seguenti questioni:

- a. se gli artt. 2 n. 1 e 9, par. 1 della sesta direttiva (n. 77/388/CE) debbano essere interpretati nel senso che la filiale di una società avente le caratteristiche di una unità produttiva, possa essere considerata soggetto autonomo, e quindi sia configurabile un rapporto giuridico tra le due entità, con conseguente soggezione ad IVA per le prestazioni di servizi effettuate dalla casa madre; se per la sua definizione possa essere utilizzato il criterio dell'*arm's lenght* di cui all'art.7, commi 2 e 3, del modello di convenzione OCSE contro la doppia imposizione e della convenzione 21 ottobre 1988 tra Italia, Regno Unito e Irlanda del Nord; se sia configurabile un rapporto giuridico nell'ipotesi di un *cost sharing agreement* concernente la prestazione di servizi alla struttura secondaria; nel caso affermativo, quali siano le condizioni per ritenere sussistente tale rapporto giuridico; se la nozione di rapporto giuridico debba trarsi dal diritto nazionale o dal diritto comunitario;
- b. se il riaddebito dei costi di tali servizi alla filiale possa, e in quale misura, considerarsi corrispettivo dei servizi prestati, ai sensi dell'art. 2 della sesta direttiva indipendentemente dalla misura del riaddebito e dal conseguimento di un utile d'impresa;
- c. se, ove si ritengano le prestazioni di servizi tra casa madre e filiale in principio esenti da IVA per mancanza di autonomia del soggetto destinatario e conseguente non configurabilità di un rapporto giuridico tra le due entità, nel caso in cui la casa-madre sia residente in altro Stato membro dell'Unione Europea, una prassi amministrativa nazionale che ritenga, in tale ipotesi, l'imponibilità della prestazione sia contraria al diritto di stabilimento, previsto dall'art. 43 del Trattato CE.

Con note di E. DELLA VALLE, e G. FRANSONI "Si va verso una soluzione definitiva del problema relativo alla rilevanza o meno, ai fini IVA, dei servizi interni resi dalla casa madre alla sua stabile organizzazione (e viceversa)", che concludono per la inesistenza di rapporti sinallagmatici all'interno di uno stesso soggetto. Vd. Anche "redditi transnazionali".

IVA – Interessi per ritardato rimborso – Anatocismo – Applicabilità – Condizioni – Domanda specifica e permanenza del credito scaduto per almeno sei mesi.

Cass., sez. trib. 1 luglio 2004, n. 12043, in Boll. Trib. 2005, pag. 230.

La disciplina civilistica di cui all'art. 1283 del Cod. Civ., riguardante l'applicazione degli interessi anatocistici, trova applicazione anche in materia di IVA, senza trovare ostacolo nell'art. 38-*bis* del DPR n. 633/1972 o in altre norme che regolano il rimborso delle imposte pagate in eccedenza rispetto al dovuto, né in particolari caratteristiche del processo tributario.

Tuttavia la condanna del debitore al pagamento degli interessi anatocistici, oltre ad esigere una specifica domanda dell'avente diritto, presuppone che si tratti di interessi accumulatisi per almeno sei mesi dalla data di tale domanda.

IVA – Rimborso – Fatturazione di operazione non soggetta ad IVA – Diritto del cedente alla restituzione dell'imposta versata – Detrazione operata dal cessionario – Intervenuta definizione da parte del cessionario ai sensi dell'art. 44 della legge n. 413 del 1991 – Diritto del cedente alla restituzione.

Cass., sez. trib. 9 luglio 2004, n. 12719, in Boll. Trib. 2004, pag. 1585.

Il soggetto passivo che abbia indebitamente assoggettato ad IVA una operazione non soggetta ha diritto alla restituzione dell'imposta indebitamente versata, a nulla rilevando in contrario che il cessionario abbia operato la detrazione dell'Iva addebitatagli in rivalsa ed abbia successivamente definito la controversia con il pagamento della percentuale del tributo in applicazione dell'art. 44 della legge n. 413 del 1991.

IVA – Rimborsi a soggetti non residenti – Art. 38-ter del DPR n. 633 del 1972 – Termine – Natura perentoria – Esclusione.

Cass., sez. trib. 1° dicembre 2004, n. 22563, ne Il fisco 2/2005, fasc. n. 1, pag. 447.

Non è posto a pena di decadenza il termine per la presentazione della domanda di rimborso dell'IVA dovuto a soggetto domiciliato o residente negli Stati membri della Comunità economica europea, senza stabile organizzazione in Italia, indicato nel D.M. 20 maggio 1982, cui il comma 6 dell'art. 38-*ter* del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, rinvia per la fissazione delle modalità e dei termini relativi all'esecuzione dei rimborsi. Ciò in quanto l'apposizione di termini di decadenza all'esercizio di diritti deve ritenersi eccezionale e di stretta interpretazione, ed il rimborso in questione si colloca all'interno della disciplina comunitaria.

Commissioni tributarie di merito

IVA – Acquisti di beni effettuati da soggetti esercenti attività esentate, ex art. 10, comma 1, n. 19), del DPR n. 633/1972 – Rimborso dell'imposta assolta in rivalsa dal cessionario – Legittimità – Violazione dell'art. 13, parte B), lettera c), della VI Direttiva del Consiglio CE del 17 maggio 1977 – Sussiste.

Comm. prov. di Ravenna, sez. II, 10 febbraio 2004, n. 45, ne Il fisco 45/2004, fasc. n. 1, pag. 16339.

E' di tutta evidenza che il regime di esenzione dall'IVA introdotto dalla VI Direttiva comprende non solo l'attività sanitaria ospedaliera di cura e ricovero in sé e per sé, bensì anche le forniture di beni destinati e finalizzati all'esercizio dell'attività stessa. Tale complesso di esenzioni dall'IVA disposti dal legislatore europeo non è stato recepito come tale dal legislatore italiano che, con il citato art. 10 del DPR n. 633, ha annoverato nel regime di esenzione solamente l'attività sanitaria di ricovero

e cura. Il legislatore italiano ha cioè recepito nell'ordinamento interno soltanto le esenzioni dall'IVA contemplate dalla VI Direttiva, art. 13, punto 1, lettera b), ma non anche le altre esenzioni di cui alla lettera c). Ne consegue che il legislatore italiano è inadempiente. Acclarata la non conformità del sistema di esenzioni dall'IVA interno rispetto a quello comunitario, il problema è di decidere quale tra le due normative in contrasto debba prevalere, problema risolto dalla costante giurisprudenza. (Corte Costituzionale n. 389/1989 e Corte di Cassazione n. 4286/1988). E' pertanto legittima la richiesta di rimborso per l'efficacia diretta nel nostro ordinamento della normativa invocata e la prevalenza di questa ultima su quella nazionale in contrasto con essa.

IVA – Accertamento – Motivazione parzialmente effettuata *per relationem* ad un verbale – Contraddittorietà con altre parti della stessa – Nullità – Conseguenze – Stabile organizzazione – Prova dei presupposti – Incombe all'Amministrazione.

Comm. trib. reg. di Lombardia, sez. XVI, 8 novembre 2004, n. 52, in Corr. Trib. 2005, pag. 630.

Se l'avviso di accertamento è motivato in parte mediante richiamo "*per relationem*" alle conclusioni del processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza e in parte con integrazioni dell'Ufficio finanziario, si è in presenza di una motivazione "*mixta*", o complessa, che determina una duplice rappresentazione di fatti posti a fondamento degli atti di rettifica. Da ciò la contraddittorietà e ambiguità che a loro volta comportano la nullità dell'avviso, poiché non è consentito al contribuente di attuare adeguatamente la propria difesa per contrastare gli effetti giuridici dell'atto impositivo, avente natura di "*provocatio ad opponendum*".

Spetta all'Amministrazione finanziaria provare ai fini IVA l'esistenza in Italia della stabile organizzazione di una società residente all'estero che concluda abitualmente contratti a nome della società estera e che sia dotata di struttura idonea (svolgimento dell'attività, beni e servizi acquistati e venduti).

Con commento di A. SANTI.

REGISTRO (imposta di)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Registro (imposta di) – Convenzioni – Disposizioni necessariamente connesse – Unica imposta proporzionale.

Sentenza di condanna – Risarcimento dei danni a carico di condebitori in solido – Condanna a titolo di garanzia a favore di uno di loro – Disposizioni non necessariamente connesse – Distinte imposte proporzionali – Applicabilità.

Cass., sez. trib. 7 giugno 2004, n. 10789, in Giur. Imp. 4-5/2004, pag. 936.

Le disposizioni contenute nello stesso atto sono soggette ad un'unica imposta proporzionale di registro quando derivano necessariamente le une dalle altre e, quindi non si possa concepire l'una senza l'altra, a nulla rilevando che diversamente risulti dalla volontà delle parti.

Le disposizioni contenute nello stesso atto sono soggette a distinte imposte proporzionali di registro quando non derivano necessariamente le une dalle altre e, quindi si possa concepire l'una senza l'altra.

Conseguentemente le condanne statuite in una sentenza nei riguardi sia dei condebitori in solido al risarcimento dei danni da illecito aquiliano, sia a favore di uno di questi per rivalsa totale sull'altro a titolo di garanzia, scontano separatamente l'imposta proporzionale di registro.

Registro (imposta di) – Alternatività con l’IVA – Decreto ingiuntivo di istituto di credito per recupero di somme finanziarie – Erroneo pagamento dell’imposta di registro proporzionale su atto soggetto ad IVA – Tassazione in misura fissa – Applicabilità – Applicabilità dell’imposta proporzionale limitatamente agli interessi – Esclusione – Rimborso dell’imposta proporzionale – Spetta.

Cass., sez. trib. 6 agosto 2004, n. 15230, in Boll. Trib. 2004, pag. 1686.

Il decreto ingiuntivo che un istituto di credito ottenga per il recupero di somme dovutegli sulla scorta di un finanziamento erogato assume la consistenza di condanna ad una pagamento soggetto ad IVA, con la conseguente applicabilità dell’imposta fissa di registro, anche per quanto attiene agli interessi moratori e alla rivalutazione monetaria che costituiscono meri accessori dell’obbligazione per il capitale.

Registro (imposta di) – Art. 37 DPR n. 131/86 – Atti giudiziari – Sentenza della Corte d’appello cassata dalla Corte Suprema – Registrazione – Successivo atto di transazione – Registrazione – Restituzione della imposta pagata per la registrazione della sentenza – Esclusione – Equiparazione del Comune alle Amministrazioni dello Stato – Esclusione.

Cass., sez. trib. 24 agosto 2004 n. 16738, in Boll. Trib. 2005, pg. 151.

L’art. 38 del DPR n. 131/86 riguarda gli atti negoziali, mentre gli atti delle Autorità giudiziaria sono regolati dall’art. 37 dello stesso DPR n. 131. Il rimborso o il conguaglio dell’imposta pagata alla registrazione è dovuto in base a successiva sentenza passata in giudicato o ad atto di conciliazione giudiziale o di transazione stragiudiziale in cui è parte l’Amministrazione dello Stato.

L’art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 29 del 1993 prevede che i Comuni (e gli altri enti ivi contemplati) devono intendersi quali “amministrazioni pubbliche” ma non certo quali “amministrazioni dello Stato”.

Registro (imposta di) – Fideiussione plurima – Imposta applicabile a ciascuna garanzia prestata – Fideiussione cumulativa – Tassazione unitaria.

Cass., sez. trib. 2 settembre 2004, n. 17723, ne Il fisco 41/2004, fasc. n. 1, pag. 14890.

Con riferimento alla con fideiussione o fideiussione cumulativa, concretatesi in più fideiussioni prestate con un solo atto o con atti diversi *ab origine* collegati funzionalmente tra loro sì da potersi concepire come un solo negozio, l’imposta di registro va scontata una sola volta. Per converso, nel caso della diversa ipotesi di fideiussione plurima, ovverosia di garanzie concesse senza alcuna comunanza di interessi ed in base ad autonome obbligazioni di più soggetti fideiubenti, l’imposta deve essere applicata a ciascun atto. In tale ultima ipotesi, il tributo deve applicarsi a ciascuno dei negozi giuridici contenuti nell’atto sottoposto a registrazione in relazione, cioè, a ciascuna fideiussione (sia stata essa prestata con un solo atto o con atti separati). E invero, l’art. 6 della Tariffa allegata al DPR n. 131/1986 prevede l’applicazione di una sola imposta per le garanzie prestate in solido da più soggetti, cioè a dire nel caso in cui sin dal momento del rilascio della fideiussione sussista la consapevolezza ed il comune intento, da parte di tutti i garanti, di garantire il debitore principale e, quindi, un collegamento fra i singoli atti.

Più precisamente, il menzionato articolo assoggetta all’imposta proporzionale dello 0,50 per cento, tra gli altri atti, le “garanzie reali e personali a favore di terzi, se non richieste dalla legge”. Inoltre, la nota esplicativa specifica che “Le garanzie personali prestate in solido da più soggetti danno luogo all’applicazione di una sola imposta, salva l’applicazione della imposta fissa per quelle non contestuali”. Dal che discende che la richiamata nota, in calce all’art. 6 della Tariffa, Parte Prima, di cui al DPR n. 131/1986, si riferisce alle fideiussioni che nascono solidali in quanto prestate da diversi soggetti contestualmente in un unico negozio o anche in negozi distinti e stipulati in tempi diversi, ma “avvinti” da un preciso nesso o legame teleologico.

Registro (imposta di) – Base imponibile – Valore venale – Immobili – Prezzo dichiarato – Prevalenza.

Cass., sez. trib. 9 settembre 2004, n. 18150, ne Il fisco 37/2004, fasc. n. 1, pag. 13707.

Ove nell'atto di compravendita di un bene venga indicato il prezzo effettivo corrisposto, accompagnato dalla dizione secondo cui "ai fini fiscali" l'imponibile viene indicato nella somma corrispondente alla capitalizzazione della rendita (cosiddetta valutazione automatica ai sensi dell'art. 52, comma 4, del DPR n. 131 del 1986), l'imposta deve essere applicata sul prezzo effettivo dichiarato.

Registro (imposta di) – Obbligazione di garanzia solidale assunte da più soggetti – Costituisce unica convenzione.

Cass., sez. trib. 13 ottobre 2004, n. 20219, in Corr. Trib. 2005, pag. 219.

In tema di imposta di registro, nel caso di fideiussione prestate a garanzia del medesimo debito, che siano poi enunciate in un unico decreto ingiuntivo (riferito unitariamente al debitore principale ed ai garanti), si configura una "con fideiussione" – che non richiede la contestualità nell'assunzione della garanzia – con la conseguenza che i fideiussori sono solidamente obbligati all'estinzione del debito, ex art. 1946 c.c., e che l'imposta si applica, con l'aliquota dello 0,50%, una sola volta sulla somma garantita, ai sensi dell'art. 43, comma 1, lett. f), del DPR n. 131/1986, e dell'art. 6 (e relativa nota) della Tariffa, parte prima, allegata al medesimo decreto.

Con commento di F. CASTELLI.

FINANZA E TRIBUTI LOCALI

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Tributi locali – TARSU – Dichiarazione – Effetto per gli anni successivi – Sussistenza – Liquidazione d'ufficio in base ai dati esposti – Legittimità.

Cass., sez. trib. 5 dicembre 2003, n. 18660, in Dir. Prat. Trib. 4/2004, II, pag. 1058.

In materia di TARSU il contribuente è tenuto, in base all'art. 70 del D.Lgs. n. 507 del 1993, a presentare al Comune, entro il 20 gennaio dell'anno successivo all'inizio dell'occupazione dei locali e delle aree scoperte tassabili, denuncia unica con l'indicazione dei dati prescritti, avente effetto anche per gli anni successivi, qualora le condizioni di tassabilità siano rimaste invariate – dovendo, in caso contrario, denunciare nelle medesime forme, ogni variazione rilevante. L'ente impositore, quindi, nelle applicazioni dell'imposta successiva alla prima, senza procedere ad accertamento ed emettere avviso, può e deve liquidare il tributo sulla base degli elementi, forniti dal contribuente con la denuncia, di cui è già in possesso, ove non siano state denunciate variazioni o richieste esenzioni o riduzioni dell'imposta.

Tributi locali – TARSU – Locali elusi per inidoneità alla produzione dei rifiuti – Indicazione in denuncia – Necessità – Onere della prova – Incombe al contribuente.

Cass., sez. trib. 17 dicembre 2003, n. 19379, in Dir. Prat. Trib. 4/2004, II, pag. 1058.

La inidoneità dei locali a produrre rifiuti, quale causa di esclusione della tassa, deve risultare dalla denuncia e sul denunciante grava l'onere di fornire la prova di tale inidoneità.

Tributi locali – TAR SU – Fattispecie di esclusione – Aree scoperte – Presupposti – Esposizione in denuncia e conseguente valutazione dell'ufficio – Necessità.

Cass., sez. trib. 18 dicembre 2003, n. 194549, in Riv. Prat. Trib. 4/2004, II, pag. 1058.

L'art. 62, comma 1, del D.Lgs. n. 507/1993 stabilisce che la tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani è dovuta per l'occupazione o la detenzione delle aree scoperte, a qualsiasi uso adibite, ad esclusione delle aree scoperte pertinenziali o accessorie ad abitazioni. Una tale previsione ha carattere generale e subisce solo le deroghe indicate nel comma 2 dello stesso articolo; deroghe che peraltro non sono automatiche, ma devono essere di volta in volta dedotte nella "denuncia originaria" o in quella "di variazione" ed accertate con un procedimento amministrativo, la cui conclusione deve essere basata su elementi obiettivi direttamente rilevabili o su idonea documentazione (caso di specie relativo ad area adibita a parcheggio).

Tributi locali – TOSAP – Passi e varchi c.d. "a raso" – Vanno distinti dai passi carrabili – Intassabilità, salvoché sia richiesta la loro utilizzazione effettiva attraverso l'apposito cartello segnaletico.

Cass., sez. trib. 28 aprile 2004, n. 8106, in Boll. Trib. 2004, pag. 1351.

Agli effetti della tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, i varchi c.d. "a raso" e, cioè posti a filo con il manto stradale e privi di opere visibili che rendano concreta l'occupazione e certa la sottrazione della superficie al suolo pubblico, vanno tenuti distinti dai passi carrabili veri e propri e non sono assoggettabili a tributo. Ciò si desume dal combinato disposto dell'art. 22 del codice stradale e dell'art. 44 del D.Lgs. n. 507 del 1993, secondo cui per l'apertura di qualsiasi varco, sia esso carrabile che a filo, non si accompagna la concessione *tout court* da parte del Comune del corrispondente divieto di sosta, obbligatoria nel caso dei passi carrabili e facoltativa nel caso dei varchi e sempre dietro richiesta espressa degli interessati; pertanto, l'esercizio da parte dell'ente locale della pretesa impositiva in materia è subordinata alla utilizzazione effettiva, resa manifesta solo dal cartello stradale segnaletico, della strada pubblica in senso esclusivo e speciale da parte del singolo contribuente.

Finanza e tributi locali – TOSAP – Passi carrabili "a raso" – Divieto di sosta da parte di terzi – Uso esclusivo – Imponibilità – Conseguenze.

Cass., sez. trib. 10 settembre 2004, n. 18289, in Corr. Trib. 48/2004, pag. 3806.

L'apposizione di un cartello segnaletico che inibisca la sosta sul suolo pubblico per consentire o rendere più agevole la manovra dei conducenti che devono transitarvi, provenienti o diretti al passo carrabile, nel sottrarlo alla libera utilizzazione della collettività finisce per soddisfare l'interesse particolare degli utenti condominiali, realizzando un rapporto che, agli effetti del combinato disposto degli artt. 38, comma 1, e 44, comma 8, del D.Lgs. n. 507/1993, va qualificato "di occupazione di suolo pubblico".

Finanza e tributi locali – Tarsu – Avviso di accertamento – Presupposti – Omessa denuncia, o denuncia incompleta o infedele – Liquidazione del tributo sulla base della denuncia presentata – Emissione della relativa cartella esattoriale – Legittimità.

Cass., sez. trib. 18 ottobre 2004, n. 20379, ne Il fisco 44/2004, fasc. n. 1, pag. 16029.

Ai fini dell'applicazione della tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, il procedimento di accertamento, con emissione a parte del comune di apposito avviso, è previsto dall'art. 71 del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, per i soli casi di denuncia infedele o incompleta ovvero di omessa denuncia. Quando invece la denuncia sia stata presentata ed il comune non intenda contestarla, l'ufficio può procedere alla notificazione di cartella esattoriale e alla liquidazione del

tributo sulla base degli elementi dichiarati dallo stesso contribuente originariamente, ovvero a seguito di denuncia di variazione ai sensi del citato art. 70 (nel caso di specie il comune aveva emesso cartella esattoriale per un importo corrispondente alla superficie utile denunciata dal contribuente e provveduto all'autoannullamento di un avviso di accertamento per importi superiori).

ICI)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

ICI – Soggetto passivo – Possessore a titolo di anticipata consegna in base a promessa di vendita – E' tale.

Cass., sez. trib. 18 agosto 2004, n. 16130, ne Il fisco 44/2004, fasc. n. 1, pag. 16026 e in Boll. Trib. 2005, pag. 153.

La soggettività passiva ai fini della debenza dell'ICI sorge quando il soggetto acquisisca il possesso dell'immobile e quindi può sussistere prima che sia rogato l'atto di vendita (nel caso di specie è stata ritenuta la soggettività passiva del promissorio acquirente immesso nel godimento di un appartamento).

ICI – Variazioni catastali – Effetti sulla base imponibile – Decorrono dall'anno successivo alla introduzione nelle risultanze catastali.

Cass., sez. trib. 27 ottobre 2004, n. 20854, in Corr. Trib. 2005, pag. 135.

Ai fini ICI, le variazioni delle risultanze catastali definitive non dovute a mutamenti dello stato o della destinazione dei beni, individuate quali circostanze storicamente sopravvenute, o a correzioni \di errori materiali di fatto, anche se sollecitate all'Ufficio dal contribuente, hanno efficacia a decorrere dall'anno d'imposta successivo a quello nel corso del quale le modifiche stesse sono state annotate negli atti catastali. Ai sensi dell'art. 5, comma 2, del D.Lgs. . 504/1992, infatti, per ciascun atto d'imposizione devono assumersi le rendite quali risultanti in catasto al 1° gennaio dell'anno d'imposizione.

Con commento di B. IANNIELLO.

Commissioni tributarie di merito

ICI – Regolamento comunale – Recepimento dei poteri regolamentari ex D.Lgs. n. 446/1997 – Avviso di accertamento – Termine di decadenza – E' quello quinquennale.

Comm. reg. di Venezia, sez. XXI, 20 luglio 2004, n. 23, ne Il fisco 48/2004, fasc. n. 1, pag. 17531.

E' legittimo l'avviso di accertamento ai fini ICI, relativo agli anni d'imposta 1997 e 1998, emesso entro un termine quinquennale, nel caso in cui il comune abbia provveduto a recepire il potere regolamentare attribuito con l'art. 59, comma 1, lettera l) del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, con conseguente superamento del termine triennale di cui all'art. 11 del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504.

IRAP

Dottrina

IRAP agevolata per l'incremento della base occupazionale", di G. e A. VASAPOLLI, in Corr. Trib. 2005, pag. 611.

L'articolo illustra l'agevolazione prevista ai fini Irap dalla finanziaria per il 2005 per le imprese che "incrementano il numero di lavoratori dipendenti assunti con contratto a tempo indeterminato, rispetto al numero dei lavoratori assunti con il medesimo contratto mediamente occupati nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2004", nonché la norma antielusiva prevista per i gruppi societari, al fine di evitare passaggi fittizi di personale da una società all'altra del gruppo, e per le imprese di nuova costituzione che subentrano ad un'altra nello svolgimento di una stessa attività.
(EM)

Giurisprudenza

Corte Costituzionale

IRAP – Base imponibile – Determinazione del valore della produzione netta – Soggetti passivi – Banche ed altri enti e società finanziari – Imprese di assicurazione – Artt. 6 e 7 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 – Mancanza di motivazione inerente alla rilevanza ed alla non manifesta infondatezza della questione – Conseguenze – Inammissibilità.

IRAP – Disposizioni transitorie – Differenziazione di aliquote – Art. 45, comma 2, del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 – Soggetti passivi – Banche ed altri enti e società finanziari – Imprese di assicurazione – Violazione del principio di uguaglianza e di capacità contributiva – Artt. 2, 3 e 53 della Costituzione – Questione di legittimità costituzionale – Infondatezza.

Corte Cost. 19 gennaio, n. 21, ne Il fisco 5/2005, fasc. n. 1, pag. 1331.

E' inammissibile la questione di legittimità costituzionale degli artt. 6 e 7 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 (Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'Irpef e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali) sollevata in riferimento agli artt. 2, 3 e 53 della Costituzione per mancanza di motivazione in merito alla rilevanza e non manifesta infondatezza della questione nel giudizio *a quo*.

E' infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 45, comma 2, del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, nel testo modificato dall'art. 6, comma 17, lettera b), della L. 23 dicembre 1999, n. 488 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato) sollevata con riferimento agli artt. 2, 3 e 53 della Costituzione.

Le ragioni che giustificano una differenziazione di aliquote trovano il loro specifico fondamento nel carattere dell'IRAP di tributo sostitutivo di altri tributi e prestazioni imposte e, quindi, nel ragionevole intento del legislatore delegato di garantire una certa continuità tra il precedente e il nuovo regime, soprattutto in termini redistributivi e di gettito. L'aumento provvisorio e calibrato delle aliquote per i settori bancario, finanziario e assicurativo, operato in coerenza a tali principi di delega, è dunque pienamente giustificato sotto il profilo degli artt. 3 e 53, primo comma, della Costituzione, essendo esso la conseguenza, da una parte, della valutazione circa il minore impatto del nuovo tributo sui detti settori e, dall'altra, di una scelta di politica redistributiva volta ad assicurare, in ragione del carattere surrogatorio del tributo, la continuità del prelievo e ad evitare, quindi, possibili divergenze tra la precedente ripartizione del carico fiscale e quella che si sarebbe

verificata ove nella fase di prima applicazione si fosse adottata una aliquota unica e indifferenziata per tutti i settori produttivi del comparto privato.

Commissioni tributarie di merito

IRAP – Base imponibile – Attività di trasporto pubblico – Contributi in conto esercizio per il ripianamento del disavanzo – Mancanza di specifica correlazione a determinate voce di costo – Irrilevanza ai fini delle imposte indirette – Concorrenza dei contributi alla formazione della base imponibile IRAP – Sussiste – Correlazione a costi indeducibili ai fini – Esclusione *pro quota* del contributo imponibile.

Comm trib. prov. di Lecce, sez. V, 10 dicembre 2004, n. 187, ne Il fisco 1/2005, fasc. n. 1, pag. 142.

Nell'ambito dell'attività d'impresa di trasporto pubblico, i contributi pubblici in conto esercizio erogati dalle Regioni per il ripianamento delle perdite di gestione, benché non costituiscano, ai sensi dell'art. 3, comma 2, del D:L. 9 dicembre 1986, n. 833, componenti positivi di reddito ai fini delle imposte dirette, concorrono alla formazione della base imponibile ai fini IRAP limitatamente alla quota imputabile ai costi per i quali è ammessa la deducibilità. Nella fattispecie, pur avendo l'erogazione di tali contributi finalità di copertura della differenza fra costi e ricavi complessivamente considerati, la quota parte di essi riconosciuta direttamente imputabile ai costi relativi al personale non può ritenersi imponibile atteso che i relativi costi non sono ammessi in deduzione dal valore della produzione netta.

VARIE

Dottrina

“Poteri, doveri e responsabilità di sindaci nelle S.P.A.”, di L. BENVENUTO, in Corr. Trib. 2005, pag. 515.

Nel sistema societario attualmente in vigore l'esercizio del controllo contabile non spetta più in via ordinaria al collegio sindacale, ma ad appositi organi esterni alla società. Al collegio sindacale spettano invece i poteri di ispezione e controllo sui fatti di gestione, affinché essi avvengano in osservanza della legge e dello statuto e nel rispetto dei principi di corretta amministrazione.

Nell'articolo vengono esaminate le diverse fasi nelle quali si estrinseca l'attività di controllo del collegio sindacale, distinguendosi:

- una fase “ricognitiva”, di assunzione di dati e informazioni, nella quale appartengono ai sindaci una serie di poteri-doveri (art. 2403-*bis* c.c.), esercitabili anche in forma individuale, quali compiere atti ispettivi e di controllo, richiedere agli amministratori notizie sull'andamento delle operazioni sociali o di determinati affari (esteso anche alle società controllate) e partecipare alle riunioni degli organi sociali. In merito alla estensione di tali poteri, l'Autore ritiene che l'attribuzione del controllo contabile ad un organo esterno non implichi che il collegio sindacale non possa procedere ad atti di ispezione e controllo anche su documenti contabili ovvero che non possa partecipare a riunioni degli organi collegiali aventi ad oggetto l'analisi dei predetti documenti, qualificandosi la relativa attività non tanto in funzione dell'oggetto quanto dello scopo per il quale è posta in essere: in altre parole, le scritture contabili devono essere prese in considerazione dai sindaci in quanto rilevano l'esistenza e la consistenza dei fatti di gestione e conseguentemente l'espletamento dei controlli aventi ad oggetto l'osservanza della legge e dello statuto nonché il rispetto dei principi di corretta amministrazione, senza tuttavia che ciò li legittimi ad esprimere un giudizio di corretta tenuta della contabilità come tale.

- ☞una fase “valutativa”, diretta ad esprimere il giudizio di conformità/differenza dei fatti di gestione rispetto ai parametri legali di giudizio (dettati dall'art. 2403 c.c.), che deve necessariamente svolgersi in forma collegiale, nel rispetto della disciplina di funzionamento dell'organo statuita dall'art. 2404 c.c., assumendo le relative delibere con le maggioranze previste dalla legge (*quorum* costitutivo pari alla maggioranza dei componenti il collegio e *quorum* deliberativo pari alla maggioranza assoluta dei presenti) e dando atto di eventuali posizioni di dissenso;
- ☞una fase diretta all'adozione delle “misure di reazione” a tutela delle regole violate, anch'essa da svolgersi in forma collegiale, nel cui ambito rientrano: la relazione del collegio sindacale all'assemblea in occasione dell'approvazione del bilancio (art. 2429 c.c.); il dovere di impugnare le delibere invalide dell'assemblea (artt. 2377 e 2379 c.c.) e del consiglio di amministrazione (art. 2388 c.c.); l'attività di controllo posta in essere a seguito della denuncia di fatti censurabili (art. 2408 c.c.); il potere di convocare l'assemblea nelle situazioni specificatamente indicate dalla legge (cessazione dell'amministratore unico o dell'intero consiglio di amministrazione: art. 2386 c.c.; omissione o ingiustificato ritardo nella convocazione da parte degli amministratori: art. 2406 c.c.; riscontrata presenza di fatti censurabili di rilevante gravità rispetto ai quali vi sia urgente necessità di provvedere: art. 2406 c.c.); l'esercizio dell'azione di denuncia al Tribunale (nel caso in cui vi sia il fondato sospetto che gli amministratori, in violazione dei loro doveri, abbiano compiuto gravi irregolarità nella gestione che possono arrecare danno alla società o a società controllate: art. 2409 c.c.).

Viene in ultimo richiamata la disposizione di cui all'art. 2407 c.c. che disciplina la responsabilità dei sindaci, evidenziando, da un lato, che il criterio di misurazione di tale responsabilità è quello della professionalità e della diligenza rispetto alla natura dell'incarico (sicché sarebbero le caratteristiche dell'impresa a graduare tale responsabilità piuttosto che le competenze professionali possedute dal soggetto che assume la funzione) e, dall'altro, che sussistono due categorie di responsabilità riferibili ai sindaci, di cui l'una c.d. “esclusiva”, riguardante la verità delle loro attestazioni nonché l'obbligo di conservare il segreto sui fatti e documenti dei quali abbiano conoscenza in ragione del loro ufficio, e l'altra c.d. “concorrente” con gli amministratori, per i fatti o le omissioni di questi, quando il danno non si sarebbe prodotto se i sindaci avessero vigilato in conformità degli obblighi della loro carica. (PT)

“**Strumenti finanziari assimilati alle azioni**”, di I. SCAFATI, in Corr. Trib. 2004, pag. 3057.

L'A.illustra i nuovi strumenti finanziari previsti dal codice civile a seguito della riforma societaria.

In particolare:

Strumenti finanziari con diritti patrimoniali o amministrativi escluso il diritto di voto

Possono essere emessi a seguito di un apporto anche di opere e servizi.

Tali strumenti non comportano l'attribuzione del diritto di voto nell'assemblea generale degli azionisti e comunque, quand'anche ne siano dotati, si tratta di un diritto limitato, esercitabile su argomenti specificamente indicati, quali la nomina del consiglio di amministrazione o di un sindaco.

Non attribuiscono la qualità di socio.

Gli apporti effettuati a fronte dell'emissione degli strumenti non sono mai imputati a capitale e i proventi derivanti dal loro possesso non sono utili da partecipazione in senso proprio;

Strumenti finanziari di partecipazione ad uno specifico affare

Sono previste due tipologie diverse di patrimoni destinati: patrimoni destinati ad uno specifico affare e finanziamento destinato ad uno specifico affare.

Nel primo caso la società può, senza dar vita ad altra società, destinare una parte del proprio patrimonio ad uno specifico affare, con la conseguenza che delle obbligazioni contratte risponde solo il patrimonio ad esso destinato, ad esclusione di quello residuo della società, e che il patrimonio destinato allo specifico affare e i frutti o proventi da esso derivanti non rispondono delle obbligazioni della società.

In questo caso viene consentita l'emissione di strumenti di partecipazione all'affare.

Nel secondo caso, la società può concludere un contratto di finanziamento, non disponendo di risorse proprie sufficienti, ma prevedendo che i proventi di uno specifico affare siano, in tutto o in parte, destinati al rimborso del finanziamento stesso.

Il patrimonio separato è formato, in questo caso, dai proventi dell'affare;

Strumenti finanziari assimilati alle azioni

Viene esteso agli strumenti finanziari che comportano la partecipazione ai risultati economici di una società o di un affare il medesimo regime fiscale delle azioni.

In particolare, si considerano simili alle azioni i titoli e gli strumenti finanziari la cui remunerazione è costituita totalmente dalla partecipazione ai risultati economici della società emittente o di altre società appartenenti allo stesso gruppo o dell'affare in relazione al quale gli strumenti finanziari sono stati emessi.

L'assimilazione riguarda gli strumenti finanziari rappresentati da titoli o certificati nonché quegli emessi con un apporto di opere o servizi non imputabile a capitale.(EM)

Giurisprudenza

Corte di Giustizia CE

Varie – Trattato CE – Libera prestazione dei servizi e circolazione dei capitali – Imposta sui redditi finanziari – Debitore non domiciliato o stabilito in Francia – Esclusione di un'aliquota di prelievo liberatorio – Legislazione nazionale non conforme.

Corte di Giustizia CE, sez. V, 4 marzo 2004, n. C- 334/02, in Giur. Imp. 4-5/2004, pag. 895.

La Francia, nell'escludere in maniera assoluta l'applicazione dell'imposta sostitutiva sui redditi finanziari il cui debitore non è domiciliato o stabilito in Francia, è venuta meno negli obblighi che le incombono ai sensi degli artt. 49 (libera prestazione di servizi) e 56 (libera circolazione dei capitali) CE.

Varie – Trattato CE – Libertà di stabilimento – Legislazione fiscale – Trasferimento del domicilio fiscale in un altro Stato membro – Imposizione delle plusvalenze di valori mobiliari latenti – Incompatibilità.

Corte di Giustizia CE, sez. V, 11 marzo 2004, n. C-9/02, in Giur. Imp. 3/2004, pag. 537.

Il principio della libertà di stabilimento posto dall'art. 52 del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, art. 43 CE) deve essere interpretato nel senso che esso osta a che uno Stato membro introduca, a fini di prevenzione di un rischio di evasione fiscale, un meccanismo d'imposizione delle plusvalenze non ancora realizzate, come quello previsto all'art. 167-bis del *code general des impôts* francese, in caso di trasferimento del domicilio fiscale di un contribuente al di fuori di questo Stato.

Corte di Cassazione

Varie – Società di capitali – Criteri per la redazione del bilancio di esercizio alle società di capitali – Costi sostenuti per l'anticipata risoluzione di un contratto di distribuzione – Iscrizione fra le attività dello stato patrimoniale fra gli oneri pluriennali alla voce "costi di ampliamento" – Oneri sostenuti per il conseguimento di una migliore redditività futura – Violazione dell'art. 2426, comma 1, n. 5), del codice civile – Sussiste.

Cass., sez. I civ. 28 agosto 2004, n. 17210, ne Il fisco 6/2005, fasc. n. 1, pag. 1639.

L'utilità pluriennale, costituente il presupposto per la capitalizzazione della spesa e per la sua iscrizione nell'attivo dello stato patrimoniale, con correlativa imputazione al conto economico del solo costo di ammortamento ripartito in più annualità, non si identifica con il mero vantaggio derivante da un'operazione positiva, da un buon investimento o da un risparmio di spesa, ma deve configurarsi quale ricavo d'impresa che si pone in immediata correlazione con il costo che ad esso appare direttamente riferibile.

E' notorio che i costi di ampliamento sono diretti all'incremento o diversificazione della generale capacità produttiva e di mercato dell'impresa. In tale nozione non possono essere ricompresi gli oneri per la risoluzione anticipata di un contratto di distribuzione esclusiva, a nulla rilevando che tale contratto costituisce un ostacolo all'espansione delle strutture di vendita ed alla prospettiva di una gestione dell'impresa maggiormente vantaggiosa e remunerativa.

Varie – Procedimento civile – Notificazione a mezzo posta – Consegna dell'atto all'ufficiale giudiziario – Prova certa – Necessità.

Cass., sez. trib. 5 novembre 2004, n. 21206, ne Il fisco 3/2005, fasc. n. 1, pag. 747.

La prova della data di consegna dell'atto da notificare all'ufficiale giudiziario (consegna che a seguito della sentenza della Corte Costituzionale n. 477 del 2002 consente di considerare perfezionato l'adempimento) può risultare – anche in caso di specifica contestazione della tempestività della notifica – dal timbro apposto sull'originale e comprovante la consegna all'ufficiale giudiziario.

Commissioni Tributarie di merito

Varie – Contratti finanziari – Contratto di *swap* – Contratto stipulato tra un intermediario finanziario e un operatore qualificato – Aleatorietà – Irrilevanza – Modalità particolari di offerta e informativa - Insussistenza.

Trib. di Milano 3 aprile 2004, in Giur. Comm. 31.5/2004, pag. 530.

Non possono essere ritenuti contratti improntati a finalità meramente speculative e non possono comunque essere sottoposti alla previsione di cui all'art. 1933 c.c. i contratti di *swap* conclusi tra un intermediario finanziario abilitato (nella fattispecie una banca) e una società di capitali, particolarmente esposta nei confronti del sistema creditizio, operante sui mercati internazionali e dunque sensibile sia alle possibili variazioni dei tassi di interesse, sia alle fluttuazioni dei cambi delle valute.

Nel caso in cui una banca concluda contratti di *swap* con una società di capitali che ha dichiarato di essere un "operatore qualificato", in quanto in possesso di una specifica competenza ed esperienza in materia di operazioni in strumenti finanziari ed è comunque dotata di una serie di requisiti oggettivi riguardanti, tra l'altro, il fatturato e il patrimonio netto ritraibili dai dati del bilancio, non trovano applicazione le norme più rigorose dettate per le offerte fuori sede, né gli obblighi informativi fissati in capo alle banche nella prestazione dei servizi di investimento.

Con nota di E. RIMINI "Contratti di *swap* e operatori qualificati".

Indos 1.05

ANDREOZZI M., PIACENTI M., “Le istruzioni semplificano la compilazione dello schema di certificazione unica” (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	Pag. 47
ARQUILLA N., “Il modello di certificazione di utili e altri proventi si adegua alla riforma fiscale” (REDDITI DI CAPITALE)	“38
BARBONE L., “Crediti emergenti da dichiarazione e scissioni societarie: come ripartirli tra la scissa e la beneficiaria?” (IRES(IRPEG))	“29
BASILAVECCHIA M., RENDA A., “Il diritto di detrazione nella proposta di rifusione della VI direttiva” (IVA)	“62
BELLI CONTARINI E., “Il regime fiscale dei contratti di cointeressenza dopo la riforma tributaria” (REDDITI DI IMPRESA)	“40
BENVENUTO L., “Poteri, doveri e responsabilità di sindaci nelle S.P.A.” (VARIE)	“74
BERTONE G., “Rilevanza fiscale dei patrimoni destinati delle imposte dirette” (REDDITI DI IMPRESA)	“41
BICCARI F., COPPA R., “L’imposta sostitutiva e il recupero dei crediti per le assicurazioni vita” (ASSICURAZIONI (imposta sulle))	“61
BONISSONI A., ETTORE M., “La disciplina del contrasto all’utilizzo fiscale della sottocapitalizzazione nell’ipotesi di fusione a seguito di acquisizione con indebitamento (cd. <i>merger leveraged buy out</i>)” (REDDITI DI IMPRESA)	“42
CAPPELLOTTO L., “La fusione inversa tra riforma fiscale e societaria” (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	“15
CHIRICHIGNO S., SANTI A., “Le operazioni esenti con diritto alla detrazione nella rifusione della VI direttiva”	

(IVA)	“62
CHIECHI N., “La tutela delle indagini bancarie secondo lo statuto del contribuente” (STATUTO DEL CONTRIBUENTE)	“1
CIANI F., “Strumenti finanziari ibridi e patrimoni destinati” (REDDITI DI IMPRESA)	“43
COMMITTERI G.M., SCIFONI G., “La disciplina delle perdite nella tassazione di gruppo” (IRES(IRPEG))	“30
CONTRINO A., “Dividendi di fonte estera nell’Ires, coordinamento con la fiscalità della società erogante e col regime delle plusvalenze” (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)“20	
CONTRINO A., “Riforma IRES e <i>Trust</i> la maggiore realtà e la patrimonializzazione come ulteriori argomenti per la soggettività definitiva del <i>Trust</i> ” (IRES(IRPEG))	“31
D’ALFONSO E., “Problemi aperti in tema di anti – <i>thin capitalization rule</i> ” (IRES(IRPEG))	“31
DI TANNO T., TOGNONI M., “Rappresentazione in bilancio degli effetti dell’eliminazione delle interferenze fiscali” (REDDITI DI IMPRESA)	“43
FACCHINI F., “L’assimilazione ai dividendi degli interessi indeducibili nella <i>thin capitalization</i> ” (IRES(IRPEG))	“33
FANELLI R., MAROTTA L., “Le modifiche all’IRPEF incidono sugli adempimenti dei sostituti d’imposta” (IRE(IRPEF))	“26
FERRANTI G., “Gli utili distribuiti da società nel regime della trasparenza” (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	“15
FERRANTI G., “Questione aperte sul regime dei << <i>capital gains</i> >>” (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	“16
GIACONIA M., “Affrancamento delle riserve in sospensione d’imposta” (IRES(IRPEG))	“33

GIACONIA M., “Il principio IAS 39 espone le nuove regole di valutazione degli strumenti finanziari” (IAS)	“10
GIACONIA M., “Il principio IFRS 4 detta le prime regole per i contratti assicurativi” (IAS)	“11
GHISELLI F., PICONE M., “Il termine di notifica della cartella di pagamento”. (RISCOSSIONE)	“56
IAVAGNILIO M., “La partecipazione al patrimonio degli strumenti finanziari e la tassazione delle plusvalenze” (REDDITI DI CAPITALE)	“38
IZZO B., MIELE L., “La neutralità fiscale dei trasferimenti infragruppo” (IRES(IRPEG))	“34
LIBURDI D., “Affrancamento di riserve e fondi in sospensione di imposta” (IRES(IRPEG))	“33
LUSCHI G., STEVANATO D., “Il <i>trust</i> tra imposte indirette e sistemi di imputazione dei redditi” (IRE(IRPEF))	“27
MANCA M., “Derivati di credito – Garanzia assicurativa e svalutazione dei crediti” (IRES(IRPEG))	“35
MIELE L., “I principi contabili internazionali fanno il loro ingresso nell’ordinamento italiano” (IAS)	“12
MIELE L., IZZO B., “Tassazione di gruppo, operazioni straordinarie e determinazione del reddito” (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	“17
MIGNARRI E., “La Direttiva sulla tassazione dei redditi da risparmio – Recenti importanti sviluppi in vista dell’attuazione” (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC) “21	
MISCALI M., LUPI R., “Il riallineamento nel consolidato nazionale: una simmetria fiscale tra soggetti diversi” (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	“18
PEDROTTI F., ARIE PETRAROLI G., “Aspetti tributari relativi a un contratto di	

cointeressenza propria stipulato con una società non residente” (REDDITI DI IMPRESA)	“44
PETRUCCI F., “Interessi per ritardato pagamento del trattamento di fine rapporto” (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“48
PETRUCCI F., “L’indennità sostitutiva del diritto al riposo settimanale” (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“48
PORPORA F., STEVANATO D., LUPI R., “Vantaggi fiscali e flussi compensativi nel consolidato nazionale (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	“18
SACCARDO N., “Il provvedimento di attuazione della disciplina del <i>ruling</i> internazionale: requisiti soggettivi e oggettivi per l’accesso alla procedura” (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)“21	
SCAFATI I., “Strumenti finanziari assimilati alle azioni” (VARIE)	“75
SEPIO G., “Credito per imposte estere: l’eliminazione dell’imposta virtuale in caso di riporto di perdite ed altri correttivi della Riforma” (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	“19
SERBINO S., FLORA P., “Riflessioni sulla Direttiva 2003/49/CE in materia di interessi e <i>royalties</i> intragruppo” (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)“22	
STANCATI G., PERRI A., CROVATO F., “ <i>Stock options</i> ai dipendenti, valore iniziale e operazioni straordinarie” (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“49
STEVANATO D., BARBONE L., “Remunerazioni finanziarie commisurate all’utile e indeducibilità fiscale” (REDDITI DI CAPITALE)	“39
STEVANATO D., LUPI R., “Regime di trasparenza per i <i>trust</i> interni <<non discrezionali>>” (IRE(IRPEF))	“28
STEVANATO D., ZANONI S., “L’indeducibilità dei costi di gestione delle partecipazioni ed il pronti contro termine” (IRES(IRPEG))	“35
STIZZA P., “Le <i>stock options</i> nel modello di convenzione OCSE contro le doppie imposizioni sui redditi e sul patrimonio”	

(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)“22

TOMASSINI A., TORTORA A., “Rafforzati i poteri degli Uffici negli accertamenti bancari”
(ACCERTAMENTO: Principi e norme generali) “ 1

VARAZI F., “Definizione della lite pendente e legittimità dell’esercizio del potere di autotutela”
(AMNISTIA E CONDONO) “ 6

VASAPOLLI G. e A., “IRAP agevolata per l’incremento della base occupazionale”
(IRAP) “73

Prassi Amministrativa

Ris. Agenzia delle Entrate 2 marzo 2004, n. 30/E
(IRE(IRPEF)) “29

Nota dell’Agenzia delle Entrate 5 agosto 2004, n. 2004/126747
(IVA) “63

Parere Comitato Consultivo Norme Antielusivo 1°ottobre 2004, n. 22
(IRES(IRPEG)) “36

Ris. Agenzia delle Entrate 12 ottobre 2004, n. 129/E
(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE) “49

Ris. Agenzia delle Entrate 22 ottobre 2004, n. 131/E
(IRES(IRPEG)) “36

Parere Agenzia delle Entrate Dir. Reg. della Toscana 28 ottobre 2004, n. 2004/32340/C2
(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE) “50

Ris. Agenzia delle Entrate 16 novembre 2004, n. 136/E
(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE) “50

Ris. Agenzia delle Entrate 17 novembre 2004, n. 138/E
(REDDITI DI CAPITALE) “39

Ris. Agenzia delle Entrate 17 novembre 2004, n. 139/E
(IVA) “64

Circ. Agenzia delle Entrate 22 novembre 2004, n. 49/E
(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.) “20

Circ. Agenzia delle Entrate 10 dicembre 2004, n. 52/E (IRES(IRPEG))	“37
Ris. Agenzia delle Entrate 15 dicembre 2004, n. 152/E (REDDITO DI IMPRESA)	“46
Ris. Agenzia delle Entrate 15 dicembre 2004, n. 153/E (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“50
Ris. Agenzia delle Entrate 15 dicembre 2004, n. 155/E (RISCOSSIONE)	“56
Circ. Agenzia delle Entrate 20 dicembre 2004, n. 53/E (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	“20
Circ. Agenzia delle Entrate, Dir. Centrale normativa e contenzioso, 3 gennaio 2005, n. 2/E (IRE(IRPEF))	“29
Ris. Agenzia delle Entrate 18 gennaio 2005, n. 8/E (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“50
Circ Agenzia del Territorio 4 febbraio 2005, n. 1/T (IPOTECARIE E CATASTALI (Imposte))	“62

Giurisprudenza

Corte di Giustizia CE

25 settembre 2003, n. C-58/01 (REDDITI DI IMPRESA)	“46
4 marzo 2004, n. C-334/02 (VARIE)	“76
11 marzo 2004, n. C-9/02 (VARIE)	“76
7 settembre 2004, n. C-319/02 (REDDITI DI CAPITALE)	“40
1 aprile 2005, n. C-90/02	

(IVA)	“64
29 aprile 2005, n. C-77/01 (IVA)	“64
29 aprile 2005, n. C-152/02 (IVA)	“65
<u>Corte Costituzionale</u>	
19 gennaio 2005, n. 21 (IRAP)	“73
<u>Consiglio di Stato</u>	
Sez. V 27 settembre 2004, n. 4356 (RISCOSSIONE)	“56
<u>Tribunali e Corti d'appello</u>	
Trib. amm. Reg. della Puglia, sez. I, 26 maggio 2004, n. 2331 (RISCOSSIONE)	“57
<u>Corte di Cassazione</u>	
Sez. trib. 28 giugno 2001, n. 8826 (ACCERTAMENTO: Principi e norme generali)	“ 2
Sez. trib. 6 maggio 2002, n. 6450 (RISCOSSIONE)	“57
Sez. trib. 9 aprile 2003, n. 5599 (IVA)	“65
Sez. trib. 3 giugno 2003, n. 8850 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)	“ 9
Sez. trib. 14 luglio 2003, n. 11014 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)	“ 9
Sez. trib. 3 novembre 2003, n. 16432	

(CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)	“ 9
Sez. trib. 14 novembre 2003, n. 17243 (ACCERTAMENTO: Principi e norme generali)	“ 2
Sez. trib. 5 dicembre 2003, n. 18660 (FINANZA E TRIBUTI LOCALI)	“70
Sez. trib. 17 dicembre 2003, n. 19379 (FINANZA E TRIBUTI LOCALI)	“70
Sez. trib. 18 dicembre 2003, n. 194549 (FINANZA E TRIBUTI LOCALI)	“71
Sez. trib. 9 gennaio 2004, n. 138 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)	“10
Sez. trib. 9 gennaio 2004, n. 139 (RISCOSSIONE)	“58
Sez. trib. 10 gennaio 2004, n. 194 (IVA)	“65
Sez. trib. 14 gennaio 2004, n. 368 (REDDITI FONDIARI)	“55
Sez. trib. 15 gennaio 2004, n. 475 (VIOLAZIONI E SANZIONI)	“ 7
Sez. trib. 22 gennaio 2004, n. 1040 (RISCOSSIONE)	“ 58
Sez. trib. 22 gennaio 2004, n. 1044 (RISCOSSIONE)	“58
Sez. trib. 29 gennaio 2004, n. 1647 (ACCERTAMENTO: Principi e norme generali)	“ 3
Sez. trib. 30 gennaio 2004, 1768 (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)	“23
Sez. trib. 30 gennaio 2004, n. 1770	

(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)“23

Sez. trib. 2 febbraio 2004, n. 1863 (IVA)	“66
Sez. trib. 3 febbraio 2004, n. 1946 (IMPOSTE E TASSE in genere)	“13
Sez. trib. 11 febbraio 2004, n. 2607 (RISCOSSIONE)	“58
Sez. trib. 16 febbraio 2004, n. 2975 (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Catasto)	“25
Sez. trib. 17 febbraio 2004, n. 3082 (REDDITO DI LAVORO DIPENDENTE)	“51
Sez. trib. 19 febbraio 2004, n. 3304 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)	“10
Sez. trib. 2 marzo 2004, n. 4236 (IMPOSTE E TASSE in genere)	“13
Sez. trib. 2 marzo 2004, n. 4238 (DICHIARAZIONE DEI REDDITI)	“26
Sez. trib. 9 marzo 2004, n. 4767 (IVA)	“66
Sez. trib. 29 marzo 2004, n. 6241 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“51
Sez. trib. 29 marzo 2004, n. 6246 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“52
Sez. trib. 29 marzo 2004, n. 6252 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“52
Sez. trib. 29 marzo 2004, n. 6258 (IMPOSTE E TASSE in genere)	“13
Sez. trib. 6 aprile 2004, n. 6799	

(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)“24

Sez. trib. 23 aprile 2004, n. 7799 (IMPOSTE E TASSE in genere)	“14
Sez. trib. 23 aprile 2004, n. 7851 (IVA)	“66
Sez. trib. 26 aprile 2004, n. 7940 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“52
Sez. trib. 28 aprile 2004, n. 8106 (FINANZA E TRIBUTI LOCALI)	“71
Sez. trib. 30 aprile 2004, n. 8319 (AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI: Principi e norme generali)	“ 5
Sez. trib. 4 maggio 2004, n. 8450 (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)“24	
Sez. trib. 4 maggio 2004, n. 8456 (RISCOSSIONE)	“59
Sez. trib. 5 maggio 2004, n. 19854 (ACCERTAMENTO: Principi e norme generali)	“ 4
Sez. trib. 7 maggio 2004, n. 8697 (INVIM)	“62
Sez. trib. 12 maggio 2004, n. 8994 (ACCERTAMENTO: Principi e norme generali)	“ 3
Sez. trib. 7 giugno 2004, n. 10789 (REGISTRO (Imposta di)	“68
Sez. trib. 10 giugno 2004, n. 11033 (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)“24	“24
Sez. trib. 11 giugno 2004, n. 11178 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“24
Sez. trib. 11 giugno 2004, n. 11186	

(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“53
Sez. trib. 1 luglio 2004, n. 12043 (IVA)	“67
Sez. trib. 7 luglio 2004, n. 12446 (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Catasto)	“26
Sez. trib. 8 luglio 2004, n. 29667 (VIOLAZIONI E SANZIONI)	“ 8
Sez. trib. 9 luglio 2004, n. 12719 (IVA)	“67
Sez. trib. 9 luglio 2004, n. 12722 (IMPOSTE E TASSE in genere)	“14
Sez. trib. 16 luglio 2004, n. 13208 (IMPOSTE E TASSE in genere)	“14
Sez. trib. 16 luglio 2004, n. 13221 (RITENUTE ALLA FONTE)	“60
Sez. trib. 23 luglio 2004, n. 13866 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“53
Sez. trib. 28 luglio 2004, n. 14204 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“53
Sez. trib. 29 luglio 2004, n. 14515 (REDDITI DI IMPRESA)	“46
Sez. trib. 29 luglio 2004, n. 14522 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“54
Sez. trib. 6 agosto 2004, n. 15230 (REGISTRO (Imposta di)	“69
Sez. trib. 11 agosto 2004, n. 15509 (VIOLAZIONI E SANZIONI)	“ 8
Sez. trib. 12 agosto 2004, n. 15651 (IRES(IRPEG))	“37

Sez. trib. 12 agosto 2004, n. 15660 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“54
Sez. trib. 18 agosto 2004, n. 16130 (ICI)	“72
Sez. trib. 19 agosto 2004, n. 16233 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“54
Sez. trib. 24 agosto 2004, n. 16738 (REGISTRO (Imposta di)	“69
Sez. trib. 28 agosto 2004, n. 17210 (VARIE)	“76
Sez. trib. 1 settembre 2004, n. 17630 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“54
Sez. trib. 2 settembre 2004, n. 17723 (REGISTRO (Imposta di)	“69
Sez. trib. 9 settembre 2004, n. 18150 (REGISTRO (Imposta di)	“70
Sez. trib. 10 settembre 2004, n. 18279 (RISCOSSIONE)	“59
Sez. trib. 10 settembre 2004, n. 18289 (FINANZA E TRIBUTI LOCALI)	“71
Sez. trib. 1 ottobre 2004, n. 19689 (ACCERTAMENTO: Principi e norme generali)	“ 3
Sez. trib. 5 ottobre 2004, n. 19865 (RISCOSSIONE)	“59
Sez. trib. 13 ottobre 2004, n. 20219 (REGISTRO (Imposta di)	“70
Sez. trib. 15 ottobre 2004, n. 20343 (REDDITI DI IMPRESA)	“46

Sez. trib. 18 ottobre 2004, n. 20379 (FINANZA E TRIBUTI LOCALI)	“71
Sez. trib. 27 ottobre 2004, n. 20854 (ICI)	“72
Sez. trib. 5 novembre 2004, n. 21206 (VARIE)	“77
Sez. trib. 12 novembre 2004, n. 21508 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“55
Sez. trib. 1 dicembre 2004, n. 22563 (IVA)	“67
Sez. trib. 1 dicembre 2004, n. 22565 (RISCOSSIONE)	“60
Sez. trib. 6 dicembre 2004, n. 22864 (RITENUTE ALLA FONTE)	“61
<u>Commissioni tributarie di merito</u>	
Comm. trib. prov. di Torino, 13 gennaio 2004, n. 47 (RISCOSSIONE)	“60
Comm. prov.di Ravenna, sez. II, 10 febbraio 2004, n. 45 (IVA)	“67
Comm. trib. prov. di Sassari, sez. II, 4 marzo 2004, n. 7 (ACCERTAMENTO: Principi e norme generali)	“ 4
Comm. trib. reg. di Roma, sez. XXXI, 24 marzo 2004, n. 40 (ACCERTAMENTO: Principi e norme generali)	“ 5
Comm. trib. reg. di Milano 3 aprile 2004 (VARIE)	“77
Comm. trib. prov. di Milano, sez. I, 23 aprile 2005, n. 41. (VIOLAZIONI E SANZIONI)	“ 8

Comm. trib. reg. di Venezia, sez. XXI 20 luglio 2004, n. 23 (ICI)	“72
Comm. trib. reg. di Lombardia, sez. XVI, 8 novembre 2004, n. 52 (IVA)	“68
Comm. trib. prov. di Lecce, sez. V, 10 dicembre 2004, n. 187 (IRAP)	“74