

## Indice

### LEGISLAZIONE

Provvedimenti emanati e pubblicati in G.U. dal 1° maggio al 31 agosto 2000.

Pag.1

### DOTTRINA

ADELCHI ROSSI A., PERIN L., "La *branch profit* nel nuovo Trattato Italia-USA"  
(**TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: accordi internazionali**)

" 8

ANELLO P., "Disciplina tributaria delle fondazioni bancarie: decorrenza temporale"  
(**IRPEG**)

" 17

ANELLO P., "Una nota ministeriale può sospendere le agevolazioni previste per il settore bancario?"  
(**IRPEG**)

" 17

BERSANI G., BENAZZI A., "Osservazioni sul nuovo sistema sanzionatorio tributario (amministrativo)"  
(**VIOLAZIONI E SANZIONI**)

" 60

BIANCO P., PIAZZINO A., "Perdite fiscali e credito di imposta sui dividendi"  
(**IRPEG**)

" 19

BIGLIARDI M., "Lo scorporo degli interessi passivi dai canoni di *leasing* ai fini IRAP - Logica finanziaria ed esigenze di semplificazione"  
(**IRAP**)

" 55

BOIDI M., GERLA C., PIAZZA M., "Il trasferimento della residenza all'estero. Coordinamento fra la normativa interna e i trattati contro le doppie imposizioni"  
(**TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: accordi internazionali**)

" 9

BRIGHENTI F., "I nuovi reati tributari"  
(**VIOLAZIONI E SANZIONI**)

" 61

BRIGHENTI F., "Reati tributari e meccanismi premiali"  
(**VIOLAZIONI E SANZIONI**)

" 62

BRIGHENTI F., "Statuto del contribuente e violazioni formali"  
(**VIOLAZIONI E SANZIONI**)

" 63

BUCCICO C., "La riforma della riscossione - Alcune novità introdotte dal D.lgs. n. 46/1999"  
(**RISCOSSIONE**)

" 39

CAPOLUPO S., BARTOLONI B., "Accertamenti bancari - una diversa interpretazione"  
(**ACCERTAMENTO: principi e norme generali**)

" 2

CARTONI B., "L'errore interpretativo nel nuovo diritto penale tributario" (VIOLAZIONI E SANZIONI)	" 63
CASTELLI F., "Ulteriori considerazioni sul nuovo regime dell'oro" (IVA)	" 45
CENTORE P., "Limiti di responsabilità del rappresentante fiscale IVA" (IVA)	" 46
CIAVARELLA A., "Disciplina e principi normativi dell'IRAP dopo le recenti modifiche di cui al D. legs. 30 dicembre 1999, n. 506. Società commerciali e <i>holding</i> industriali" (IRAP)	" 55
CONSOB, "Raccomandazioni in merito alle informazioni riguardanti piani di <i>stock option</i> " (VARIE)	" 64
DAVID D., DEOTTO D., "Ammortamento dei beni nell'affitto d'azienda" (IRAP)	" 55
DEZZANI F., "Nella scissione il costo dell'azione si spacca in due - Società scissa e beneficiaria" (IRPEG)	" 19
D'ORSOGNA F.P., "Le procedure telematiche per la registrazione ed altre formalità degli atti relativi a diritti immobiliari. Nuove metodologie - D.lgs. n. 9 del 18 gennaio 2000" (IMPOSTA DI REGISTRO)	" 50
FARALDI M., "Revisione degli estimi catastali e valore finale Invim" (INVIM)	" 44
FICARI V., "Imposta sulle successioni e crediti del <i>de cuius</i> non più contestati giudizialmente ma non ancora soddisfatti" (IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI E DONAZIONI)	" 53
FORNARI G., "La fiscalità del commercio elettronico" (VARIE)	" 66
FORT G., "Dividendi di fonte italiana distribuiti a soci non residenti" (REDDITI DI CAPITALE)	" 26
FOSSATI S., "L' <i>interest rate swap</i> : aspetti contabili e valutazioni di bilancio" (REDDITI DI IMPRESA)	" 27
GAVELLI G., "Indennità sostitutive di redditi non percepiti e UNICO 2000" (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	" 31
GAVELLI G., "La copertura delle perdite nelle società cooperative e l'utilizzo delle riserve indisponibili" (IRPEG)	" 20
GAZZO M., DEZZANI L., VALDONIO M., "Regime convenzionale o Direttiva madre-figlia? L'esperienza italo-britannica"	

(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: accordi internazionali)	" 10
GERLI G., CIVELLO D., "La nuova disciplina dell'oro - Regolamentazione di mercato e profili fiscali" (IVA)	" 46
GHELFI G., LIBURDI D., "Gli oneri finanziari incrementativi nella disciplina IRAP" (IRAP)	" 57
GHINI A., "Le previsioni di sviluppo della disciplina dei <i>fringe benefits</i> " (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	" 32
LEARDINI S., MATTIOLI M., "La rilevazione delle differenze di cambio" (REDDITI DI IMPRESA)	" 28
LEDDA F., GHINI P., "Versamenti dei soci a copertura perdite. Risvolti civilistici e fiscali. Le novità introdotte dalla Finanziaria 2000" (REDDITI DI IMPRESA)	" 29
LIZZUL R., "Agevolazioni per nuovi investimenti (legge 133/99), ammortamenti e circolare n. 51" (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: agevolazioni ed esenzioni)	" 13
MAYR S., "Società estera con stabile organizzazione in Italia e con partecipazioni in società italiane" (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: accordi internazionali)	" 10
MAYR S., "Società non residenti con stabile organizzazione in Italia: UNICO 2000 e forza attrattiva" (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: accordi internazionali)	" 11
MENNILLI A., CAPPELLUTTI C., MARCUCCI S., VOLPE A., "Modalità applicative degli incentivi per i nuovi investimenti alle imprese, c.d. <<Legge Visco>> (Effetti combinati con la <i>dual income tax</i> )" (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: agevolazioni ed esenzioni)	" 14
MERLO P., "Il momento di effettuazione dell'operazione e le prestazioni di servizi" (IVA)	" 47
MIELE L., "La riclassificazione degli ammortamenti anticipati non rileva ai fini DIT" (IRPEG)	" 20
MIMMO A., "La trasformazione delle aziende municipalizzate in società par azioni" (IRPEG)	" 21
MONTESANO P., "Nuove forme di finanziamento delle O.N.L.U.S.: i titoli di solidarietà, ai sensi dell'art. 29, del D.lgs. n. 460/1997" (VARIE)	" 66
MUSSELLI A. e A., "La rettifica ai prezzi di trasferimento infragruppo e la prassi di documentare in anticipo la politica di prezzo adottata" (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: accordi internazionali)	" 12
MUSSELLI A. e A., "Profili fiscali e previdenziali dei <<piani di azionariato>> e dell'assegnazione di azioni ai dipendenti"	

(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	" 32
NESSI M., "Le spese di pubblicità, propaganda e rappresentanza all'interno del reddito d'impresa"	
(REDDITI DI IMPRESA)	" 30
PANSIERI S., "Ancora dubbi, incertezze e contraddizioni in ordine alla latitudine del concetto di reddito di lavoro dipendente"	
(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	" 34
PASSAPONTI B., "Valutazione delle partecipazioni secondo il metodo del patrimonio netto: aspetti del trattamento della differenza con il costo di acquisto"	
(SCRITTURE CONTABILI)	" 42
PERRUCCI U., "Rendite catastali e tariffe d'estimo del futuro"	
(REDDITI FONDIARI)	" 38
PETRILLO G., "Brevi note sull'usufruità della tutela cautelare giurisdizionale in caso di impugnazione degli atti dei Centri di servizio"	
(CONTENZIOSO TRIBUTARIO)	" 3
PODDIGHE F., RISALITI G., "Accantonamenti e svalutazioni alla luce delle novità in materia di IRAP"	
(IRAP)	" 57
POLLARI N., "Riflessioni a distanza sull'IRAP"	
(IRAP)	" 58
PURI P., "La stabile organizzazione nell'Iva"	
(IVA)	" 47
RIPA G., "Determinazione e rilevazione della fiscalità differita: considerazioni ed aspetti operativi"	
(RISCOSSIONE)	" 43
RIPA G., "Disposizioni antielusive: confronto tra risparmio d'imposta ed elusione"	
(IRPEG)	" 22
ROMANO A. e A., "UNICO 2000: sono deducibili dall'IRAP le somme versate a titolo sanzionatorio?"	
(IRAP)	" 59
ROMITA E., "Prime riflessioni sul nuovo regime fiscale dell'azionariato ai dipendenti"	
(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	" 32
ROSSI L., SCARIONI P., "I conferimenti di azienda nella disciplina DIT"	
(IRPEG)	" 22
ROTONDARO C., "Imponibilità del provento da cessione del credito <i>pro-soluto</i> percepito da soggetti non residenti"	
(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: accordi internazionali)	" 12
SANTORO F., "Il controllo delle transazioni via Internet"	
(VARIE)	" 66

SOLLINI E., "Controllo formale delle dichiarazioni - Lo sconto sulle sanzioni incentiva la definizione. Per la Cassazione non è ruolo l'iscrizione di sole sanzioni ed interessi" (RISCOSSIONE)	" 40
TINELLI G., "La nuova disciplina fiscale del reddito di lavoro dipendente prodotto all'estero" (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	" 34
TIRRI V., "Sale and lease-back immobiliare: finalità economiche, aspetti giuridici e profili fiscali" (VARIE)	" 68
VALENTE P., ROCCATAGLIATA F., "Orientamento dell'OCSE e delle autorità fiscali sull'Information Technology" (VARIE)	" 66
ZEZZA C., "Sulla condanna alle spese nei giudizi dinanzi alle commissioni tributarie" (CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)	" 5

### PRASSI AMMINISTRATIVA

Comunicato Uff. stampa Min. delle Finanze 31 gennaio 2000 (IVA)	" 48
Circ. Dir. reg. entrate Lombardia, 10 febbraio 2000, n. 1/9967 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO)	" 4
Circ. Dir. reg. entrate Lombardia 11 febbraio 2000, n. 5-10241 (RISCOSSIONE)	" 40
Circ. Dip. dogane 15 febbraio 2000, n. 24/D (IVA)	" 48
Ris. Dir. centr. AA.GG. e cont. trib., 15 febbraio 2000, n. 15/E (IRPEG)	" 23
Circ. Dir. centr. AA.GG. e cont. trib. 25 febbraio 2000, n. 30/E (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	" 35
Ris. Dir. centr. AA.GG. e cont. trib. 6 marzo 2000, n. 23/E (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	" 35
Ris. Dir. centr. AA.GG. e cont. trib. 7 marzo 2000, n. 25/E (IVA)	" 49
Circ. Dir. centr. AA.GG. e cont. trib. 20 marzo 2000, n. 51/E (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: agevolazioni ed esenzioni)	" 15
Circ. Dir. centr. accert. e progr. 24 marzo 2000, n. 55/E (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: accertamento)	" 5
Circ. Dir. reg. entrate Lombardia, 24 marzo 2000, n. 9/23915	

<b>(VIOLAZIONI E SANZIONI)</b>	" 64
Circ. Dir. centr. AA.GG. e cont. trib. 29 marzo 2000, n. 60/E <b>(IMPOSTA DI REGISTRO)</b>	" 51
Ris. Dir. centr. AA.GG. e cont. trib. 30 marzo 2000, n. 41/E <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	" 36
Circ. Dir. centr. AA.GG. e cont. trib. 30 marzo 2000, n. 62/E <b>(IMPOSTA DI REGISTRO)</b>	" 51
Circ. Dir. reg. entrate Lombardia 7 aprile 2000, n. 12/E <b>(RISCOSSIONE)</b>	" 41
Circ. Dir. centr. AA.GG. e cont. trib. 7 aprile 2000, n. 71/E <b>(IVA)</b>	" 49
Ris. Dir. centr. AA.GG. e cont. trib. 10 aprile 2000, n. 45/E <b>(IMPOSTA SOSTITUTIVA CREDITO)</b>	" 44
Circ. Dir. centr. AA.GG. e cont. trib. 17 aprile 2000, n. 77/E <b>(IVA)</b>	" 49
Circ. Dir. reg. entrate Lombardia, 18 aprile 2000, n. 16/E <b>(AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA)</b>	" 3
Circ. Dir. centr. affari amm.vi 21 aprile 2000, n. 81/E <b>(DICHIARAZIONE DEI REDDITI)</b>	" 16
Circ. Dir. centr. riscossione 27 aprile 2000, n. 83/E <b>(RISCOSSIONE)</b>	" 41
Circ. Dir. centr. affari amm.vi 3 maggio 2000, n. 89/E <b>(DICHIARAZIONE DEI REDDITI)</b>	" 16
Ris. Dir. centr. AA.GG. e cont. tributario 9 maggio 2000, n. 57/E <b>(SCRITTURE CONTABILI)</b>	" 43
Ris. Dir. centr. AA.GG. e cont. trib. 9 maggio 2000, n. 58/E <b>(REDDITI DI CAPITALE)</b>	" 26
Ris. Dir. centr. AA.GG. e cont. trib. 9 maggio 2000, n. 59/E <b>(REDDITI DI CAPITALE)</b>	" 26
Circ. Dir. centr. AA.GG. e cont. trib. 12 maggio 2000, n. 95/E <b>(DICHIARAZIONE DEI REDDITI)</b>	" 16
Circ. Dir. centr. AA.GG. e cont. trib. 17 maggio 2000, n. 98/E <b>(IMPOSTE E TASSE in genere)</b>	" 5
Ris. Dir. centr. AA.GG. e cont. trib. 24 maggio 2000, n. 68/E <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: accordi internazionali)</b>	" 13
Ris. Dir. centr. AA.GG. e cont. trib. 24 maggio 2000, n. 70/E <b>REDDITI DI IMPRESA)</b>	" 30
Ris. Dir. centr. AA.GG. e cont. trib. 24 maggio 2000, n. 71/E <b>(IVA)</b>	" 49
Ris. Dir. centr. AA.GG. e cont. trib. 30 maggio 2000, n. 77/E	

(IMPOSTA DI REGISTRO)	" 51
Ris. Dir. centr. AA.GG. e cont. trib. 5 giugno 2000, n. 81/E (IVA)	" 50
Ris. Dir. centr. AA.GG. e cont. trib. 6 giugno 2000, n. 82/E (IRPEG)	" 24
Ris. Dir. centr. AA.GG. e cont. trib. 28 giugno 2000, n. 100/E (REDDITI DI CAPITALE)	" 27
Circ. Dir. centr. AA.GG. e cont. trib. 5 luglio 2000, n. 136/E (IRPEG)	" 24
Ris. Dir. centr. AA.GG. e cont. trib. 6 luglio 2000, n. 105/E (IRPEG)	" 24
Ris. Dir. centr. AA.GG. e cont. trib. 7 luglio 2000, n. 106/E (IRPEG)	" 24
Ris. Dir. centr. riscossione 11 luglio 2000, n. 109/E (RISCOSSIONE)	" 41
Circ. Dir. centr. AA.GG. e cont. trib. 26 luglio 2000, n. 148/E (IRAP)	" 59
Ris. Dir. centr. AA.GG. e cont. trib. 28 luglio 2000, n. 120/E (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: accertamento)	" 6

## GIURISPRUDENZA

### Corte di Giustizia CE

18 novembre 1999, n. C-200/98 (ACCORDI INTERNAZIONALI E FISCALITA' ESTERA)	" 2
---	-----

### Corte di Cassazione

Sez. I, 28 aprile 1998, n. 4319 (IMPOSTA DI REGISTRO)	" 52
Sez. I, 24 agosto 1998, n. 8390 (INVIM)	" 45
Sez. I, 12 novembre 1998, n. 11420 (IMPOSTA DI REGISTRO)	" 51
Sez. I, 18 febbraio 1999, n. 1348 (IVA)	" 50
Sez. I, 18 marzo 1999, n. 2442 (REDDITI FONDIARI)	" 39

Sez. lav., 18 maggio 1999, n. 4811 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	" 36
Sez. I, 29 maggio 1999, n. 5269 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	" 36
Sez. I, 15 giugno 1999, n. 5935 (REDDITI DI IMPRESA)	" 30
Sez. I, 13 luglio 1999, n. 14016 (REDDITI DI IMPRESA)	" 30
4 novembre 1999 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Autorità giudiziaria)	" 4
Sez. I, 3 dicembre 1999, n. 13484 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	" 37
Sez. I, 22 dicembre 1999, n. 14427 (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: accertamento)	" 6
Sez. I, 29 dicembre 1999, n. 14673 (REDDITI DIVERSI)	" 37
Sez. I, 14 gennaio 2000, n. 356 (RISCOSSIONE)	" 42
Sez. I, 26 gennaio 2000, n. 848 (IRPEG)	" 25

#### **Commissione tributaria centrale**

Sez. IV, 5 febbraio 1999, n. 614 (REDDITI DI IMPRESA)	" 31
--	------

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

Comm. trib. reg. Milano, 20 settembre 1998 (IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI E DONAZIONI)	" 54
Comm. trib. prov. Pisa, 25 settembre 1998, n. 92 (IMPOSTA DI REGISTRO)	" 52
Comm. trib. reg. Sicilia, 7 gennaio 1999, n. 29 (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: accertamento)	" 7
Comm. trib. prov. Reggio Emilia, 5 giugno 1999 (IRPEG)	" 25
Comm. trib. prov. Pisa, 12 gennaio 2000, n. 149 (INVIM)	" 45



## LEGISLAZIONE

**Provvedimenti emanati e pubblicati in G.U. dal 1° maggio al 31 agosto 2000.**

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

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

**Decreto legislativo 19 luglio 2000, n. 221:** "Disposizioni integrative e correttive del decreto legislativo 21 novembre 1997, n. 461, in materia di riordino della disciplina tributaria dei redditi di capitale e dei redditi diversi" (in G.U. n. 183 del 7 agosto 2000)

\*\*\*\*\*

Il provvedimento, costituito da tre articoli, dispone due modifiche: la prima, riguardante la riduzione al 12.5 per cento dell'aliquota dell'imposta sostitutiva sui proventi derivanti da partecipazioni qualificate dovuta da fondi comuni e dalle Sicav, e la seconda concernente i bilanci delle assicurazioni. Con la terza si dispone che, con decreto, il Ministro delle finanze incarichi un organo tecnico al fine di monitorare tutti i titoli quotati in tutti i mercati regolamentati, per dare attuazione al c.d. equalizzatore, ossia al meccanismo che consente di rendere equivalente la tassazione dei redditi diversi di natura finanziaria e di taluni redditi di capitale basata sul criterio del realizzo (tipico del regime del risparmio amministrato) con quella basata sul criterio della maturazione che caratterizza il regime del risparmio gestito.

**Legge 27 luglio 2000, n. 212:** "Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente" (in G.U. n. 177 del 31 luglio 2000)

\*\*\*\*\*

Il provvedimento è stato oggetto di commento nella ns Circolare Informativa n. 23/2000.

**Decreto del Ministro delle Finanze 4 agosto 2000:** "Individuazione degli elementi di rettifica da utilizzare per la determinazione delle plusvalenze e degli altri redditi diversi di natura finanziaria, nonché di taluni redditi di capitali" (in G.U. n. 194 del 21 agosto 2000)

\*\*\*\*\*

Sono state rese note le formule per il calcolo degli elementi di rettifica (cd equalizzatore) da utilizzare, a partire dal 1 gennaio 2001, per la determinazione delle plusvalenze/minusvalenze e degli altri redditi di natura finanziaria, nonché dei redditi di capitale derivanti dalla partecipazione in Oicvm esteri conformi alle direttive comunitarie, mediante i regimi del risparmio amministrato e della dichiarazione. L'equalizzatore, infatti, ha la finalità di ridurre il più possibile le differenze esistenti tra i diversi regimi di tassazione dei capital gain. E' stato individuato l'Ufficio italiano cambi quale organo tecnico competente a rilevare le quotazioni dei titoli, certificati e strumenti finanziari con riferimento al 31 dicembre di ciascun anno o, se anteriore, all'ultimo giorno di operatività dei mercati.

## **ACCERTAMENTO: principi e norme generali**

### **Dottrina**

**“Accertamenti bancari - una diversa interpretazione”**, di S. CAPOLUPO e B. BARTOLONI, in **“Il fisco”** 2000, pag. 5718.

L'articolo richiama, in tema di accertamento bancario, la mancata costituzione della banca dati contenente gli estremi identificativi dei titolari dei conti e dei depositi, ai sensi dell'art. 20, comma 4, della L. n. 413/1991, ed evidenzia i rallentamenti all'attività di repressione degli illeciti causati da tale ritardo, auspicando l'immediata attuazione del citato comma 4.

Inoltre, vengono esaminati in linea generale sia l'art. 32, comma 1, n.5, del D.P.R. n. 600/1973 riguardante l'acquisizione di informazioni presso enti pubblici e soggetti privati che svolgono attività assicurativa o finanziaria anche in forma fiduciaria, sia il n. 7, che regola la procedura per la richiesta di notizie alle banche ed all'Amministrazione postale.

L'A. rileva infine la disparità di trattamento tra le banche, soggette al disposto del n. 7, e gli altri intermediari finanziari non bancari, rientranti nelle previsioni del n. 5; in particolare, le prime sono in grado di fornire ai propri clienti una maggiore riservatezza, sia perché l'Amministrazione finanziaria non può accedere alla totalità dei rapporti bancari tenuti dall'istituto con il cliente, sia perché la procedura per l'acquisizione dei dati è molto più complessa di quella prevista per gli altri intermediari. Il legislatore in questo modo ha inteso tutelare il ruolo istituzionale svolto dalle banche, e quindi l'attività bancaria piuttosto che le banche in quanto tali. (P.M.).

## **ACCORDI INTERNAZIONALI E FISCALITA' ESTERA**

### **Giurisprudenza**

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

**Gruppi di società - Trasferimenti infragruppo - Agevolazioni fiscali - Esenzione dall'imposta sul reddito - Divieto di discriminazione.**

Corte di giustizia CE, 18 novembre 1999, n. C-200/98, in **Le società** 2000, pag. 497.

Qualora uno stato membro accordi agevolazioni fiscali ai trasferimenti finanziari infragruppo tra due società con sede in tale Stato membro di cui una sia controllata interamente dall'altra, direttamente o indirettamente attraverso una o più consociate aventi sede nel suddetto Stato membro a loro volta interamente controllate, gli artt. 52-58 del Trattato ostano a che tali stesse agevolazioni fiscali siano negate per i trasferimenti tra due società per azioni aventi sede nel suddetto Stato membro, quando una delle due sia totalmente controllata dall'altra attraverso una o più consociate interamente controllate aventi sede in più Stati membri con i quali il primo Stato membro abbia stipulato convenzioni contro la doppia imposizione contenenti una clausola di non discriminazione.

\*\*\*\*\*

Con commento di P. VALENTE e G. ROLLE nel quale si conclude che ...” la Corte ha riaffermato, rendendolo effettivo, il principio secondo il quale la libertà di stabilimento è preordinata non solo ad assicurare il beneficio della disciplina nazionale dello Stato membro ospitante ai cittadini ed alle società di un altro Stato membro, ma altresì a garantire che lo Stato di origine non ostacoli lo stabilimento in un altro Stato membro di un proprio cittadino o di una società costituita secondo la propria legislazione.

Con questo giudizio, la Corte ha, inoltre, attratto nell'ambito del diritto comunitario anche i cosiddetti *rulings* e, sul punto, ci pare importante rilevare la comune logica che lega tale orientamento con la previsione del Codice di condotta del 1997, che include nella nozione di "misure fiscali", oltre a tutte le disposizioni legislative e regolamentari, anche le pratiche amministrative".

## **AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA**

### **Prassi Amministrativa**

**Imposte e tasse - Elusione fiscale - Norme antielusione - Diritto di interpello - Art. 37-bis, comma 8, del DPR n. 600/1973 - Aspetti procedurali e adempimenti degli uffici - Chiarimenti.**

Circ. Dir. reg. entrate Lombardia, 18 aprile 2000, n. 16/E, in Boll. trib. 2000, pag. 682.

La norma generale antielusiva (art. 37-bis, commi da 1 a 7) consente all'Amministrazione finanziaria di disconoscere i vantaggi fiscali ottenuti dal contribuente attraverso operazioni singolarmente lecite, ma ritenute elusive nella loro concatenazione per l'assenza di valide ragioni economiche e perché rivolte a conseguire indebiti risparmi di imposta.

A queste disposizioni è collegato il diritto di interpello, finalizzato a far preventivamente riconoscere all'Amministrazione finanziaria che determinati atti, fatti o negozi sono posti in essere per valide ragioni economiche e non per fini elusivi.

Il comma 8 dell'art. 37-bis consente invece, attraverso un procedimento appositamente regolamentato, di rimuovere limiti o divieti contenuti in norme sostanziali introdotte nell'ordinamento per contrastare comportamenti elusivi ricorrenti. Non costituisce una disposizione antielusiva ma, al contrario, è una disposizione che consente la disapplicazione nel caso concreto di una norma antielusiva sostanziale, disciplinando un diritto di interpello del contribuente diverso da quello di cui sopra., perché tendente appunto a rimuovere limiti e divieti contenuti in norme sostanziali.

La circolare fornisce chiarimenti sulle modalità di compilazione e presentazione dell'istanza di interpello ai sensi del citato comma 8.

## **CONTENZIOSO TRIBUTARIO**

### **Dottrina**

**"Brevi note sull'usufruibilità della tutela cautelare giurisdizionale in caso di impugnazione degli atti dei Centri di servizio", di G. PETRILLO, in Il fisco 2000, p. 4791.**

L'A. affronta il problema dell'applicabilità della sospensione cautelare, di cui all'art. 47 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, alle iscrizioni a ruolo operate dai Centri di servizio e impugnate dal contribuente. La particolare procedura di impugnazione dei ruoli emessi dal Centro di servizio, indicata nell'art. 10 del D.P.R. 28 novembre 1980, n. 787, prevede la proposizione del ricorso mediante spedizione dell'originale al Centro di servizio che ha emesso il ruolo e, successivamente, decorsi almeno sei mesi e non oltre due anni dall'invio dell'originale, il deposito alla segreteria della Commissione tributaria adita della copia conforme all'atto originale. A tale proposito la Corte Costituzionale (sentenza del 24 luglio 1998, n. 3366) ha consentito la presentazione alla Commissione Tributaria Provinciale dell'istanza di sospensione del provvedimento emesso dal Centro di servizio, pur non essendo decorso il periodo di sei mesi

previsto dall'art. 10 del D.P.R. 28 novembre 1980, n. 787, non ritenendo fondate le questioni di legittimità costituzionale sollevate al riguardo. Il Ministero (circolare n. 14/E del 21 gennaio 2000), in ottemperanza alla suddetta pronuncia del giudice costituzionale ha ribadito la possibilità di presentare l'istanza anche nelle more del predetto termine semestrale, ma non prima del deposito del ricorso e, quindi, non prima dell'instaurazione del giudizio. (S.G.)

## **Prassi amministrativa**

### **Contenzioso tributario - Sentenze sfavorevoli all'amministrazione - Appelli degli uffici - Criteri**

Circ. Dir. reg. entrate Lombardia, 10 febbraio 2000, n. 1/9967, in Corr. trib. 2000, pag.1326

La circolare fornisce istruzioni agli uffici in materia di impugnazioni nel processo tributario. Contiene indicazioni di massima circa:

- le modalità di predisposizione degli appelli;
- i criteri di economicità da utilizzare nel decidere se prestare o meno acquiescenza alle sentenze di primo grado, in tutto o in parte sfavorevoli all'amministrazione;
- modalità e termini per la richiesta di autorizzazione all'appello;
- le incombenze dell'ufficio in ipotesi di proposta di ricorso per cassazione, in presenza di sentenze di secondo grado in tutto o in parte sfavorevoli all'amministrazione finanziaria.

Gli uffici sono esortati ad esporre chiaramente e compiutamente (seppure in sintesi) tutti i fatti di causa, poiché, talora, redigono gli appelli iniziando direttamente dalla critica alla sentenza impugnata, elidendo (spesso del tutto) la enunciazione dei fatti di causa.

Viene, pertanto, ribadito che l'esposizione dei fatti di causa svolge un ruolo essenziale, giacché consente di chiarire ed isolare i punti controversi, indirizzando già in tal modo l'attenzione del giudice su di essi, consentendo di evitare la rilettura di tutti gli atti del fascicolo di causa per ricostruire la vicenda processuale.

## **CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Autorità giudiziaria**

### **Giurisprudenza**

#### **Corte di Cassazione**

**Procedimento - Giudizio avanti l'autorità giudiziaria - Sentenze emesse in secondo grado dalle Commissioni tributarie - Notificazione da parte del contribuente - Destinatario - Ufficio dell'Avvocatura dello Stato nel cui distretto ha sede l'autorità che ha pronunciato la sentenza - Interpretazione autentica - Lesione dell'affidamento del cittadino nella certezza delle situazioni giuridiche - Contrasto con artt. 3, comma 1 e 24, comma 2 della Costituzione - Manifesta infondatezza - Non sussiste.**

Cass., 4 novembre 1999, in Il fisco 2000, pag. 5225.

Non è manifestamente infondata, in relazione agli artt. 3, primo comma, e 24, secondo comma, della Costituzione la questione di legittimità costituzionale dell'art. 21, comma 1, della L. 13 maggio 1999, n. 133, nella parte in cui dispone che l'art. 38, comma 2, del D.Lgs 31 dicembre 1992, n. 546, si interpreti nel senso che le sentenze emesse in secondo grado dalle Commissioni tributarie vanno notificate alle Amministrazioni dello Stato "presso l'ufficio dell'Avvocatura dello Stato nel cui distretto ha sede l'autorità giudiziaria .... che ha pronunciato la sentenza",

anche con riferimento alle ipotesi in cui l'Amministrazione finanziaria sia stata in giudizio senza il patrocinio dell'Avvocatura.

## **CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie**

### **Dottrina**

**“Sulla condanna alle spese nei giudizi dinanzi alle commissioni tributarie”**, di C. ZEZZA, in Boll. trib. 2000. pag. 246. (per segnalazione)

## **IMPOSTE E TASSE (in genere)**

### **Prassi Amministrativa**

**Imposte in genere - Imposte sui redditi - IRAP - IVA - Sanzioni tributarie - Risposte a quesiti.**  
Circ. Dir. centr. AA.GG. e cont. trib. 17 maggio 2000, n. 98/E, in Il fisco 2000, pag. 7178.

La circolare contiene le risposte fornite dal Ministero ai quesiti formulati da organi di stampa specializzata, in materia di imposte sui redditi, Irap, Iva, sanzioni tributarie e altre materie.

\*\*\*\*\*

Per un commento si veda la ns. Circolare Informativa n. 22/2000.

## **TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: accertamento**

### **Prassi Amministrativa**

**Tributi erariali diretti - Accertamento - Assistenza fiscale - Certificazione tributaria di cui all'art. 36 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.**

Circ. Dir. centr. accert. e progr. 24 marzo 2000, n. 55/E, in Boll. trib. 2000, pagg. 527.

Con la circolare in commento il Ministero delle finanze è intervenuto a chiarire alcuni aspetti della normativa sulla certificazione tributaria, con particolare riferimento alle dichiarazioni relative al periodo di imposta 1999.

La certificazione tributaria può essere richiesta dai contribuenti titolari di redditi di impresa in regime di contabilità ordinaria, anche per opzione, con esclusione degli esercenti arti e professioni.

La certificazione tributaria può essere rilasciata dai revisori contabili che hanno esercitato la professione per almeno 5 anni, abilitati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni.

Il rilascio della certificazione tributaria implica l'accertamento della corretta applicazione delle norme tributarie sostanziali con riferimento alle singole componenti del reddito d'impresa (plusvalenze, minusvalenze, sopravvenienze attive e passive, interessi attivi, proventi immobiliari, perdite su crediti, accantonamenti rischi su crediti, ammortamento, immobilizzazioni materiali e immateriali).

Per quanto concerne specificamente le dichiarazioni relative al periodo d'imposta 1999, per le quali è stata rilasciata una certificazione regolare, gli effetti previsti possono essere così sintetizzati:

- non sono applicabili le disposizioni di cui agli artt. 39, comma 2, DPR 6000/73 e 55, DPR 633/72, in materia di accertamenti induttivi;
- gli accertamenti basati sugli studi di settore sono notificati, a pena di decadenza, entro il 31.12.2003 anziché il 31.12.2004 previsto in via generale;
- in caso di ricorso contro l'atto di accertamento notificato, le imposte o le maggiori imposte, unitamente ai relativi interessi e alle sanzioni, sono iscritte a ruolo secondo i criteri di cui all'art. 68 D.Lgs. n. 546/92;
- l'attività di controllo e di verifica dell'Amministrazione finanziaria è riferita di regola alle componenti di reddito che non hanno costituito oggetto di certificazione.

**Accertamento - Disposizioni antielusive - Aumento del capitale sociale attraverso conferimento in denaro - Richiesta di parere ai sensi del combinato disposto degli artt. 3, comma 3, lett. a), del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 466, e 21, commi 2 e 9, della L. 30 dicembre 1991, n. 413.**

Ris. Dir. Centr. AA.GG. e cont. trib. 28 luglio 2000, n. 120/E, in Il fisco 2000, pag. 10297.

Oggetto dell'istanza di interpello è l'aumento di capitale effettuato a favore della società residente X dalla controllante francese controllata a sua volta da una società residente Z. Nell'istanza, per sottolinearne la linearità e la trasparenza, la società indica le motivazioni economiche dell'operazione. Inoltre viene richiesta una pronuncia sulla legittimità dell'agevolazione DIT per una precedente operazione di aumento di capitale avvenuta anteriormente all'emanazione del D. Lgs. n. 466/1997.

La Direzione Regionale delle Entrate, considerando che la società istante ha subito nel passato accertamenti per *transfer pricing*, ritiene illegittimo il beneficio prodotto dalla DIT e conclude quindi che non si può inoltrare istanza d'interpello dopo aver subito accertamenti su questioni riguardanti l'oggetto dell'istanza. Di parere diverso è il Comitato consultivo che ritiene ammissibile l'istanza di interpello considerandola non contrastante con i principi antielusivi del D. Lgs. n. 466.

## GIURISPRUDENZA

### Corte di Cassazione

**Tributi erariali diretti - Accertamento - Motivazione - Indicazione degli elementi essenziali della pretesa tributaria - Insufficienza.**

**Dichiarazioni di terzi riportate da verbali della Guardia di finanza - Legittimità - Violazione del diritto di difesa del contribuente e del principio del contraddittorio - Non sussiste.**

Cass., sez. I, 22 dicembre 1999, n. 14427, in Boll. trib. 2000, pag. 624

L'avviso di accertamento, da considerarsi mera *provocatio ad apponendum*, soddisfa l'obbligo della motivazione ogni qualvolta il contribuente sia stato posto in condizione di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e, quindi, di contestarla efficacemente, e deve ritenersi che ricorrano tali circostanze anche se l'accertamento abbia richiamato verbali della Guardia di finanza coperti da segreto istruttorio penale, qualora il contribuente abbia comunque operato un'analitica e articolata difesa di merito, con la specifica contestazione degli addebiti. Non è richiesto che le indagini fiscali si svolgano nel rispetto delle regole processuali circa l'assunzione delle prove, tenuto conto che l'art. 37 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, consente agli Uffici finanziari, per il controllo delle dichiarazioni dei contribuenti, l'utilizzazione

“delle informazioni di cui siano comunque in possesso”, e quindi non sussiste alcuna violazione del diritto di difesa e del principio del contraddittorio in caso di utilizzazione di dichiarazioni rese da terzi contenute in verbali della Guardia di finanza, se tutti gli elementi raccolti dall'Amministrazione facciano capo all'avviso di accertamento che il contribuente sia stato posto in grado di contestare.

\*\*\*\*\*

Con nota contraria.

### Commissioni tributarie di merito

**Tributi erariali diretti - Accertamento - Processo verbale di constatazione riferito a fatti non direttamente percepiti o non indiscutibilmente certi - Rappresentano meri indizi e non prova - Illegittimità.**

**Dichiarazione tributaria - Possibilità di correzione da parte del dichiarante, anche in sede contenziosa. - Sussiste.**

Comm. trib. reg. Sicilia, 7 gennaio 1999, n. 29, in Boll. trib. 2000, pag. 621.

La rilevazione, in sede di verifica, che un'impresa, priva o meno di organizzazione aziendale, abbia emesso o sia addirittura dedita all'emissione di fatture per operazioni inesistenti, giustifica o legittima la rettifica delle dichiarazioni dei redditi prodotti dai soggetti destinatari di tali fatture solo e se in quanto, in sede di verifica nei confronti di questi ultimi, emergano ulteriori elementi di riscontro che confermino inconfutabilmente la predetta situazione; pertanto, deve ritenersi illegittimo l'accertamento che non sia stato accompagnato da alcuna specifica verifica o riscontro presso l'impresa contribuente, e che sia stato invece fondato solo ed unicamente sulle deduzioni scaturite da una serie di elementi contenuti nelle segnalazioni trasmesse all'ufficio impositore con lo "stralcio" di un processo verbale di constatazione redatto dalla guardia di Finanza, e tutte riferite ad operazioni simulate od illegittime poste in essere non dalla contribuente, ma da un terzo.

L'accertamento che sia stato fondato esclusivamente su un processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di finanza a seguito di una verifica fiscale operata presso la sede di un'impresa terza, mai portato alla cognizione della contribuente né allegato all'avviso di accertamento, oltre a precludere all'interessato l'esercizio del suo diritto di difesa, costituzionalmente garantito, risulta viziato per carenza di motivazione.

Il processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di finanza o da qualunque altro organo tributario, quando non constati fatti certi, ovvero in genere fatti che all'esame documentale appaiano indiscutibilmente certi, non può essere assunto quale mezzo di prova a sostegno di accertamenti tributari, contenendo in tale ipotesi soltanto impressioni dei verbalizzanti ovvero assunti basati su dati presuntivi che, in quanto tali, possono essere soltanto possibili e probabili, indubbiamente non certi, potendo tutt'al più assumere valore di indizi per indurre gli Uffici finanziari interessati ad attivare più complete ed approfondite indagini volte ad acquisire elementi certi di prova, posto che l'onere della ricerca di tali elementi per la legittimazione dell'accertamento è posto a carico dell'Ufficio, senza poter essere ribaltato a carico del contribuente.

Il processo verbale di constatazione contenente presunzioni e non fatti non costituisce di per sé un mezzo di prova, e qualora i fatti risultanti dal processo verbale non siano certi, bensì semplicemente presunti o basati su congetture o affermazioni dei verbalizzanti, l'accertamento che li riporti acriticamente, facendone scaturire la rettifica non suffragata da elementi idonei a disattendere la dichiarazione di imposta resa dal contribuente, è illegittimo.

La dichiarazione dei redditi non è, sotto l'aspetto strettamente giuridico, un atto di volontà, bensì una dichiarazione di scienza, suscettibile come tale di correzioni successive, beninteso entro il termine decadenziale, e ciò anche in sede contenziosa, qualora sorgano in capo al dichiarante dubbi sulla legittimità dell'assoggettabilità ad un determinato tributo.

**Accertamento - Motivazione *per relationem* ad un verbale della Guardia di finanza acquisito in fotocopia - Rinvio ad altro verbale non prodotto - Illegittimità dell'atto - Incompatibilità della motivazione *per relationem* ex art. 3, comma 3, della L. n. 241/1990 con altro atto proveniente dalla stessa Guardia di finanza - Legittimità dell'avviso - Non sussiste - Artt. 41 e 42 del DPR 29 settembre 19973, n. 6000 - Artt. 2727 e 2724 del codice civile.**

Comm. trib. prov. di Milano, 6 dicembre 1999, n. 382, in Il fisco 2000, pag. 6250.

I risultati dei processi verbali eseguiti dalla Guardia di finanza e fatti propri dall'ufficio, in sede di accertamento, devono essere esaminati accuratamente e non trasferiti acriticamente nell'atto medesimo.

Non è proponibile la motivazione *per relationem* ad un atto della Guardia di finanza in quanto l'art. 3, comma 3, della L. n. 241/1990, ammette la possibilità di motivare l'atto amministrativo facendo riferimento ad un altro atto della medesima amministrazione, mentre i processi verbali di constatazione della Guardia di finanza sono atti istruttori provenienti da diversa amministrazione.

\*\*\*\*\*

Con commento di S. CIANNI.

## **TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali**

### **Dottrina**

**"La *branch profit tax* nel nuovo Trattato Italia-USA", di A. ADELCHI ROSSI e L. PERIN, in Il fisco 2000, pag. 3550.**

Sino all'entrata in vigore della nuova Convenzione contro le doppie imposizioni Italia-USA firmata il 25 agosto 1999 ma non ancora ratificata, le società italiane che operano negli Usa mediante una stabile organizzazione potranno usufruire di notevoli vantaggi fiscali rispetto alle società italiane che invece utilizzano società statunitensi per effetto della inapplicabilità della *branch profit tax* agli utili delle stabili organizzazioni italiane in uscita dagli USA<sup>1</sup>.

Tale imposta, disciplinata dalla Section 884 dell'Internal Revenue Code, è diretta ad equiparare il trattamento fiscale degli investimenti effettuati negli USA tramite una *corporation* americana a quelli posti in essere attraverso una stabile organizzazione; essa si applica alle società di capitali estere sia quando esercitano la loro attività attraverso la partecipazione in società di persone sia quando sono controllate in tutto o in parte da soggetti residenti negli USA.

L'articolo prende in esame le modalità per la determinazione della base imponibile della *branch profit tax*.

A tal fine occorre determinare il *dividend equivalent amount (DEA)*, ovvero l'ammontare degli utili successivi al 1987 imputabili alla attività esercitata negli USA mediante una stabile organizzazione e non reinvestiti in quest'ultima.

Per determinare il DEA occorre fare riferimento agli *earnings and profits* relativi alla stabile organizzazione che, in linea generale, equivalgono all'utile civilistico al netto delle imposte d'esercizio, rettificato in aumento (in misura pari alle riduzioni di patrimonio netto verificatesi negli esercizi precedenti) o in diminuzione (per importi corrispondenti ad incrementi del patrimonio netto realizzati nel corso dell'esercizio).

Se, infatti, il valore dell'*U.S. net equity* (il valore del patrimonio netto) al termine del periodo d'imposta eccede quello dell'anno precedente l'utile civilistico relativo alla stabile organizzazione è ridotto in misura pari a tale differenza. Ad esempio, se una S.P.A. italiana ha l'*U.S. net equity* pari a 100 all'inizio dell'esercizio 2001 e di 110 alla fine del medesimo

---

<sup>1</sup> La Convenzione Italia-USA del 17 aprile 1984, attualmente vigente, è stata ratificata prima dell'entrata in vigore della *Branch profit tax*, avvenuta nel 1986, e pertanto ne esclude l'applicabilità.



esercizio, l'utile dell'esercizio è 10, la base imponibile della *branch profit tax* sarà pari a zero, presumendo peraltro un reinvestimento dell'utile nelle attività della stabile organizzazione.

Se invece il patrimonio netto rispetto all'esercizio precedente si riduce, l'importo di tale riduzione concorre a formare la base imponibile della *branch profit tax*. Ad esempio, richiamando l'esempio testè effettuato, se nel 2002 la S.p.A. realizza un utile di 20 e chiude l'esercizio, per effetto di alcuni disinvestimenti, con un patrimonio netto pari 100 (10 meno rispetto all'esercizio precedente), la società sarà tenuta pagare l'imposta non solo sull'utile netto di 20 ma anche sull'utile di 10 realizzato nell'esercizio precedente<sup>2</sup>.

La ritenuta prevista per la *branch profit tax* è pari al 30%, come quella ordinariamente applicata ai dividendi distribuiti da una società statunitense ai propri azionisti esteri. Tale importo sarà indicato nel Form 1120-F, annualmente presentato al fisco statunitense dalle società estere con stabile organizzazione negli USA. Per completezza si rammenta che in forza del l'art. 10 della nuova Convenzione Italia - USA la predetta aliquota sarà ridotta al 5%.

L'A. inoltre accenna al trattamento fiscale dei redditi percepiti negli USA da un soggetto residente in Italia per il tramite di una stabile organizzazione ivi situata che, contrariamente a quanto previsto per i dividendi provenienti da società residenti negli Usa<sup>3</sup>, concorrono alla formazione del reddito complessivo per competenza.

Le imposte assolte negli USA sono detraibili dall'IRPEG assolta in Italia, in virtù del meccanismo del credito d'imposta ai sensi dell'art. 15, comma 3, del T.U.I.R.

Ipotesi di esenzione sono ammesse soltanto se previste nelle convenzioni contro le doppie imposizioni (non è questo il caso dell'Italia) oppure al verificarsi di determinate operazioni straordinarie, come la cessazione dell'attività negli USA, oppure la riorganizzazione societaria e la trasformazione della stabile organizzazione in persona giuridica.

L'A. infine tratta il caso particolare della *branch profit interest tax* che disciplina il trattamento fiscale degli interessi pagati o maturati nell'ambito dell'attività svolta negli USA dalla stabile organizzazione.

In primo luogo, è previsto che la stabile organizzazione applichi la ritenuta alla fonte sugli interessi che paga alla sede centrale deducendoli dal reddito imponibile, al pari dei redditi di fonte USA, percepiti da soggetti esteri.

In secondo luogo, è consentita la deduzione dal reddito della stabile organizzazione di interessi maggiori di quelli effettivamente contabilizzati. Il principio a fondamento di tale norma è basato sulla *fungibilità* dei debiti di una multinazionale, cioè di modo che la spesa per interessi si determina in forza della presunzione che il rapporto tra il capitale di debito e mezzi propri della stabile organizzazione sia uguale a quello esistente in capo alla società estera; pertanto, ai fini della determinazione del reddito della stabile organizzazione, è possibile dedurre un costo per interessi maggiore di quello effettivamente contabilizzato nel conto economico. (P.M.).

**"Il trasferimento della residenza all'estero. Coordinamento fra le normativa interna e i trattati contro le doppie imposizioni"**, di M. BOIDI, C. GERLA, M. PIAZZA, in Il fisco 2000, pag. 2746.

Partendo dalla necessaria, preliminare analisi delle norme relative alla residenza fiscale contenute nel testo unico delle imposte sui redditi e delle novità introdotte, con decorrenza 1° gennaio 1999, dalla L. n. 448/1998, gli AA. hanno proceduto all'esame delle convenzioni stipulate dall'Italia con i Paesi contenuti nella cosiddetta *black list*, di cui al D.M. 4 maggio 1999.

In ordine alla residenza fiscale di una persona fisica, rilevano che in caso di conflitto tra l'Italia e un Paese della *black list* convenzionato non può operare la presunzione relativa contenuta nel

---

<sup>2</sup> Sul punto cfr. la Section 884 lett. b) dell'IRC, che pone un limite all'aumento della base imponibile causato dal disinvestimento pari all'utile netto relativo della stabile organizzazione accumulato fino al precedente periodo d'imposta.

<sup>3</sup> In tal caso, ai sensi dell'art. 56, comma 2, del T.U.I.R., tali proventi concorrono alla formazione del reddito d'impresa soltanto al momento della loro effettiva percezione.

nuovo comma 2-bis dell'art. 2 del TUIR, dovendosi al contrario fare riferimento alle specifiche norme su tali controversie, contenute negli accordi internazionali.

Sottolineano inoltre che le convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia non introducono nuovi requisiti, né innovano quelli previsti dall'ordinamento tributario interno, in relazione alla definizione di residenza fiscale, sia per le persone fisiche, che per le persone giuridiche. (E.M.)

**“Regime convenzionale o Direttiva madre-figlia? L’esperienza italo-britannica”**, di M. GAZZO, L. DEZZANI, M. VALDONIO, in Il fisco, 2000, pag. 6149

Al fine una migliore pianificazione fiscale, nell'articolo sono innanzitutto esaminate le implicazioni fiscali derivanti dal possesso di una partecipazione italiana pari o superiore al 10% da parte di una società britannica, alla luce sia della convenzione italo-britannica sia della direttiva “madri e figlie”.

In base alla convenzione, il socio britannico ha diritto al rimborso della metà del credito d'imposta sui dividendi italiani, salva la ritenuta alla fonte del 5%. Secondo gli AA., qualora il credito d'imposta afferente i dividendi italiani sia del tipo “limitato”, il rimborso convenzionale non spetta, né sembra possibile utilizzare detto credito per compensare la ritenuta del 5%. Considerato il diverso atteggiamento delle autorità fiscali britanniche in relazione ai dividendi interni, potrebbe instaurarsi un contenzioso, da risolvere secondo la “procedura amichevole” prevista dalla stessa convenzione.

In Gran Bretagna, secondo la disciplina interna. il socio avrà diritto a detrarre dalla imposta ivi dovuta sui dividendi (la cui aliquota è del 30%) quella personale e l'IRAP corrisposte dalla società partecipata italiana sui propri utili, al netto del rimborso ottenuto grazie alla convenzione. Il socio britannico ha altresì diritto alla scomputo della ritenuta alla fonte subita in Italia.

Gli AA. esaminano quindi la fattispecie inversa, in cui è una società italiana a detenere una partecipazione pari o superiore al 10% in una società britannica. In tal caso, in Gran Bretagna non è prevista dalla normativa interna l'applicazione di alcuna ritenuta alla fonte sui dividendi. Inoltre, in base alla normativa convenzionale, spetta il rimborso della metà del credito d'imposta sui dividendi, pari quindi ad 1/18 dei dividendi stessi distribuiti; tuttavia, ove si chiedi il rimborso, su tale importo, aumentato di quello dei dividendi, è applicata la ritenuta alla fonte del 5%. Fino al 1999, il credito d'imposta britannico rimborsabile in base alla convenzione ammontava ad 1/8 del dividendo.

In Italia, ove si renda applicabile per i dividendi britannici il regime convenzionale “madri e figlie” (art. 96-bis), lo scomputo della ritenuta britannica è ridotto in proporzione ai dividendi che non concorrono alla formazione della base imponibile (e quindi del 95%)

Gli AA. evidenziano come, per effetto della riduzione operata in Gran Bretagna della misura del credito d'imposta sui dividendi - passato da 2/8 (25%) ad 1/9 (11%) contestualmente alla abolizione della ACT (*advance corporation tax*) - si sia ridotta la convenienza a mantenere partecipazioni in Gran Bretagna. (N.M.)

**“Società estera con stabile organizzazione in Italia e con partecipazioni in società italiane”**, di S. MAYR, in Boll. trib. 2000, pag. 731.

L'A. espone in maniera chiara ed esaustiva le problematiche fiscali attinenti alla tassazione dei dividendi di fonte italiana nei confronti di società estere, evidenziando l'evoluzione normativa che ha interessato la fattispecie in cui la società estera possiede in Italia anche una stabile organizzazione.

Infatti, se il trattamento fiscale dei dividendi è univoco quando la partecipazione nella società italiana è posseduta dalla stessa stabile organizzazione - costituendo un *asset* ad essa effettivamente collegato - insorgono notevoli incertezze allorché tale collegamento non sussista; in tal caso, infatti, sorge un problema di coordinamento tra normativa interna sostanziale (artt. 112 e 113 del TUIR), normativa interna in materia di ritenute alla fonte (art. 27 del DPR n.

600/1973) nonché, ove applicabile, normativa delle convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni (che a sua volta può presentare differenze da convenzione a convenzione).

La normativa interna "sostanziale" è rimasta nel tempo immutata. Essa prevede la cd. forza di attrazione della stabile organizzazione, nel senso che, agli effetti tributari, i dividendi di fonte italiana concorrono a formare il reddito della stabile organizzazione, secondo il regime ad essa applicabile, che ricalca quello delle imprese residenti (in particolare, in conseguenza del concorso alla formazione del reddito, spetta il credito d'imposta sui dividendi e le eventuali ritenute si considerano a titolo d'acconto).

La normativa interna in tema di ritenute ha, invece, subito una modifica per effetto del D.Lgs. n. 461/1997, che, per i dividendi di cui è stata deliberata la distribuzione dal 1° luglio 1998, stabilisce ora che "la ritenuta è operata a titolo d'imposta e con l'aliquota del 27% sugli utili corrisposti a soggetti non residenti nel territorio dello Stato in relazione alle partecipazioni non relative a stabili organizzazioni nel territorio dello Stato". Secondo l'A., ciò dovrebbe aver determinato una implicita (e forse inconsapevole) abrogazione della normativa interna sostanziale, e quindi il venir meno della *vis attractiva* della stabile organizzazione, quanto meno per i dividendi su partecipazioni nazionali.

Quanto alla normativa convenzionale, essa di regola prevede che per le stabili organizzazioni non valga il principio della forza di attrazione, e quindi che la tassazione dei dividendi debba seguire il regime previsto per i non residenti quando la partecipazione non è effettivamente collegata alla stabile organizzazione; peraltro, tale regola convenzionale può formare oggetto di rinuncia da parte del contribuente estero, con conseguente applicazione della normativa interna in materia di reddito attribuibile alla stabile organizzazione.

Vi sono però talune convenzioni (in particolare, quella con la Svizzera) che prevedono, in presenza di una stabile organizzazione, l'applicabilità del regime interno dello Stato della fonte (e quindi del principio della forza di attrazione) con particolare riferimento proprio ai dividendi (cd. riserva assoluta); ve ne sono invece altre che prevedono l'applicazione della normativa in terna solo nel caso in cui la partecipazione si ricolleghi effettivamente alla stabile organizzazione (cd. riserva relativa).

Per il primo tipo di convenzioni, il mutamento di regime interno determina peculiari conseguenze: in particolare, quando la partecipazione non è posseduta dalla stabile organizzazione, vi sarebbe luogo alla tassazione del dividendo con la ritenuta del 27%, senza la riduzione di aliquota convenzionale che, appunto, non si applica in presenza di una stabile organizzazione.

Per il secondo tipo di convenzioni, invece, la limitazione di tassazione continua ad applicarsi anche in presenza di una stabile organizzazione alla quale la partecipazione non sia collegata.

L'A. esamina, infine, i riflessi del cambiamento di normativa interna in ordine alla applicazione della direttiva "madri e figlie", nel senso che la presenza di una stabile organizzazione cui non è collegata la partecipazione non pregiudica l'applicazione del regime comunitario. (N.M.)

**"Società non residenti con stabile organizzazione in Italia: UNICO 2000 e forza attrattiva",** di S. MAYR, in Corr. trib. 2000, pag. 1433.

L'A. prosegue la disamina del regime fiscale applicabile alle società estere con stabile organizzazione in Italia affrontando le problematiche che sorgono in sede di dichiarazione dei redditi, ed evidenziando come il modello UNICO 2000 - società di capitali ed enti equiparati, che deve essere utilizzato da dette società estere, non consenta una corretta applicazione della disciplina convenzionale.

Infatti, mentre per le società estere residenti in Paesi non convenzionati con l'Italia opera il principio interno in materia di forza di attrazione - con la conseguenza che tutti redditi di fonte italiana prodotti dalla società estera concorrono alla formazione di quello della stabile organizzazione e sono quindi imponibili come redditi d'impresa, per quelle residenti in Paesi convenzionati l'esclusione della forza di attrazione deve comportare la tassazione isolata dei redditi non attribuibili alla stabile organizzazione, diversi da quelli per i quali la tassazione non è consentita nello Stato della fonte.

Tuttavia, nel modello UNICO sopra citato non è previsto un quadro sul quale indicare quei redditi, imponibili nello Stato della fonte, che, in quanto non assoggettati a ritenuta d'imposta o ad imposta sostitutiva, devono formare oggetto di dichiarazione (ad esempio, i redditi fondiari). Secondo l'A., per le società estere con stabile organizzazione sarebbe più confacente l'utilizzo del modello UNICO predisposto per gli enti non commerciali: a ciò tuttavia ostano le istruzioni ministeriali. (N.M.)

**“La rettifica ai prezzi di trasferimento infragruppo e la prassi di documentare in anticipo la politica di prezzo adottata”**, A. e A. MUSSELLI, in Boll. trib. 2000, pag. 499.

In materia di prezzi di trasferimento infragruppo (c.d. *transfer pricing*) spetta all'Amministrazione finanziaria l'onere della prova dei fatti che giustificano l'adeguamento al valore normale in libera concorrenza del prezzo o valore dichiarato dal contribuente. Ciò nonostante, si assiste di frequente ad una parziale inversione di detto onere nella misura in cui il processo tributario verta sulla correttezza del metodo adottato in fase di trasferimento dei beni. Una indagine di diritto comparato evidenzia come il metodo di determinazione dei prezzi di trasferimento basato sul margine lordo del produttore spesso non risulti adeguato alle effettive condizioni in cui la transazione si perfeziona, ragione per cui le autorità fiscali statunitensi hanno elaborato una *best method rule* in grado di modulare i criteri della verifica caso per caso e le autorità neozelandesi, rispetto al produttore, ritengono maggiormente corretta la determinazione del valore normale con riferimento alla remunerazione del soggetto che non ha contribuito a sviluppare il prodotto, anche quando esso sia estero.

Con riferimento alla documentazione dei prezzi infragruppo, nel silenzio della normativa italiana, l'A. opera un rinvio al rapporto OCSE del 1995 che sottolinea l'importanza di un comportamento collaborativo tra contribuente ed Amministrazione finanziaria, essendo in tale materia indispensabile l'acquisizione per ciascun soggetto coinvolto nell'operazione di informazioni in merito all'attività economica, alla struttura organizzativa, ai vincoli e collegamenti societari, ammontare delle vendite e del profitto operativo degli ultimi anni antecedenti la transazione, elementi comparativi per transazioni relative ai medesimi beni e servizi perfezionate con soggetti indipendenti.

Secondo le *Regulations* statunitensi, un'adeguata documentazione può costituire sotto il profilo sanzionatorio circostanza esimente, a condizione che l'esame di essa evidenzi la ragionevolezza dei criteri assunti per la determinazione del prezzo. A questi fini è previsto che il contribuente acquisisca entro il termine per la presentazione della dichiarazione tutta la documentazione idonea ad attestare la predetta ragionevolezza ed attendibilità del metodo prescelto, documentazione che principalmente è rappresentata dalla descrizione del business di riferimento, dell'organigramma e dei rapporti con le consociate, dei diversi metodi esaminati e delle motivazioni che hanno fatto propendere per quello prescelto. (A.F.)

**“Imponibilità del provento da cessione del credito *pro-soluto* percepito da soggetti non residenti**, di C. ROTONDARO, in Riv. dir. trib. 2000, I, p. 353.

L'A. affronta il problema della qualificazione dei proventi derivanti dalla cessione *pro-soluto* di crediti infruttiferi non scaduti e non cartolarizzati da parte di soggetti non residenti in Italia e del conseguente regime impositivo, considerando che il loro inquadramento nella categoria dei redditi di capitale o in quella dei redditi diversi determina una differente tassazione. A tale proposito, infatti, l'art. 20 del TUIR, prevede diversi criteri di collegamento per i redditi di capitale e per i redditi diversi percepiti da non residenti privi di stabile organizzazione nel territorio dello Stato. I redditi di capitale sono imponibili in Italia se corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti. Se i proventi conseguiti dal cessionario alla scadenza del debito fossero qualificati come redditi di capitale, l'imponibilità o meno in Italia dipenderebbe dalla residenza del contraente ceduto nel senso che, se si tratta di un soggetto residente, ovvero di una stabile organizzazione in Italia di un

soggetto non residente, il provento differenziale sarebbe tassabile in capo al cessionario e che se, invece, non ricorressero i presupposti di residenza del cessionario, tale reddito sarebbe escluso da tassazione in Italia.

Per quanto riguarda i redditi diversi prodotti in Italia, si dovrebbero considerare solo i redditi diversi derivanti da attività svolte nel territorio dello Stato e da beni che si trovano nel territorio stesso.

L'A. rileva la mancanza di coordinamento tra l'art. 20, comma 1, lett. f), del TUIR, che prevede la non tassabilità in Italia di redditi diversi percepiti da non residenti sprovvisti di una stabile organizzazione e l'art. 5, comma 5, del D.Lgs. n. 461/97, che postula invece la loro imponibilità e sottolinea come la qualificazione fiscale del provento assuma una notevole importanza anche in caso di applicazione di disposizioni convenzionali.

In conclusione, propende per qualificare il provento differenziale del cessionario come reddito diverso, ai sensi della nuova lett. c-*quinquies* dell'art. 81, comma 1, TUIR, e non come reddito di capitale. Tale conclusione comporta l'applicabilità dell'art. 20, comma 1, lett. f), del TUIR, in caso di cessionario non residente. L'A. afferma, inoltre, che la tassabilità come reddito di capitale del provento da cessione *pro-soluto* in capo al cessionario non residente presenterebbe aspetti problematici per l'applicazione concreta della ritenuta. Se infatti si concludesse per la qualificazione del provento del cessionario come reddito di capitale, dovrebbe applicarsi il comma 5 dell'art. 26 del D.P.R. n. 600/73, che assoggetta a ritenuta a titolo di imposta i redditi di capitale diversi da quelli indicati nei commi precedenti percepiti da soggetti non residenti; in tale caso non sarebbe infatti chiaro chi debba rivestire la posizione di sostituto di imposta. (S.G.)

### Prassi Amministrativa

**Accordi internazionali - Applicazione della Convenzione per evitare le doppie imposizioni in vigore tra Italia e Stati Uniti, ratificata in Italia con L. 11 dicembre 1985, n. 763, da parte dei sostituti d'imposta - Certificazioni rilasciate dalle autorità fiscali statunitensi.**

Ris. Dir. centr. AA.GG. e cont. trib. 24 maggio 2000, n. 68/E, in Il fisco 2000, pag. 8018.

L'Amministrazione fiscale italiana considera pienamente accettabile il Modello denominato <<6166>>, introdotto dalle autorità statunitensi in sostituzione della speciale lettera (identificata con il n. 2295) che, ai sensi della Convenzione Italia-USA contro le doppie imposizioni, veniva rilasciata ai soggetti residenti negli USA che intendessero fruire in Italia delle misure previste dalla Convenzione stessa.

### TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Agevolazioni ed esenzioni

#### Dottrina

**"Agevolazioni per nuovi investimenti (legge 133/99), ammortamenti e circolare n. 51",** di R. LIZZUL, in Boll. trib. 2000, pag. 154.

L'A. muove brevi osservazioni critiche alla circolare 51/E del 20.3.2000 in materia di incentivi per i nuovi investimenti delle imprese di cui all'art. 2 della legge 133/99 (cd. "legge Visco"). In particolare, l'A. concorda con la tesi ministeriale secondo cui l'investimento agevolato non può che rilevare nel periodo d'imposta in cui il bene è entrato in funzione, posto che la norma fa riferimento ai beni nuovi di cui agli artt. 67 e 68 del TUIR. Il bene deve considerarsi strumentale solo nel momento di entrata in funzione, ossia quando concorre al processo produttivo ed è ammortizzabile ai fini fiscali. Fino a tale momento il bene rappresenta solo un investimento puro e semplice che, ancorché rilevante, non concorre al processo produttivo. Ne deriva che ciò che

qualifica come strumentale non è la sua attitudine oggettiva ad essere strumentale, ma l'effettivo concorso all'attività produttiva.

L'agevolazione si applica anche ai beni nuovi acquistati da terzi, diversi dal produttore o dal rivenditore, a condizione che i beni non siano mai stati utilizzati (o dati in uso ad altri) da parte del cedente. Per tali beni vi sarebbe quindi una disparità di trattamento rispetto ai beni acquistati direttamente presso il produttore o il rivenditore, in quanto l'acquisto potrebbe concorrere a formare il *plafond* degli investimenti agevolati nel periodo di acquisizione, anche se il bene non è entrato in funzione, a condizione che si possa dimostrare l'impossibilità ad utilizzarlo nel periodo stesso.

Discutibile, sempre secondo l'A., è l'utilizzo operato dalla circolare ministeriale del termine "novità del bene" per indicare un cespite che non risulti utilizzato a qualunque titolo, cioè nuovo. Il termine "novità" sta di norma ad indicare la condizione o la qualità di essere nuovo, ma potrebbe riferirsi anche al concetto di innovazione, che invece non è contenuto nella "legge Visco" per definire gli investimenti agevolati. Sarebbe stato preferibile l'utilizzo della stessa espressione indicata dalla legge.

La circolare ha chiarito opportunamente che non deve essere computata in diminuzione degli investimenti agevolati la quota d'ammortamento relativa ai beni che formano oggetto degli investimenti stessi. Diversamente, sarebbero state avvantaggiate le imprese che ricorrono al leasing, per le quali deve considerarsi investimento agevolato il costo sostenuto dal concedente, mentre l'ammortamento dedotto da quest'ultimo non riduce l'investimento agevolato. Gli ammortamenti non rilevano neppure nel periodo d'imposta successivo a quello oggetto dell'agevolazione.

Infine l'A. evidenzia la difficoltà a far coesistere strumenti agevolativi fondati su basi diverse. Infatti, la "legge Visco" privilegia sia il reddito che il patrimonio netto. Ogni diminuzione del reddito per ammortamenti riduce l' "agevolazione Visco", come ogni aumento del patrimonio netto crea vantaggio per la DIT. Nel caso dell' "agevolazione Visco", a causa della correlazione tra nuovi investimenti netti e conferimenti di denaro ed accantonamenti di utili, vi è interesse, in linea di massima, all'aumento del patrimonio netto in quanto esso costituisce uno dei limiti per il reddito agevolato. (F.D.A.)

\*\*\*\*\*

Non si condivide l'affermazione dell'A. secondo il quale vi sarebbe disparità di trattamento fra gli investimenti effettuati mediante acquisto diretto dal produttore o dal rivenditore, e quelli effettuati con acquisto dei beni da altri soggetti. Dalla lettura della circolare, al contrario, si evince che, nel caso in cui i beni (non solo quelli acquistati da soggetti diversi dal produttore o dal rivenditore) vengano acquistati in prossimità della fine del periodo d'imposta e presentino caratteristiche tecniche e strutturali che ne impediscono l'entrata in funzione nello stesso periodo, gli investimenti si considerano effettuati nel periodo d'imposta di acquisizione dei beni, a condizione che si possa dimostrare l'oggettivo impedimento ad utilizzarli entro lo stesso periodo.

**"Modalità applicative degli incentivi per i nuovi investimenti alle imprese, cd. <<legge Visco>> (Effetti combinati con la *dual income tax*)"**, di A. MENNILLI, C. CAPPELLUTTI, S. MARCUCCI, A. VOLPE, in Boll. trib. 2000, pag. 740

Gli AA., dopo aver sinteticamente analizzato la struttura del provvedimento agevolativo e l'ambito temporale di applicazione, focalizzano l'attenzione su talune questioni più controverse e sui chiarimenti forniti dal Ministero delle Finanze con la circolare 51/E del 20.3.2000. In particolare, viene criticata la tesi ministeriale secondo la quale la fruizione del beneficio fiscale è subordinata non solo all'acquisto del bene nel periodo d'imposta, ma anche alla circostanza che nello stesso periodo d'imposta il bene sia entrato in funzione. Tale requisito non sarebbe richiesto dall'art. 2 della legge 133/99, né può essere ritenuto necessario, come sostenuto dal Ministero, in virtù del riferimento contenuto nella norma ai beni strumentali di cui agli artt. 67 e 68 del TUIR, in quanto tale riferimento ha la funzione di individuare i beni agevolabili, ma non quello di individuare il periodo di fruizione del beneficio. In ogni caso, viene sottolineato che il Ministero, al fine di evitare applicazioni troppo penalizzanti della norma, ha precisato che l'investimento possa considerarsi effettuato nel periodo d'imposta di acquisizione del bene, anche quando questo non sia ancora entrato in funzione, nel caso in cui l'acquisto sia stato effettuato in prossimità della fine del periodo d'imposta, a condizione che il bene presenti

particolari caratteristiche tecniche che ne impediscono oggettivamente l'entrata in funzione nell'esercizio. In tal caso il contribuente deve dimostrare l'oggettivo impedimento all'utilizzo.

Al contrario, viene condiviso l'orientamento interpretativo, favorevole al contribuente, espresso nella predetta circolare, secondo la quale non deve essere computata in diminuzione degli investimenti agevolati la quota di ammortamento relativa ai beni nuovi che formano oggetto degli investimenti stessi; ciò al fine di non creare una disparità di trattamento con l'investimento in beni attraverso operazioni di leasing, nelle quali gli investimenti agevolati non risultano ridotti dall'ammortamento. Tale interpretazione contrasta peraltro con quanto affermato dalle istruzioni al quadro RJ del modello Unico 2000.

Vengono inoltre evidenziate talune differenze fra l'agevolazione "Visco" e la DIT, puntualizzando che, nel caso dell'agevolazione in esame, non si applica il limite del patrimonio netto, operante invece per la DIT, e neppure le "sterilizzazioni" agli incrementi di capitale investito previste dagli artt. 2 e 3 del D.Lgs. 466/97.

Infine sono esaminati gli effetti della combinazione dell'agevolazione "Visco" con la DIT, dei quali viene fornita una esemplificazione attraverso l'analisi di un caso concreto riguardante una società di capitali. (FDA)

### **Prassi Amministrativa**

#### **Imposte e tasse - Agevolazioni tributarie - Incentivi per i nuovi investimenti delle imprese - Art. 2, commi da 8 a 12, della legge 13 marzo 1999, n. 133**

Circ. Dir. centr. AA.GG. e cont. trib. 20 marzo 2000, n. 51/E Boll. trib. 2000 pag. 439

La circolare chiarisce i meccanismi applicativi degli incentivi temporali alle imprese che realizzano incrementi netti del capitale investito e, negli stessi periodi d'imposta, accrescono l'apparato produttivo mediante investimenti in beni strumentali nuovi.

L'agevolazione consiste nell'assoggettamento a un'aliquota d'imposta ridotta al 19% della parte di reddito corrispondente, in linea di principio, all'importo degli investimenti in beni strumentali nuovi che trova corrispondenza, anche indiretta, in conferimenti in denaro o accantonamenti di utili a riserva.

L'agevolazione si applica per il periodo d'imposta in corso al 18 maggio 1999 e per il successivo (per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare, quindi per il 1999 e per il 2000).

La circolare chiarisce che l'agevolazione trova attuazione anche per i soggetti costituiti dopo il 18 maggio 1999, anche se per gli stessi il beneficio compete esclusivamente per il primo periodo di imposta.

Possono fruire dell'agevolazione anche i soggetti con periodo di imposta chiuso tra il 19 marzo e il 17 maggio 1999.

Tra gli aspetti di maggiore rilevanza, la circolare sottolinea quelli per cui:

- godono del beneficio anche i soggetti in contabilità semplificata: unico parametro rilevante è l'ammontare degli investimenti in beni strumentali nuovi. Non possono fruire delle agevolazioni i soggetti che si avvalgono di regimi contabili speciali e che determinano il reddito in misura forfetaria,
- vengono compresi nel beneficio anche i beni devolvibili gratuitamente;
- possono essere agevolate anche le immobilizzazioni immateriali che riguardino beni con una propria individualità;
- i benefici riguardano anche gli investimenti in beni immobili, classificabili nella categoria catastale D/1 e gli impianti in corso di esecuzione;
- il requisito della novità ricorre anche se il bene non è stato acquistato da un produttore o da un rivenditore, a patto che il bene non sia mai stato usato in precedenza.

## DICHIARAZIONE DEI REDDITI

### Prassi Amministrativa

**Dichiarazione dei redditi - Servizio di presentazione della dichiarazione Mod. UNICO persone fisiche e pagamento dei tributi tramite *Internet* - Rilascio del "PINCODE" - Attività degli uffici - Istruzioni.**

Circ. Dir. centr. affari amministrativi 21 aprile 2000, n. 81/E, in Il fisco 2000, pag. 6214. (Per segnalazione)

**Dichiarazione dei redditi - Mod. 730/2000 redditi 1999 - Assistenza fiscale da parte dei sostituiti d'imposta e dei centri autorizzati di assistenza fiscale per i lavoratori dipendenti.**

Circ. Dir. centr. affari amministrativi 3 maggio 2000, n. 89/E, in Boll. trib. 2000, pag. 754. (Per segnalazione)

**Dichiarazione dei redditi - Mod. 730 - Quesiti vari.**

Circ. Dir. centr. AA.GG. e cont. trib. 12 maggio 2000, n. 95/E, in Corr. trib. 2000, pag. 1614.

Il Ministero delle Finanze ha raccolto nella circolare alcune delle risposte ai quesiti proposti in occasione della videoconferenza svoltasi il 18 aprile 2000.

Di seguito sono riportati i chiarimenti di maggior interesse.

- **MUTUO PER ACQUISTO ABITAZIONE PRINCIPALE - ESTINZIONE E RINNOVO.** Il beneficio della detrazione per oneri indicato nell'art. 13-*bis*, comma 1, lett. b), TUIR, continua a trovare applicazione nel caso di estinzione di un vecchio mutuo ed accensione di uno nuovo, anche se il soggetto mutuante è diverso da quello originario.
- **SPESE PER INTERVENTI DI RECUPERO DEL PATRIMONIO EDILIZIO.** Il contribuente che, pur avendo eseguito lavori di ristrutturazione nel 1998 ed ottemperato a tutti gli obblighi di legge per ottenere la detrazione del 41%, non ha presentato la dichiarazione dei redditi o, nella dichiarazione presentata, non ha indicato l'importo delle spese sostenute ed il numero delle rate prescelte, può usufruire dell'agevolazione relativamente alla seconda rata presentando la dichiarazione dei redditi relativa al 1999. Per recuperare la detrazione relativa alla prima rata, può inoltrare richiesta di rimborso agli uffici finanziari.
- **RISTRUTTURAZIONE - BONIFICO SENZA GLI ESTREMI DI LEGGE.** Se il bonifico non riporta gli estremi della legge che dà diritto alla detrazione del 41%, il contribuente, che ha ottemperato a tutti gli adempimenti, può ugualmente usufruire della detrazione qualora sia in grado di dimostrare che le spese sono state sostenute nel rispetto delle condizioni e nei limiti previsti dalla legge stessa.
- **REDDITO DI FABBRICATI - RENDITA CATASTALE DEFINITIVA - NOTIFICA.** La notifica della rendita catastale definitiva pervenuta, ad esempio, nel mese di gennaio 2000, ha rilevanza per i redditi del periodo d'imposta 2000 da dichiarare nel 2001, mentre i redditi di fabbricati del 1999, da dichiarare nel Mod. 730/2000, vanno determinati ancora sulla base della rendita presunta.
- **UTILI CORRISPOSTI DA SOGGETTI NON RESIDENTI.** I dividendi derivanti dal possesso di azioni di società estere assoggettati a ritenuta a titolo di acconto del 12,50% vanno sempre riportati nella dichiarazione dei redditi: infatti, non è ammessa l'opzione per il prelievo a titolo definitivo, prevista invece per gli utili da azioni di società residenti in Italia.



**Dottrina**

**“Disciplina tributaria delle fondazioni bancarie: decorrenza temporale”**, P. ANELLO, in Corr. trib. 2000, pag. 1069.

Con riguardo alla nuova disciplina tributaria per le Fondazioni bancarie introdotta dall'art. 12 del Decreto Legislativo 17 maggio 1999 n. 153, viene affrontato il tema della qualificazione di tali soggetti come enti non commerciali ai sensi dell'art. 87, comma 1, lett. e), Tuir ed a questo proposito si segnala una posizione dottrina secondo cui il richiamo dell'art. 87 Tuir consentirebbe alle Fondazioni di non perdere detta qualificazione a condizione che l'attività commerciale, strumentale ai fini statutarie, comunque non assuma caratteristiche di prevalenza rispetto alle altre attività esercitate.

Dalla qualificazione delle Fondazioni come enti non commerciali discende poi l'applicazione dell'agevolazione tributaria di cui all'art. 6 del DPR n. 601/1973 anche se parte della dottrina (Ficari) assume che la perdita della predetta qualificazione non dovrebbe costituire anche causa di decadenza dall'agevolazione tributaria, in quanto non prevista dalla norma, e sarebbe comunque ininfluenza, atteso che il requisito di commercialità dell'ente non è incompatibile con il perseguimento delle finalità statutarie, risultando semmai determinante il fine di lucro soggettivo.

Ai sensi dell'art. 12, quarto comma, la Fondazione non può possedere un patrimonio immobiliare tranne quello strumentale ossia adibito allo svolgimento diretto delle attività istituzionali esercitate dalla stessa ovvero dalle imprese strumentali. Di conseguenza, l'utilizzo di immobili per scopi di utilità sociale e di promozione dello sviluppo economico, in conformità al proprio statuto, non comporta la perdita della qualificazione di ente non commerciale né del diritto alla fruizione dell'agevolazione ex art. 6.

Con riguardo ai crediti d'imposta sui dividendi percepiti, si sottolinea come la Relazione governativa (secondo cui il credito d'imposta può essere utilizzato dalla Fondazione unicamente per compensare le imposte dovute sul dividendo) non risulti coerente con la previsione del comma 6 dell'art. 12.

La norma delegata sembra, infatti, escludere il rimborso o il riporto a nuovo del credito non utilizzato in sede di determinazione dell'imposta complessiva, ma consentire solo l'utilizzo del credito in diminuzione dell'Irpeg dovuta sugli altri redditi della Fondazione.

L'aliquota Irpeg agevolata si applica a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 15 giugno 1999, data di entrata in vigore del decreto legislativo, e, posto che nella generalità dei casi le Fondazioni hanno la chiusura dell'esercizio fissata al 30 settembre di ciascun anno, l'agevolazione opera con riferimento al periodo d'imposta 1° ottobre 1998 - 30 settembre 1999. Peraltro, numerosi commentatori sostengono la valenza interpretativa, e dunque l'efficacia retroattiva, della disposizione in tema di aliquota agevolata, sul presupposto che l'art. 3, comma 1, della legge delega letteralmente riconosce la spettanza dell'agevolazione anche agli enti conferenti che “abbiano perseguito” in via prevalente scopi di interesse pubblico e di utilità sociale nei settori rilevanti. (A.F.)

**“Una nota ministeriale può sospendere le agevolazioni previste per il settore bancario?”**, di P. ANELLO, in Corr. trib. 2000, pag. 1436.

Con nota del 3 aprile 2000 i Ministeri del tesoro e delle finanze hanno congiuntamente comunicato la sospensione delle agevolazioni fiscali previste per il settore bancario dal D. Lgs. n. 153 del 17 maggio 1999 e la conseguente sospensione dei termini per l'emissione del regolamento applicativo della suddetta normativa.

La pronuncia ministeriale si fonda sulla richiesta di chiarimenti formulata dalla Commissione Europea al Governo italiano con riferimento ad alcuni aspetti della disciplina agevolativa e sulla sollecitazione della UE di sospendere l'erogazione delle agevolazioni ai sensi dell'art. 88 par. 3 del Trattato CEE secondo cui uno Stato membro può concedere aiuti non prima che la Commissione si sia pronunciata al riguardo.

Al Governo italiano sono stati chiesti chiarimenti in ordine alle previsioni di minor gettito tributario scaturenti dalla concessione delle agevolazioni; all'eventuale ripetibilità dei benefici fiscali concessi, nel quadriennio successivo all'entrata in vigore della disposizione, alle fondazioni che, successivamente a tale periodo, perdano la qualifica di enti non commerciali ovvero il diritto alla fruizione dell'agevolazione; alla definizione di aggregato nelle operazioni di concentrazione strutturale; alla durata di efficacia dell'agevolazione nelle ipotesi di concentrazioni non strutturali.

Le critiche dell'A. alla sospensione del D. Lgs. n. 153/1999 riguardano, da un lato, gli aspetti procedurali con cui la stessa è stata adottata, o, meglio, l'inefficacia della nota ministeriale di sospendere un provvedimento avente forza di legge, e, dall'altro, l'insussistenza dei presupposti sostanziali idonei a legittimare tale sospensione.

Quanto al primo aspetto, si evidenzia come costituirebbe autentica violazione del principio di gerarchia delle fonti del diritto attribuire alla nota ministeriale del 3 aprile 2000 pari forza di legge del decreto legislativo in questione, dal che deve coerentemente dedursi l'attuale vigenza ed efficacia dello stesso.

Né può costituire in tal senso causa ostativa la mancata adozione del regolamento di cui all'art. 31 del D. Lgs. n. 153/1999, in quanto, come anche osservato dall'ABI, le disposizioni di legge sono sufficientemente analitiche e tali da poter essere da subito applicate, tant'è che, ad esempio, per le agevolazioni fiscali delle fondazioni bancarie non è previsto alcun provvedimento attuativo.

Quanto, poi, al riferimento agli aiuti di Stato vietati ai sensi dell'art. 87 del Trattato CEE, l'A. sottolinea come - in base alla comunicazione della Commissione europea dell'11 novembre 1998 - il divieto opera in presenza dei seguenti presupposti: l'agevolazione deve conferire ai beneficiari un vantaggio fiscale in termini di minori oneri fiscali rispetto a quelli normalmente gravanti sul loro bilancio; al vantaggio deve corrispondere una perdita di gettito fiscale; la misura deve incidere sulla concorrenza e sugli scambi tra Stati membri nel senso che si rivolge a soggetti che svolgono attività economiche fonte di scambi tra gli Stati membri; la misura favorisce alcune imprese o produzioni.

La verifica della ricorrenza delle suddette circostanze impone, con riferimento alla Legge Ciampi, valutazioni differenti a seconda dei soggetti interessati dall'agevolazione e delle fattispecie da essa disciplinate.

Per quanto concerne scorpori e ristrutturazioni, parrebbe ravvisabile nelle citate disposizioni non tanto un intervento finalizzato a favorire il comparto bancario, quanto piuttosto una misura che persegue obiettivi di politica economica portando a compimento la riorganizzazione del sistema creditizio italiano in funzione della integrazione dei mercati europei, già avviata nel 1990 con la legge n. 218, che non è stata mai oggetto di censure da parte della Commissione UE. Relativamente alle fondazioni bancarie sussistono perplessità circa l'effettivo svolgimento da parte di tali soggetti di attività economiche che danno luogo a scambi tra Stati membri, considerato che dette attività debbono, per previsione normativa, essere direttamente strumentali ai fini statutari ed esclusivamente nei settori rilevanti (ricerca scientifica, istruzione, arte, ecc.).

Profili di concorrenza in ambito comunitario sembrerebbero inoltre da escludere in considerazione del ristretto ambito territoriale (comune, provincia o regione) in cui detti enti sono destinati ad operare ed alla limitata operatività all'estero principalmente legata a specifiche iniziative.

Quanto all'aliquota IRPEG ridotta alla metà, il D. Lgs. n. 153/1999 non ha introdotto alcuna disposizione innovativa, ma si è limitato a recepire un indirizzo costante della giurisprudenza italiana di legittimità e di merito secondo cui già ricorrevano i presupposti per l'applicazione della previsione contenuta nell'art. 6 del D.P.R. n. 601/1973.

Infine, la detassazione della plusvalenza da realizzo per dismissione delle partecipazioni nella azienda bancaria conferitaria - oltre ad essere già stata dal nostro Stato in precedenza incentivata senza censure UE - correttamente sopperisce alla sancita limitazione del diritto alla detenzione delle suddette partecipazioni. (A.F.)

**“Perdite fiscali e credito di imposta sui dividendi”**, di P. BIANCO e A. PIAZZINO, in I fisco, 2000, pag. 3277

L'articolo illustra il rapporto fra le perdite fiscali ed il credito di imposta sui dividendi alla luce del nuovo sistema di determinazione del credito d'imposta sui dividendi disciplinato dal D.Lgs. 467/97, ricorrendo anche ad esemplificazioni numeriche. Viene evidenziato come nel vecchio sistema (la maggiorazione di conguaglio) l'utilizzo delle perdite fiscali della società emittente comportava un beneficio fiscale, in termini di credito d'imposta, pari all'Irpeg corrispondente alle perdite compensate. Nel nuovo sistema l'utilizzo delle perdite è invece ininfluente ai fini della determinazione del credito d'imposta, salvo il regime transitorio previsto per le perdite pregresse relative ai periodi d'imposta in corso al 31.12.1996 e precedenti, compensate con redditi dichiarati a partire dal periodo successivo al detto periodo d'imposta.

Relativamente alle perdite fiscali dell'azionista, nel previgente regime l'utilizzo di tali perdite era ininfluente ai fini della fruizione del credito d'imposta sui dividendi riscossi. Per contro, nella prima fase di applicazione del nuovo sistema si manifestava un effetto distorsivo che limitava l'utilizzo del credito d'imposta limitato, il quale, com'è noto, non è riportabile a nuovo, non è rimborsabile ed è detraibile solo fino a concorrenza della quota d'imposta dovuta relativa al dividendo cui si riferisce. Infatti, nella fase di prima applicazione del nuovo sistema la quantificazione della quota di imposta dovuta riferibile al dividendo veniva calcolata in base al rapporto fra il dividendo, comprensivo del credito d'imposta limitato, e l'ammontare del reddito complessivo, anch'esso comprensivo del credito d'imposta limitato e al lordo delle perdite pregresse ammesse in compensazione. In tal modo le perdite, aumentando il denominatore del rapporto, contribuivano a ridurre la quota di imposta riferibile al dividendo, con la conseguenza di impedire l'utilizzazione del credito d'imposta limitato riferibile al dividendo.

Tale effetto distorsivo è stato eliminato dall'art. 11 del D.Lgs. 505/99, che ha modificato gli artt. 11 e 94 del TUIR, stabilendo che, in caso di utilizzo delle perdite pregresse, al denominatore del rapporto vada indicato il reddito complessivo al netto e non al lordo. (FDA)

**“Nella scissione il costo dell'azione si spacca in due - Società scissa e beneficiaria”**, di F. DEZZANI, in “il fisco” 2000, pag. 5104.

L'articolo prende in esame quanto affermato dal Ministero delle Finanze in “Telefisco 2000” per individuare il criterio da adottare ai fini della ripartizione del costo originario delle azioni della società scissa tra le vecchie azioni della medesima e quelle nuove della società beneficiaria.

In sede di scissione, la somma del costo originario delle azioni della società scissa e del costo delle azioni della beneficiaria devono corrispondere al costo delle azioni della società madre in data anteriore la scissione.

A tal fine, l'A. integra l'interpretazione ministeriale considerando l'ipotesi, peraltro abbastanza comune, di azioni della società scissa stratificate, in più periodi di formazione (ad esempio, negli esercizi 1998- 1999 - 2000).

Per determinare il costo originario di tali azioni si applica il metodo Lifo per periodi di formazione sia alle azioni che rimangono nel patrimonio della società scissa sia a quelle che invece sono ricevute in occasione della scissione dalla beneficiaria, sempre in base al criterio del patrimonio netto contabile della scissa e della beneficiaria. (P.M.).

**“La copertura delle perdite nelle società cooperative e l’utilizzo delle riserve indisponibili”**, di G. GAVELLI, in Il fisco 2000, pag. 2821

L’articolo tratta delle disposizioni in materia di riserve indivisibili delle società cooperative recate dall’art. 3, comma 1, della L. n. 28/1999, che prevede la utilizzabilità delle stesse a copertura delle perdite di esercizio ma, al tempo stesso, vieta la distribuzione di dividendi fino a che le riserve non siano state ricostituite.

Al riguardo, viene preliminarmente fatta una disamina delle condizioni di legge affinché le cooperative possano beneficiare del regime agevolato disposto dall’art. 12 della L. n. 904/1977, che ammette la non imponibilità degli utili accantonati a riserva sempreché la stessa riserva non sia, per statuto, distribuibile ai soci, né *durante societate* né in sede di liquidazione.

Detti divieti non escludono, tuttavia, che in caso di perdite esse siano coperte dalla stessa riserva; la norma in commento conferma quindi l’orientamento formatosi in passato nella dottrina, ed assume quindi valenza interpretativa. Peraltro, è del tutto coerente con la indivisibilità delle riserve il divieto di distribuire dividendi fino a che la riserva non sia ricostituita, quand’anche si tratti di dividendi tratti da utili dell’esercizio e gli stessi non eccedano il limite previsto dall’art. 26 della legge “Basevi” (D. lgs. n. 1557/1947); peraltro, secondo l’A., detto divieto ha natura innovativa, per cui non dovrebbero essere censurabili comportamenti difformi tenuti in passato.

L’A. affronta infine taluni problemi. Un primo riguarda la legittimità dell’aumento del valore delle partecipazioni prevista dall’art. 7 della L. n. 59/1992 fino alla ricostituzione della riserva, propendendo per la soluzione negativa. Un secondo riguarda l’estensione del divieto di distribuire utili al caso di perdite formatesi prima della entrata in vigore della L. n. 28 e non ancora ripianate, ritenendo che il divieto valga anche in questo caso. Da ultimo, l’A. ritiene legittimo il comportamento delle cooperative che, anziché destinare l’utile di esercizio a diretto ripianamento della perdita, lo accantonino e quindi utilizzino la riserva, ancorché detto comportamento possa consentire, in caso di divergenza tra perdite civilistiche e fiscali, un risparmio d’imposta. (N.M.)

**“La riclassificazione degli ammortamenti anticipati non rileva ai fini DIT”**, di L. MIELE, in Corr. trib. 2000, pag. 975.

L’articolo prende in esame la rilevanza, ai fini della DIT e della c.d. “agevolazione Visco”, della riclassificazione degli ammortamenti anticipati, in conformità al principio contabile n. 25 della Commissione Nazionale dei Dottori Commercialisti e Ragionieri.

Tale principio consente, ai soli fini tributari, di effettuare l’ammortamento anticipato in due modi:

- a) imputazione a riserva di patrimonio netto, senza transitare dal conto economico, di modo che non si altera la corretta rappresentazione del risultato d’esercizio (“metodo raccomandato” dalla Commissione);
- b) imputazione a conto economico in aumento degli ammortamenti ordinari riducendo, in contropartita, le immobilizzazioni materiali (“metodo consentito” dalla Commissione).

Il primo criterio d’imputazione consente di fruire di un maggior beneficio fiscale, dato che l’iscrizione a riserva comporta un incremento del patrimonio netto derivante dall’accantonamento di utili; il secondo, invece, imputa a conto economico l’ammortamento anticipato, riducendo l’utile d’esercizio con la conseguente penalizzazione della base imponibile ai fini DIT e della c.d. “agevolazione Visco”.

Il principio contabile 25, peraltro, consente alle aziende che in precedenza hanno utilizzato il “metodo consentito” di adottare il “metodo raccomandato”, riclassificando gli ammortamenti anticipati accumulati all’inizio dell’esercizio in un conto del patrimonio netto denominato “riserva da ammortamenti anticipati”; contestualmente, si dovranno accantonare le relative imposte differite, riducendo la riserva utili indivisi o, in assenza delle stesse, la voce oneri straordinari del conto economico.

Secondo l'interpretazione dell'Assonime tale riclassificazione determina un accrescimento del patrimonio netto dell'impresa, rilevante ai fini della DIT e della c.d. agevolazione Visco.

Il Ministero delle finanze, invece, con la C.M. n. 76/E, del 6 marzo 1998, ha interpretato in senso letterale quanto previsto all'art. 1, comma 4, del D.lgs. n. 466/1997, ed ha escluso per i pregressi ammortamenti anticipati, oggetto della riclassificazione, la natura di accantonamento di utili a riserva, negandone, di conseguenza, la rilevanza ai fini delle citate agevolazioni.

L'A. critica tale ultima interpretazione perché penalizza l'applicazione della riclassificazione degli ammortamenti anticipati risultanti dalla modifica del metodo di contabilizzazione, e, al tempo stesso, vanifica l'obiettivo del principio contabile 25, diretto a migliorare la trasparenza e la correttezza dei bilanci. (P.M.).

**“La trasformazione delle aziende municipalizzate in società per azioni”**, A. MIMMO, in Le Società 2000, pag. 415.

Dopo un breve *excursus* della evoluzione normativa, ancora in atto, in tema di privatizzazione delle aziende speciali istituite da comuni, province e comunità montane per l'assunzione diretta dei pubblici servizi, l'A. analizza alcuni aspetti del processo di trasformazione delle municipalizzate in società di capitali e delle caratteristiche che i nuovi soggetti giuridici debbono assumere.

Nonostante il passaggio al nuovo ordinamento sia qualificato dalle norme come “trasformazione”, in effetti si tratta di una vera e propria costituzione di nuova società di capitale nettamente distinta dalla azienda speciale dalla quale deriva, che, a sua volta, si riduceva esclusivamente alla gestione di attività e di elementi di patrimonio separata da quella del comune. I recenti provvedimenti hanno disciplinato molti degli aspetti problematici che originano da tali operazioni societarie, prevedendo che la nuova società è immessa in tutti i rapporti attivi e passivi dell'azienda originaria, riceve a titolo di conferimento il patrimonio della azienda speciale, ed è dotata di personalità giuridica ai sensi degli artt. 2331 e 2475 del codice civile.

Alla trasformazione delle aziende speciali provvedono gli enti locali e nel loro ambito la competenza viene riservata ai consigli comunali e provinciali. Per la partecipazione di soci pubblici alla nuova società di capitale non è prevista alcuna particolare procedura di individuazione, a differenza di quanto accade per i soci privati il cui ingresso deve avvenire con procedura di evidenza pubblica ovvero mediante OPA nel caso di collocamento delle azioni sul mercato.

La trasformazione delle municipalizzate può avvenire anche nella forma unipersonale estendendo così anche alla società per azioni la possibilità di formazione del contratto sociale per atto unilaterale, ammessa dal codice civile solo per le società a responsabilità limitata ex art. 2475, ultimo comma. Poiché la mancanza di una pluralità di soci determina il venir meno del principio di separatezza del patrimonio del socio/ente locale rispetto alle obbligazioni contratte dalla società, si è previsto che la unipersonalità non possa sussistere decorsi due anni dalla “trasformazione” dell'azienda speciale.

Nella fase di trasformazione dell'azienda speciale il capitale iniziale della società deve essere determinato in misura non inferiore al fondo di dotazione dell'azienda speciale e deve essere comunque almeno pari al minimo previsto per la costituzione delle spa (200 milioni) o delle srl (20 milioni). Oltre al fondo, costituiscono oggetto di conferimento anche i beni in natura ed i crediti dell'azienda speciale inerenti e necessari per lo svolgimento del servizio gestito, da valutarsi con procedimento di stima simile a quello previsto dall'art. 2343 del codice civile. In ogni caso la trasformazione dell'azienda speciale in società di capitali può essere attuata anche parzialmente, ossia mediante conferimento di un ramo dell'azienda, nel qual caso si rendono applicabili le disposizioni civilistiche sulla scissione.

Si ritiene legittima la costituzione di società non soltanto a prevalente capitale pubblico locale, ma anche qualora l'ente locale assuma la posizione di socio di minoranza, cui, però, sono riconosciuti numerosi poteri di controllo, quali l'impugnazione delle delibere assembleari invalide, l'opposizione alla delibera di rinuncia all'azione di responsabilità contro gli

amministratori, e la richiesta di convocazione dell'assemblea. All'ente spetta la nomina di un proprio rappresentante nel consiglio di amministrazione e nel collegio sindacale, nonché il controllo della gestione del servizio pubblico, e, specificamente, quello dei singoli servizi e dei centri di costo secondo criteri di economicità, efficienza ed efficacia di gestione, anche quando detti servizi vengono svolti dalle società di capitali. Non essendo fissate dalla legge le forme del controllo, a ciò devono provvedere i regolamenti o i patti societari, sede in cui andranno stabilite le procedure di valutazione degli obiettivi gestionali prefissati.

Dal punto di vista metodologico, l'economicità del servizio viene accertata ponendo innanzitutto attenzione a numerosi indicatori (di concreta attuazione del servizio, temporali, territoriali, di omogeneità, ad esempio) assumendo a base della valutazione fatti economicamente più rilevanti; una valutazione di congruità dei dati rilevati va operata anche in termini comparativi con i costi dello stesso servizio presso altri operatori.

L'efficienza è invece un criterio di valutazione della gestione che riguarda i tempi di svolgimento del servizio e le risorse personali e materiali impiegate (efficienza del personale e degli impianti).

Il rapporto tra risultato ottenuto ed obiettivo prefissato costituisce, infine, il parametro dell'efficacia della gestione che più in generale può qualificarsi come giudizio di qualità del servizio prestato. (A.F.)

**“Disposizioni antielusive: confronto tra risparmio d'imposta ed elusione”**, di G. RIPA, in Corr. trib. 2000, pag. 1276.

L'articolo prende in esame il confronto tra la nozione di “risparmio d'imposta” ed quella di “elusione d'imposta”, desumibili dalle disposizioni contenute nell'art. 37-*bis*, del D.P.R. n. 600/1973.

Per risparmio d'imposta s'intende il minor onere fiscale che si subisce per effetto della scelta fra i vari strumenti utilizzabili per il conseguimento dei risultati voluti.

“L'elusione d'imposta” si realizza invece quando il contribuente, al fine di pagare meno imposte, abusa della libertà di scelta e mediante manipolazioni, scappatoie e stratagemmi, seppur formalmente legali, finisce per stravolgere i principi del sistema.

La differenza dunque tra i due concetti, come si evince dall' art. 37-*bis*, comma 1, del D.P.R. n. 600/1973, si fonda sulla sussistenza o meno delle “valide ragioni economiche” sottese alle operazioni medesime. Infatti, se queste sussistono ci si trova di fronte al mero risparmio d'imposta, viceversa se sono assenti si parla di elusione d'imposta e quindi di un comportamento censurabile e penalmente sanzionabile.

L'A. ritiene che il requisito delle “valide ragioni economiche” sia privo di significato concreto e ritiene che esse non possano essere valutate dall'Amministrazione finanziaria, che, storicamente, è priva di parametri di riferimento per valutare la validità e l'economicità di determinate operazioni aziendali.

In altri termini, dato l'ampio potere discrezionale dell'Amministrazione finanziaria, si può temere che un orientamento restrittivo potrebbe portare a disconoscere la validità anche di talune operazioni effettivamente dirette alla riorganizzazione e alla ristrutturazione delle attività dell'impresa.(P.M.).

**“I conferimenti di azienda nella disciplina DIT”**, L. ROSSI e P. SCARIONI, in Boll. trib. 2000, pag. 418.

Con riferimento ai conferimenti d'azienda, gli Autori esaminano la disposizione in tema di DIT riguardante la sterilizzazione degli incrementi di patrimonio netto in misura pari al corrispettivo per l'acquisizione di aziende già appartenenti ad impresa controllata ovvero comunque facenti capo al medesimo soggetto economico (art. 2, comma 1, lett. b) del D. Lgs. n. 466 del 18 dicembre 1997).

In generale, la finalità della norma è eminentemente antielusiva nei limiti in cui si prefigge di prevenire la ricollocazione di complessi aziendali infragruppo, consentendo all'acquirente di fruire della agevolazione DIT, altrimenti preclusa al venditore per assenza di base di commisurazione. Pertanto, l'indirizzo secondo cui tale disposizione sarebbe volta ad evitare - attraverso la trasformazione dell'apporto da conferimento in natura in conferimento in denaro destinato all'acquisto dell'azienda - fenomeni di aggiramento della previsione generale di cui all'art. 1, comma 4, D. Lgs. n. 466/1997, non appare conforme alla volontà del legislatore, come del resto traspare dalla Relazione governativa di accompagnamento.

Ciò premesso, gli Autori si prefiggono di accertare se nella nozione di corrispettivo per l'acquisizione di aziende possano ricondursi anche le ipotesi di acquisto di partecipazioni in esito al conferimento in società.

Dal punto di vista civilistico, la dottrina è concorde nel ritenere che il conferimento è un contratto societario nel quale le parti perseguono una finalità comune e che esso abbia natura onerosa, nel senso che i soci apportano l'azienda in società al fine di procurarsi vantaggi economici conseguenti alla detenzione della partecipazione sociale. In questo senso può dunque definirsi un contratto a prestazioni corrispettive, tali intendendosi quelli con obbligo di controprestazione da parte del soggetto che ha già ricevuto la prestazione.

Anche le norme in materia di bilancio d'esercizio depongono per l'inquadramento del conferimento tra i contratti acquisitivi privi di sinallagma, ma pur sempre provvisti di corrispettivo. Ciò si desume dalla lettera dell'art. 2426 cod. civ. il quale ammette l'iscrizione nell'attivo dello stato patrimoniale dell'avviamento purché acquisito a titolo oneroso, nei limiti del costo sostenuto, tra cui rientra, secondo la Relazione di accompagnamento al D. Lgs. n. 127/1991, anche l'acquisto oneroso, ma non mediante un "prezzo" (permuta, conferimento).

Anche le disposizioni tributarie contenute nel Tuir consentono di affermare che la conferitaria riconosce un corrispettivo, sotto forma di azioni, per l'acquisizione dell'azienda in forza dell'equiparazione del conferimento in società alla cessione a titolo oneroso (art. 9, comma 5) e della individuazione del corrispettivo del conferimento nel valore normale delle azioni e dei titoli ricevuti se negoziati nei mercati (art. 9, comma 2).

A conferma dell'impostazione vengono citati alcuni precedenti del Ministero delle finanze nei quali si ravvisa nelle azioni o quote ricevute dalla società apportante la natura di corrispettivo dell'apporto (C.M. 25 ottobre 1965 n. 321530/65 e 1° ottobre 1965 n. 108105/65 in tema di conferimenti agevolati); viene riconosciuta la piena applicabilità ai conferimenti di tutte le disposizioni tributarie in materia di cessioni e acquisizioni a titolo oneroso (R.M. 31 dicembre 1992 n. 9/805-92 relativa all'iscrizione di avviamento a seguito di conferimento); nonché, da ultimo, si ritiene che nell'operazione di conferimento pur non potendo ravvisarsi un corrispettivo in senso stretto, è comunque presente una controprestazione (R.M. 20 agosto 1998 n. 105/E in tema di imposta di registro).

In conclusione, le sopra esposte considerazioni portano a concludere per l'estensione del precetto di cui all'art. 2, comma 1, lett. b) citato anche alle operazioni conferimento con conseguente riduzione della base DIT della conferitaria nei limiti del corrispettivo riconosciuto. (A.F.)

### **Prassi Amministrativa**

**Fondi di previdenza complementare - Cessioni del patrimonio immobiliare - Plusvalenza ex art. 81, comma 1, lettere a) e b), del DPR 22 dicembre 1986, n. 917 - Imponibilità - Esclusione - Assoggettabilità ad imposta sostitutiva.**

Ris. Dir. centr. AA.GG. e cont. trib. 15 febbraio 2000, n. 15/E, in Il fisco 2000, pag. 2444.

Per i fondi pensione "preesistenti", cioè già esistenti al 28 aprile 1993, data di entrata in vigore del D.Lgs. 123/1993, le plusvalenze realizzate dalla cessione di immobili, ancorché costituiscano un reddito diverso, sono esenti da IRPEG.

Infatti, ai sensi dell'art. 14, comma 3, D.Lgs. 124/93, i fondi pensione il cui patrimonio, al 28 aprile 1993, era direttamente investito in immobili, sono soggetti ad imposta sostitutiva nella misura dello 0,5% del valore corrente degli immobili. Pertanto, gli eventuali altri redditi, indicati all'art. 6 TUIR, percepiti dal fondo pensione, non sono assoggettabili ad altra imposizione diretta, purché non si tratti di redditi di capitale o redditi diversi soggetti a ritenuta alla fonte.

**IRPEG - Riorganizzazione attività produttive - Fusione per incorporazione - Soggetto conferente e soggetto conferitario - Riserve in sospensione di imposta ex art. 4 del D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358 - Trattamento.**

Ris. Dir. centr. AA.GG. e cont. trib. 6 giugno 2000, n. 82/E, in Il fisco 2000, pag. 8765.

Nel caso di conferimento d'azienda, da soggetto IRPEG ad altro soggetto IRPEG, effettuato in regime di <<doppia sospensione>> d'imposta, non si determinano plusvalenze tassabili in capo al conferente.

Il regime di sospensione viene meno solamente al momento del realizzo della partecipazione, ossia qualora la stessa venga alienata.

Pertanto, la plusvalenza in sospensione d'imposta, eventualmente iscritta, a soli fini contabili, dalla società conferente nel proprio bilancio tra le riserve, può essere liberamente utilizzata per la distribuzione ai soci o per la copertura di perdite senza alcun onere impositivo

**IRPEG - Enti creditizi - determinazione del reddito d'impresa - Deduzione dell'imposta di bollo e della tassa sui contratti di borsa corrisposta in modo virtuale e dell'imposta sostitutiva sui finanziamenti - Criterio di competenza e non di cassa - Applicabilità.**

Circ. Dir. centr. AA.GG. e cont. trib. 5 luglio 2000, n. 136/E, in Boll. trib. 2000, pag. 1096.

Imposta di bollo, tassa sui contratti di borsa corrisposta in modo virtuale, e imposta sostitutiva sui finanziamenti sono deducibili per competenza e non per cassa, in base a quanto disposto dall'art. 75 del TUIR. Ciò in quanto assume prevalenza nel caso di specie il "principio di correlazione" dei costi ai ricavi, così come disposto dall'art. 75 citato, considerando che detti tributi, oltre a costituire oneri inerenti ad atti formati nel corso dell'esercizio, sono correlati a ricavi già iscritti per competenza e che sono maggiorati di tali imposte per effetto della traslazione economica che gli istituti di credito effettuano contrattualmente nei confronti della clientela.

**IRPEG - Soggetti passivi - Società ed enti commerciali - Reddito complessivo - Riporto delle perdite e utilizzo del credito d'imposta limitato - Trattamento.**

Ris. Dir. centr. AA.GG. e cont. trib. 6 luglio 2000, n. 105/E, in Il fisco 2000, pag. 9678.

LA risoluzione chiarisce che l'utilizzo parziale delle perdite pregresse a copertura dell'utile d'esercizio è consentito solamente nel caso in cui dalla riduzione parziale del reddito imponibile derivi un'imposta compensabile con eccedenze, ritenute, acconti o crediti d'imposta.

Per questi motivi è stato confermato che si può trattare sia di un credito d'imposta pieno che di un credito limitato.

**IRPEG - Agevolazioni - Fusioni e scissioni intracomunitarie - Operazioni di riorganizzazione societaria - Scambio di partecipazioni con società olandese - Richiesta di parere ex art. 21, comma 9, della L. 30 dicembre 1991, n. 413 - Agevolazioni ex D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 544 - Ammissibilità.**

Ris. Dir. Centr. AA.GG. e cont. trib. 7 luglio 2000, n. 106/E, in Il fisco 2000, pag. 9840.



Chiamato ad esprimere un parere su una complessa operazione di riorganizzazione societaria (operazione di conferimento della quota di partecipazione di una società residente in Italia in una società olandese neocostituita), il Ministero ha chiarito che tali operazioni, se concluse nel rispetto di quanto stabilito dal D.Lgs. n. 544/1992 che prevede il regime di neutralità per le operazioni di riorganizzazione transfrontaliere, possono fruire del regime di neutralità; deve inoltre essere certo che tali operazioni non avvengono al solo scopo di realizzare un vantaggio economico, come stabilito nella direttiva n. 90/434 Ce che conferisce agli Stati membri la facoltà di introdurre norme antielusive, con conseguente revoca dei benefici, nei casi in cui tali operazioni abbiano come primario obiettivo, o come uno degli obiettivi principali, la frode o l'evasione.

## Giurisprudenza

### Corte di Cassazione

**IRPEG - Usufrutto su azioni - Ammortamento - Esclusione - Deducibilità - Applicazione del criterio residuale per le poste patrimoniali immobilizzate.**

**ILOR - Usufrutto su azioni - Dividendi azionari generati non soggetti all'imposta - Costo di acquisto - Indeducibilità.**

Cass., sez. I, 26 gennaio 2000, n. 848, in Il fisco 2000, pag. 6242.

Il costo di acquisto del diritto di usufrutto non può essere ammortizzato con i criteri dettati dal combinato disposto dell'art. 68, comma 2, del DPR n. 917/1986 e dell'art. 13 del DPR n. 42/1988, ma può essere dedotto applicando la regola residuale di cui al comma 3 dell'art. 74 del DPR n. 917/1986, dettata per le poste patrimoniali immobilizzate non regolate dagli artt. 67, 68 e 74, commi 1 e 2, del DPR n. 917/1986.

Il costo per l'acquisto dell'usufrutto su azioni non può essere dedotto nella determinazione del reddito imponibile ai fini dell'Ilor perché connesso a proventi (dividendi azionari) non computabili nella determinazione del reddito ai fini dell'applicazione dell'imposta.

\*\*\*\*\*

Con commento di A. ROSSI. Sul punto vedasi il commento dissenziente dell'ASSONIME nella Circolare n. 32 del 10 maggio 2000.

### Commissioni tributarie di merito

**IRPEG - Fusione di società - Disavanzo di fusione - Affrancamento con imposta sostitutiva - Rettifica del calcolo - Valori fiscalmente riconosciuti - Ininfluenza.**

Comm. trib. prov. di Reggio Emilia, 5 giugno 1999, in Riv. dott. comm. 2000, pag. 123.

L'assolvimento dell'imposta sostitutiva ex art. 2 legge 85/95 rende fiscalmente riconosciuti i valori iscritti in bilancio per effetto dell'imputazione del disavanzo da fusione, anche se erroneamente determinato.

## REDDITI DI CAPITALE

### Dottrina

**“Dividendi di fonte italiana distribuiti a soci non residenti”**, di G. FORT, in Corr. trib. 2000, pag. 1078.

Nell'articolo viene commentata una sentenza della Cassazione (Sez. I, n. 8266 del 30 luglio 1999) che, nel respingere il ricorso proposto dall'Amministrazione Finanziaria, fornisce un'interpretazione della norma in materia di dividendi contenuta nella convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia ed Olanda del 1957 (ora non più in vigore).

In particolare, è stata respinta la tesi secondo cui, in presenza di partecipazioni superiori al 75% detenute da una società olandese in una società italiana, per l'esenzione dei dividendi in Italia occorresse un periodo di detenzione ultrannuale e che i dividendi fossero tratti da utili realizzati durante il periodo di detenzione della partecipazione stessa. Viene altresì respinto l'assunto ministeriale secondo il quale il possesso di una partecipazione così qualificata avrebbe determinato la configurazione di una stabile organizzazione in Italia.

Al di là del caso deciso, la sentenza della Suprema Corte è paradigmatica in ordine all'obbligo di interpretare le norme convenzionali secondo canoni e più coerenti col testo rispetto a quelli estensivi talvolta utilizzati dall'Amministrazione finanziaria per le norme interne. (N.M.)

### Prassi Amministrativa

#### **Redditi di capitale e diversi - Interessi e altri proventi dei buoni postali fruttiferi - Equalizzatore - Applicabilità - Modalità.**

Ris. Dir. centr. AA.GG. e cont. trib. 9 maggio 2000, n. 58/E, in Il fisco 2000, pag. 9052.

E' stato precisato che i buoni postali fruttiferi sono ricompresi tra le obbligazioni e gli altri titoli pubblici e che, se emessi a partire dal 1° gennaio 1997, sono soggetti all'imposta sostitutiva del 12,50%. A quelli emessi precedentemente si applica la ritenuta del 12,50%, anche se rimborsati prima del compimento di 18 mesi dall'emissione.

Ai titoli in esame, che si suddividono, in base alla scadenza, in ordinari e a termine, si applica il coefficiente di rettifica (c.d. *equalizzatore*) previsto per gli *zero coupon bond*, sempreché:

- il rimborso sia richiesto dopo che siano trascorsi 18 mesi dall'emissione;
- la prima emissione sia avvenuta a partire dal 1° luglio 1998.

Pertanto, per l'applicabilità dell'equalizzatore bisogna verificare il momento in cui viene emesso il primo buono di una stessa serie, senza che abbia rilevanza la data di emissione di ogni singolo buono.

Se l'emissione del primo dei buoni avviene successivamente al 31 gennaio 1998 l'equalizzatore deve essere applicato su tutti quelli appartenenti alla medesima serie.

Viceversa, se il primo dei buoni di una stessa serie è emesso precedentemente al 1° luglio 1998, il sistema dell'equalizzatore non va applicato a tutti i buoni della serie.

#### **Redditi di capitale e diversi - Imposta sostitutiva sul risultato di gestione degli organismi di investimento collettivo in strumenti finanziari di diritto italiano - Regime tributario.**

Ris. Dir. centr. AA.GG. e cont. trib. 9 maggio 2000, n. 59/E, in Il fisco 2000, pag.9054.

In risposta ad un quesito con cui si chiedevano chiarimenti in merito al regime tributario applicabile agli organismi di investimento collettivo del risparmio che investono il proprio patrimonio in strumenti finanziari, il Ministero ha affermato che il regime fiscale previsto per gli

organismi di diritto pubblico resta immutato, non avendo subito alcuna modifica per effetto delle nuove disposizioni civilistiche.

In particolare, è precisato che le innovazioni apportate dal Testo Unico della finanza consentono agli organismi di investimento collettivi istituiti nella forma del fondo comune aperto, della Sicav e del fondo comune chiuso di investire in strumenti finanziari anche oltre i limiti previsti dalla vigente normativa. Con le innovazioni introdotte dal D. Lgs. n. 505/1999, gli organismi predetti sono soggetti all'imposta sostitutiva del 12,50 per cento sul risultato della gestione maturato per ciascun anno, mentre l'imposta è elevata al 27 per cento per la parte del risultato della gestione riferibile a partecipazioni qualificate.

### **Redditi di capitale - Proventi derivanti da denaro e valori mobiliari dati a garanzia di finanziamenti ad imprese residenti - Costituzione in garanzia di polizze assicurative - Trattamento.**

Ris. Dir. Centr. AA.GG. e cont. trib. 28 giugno 2000, n. 100/E, in Il fisco 2000, pag. 10657.

I proventi derivanti dalle polizze *unit linked*, costituite a garanzia di finanziamenti, sono esclusi dal prelievo del 20 per cento, a condizione che per l'intera durata del deposito gli investimenti effettuati dall'OICVM ovvero gli attivi del fondo interno siano costituiti prevalentemente da azioni.

Quanto al soggetto tenuto ad operare la ritenuta sui proventi delle polizze assicurative diverse da quelle citate, esso è sempre costituito dal soggetto "depositario", sia nell'ipotesi in cui le polizze siano effettivamente costituite in deposito presso la banca sia nel caso in cui la costituzione della garanzia avvenga tramite iscrizione di un vincolo di garanzia a favore della stessa.

## **REDDITI DI IMPRESA**

### **Dottrina**

**"L'interest rate swap: aspetti contabili e valutazioni di bilancio"**, di S. FOSSATI, in Riv. dott. comm. 1999, pag. 887.

Dopo una breve descrizione delle caratteristiche e delle finalità (*hedging, trading o arbitrage*) dei contratti derivati, le quali ultime influenzano anche i criteri di valutazione, ed una ricognizione delle fonti normative, nazionali ed internazionali, l'A. esamina gli *interest rate swap (irs)* nei loro aspetti contabili per le imprese industriali e commerciali. Ai fini contabili, sono individuati quattro momenti significativi.

Il primo è quello della negoziazione. La stipula di un *irs* equivale all'acquisto di un valore mobiliare; se, al momento della stipula, vi è equivalenza economica tra le prestazioni delle due controparti, il costo dell' *irs* è zero. nei conti d'ordine va iscritto il valore del capitale nozionale.

Il secondo è quello della liquidazione del differenziale tra i tassi, da erogare o da ricevere, e quindi da iscrivere rispettivamente tra gli oneri o tra i proventi finanziari.

Il terzo momento è quello della chiusura del bilancio, nel quale occorre sia rilevare il rateo di interesse maturato sia valutare lo strumento negoziato. La rilevazione del rateo va fatta, in caso di *irs* di copertura, secondo una distribuzione temporale coerente con il profilo reddituale dell'attività o passività coperta, se la copertura è specifica; altrimenti, in base alla durata dello *irs*. Nel caso di *irs* speculativo, vanno rilevati i soli ratei attivi, lasciando al costo il valore dell' *irs*, in quanto quelli passivi sono assorbiti dal minor valore dell' *irs*.

Quanto alla valutazione dell' *irs*, trattandosi di strumenti finanziari non negoziati nei mercati, il valore è desunto come somma di tutti i flussi di cassa futuri, attualizzati applicando la curva dei tassi di interesse del mercato.

Nel caso di *irs* di copertura, riferita al rischio di variazione del valore di una attività o passività (cd. *fair value hedge*), la valutazione deve essere coerente, nel senso che se l'attività/passività sono valutati al costo, anche l' *irs* deve essere valutato al costo. Tale criterio si attaglia al caso di attività coperte immobilizzate. Quando l'attività coperta non è immobilizzata, ed è valutata al minore tra costo e mercato, alla svalutazione del portafoglio titoli si deve correlare il maggior valore dell' *irs*.

Nel caso in cui la copertura sia riferita al rischio di variazione di un flusso di cassa atteso (*cash flow hedge*), l'A. ritiene preferibile rilevare la variazione di valore dell' *irs* e di rinviarla come manifestazione reddituale nell'esercizio in cui il flusso di cassa manifesterà il suo effetto reddituale.

Quando invece l' *irs* è speculativo, la valutazione deve essere effettuata secondo i criteri previsti in generale dal codice civile per gli strumenti finanziari, e va conseguentemente fatta secondo il criterio del minore tra costo di acquisto e mercato, con obbligo di ripristino del valore quando vengono meno i motivi della svalutazione.

Infine, il quarto momento rilevante per la contabilizzazione è quello di chiusura del rapporto di *irs*, in occasione del quale si provvede alla chiusura dei conti d'ordine . (N.M.)

**“La rilevazione delle differenze di cambio”**, di S. LEARDINI e M. MATTIOLI, in Corr. trib. 2000, pag. 1210.

L'articolo prende in esame la rilevazione delle differenze di cambio che, com'è noto, può essere effettuata applicando il “metodo indiretto” a norma dell'art. 72, del D.P.R. n. 917/1986, ovvero il “metodo diretto” in forza dell'art. 76, del medesimo decreto.

Il disposto dell'art. 72 del D.P.R. n. 917/1986, (“metodo indiretto”) disciplina l'accantonamento a copertura dei rischi di cambio ed individua, dal punto di vista oggettivo, i criteri per il computo dei crediti e dei debiti in valuta estera risultanti dal bilancio e, dal punto di vista quantitativo, il valore della quota da accantonare in un apposito fondo, fiscalmente deducibile, pari alla differenza negativa tra il saldo dei suddetti crediti e debiti valutati al cambio dell'ultimo mese dell'esercizio ed il saldo degli stessi valutati secondo il cambio del giorno in cui sono sorti.

In merito all'aspetto oggettivo, l'A. evidenzia l'importanza dell'ultimo periodo del comma 1 del citato art. 72, TUIR, in forza del quale dalla base del computo devono essere esclusi i crediti ed i debiti per i quali il rischio cambio risulta coperto da un apposito contratto a termine o di assicurazione. Tale limitazione, ai fini del computo dei debiti e dei crediti in valuta estera, è diretta ad evitare il sorgere di una duplicazione delle componenti reddituali negative che risulterebbero composte prima dal costo sostenuto per il contratto di copertura e dopo dalla quota dell'accantonamento per il rischio di cambio, oggetto del predetto contratto di copertura. L'A. infine sostiene la rilevanza ai fini del computo anche di quelle poste di bilancio che, pur non avendo ancora assunto in chiusura d'esercizio la natura di diritti di credito, devono tuttavia essere contabilizzate per determinare costi e ricavi di competenza, ad esempio le fatture da ricevere o da emettere, ratei o risconti per prestazioni non ultimate.

La determinazione quantitativa della quota di accantonamento fiscalmente deducibile ed il funzionamento del fondo successivamente alla prima iscrizione sono determinati secondo quanto disposto dall'art. 72, commi 2 e 3, TUIR.

Il comma 2 consente la deducibilità, per masse e non per singole posizioni, del differenziale calcolato sulla base del saldo dei crediti e dei debiti in valuta estera risultanti dal bilancio, valutati secondo il cambio dell'ultimo mese dell'esercizio, ed il saldo degli stessi valutati secondo il cambio del giorno in cui sono sorti.

Il comma 3, invece prevede che la perdita su cambi per effetto della riscossione di un credito ovvero del pagamento di un debito è fiscalmente deducibile solo per la parte eccedente l'apposito fondo di copertura, regolarmente iscritto in bilancio.

L'A. sostiene inoltre che per le poste creditorie e debitorie sorte ed estinte nel corso del medesimo esercizio occorre utilizzare il fondo di copertura in valuta estera sia per la natura intrinseca che regola il fondo (il fondo opera "per masse", cioè non è prevista la deducibilità per specifiche posizioni) sia dal punto di vista meramente algebrico, atteso che in caso di non utilizzazione residuerebbe di un maggior ammontare a fine esercizio, con speculare riduzione di ulteriori accantonamenti ovvero determinazione di esuberi.

La rilevazione del rischio di cambio può, di contro, essere effettuata secondo il disposto dell'art. 76, del D.P.R. n. 917/1986, operando una valutazione diretta di tali rischi ("metodo diretto").

Tale procedura comporta effetti differenti rispetto alle disposizioni contenute nell'art. 72, infatti, la valutazione non si effettua per masse ma singolarmente per singole poste creditorie e debitorie e deve comprendere la totalità dei crediti e dei debiti in valuta estera anche sotto forma di obbligazioni e titoli similari e fare riferimento al cambio di fine esercizio.

Infine l'A. accenna alla disciplina prevista dall'art. 18, del D.lgs. n. 213/1998, che regola l'imputazione delle differenze di cambio emergenti tra la lira italiana e le altre valute aderenti al sistema EURO, che ancora oggi potrebbero spiegare i loro effetti.

A tal fine, i metodi di rilevazione da adottare erano i seguenti:

- a) il metodo d'imputazione "integrale ed immediata" (comma 3), secondo il quale le differenze di cambio emergenti dall'introduzione dell'EURO dovevano essere imputate per il loro intero ammontare al conto economico chiuso o in corso alla data del 31 dicembre 1998. Tale sistema non dovrebbe più produrre effetti reddituali;
- b) il metodo d'imputazione "pro-rata" (comma 5), che consente di ripartire le differenze positive e/o negative in qualunque tempo maturate in funzione della durata residua e della prevista evoluzione del capitale che le ha generate. In questo caso potrebbero esserci ancora degli effetti che si trascinano a causa di pagamenti o incassi differiti nel tempo;
- c) il metodo d'imputazione "forfetaria" (comma 6), secondo il quale tutte le differenze positive e negative sono imputate in quote costanti nell'esercizio in corso e nei tre successivi. In tal caso, infine, le differenze di cambio (sia positive che negative) producono ancora effetti reddituali. (P.M.).

#### **"Versamenti dei soci a copertura perdite. Risvolti civilistici e fiscali. Le novità introdotte dalla Finanziaria 2000"**, di F. LEDDA e P. GHINI, in Il fisco 2000, pag. 2791.

Dopo una disamina del trattamento previsto per i versamenti dei soci a copertura delle perdite ai fini delle imposte sui redditi, nell'articolo sono evidenziati i riflessi, ai fini dell'imposta di registro, delle modifiche apportate con l'art. 10 della L. finanziaria per il 2000 (L. n. 488/1999). Dette modifiche - che abrogano l'imposta proporzionale per gli atti costitutivi e per gli aumenti in denaro di capitale sociale o di patrimonio - consentono di ritenere ormai superata, pur non risolvendola, la problematica attinente al trattamento dei versamenti dei soci a titolo di copertura delle perdite ovvero in conto futuro aumento di capitale.

La problematica, in vigenza dell'imposta proporzionale, era determinata dall'ambiguo tenore della Nota II all'art. 4 delle Tariffa I del DPR n. 131/1986 (t.u. imposta di registro), mente della quale *"in caso di riduzione del capitale per perdite non sono soggetti all'imposta, fino a concorrenza dell'ammontare della riduzione, i conferimenti in denaro relativi all'aumento di capitale contemporaneamente deliberato"* e dalla restrittiva interpretazione della amministrazione finanziaria, secondo la quale l'esenzione competeva solo in caso di riduzione del capitale sociale e non anche nel caso di diretto abbattimento delle perdite con i versamenti. Tale interpretazione restrittiva "costringeva" le società in perdita, per evitare il pagamento del tributo, non solo a ricevere i versamenti contestualmente alla delibera in cui il capitale veniva ridotto, ma anche a formalizzare plurimi abbattimenti ove le perdite fossero superiori al capitale stesso.

Gli AA. concludono che tali modifiche, oltre a ridurre il gravame impositivo sul capitale di rischio, hanno conseguito l'effetto di semplificare notevolmente i rapporti tra contribuenti e fisco. (N.M.)

**“Le spese di pubblicità, propaganda e rappresentanza all’interno del reddito d’impresa”**, di M. NESSI, in Il fisco 2000, pag. 4511.

Illustrati brevemente gli orientamenti ministeriali e giurisprudenziali succedutisi nel tempo, l’A. individua le tipologie di spese di pubblicità e di rappresentanza maggiormente ricorrenti nella realtà aziendale. (E.M.)

### Prassi Amministrativa

**Redditi d’impresa - Determinazione del reddito - Deducibilità dei versamenti a copertura di perdite eccedenti il netto patrimoniale della società emittente.**

Ris. Dir. Centr. AA.GG. e cont. trib. 24 maggio 2000, n. 70/E, in il fisco 2000, pag. 7590.

Il Ministero delle Finanze, in risposta ad uno specifico quesito, chiarisce che:

- in seguito alla modifica apportata dall’art. 1 del D.L. 30.12.1993, n. 557, conv. con modif. con L. 26.2.1994, n. 133 al comma 5 dell’art. 61, DPR 22.12.1986, n. 917, i versamenti dei soci a copertura della situazione patrimoniale deficitaria della partecipata, eccedenti il netto patrimoniale della società emittente, sono integralmente deducibili, ai fini del reddito d’impresa, nell’esercizio in cui vengono effettuati;
- la doppia deduzione della perdita (in capo alla partecipata che la consegue e in capo alla partecipante che la ripiana) è volta ad assicurare la neutralità nella trasmissione dei successivi eventuali redditi dalla partecipata alla partecipante e, evitandone la doppia imposizione, a salvaguardare l’integrità del capitale di apporto del socio.

### Giurisprudenza

#### Corte di Cassazione

**Redditi di impresa - Leasing con servizi accessori - Stipula di due contratti con due società prestatrici dei servizi - Sdoppiamento del negozio giuridico - Benefici fiscali - Valide ragioni economiche-organizzative - Sussistenza - Elusione - Non si configura.**

Cass., sez. I, 15 giugno 1999, n. 5935, in Giur. imp. 1999, pag. 880.

In presenza di valide ragioni economiche e organizzative vengono a mancare i presupposti per sostenere l’elusività di un’operazione, essendo pertanto irrilevante il conseguimento di benefici fiscali per effetto dello sdoppiamento del negozio giuridico in due contratti stipulati da un contribuente con due società finanziarie del gruppo.

\*\*\*\*\*

Con nota di M. SERPIERI, “Sdoppiamento di contratti ed elusione fiscale”

**Redditi di impresa - Spese per servizi resi dalla casa madre nell’interesse della filiale italiana - Inerenza - Sussiste - Deducibilità previa documentazione e riscontro della congruità.**

Cass., sez. I, 13 luglio 1999, n. 14016, in Corr. trib. 2000, pag. 1531

Le “spese di regia”, sostenute dalla sede centrale e addebitate alla filiale italiana della società, perché strumentali alla produzione del reddito di questa, ancorché sostenute all’estero, sono inerenti ai redditi della succursale se sono deducibili dal reddito di impresa, sulla base della prova dei servizi svolti dalla casa madre e della congruità del costo degli stessi rispetto al valore normale.

\*\*\*\*\*

Con commento di G. e A. VASAPOLLI.

**Redditi di impresa - Costi deducibili - Indennità chilometriche corrisposte ai dipendenti - Fattispecie.**

Comm. trib. centr., sez. IV, 5 febbraio 1999, n. 614, in Riv. dir. trib. 2000, II, pag. 112.

La normativa fiscale non pone particolari adempimenti a carico del datore di lavoro per il rimborso ai dipendenti delle spese di viaggio dagli stessi sostenute, operato sotto forma di indennità chilometriche. Ne consegue che il datore di lavoro si è comportato correttamente ove le spese in questione siano state dichiarate e poi rimborsate sotto la forma predetta.

\*\*\*\*\*

Con nota di F. PETRUCCI, *"Rimborsi spese : necessità della documentazione"*.

**REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE**

**Dottrina**

**"Indennità sostitutive di redditi non percepiti e Unico 2000"**, di G. GAVELLI, in Corr. trib. 2000, pag. 1292.

Le indennità sostitutive di redditi non percepiti, se finalizzate a reintegrare la perdita o la diminuzione dell'attitudine al lavoro (rendite di inabilità permanente, assegno per assistenza personale continuativa, rendita per il caso di morte, assegno di morte erogate dall'Inail) non sono soggette ad imposizione e non vanno indicate in sede di compilazione del mod. UNICO; se invece hanno funzione meramente sostitutiva o integrativa della retribuzione non maturata per il periodo di durata dell'inabilità vanno assoggettate a tassazione nella stessa categoria di reddito che l'indennità è destinata ad integrare.

I vigenti modelli di dichiarazione 730/2000 e Unico 2000 persone fisiche elencano, a puro titolo esemplificativo, alcune delle più frequenti indennità e somme erogate ai lavoratori dipendenti dall'INPS, dall'INAIL o da altri enti (cassa integrazione guadagni, mobilità, disoccupazione ordinaria e speciale, malattia, maternità ed allattamento, congedo matrimoniale), direttamente o tramite il datore di lavoro. Le medesime istruzioni avvertono che le indennità e le somme già assoggettate a tassazione dal datore di lavoro non vanno autonomamente dichiarate, essendo già comprese nel certificato da questi rilasciato (CUD) e, quindi, tra i redditi di lavoro dipendente propriamente detti.

La percezione dell'indennità sostitutiva può avvenire anche da parte di soggetti che abitualmente svolgono attività di lavoro autonomo, così pure da parte di imprenditori individuali (ad esempio, nel caso della donna commerciante o artigiana che riceve una somma dall'INPS a titolo di indennità di maternità o dall'INAIL a titolo di indennità per infortunio). In ambedue i casi, spesso, l'ente erogatore effettua la ritenuta a titolo d'acconto, rilasciando al contribuente il CUD.

Tale comportamento potrebbe generare, secondo l'A., non poca confusione. Sul punto è intervenuta l'Amministrazione finanziaria, la quale ha chiarito che la relativa ritenuta operata dall'Ente erogatore è detraibile dall'imposta sul reddito complessivo del contribuente e che il fatto che l'INPS o l'INAIL certifichino il pagamento dell'indennità con il Mod. CUD non cambia la natura delle somme in parola, le quali sono sostitutive, nel primo caso, del reddito di lavoro autonomo, e nel secondo, del reddito d'impresa non percepiti nel periodo di assenza dal lavoro. (E.M.)

**“Le previsioni di sviluppo della disciplina dei *fringe benefits*”,** di A. GHINI, in Riv. dott. comm., 2000, pag. 849.

Il passaggio dal costo specifico sostenuto dal datore di lavoro, criterio in atto precedentemente per il calcolo dei *fringe benefits*, al valore normale ha creato non poche difficoltà di ordine pratico. Per ovviare a tali difficoltà il legislatore ha stabilito, per vari comparti, cosa debba intendersi per valore normale.

Mentre per l'uso privato dell'auto aziendale in dotazione del dipendente per l'espletamento dei servizi esterni, vi è già una regolamentazione che evita l'inconveniente della ricerca del valore normale, per l'uso aziendale dell'auto privata questa regolamentazione è del tutto assente. Può essere che prima o poi si pensi di ricorrere ad un forfait per il riconoscimento delle indennità chilometriche ai dipendenti proprietari dell'auto.

In materia riguardante di spese di vitto e di alloggio sostenute dal dipendente in trasferta e rimborsate dal datore di lavoro a piè di lista oppure a forfait è necessaria una nuova regolamentazione. In particolare l'A. propone una revisione delle somme esenti da Irpef e da ritenuta alla fonte il cui importo è ora lontano dalla realtà: è facile comprendere che al giorno d'oggi non sono più sufficienti le 90.000 o le 150.000 per coprire le spese di una giornata fuori sede, rispettivamente in Italia e all'estero, specie in relazione alla presunzione di legge secondo cui l'eccedenza rispetto a tali somme costituisce retribuzione, anche quando il dipendente fosse in grado di dimostrare, di aver speso tutto per vitto e alloggio.

Anche se le spese di trasporto, di vitto e di alloggio sono le più rilevanti, non vanno ignorate anche le altre voci che abitualmente entrano nella nota al rientro della trasferta.

Una voce di spesa importante è divenuta quella delle comunicazioni attraverso l'utilizzo dei cosiddetti telefonini. I costi cambiano passando dal telefonino aziendale a quello del dipendente.

L'A. evidenzia la necessità di trovare in questo settore una formula capace di evitare al datore di lavoro l'inconveniente dell'indeducibilità di spese effettivamente sostenute ed al dipendente quelle dell'imposizione su somme che non hanno carattere retributivo. (E.M.)

**“Profili fiscali e previdenziali dei <<piani di azionariato>> e dell'assegnazione di azioni ai dipendenti”,** di A. e A. MUSSELLI, in Boll. trib. 2000, pag. 257.

**“Prime riflessioni sul nuovo regime fiscale dell'azionariato ai dipendenti”,** di E. ROMITA, in Boll. trib. 2000, pag. 405.

Ambedue gli articoli ricostruiscono la disciplina fiscale vigente: quello di Romita tratta dapprima le due forme di azionariato (azionariato popolare e azionariato *ad personam*) in tema di redditi di lavoro dipendente e da ultimo le loro ripercussioni sulla categoria dei redditi diversi; quello di Andrea e Alberto Musselli illustra anche il regime fiscale dell'assegnazione di azioni ai dipendenti prima delle modifiche del D.Lgs. 505/99, con cenni riguardanti il regime transitorio.

#### AZIONARIATO POPOLARE

E' prevista la non imponibilità - per via delle esclusioni dal concorso al reddito di lavoro dipendente - del valore delle azioni offerte alla generalità dei dipendenti per un importo non superiore, complessivamente nel periodo di imposta, a 4 milioni di lire, a condizione che tali azioni non siano riacquistate dalla società emittente o dal datore di lavoro, o comunque cedute prima di 3 anni dalla percezione.

Qualora le azioni siano cedute prima del predetto termine, l'importo che non ha concorso a formare il reddito al momento dell'acquisto è assoggettato a tassazione nel periodo d'imposta in cui avviene la cessione.

La norma attua una riqualificazione, ai fini tributari, del reddito che si genera dalla cessione effettuata nel triennio: ciò che, a triennio scaduto, avrebbe dato luogo ad un reddito diverso, nella forma di plusvalenza da cessione di partecipazioni, si considera componente del reddito di lavoro dipendente, e conseguentemente tassato. Ove la plusvalenza da cessione sia di ammontare inferiore, il suo intero importo verrà fiscalmente riqualificato come reddito di lavoro



dipendente; ove, invece, la plusvalenza sia di ammontare superiore, la riqualificazione riguarderà solo l'importo di lire 4 milioni, conservando l'eccedenza la natura di reddito diverso. Con riferimento all'onere imposto al dipendente di non cedere le azioni per un periodo di tre anni, Romita si interroga sul significato del termine "cessione", chiedendosi se esso attenga al solo trasferimento della proprietà delle azioni, ovvero se debba comprendere anche fattispecie che non producono il trasferimento della proprietà. L'A. propende per una lettura restrittiva del termine, ritenendo inibita anche la semplice spoliazione, a titolo oneroso, del solo usufrutto da parte del dipendente-azionista così come il complementare caso del trasferimento della nuda proprietà delle azioni a terzi, conservando l'usufrutto, quand'anche vitalizio.

Qualche perplessità potrebbe sorgere per il caso di donazione delle azioni nel triennio. Ma anche qui, nell'impossibilità di trovare risposta con l'ausilio della sola interpretazione letterale, non sembra all'A. che l'intenzione del legislatore possa consentire di escludere tale ipotesi.

Ad opposta conclusione si potrebbe pervenire ove il dipendente-azionista concluda, nel triennio, un contratto derivato (*future* o *call option*) avente ad oggetto le azioni ricevute. Sia nel caso di un *call option* sulle azioni in portafoglio che di *future*, l'A. ritiene che non si versi nella fattispecie compresa nel divieto di cessione delle azioni: da un lato, la permanenza in capo al dipendente del pieno diritto di proprietà sulle azioni nel triennio è fuori discussione, dall'altro, l'assunzione dell'obbligo di venderle a termine non vanifica la *ratio* della disposizione normativa, la quale non arriva a pretendere il mantenimento *sine die* delle azioni in portafoglio. Ma se tanto il *future* quanto la *call option* fossero stipulate con il datore di lavoro o con la società emittente, allora non già il contratto derivato, ma la particolare costruzione di esso potrebbe prestare il fianco a dubbi di elusività, nel senso della possibilità di riqualificare il contratto come una sostanziale cessione a titolo oneroso delle azioni, avente lo scopo di monetizzare immediatamente le azioni ricevute, ovvero di rendere sin da subito immodificabile il prezzo della futura cessione.

Con riferimento alla decorrenza del periodo triennale di permanenza delle azioni nel possesso del dipendente, che la legge fissa nel momento della percezione da parte del dipendente, l'A. ritiene che il termine "percezione" usato dal legislatore deve essere letto nel senso dell'avvenuto trasferimento della titolarità delle azioni e quindi il *dies a quo* del triennio va individuato nel giorno in cui tale trasferimento ha luogo.

Con riferimento alla violazione da parte del dipendente del precetto di non cedere le azioni ricevute per il periodo previsto, l'A. osserva come, nell'ipotesi in cui il dipendente ceda nel triennio le azioni a terzi che non siano il datore di lavoro, senza informare il sostituto, questi non potrà mai venirne a conoscenza, dal momento che non vi è, nella disposizione normativa, alcuno strumento di coercizione del dipendente ad effettuare una comunicazione in tal senso. Conseguentemente, il sostituto non potrà mai essere chiamato a rispondere della mancata effettuazione delle ritenute alla fonte; né potrà esserlo il dipendente, non essendo prevista in questo caso una sanzione a suo carico.

#### AZIONARIATO AD PERSONAM

La fattispecie riguarda piani di azionariato che vogliono fidelizzare anche solo una parte dei dipendenti.

E' previsto che il datore di lavoro possa attribuire per contratto, anche ad un singolo dipendente, un diritto di opzione all'acquisto, in futuro, di un determinato numero di azioni ad un determinato prezzo; alla scadenza del periodo di tempo previsto dal contratto di opzione, l'esercizio del diritto da parte del dipendente comporterà il pagamento di un prezzo inferiore al valore, in quel momento, dell'azione acquistata. Tale maggior valore non è tassabile, sempreché il prezzo delle azioni offerte in opzione - determinato *ex ante* al momento della conclusione del contratto - non sia inferiore al valore che le azioni avevano all'epoca in cui formavano oggetto dell'offerta in opzione. Non verificandosi detta condizione, il beneficio fiscale non viene concesso. In altre parole, se il prezzo pagato dal dipendente è inferiore al valore dei titoli alla data dell'offerta, l'intera differenza fra il valore delle azioni al momento della loro assegnazione al dipendente (a seguito dell'esercizio del diritto dell'opzione) ed il prezzo di esercizio del diritto di opzione corrisposto dal lavoratore costituisce reddito di lavoro dipendente imponibile.

Musselli e Romita non condividono questa interpretazione della norma - sostenuta peraltro dallo stesso Ministero - e ne propongono il superamento con la previsione, nel piano, di uno *strike price* più alto di quello realmente voluto e coincidente con il valore delle azioni alla data dell'offerta, legato all'obbligo, assunto dall'offerente, di retrocedere l'eccedenza al dipendente che eserciti l'opzione sotto forma di retribuzione aggiuntiva. Così operando, si otterrebbe la tassazione della sola eccedenza come reddito di lavoro dipendente, rimanendo intassata la differenza tra il valore delle azioni al momento dell'assegnazione e lo *strike price*. (E.M.)

**“Ancora dubbi, incertezze e contraddizioni in ordine alla latitudine del concetto di reddito di lavoro dipendente”**, di S. PANIERI, in Boll. trib. 2000, pag. 325.

L'A. commenta in chiave critica una sentenza della Corte di Cassazione ( sentenza n. 13486 del 1999) che affronta due diverse problematiche, l'una attinente al trattamento tributario del rimborso, da parte del datore di lavoro, del maggior canone che il lavoratore trasferito d'ufficio è costretto a pagare per la locazione, nella sede di nuova destinazione, di un immobile avente le medesime caratteristiche di quello usufruito precedentemente, l'altra attinente al trattamento tributario dell'indennità temporaneamente erogata allo stesso dipendente trasferito per il periodo necessario a trovare un alloggio nella nuova località di destinazione, fino all'effettivo trasferimento.

Con riferimento a quest'ultima questione la Corte, con motivazioni condivise dall'A., ha sostenuto l'assimilazione di tale indennità all'indennità di trasferta (tassabile solo per la quota eccedente determinati limiti prefissati), ponendo fine, con ciò, alle innumerevoli controversie pendenti di fronte ai giudici tributari.

Con riferimento all'altra questione concernente la tassabilità o meno del “rimborso della differenza del canone di locazione, l'A., pur condividendo la premessa del ragionamento seguito dalla suprema Corte, secondo cui tale contributo avrebbe funzione risarcitoria di una perdita patrimoniale, se ne discosta totalmente nell'affermazione conclusiva di una sua piena tassabilità, ritenendola contraddittoria non solo con la premessa, ma anche con la disposizione generale contenuta nell'art.6 TUIR che attribuisce natura reddituale alle sole somme risarcitorie di un lucro cessante, e non anche a quelle dirette a reintegrare perdite patrimoniali effettivamente subite.

Il nuovo Testo Unico ha ampliato il concetto di reddito di lavoro dipendente ricomprendendovi anche le somme corrisposte a titolo risarcitorio, stabilendo però che queste ultime, per poter costituire reddito, debbono essere volte a reintegrare un lucro cessante, ossia una mancata percezione di redditi, mentre se destinate a reintegrare semplicemente un danno emergente, ossia una perdita patrimoniale, non vanno assoggettate a tassazione.

Ed è su questo punto che viene ad innestarsi, secondo l'A., la contraddittorietà tra motivazione e dispositivo della sentenza : se il contributo in questione ha, in effetti, come affermato dalla Corte, funzione risarcitoria di una perdita patrimoniale, se ne dovrebbe escludere, sulla base della distinzione collegata alla natura del danno oggetto di ristoro, la sua natura reddituale. (E.M.)

**“La nuova disciplina fiscale del reddito di lavoro dipendente prodotto all'estero”**, di G. TINELLI, in Riv. dir. trib. 2000, pag. 269.

L'Autore ripercorre l'evoluzione normativa che ha caratterizzato la disciplina tributaria dei redditi di lavoro dipendente prodotti all'estero, procedendo da un sintetico esame del sistema impositivo previgente per giungere alla riforma contenuta nel D.lgs 2 settembre 1997 n. 314 che, come noto, ha soppresso la fattispecie di esclusione d'imposta dei redditi prodotti all'estero.

Le condizioni della tassazione sono rappresentate dalle stesse condizioni che qualsiasi altro reddito di fonte estera ha nel nostro territorio, prima fra tutte quella della residenza del soggetto passivo nel territorio dello Stato.

L'individuazione della residenza o del domicilio di un soggetto ai sensi del codice civile, rappresenta un problema in alcuni casi di difficile soluzione e finisce per addossare al sostituto d'imposta responsabilità ulteriori rispetto a quelle, tutt'altro che trascurabili, che già la legge individua per i redditi di lavoro dipendente di fonte italiana.

L'A. ritiene che il problema più rilevante sia comunque quello della prevenzione o dell'attenuazione della doppia imposizione sulla stessa fonte reddituale e che la soluzione proposta dal legislatore - che si sostanzia nell'attribuzione al sostituto d'imposta del credito d'imposta del lavoratore dipendente, da riconoscersi in sede di erogazione della retribuzione in compensazione con la ritenuta da effettuarsi alla fonte - non sia affatto soddisfacente, in quanto impone all'impresa oneri di difficoltosa attuazione " che potrebbero alla lunga condizionare scelte gestionali dell'impresa o, comunque incidere sulla determinazione del costo del lavoro all'estero, senza comunque provocare alcun effetto positivo in termini di recupero di gettito". (E.M.)

### **Prassi Amministrativa**

**Redditi di lavoro dipendente - Azioni assegnate ai lavoratori dipendenti - Determinazione del valore.** Circ. Dir. centr. AA.GG. del 25 febbraio 2000, n. 30/E, in Boll. trib. 2000, pag. 365

La circolare contiene le risposte ai numerosi quesiti pervenuti relativamente alle modalità di determinazione del valore delle azioni assegnate ai lavoratori dipendenti.

**VALORE DELLE AZIONI:** il valore delle azioni è stabilito applicando le disposizioni relative alla determinazione del valore normale contenute nell'art. 9, c. 4 lett. a), b), e c), Tuir. Pertanto, il valore andrà determinato:

- per le azioni negoziate in mercati regolamentati italiani ed esteri, in base alla media aritmetica dei prezzi rilevati nell'ultimo mese. Viene precisato che la locuzione "ultimo mese" non fa riferimento al mese solare precedente, ma al periodo che va dal giorno di riferimento (quello dell'assegnazione dei titoli al dipendente) allo stesso giorno del mese solare precedente.
- per le altre azioni, in proporzione al patrimonio netto della società (per le società di nuova costituzione, in proporzione all'ammontare complessivo dei conferimenti).
- per i titoli diversi dai precedenti, comparativamente al valore normale dei titoli aventi caratteristiche analoghe negoziate in mercati regolamentari italiani ed esteri.

**VALORE DEI DIRITTI D'OPZIONE:** il valore normale dei diritti d'opzione assegnati è calcolato in base alle disposizioni dell'art.9 , comma 3, Tuir e cioè prendendo a riferimento il prezzo o il corrispettivo percepito alla cessione con il valore normale dell'azione al momento dell'assegnazione, purchè quest'ultimo sia stato assoggettato a tassazione. Se dunque l'acquisizione di titoli non ha concorso alla formazione del reddito, l'intero corrispettivo percepito costituisce plusvalenza da assoggettare ad imposta sostitutiva.

**Redditi di lavoro dipendente - Ritenuta sui redditi di lavoro dipendente - Compenso principale e compenso accessorio erogati da due soggetti diversi nell'ambito di un unico rapporto di lavoro - Applicabilità dell'art. 29 del D.P.R. n. 600/1973.**

Ris. Dir. centr. AA.GG. 6 marzo 2000, n. 23/E, in Boll. trib. 2000, pag. 603

Nella nuova formulazione degli artt. 23 e 29 del D.P.R. 600/73 non è più prevista, ai fini dell'applicazione della ritenuta alla fonte per la corresponsione di somme e valori di cui all'art. 48 la contemporanea presenza dei seguenti due presupposti prima richiesti:

- la qualifica di sostituto d'imposta del soggetto erogante;
- la corresponsione delle somme e dei valori in funzione di una prestazione di lavoro dipendente.

L'obbligo di effettuare la ritenuta da parte dei sostituti d'imposta sussiste ogni volta che questi corrispondono redditi cui si applica la disciplina dell'art. 48, Tuir, anche se la somma o valore in questione sono erogati a favore di soggetti che non sono propri dipendenti.

Le Amministrazioni dello Stato sulle somme e valori di cui all'art. 48 citato devono applicare, all'atto del pagamento, e senza necessità di cumulo con le altre somme e valori a carattere fisso del periodo di paga, la ritenuta riferita allo scaglione di reddito più elevato dello stipendio spettante al dipendente.

Quando manca una classe di stipendio si applica la ritenuta del primo scaglione.

Tale procedura (prevista dall'art. 29 D.P.R. 600/73) si applica in tutti i casi in cui si è in presenza di un unico rapporto di lavoro con due soggetti che erogano, rispettivamente, l'uno il trattamento principale, e l'altro il trattamento accessorio, anche se coloro che erogano le somme non sono Amministrazioni dello Stato.

### **Redditi di lavoro dipendente - Trattamento tributario dell'indennità sostitutiva di mensa.**

Ris. Dir. centr. AA.GG. e cont. trib. 30 marzo 2000, n. 41/E, in Boll. trib. 2000, pag. 604.

La risoluzione ministeriale fornisce precisazioni relative al trattamento fiscale delle indennità sostitutive di mensa, vale a dire delle somme erogate ai dipendenti, in sostituzione della somministrazione del vitto e del servizio mensa.

Tale indennità non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente e, quindi, non sono soggette a tassazione, fino all'importo giornaliero di £ 10.240, solo se ricorrono contemporaneamente le seguenti condizioni:

- il dipendente deve avere un orario di lavoro che comporti la pausa per il vitto;
- il dipendente deve essere addetto stabilmente ad una unità produttiva intesa come sede di lavoro;
- l'unità produttiva deve essere ubicata in un luogo che, in relazione al periodo di pausa concesso per il pasto, non permetta al dipendente di recarsi, senza mezzi di trasporto, al più vicino posto di ristorazione per l'utilizzo dei buoni pasto.

## **Giurisprudenza**

### **Corte di Cassazione**

#### **Redditi di lavoro dipendente - Esodo di lavoratori - Nozione.**

Cass., sez. lav., 18 maggio 1999, n. 4811, in Boll. trib. 2000, pag. 303.

Ai fini previdenziali il concetto di "esodo" concretizza una uscita in senso lato di uno o più dipendenti dal posto di lavoro. In altri termini, tale risultato può essere conseguito sia attraverso l'uscita contemporanea e simultanea di un numero rilevante di dipendenti dall'azienda, sia attraverso l'uscita, anche in tempi diversi, di uno o più dipendenti, anche se la pluralità dei soggetti interessati non raggiunge la consistenza di un esodo biblico con riferimento al singolo episodio.

#### **Redditi di lavoro dipendente - Indennità sostitutiva per ferie non godute - Natura retributiva - Tassabilità.**

Cass., sez. I, 29 maggio 1999, n. 5269, in Giur. imp. 1999, pag. 777.

Ai sensi degli artt. 46 e 48 del TUIR n. 91117 del 1986 il concetto di retribuzione imponibile è quanto mai ampio, tanto da ricomprendervi tutte le somme corrisposte al lavoratore,

indipendentemente dalla effettiva prestazione, in connessione e nell'ambito del rapporto contrattuale di lavoro.

Conseguentemente l'indennità per ferie non godute - per la quale non è prevista alcuna ipotesi di esonero - deve considerarsi retribuzione imponibile.

**Redditi di lavoro dipendente - Rimborso differenza canone di locazione - Natura retributiva - Sussistenza nel vigore del T.U. 917/86 - Insussistenza nel vigore del D.P.R. 597/73.**

**Indennità di trasferimento temporaneamente erogata ai dipendenti trasferiti d'ufficio - Assimilabilità alla indennità di trasferta - Sussistenza.**

Cass., sez. I, 3 dicembre 1999, n. 13486, in Boll. trib. 2000, pag. 381

Con riferimento al reddito di lavoro dipendente il T.U. 917/86 si caratterizza, rispetto alla normativa precedente di cui al D.P.R. n.597 del 1973, per la maggior ampiezza del reddito tassabile, nozione che nel citato T.U. ricomprende ogni somma erogata dal datore di lavoro anche indipendentemente dalla effettiva prestazione lavorativa, e comporta in particolare l'inclusione nel reddito tassabile anche dei rimborsi spese e delle erogazioni liberali nonché delle somme percepite a titolo risarcitorio, purché volte, tuttavia, a reintegrare il danno subito per la mancata percezione di redditi.

Poiché la clausola contrattuale collettiva che prevede il contributo differenza canone di locazione ha effetto restitutorio o risarcitorio di una perdita patrimoniale subita, l'erogazione di tale contributo dopo il 1° gennaio 1988 risulta interamente tassabile.

L'indennità di trasferimento prevista dalla norma collettiva viene erogata soltanto per il tempo necessario al trasloco nella nuova residenza, con un massimo temporale, e ciò in quanto il trasferimento, nella fase iniziale, comporta disagi analoghi a quelli della trasferta propriamente detta, correlati alla mancanza per il dipendente di fruizione, nell'immediato, di un alloggio per sé e per la famiglia.

Adempiendo, nella specie, l'indennità di trasferimento di origine pattizia alla stessa funzione parzialmente riparatoria propria dell'indennità di trasferta, il regime fiscale delle due indennità, a causa della sostanziale identità dei connotati economici delle stesse, non può che essere simile.

\*\*\*\*\*

In nota sono riportati i precedenti, in particolare gli studi di S. PANSIERI, "Ancora dubbi, incertezze e contraddizioni in ordine alla latitudine del concetto di reddito di lavoro dipendente", *ibidem*, pag. 325; M.V. CERNIGLIARO, "Contributo al dipendente per maggiori spese locative e nozione di reddito di lavoro dipendente nel TUIR", *ivi* 1991, pag. 994; F.V. ALBERTINI, "Sulla natura risarcitoria dei contributi per maggiori spese locative versati ai dipendenti trasferiti in altra sede", *ivi*, 1992, pag.702; C. SALVATORES, "Una vexata quaestio: l'imponibilità dei contributi per maggiori spese di locazione sopportate dal dipendente a seguito di trasferimento coatto", *ivi*, 1994, pag. 1688; M.V. CERNIGLIARO, "Maggiori spese locative e reddito di lavoro dipendente", *ivi*, 1995, pag. 1757; C. SALVATORES, "La Commissione tributaria di 2° grado di Milano accoglie la tesi dell'Amministrazione in tema di contributi per maggiori spese di locazione corrisposti al dipendente trasferito in altra sede", *ivi*, 1996, pag. 640.

## **REDDITI DIVERSI**

### **Giurisprudenza**

#### **Corte di Cassazione**

**Redditi diversi - Esproprio di immobili - Plusvalenza - Principio di cassa - Applicabilità - Tassazione in sede di prima applicazione - Condizioni e limiti**

Cass. sez. I, 29 dicembre 1999, n. 14673, in Il fisco 2000, pag.4863

Ai fini dell'imposizione sull'eventuale plusvalenza in caso di espropri, cessioni volontarie, o di acquisizioni coattive di beni immobili, conseguenti a strumenti urbanistici, oppure ad interventi di edilizia residenziale pubblica ed economica e popolare, non si deve aver riguardo, allo scopo di determinare il giorno di riferimento per l'applicazione dell'imposta, al giorno in cui è stato emesso il decreto di esproprio o è avvenuta la cessione volontaria o si è verificata l'occupazione acquisitiva, ma a quello in cui è avvenuta la percezione dell'indennità, come prevede il comma 7 dell'art. 11 della L. n. 413/1991, che stabilisce per l'ente erogante l'obbligo di effettuare una ritenuta del 20%. Peraltro l'efficacia retroattiva della citata L. n. 413/1991 è limitata alle somme riguardanti gli atti mediante i quali si è realizzata la plusvalenza, posti in essere dopo il 31 dicembre 1998.

### **30) REDDITI FONDIARI**

#### **Dottrina**

**“Rendite catastali e tariffe d'estimo del futuro”**, di U. PERRUCCI, in Boll. trib. 2000, pag. 254.

L'art. 18, della L. n. 133/1999 (cfr. ns. Circ. inf. n. 18/1999), riforma il sistema di tassazione dei redditi di fabbricati e, tra l'altro, delega il Governo ad emanare un decreto legislativo, entro il 18 febbraio 2000, diretto a determinare e fissare periodicamente con decreto ministeriale i coefficienti di redditività dei nuovi valori d'estimo<sup>4</sup>.

Tale operazione, com'è noto, dovrà essere effettuata con l'ausilio sia degli Uffici statali del territorio, il cui compito è quello d'individuare le nuove zone censuarie, sia dei Comuni che invece dovranno suddividere le predette zone in “microzone”, tenendo presente sia gli aspetti reddituali che quelli patrimoniali.

Dopo una breve disamina della riforma del catasto, avviata con le deleghe contenute all'art. 3, comma 154 e 156, della L. n. 662/1996 e proseguita con l'emanazione del D.P.R. n. 138/1998, recante il regolamento per la revisione delle zone censuarie, delle tariffe d'estimo delle unità immobiliari urbane e dei relativi criteri, nonché delle commissioni censuarie, e del D.P.R. n. 139/1998 portante le norme dirette a rivedere i criteri di accatastamento dei fabbricati rurali, l'A. tratta talune problematiche relative alle nuove categorie catastali ed agli immobili abitati dallo stesso proprietario.

In particolare, nel primo caso si rileva che non sono ricomprese in alcuna categoria del gruppo R - relativo agli immobili destinati ad abitazione privata - le case a schiera, quelle inserite in complessi condominiali provviste di giardino privato e le seconde case che, prive di riscaldamento, sono destinate ad essere utilizzate stagionalmente.

Nel caso invece di immobili abitati dallo stesso proprietario, l'A. ritiene che il legislatore, confortato dalla pronuncia della Corte Costituzionale del 26 giugno 1965, n. 50, e limitatamente agli immobili disponibili per la locazione a terzi, adotti come manifestazione di capacità contributiva “l'attitudine del bene a produrre reddito e non il reddito che ne ricava il possessore” ed introduca un sistema di tassazione virtuale, fondato sul reddito medio ordinario, diretto a colpire anche chi, occupando l'immobile per proprie esigenze personali, non percepisce alcun reddito.

Infine, l'A. concorda con quella parte della dottrina che non condivide un sistema di tassazione fondato su elementi virtuali, atteso che l'imposta è comunque corrisposta con denaro *reale* (cfr. Falsitta, “L'ICI, l'ISI e la capacità contributiva virtuale”, in Italia-Oggi, del 13 marzo 1996), ed aggiunge che sarebbe stato opportuno, in sede di riforma del sistema di tassazione dei

---

<sup>4</sup> (Per completezza occorre precisare che, essendo trascorso infruttuosamente il predetto termine, si sta provvedendo alla proroga sino al 18 gennaio 2001, mediante l'art. 22, del Ddl n. 4336/S “Collegato alla Legge finanziaria per il 2000”).

fabbricati, previsto com'è noto dall'art. 18, della L. n. 133/1999, lasciare libera scelta al contribuente se adottare un sistema di tassazione separata ovvero cumulativa con gli altri redditi (IRPEF ed IRPEG), ed in questo contesto utilizzare l'intervento dei Comuni ai fini dell'attività di controllo sulla destinazione dichiarata dell'immobile. (P.M.).

## Giurisprudenza

### Corte di Cassazione

#### **IRPEF - Redditi fondiari - Locazioni di beni immobili di interesse storico o artistico ex art. 3, L. n. 1089/1939 - Tassazione sulla base della minore delle tariffe d'estimo - Ammissibilità.**

Cass., sez. I, 18 marzo 1999, n. 2442, e Cass., sez. I, 12 giugno 1999, n. 5740, in Riv. del notariato 2000, II, pag. 421.

L'art. 11, 2° comma, L. n. 413/1991 deve essere inteso come norma recante l'esclusiva ed esaustiva disciplina per la fissazione dell'imponibile rispetto agli edifici d'interesse storico od artistico, da effettuarsi sempre con riferimento alla più bassa delle tariffe di estimo della zona, a prescindere dalla locazione del bene a canone superiore.

\*\*\*\*\*

Con nota adesiva di N. LUCARIELLO, "Note riepilogative sul trattamento tributario degli immobili di interesse storico o artistico"

## RISCOSSIONE

### Dottrina

**"La riforma della riscossione - Alcune novità introdotte dal D.lgs. n. 46/1999"**, di C. BUCCICO, in Il fisco 2000, pag. 3286.

L'articolo tratta, in linea generale, il riordino della disciplina della riscossione, avviata con la delega concessa al Governo dalla L. n. 337/1998 e proseguita con l'emanazione dei decreti attuativi, in particolare: con il D.lgs. n. 37/1999, che ha previsto la possibilità di effettuare i versamenti di imposte e contributi anche mediante delega ai concessionari della riscossione ed ha eliminato l'obbligo del non riscosso come riscosso; con il D.lgs. n. 46/1999, che ha regolato le procedure di formazione dei ruoli e di esecuzione, nonché la regolamentazione dei rapporti tra i concessionari e gli enti impositori; infine, con il D.lgs. n. 112/1999, che riguarda i rapporti esistenti tra gli Uffici dell'Amministrazione finanziaria ed i concessionari del servizio nazionale della riscossione (per completezza occorre ricordare il D.lgs. n. 326/1999, che ha apportato talune correzioni ai citati D.lgs. n. 46/1999 e n. 112/1999).

Tra le novità introdotte, l'A. segnala positivamente quanto previsto dall'art. 12, comma 4, del D.lgs. n. 46/1999, concernente l'esecutorietà del ruolo dal momento in cui viene sottoscritto dal titolare dell'Ufficio ovvero da un suo delegato, poiché in tal modo si dovrebbero ridurre i tempi di materiale predisposizione del titolo e nello stesso tempo si dovrebbe aumentare l'efficacia del sistema della riscossione.

Un'altra innovazione da accogliere positivamente è quella prevista dall'art. 19, del D.P.R. n. 602/1973, così come sostituito dall'art. 7, del D.lgs. n. 46/1999, che disciplina la possibilità di dilazionare il pagamento delle imposte iscritte a ruolo, con riferimento sia ai presupposti per la concessione del beneficio che al numero delle rate che possono essere accordate.

L'A. infatti evidenzia l'importanza di poter ripartire le somme iscritte a ruolo fino ad un massimo di 60 rate e critica le limitazioni alla concessione della predetta rateizzazione, che, contrariamente a quanto previsto in precedenza, deve essere subordinata alla verifica, da parte dell'Ufficio, delle condizioni di obiettiva difficoltà per il contribuente.

Sono espresse, infine, alcune osservazioni in merito a quanto disposto dall'art. 25, del D.P.R. n. 602/1973, così come sostituito dall'art.11, del D.Lgs. n. 46/1999, per quanto concerne la cartella di pagamento, che ha assorbito le funzioni di titolo esecutivo e di precetto, appartenenti precedentemente all'avviso di mora, oggi abolito.

Il problema affrontato è quello della la notifica della cartella di pagamento, che sia affetta da vizio di nullità o più semplicemente omessa, e le relative conseguenze in capo al contribuente.

In tal caso infatti le forme di tutela per il contribuente sembrerebbero alquanto ridotte atteso che non si potrà far valere il vizio di omessa o irrituale notifica mediante ricorso alla Commissione tributaria provinciale contro l'avviso di mora, che com'è noto è stato eliminato, né potrà procedere, come previsto dall'art. 57, del D.P.R. n. 602/1973, all'opposizione ex art. 616 c.p.c. davanti al giudice ordinario, né tantomeno davanti al Tribunale, ex art. 617 c.p.c..

L'A. sul punto concorda con quella parte della dottrina (Mercatali, *"La ricostruzione delle imposte. Nuove norme e nuovi problemi"*, in Boll. Trib. n. 1/2000) che per le cartelle materialmente o giuridicamente inesistenti, offre al contribuente tutela giurisdizionale consentendo, in forza di una interpretazione estensiva della norma, l'impugnabilità dell'atto di pignoramento in qualità di atto consequenziale ad un altro atto che doveva necessariamente essere notificato. (P.M.)

**“Controllo formale delle dichiarazioni – Lo sconto sulle sanzioni incentiva la definizione. Per la Cassazione non è ruolo l'iscrizione di sole sanzioni ed interessi”**, di E. SOLLINI, in Il fisco, 2000, p. 4516.

Nell'articolo si illustra la normativa vigente in materia di controllo formale delle dichiarazioni, di cui agli artt. 36-bis e 36-ter, del D.P.R. n. 600/73, e una tabella riassuntiva dei termini entro i quali è possibile effettuare detto controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria, sia per le dichiarazioni IVA che per quelle sui redditi, secondo quanto stabilito dall'art. 9 della L. 23 dicembre 1998, n. 448.

A tale riguardo l'A. segnala una recente sentenza della Corte di Cassazione (n. 10934 del 22.4.99, dep. il 2.10.99), che stabilisce la tassatività dell'ambito applicativo dell'art. 36-bis del D.P.R. n.600/73 e, cioè, dei casi in cui è consentita l'iscrizione a ruolo senza notificare l'avviso di accertamento. Segnala, inoltre, i casi, le modalità operative e i termini entro i quali è possibile usufruire dell'incentivazione prevista dal D.Lgs. n. 99/2000 (recante disposizioni integrative e correttive dei D.Lgs. n. 471, 472 e 473 del 19 dicembre 1997, in materia di sanzioni). L'incentivazione consiste nella possibilità di ottenere la riduzione alla metà delle sanzioni irrogate a seguito dei controlli formali delle dichiarazioni presentate negli anni dal 1994 al 1998, ai fini delle imposte dirette, e dal 1995 al 1998, ai fini IVA, se iscritte in ruoli resi esecutivi entro il 31 dicembre 2000. Per le dichiarazioni presentate dal 1° gennaio 1999, invece, l'Amministrazione comunica l'esito della liquidazione, se diverso da quello indicato dal contribuente, e lo invita a sanare eventuali irregolarità prima di procedere all'iscrizione a ruolo, ed è previsto un trattamento di favore consistente nella riduzione delle sanzioni se il pagamento viene effettuato entro trenta giorni dal ricevimento della comunicazione. (S.G.)

### Prassi Amministrativa

**Riscossione - Rimborso di tributi risultati indebiti a seguito di sentenza di commissione tributaria - Art. 68, comma 2, del D.Lgs n. 546/1992 - Ambito di applicazione - Chiarimenti.**

Circ. Dir. reg. entrate Lombardia 11 febbraio 2000, n. 5-10241, in Boll. trib. 2000, pag. 354.



La circolare chiarisce quale debba essere l'atteggiamento degli uffici a fronte di:

- **CONTROVERSIE AVVERSO GLI ATTI DI IMPOSIZIONE AUTONOMAMENTE IMPUGNABILI.** Il ricorso, salva diversa previsione normativa, non sospende la riscossione delle somme eventualmente pretese con l'atto impugnato. In caso di accoglimento del ricorso da parte della C.T.P. o della C.T.R., non occorre la formazione del giudicato, e gli uffici debbono provvedere alla restituzione (in tutto o in parte) delle somme riscosse a seguito dell'atto impugnato, senza necessità di alcuna apposita istanza di parte;
- **CONTROVERSIE A RIMBORSO INSTAURATE AVVERSO IL RIFIUTO DELL'AMMINISTRAZIONE ALLA RESTITUZIONE DI SOMME IL CUI VERSAMENTO NON SIA STATO ESEGUITO A SEGUITO DI ATTI AUTONOMAMENTE IMPUGNABILI.** In presenza di una sentenza non definitiva favorevole al contribuente, non sorge in capo all'ufficio alcun obbligo immediato di provvedere al rimborso. Tale obbligo sorge solo quando la sentenza di condanna al rimborso è divenuta definitiva.

**Riscossione - Acconti - Versamento insufficiente - Variazioni della percentuale di riferimento - Soglia di non punibilità prevista dall'art. 2, comma 4, lett. b), della L. 23.3.1977, n. 97, nella misura del 75% - Obiettiva incertezza sulla portata delle disposizioni - Inapplicabilità.**

Circ. Dir. reg. entrate Lombardia, 7 aprile 2000, n. 12/E, in Boll. trib. 2000, pag. 761.

La posizione del Ministero, accolta *in toto* dalla Suprema Corte, (sentenza del 10 settembre 1999, n. 9645), è quella di ritenere sanzionabili anche i versamenti dell'acconto superiori al 75%, ma inferiori al dovuto.

Posto che la misura del versamento dell'acconto è variata nel tempo - si è passati dal 75% al 90%, al 92% e al 98% - il versamento in misura inferiore costituisce *ipso iure* inadempimento e ne comporta automaticamente gli effetti, sia in termini di interessi sia in termini propriamente sanzionatori di soprattassa. A tal riguardo il Ministero non ritiene che sussistano le condizioni di "obiettiva incertezza" sull'ambito di applicazione della norma tali da comportare la non punibilità dell'autore della violazione.

**Riscossione - Decreto dirigenziale 31 marzo 2000 - Estensione dell'applicazione del sistema dei versamenti unitari con compensazione e approvazione del nuovo modello F24.**

Circ. Dir. centr. riscossione 27 aprile 2000, n. 83/E, in Boll. trib. 2000, pag. 684. (Per segnalazione)

**Riscossione - Versamento unitario e compensazione - Trasformazione di società - Crediti di imposta maturati prima della trasformazione - Compensazione - Ammissibilità.**

Ris. Dir. centr. riscossione 11 luglio 2000, n. 109/E, in Il fisco 2000, pag. 10836.

Il Ministero si è pronunciato sul trattamento da riservare ai crediti di imposta maturati da società che si sottopongono ad operazioni di trasformazione. Al riguardo, il Ministero ha precisato che, anche se anteriormente alla trasformazione, la società aveva maturato dei crediti d'imposta, tali crediti potranno poi essere utilizzati in compensazione con semplice compilazione del modello F24 anche dopo che la società si è trasformata.

## Giurisprudenza

### Corte di Cassazione

#### **Riscossione - Cartella di pagamento - Annullamento di una sola voce - Ha effetto anche sulle altre.**

Cass., sez. I, 14 gennaio 2000, n. 356, in Il fisco 2000, pag. 4602.

L'annullamento totale di una cartella esattoriale, riguardante, peraltro, una sola voce contenuta in detta cartella, impedisce all'ufficio di notificare al contribuente un semplice avviso di mora riguardante un'altra voce contenuta in detta cartella, anche se non contestata dal contribuente e derivante da una causa diversa da quella oggetto dell'annullamento, e rende necessaria la notificazione di un nuovo atto impositivo riguardante la voce tuttora valida.

\*\*\*\*\*

Con nota adesiva di G. LAMBERT.

## SCRITTURE CONTABILI

### Dottrina

**“Valutazione delle partecipazioni secondo il metodo del patrimonio netto: aspetti del trattamento della differenza con il costo di acquisto”**, di B. PASSAPONTI, in Riv. dott. comm., 1999, p. 829.

L'A. esamina le problematiche contabili conseguenti alla adozione del metodo del «patrimonio netto» per la valutazione delle partecipazioni in società controllate o collegate iscritte tra le immobilizzazioni.

Una particolare problematica è quella che si presenta nel bilancio di prima iscrizione della partecipazione secondo detto metodo, conseguente alla differenza, positiva o negativa, che può sussistere tra il costo sostenuto per l'acquisto e la corrispondente frazione di patrimonio netto contabile della partecipata.

Secondo l'A., quando la differenza è negativa (cioè il costo è inferiore al p.n.), la plusvalenza va contabilizzata in una riserva indisponibile, a meno che il minor costo non trovi giustificazione nella prospettiva di redditi futuri negativi o modesti (nel qual caso si dovrebbe istituire un fondo per rischi ed oneri).

Più problematica da trattare è la differenza positiva, che si ha quando il costo eccede il patrimonio netto e tale differenza non sia da ascrivere ad una errata valutazione della convenienza dell'affare (nel qual caso sarebbe doverosa la svalutazione) bensì trovi giustificazione economica nel valore dei beni e/o nelle prospettive reddituali della partecipata.

Secondo una parte della dottrina, tale differenza andrebbe esposta separatamente quale “eccedenza costo di acquisto partecipazione” (cd. metodo della distinzione delle voci), in particolare come maggiori immobilizzazioni materiali (beni strumentali della partecipata) o immateriali (avviamento della partecipata).

L'A. contesta tale metodo, ritenendo invece più corretto e più semplice anche da gestire quello del mantenimento del valore unitario della partecipazione. Infatti, il metodo del p.n. trova rispondenza nel p.n. rettificato, e non contabile, della partecipata, per cui le relative oscillazioni di valore devono trovare corrispondenza nella sola voce che esprime il valore a p.n. della partecipata. (N.M.)

**“Determinazione e rilevazione della fiscalità differita: considerazioni ed aspetti operativi”**, di G. RIPA, in Corr. trib. 2000, pag. 897.

L'articolo prende in esame gli aspetti operativi della fiscalità differita, divenuta obbligatoria a partire dai bilanci chiusi al 31 dicembre 1999.

La determinazione e la contabilizzazione delle differenze, sia attive che passive, tra il risultato ante imposte, stabilito secondo criteri civilistici, ed il reddito imponibile che deriva dall'applicazione delle norme tributarie, deve tener conto del principio di competenza.

A tal fine, occorre distinguere tra:

- differenze permanenti, che non possono essere in alcun modo recuperate in esercizi futuri e sono rilevate direttamente in sede di dichiarazione dei redditi con apposite variazioni in aumento o in diminuzione del risultato civilistico indicando in nota integrativa il procedimento adottato;
- differenze temporanee, che possono dar luogo, essendo recuperate in periodi d'imposta successivi, a fenomeni di fiscalità differita capaci di produrre uno sfasamento tra le imposte correnti di un periodo e quelle effettivamente dovute in base al reddito prodotto, sicché in sede di redazione del bilancio occorrerà specificatamente evidenziarle nel conto economico ed in contropartita nello stato patrimoniale.

Nel secondo caso che è quello che qui interessa, si possono verificare sia fenomeni di differimento, rappresentati da componenti positivi di reddito tassabili in esercizi successivi a quello in cui sono iscritti in bilancio o da componenti negativi fiscalmente deducibili solo in esercizi precedenti rispetto a quelli in cui gli stessi verranno iscritti in bilancio, sia fenomeni di anticipazione della tassazione, rappresentati invece da componenti negativi prima iscritti e poi dedotti o da componenti positivi prima tassati e poi iscritti.

In entrambi i casi è comunque necessario che, ai fini della rilevazione e della contabilizzazione delle differenze temporanee, negli esercizi successivi vi sia la ragionevole certezza di ottenere un reddito imponibile tale da consentire l'annullamento di tali poste contabili.(P.M.).

## **RITENUTE ALLA FONTE**

### **Prassi Amministrativa**

**Ritenute alla fonte - Ritenute sugli interessi e sui redditi di capitale - Eccedenze di versamento - Scomputo - Modalità.**

Ris. Dir. centr. AA.GG. e cont. trib. 9 maggio 2000, n. 57/E, in Il fisco 2000, pag. 9049.

La circolare chiarisce una serie di dubbi interpretativi sorti in merito all'ambito di applicazione del meccanismo dello scomputo delle ritenute alla fonte versate in misura superiore rispetto al dovuto da parte dei sostituti d'imposta. In sintesi, i punti chiariti dall'intervento ministeriale:

- è applicabile il predetto meccanismo di compensazione anche ai versamenti degli acconti delle ritenute sui depositi e conti correnti bancari e postali;
- l'utilizzo dello scomputo delle ritenute versate in eccesso deve intendersi applicabile anche dagli intermediari finanziari;
- possono essere compensate non solo le ritenute e le imposte sostitutive versate in eccesso, ma anche quelle operate in eccesso che siano state restituite al sostituto;
- è stata eliminata la limitazione dell'utilizzo dello scomputo dell'eccedenza nell'ambito delle stesse categorie di reddito che l'hanno generata;
- la compensazione non si applica in via estensiva anche ai versamenti dell'imposta sostitutiva sugli interessi, premi ed altri frutti delle obbligazioni e titoli similari e al versamento del prelievo del 20 per cento sui proventi relativi ai depositi a garanzia di finanziamenti.

## IMPOSTA SOSTITUTIVA CREDITO

### Prassi amministrativa

**Imposta sostitutiva - Agevolazioni tributarie - Operazioni di credito a medio e lungo termine - Operazioni di finanziamento poste in essere da istituti di credito italiani all'estero - Inapplicabilità dell'imposta sostitutiva - Applicabilità del requisito della territorialità.**

Ris. Dir. centr. AA.GG. e cont. trib. 10 aprile 2000 n. 45/E, in Il fisco 2000, pag. 5825.

L'imposta sostitutiva delle imposte di registro, bollo, ipotecarie e catastali e delle tasse sulle concessioni governative dovuta, ai sensi dell'art. 15, DPR 601/73, dagli istituti di credito per le operazioni relative ai finanziamenti a medio e lungo termine, si applica con le stesse modalità previste per l'imposta di registro ed è quindi soggetta al principio di territorialità. Pertanto, alle operazioni di finanziamento poste in essere da istituti italiani fuori dal territorio nazionale non si applica il regime fiscale dell'imposta sostitutiva, ma quello in vigore nello Stato estero in questione. In caso di formalità ipotecarie, è dovuta l'imposta ordinaria.

\*\*\*\*\*

Vedasi ns. Circolare informativa n. 17/2000.

## INVIM

### Dottrina

**"Revisione degli estimi catastali e valore finale Invim"**, di M. FARALDI, in Il fisco 2000, pag. 3578.

Premesso un breve *excursus* sull'evoluzione normativa riguardante la revisione degli estimi catastali l'A., prendendo spunto da una recente pronuncia della Corte costituzionale, si interroga sulla legittimità dell'art. 2 della L. n. 75/93 che ha disposto la retroattività al 1 gennaio 1992 delle minori rendite ottenute in seguito ai ricorsi dei comuni, ai soli fini delle imposte dirette.

L'obiezione più seria, non condivisa peraltro dall'A., che è stata mossa alla limitata retroattività delle minori rendite è quella della ingiustificata disparità di trattamento tra i contribuenti in relazione alle diverse imposte.

La principale argomentazione contraria si fonda sulla diversa natura del valore catastale ai fini delle imposte dirette piuttosto che ai fini delle imposte gravanti sui trasferimenti. Se per le prime il valore della rendita attribuita all'immobile ne costituisce quasi inderogabilmente la base imponibile, per le seconde il valore cosiddetto automatico è solo ed esclusivamente un limite alla potestà di accertamento, essendo principio cardine di tale imposte quello dell'applicazione delle aliquote sul valore liberamente dichiarato in atto oppure sul corrispettivo esposto nello stesso.

Ne consegue che, stante l'assoluta discrezionalità del contribuente di adeguarsi o no al valore catastale, non può affermarsi che la mancata applicazione retroattiva delle più favorevoli rendite incida sull'uguaglianza di trattamento voluta dalla Costituzione.

La questione è comunque a tutt'oggi ancora aperta e l'A. manifesta l'esigenza che sul punto intervenga la pronuncia di una Magistratura superiore che, già investita della questione, non dovrebbe farsi attendere troppo. (E.M.)

## Giurisprudenza

### Corte di Cassazione

#### **INVIM - Rimborso - Prescrizione e decadenza - Termini.**

Cass., sez. I, 24 agosto 1998, n. 8390, in Boll. trib. 2000, pag. 394.

Il rimborso dell'imposta, dovuto al contribuente in via definitiva all'esito del procedimento di valutazione in corso, resta assoggettato - in virtù del richiamo contenuto nell'art. 31 del DPR 643/1972 - al termine triennale di decadenza fissato all'art. 75 del DPR 643/1972 decorrente dal giorno in cui sia stato definitivamente accertato il diritto alla riscossione attraverso la determinazione del valore finale.

### Commissioni tributarie di merito

#### **INVIM - Diritti reali di godimento - Elencazione tassativa - Cessione di cubatura - Assimilazione alla servitù a non edificare - Imponibilità - Non sussiste.**

Comm. trib. prov. di Pisa, 12 gennaio 2000, n. 149, in Il fisco 2000, pag. 6253.

Al comma 2, ultimo periodo, dell'art. 2 del DPR n. 643/1972, tra i diritti reali di godimento - usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi e superficie - non sono ricomprese le servitù, malgrado le stesse siano annoverabili tra i diritti di questo tipo; per cui, essendo per portata e contenuto la cosiddetta cessione di volumetria assimilabile ad una servitù a non edificare, dovendosi considerare tassativa l'elencazione delle figure giuridiche effettuata dal legislatore, non è dovuta l'Invim in ordine alla cessione della cosiddetta capacità edificatoria.

## IVA

### Dottrina

**"Ulteriori considerazioni sul nuovo regime dell'oro"**, F. CASTELLI, in Corr. trib. 2000, pag. 1519.

Rilevato che nella nozione di "oro da investimento" introdotta dalla Legge 17 gennaio 2000 n. 7 vi rientra l'oro con le caratteristiche indicate dall'art. 10 n. 11 del D.P.R. n. 633/1972 impiegato per finalità industriali o produttive, l'A. esamina il regime Iva delle importazioni del predetto oro.

Dette importazioni non sono soggette ad imposta a condizione che l'importatore attesti in sede di dichiarazione doganale che l'oro abbia i requisiti previsti dalla vigente normativa per essere qualificato da investimento. Nella prassi, alcuni uffici doganali accettano anche un'unica attestazione per le importazioni da effettuarsi nell'arco dell'anno, anziché un'attestazione per singola importazione.

Qualora l'oro venga immesso in depositi intestati a banche estere, l'attestazione per l'esenzione da imposta dovrà essere resa dal soggetto italiano che procede allo sdoganamento del bene in quanto, secondo la disciplina doganale, costui viene considerato titolare della "proprietà" del bene.

Quanto agli obblighi di fatturazione delle cessioni ed importazioni di oro da investimento, le banche non risultano esonerate dall'adempimento (e, di conseguenza, anche dagli obblighi di registrazione e dichiarazione periodica ed annuale) in quanto sia l'art. 22 che l'art. 36-bis del D.P.R. n. 633/1972 non comprendono tali operazioni fra i casi di esenzione. Gli acquisti di oro da investimento da soggetto estero debbono essere assoggettati ad autofatturazione in esenzione ed annotazione sul registro degli acquisti e dei corrispettivi, fermo restando che non influenzano la determinazione del volume d'affari. Con riferimento alla dichiarazione periodica, viene precisato che il rigo dedicato alle importazioni di oro e argento senza pagamento dell'Iva in dogana (rigo VP3) deve essere esclusivamente interessato dai dati sulle operazioni in oro industriale. (A.F.)

**“Limiti di responsabilità del rappresentante fiscale IVA”**, di P. CENTORE, in Corr. trib. 2000, p. 1269.

Diversamente dal rappresentante fiscale ai fini delle imposte sul reddito, la nomina del rappresentante fiscale IVA non produce automaticamente l'effetto di attrarre nella sfera di sua competenza tutte le operazioni poste in essere dal mandante estero nel territorio dello Stato (situazione che si verifica in presenza di una soggezione piena ovvero di una stabile organizzazione). Il soggetto non residente è, infatti, destinatario diretto di operazioni che, per loro natura, non devono transitare attraverso il proprio rappresentante fiscale IVA, per cui, quest'ultimo, a differenza del rappresentante fiscale ai fini delle imposte dirette (per il quale l'obbligazione tributaria è connessa al complesso dell'attività produttiva di reddito che il soggetto non residente svolge nel territorio nazionale), non assume una soggettività passiva piena né la piena rappresentanza legale o processuale del soggetto non residente. In sostanza, al rappresentante IVA viene attribuita una parziale soggettività passiva, limitata alle operazioni veicolate nella sua sfera di competenza secondo l'impulso del soggetto mandante estero. A tale proposito l'A. segnala il problema relativo alla notifica di atti tributari a soggetti esteri, e critica la circolare del Ministero delle Finanze n.16/E del 27 gennaio 2000, nella quale si impone lo svolgimento di ulteriori adempimenti al fine di garantire al soggetto non residente l'effettiva conoscenza degli atti tributari ad esso diretti, senza considerare che, essendo la procedura di notificazione di cui agli artt. 58 e 60 del D.P.R. n. 600/73 applicabile solo nell'ambito del territorio nazionale, ed essendo quella dell'art. 142 c.p.c. inapplicabile agli atti tributari, dovrebbe invece essere estesa l'applicazione della procedura di notifica prevista dall'art. 142 c.p.c., almeno agli atti tributari per i quali non è possibile l'individuazione del domicilio fiscale del destinatario estero nel territorio nazionale e per i quali, quindi, in base alle norme ricordate, è esclusa ogni diversa forma di notificazione. (S.G.)

**“La nuova disciplina dell'oro - Regolamentazione di mercato e profili fiscali”**, G. GERLI e D. CIVELLO, in Il fisco 2000, pag. 5728.

Riepilogata per sommi capi l'evoluzione del mercato dell'oro negli ultimi anni e delle ragioni poste a base della riforma del sistema di circolazione e tassazione indiretta delle operazioni aventi ad oggetto detto metallo, si descrivono le principali novità introdotte dalla Legge n. 7/2000 sia in tema di regolamentazione del mercato che di regime fiscale.

La liberalizzazione del mercato - in precedenza gestito in regime monopolistico dall'Ufficio Italiano dei Cambi - ha comportato l'introduzione di specifiche disposizioni sul monitoraggio (a fini fiscali, antiriciclaggio, di ordine e sicurezza pubblica) delle operazioni commerciali in oro. In particolare, chiunque dispone o effettua il trasferimento di oro da o verso l'estero, ovvero il commercio di oro nel territorio nazionale od altra operazione in oro, anche a titolo gratuito, deve presentare una dichiarazione all'U.I.C. quando la transazione sia di importo pari o superiore a 20 milioni di lire.

Obbligati alla dichiarazione sono tutti gli operatori professionali cui la legge riconosce il diritto allo svolgimento di attività commerciali in oro: Banca d'Italia, UIC, banche ed altri soggetti in

possesto dei prescritti requisiti di onorabilità costituiti nella forma di società di capitali ovvero di società cooperativa con capitale minimo interamente versato non inferiore a quello previsto per le s.p.a. Le attività finanziarie in oro esercitate in via professionale sono invece riservate alle banche e agli intermediari abilitati ai servizi di investimento come individuati dall'art. 18 del D. Lgs. n. 58/1998.

Con riferimento al regime fiscale, l'attuale disciplina ha attratto nel campo di applicazione dell'imposta le operazioni sull'oro, stabilendo però l'esenzione dal tributo per le cessioni e per le operazioni finanziarie in "oro da investimento" nonché per le intermediazioni nelle predette operazioni.

All'opposto, le operazioni in oro diverso da quello da investimento (oro industriale) si considerano imponibili, ma al pagamento dell'imposta è tenuto non il cedente bensì il cessionario - se soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato - attraverso il meccanismo di "reverse charge" delineato dall'art. 17 del D.P.R. n. 633/1972.

Quanto, poi, al regime delle importazioni, l'art. 68 del citato decreto Iva dispone la non assoggettabilità ad imposta delle importazioni di oro da investimento a condizione che alla dichiarazione doganale venga allegata una attestazione del soggetto che effettua l'importazione da cui risulti che il metallo è conforme per peso, purezza e forma a quello qualificato come oro da investimento dall'art. 10 n. 11 del D.P.R. n. 633/1972. Il meccanismo di "reverse charge" si applica anche alle importazioni di oro industriale nonché alle importazioni e cessioni di argento in lingotti o grani, di purezza pari o superiore a 900 millesimi.

La nuova disciplina ha apportato anche modifiche al sistema delle detrazioni statuendo, per i soggetti che producono oro da investimento o trasformano oro in oro da investimento, una deroga al principio di indetraibilità dell'imposta corrisposta per l'acquisto o l'importazione di beni afferenti operazioni esenti. Viene pertanto riconosciuto per tali soggetti il diritto alla detrazione dell'Iva assolta a monte sull'acquisto di oro successivamente rivenduto in regime di esenzione.

Con riferimento all'oro in lamina la nuova normativa interviene per dirimere i contrasti interpretativi sorti in vigore del pregresso regime stabilendo che anche le operazioni aventi ad oggetto oro in lamina rientrano nel regime di esenzione d'imposta, anche se effettuate anteriormente alla data di entrata in vigore della Legge n. 7/2000. (A.F.)

**"Il momento di effettuazione dell'operazione e le prestazioni di servizi"**, di P. MERLO, in Il fisco 2000, pag. 3307.

Uno dei problemi centrali in materia di Iva è quello di stabilire correttamente qual è il momento in cui una operazione di cessione o di prestazione si deve considerare effettuata ai fini dell'imponibilità del tributo.

A tal riguardo l'A., prendendo spunto da una sentenza della Corte di Cassazione, - che ha ribadito la rilevanza ai fini Iva, nelle prestazioni di servizi, della data di incasso del corrispettivo (e non di quella dell'ultimazione della prestazione) - afferma che il principio generale, secondo il quale "le prestazioni di servizi" si intendono effettuate solo nel momento dell'incasso del corrispettivo, si applica anche quando, all'ultimazione della prestazione, si rilascia una ricevuta fiscale, in relazione alla quale non è stato ancora riscosso il compenso previsto. (E.M.)

**"La stabile organizzazione nell'IVA"**, di P. PURI, in Riv. dir. trib. 2000, I, pag. 239.

In assenza di una puntuale definizione di stabile organizzazione in materia di IVA, l'individuazione degli elementi che la configurano dovrebbero essere rintracciati nel modello convenzionale elaborato dall'OCSE in tema di imposte sui redditi (ed, in particolare, nella singola convenzione con il paese di residenza del soggetto di cui si vuole stabilire l'esistenza di una stabile organizzazione) che, poi, in base al principio dell'unità dell'ordinamento, si rifletterebbe anche nella disciplina settoriale dell'Iva, priva di una specifica nozione in tal senso. Pertanto, l'esistenza di una stabile organizzazione nell'IVA dovrebbe poter essere

dimostrata alla stregua degli ordinari criteri convenzionali ed in particolare attraverso l'individuazione di un collegamento di tipo materiale dell'organizzazione con il territorio, che agisce, stabilmente e strumentalmente all'attività di impresa di un soggetto non residente.

Dal confronto delle varie tesi sull'argomento, emerge l'inadeguatezza della trasposizione del concetto di stabile organizzazione dal sistema delle imposte sul reddito a quello dell'imposta del valore aggiunto.

Del tutto irrazionali sono poi i risultati che discendono dalla configurazione ministeriale della stabile organizzazione come soggetto IVA distinto dalla casa madre (le prestazioni rese a quest'ultima sarebbero rilevanti ai fini dell'imposta, ma la casa madre non potrebbe di fatto recuperare l'IVA addebitata per rivalsa poiché, proprio l'esistenza della stabile organizzazione preclude la nomina di un rappresentante fiscale, l'applicazione del rimborso ex art. 38-ter e lo stesso recupero tramite la stabile organizzazione).

Si tratta di conclusioni che il Ministero fa dipendere da una errata interpretazione della portata dell'art.7 del Dpr n. 633/72. In quest'ultima disposizione il riferimento alle prestazioni rese "da stabili organizzazioni" non determinerebbe per l'A. una vera e propria soggettività passiva, limitandosi piuttosto a localizzare alcune prestazioni effettuate nel territorio dello Stato da un soggetto non residente. In altre parole, la stabile organizzazione non assurgerebbe mai a qualificazione di un soggetto passivo terzo rispetto alla casa madre riflettendo, invece, un criterio di collegamento per il quale le prestazioni di servizi rese da un soggetto non residente assumono rilevanza ai fini dell'applicazione dell'imposta.

L'A. ritiene preferibile, oltre che più corretta, l'interpretazione che nega l'autonomia soggettiva della stabile organizzazione, e da ciò fa discendere:

- l'obbligo in capo alla società estera della prestazione della dichiarazione di inizio di attività con indicazione dell'ubicazione della stabile organizzazione;
- l'unicità della partita IVA;
- l'unicità della fatturazione, con la conseguenza che il soggetto non residente deve procedere alla fatturazione, registrazione e dichiarazione di tutte indistintamente le operazioni effettuate in Italia, incluse quelle non attribuibili alla stabile organizzazione;
- l'obbligo in capo alla società estera della registrazione delle fatture;
- la non assoggettabilità ad imposta sul valore aggiunto delle prestazioni di servizi intra-company in quanto rese all'interno di un medesimo soggetto giuridico. (E.M.)

### **Prassi Amministrativa**

#### **Accertamento imposte sui redditi, IVA e IRAP - Chiarimenti in merito alla richiesta di rimborso annuale IVA, alla dichiarazione annuale e periodica ed alla presentazione della dichiarazione dei redditi e IRAP.**

Comunicato Ufficio stampa Min. delle finanze 31 gennaio 2000, in Boll. trib. 2000, pag. 289.

Il comunicato fornisce chiarimenti relativi, in particolare, alle modalità di richiesta del rimborso del credito IVA 1999, alla presentazione della dichiarazione periodica IVA relativa all'ultimo mese o trimestre 1999 ed alla presentazione delle dichiarazioni dei redditi ed IRAP i cui termini ordinari scadono nei primi mesi del 2000.

#### **IVA - Operazioni esenti - Oro - Nuova disciplina ex L. n. 7/2000.**

Circolare Dip. Dogane, 15 febbraio 2000, n. 24/D, in Boll. trib. 2000, pag.455

La circolare esamina le modifiche normative apportate dalla legge 17 gennaio 2000, n. 7, in materia di importazione di oro da investimento e di oro industriale, e le importazioni effettuate da soggetti privati.



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

Ris. Dir. centr. AA.GG.e cont. trib. 7 marzo 2000, n. 25/E, in Corr. trib. 2000

Il ministero ribadisce la posizione già espressa nella circolare ministeriale 23 dicembre 1997, n. 326/E in cui sostiene che, in caso di addebito di parte del costo auto al dipendente, ai fini del calcolo della parte residua di costo, che rappresenta fringe benefit, le somme addebitate debbono essere considerate comprensive dell'IVA.

Nel caso dell'auto aziendale concessa in uso dall'azienda al dipendente dietro corrispettivo non è applicabile l'art.16, comma 3, D.P.R. 633/72 per ottenere l'esenzione dall'IVA, in quanto questo porterebbe a risultati incompatibili con il sistema complessivo dell'IVA.

#### **IVA - Edilizia - Interventi di recupero del patrimonio edilizio a prevalente destinazione abitativa privata.**

Circ. Dir. centr. affari giuridici 7 aprile 2000, n. 71, in Boll. trib.2000, pag. 608.

Per un commento, si veda la ns. Circolare Informativa n. 16/2000.

#### **IVA - Variazioni dell'imponibile o dell'imposta - Variazioni in diminuzione per limiti temporali - Chiarimenti.**

Circ. Dir. centr. AA.GG. e cont. trib. 17 aprile 2000, n. 77/E, in Corr. trib. 2000, pag. 1394.

La circolare chiarisce l'ambito di applicazione delle variazioni in diminuzione ai fini Iva per mancato pagamento, in tutto o in parte, a causa di procedure esecutive rimaste infruttuose.

Precisato che la condizione dell'infruttuosità, che prima sorreggeva le sole procedure esecutive, deve intendersi ora riferita anche alle procedure concorsuali, il Ministero sottolinea, inoltre, che, per le procedure fallimentari, è necessaria la partecipazione del creditore al concorso, affinché l'importo della perdita definitiva possa emergere in sede di ripartizione dell'attivo.

In merito ai termini, si afferma che l'imposta sul valore aggiunto non possa essere stornata dal creditore sino alla scadenza del termine per le osservazioni al piano di riparto, oppure alla scadenza del termine per il reclamo al decreto di chiusura del fallimento per insussistenza di attivo.

#### **IVA - REGISTRO (imposta di) - Cessioni di crediti di natura finanziaria - Esenzione dall'Iva ex art. 10 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633.**

##### **Registro - Imponibilità ai fini del Registro in misura fissa, e solo in caso d'uso - Crediti di natura commerciale -Cessione - Imponibilità ai fini del Registro.**

Ris. Dir. centr. AA.GG. e cont. trib. 24 maggio 2000, n. 71/E, in Il fisco 2000, pag. 8040.

La risoluzione ministeriale fornisce precisazioni relative all'applicazione dell'Iva e dell'imposta di registro alle cessioni *pro soluto* di crediti in sofferenza tra banche. In particolare, le cessioni di credito:

- effettuate nell'ambito di operazioni di finanziamento (ad es., cessioni finalizzate a procurare liquidità alla banca cedente) rientrano nel campo di applicazione dell'Iva anche se esenti ai sensi dell'art. 10, c. 1, n. 1, DPR 26.10.1972, n. 633 e sono, pertanto, assoggettate all'imposta di registro in misura fissa (L. 250.000);
- effettuate nell'ambito di operazioni negoziali di carattere non finanziario (ad es., cessioni finalizzate ad estinguere debiti pregressi per la banca cedente) sono escluse dal campo di applicazione dell'Iva e sono, pertanto, assoggettate all'imposta di registro in misura proporzionale stabilita dalla tariffa allegata al DPR 26.4.1986, n. 131.

**IVA - Soggetti passivi - Aziende speciali e società per azioni istituite ai sensi degli artt. 22 e 23 della L. 8 giugno 1990, n. 142 - Momento acquisitivo della personalità giuridica e trattamento Iva applicabile.**

Ris. Dir. centr. AA.GG, e cont. trib. 5 giugno 2000, n. 81/E, in Il fisco 2000, pag. 8770.

Il Ministero delle Finanze, in risposta a un quesito postole dal Comune di Roma, affronta ancora il problema del momento di acquisizione della personalità giuridica da parte delle aziende speciali e delle regole Iva da applicare ad esse nel periodo di moratoria fiscale nei rapporti con l'ente di appartenenza.

Ribadendo quanto stabilito dalla circolare n. 131/E del 1999, il Ministero chiarisce che per quanto riguarda l'applicazione della disciplina Iva all'azienda speciale possono estendersi solo le agevolazioni previste dal DPR n. 633/1972, ma non le regole sull'esclusione soggettiva.

La circolare ribadisce che l'acquisizione della personalità giuridica coincide:

- con l'approvazione dello statuto per le aziende costituite anteriormente all'entrata in vigore del D.L. n. 478/1994,
- con la data di iscrizione alla Cancelleria commerciale o al Tribunale competente per le aziende speciali costituite successivamente all'entrata in vigore del D.L. n. 478/1994;
- con l'iscrizione nello specifico Registro per le aziende speciali costituite dopo il DPR n. 58111/1995.

Definire esattamente il momento dell'acquisizione della personalità giuridica permette di identificare il momento da cui inizia a decorrere la moratoria fiscale e rende l'azienda speciale un soggetto d'imposta completamente autonomo.

### Giurisprudenza

#### Corte di Cassazione

**IVA - Detrazione - Rivalsa dell'IVA addebitata erroneamente al cessionario - Detrazione - Spetta.**

Cass., sez. I, 18 febbraio 1999, n. 1348, in Giur. imp. 1999, pag. 852.

L'IVA erroneamente addebitata in rivalsa può essere detratta ai fini della determinazione dell'eccedenza di cui all'art. 30 del DPR n. 633 del 1972, in quanto l'art. 19 dello stesso decreto ammette in detrazione l'ammontare dell'imposta assolta o comunque dovuta dal contribuente ed a lui addebitata a titolo di rivalsa, senza che influiscano la non assoggettabilità all'IVA delle operazioni o gli errori commessi dal cedente nell'addebito dell'imposta.

#### REGISTRO (imposta di)

### Dottrina

**“Le procedure telematiche per la registrazione ed altre formalità degli atti relativi a diritti immobiliari. Nuove metodologie – D.Lgs. n. 9 del 18 gennaio 2000”**, di F. P. D'ORSOGNA, in Il fisco 2000, p. 4787.

L'articolo tratta delle novità “telematiche” introdotte con il D.Lgs. 18 gennaio 2000, n. 9 (che integra il D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 463, con le aggiunte degli artt. 3-*bis*, 3-*ter*, 3-*quater*, 3-*quinqies* e 3-*sexies*), emanato in attuazione della delega contenuta nella L. n. 662/96

(Finanziaria 1997), che mira a semplificare e unificare tutte le operazioni relative al settore immobiliare, al fine di snellire anche le forme di pagamento dei tributi indiretti non solo sotto l'aspetto telematico della registrazione degli atti formati dai pubblici ufficiali, ma anche mediante autoliquidazione delle imposte di registro, ipotecarie, catastali, bollo ed altri diritti, da parte dei predetti ufficiali roganti. Dal 30 giugno 2000 è, infatti, attivo il modello unico informatico e l'autoliquidazione. Quest'ultima è prevista per tutte le transazioni immobiliari, mediante l'uso di un modello informatico, dalle richieste di registrazione presso l'ufficio del registro o delle entrate, alle note di trascrizione, iscrizione e domande di annotazione di ipoteche, alle volture catastali presso gli uffici del territorio (art 3-*bis*, D. Lgs. n.9/00). (S.G.)

### **Prassi Amministrativa**

#### **Registro (imposta di) - Società - Atti pubblici e scritture private autenticate aventi ad oggetto cessioni di quote di partecipazione in società - Criterio di tassazione.**

Circ. Dir. centr. affari giuridici 29 marzo 2000, n. 60/E, in Boll. trib. 2000, pag. 535.

La circolare precisa che gli atti pubblici e le scritture private autenticate aventi per oggetto la negoziazione di quote di partecipazione in società soggette alla tassa sui contratti di borsa sono esenti dall'imposta di registro.

I predetti atti devono ritenersi ugualmente esenti dall'imposta di registro anche quando risultino esenti dalla tassa sui contratti di borsa in quanto di valore non superiore a lire 400.000.

#### **Registro (imposta di) - Società - Art. 10 della legge 23 dicembre 1999, n. 488 - Conferimenti societari - Chiarimenti.**

Circ. Dir. centr. affari giuridici 30 marzo 2000, n. 62/E, in Boll. trib. 2000, pag. 534.

La circolare fornisce chiarimenti relativi al nuovo regime fiscale dei conferimenti societari introdotto dall'art. 10 della legge 23 dicembre 1999, n. 488.

La nuova normativa non riguarda solamente i conferimenti effettuati in occasione della costituzione di società, ma anche quelli che danno luogo ad aumenti di capitale sociale.

In seguito alle modifiche apportate, il relativo regime fiscale ai fini dell'imposta di registro si articola nel modo seguente:

- CONFERIMENTI DI BENI IMMOBILI: continua ad applicarsi l'imposta di registro proporzionalmente nelle misure previste, in relazione alla natura dei beni conferiti, dall'art. 4 Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86;
- CONFERIMENTI DI AZIENDE O COMPLESSI AZIENDALI, DI DENARO, DI BENI MOBILI (escluse unità da diporto): l'imposta di registro si applica in misura fissa di L. 250.000 ( e non più con aliquota proporzionale dell'1%);
- in relazione a tali aumenti non deve essere più presentata la denuncia di cui all'art. 19, comma 3, DPR 131/86.

Le modifiche introdotte si applicano, in via generale, a partire dall'1.1.2000. Tuttavia, il regime fiscale relativo agli aumenti di capitale sociale si applica a decorrere da quelli sottoscritti nel trimestre in corso al 31.12.1999 (e quindi agli aumenti di capitale sottoscritti a partire dall'1.10.1999) e alle scritture private autenticate presentate per la registrazione dopo il 31.12.99

#### **Registro (imposta di) - Atti civili - Contratti di locazione finanziaria aventi ad oggetto immobili - Registrazione - Tassazione in misura fissa.**

Ris. Dir. centr. AA.GG. e cont. trib. 31 maggio 2000, n. 77/E, in Il fisco 2000, pag. 8479.

Il contratto di *leasing* immobiliare non è compreso tra i contratti di locazione esenti da Iva; pertanto ad esso si applicano le ordinarie disposizioni in materia di atti soggetti ad Iva e qualora venga portato alla registrazione dovrà scontare l'imposta nella misura fissa di lire 250.000.

## Giurisprudenza

### Corte di Cassazione

**Registro (imposta di) - Cessione di azienda - Organizzazione e complementarietà dei beni - Esiste anche in caso di produttività solo potenziale - Avviamento - Non è componente essenziale dell'azienda.**

Cass., sez. I, 28 aprile 1998, n. 4319, in Riv. del notariato 2000, pag. 399.

Per essere definiti azienda, i beni ceduti devono essere legati in un rapporto di complementarietà finalizzata alla produzione sia per il cedente che per il cessionario. La componente immateriale caratteristica dell'azienda, infatti, deve essere rinvenuta nell'organizzazione del complesso dei beni che la compongono e nella conseguente potenzialità produttiva degli stessi; i rapporti debitori/creditori e l'avviamento, pertanto, non sono elementi essenziali dell'azienda.

\*\*\*\*\*

Con nota di N. LUCARIELLO, "Note sull'applicazione dell'imposta di registro alla cessione d'azienda".

**Registro (imposta di) - Accertamento - Motivazione - Mancanza - Nullità dell'atto di accertamento - Conseguenze.**

**Onere di enunciare il criterio di determinazione del valore - Impugnazione del contribuente - Onere dell'Ufficio di provare gli elementi di fatto nel quadro del parametro scelto - Incombe sull'Amministrazione.**

Cass., sez. I, 12 novembre 1998, n. 11420, in Boll. trib. 2000, pag. 385.

L'obbligo della motivazione dell'avviso di accertamento di maggior valore - la cui inosservanza determina, anche in difetto di espressa comminatoria, la nullità dell'atto, con il dovere del giudice tributario di dichiararne l'invalidità, astenendosi dall'esame sul merito del rapporto - mira a delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'ufficio nella fase contenziosa ed altresì a consentire al contribuente l'esercizio del diritto di difesa, al fine indicato. Pertanto, è necessario e sufficiente che l'avviso, indipendentemente dal mezzo grafico usato, enunci il criterio astratto in base al quale è stato determinato il maggior valore, con le specificazioni che si rendano in concreto necessarie per il raggiungimento di detti obiettivi, e inoltre, in caso di ricorso a criteri diversi da quelli espressamente menzionati dalla legge, evidenzi, (sia pure implicitamente) le ragioni che rendano inutilizzabili i criteri legali nel singolo rapporto, salvo poi restando, in sede contenziosa, l'onere dell'Ufficio di provare gli elementi di fatto giustificativi del *quantum* accertato, nel quadro del parametro prescelto, e la facoltà del contribuente di dimostrare l'infondatezza della pretesa anche in base a criteri non utilizzati dall'Ufficio.

Nel processo tributario l'onere della prova si configura non come onere in senso proprio (quale posizione assimilabile a quella di diritto sostanziale), ma come regola di giudizio per il giudice, regola che, in caso di prova mancante o insufficiente, vale ad individuare la parte a cui carico porre la carente dimostrazione dei fatti dedotti (costitutivi, ovvero impeditivi, o modificativi o estintivi), in modo da consentire al giudice di pervenire comunque ad una decisione di merito, dal che deriva l'irrelevanza della provenienza dell'allegazione probatoria (art. 115 c.p.c.), potendo il giudice trarre il proprio convincimento (art. 116 c.p.c.) dagli elementi di prova che siano stati forniti da una qualunque delle parti, fermo restando che le regole generali sull'onere della prova vanno coordinate, nella materia tributaria, col limite dei criteri di valutazione utilizzati dall'Ufficio nella formulazione dell'avviso di accertamento.

## Commissioni tributarie di merito

**Registro (imposta di) - Cessione di azienda - Accertamento delle passività aziendali - Esclusione di quella di cui non risulta dimostrata l'esistenza - Posta passiva <<debiti verso soci>> - Esclusione - Legittimità.**

Comm. trib. prov. di Pisa, 25 settembre 1998, n. 92, in Riv. del notariato 2000, pag. 399.

L'accertamento del valore dell'azienda ceduta, effettuato in base all'art. 51, comma 4, DPR n. 131/1986, deve escludere solo le passività di cui non risulti provata l'esistenza. Tale è la posta passiva <<debiti verso soci>> che non risulta giustificata dall'organizzazione societaria della cooperativa alienante avente fini mutualistici.

\*\*\*\*\*

Con nota di N. LUCARIELLO, "Note sull'applicazione dell'imposta di registro alla cessione d'azienda".

## SUCCESSIONI E DONAZIONI (imposta di)

### Dottrina

**"Imposta sulle successioni e crediti del *de cuius* non più contestati giudizialmente ma non ancora soddisfatti"**, di V. FICARI, in Boll. trib. 2000, p. 503.

L'A. considera i possibili risvolti di illegittimità costituzionale dell'art. 12 del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 (Testo unico in materia di successioni), norma che esclude dalla formazione dell'attivo ereditario "i crediti contestati giudizialmente alla data di apertura della successione fino a quando la loro sussistenza non sia riconosciuta con provvedimento giurisdizionale o con transazione". Tale norma non prevede però l'esclusione di quei crediti che anche se non più contestati giudizialmente rimangano comunque insoddisfatti. La sopravvenuta inesigibilità del credito dovrebbe comportare, qualora questo fosse stato inserito nella dichiarazione di successione, un diritto degli eredi al rimborso dell'imposta eventualmente già liquidata e versata secondo le risultanze della dichiarazione, in quanto la base di calcolo dell'imposta non corrisponderebbe a quella reale, essendo stato inserito un credito che non potrà essere mai più riscosso. Pertanto, ove la sopravvenuta definitiva inesigibilità (parziale o totale) di un credito indicato nella dichiarazione fosse comunque riconducibile ai casi di cui all'art. 42, del D.Lgs. n. 346/90 e quest'ultima disposizione fosse interpretabile in via estensiva, gli eredi, da un lato, dovrebbero pagare l'imposta sul credito non soddisfatto, dall'altro, dovrebbero avere diritto alla ripetizione di quanto pagato nel momento e nella misura in cui il credito stesso risultasse oggettivamente insoddisfatto. Secondo l'A., pertanto, si profila la illegittimità costituzionale dell'art. 12 del D.Lgs. n. 346/90, qualora si ritenga che gli eredi manifestino una capacità contributiva effettiva al momento dell'apertura della successione di crediti non più contestati (e contestabili) giudizialmente, ma non ancora soddisfatti al momento dell'applicazione dell'imposta e/o di dubbia esigibilità almeno per una parte consistente del suo importo. Solo con la riscossione del credito, infatti, si sancisce l'effettività della capacità contributiva, per cui non è ammissibile far concorrere alla formazione della base imponibile dell'imposta di successione crediti sia soddisfatti che insoddisfatti, senza valutare il fatto che con riguardo al momento dell'apertura della successione, nel caso di credito soddisfatto gli eredi hanno effettivamente beneficiato pro-quota del pagamento e, quindi, dell'incremento del loro patrimonio, mentre se il credito è rimasto insoddisfatto non avranno ricevuto alcun incremento. (S.G.)

## Prassi Amministrativa

### **Imposta di successione - Attivo ereditario - Operazione <<pronti contro termine>> - Trattamento tributario ai fini successori.**

Circ. Dir. centr. AA.GG. e cont. trib. 28 luglio 2000, n. 149/E, in Boll. trib. 2000, pag. 1257.

Il Ministero delle Finanze prende posizione sul trattamento tributario, ai fini dell'imposta di successione, delle operazioni <<pronti contro termine>> nel caso in cui l'acquirente a pronti sia deceduto prima della scadenza del contratto.

Due gli orientamenti in materia: il primo lo definisce un contratto costituito da due vendite ad effetti reali traslative della proprietà dei titoli; il secondo lo definisce un contratto composto da due contratti, la vendita a pronti della banca al cliente, con conseguente immediato trasferimento dei titoli, e la vendita a termine, caratterizzata dal trasferimento della proprietà alla data di scadenza pattuita tra le parti. In base alla prima interpretazione gli eredi vanteranno un diritto di credito nei confronti della banca che concorrerà a formare l'attivo ereditario e sarà sottoposto a tributo successorio. In base alla seconda interpretazione, invece, se al momento dell'apertura della successione il termine è ancora in corso, i titoli stessi cadranno in successione in quanto di proprietà dell'acquirente a pronti in virtù del contratto di acquisto a pronti.

Il Ministero ritiene condivisibile la seconda interpretazione. Pertanto, nell'ipotesi, frequente, in cui la banca assume il ruolo di venditore a pronti e il cliente di acquirente a pronti, la proprietà dei titoli resta al cliente fino alla scadenza del termine stabilito. Ne consegue che, se al momento dell'apertura della successione è in corso un contratto <<pronti contro termine>>, saranno proprio i titoli oggetto di tale contratto a concorrere alla formazione dell'attivo ereditario e non già il corrispondente diritto di credito vantato dagli eredi del *de cuius* nei confronti della banca.

Per quanto riguarda, poi, il caso in cui sia il cliente ad assumere la veste di venditore a pronti e di acquirente a termine, ossia quando si realizza una vendita a pronti da parte del cliente alla banca e una contestuale vendita a termine di segno opposto, i titoli oggetto del contratto restano di proprietà della banca fino alla scadenza del termine previsto per la vendita medesima.

## Giurisprudenza

### Commissioni tributarie di merito

#### **Comunione legale - Azioni - presunzione di appartenenza al *de cuius* - Non opera.**

Comm. trib. reg. di Milano 20 settembre 1998, in Riv. dott. comm. 2000, pag. 120.

In presenza di comunione legale tra i coniugi le azioni, anche se intestate ad uno solo di essi, devono ritenersi di proprietà di entrambi.

## IRAP

### Dottrina

**“Lo scorporo degli interessi passivi dai canoni di *leasing* ai fini Irap - Logica finanziaria ed esigenze di semplificazione”**, di M. BIGLIARDI, in Il fisco 2000, pag. 3583

L'A. esamina la formula stabilita dal Ministero delle Finanze (D.M. 24/4/1998) per il computo degli interessi passivi indeducibili impliciti nei canoni di leasing, evidenziando le differenze fra i risultati prodotti da tale formula e quelli ottenibili da un'analisi finanziaria. In particolare, viene evidenziato, con l'ausilio di alcune esemplificazioni numeriche, che la formula ministeriale consente un parziale differimento di base imponibile Irap rispetto al modello finanziariamente corretto, in quanto la formula ministeriale enuclea quote di interessi indeducibili costanti, anziché decrescenti nel tempo come invece accade con il criterio finanziario della rata (capitale + interessi) costante, comunemente utilizzato dalle società di leasing per i piani di ammortamento. Ne deriva, sotto tale profilo, una maggiore efficienza fiscale del leasing rispetto ad altre soluzioni di finanziamento.

Altro elemento distorsivo della formula è il trattamento riservato al prezzo di riscatto. A differenza dei canoni periodici, tale componente è corrisposta in un'unica soluzione alla scadenza del contratto e costituisce una remunerazione ad interessi impliciti a capitalizzazione integrale. In un'ottica di capitalizzazione degli interessi di tipo composto, il valore finanziario implicito nel prezzo di riscatto è crescente nel tempo. La formula ministeriale non consente di apprezzare tale fenomeno ed enuclea dal prezzo di riscatto una quota costante di interessi per ciascun periodo d'imposta di uguale durata. Pertanto, a differenza del caso dei canoni, nel caso del prezzo di riscatto la formula ministeriale determina una leggera anticipazione di tassazione Irap, il cui effetto è tanto più irrilevante quanto meno elevato è il prezzo di riscatto.

A giudizio dell'A. le differenze evidenziate costituiscono tuttavia un'accettabile compromesso fra l'esigenza di semplificare la determinazione della base imponibile Irap e la neutralità di tale imposta nei confronti degli strumenti di finanziamento degli investimenti. (FDA)

**“Disciplina e principi normativi dell'Irap dopo le recenti modifiche di cui al D.Lgs. 30 dicembre 1999, n. 506 - Società commerciali e *holding* industriali”**, di A. CIAVARELLA, in Il fisco, 2000, pag. 4801

L'A. illustra sinteticamente la disciplina dell'Irap alla luce delle modifiche introdotte dal D.Lgs. 506/99, effettuando richiami alle interpretazioni ministeriali contenute nelle varie circolari che si sono succedute dopo l'emanazione del D.Lgs. 446/97. Viene infine esaminato il regime speciale delle cd. “holding industriali” previsto dal comma 1-bis dell'art. 6 del decreto Irap. (FDA)

**“Ammortamento dei beni nell'affitto d'azienda”**, D. DAVID e D. DEOTTO, in Corr. trib. 2000, pag. 902.

L'articolo prende in esame le correzioni apportate dal D.lgs. 30 dicembre 1999, n. 506 al D.lgs. n. 466/1997 in materia di IRAP, relativamente alla deducibilità dal valore della produzione degli ammortamenti dei beni aziendali concessi in affitto.

Gli AA. espongono la problematica partendo dalla disciplina civilistica, secondo la quale l'affittuario è tenuto ad addebitare annualmente a conto economico gli accantonamenti necessari alla costituzione di un fondo diretto al ripristino dei beni, ovvero al pagamento a favore del locatore per la loro usura. Tale fondo, costituito da accantonamenti effettuati a fronte di costi, spese e perdite di competenza dell'esercizio in corso per obbligazioni già assunte

o eventi già verificatisi alla data del bilancio, ma non ancora definiti nell'esatto ammontare, e va iscritto nello stato patrimoniale alla voce B3 (altri fondi per rischi ed oneri).

Ai fini fiscali l'art. 67, comma 9, del D.P.R. n. 917/1986 consente all'affittuario di dedurre dal proprio reddito imponibile un importo pari al valore degli ammortamenti riferibili ai beni strumentali ricevuti unitamente all'azienda.

Il locatore invece non può dedurre, durante il periodo in cui concede in affitto l'azienda, gli ammortamenti relativi ai beni appartenenti all'azienda stessa ed operativamente deve comunicare all'affittuario il costo dei beni strumentali appartenenti all'azienda affittata, nonché l'ammontare degli ammortamenti già effettuati, di modo che questi potrà determinare la quota di ammortamento spettategli, ai sensi dell'art. 14, del D.P.R. n. 42/1988, sulla base del costo originario dei beni quale risulta dalla contabilità del concedente, al lordo delle quote di ammortamento già dedotte. Al termine dell'affitto, il locatore potrà continuare ad ammortizzare i beni di cui ha ripreso possesso, per la sola parte di costo che residua.

Sul punto vi sono state differenti interpretazioni. Infatti, secondo una parte della dottrina il fondo nel quale confluiscono le quote dedotte dall'affittuario, ai sensi dell'art.67, comma 9, del T.U.I.R., era assimilabile ad un fondo ammortamento, dato che le regole generali adottate per il calcolo erano quelle previste per l'ammortamento dei beni detenuti in proprietà, che utilizzano gli appositi coefficienti ministeriali e le diverse limitazioni per la deducibilità degli ammortamenti (ad esempio, l'indeducibilità degli ammortamenti effettuati in misura inferiore alla metà della misura minima consentita). A ciò aggiungasi che, al termine del periodo d'affitto, il fondo accantonato dall'affittuario doveva essere ritrasferito al locatore, che, ai fini del calcolo degli ammortamenti ancora deducibili, doveva tener conto delle quote già dedotte.

Altra parte della dottrina, in accordo con quanto affermato dalla D.R.E. per l'Emilia Romagna con la risoluzione n. 42049, del 7 ottobre 1996, sosteneva invece che non si trattava di una vera ipotesi di ammortamento in senso tecnico, ai sensi del citato art. 67, comma 9, ma soltanto di un modo per indennizzare il locatore per il deperimento subito dai beni, il cui limite massimo è parametrato alle misure previste per l'ammortamento dei beni detenuti in proprietà.

L'accantonamento, dunque si considerava effettuato a fronte di un onere futuro rappresentato da quanto dovuto dall'affittuario al locatore per l'usura dei beni e andava iscritto in bilancio non in riduzione del valore dei cespiti bensì in un apposito fondo per rischi ed oneri (alla voce B) dello stato patrimoniale) e in contropartita alla voce B13) del conto economico e non alla voce B10), riservata agli ammortamenti ed alle svalutazioni.

Al termine del periodo d'affitto, l'eventuale differenza tra l'accantonato ed il dovuto dall'affittuario al locatore per il ripristino dei beni strumentali andava imputato, se si trattava di una differenza negativa, tra le sopravvenienze passive e, in caso contrario, tra quelle attive.

Questo contrasto sulla natura fiscale degli ammortamenti ha assunto un rilievo notevole con l'introduzione dell'IRAP, che all'art. 5, del D.lgs. 446/1997 consentiva la deducibilità degli ammortamenti se erano ricompresi nella lettera B10) e l'indeducibilità se erano classificati come accantonamenti per rischi ed oneri alla voce B13).

La C.M. del 4 giugno 1998, n. 141/E aveva peraltro chiarito che gli ammortamenti in argomento devono essere considerati tra gli accantonamenti per oneri futuri e come tali non avevano rilevanza ai fini IRAP.

Le modifiche correttive all'art. 5, del D.lgs. n. 446/1997, introdotte con dall'art. 1, comma 1, lett. c), del D.lgs. n. 506/1999, che hanno novellato le regole per la determinazione della base imponibile IRAP prevedendo la possibilità di dedurre dalla somma delle voci che compongono il valore della produzione, ai sensi dell'art. 2425 c.c., comma 1, lett. A), tutti i costi della produzione di cui alla lett. b) del medesimo articolo, ad eccezione delle perdite su crediti e delle spese per il personale dipendente, hanno di fatto risolto la dibattuta querelle.

In altri termini, a seguito di tale modifiche, gli accantonamenti effettuati dall'affittuario, a prescindere dalla loro collocazione tra gli ammortamenti propri in senso tecnico iscrivibili alla voce B10) del conto economico ovvero tra i fondi per oneri futuri alla voce B13), sono deducibili ai fini IRAP, intendendosi superato anche il chiarimento ministeriale contenuto nella citata C.M. 141/E, del 4 giugno 1998. (P.M.).



**“Gli oneri finanziari incrementativi nella disciplina IRAP”**, di G. GHELFI e D. LIBURDI, in Corr. trib. 2000, pag. 1214.

Dopo aver richiamato la disciplina recata dal codice civile (art. 2426), come integrata dai principi contabili nazionali (nn. 13 e 16), in materia di capitalizzazione degli oneri finanziari nel costo di produzione delle immobilizzazioni e delle rimanenze, gli AA. esaminano le specifiche regole dettate, ai fini tributari, dall'art. 76 del TUIR, per poi poter desumere il trattamento degli oneri finanziari stessi ai fini dell'IRAP nei confronti delle imprese industriali e commerciali.

Come noto, la disciplina di cui all'art. 76 presenta talune differenze rispetto a quella civilistica, in particolare ammettendo la capitalizzazione degli oneri finanziari, in caso di rimanenze, solo quando si tratta di immobili, e purchè questi siano oggetto di costruzione in conto proprio o di ristrutturazione; per le immobilizzazioni, la capitalizzazione è ammessa, fino al momento della effettiva entrata in funzione del bene.

Ai fini IRAP, secondo quanto previsto nella circ. min. n. 141/E del 1998 e dal documento interpretativo del principio contabile n. 12, detti oneri finanziari sarebbero da comprendere nella voce A.4 del c/e, senza interessare in rettifica la voce C.17 “oneri finanziari”. Gli AA. evidenziano come in tal modo la base imponibile IRAP venga dilatata, in ragione dei maggiori ricavi della produzione e della irrilevanza degli oneri finanziari (cosa che invece non si verifica quando oggetto della capitalizzazione sono costi interni, rilevati in una o più delle voci dell'aggregato B, come tali rilevanti ai fini della base imponibile). Secondo gli AA., tale procedura contabile è corretta solo in presenza di oneri finanziari relativi a finanziamenti unitari contratti per una pluralità di cespiti o comunque riferibili solo in parte a cespiti, salvo poi interessare, in sede di assestamento del bilancio, la voce A.4 ; quando la relazione tra finanziamento e bene è univoca, non occorre interessare il conto economico, ed è possibile la registrazione immediata degli interessi passivi come costi incrementativi del bene. Aggiungono ancora gli AA. che la dilatazione della voce A.4 è contraria ai principi di chiarezza e rappresentazione veritiera e corretta della situazione reddituale quando l'ammontare degli oneri finanziari è significativo. Peraltro, il mancato interessamento della voce A.4 comporta una diversa quantificazione del tributo regionale. (N.M.)

**“Accantonamenti e svalutazioni alla luce delle novità in materia di Irap”**, F. PODDIGHE e G. RISALITI, in Il fisco 2000, pag. 5736.

In considerazione delle modifiche introdotte alla disciplina Irap dal D. Lgs. n. 506 del 30 dicembre 1999, si analizzano - coordinandoli con i principi contabili di redazione del bilancio - gli effetti fiscali conseguenti all'inserimento nel valore della produzione netta delle svalutazioni e degli accantonamenti (voci B10c, B10d, B12 e B13 del conto economico) operati dalle società ed enti diversi dalle banche e dalle società finanziarie ed assicurative.

Dal punto di vista civilistico, le svalutazioni delle immobilizzazioni di cui alla voce B10c hanno lo scopo di rettificare il valore dei beni ad utilità pluriennale quando esso si presenti durevolmente inferiore a quello che deriva dal normale ammortamento. In altri termini accolgono le perdite di valore dei cespiti non recuperabili nel periodo di vita utile quali, ad esempio, si rinvergono nei casi di danneggiamenti, accentuata obsolescenza tecnica, andamento non remunerativo del prodotto di riferimento. Detta voce accoglie le svalutazioni dei beni ammortizzabili - per la parte eccedente la quota ammortizzabile dell'esercizio - e le svalutazioni eccezionali di beni non ammortizzabili.

Fiscalmente, le svalutazioni imputate alla voce B10c, in quanto stimate ma non realizzate, non costituiscono componente deducibile dal reddito d'impresa e quindi non concorrono (in negativo) alla formazione della base imponibile Irap. Peraltro, poiché l'ammortamento fiscale continua ad essere operato secondo i coefficienti sul valore dei beni al lordo della svalutazione, appare legittimo imputare extracontabilmente in diminuzione del reddito d'esercizio, e quindi anche del valore della produzione netta, le quote di ammortamento che residuano.

Per i crediti commerciali e più in generale per quelli rientranti nell'attivo circolante, la voce B10d registra le differenze stimate e non realizzate alla fine di ciascun esercizio tra valore nominale e valore di presumibile realizzo dei medesimi crediti.

Ai fini Irap, l'art. 5 del D. Lgs. n. 446/1997 non ammette in deduzione le perdite su crediti né stimate né rilevate in via definitiva a seguito di realizzo. Pertanto, l'eventuale deduzione delle svalutazioni ai sensi dell'art. 71 Tuir non influenza la formazione della base imponibile Irap.

Le voci B12 e B13 del conto economico sono riservate alla rilevazione di accantonamenti ai fondi per rischi ed oneri diversi da quelli relativi al trattamento di quiescenza ed obblighi simili del personale e per le imposte ed, in particolare, vengono utilizzate per rilevare passività di natura determinata, di esistenza certa o probabile ma di ammontare o data di sopravvenienza incerti alla chiusura dell'esercizio. Alla voce B12 si registrano passività potenziali (rischi) quali, ad esempio, gli accantonamenti al fondo per rischi cause in corso, rischi per garanzie prodotti, rischi per contratti ad esecuzione differita, rischi contrattuali su commesse ultrannuali. La voce B13 del conto economico è invece destinata ad accogliere passività di esistenza certa (oneri) come gli accantonamenti al fondo per manutenzione ciclica degli impianti, per manutenzione e ripristino di beni gratuitamente devolvibili, per perdite previste su commesse, per recupero ambientale.

Nelle ipotesi di aziende in affitto, il conduttore è tenuto a contabilizzare nella voce B13 anche le quote di ammortamento del complesso aziendale che più propriamente debbono essere considerate accantonamenti ad un fondo oneri futuri in quanto costituiscono l'indennizzo, dovuto a favore del proprietario dell'azienda alla conclusione del rapporto, in conseguenza del deperimento dei beni.

Ai fini Irap, concorrono alla determinazione del valore della produzione netta esclusivamente gli accantonamenti per rischi ed oneri nella misura in cui essi siano deducibili dal reddito d'impresa, eccezion fatta per le perdite su crediti che, anche quando rilevate in via estimativa per effetto di svalutazioni ed accantonamenti, non sono ammesse in deduzione ex art. 5 citato. Assumono, pertanto, rilievo gli accantonamenti ai fondi per rischi contrattuali e per perdite previste in relazione ad opere e forniture in corso di esecuzione nei limiti del 2 per cento del valore delle rimanenze finali ovvero del 4 per cento per le commesse eseguite all'estero, se i corrispettivi sono dovuti da non residenti; gli accantonamenti a fondi per lavori ciclici di manutenzione di navi e aeromobili; gli accantonamenti per le imprese concessionarie della costruzione e dell'esercizio di opere pubbliche; gli accantonamenti per operazioni e concorsi a premio; le quote di ammortamento dell'azienda in affitto (o in usufrutto) accantonate, ai sensi dell'art. 11-bis, primo comma, D. Lgs. n. 446/1997 e dell'art. 67, comma 9, Tuir. Peraltro, la rilevanza fiscale di tale ultima componente costituisce in sostanza l'unica significativa innovazione conseguente alla modifica dell'art. 5 del decreto Irap. (A.F.)

**“Riflessioni a distanza sull'Irap”, di N. POLLARI, in “Il fisco” 2000, pag. 6375.**

L'articolo esamina in chiave critica gli obiettivi che il legislatore ha inteso perseguire con l'introduzione dell'IRAP, e segnatamente: la semplificazione fiscale, l'invarianza della pressione fiscale a seguito dell'introduzione IRAP e della contestuale abrogazione di talune imposte, la neutralità impositiva tra redditi di natura diversa, l'incentivazione alla capitalizzazione delle imprese ed infine l'avvio del federalismo fiscale inteso come il decentramento amministrativo diretto a dotare le regioni di una vera e propria autonomia impositiva.

Per quanto riguarda l'obiettivo della semplificazione fiscale, il Ministero delle finanze aveva stimato circa 2.500 mld. di minori oneri a carico delle imprese per la gestione amministrativa e contabile del tributo. In realtà l'A. rileva che tale semplificazione ha interessato solo una parte dei contribuenti e segnatamente quelli colpiti dai tributi abrogati, per gli altri invece l'introduzione dell'IRAP ha comportato obblighi maggiori e oneri più gravosi (un esempio per tutti è rappresentato dai maggiori oneri a carico dei professionisti).

In merito all'invarianza del gettito tributario a seguito dell'introduzione dell'IRAP, l'A. evidenzia come tale obiettivo, di natura squisitamente finanziaria, ha inciso negativamente sugli aspetti applicativi del tributo.

Il terzo obiettivo, la neutralità dell'imposta intesa come eliminazione di qualsiasi tipo di discriminazione tra diversi tipi redditi, o tra settori impositivi ovvero tra meccanismi agevolativi non è stato raggiunto a causa della ampia e diversa sfera di soggetti cui si rivolge l'IRAP.

In ordine agli incentivi alla capitalizzazione delle imprese, l'A. afferma da un lato l'indubbio impulso all'autofinanziamento dato dall'IRAP insieme alla DIT, dall'altro però rileva che è stata operata una discriminazione a danno delle imprese che ricorrono al debito per finanziarsi, dato che tale forma di finanziamento non è sinonimo di inefficienza produttiva.

Il decentramento in materia fiscale rappresenta infine l'ultimo obiettivo perseguito dal legislatore che, con l'introduzione dell'IRAP e dell'addizionale regionale IRPEF, ha compiuto il primo passo verso un processo di sviluppo, in senso autonomistico, della finanza regionale. (P.M.).

**“UNICO 2000: sono deducibili dall'IRAP le somme versate a titolo sanzionatorio?”**, di A. ROMANO e A. ROMANO, in Corr. trib. 2000, pag. 1413.

L'articolo esamina il problema attinente la deducibilità ai fini IRAP delle somme versate a titolo sanzionatorio, partendo dalla classificazione che queste assumono nel conto economico alla luce del principio contabile n. 12 della Commissione Nazionale Dottori Commercialisti, secondo il quale le sanzioni, per rilevare civilisticamente, devono essere collegate ad un comportamento irregolare manifestatosi nell'ambito di una attività economica diretta alla produzione di un ricavo e possono essere classificate alla voce B13 (altri accantonamenti) quando l'irrogazione è certa ma è indeterminato l'ammontare o la data della sopravvenienza, ovvero alla voce B14 (oneri diversi di gestione) quando assumono i caratteri della certezza e della determinabilità.

Ai fini delle imposte dirette gli oneri derivanti dalle violazioni non sono deducibili, per quanto concerne l'IRAP invece, secondo gli AA., sulla base di quanto affermato dall'Amministrazione finanziaria con la C.M. del 16 luglio 1998, n. 188/E, si configurano due ipotesi:

- se le sanzioni sono classificate alla voce B13, sulla base del disposto dell'art. 11-*bis* del D.lgs. n. 446/1997 che prevede il completo allineamento della base imponibile IRAP a quella delle imposte dirette, non sono ammesse in deduzione;
- se sono classificate alla voce B14, determinando il costo alla fine dell'esercizio, sono deducibili.

In altri termini il contribuente può dedurre dal reddito qualsiasi tipologia di sanzione pecuniaria riferibile all'attività economica esercitata, indipendentemente dal comportamento fiscale adottato in sede di dichiarazione dei redditi, purchè questa sia classificata alla voce B14 e sia irrogata in funzione di comportamenti omissivi o commissivi adottati nell'esercizio dell'attività imprenditoriale diretta alla produzione di ricavi.

Gli AA. infine auspicano un intervento ministeriale che confermi la validità dell'interpretazione estendendola anche alla ipotesi in cui le somme versate a titolo sanzionatorio sono state classificate alla voce B13 (altri accantonamenti) del conto economico. (P.M.).

### **Prassi Amministrativa**

#### **IRAP - Modificazioni intervenute sulla legge istitutiva ex D.Lgs. n. 506/1999 - Chiarimenti.**

Circ. Dir. centr. AA.GG. e cont. trib. 26 luglio 2000, n. 148/E, in Boll. trib. 2000, pag. 1172.

La circolare illustra numerosi punti in materia di imposta regionale sulle attività produttive dopo le modifiche apportate dal decreto dello scorso dicembre. Chiarisce quali voci concorrono a formare la base imponibile e quali sono deducibili:

- concorrono a formare l'imponibile, per esempio, le componenti straordinarie correlate a componenti ordinarie o i contributi erogati a norma di legge;
- sono deducibili, tra le altre, le spese destinate alla generalità dei dipendenti e dei collaboratori, l'Ici relativa a immobili strumentali utilizzati per l'esercizio di arti o

professioni, le spese sostenute per la manutenzione di beni vincolati, i contributi Inail degli enti pubblici che non abbiano optato per il sistema retributivo.

## **VIOLAZIONI E SANZIONI**

### **Dottrina**

**“Osservazioni sul nuovo sistema sanzionatorio tributario (amministrativo)”**, di G. BERSANI e A. BENAZZI, in Il fisco 2000, pag. 2414.

Nell'ampio studio gli autori passano in rassegna le disposizioni generali del nuovo sistema delle sanzioni tributarie amministrative, introdotte con il D.Lgs. 472/1997 in sostituzione delle analoghe disposizioni contenute nella legge 7 gennaio 1929, n. 4, sia per le sanzioni amministrative, sia per le sanzioni penali tributarie, osservando anzitutto che il nuovo sistema si ispira al principio di "personalità" e ai suoi corollari, cui sono già ispirate anche le sanzioni penali (secondo il codice penale) e le sanzioni amministrative (secondo la legge generale n. 689/1981), superando lo squilibrio del previgente sistema esistente fra le norme generali della legge n. 4/1929, ispirate al principio di personalità, e norme sanzionatorie contenute nelle leggi speciali d'imposta, regolate da criteri automatici.

Illustrano successivamente il contenuto del D. Lgs. n. 472/1997 (da noi commentato ampiamente nella Circolare Informativa n. 16/1998), ponendo osservazioni per ciascun principio generale indicato dal decreto legislativo: il principio di legalità, il principio di imputabilità, il principio di colpevolezza con riferimento al dolo e alla colpa grave, il principio della responsabilità e la figura dell'autore mediato, la responsabilità del consulente fiscale professionista, la responsabilità solidale dell'ente o del delegante con riferimento alla delega di funzioni e alla delega di esecuzione.

Commentano poi l'articolazione delle sanzioni amministrative fra pene pecuniarie e sanzioni accessorie, riferendovi gli effetti sulle sanzioni derivanti dal concorso di persone, dal concorso di violazioni e dalla continuazione, nonché dalle cause di non punibilità, e dalla intrasmissibilità agli eredi.

Quanto agli aspetti procedurali riepilogano le fasi del procedimento di irrogazione delle sanzioni e i risvolti del procedimento di riscossione.

Concludono lo studio con i riferimenti alla disciplina transitoria e al principio di applicazione delle disposizioni più favorevoli, e le possibilità di un ravvedimento operoso prodigo di riduzioni delle sanzioni calibrate sui tempi in cui il ravvedimento viene attuato.

Fra le osservazioni avanzate meritano particolare rilievo quelle relative alle definizioni di dolo e colpa grave fiscali, la responsabilità del consulente fiscale e la delega di funzioni e di esecuzione.

Relativamente alle definizioni di "dolo" e "colpa grave" gli AA. rilevano che le soluzioni legislative non sono andate esenti da critiche, soprattutto quando si è evidenziato che il legislatore ha utilizzato termini e concetti propri del diritto penale, oggetto di studio e di confronto decennale da parte della dottrina, prescindendo dai risultati di tale elaborazione.

Nel nuovo sistema sanzionatorio tributario, infatti, il legislatore ha chiaramente utilizzato due delle componenti essenziali di tale elemento dell'illecito, impegnandosi nel difficile compito di ridefinire (ai fini tributari) le nozioni di dolo e colpa.

Per la responsabilità del professionista consulente fiscale, osservano che è di tutta evidenza che, al di fuori delle ipotesi di concorso con il contribuente, sancita dall'art. 9, ben difficilmente potrà configurarsi una autonoma responsabilità del professionista per fatti o condotte collegati alla risoluzione di "problemi di speciale difficoltà".

In primo luogo perché il "dolo" richiesto sembra ricalcare le ipotesi di "dolo specifico" in cui non è sufficiente la volontà della condotta, ma che la stessa sia finalizzata ad uno scopo determinato

(nel caso di specie deve sussistere l'intento di pregiudicare la determinazione dell'imponibile o essere diretta ad ostacolare l'attività di accertamento).

In secondo luogo, con riferimento alle ipotesi di "dolo" si osserva che raramente il professionista agirà a titolo personale con l'intento di pregiudicare la determinazione dell'imponibile, essendo questo interesse riconducibile con conseguente possibilità di configurare il concorso di cui all'art. 9.

Nemmeno l'ipotesi di "colpa grave" sembra suscettibile di frequente applicazione: l'evidente distacco dai tipici concetti e dall'elaborazione penalistica - letto in combinato con l'esenzione da pena per le dimenticanze occasionali - sembra essere il frutto di una disciplina sanzionatoria di tutto favore nei confronti dei professionisti impegnati nell'assistenza fiscale i quali risponderanno solo in presenza di "macroscopiche inosservanze di norme tributarie"; l'esatta individuazione delle ipotesi in cui ricorra la "macroscopicità" è lasciata all'elaborazione giurisprudenziale, ma non può passare inosservato oltre che il superamento del concetto di "colpa" con riferimento all'agente medio e alla concreta capacità del soggetto che ha agito in concreto, anche il tentativo di "oggettivizzare" la colpa riducendola alle sole ipotesi "macroscopiche" che fanno dubitare o dell'esistenza dei presupposti professionali o della presenza di una condotta posta in essere a titolo di dolo.

Non può pertanto essere condiviso quanto sostenuto in dottrina circa l'applicabilità *sic et simpliciter* dei concetti di "dolo" e "colpa grave" tipici del diritto penale o del diritto civile nell'ambito delle sanzioni amministrative.

Atteso il rilevante interesse dell'argomento riguardante la delega di funzioni, gli autori sono dell'avviso che è condivisibile la soluzione secondo cui la delega di funzioni per determinati obblighi, conferita secondo criteri conformi a quelli elaborati in sede dottrinale e giurisprudenziale, fungerà da esimente di responsabilità in relazione alla posizione personale del delegante.

Tale conclusione apparentemente favorevole al delegante, va letta alla luce delle considerazioni svolte in ambito penalistico, ove si è ritenuto che il titolare originario, ed *ex lege*, degli obblighi, è garante - nei confronti dell'ordinamento giuridico - della loro osservanza, con la conseguenza che nessun negozio concluso *inter partes* (la delega) può scalfire tale posizione di garanzia oggettiva individuata in capo al delegante.

In particolare si è posto in evidenza che se l'obbligato originario attribuisce ad altri, per delega, tali obblighi, non fa altro che dare una particolare attuazione alla loro esecuzione; ma se questi rimangono inadempiti o vengono adempiti in modo non corretto, la violazione promanante da tale inosservanza sussiste - seppure a livello oggettivo - in capo al delegante garante.

In definitiva, la soluzione adottata dal legislatore tributario è quella dell'ammissibilità della delega, pur individuando la responsabilità, perlomeno a titolo presuntivo - in capo al soggetto titolare - a titolo originario o seguito di "delega" dell'obbligo tributario sanzionato.

E' infatti in tal senso che deve intendersi l'art. 2 in combinato disposto con l'art. 11, comma 2, ove proprio per le situazioni di ripartizioni di compiti nelle strutture complesse il legislatore ha previsto che sino a prova contraria si presume autore della violazione che abbia sottoscritto oppure compiuto gli atti illegittimi.

E' evidente la *ratio* della disposizione che "risponde alla funzione di semplificare per l'amministrazione l'individuazione del soggetto destinatario della sanzione e pone a carico dell'interessato la prova di non aver commesso il fatto. (T.S.)

**"I nuovi reati tributari"**, di F. BRIGHENTI, in Boll. trib. 2000, pag. 485.

L'autore commenta "a caldo" le linee guida della riforma dei reati tributari in materia di imposte dirette e Iva, attuata con il D.lgs. 74/2000, esaminando anche le singole figure di reato e rinviando il commento di altri aspetti della riforma riguardanti il rapporto di specialità fra sanzioni penali e sanzioni amministrative, i meccanismi risarcitori, le questioni processuali, ecc.. Di particolare interesse sono le considerazioni avanzate dall'autore nella prima parte relativa ai criteri generali prima di trattare nella seconda le principali figure di reato (la dichiarazione fraudolenta per operazioni inesistenti, la dichiarazione fraudolenta mediante artifici, la

dichiarazione infedele, l'omessa dichiarazione, l'emissione di fatture e documenti per operazioni inesistenti, l'occultamento e la distruzione di documenti contabili, la sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, da noi illustrate nelle circolari numeri 23/1999, 6/2000 e 10/2000).

Nella esposizione dei criteri generali l'autore, dopo una premessa sulla inversione di rotta nella lotta alla evasione fiscale, attuata con il D. lgs. 74/2000, illustra le definizioni, ritenute prodromiche alla interpretazione delle varie fattispecie criminose (fra cui quelle relative alle fatture e altri documenti per operazioni inesistenti, agli elementi attivi e passivi, alle dichiarazioni, al fine di evadere le imposte e di consentire ad altri di evadere e al concetto di imposta evasa), e riguardanti anche interpretazione e punibilità, valutazioni, tentativo, sostituzione della pena detentiva e reati commessi prima della riforma.

Secondo l'A., il mutamento di rotta si articola in due direzioni: da una parte, la repressione penale si indirizza di norma verso fatti di una certa rilevanza, attraverso la configurazione di fattispecie esclusivamente delittuose (perché scompaiono le figure contravvenzionali), dall'altra, viene abbandonata la criminalizzazione degli illeciti formali prodromici all'evasione, per cui non sono più punibili l'omessa fatturazione e l'omessa annotazione di corrispettivi e così anche le irregolarità delle scritture contabili.

Nel nuovo impianto punitivo assume un ruolo centrale la dichiarazione, cui sono dedicate quattro figure di reato: la dichiarazione fraudolenta, suddivisa in due fattispecie, la dichiarazione infedele e l'omessa dichiarazione. Completano il quadro il reato di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, l'occultamento o la distruzione di documenti contabili e la sottrazione fraudolenta alla riscossione coattiva delle imposte. Inoltre il sostituto d'imposta non è più soggetto ad alcuna specifica sanzione.

La introdotta disciplina delle valutazioni punibili deriva dalla opportunità di far rientrare nell'area dell'azione penale fatti determinati da operazioni valutative che, soprattutto nelle grandi imprese, possono determinare un consistente abbattimento di gettito. Certamente la norma potrà creare difficoltà alla politica fiscale delle grandi imprese, chiamate a scegliere tra il rischio di incriminazione penale e l'onere della trasparenza, che assicura l'impunità.

Relativamente ai reati commessi prima della riforma, riepiloga il contenuto delle nuove norme, ma non fa cenno dei successivi orientamenti giurisprudenziali enunciati chiaramente nella circolare ministeriale n. 154/E dal Dipartimento delle entrate, oggetto di un'altra nostra recente circolare. (T. S.)

**“Reati tributari e meccanismi premiali”**, di F. BRIGHENTI, in Boll. trib. 2000, pag.967.

L'articolo esamina la previsione di sconti di pena mediante lo strumento tecnico delle circostanze ad effetto speciale (ex art. 63, 3° comma, ultimo periodo del codice penale), se l'imputato versa, prima dell'apertura del dibattimento del processo penale di primo grado, determinate somme, prendendo lo spunto dalla pubblicazione sulla Gazzetta ufficiale del decreto della Direzione generale delle entrate del 13 giugno, che disciplina gli aspetti pratici del versamento delle somme che l'imputato di reati tributari ha l'onere di pagare, se intende avvalersi degli sconti di pena previsti dagli articoli 13 e 14 del D. lgs. n. 74/2000.

Esamina quindi compiutamente la normativa che prevede i meccanismi premiali, mettendo in evidenza che essi riducono, ma non escludono, l'applicazione della pena, per cui - in deroga al principio di specialità - alla sanzione penale si affianca una sanzione amministrativa.

Al riguardo l'A. osserva che la diminuzione della pena connessa al pagamento delle somme, indicate nei due articoli sopra citati, presenta un appeal troppo modesto, per cui ne prevede una applicazione limitata, aggiungendo che forse un'area di applicabilità di queste attenuanti può essere individuata soltanto in quelle ipotesi in cui i delitti tributari contestati non prevedono soglie minime di evasione (ad esempio, per l'emissione di fatture per operazioni inesistenti), per cui l'estinzione dei debiti tributari può comportare un sacrificio economico di non rilevante entità. (T. S.)

**“Statuto del contribuente e violazioni formali”**, di F. BRIGHENTI; in Boll. trib. 2000, pag. 1132.

L’A. si riferisce all’articolo 10, comma terzo, dello Statuto del contribuente, introdotto dalla legge n.212 del 27 luglio 2000, con il quale si dispone che le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione si traduce in una mera violazione formale senza addebito di imposta.

Al riguardo considera la portata dirompente della norma, in quanto l’Amministrazione non può applicare le sanzioni quando l’illecito commesso dal contribuente presenta congiuntamente questi due elementi: **a)** la violazione ha carattere meramente formale; **b)** dalla violazione non scaturisce alcun debito d’imposta. E rileva che in questo quadro alcuni illeciti, che non escludono una condotta prodromica all’evasione, rimangono sforniti di tutela sanzionatoria, ma non esclude colpi di mano dell’Esecutivo per conservarne la punibilità (come è già avvenuto col D. lgs. n. 74/2000, che non ha osservato il principio di specialità, sfiorando la delega); anche se al riguardo non sono previste dalla legge n. 212/2000 norme di attuazione del principio in esame.<sup>5</sup>

L’A. ricorda che la nuova norma si rende applicabile anche alle violazioni formali pregresse. Infatti, per effetto dall’articolo 3, secondo comma, del D. lgs. n. 472/1997, alle violazioni commesse dal contribuente si applica nel caso di successione di leggi nel tempo, il principio del *favor rei*.

Ritiene infine che, come altri autorevoli esperti prevedono, il nuovo principio generale in oggetto non sarà adottato dall’Amministrazione finanziaria o sarà superato da altre misure dirette a non vanificare gli obblighi formali ritenuti strettamente necessari all’accertamento e alla repressione delle violazioni sostanziali. (T. S.)

**“L’errore interpretativo nel nuovo diritto penale tributario”**, di B. CARTONI, in Il fisco 2000, pag. 6465.

L’autore affronta l’argomento prima della pubblicazione del decreto legislativo n. 74/2000, che prevede i nuovi reati in materia di imposte sui redditi e Iva, con riguardo alla prevista modifica dell’art. 15 del decreto, in base alla quale si prevede che -al di fuori dei casi in cui la punibilità è esclusa dall’articolo 47, terzo comma, del codice penale (per cui l’errore su una legge diversa dal codice penale esclude la punibilità, quando ha cagionato un errore sul fatto che costituisce il reato) non danno luogo a fatti punibili, ai sensi del decreto n. 74/2000, le violazioni di norme tributarie dipendenti da obiettive condizioni di incertezza sulla loro portata e sull’ambito della loro applicazione.

Al riguardo l’A. procede all’esame dell’articolo 5 c.p., sulla ignoranza delle legge penale, e della sentenza n. 364/1988 della Corte Costituzionale, dell’articolo 8 della legge n. 516/1982, e dell’articolo 6 del D. lgs. n. 472/1997, pervenendo alla conclusione che la proposta formulazione dell’articolo 15 avrebbe costituito una estensione speciale dell’articolo 5 del codice penale, per cui dovrebbe trovare maggior fortuna dell’ormai abrogato articolo 8 della legge 516/1982.

Esso consente, in primo luogo, di evitare una crescita dell’area di impunità per effetto di interpretazioni ardite ed infondate anche se non palesemente; in secondo luogo, la maggior precisione terminologica riduce i rischi di interpretazioni difformi, dando luogo a sperequazioni giudiziali; in terzo luogo, inserendosi nel solco di norme già esistenti nel sistema tributario, permette anche ai primi interpreti di avere una bussola, al fine di individuare le situazioni esimenti. (T.S.)

---

<sup>5</sup>Nella nostra circolare n. 23/2000, avente per oggetto lo Statuto dei diritti del contribuente, abbiamo rilevato che una analoga norma contenuta nella legge delega per la riforma delle sanzioni amministrative (nell’art.3, comma 133, lettera l) della legge n. 662/1996) secondo la relazione ministeriale non è stata recepita nel decreto delegato n. 472/1997 per non vanificare, di fatto, gli obblighi formali.

## Prassi Amministrativa

### **Violazioni e sanzioni - Riforma dei reati tributari - Obbligo di denuncia all'Autorità giudiziaria - Chiarimenti ed istruzioni.**

Circ. Dir. reg. entrate Lombardia 24 marzo 2000, n. 9/23915, in Boll. trib. 2000, pag. 601.

La circolare fornisce chiarimenti ed istruzioni per quanto concerne l'obbligo della comunicazione della notizia di reato in conseguenza dell'intervenuta riforma. In materia di reati tributari trova applicazione il principio della retroattività della legge penale più favorevole.

Conseguentemente:

- se il fatto costituiva reato in base alla legge vigente al momento della sua commissione, ma non costituisce più reato in base alla nuova legge, non si dovrà procedere alla comunicazione della notizia di reato all'Autorità giudiziaria;
- se un fatto non costituiva reato in base alla legge vigente al momento della sua commissione sebbene costituisca reato in base alla nuova legge, l'ufficio non dovrà procedere ad alcuna comunicazione all'Autorità giudiziaria;
- se un fatto costituiva reato in base alla legge vigente al momento della sua commissione e costituisce reato anche in base alla nuova legge, l'ufficio dovrà trasmettere la notizia all'Autorità giudiziaria competente.

La circolare contiene l'elenco delle fattispecie delittuose per le quali non sussiste l'obbligo di comunicazione all'Autorità giudiziaria, trattandosi di reati depenalizzati.

## VARIE

### Dottrina

**“Raccomandazione in merito alle informazioni riguardanti piani di *stock option*”,** CONSOB, in Il fisco, 2000, p. 4530.

Constatata la rilevanza economica, patrimoniale e finanziaria dei piani di azionariato attuati da numerose società quotate negli ultimi anni, la CONSOB ha ritenuto opportuno formulare alcune osservazioni in merito alle informazioni da rendere su tali operazioni, sia in sede di deliberazione assembleare o di Consiglio di Amministrazione, sia nella relazione di gestione al bilancio di esercizio, distinguendo tra piani di fidelizzazione a favore di dipendenti ed amministratori e piani per altri collaboratori non legati da un rapporto di lavoro subordinato con l'azienda.

Con riguardo ai primi, si ricorda che una modalità di attuazione del piano ricorre, ai sensi dell'art. 2349 del codice civile, mediante assegnazione straordinaria ai dipendenti – compresi gli amministratori in quanto tali – di utili dell'esercizio ovvero di esercizi pregressi, incluse le riserve disponibili, con emissione di azioni per un ammontare corrispondente. Se previsto in statuto, l'aumento di capitale non deve essere necessariamente deliberato dalla assemblea straordinaria, la quale può limitarsi a definire l'ammontare massimo degli utili distribuibili, delegando al Consiglio di Amministrazione l'aumento gratuito del capitale - anche in più *tranches* per una durata massima fino a cinque anni - e per la definizione del regolamento di attuazione del piano stesso.

La raccomandazione CONSOB suggerisce, poi, di fornire nella relazione illustrativa degli amministratori numerose informazioni (finalità, modalità e condizioni del piano, destinatari di esso, caratteristiche delle azioni di nuova emissione e degli eventuali vincoli di inalienabilità, attribuzioni del consiglio di amministrazione per l'esecuzione del piano) ed inoltre sollecita l'allegazione del regolamento del piano alla medesima relazione.



Si evidenziano perplessità in ordine alla utilizzazione della operazione nei confronti dei dipendenti di altre società del gruppo, nonostante l'operazione sia riconosciuta legittima dalla giurisprudenza in analogia con quanto previsto per gli aumenti di capitale a pagamento.

Per le offerte di azioni a pagamento, con esclusione del diritto di opzione a favore dei soci, le azioni possono essere emesse anche senza sovrapprezzo in deroga all'art. 2441, sesto comma, codice civile, e la facoltà di sottoscrizione riservata ai dipendenti può essere esercitata a scadenza fissa ovvero entro un arco temporale, anche di lungo termine, in pendenza del quale è comunque consentito deliberare nuovi aumenti di capitale.

L'aumento di capitale può, anche in questo caso, essere demandato al Consiglio di amministrazione a condizione che lo statuto attribuisca al predetto organo societario poteri in tal senso.

In conformità a quanto disposto dall'art. 134 del D. Lgs. 24 febbraio 1998 n. 58 (Testo Unico in materia di intermediazione finanziaria) l'offerta di azioni può rivolgersi anche nei confronti dipendenti di società controllanti e controllate.

Si ricorda, inoltre, che i piani di *stock option* sono soggetti alle disposizioni dell'art. 33 del Regolamento in tema di sollecitazione all'investimento, salva l'esenzione disposta nei casi di offerte a favore di componenti gli organi sociali ed ai dirigenti.

Quanto alla relazione illustrativa degli amministratori all'assemblea, CONSOB raccomanda di integrarne i contenuti con le stesse indicazioni sopra evidenziate per le assegnazioni gratuite, completate da riferimenti agli eventuali prestiti o altre agevolazioni che si intendono concedere per la sottoscrizione delle azioni, all'ammontare del prezzo di emissione e dei criteri di determinazione dell'eventuale sovrapprezzo. E' raccomandata l'allegazione alla relazione illustrativa del piano, se disponibile.

La terza tipologia di operazione esaminata integra la fattispecie della vendita di azioni proprie o di altre società del gruppo a favore dei dipendenti per la quale occorre fornire indicazioni nella relazione illustrativa degli amministratori circa le categorie di dipendenti destinatarie dell'offerta, le modalità e condizioni del piano, gli eventuali prestiti ed altre agevolazioni che si intendono concedere per l'acquisto delle azioni.

Qualora l'operazione venga perfezionata tramite la cessione di azioni proprie, occorre, ai sensi dell'art. 2357-ter codice civile, l'autorizzazione agli amministratori dell'assemblea ordinaria la quale deve stabilire le relative modalità. Se invece l'offerta ha ad oggetto azioni di altre società del gruppo (controllante o controllate), alla deliberazione del consiglio di amministrazione relativa all'offerta deve seguire una nota informativa al mercato per una compiuta valutazione dell'operazione.

L'art. 33 del regolamento in tema di disciplina della sollecitazione all'investimento trova applicazione anche per tale fattispecie.

Qualora in alcuna delle operazioni sopra descritte sia previsto, a beneficio dei dipendenti, il riacquisto delle azioni proprie in precedenza assegnate agli stessi dipendenti, occorre l'autorizzazione dell'assemblea ordinaria ai sensi dell'art. 2357 e seguenti del codice civile. La relazione degli amministratori per tale assemblea deve contenere indicazioni sulle motivazioni del "riscatto", delle categorie di soggetti nei cui confronti opera e secondo quali modalità viene esercitato.

CONSOB riconosce che non esistono preclusioni alla attuazione di piani di fidelizzazione "complessi" ossia che prevedano in combinazione tra loro più fattispecie tra quelle sopra esaminate.

A proposito dei piani riservati a non dipendenti (agenti, promotori finanziari, amministratori non dipendenti ed altri collaboratori) – esclusa l'ipotesi di assegnazione gratuita di azioni – l'attribuzione di azioni può essere attuata nelle forme dell'incremento di capitale con esclusione del diritto di opzione da parte dei soci ovvero attraverso la vendita di azioni proprie o di altre società del gruppo. Nel primo caso spetta all'assemblea deliberare l'incremento a pagamento apprezzandone l'interesse sociale, anche se, aderendo all'orientamento di alcuni giudici dell'omologa, è consentita la delega al consiglio di amministrazione secondo gli stessi criteri previsti per i piani a favore dei dipendenti.

Anche i profili riguardanti le motivazioni dell'offerta sono esaminati con particolare riguardo all'interesse sociale, non operando per tali operazioni la presunzione *ex lege* di conformità ad esso nonché alle situazioni di conflitto di interessi del consiglio di amministrazione, per ovviare alle quali

si suggerisce l'adozione di una delibera assembleare che definisca elementi e condizioni essenziali dell'operazione.

Si raccomanda infine di fornire al mercato le informazioni necessarie per una compiuta valutazione dell'operazione secondo le modalità dell'art. 66 del Regolamento.

Conclusa la sezione dedicata alle informazioni relative alle deliberazioni, CONSOB fornisce raccomandazioni anche con riguardo al bilancio.

La relazione sulla gestione del bilancio di esercizio dovrà contenere indicazioni sui piani in essere o di prossima attuazione e delle motivazioni che li sostengono; una sintetica descrizione delle caratteristiche degli stessi complete di durata e modalità di assegnazione e di esercizio, destinatari, ammontare delle azioni ancora in offerta; eventuali operazioni finalizzate a favorire l'acquisto o la sottoscrizione delle azioni riacquistate con i dati di bilancio dalle stesse influenzati (crediti e garanzie prestate); infine, per piani di significativo ammontare (ad esempio rispetto al capitale in percentuale coinvolto) dati in merito all'evoluzione dell'operazione in termini di diritti di opzione esercitati ed esercitabili, attribuiti e scaduti nonché indicazioni che consentano di apprezzare a fine esercizio, rispetto al prezzo medio di mercato, il beneficio goduto dagli assegnatari e quantificare quello latente. Per meglio descrivere le evoluzioni dei piani nell'esercizio e per fornire indicazioni sulla vita residua contrattuale dei diritti assegnati, CONSOB riporta, a titolo esemplificativo e senza alcun valore vincolante, due Tavole. (A.F.)

**“Nuove forme di finanziamento delle O.N.L.U.S.: i titoli di solidarietà, ai sensi dell'art. 29, del D.lgs. n. 460/1997”**, di P. MONTESANO, in Boll. trib. 2000, pag. 811.

L'articolo prende in esame i titoli di solidarietà, previsti dall'art. 29, del D.lgs. n. 460/1997, disciplinati dal regolamento di attuazione contenuto nel D.M. 8 giugno 1999, n. 328, che detta le norme relative alla emissione, alla deducibilità fiscale a favore dei soggetti emittenti, al tasso di rendimento.

L'art. 3, commi 2 e 3, del D.M. n. 328/1999, prevede a favore dei soggetti emittenti una deduzione dal reddito pari alla differenza tra il tasso effettivamente praticato sui titoli di solidarietà ed il tasso di riferimento, fissato in misura pari al rendimento lordo medio mensile delle obbligazioni emesse dalle banche (Rendiob), comunicato mensilmente dalla Banca d'Italia, aumentato di un quinto.

L'A. rileva che tale agevolazione, diretta ad incentivare l'emissione dei titoli ed al tempo stesso a vincolare e controllare che i fondi raccolti siano destinati al finanziamento delle O.N.L.U.S., nulla dispone a favore dei soggetti sottoscrittori, che rappresentano, di fatto, coloro su cui grava materialmente l'esborso finanziario.

A tal fine è auspicabile un intervento legislativo che introduca una agevolazione di tipo “strutturale”, interna alla disciplina del prelievo e diretta a produrre una semplice erosione della base imponibile che stimoli il soggetto sottoscrittore ad erogare contributi liberali a favore delle O.N.L.U.S., di modo che tale soggetto possa fruire, oltre agli interessi percepiti sui titoli che non possono eccedere il Rendiob ed alla mera soddisfazione di finanziare iniziative di utilità sociale, di una detrazione d'imposta diretta ad incentivare ed agevolare le sottoscrizioni dei titoli di solidarietà.

Infine, l'A. esamina le funzioni ed i compiti svolti dall'istituendo Organismo di controllo del settore non profit, previsto dall'art. 3, comma 190, della L. n. 662/1996, ed auspica che tra queste trovi dimora lo svolgimento di una attività di *reporting* diretta a monitorare ed a rilevare la qualità delle prestazioni effettuate dalle O.N.L.U.S. (P.M.).

**“La fiscalità del commercio elettronico”**, di G. FORNARI, in Il fisco 2000, pag. 6117.

**“Il controllo delle transazioni via Internet”**, di F. SANTORO, in Il fisco 2000, pag. 2367.

**“Orientamento dell'OCSE e delle autorità fiscali sull'Information Technology”**, di P. VALENTE e F. ROCCATAGLIATA, in Il fisco 2000, pag. 2352.

La regolamentazione del commercio elettronico da parte della Commissione europea e dell'OCSE, che avrebbe dovuto essere varata entro la prima metà del 2000 è in ritardo, ma nel

frattempo ha formato oggetto di apposite Conferenze internazionali e di documenti e rapporti di organismi internazionali e singoli Stati, elencati specificamente da Fornari.

La tassazione del commercio elettronico, secondo le regole elaborate dall'OCSE deve:

- rispettare la *par condicio* tra commercio elettronico e commercio internazionale,
- utilizzare le nuove tecnologie per minimizzare i costi di adempimento per il contribuente e per migliorare i servizi delle amministrazioni e ridurre i costi;
- avere regole chiare e semplici in modo che il contribuente, prima di concludere una transazione, possa conoscere agevolmente le sue conseguenze fiscali;
- assicurare un'equa distribuzione del gettito tra gli Stati ed evitare fenomeni di evasione ed elusione;
- essere flessibile e dinamica in modo che possa adattarsi agli sviluppi tecnologici e commerciali.

Sempre secondo l'OCSE, la cessione di beni effettuata direttamente via Internet va considerata prestazione di servizi se effettuata con *l'e-commerce diretto* (in cui tutte le fasi del contratto - preliminari, conclusione, esecuzione e pagamento - avvengono on-line), cessioni di beni se effettuata con *l'e-commerce indiretto* (in cui la conclusione del contratto avviene per via elettronica e l'esecuzione per via tradizionale). Pertanto la cessione per via elettronica di un libro o di un *software* effettuata da un'impresa extracomunitaria a beneficio di un contraente comunitario, non sconta dazi doganali ed è imponibile dove il servizio è consumato.

Se il contribuente comunitario è un soggetto IVA dovrà emettere autofattura, se invece è un privato l'operazione sfugge del tutto a tassazione nella comunità.

Sul piano formale è stata manifesta l'intenzione di addivenire ad una armonizzazione generale delle regole sulla fatturazione, imponendo un unico standard da applicare qualunque sia il supporto utilizzato.

Le regole OCSE sono talmente di buon senso che risulta difficile obiettare al riguardo.

Il problema sorge però, secondo Fornari., quando da regole così astratte e generali si deve passare a formulazioni specifiche e concrete.

La difficoltà principale evidenziata da Fornari nasce dalla disarticolazione del rapporto spazio-tempo- soggetti che caratterizza le transazioni in Rete, che ha messo in crisi il tradizionale Modello OCSE che regola le transazioni internazionali.

In particolare, la de-localizzazione tipica di Internet rende più difficile identificare la fonte del reddito (ad es. potrebbero essere attivati più *server* collocati in Stati diversi per gestire le diverse opzioni offerte al consumatore).

Sia per la tassazione diretta che quella indiretta, il problema maggiore è dunque quello dell'aggiornamento della nozione di stabile organizzazione, attorno al quale ruota tutto il sistema della fiscalità transnazionale.

I problemi su cui più si sviluppano le discussioni riguardano soprattutto le condizioni alle quali l'installazione di un *server* può essere considerata stabile organizzazione, consentendo così di localizzare nello Stato del *server* l'attività commerciale.

Per superare il problema di individuare il luogo ove è basata la fonte del reddito è stato proposto dagli USA di radicare la tassazione nello Stato di residenza dell'impresa.

Di fronte alla difficoltà di tassare equamente gli affari che avvengono tramite la rete, la risposta che a volte viene data è quella di tassare le comunicazioni che si svolgono attraverso la Rete, a prescindere dai loro contenuti ( proposta della cosiddetta *bit tax* )

In un campo come questo, così soggetto a rapidi sviluppi, è impossibile dare delle certezze, e questo spiega il prudente atteggiamento in genere, degli Autori in particolare, verso il commercio elettronico.

A tal riguardo Fornari avverte l'esigenza di un allargamento del concetto di stabile organizzazione fino a configurare la possibilità di "una stabile organizzazione virtuale " basata su alcuni parametri tipici del commercio elettronico - presenza di un *server*, ma anche, in assenza di questo, concessione di licenze e brevetti ad operatori di uno Stato estero, oppure, più semplicemente, una configurazione del sito tale da far presumere che questo si rivolga ai consumatori di uno Stato estero - tenendo sempre presente, però, che l'attività della rete è basata sull'assenza di localizzazione.

Per far questo, però, occorrerebbe, superare l'ingenuità di voler trasferire nel mondo del virtuale concetti e nozioni concepiti nel mondo reale.

Valente e Roccatagliata evidenziano come alcune caratteristiche specifiche di Internet possano favorire la realizzazione di comportamenti illeciti, rendendo possibile l'apertura di conti bancari cifrati e il trasferimento di fondi nell'anonimato più assoluto, aumentando così il rischio di riciclaggio, e come anche nell'ambito strettamente fiscale si possano creare condizioni più favorevoli al perseguimento di comportamenti finalizzati all'elusione o all'evasione, a causa dell'assenza di quegli elementi concreti, quali l'esistenza fisica del bene, la presenza di una struttura operativa o l'emissione di documenti cartacei, che costituiscono, proprio in ambito fiscale, riferimenti fondamentali per una corretta imposizione tributaria.

Per Santoro il problema primario e, in un certo senso, più gravoso delle transazioni via Internet resta quello della difficoltà, non solo dal punto di vista strettamente tecnico ma anche e soprattutto dal punto di vista operativo, di monitorare queste operazioni che, come si sa, avvengono in maniera istantanea. Le difficoltà maggiori si riscontrano nell'identificazione dei contraenti nonché nella rilevazione delle operazioni non registrate contabilmente dagli operatori interessati.

Il nuovo fenomeno commerciale è indubbiamente complesso perché basato su caratteristiche tali da rendere difficile l'adozione a livello internazionale di valide strategie di controllo.

In sede comunitaria, la scelta che sembra delinearsi è quella di un coinvolgimento delle imprese bancarie e finanziarie attraverso le quali le Amministrazioni fiscali entreranno in contatto diretto con gli operatori.

Ma per poter far questo sarà necessaria un'armonizzazione degli strumenti di indagine e delle misure di assistenza reciproca a livello internazionale. (E.M.)

**“Sale and lease-back immobiliare: finalità economiche, aspetti giuridici e profili fiscali”**, di V. TIRRI, in Riv. dott. commercialisti 2000, pag. 77.

Gli aspetti giuridici e fiscali vengono analizzati dall'A. al fine di esplicitare le caratteristiche tipiche di un contratto di *lease-back* e gli aspetti più significativi di convenienza economica.

L'A. ne sostiene la validità civilistica nelle sue formulazioni più tipiche o usuali, ritenendo che esso astrattamente non sia in contrasto con il divieto di patto commissorio, ma potrebbe contrariarsi in concreto solo laddove le parti convengano di porre in essere, in realtà, un contratto di mutuo assistito da garanzia.

L'A. condivide l'opinione di quanti affermano che il problema della liceità civilistica del contratto di *lease-back* debba essere verificata in concreto.

Pur ammettendo che da un punto di vista teorico sia possibile individuare alcune caratteristiche essenziali proprie di un *lease-back* tipico, l'A. non può non rilevare come nella prassi tale strumento può presentarsi in forme assai varie e non standardizzabili, alcune delle quali possono concretamente realizzare fattispecie contrattuali illecite o fraudolente.

Il trattamento fiscale che ne deriva è diretta conseguenza della qualificazione giuridica che si dà al contratto.

Alla recente evoluzione della dottrina e della giurisprudenza in merito alla qualificazione civilistica del contratto di *lease-back*, non è seguita un'analogia evoluzione da parte dell'Amministrazione finanziaria, la quale, seguendo l'indirizzo fornito dagli ispettori del Secit, ha sempre negato l'applicabilità ai contratti di questo tipo del regime fiscale della locazione finanziaria.

Di avviso contrario, invece, i giudici tributari e la Corte di Cassazione che hanno ribadito in maniera univoca l'applicabilità al *lease-back* del regime fiscale della locazione finanziaria, a condizione che la fattispecie posta in essere dalle parti sia lecita. Conseguentemente:

- per il cedente/locatario il corrispettivo della cessione origina plusvalenze, rateizzabili in quote costanti per un periodo massimo di cinque anni ;
- i canoni periodici sono integralmente deducibili ai fini Irpeg nell'esercizio, in base alla quota imputabile a ciascun periodo d'imposta;

- il corrispettivo totale della locazione finanziaria deve essere ripartito proporzionalmente alla durata del contratto;
- i maxi canoni iniziali o i canoni anticipati devono essere adeguatamente riscontati o imputati agli ultimi periodi della locazione;
- ai fini Irap, i canoni sono deducibili, con esclusione di quota parte relativa agli interessi passivi;
- ai fini Iva, la fatturazione deve avvenire sia al momento della cessione dell'immobile, sia al momento della periodica corresponsione dei canoni;
- sia la società di leasing che il locatario possono detrarre l'Iva assolta in fattura;
- i canoni di leasing includono l'Ici pagata dalla società concedente in quanto titolare del diritto di proprietà, ma addebitata al locatario in quanto possessore del bene immobile.

Il contratto di *lease-back* rappresenta, per le sue caratteristiche giuridiche e per il regime fiscale a cui è sottoposto, un efficace strumento di pianificazione fiscale e finanziaria a disposizione delle imprese interessate a ristrutturazioni societarie; ed è particolarmente efficace quando l'obiettivo del management aziendale è la ristrutturazione societaria al fini di ridurre l'indebitamento e gli oneri fiscali. (E.M.)