

Indice analitico

STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE

“L’attuazione dello Statuto del contribuente tra compressioni della tutela processuale e contraddizioni dell’ordinamento”, di G. CAPUTI.	pag. 4
“Gli effetti penali dell’interpello ordinario dopo il regolamento e la circolare”, di I CARACCIOLI.	“ 4
“Lo Statuto del contribuente un anno dopo”, di G. FALCONE.	“ 5
“Diritti della persona sottoposta a verifica fiscale e circolari applicative della Guardia di finanza”, di G. FORTUNA.	“ 6
“Statuto dei diritti del contribuente, prime disposizioni attuative”, di S. SCREPANTI.	“ 6
“Lo Statuto del contribuente e il nuovo sistema della fiscalità”, di G. TINO.	“ 7
Interpello Circ. Agenzia delle Entrate 31 maggio 2001, n. 50/E	“ 8
Interpello Circ. Agenzia delle Dogane 19 giugno 2001, n. 25/D	“ 10
Interpello Circ. Agenzia del Territorio 7 agosto 2001, n. 7/T	“ 10

ACCERTAMENTO: principi e norme generali

“Ancora dubbi sulla motivazione nell’avviso di accertamento”, di A. AMATUCCI.	“ 11
“La ritrattabilità delle dichiarazioni fiscali alla luce degli orientamenti della Suprema Corte di Cassazione”, di S. LA ROCCA.	“ 12
Accertamento imposte sui redditi, IVA e IRAP – Dichiarazione – Differimento dei termini per la presentazione delle dichiarazioni per l’anno 2001 e per l’effettuazione dei relativi versamenti – D.P.C.M. 30 aprile 2001 – Precisazioni. Circ. Agenzia delle Entrate 22 maggio 2001, n. 48/E.	“ 12
Accertamento (in generale) – Circolari e risoluzioni ministeriali – Efficacia – Non costituiscono fonte di diritto – Non vincolano né i contribuenti né i giudici – Conseguenze. Procedimento avanti la Corte di Cassazione – Insindacabilità nel giudizio di legittimità Cass., sez. trib., 10 novembre 2000, n. 14619.	“ 13
Accertamento (in generale) – Poteri istruttori – Indagini bancarie – Applicazione retroattiva dell’art. 18 della L. 30 dicembre 1991, n. 413 – Ammissibilità Cass., sez. trib., 10 gennaio 2001, n. 267.	“ 13
Accertamento in generale – Dichiarazione dei redditi – Ritrattabilità – Rimessione alle Sezioni Unite della Corte di Cassazione. Cass., sez. trib., 30 gennaio 2001, n. 78.	“ 14
Accertamento in generale – Accertamento induttivo – Art. 39 DPR n. 600/73 – Comportamenti antieconomici – Valutazione della regolarità della documentazione – Rilevanza. Cass., sez. trib., 9 febbraio 2001.	“ 14

CONTENZIOSO TRIBUTARIO: autorità giudiziaria

Contenzioso tributario – Autorità giudiziaria – Notifica della sentenza di secondo grado – Va effettuata presso l'Avvocatura dello Stato territorialmente competente – Art. 21, legge 13 maggio 1999, n. 133 – Norma interpretativa – Applicabilità retroattiva – E' costituzionalmente illegittima – Art. 3 e 24 della Cost.

Corte Cost., 22 novembre 2000, n. 525. “ 14

DIRETTIVE CE

Direttive CE – Libertà di stabilimento – Imposta sul patrimonio – Esenzione – Patrimonio investito in azioni di società stabilite nello Stato membro di imposizione – Inapplicabilità per le azioni di società stabilite in altro Stato membro – Contrasto con l'art. 52 del Trattato (ora art 43 CE).

Corte di Giustizia CE, 13 aprile 2000, n. C-251/98. “ 15

Direttive CE – Dividendi distribuiti da società residenti in uno Stato membro – Esenzione – Dividendi distribuiti da società non residenti – Tassabilità – Libera circolazione dei capitali – Direttiva n. 361 del 1988 – Violazione – Sussiste – Normale azionista o dipendente – Irrilevanza.

Corte di Giustizia CE, 6 giugno 2000, n. C-35/98. “ 15

Direttive CE – Società madri e figlie – Portogallo – Esenzione, nello Stato membro della società controllata, della ritenuta alla fonte sugli utili da questa distribuiti alla società capogruppo.

Corte di Giustizia CE, 8 giugno 2000, n. C-375/98. “ 15

Direttive CE – IVA – VI Direttiva – Beni ad uso promiscuo – Inserimento nel patrimonio privato o aziendale del soggetto passivo – Vendita di un bene dell'impresa – Bene usato acquistato presso un privato – Artt. 2, sub 1, 5, n. 6, ed 11, parte A, n. 1, lett. a), della Direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE.

Corte di Giustizia CE, 8 marzo 2001, n. C-415/98. “ 16

Direttive CE – IVA – VI Direttiva – Esenzioni – Operazioni di assicurazione e riassicurazione – Art. 13, parte B, lett. a), della Direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 77/388/CE.

Corte di Giustizia CE, 8 marzo 2001, n. -240/99. “ 16

Direttive CE – Conferimenti immobiliari in società di capitale – Direttiva comunitaria n. 335/1969 – Imposte di registro, trascrizione, catastale – Applicabilità – Imposta sull'incremento di valore – Non applicabilità – Non sussiste.

Cass., 1° agosto 2000, n. 10059. “ 16

IMPOSTE E TASSE (in genere)

IRPEF, IRPEG, IVA E IRAP – Videoconferenza de “Il Sole 24 Ore” del 30.1.2001 e del convegno 23.2.2001 in materia di procedure fiscali – Risposte a quesiti vari.

Circ. Agenzia delle Entrate 18 giugno 2001, n. 59/E. “ 17

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: accertamento

“Verso il definitivo riconoscimento delle ritenute sugli interessi percepiti dagli enti locali”, di **S. GALLO.**

“ 17

Accertamento tributi erariali diretti – Disposizioni antielusive – Riorganizzazioni aziendali – Cessione di partecipazioni – Interpello ex art. 21 della L. 30 dicembre 1991, n. 413 – Validità delle ragioni economiche – Art. 37-bis del DPR 29 settembre 1973, n. 600.

Ris. Agenzia delle Entrate 26 febbraio 2001, n. 25/E. “ 17

Tributi erariali diretti – Accertamento – Dichiarazione dei sostituti d'imposta – Mod. 770 – Imposta sostitutiva sui dividendi ex art. 27-ter del DPR n. 600/1973. Ris. Agenzia delle Entrate 16 maggio 2001, n. 69/E.	“ 18
Diritto di interpello – Interpello del contribuente ex art. 11 della L. 212/2000. Circ. Agenzia delle Entrate 31 maggio 2001, n. 50/E.	“ 19
Accertamento imposte sui redditi e IRPEF – Videoconferenza dichiarazione dei redditi 2001 – Risposte a quesiti vari. Circ. Agenzia delle Entrate 14 giugno 2001, n. 55/E.	“ 19
Accertamento tributi erariali diretti – Liquidazione in base alla dichiarazione – Articolo 36-bis del DPR n. 600/1973 – Decadenza della pretesa tributaria – Necessità della formazione e consegna del ruolo entro il termine stabilito dall'art. 17 del DPR n. 602/1973 – Sussiste – Necessità della notificazione della cartella di pagamento entro lo stesso termine – Non sussiste – Necessità della notifica della cartella di pagamento entro il termine stabilito dall'art. 25 del DPR n. 602/1973 – Sussiste. Cass., sez. I, 19 luglio 1999, n. 7662.	“ 19
Accertamento tributi erariali diretti – Art. 36-bis DPR n. 600 del 1973 – Termine annuale per la rettifica – Art. 28, legge 27 novembre 1997, n. 449 – Natura perentoria – Non è tale. Cass., sez. trib., 2 agosto 2000, n. 10134.	“ 19
Accertamento tributi erariali diretti – Interposizione fittizia – Presunzioni gravi, precise e concordanti – Esiguità dei corrispettivi contrattuali – Irrilevanza. Comm. trib. prov. di Pordenone, 29 maggio 1997.	“ 20
Accertamento tributi erariali diretti – Elusione - Operazioni di usufrutto su azioni poste in essere da soggetti non residenti – Art. 37, comma 3, del DPR n. 600/1973 – Inapplicabilità - Applicabilità solo alle operazioni effettuate prima della sua entrata in vigore. Comm. trib. prov. di Roma, 13 dicembre 2000, n. 553.	“ 20

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali

“Le movimentazioni di capitale da, verso e sull'estero”, di S. CARMINI E D. ZAMBONI.	“ 20
“Associazione in partecipazione ed elusione fiscale”, di P. COMUZZI.	“ 21
“Elusione e associazione in partecipazione”, di G. CORABI.	“ 21
“La tassazione delle stabili organizzazioni” di M. IAVAGNILIO.	“ 22
“Scambio comunitario di partecipazioni: continuità dei valori contabili e fiscali”, di M. IAVAGNILIO.	“ 22
“Il nuovo regime di tassazione dei dividendi pagati da società figlie residenti in Stati non appartenenti all'Unione Europea”, di G. MAISTO.	“ 24
“Redditi di natura finanziaria di fonte estera”, di P. MONARCA.	“ 24
“Ritenute operate sui dividendi esteri”, di P. MONARCA.	“ 25
“Stabile organizzazione – Commercio in <i>Internet</i> e imputazione delle spese di regia”, di M. NESSI e R. TORELLI.	“ 25
“Società holding comunitarie e rapporto Primarolo: valutazioni critiche”, di F. SPINOSO.	“ 26
“Ancora su società holding comunitarie e rapporto Primarolo”, di F. SPINOSO.	“ 26
“Rimborso d'imposta per i sottoscrittori non residenti di quote di organismi di investimento collettivo di diritto italiano”, di G. STABILE.	“ 26

“Scambi di partecipazioni transfrontaliere e <<doppio binario>>. Note critiche a margine dei recenti orientamenti ministeriali”, di **D. STEVANATO**. “ 23

“Valori di bilancio e valori fiscalmente riconosciuti tra <<doppio binario>> e neutralità degli scambi intracomunitari di partecipazioni”, di **P. TARIGO**. “ 23

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: agevolazioni ed esenzioni

“Agevolazione Visco – Clausola antielusiva e determinazione dei canestri d’imposta”, di **G. DAN**. “ 27

Imposte e tasse – Agevolazioni tributarie – Operazioni di credito – Cancellazione ipotecaria – Estinzione anticipata del rapporto di finanziamento richiesta dal mutuatario – Agevolazione ex art. 15 del DPR n. 601/1973 – Applicabilità
Circ. Agenzia del Territorio 27 aprile 2001, n. 3/T. “ 27

DICHIARAZIONE DEI REDDITI

Dichiarazione dei redditi – Mod. 730/2001 redditi 2000 – Assistenza fiscale prestata dai sostituti d’imposta e dai Centri di assistenza fiscale per i lavoratori dipendenti – Istruzioni.
Circ. Agenzia delle Entrate 23 marzo 2001, n. 31/E. “ 28

IRPEF

IRPEF – Videoconferenza del “ Il Sole 24 ore” del 30.1.2001 e convegno del 23.2.2001 in materia di IRPEF e IVA – Risposta a quesiti vari.
Circ. Agenzia delle Entrate 18 giugno 2001, n. 58/E. “ 28

IRPEF e IRPEG – Videoconferenza de “Il Sole 24 ore” del 30.12.2001 e convegno del 23.2.2001 in materia di fiscalità finanziaria, *stock option* e associazioni sportive dilettantistiche – Risposta a quesiti vari.
Circ. Agenzia delle Entrate 19 giugno 2001, n. 60/E. “ 29

IRPEG

“Insensibilità ministeriale nell’applicazione della normativa antielusiva”, di **J. BLOCH e L. SORGATO**. “ 29

“La compensazione infragruppo dei crediti fiscali come legittimo riconoscimento giuridico del gruppo societario”, di **C. CARPENTIERI**. “ 29

“Casi di elusione – L’iscrizione in bilancio e la relativa ammortizzazione del disavanzo di fusione a titolo di avviamento – Spunti civilistici e fiscali”, di **F. CARRIOLO**. “ 30

“Il riallineamento dei valori civilistici e fiscali nella valutazione delle partecipazioni con il metodo del patrimonio netto”, di **F. DEZZANI E L. DEZZANI**. “ 31

“Le riserve da *equity method* sono in sospensione d’imposta?”, di **F. GALLIO**. “ 31

“Riporto delle perdite ed elusione”, di **C. GARBARINO**. “ 31

“Riorganizzazioni aziendali – Le novità del bilancio 2000”. di **M. GAZZO e L. DEZZANI**. “ 34

- “Conferimenti d’azienda: l’iscrizione dei fondi tassati presso il soggetto conferitaria”, di **M. IAVAGNILIO**. “ 34
- “Effetti distorsivi del credito d’imposta limitato – L’imposta sul *basket B*”, di **B. IZZO e E. MACARIO**. “ 35
- “La retrodatazione degli effetti della fusione ai fini dell’IRAP”, di **L. MAZZUCCOLO**. “ 35
- “Fondazioni bancarie – Profili tributari”, di **S. PETTINATO**. “ 36
- “La limitata efficacia dell’art. 37/bis del DPR n. 600/1973 in relazione alle nuove strategie elusive – Progetti di modifica”, di **M. PRESILLA**. “ 36

IRPEG – Elusione fiscale – Operazione di scissione parziale – Società proprietaria di cinque fabbricati industriali, utilizzati per l’esercizio dell’attività d’impresa – Trasferimento ad una società di nuova costituzione degli immobili e dei relativi impianti di pertinenza ai medesimi valori fiscali riconosciuti in capo alla scissa-
Elusione – Non sussiste.

Ris. Agenzia delle Entrate 23 marzo 2001, n. 32/E. “ 36

IRPEG – Fusione per incorporazione – Valore di avviamento – Iscrivibilità – Legittimità – Legge n. 67 del 1988 – Non modifica tale normativa – Quote di ammortamento – Deducibilità

Cass., sez. trib., 13 novembre 2000, n. 14687. “ 37

REDDITI DI CAPITALE

Redditi di capitale – Versamenti in conto capitale – Restituzione ai soci – Presunzione di distribuzione di dividendi in presenza di utili accantonati a riserva – Trattamento.

Ris. Agenzia delle Entrate 31 maggio 2001, n. 97/E. “ 37

REDDITI DI IMPRESA

“Interpretazioni Assonime e sviste normative nel regime fiscale dei derivati”, di **J. BLOCH e L. SORGATO**. “ 38

“Legge di rivalutazione – Trattamento fiscale della riserva in sospensione d’imposta in caso di fusione della società nel cui bilancio è iscritta”, di **M.T. BUZZELLI**. “ 38

“Rivalutazione di partecipazioni e successiva fusione – Un caso di lecito risparmio d’imposta”, di **F. DEZZANI e L. DEZZANI**. “ 39

“La disciplina dell’imposta sostitutiva per la rivalutazione dei beni”, di **G. FERRANTI**. “ 39

“Dall’OCSE la qualificazione dei proventi da *e-commerce*”, di **S. MAYR e G. FORT**. “ 40

“La rivalutazione dei beni d’impresa”, di **F. ROSSI RAGAZZI**. “ 40

Redditi d’impresa – Determinazione del reddito – Acquisto di partecipazioni – Rinuncia ai crediti da parte dei soci – Operazione antielusiva.

Ris. Agenzia delle Entrate 5 aprile 2001, n. 41/E. “ 41

Redditi di impresa – Ammortamento dei beni immateriali – Avviamento societario – Ammortamento dell’avviamento in caso di fusione per incorporazione – Sentenze della Corte di Cassazione 24.7.2000, nn. 9663 e 9666 e 13.12.2000, n. 14687 – Controversie pendenti – Precisazioni.

IRPEG – Fusione per incorporazione – Imputazione del disavanzo di fusione ad avviamento – Deducibilità delle quote annuali di ammortamento - Sentenze della Corte di Cassazione 24.7.2000, nn. 9663 e 9666 e 13.12.2000, n. 14687 – Controversie pendenti – Precisazioni.

Circ. Agenzia delle Entrate 30 maggio 2001, n. 49/E. “ 41

- Redditi di impresa – Fusione di società – Affrancamento gratuito del disavanzo da fusione – Art. 6, comma 2, del D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358 – Interpello ai sensi dell’art. 21 della L. 30 dicembre 1991, n. 413.
Ris. Agenzia delle entrate 4 giugno 2001, n. 80/E. “ 42
- Redditi di impresa – Risposte a quesiti vari.
Circolare Agenzia delle Entrate 18 giugno 2001. “ 43
- Redditi di impresa – Spese deducibili – Multe del rappresentante – Pagamento effettuato dalla società – Indeducibilità
Cass., sez. trib., 20 maggio 2000, n. 7071. “ 43
- Redditi di impresa – perdite su crediti – Procedure concorsuali – Deducibilità – Retroattività ante TUIR – Sussistenza – Limite – Parte eccedente gli accantonamenti detassati.
Cass., sez. trib., 21 luglio 2000, n. 9600. “ 43
- Redditi di impresa – cessione di crediti non ancora scaduti – Prezzo inferiore al nominale – Interesse implicito – Sussiste – Perdita deducibile – Art. 57, lett. c), DPR n. 597 del 1973 – Esclusione – Valore attualizzato dei crediti – Rilevanza.
Cass., sez. trib., 20 ottobre 2000, n. 13916. “ 43
- Redditi d’impresa – Norme generali – Accertamento di maggiori ricavi – Costi non registrati – Deducibilità – Onere della prova – Ricade sul contribuente – Applicabilità del principio ai giudizi in corso.
Cass., sez. trib., 22 novembre 2000. “ 44
- Redditi d’impresa- Operazioni di *transfer pricing* interno – Rettifica del prezzo al valore normale – Non è ammessa.
Comm. trib. prov. di Milano, 18 marzo 1998, n. 577. “ 44
- Redditi d’impresa – Ricavi da cessioni di titoli – Rettifica del prezzo al valore normale – Non è ammessa. Cessione di credito *pro soluto* - Valutazione di congruità del prezzo – Non è ammessa.
Comm. trib. di I grado di Trento, 14 settembre 1998, n. 638. “ 44
- Redditi d’impresa – Crediti verso società collegate – Ritardo nel pagamento di fatture – Presunzione di finanziamento – Esclusione.
 Fideiussione gratuita concessa a società partecipata – Mancata contabilizzazione di commissioni attive – Irrilevanza.
Comm. trib. prov. di Padova, 10 marzo 1999, n. 20. “ 45
- Redditi d’impresa – Artt. 9 e 76, comma 5, TUIR - Applicabilità analogica ai rapporti tra società residenti – Esclusione.
Comm. trib. reg. di Venezia, 24 giugno 1999, n. 67. “ 45
- Redditi d’impresa – Cessione di titoli tra società del medesimo gruppo – Prezzo inferiore al valore della quota di patrimonio netto cui corrisponde ciascuna azione – Presunzione di occultamento di maggiori ricavi – Sussiste.
 Perdita derivante da cessione di crediti *pro soluto* – Deducibilità – Cessione a titolo oneroso – Sufficienza.
Comm. trib. di II grado di Trento, 20 giugno 2000, n. 20. “ 45

REDDITI DI LAVORO AUTONOMO

- Redditi di lavoro autonomo – Spese per contributi previdenziali deducibili dal reddito professionale – Deduzione effettuata dal reddito complessivo – Irregolarità – Rettifica da parte dell’Ufficio – Conseguenze.
Cass., sez. trib., 26 febbraio 2001, n. 2781. “ 46

REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

- “I rischi che corrono lavoratori, amministratori, altri sostituiti per la non applicazione della ritenuta”, di A. GHINI.
 “ 46

- “Previdenza complementare tra precisione sistematica e timidezza degli incentivi fiscali”, di **R. LUPI**. “ 47
- “Ancora in tema di azionariato dei dipendenti”, di **G. MALLANO e G. STANCATI**. “ 47
- “La gestione delle trasferte per gli amministratori di società”, di **S. MOGOROVICH**. “ 46
- “Il nuovo regime fiscale applicabile ai collaboratori coordinati e continuativi”, di **F. PODDIGHE e G. RISALITI**. “ 48
- Redditi di lavoro dipendente – Determinazione del reddito – Assegnazione di azioni – Trattamento – Art. 48 del DPR 22 dicembre 1986, n.917 – Art. 13, comma 1, lett. b), n. 2) e n. 3), del D.Lgs. 23 dicembre 1999, n. 505.
Ris. Agenzia delle Entrate 20 marzo 2001, n. 29/E. “ 48
- Redditi di lavoro dipendente - Previdenza complementare – Modifiche alla disciplina tributaria della previdenza complementare, dei contratti assicurativi e del trattamento di fine rapporto – Disciplina delle forme di previdenza individuale – D.Lgs. n. 47/2000 e successive modificazioni e integrazioni.
Circ. Agenzia delle Entrate 20 marzo 2001, n. 29/E. “ 48
- Redditi di lavoro dipendente –Redditi assimilati – Redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa – Ulteriori chiarimenti.
Circ. Agenzia delle Entrate 6 luglio 2001, n. 67/E. “ 49

REDDITI DIVERSI

- “L’equalizzatore”, di **G. BEGGIATO e M. COSTANZO**. “ 49
- “UNICO 2001 – La tassazione delle plusvalenze. Le modifiche che comporterà l’introduzione dell’equalizzatore”, di **L. PASCALI e G. CAMMAROTO**. “ 49
- “Applicazione dell’equalizzatore: elusione o risparmio d’imposta”, di **P.R. SORIGNANI e A. ROCCHI**. “ 50
- Redditi diversi – Plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di partecipazioni non qualificate di cui alla lett. c-bis dell’art. 21 del TUIR – Applicabilità degli elementi di rettifica introdotti con D.M. 4 agosto 2000 da utilizzare per la determinazione delle plusvalenze e degli altri redditi diversi di natura finanziaria, nonché di taluni redditi di capitale – Condizioni.
Ris. Agenzia delle Entrate 13 marzo 2001, n. 27/E. “ 50

REDDITI FONDIARI

- Redditi fondiari – Immobile locato – Imponibilità – Tassazione canone locativo e non del reddito medio ordinario – Morosità del conduttore – Questione di legittimità costituzionale – Non fondatezza-
Corte Costituzionale, 26 luglio 2000, n. 362. “ 51

RISCOSSIONE

- Riscossione – Istanza di rimborso – Art. 38, DPR n. 602 del 1973 – Termine di diciotto mesi – Decorrenza – Dal momento del versamento del saldo ovvero dell’acconto – Condizioni.
Cass., sez. trib., 7 luglio 2000, n. 9156. “ 51

Riscossione – Domanda di rimborso – Art. 38 del DPR n. 602 del 1973 – Applicazione ai casi di indebito versamento diretto – Versamento in base a norma successivamente dichiarata incostituzionale – Applicabilità
Cass., sez. trib., 9 agosto 2000, n. 10478. “ 51

RITENUTE ALLA FONTE

Ritenute alla fonte – Ritenute sui dividendi percepiti da residente svizzero – Convenzione Italia-Svizzera – Istanza di rimborso – Condizioni.
Cass., 29 gennaio 2001, n. 1231. “ 52

RITENUTE ALLA FONTE

Ritenute alla fonte – Ritenute sui dividendi percepiti da residente svizzero – Convenzione Italia-Svizzera – Istanza di rimborso – Condizioni.
Cass., Sez. trib., 29 gennaio 2001, n. 1231. “ 52

SCRITTURE CONTABILI

“Le imposte differite”, di **F. ROSSI RAGAZZI.** “ 52

CONCESSIONI (tasse sulle)

Tassa sulle concessioni governative per l’iscrizione nel registro delle imprese – Art. 11 della L. 23 dicembre 1998, n. 448 – Modalità per l’esecuzione dei rimborsi.
Circ. Agenzia delle Entrate 11 maggio 2001, n. 47/E. “ 53

INVIM

INVIM - Valore finale dell’immobile concesso in *leasing* - Prezzo di riscatto eventualmente maggiorato del valore attuale dei canoni residui – Esclusione – Valore venale in comune commercio alla data del 31 dicembre 1992 – Legittimità
Cass., sez. trib., 1° agosto 2000, n. 10045. “ 53

INVIM – *Leasing* immobiliare – Valore finale dell’immobile al 31 dicembre 1992 – E’ quello normale del bene sulla base del vincolo contrattuale.
Comm. trib. prov. di Firenze, 6 luglio 2000, n. 171. “ 54

IPOTECARIE E CATASTALI (imposte)

Ipotecarie e catastali (imposte) – Formalità per la restrizione di ipoteca il cui ammontare originario resta invariato – Registrazione a tassa fissa – Non si verifica – Assoggettabilità ad imposta proporzionale – Legittimità
Comm. trib. centr., sez. III, 13 febbraio 2001, n.1102. “ 54

IVA

“Criteri interpretativi in tema di territorialità delle prestazioni di servizi”, di **S. ARMELLA.** “ 54

- “Determinazione del pro rata nel caso di società holdings che effettuano operazioni esenti nei confronti di imprese consociate”, di **L. DEL FEDERICO**. “ 55
- “IVA – Indetraibilità dell’imposta inerente alle operazioni esenti escluse dal calcolo del *pro rata*”, di **N. FORTE**. “ 56
- Il *pro-rata* di detraibilità il momento della trasformazione da provvisorio a definitivo”, di **F. GHISELLI**. “ 56
- “La rivalsa agenti fra interpretazione sistematica e nuova disciplina”, di **L. LODI**. “ 57
- “IVA – L’indispensabile distinzione fra “dilazione di pagamento” e “interessi di mora”, di **P. MERLO**. “ 57
- “Le principali novità in tema di IVA previste dalla legge finanziaria 2001”, di **M. PEIROLO**. “ 57
- IVA – Riscossione – Società controllanti e controllate – Liquidazioni Iva di gruppo – Responsabilità delle società controllate in caso di mancato versamento da parte delle società controllanti – Art. 6 del D.M. 13 dicembre 1979.
Ris. Agenzia delle Entrate 6 febbraio 2001, n. 16/E. “ 58
- IVA e imposta di registro – Edilizia – Agevolazioni per l’acquisto della prima casa – Cumulabilità e irripetibilità delle maggiori imposte eventualmente versate – Rimborsi – Sentenza Corte Costituzionale n. 416 dell’11 ottobre 2000 – Ammissibilità – Condizioni.
Circ. Agenzia delle Entrate 20 marzo 2001, n. 28/E. “ 58
- IVA - Operazioni creditizie e finanziarie - Cessioni di credito finalizzate a procurare liquidità alle banche cedenti - Costituiscono operazioni esenti.
Ris. Agenzia delle Entrate 24 maggio 2001, n. 71/E. “ 58
- IVA – Videoconferenza del “Il Sole 24 ore” del 30.1.2001 e convegno del 23.2.2001 in materia di IRPEF e IVA – Risposte a quesiti vari.
Circolare Agenzia delle Entrate 18 giugno 2001, n. 58/E. “ 58
- IVA – Locazione finanziaria – Concedente – Mancata consegna del bene all’utilizzatore – Inesistenza dell’operazione di acquisto – Detrazione – Esclusione.
Cass., sez. trib., 24 luglio 2000, n. 9665. “ 59
- IVA – Accertamento induttivo – Requisiti – Presunzioni gravi, precise e concordanti.
Movimentazioni bancarie – Obbligo per l’Ufficio del contraddittorio sui dati bancari per l’utilizzo della presunzione di cui all’art. 54 del DPR 633/1972 – Non sussiste.
Cass., sez. trib., 28 luglio 2000, n. 9946. “ 59
- IVA – Rimborsi infrannuali – Interessi – Art. 1, comma 16, del D.L. n. 417 del 1991 – Norma di interpretazione autentica – Spettanza degli interessi per le controversie pendenti relative ad annualità precedenti alla legge – Ritardo nel pagamento degli interessi – Interessi anatocistici – Spettanza – Condizione – Espressa richiesta.
Comm. trib. centr., sez. XXIV, 8 settembre 2000, n. 4960. “ 60
- IVA – Esercizio di impresa – Attività di “procacciatore” di affari per compagnia di assicurazione – Lettera di incarico a tempo determinato – Non rileva *ex se* – Professionalità ed abitudine – Verifica – Necessità
Comm. trib. centr., sez. X, 6 ottobre 2000, n. 5667. “ 60

REGISTRO (imposta di)

- Registro (imposta di) – Società – Fusioni, scissioni e conferimenti di azienda – Trattamento fiscale, conforme alle direttive CE, delle operazioni societarie di conferimento, fusione, scissione – Applicabilità dell’art. 10, comma 5, lett. c) del D.L. n. 323/1996, conv. dalla L. n. 425/1996.
Circ. Agenzia delle Entrate. 10 aprile 2001, n. 38/E. “ 60

Imposta di registro - Operazioni creditizie e finanziarie - Cessioni di credito finalizzate a procurare liquidità alle banche cedenti - Registrazione in caso d'uso.

Ris. Agenzia delle Entrate 24 maggio 2001. “ 61

Registro (imposta di)– Atti societari – Riduzione del capitale sociale per perdite – Contestuale aumento del capitale nei limiti del capitale originario – Esenzione – mancata applicabilità alle operazioni per la ricostituzione del capitale oltre quello originario – Disparità del trattamento – Questione di legittimità costituzionale – Manifesta infondatezza.

Corte Cost., 6 febbraio 2001, n. 27, in Il fisco 2001. “ 61

Registro (imposta di) – Valutazione automatica – Fabbricato privo di rendita – Esercizio della facoltà di cui all'art. 12 del D.L. n. 70/1988 – Maggior valore accertato – Avviso di liquidazione – Legittimità - Atto di attribuzione di rendita – Assenza di comunicazione – Indicazione nell'avviso di liquidazione degli elementi essenziali dell'atto presupposto – Necessità– Carenza – Illegittimità dell'atto.

Cass., sez. trib., 27 novembre 2000, n. 15254. ” 61

Registro (imposta di) – Accertamento di valore – Enunciazione dei criteri di valutazione – Difetto di motivazione – Non sussiste.

Cass., sez. trib., 22 dicembre 2000, n. 16076. “ 62

Registro (imposta di) – Accertamento di valore fondato su una stima dell'UTE – Motivazione – Sussiste.

Cass., sez. trib., 23 dicembre 2000, n. 16171. “ 62

Registro (imposta di) – Rescissione di contratto inefficace – Retrocessione di beni – Non si verifica – Registrazione a tassa fissa – Conseguenze.

Comm. trib. centr., sez. XII, 8 settembre 2000, n. 4950. “ 62

SUCCESSIONI E DONAZIONI (imposta sulle)

“Successione e donazione di aziende o quote societarie – Gli artt. 15 e 16 del D.lgs. n. 346/1990 dopo l'intervento del legislatore”, di **G. GAVELLI**.

“ 63

DIT

“Conferimenti di denaro a controllata non residente nell'ambito della disciplina DIT”, di **G.M. GIACCAJA**.

“ 63

“Dual Income Tax – Novità e prospettive” di **F. VEROI**.

“ 63

DIT – Patrimonio netto – Incremento – Conferimenti in denaro provenienti da soggetti non residenti – Rilevanza ai fini DIT – Interpello ai sensi dell'articolo 21 della legge n. 413/1991 – Agevolazione ex D.lgs. 18 dicembre 1997 n. 446 - Esclusione.

Ris. Agenzia delle Entrate 22 maggio 2001, n. 76/E. “ 64

DIT – Applicazione dell'agevolazione – Modifiche al D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 466, in materia di riordino delle imposte personali sul reddito al fine di favorire la capitalizzazione delle imprese – Applicazione della DIT alle banche ed imprese di assicurazioni – Altre problematiche applicative.

Circ. Agenzia delle Entrate 19 giugno 2001, n. 61/E. “ 64

ICI

ICI – Riscossione – Versamenti – Chiarimenti in ordine alle disposizioni relative all'imposta.

Circ. Dir. centr. Fiscalità locale, 7 marzo 2001, n. 3/FL. “ 64

ICI – Accertamento – Rendite catastali per terreni e fabbricati – Chiarimenti in ordine alle disposizioni introdotte dall'art. 74 della L. 21 novembre 2000, n. 342.
Circ. Dir. centr. Fiscalità Locale 13 marzo 2001, n. 4/FL. “ 64

ICI – Terreno agricolo inserito come edificabile in base a strumento urbanistico comunale – Pendenza dell'approvazione regionale dello strumento urbanistico – Irrilevanza.
Comm. trib. prov. di Pisa, 7 marzo 2001, n. 19. “ 64

IRAP

“Il percorso per la determinazione della base imponibile”, di **V. ARCIDIACONO e L. CAGGEGI.** “ 65

VIOLAZIONI E SANZIONI

“Parere del Ministero delle finanze e del Comitato Consultivo per l'applicazione delle norme antielusive e rilevanza penale dell'elusione”, di **P. ADONNINO.** “ 65

Violazioni e sanzioni – Reati fiscali – Successioni delle leggi penali nel tempo – Intervenuta abrogazione del principio di ultrattività delle disposizioni penali delle leggi finanziarie – Omessa annotazione dei ricavi nelle scritture contabili obbligatorie ai fini delle imposte sui redditi – Mancato raggiungimento della soglia minima di punibilità – *Favor rei* – Applicabilità
Cass., sez. III pen., 27 luglio 2000, n. 1925. “ 67

Violazioni e sanzioni – Reati tributari – Intervenuta abrogazione del principio di ultrattività delle disposizioni penali delle leggi finanziarie – Omessa annotazione dei ricavi nelle scritture contabili obbligatorie ai fini delle imposte sui redditi – Non costituisce reato anche se anteriore alla riforma.
Cass., sez. III pen., 2 agosto 2000, n. 2349. “ 67

Violazioni e sanzioni – Obbligazione per sanzioni amministrative – Natura pubblicistica – Sentenza passata in giudicato – Prescrizione quinquennale – Applicabilità
Cass., sez. trib., 20 ottobre 2000, n. 12989. “ 67

Violazioni e sanzioni – Reati tributari – Omessa presentazione delle dichiarazioni – Art. 1, comma 1, della L. n. 516/1982 – Continuità normativa con il D.Lgs. 110 marzo 2000, n. 74 – Non sussiste.
Cass., sez. III pen., 6 novembre 2000, n. 3104. “ 67

Violazioni e sanzioni – Reati tributari – Omessa annotazione nelle scritture contabili – Art. 1, comma 2, lettere a) e b), della L. n. 516/1982 – Continuità normativa con il D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 – Non sussiste.
Cass., sez. III pen., 6 novembre 2000, n. 3128. “ 67

Violazioni e sanzioni – Utilizzazione di documenti falsi – Art. 4, comma 1, lett. a), della L. n. 516/1982 – Continuità normativa con il D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 – Non sussiste.
Cass., sez. III pen., 27 novembre 2000, n. 3399. “ 68

Violazioni e sanzioni – Reati tributari – Occultamento di documenti contabili – Art. 4, comma 1, lett. b), della L. n. 516/1982 – Continuità normativa con il D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 – Non sussiste.
Omessa tenuta delle scritture contabili – Art. 1, comma 6, della L. n. 516/1982 – Continuità normativa con il D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 – Non sussiste.
Omessa annotazione nel registro di stampati per la compilazione di documenti di accompagnamento di beni viaggianti – Art. 3, comma 2, della L. n. 516/1982 – Continuità normativa con il D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 – Non sussiste.
Cass., sez. III pen., 4 dicembre 2000, n. 3470. “ 68

Violazioni e sanzioni – Reati tributari – Omessa dichiarazione – Continuità normativa con l'art. 5 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 – Esclusione.
Cass., SS.UU. pen., 15 gennaio 2001, n. 35. “ 68

Violazioni e sanzioni – Obiettive condizioni di incertezza ex art. 8 del D.Lgs. 546/92 – Buona fede del contribuente – Rilevanza – Istruzioni non felici da parte dell’Amministrazione – Sanzioni – Inapplicabilità
Comm. trib. reg. della Basilicata, 7 dicembre 2000, n. 103. “ 69

VARIE

“Gli aspetti fiscali del *trust*”, di **M. APRILE.** “ 69

“Tentativo dell’impossibile (Osservazioni di un giurista <<non vivente>> su *trust* e trascrizione), di **F. GAZZONI.**

“La rilevanza impositiva delle attribuzioni liberali realizzate nel contesto dei *trusts*”, di **F. PISTOLESI.** “ 70

“*Leasing* – Novità fiscali”, di **S. SCREPANTI.** “ 71

“Trusts e imposizione indiretta – I possibili riflessi di alcuni recenti interventi normativi e orientamenti ministeriali”, di **S. SCREPANTI.** “ 71

“Le nuove istruzioni antiriciclaggio della Banca d’Italia”, di **V. SUPPA e S. SENATORE.** “ 72

RASSEGNA DI DOTTRINA INTERNAZIONALE

“QI: the nuts and bolts”, di **MARCOVICI, MICHAELS, O’DONNEL, BALABAN, CONNORS.** “ 72

“Putting the QI rules into practice”, di **MARCOVICI, MICHAELS, O’DONNEL, BALABAN, CONNORS.** “ 72

“The *One True Meaning* of a Tax Treaty”, di **J.F. AVERY JONES.** “ 76

Legislazione

Provvedimenti emanati e pubblicati in G.U. dal 1° maggio al 31 agosto 2001

Provvedimento dell’Agenzia delle Entrate 23 febbraio 2001, n. 36122/2001: “Organizzazione interna delle strutture di vertice dell’Agenzia delle Entrate (in Suppl. Ord. n. 173 alla G.U. n. 151 del 2 luglio 2001)

Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 4 aprile 2001, n. 242: “Regolamento concernente modifiche al decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 7 maggio 1999, n. 221, in materia di criteri unificati di valutazione economica dei soggetti che richiedono prestazioni sociali agevolate e di individuazione del nucleo familiare per casi particolari, a norma degli articoli 1, comma 3, e 2, comma 3, del decreto legislativo 31 marzo 1998, n. 109, come modificato dal decreto legislativo 3 maggio 2000, n. 130” (in G.U. n. 146 del 26 giugno 2001)

Decreto legislativo 12 aprile 2001, n. 168: “Disposizioni correttive del decreto legislativo 18 febbraio 2000, n. 47, in materia di riforma della disciplina fiscale della previdenza complementare” (in G.U. n. 108 dell’11 maggio 2001)

Decreto legislativo 12 aprile 2001, n. 210: “Attuazione della direttiva 98/26/CE sulla definitività degli ordini ammessi in un sistema di pagamento o di regolamento titoli” (in G.U. n. 130 del 7 giugno 2001)

Decreto del Presidente della Repubblica 12 aprile 2001, n. 222: “Regolamento recante modifiche alle disposizioni relative agli adempimenti contabili in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto per le imprese minori” (in G.U. n. 135 del 13 giugno 2001)

Decreto del Ministero delle Finanze 26 aprile 2001, n. 209: Regolamento concernente la determinazione degli organi, delle procedure e delle modalità di esercizio dell’interpello e dell’obbligo di risposta da parte dell’Amministrazione finanziaria, di cui all’articolo 11, comma 5, della legge n. 212 del 2000” (in G.U. n. 128 del 5 giugno 2001)

Il decreto è stato commentato nella ns. Circolare Informativa n. 11/2001.

Decreto legislativo 27 aprile 2001, n. 193: “Disposizioni integrative e correttive dei decreti legislativi 26 febbraio 1999, n. 46, e 13 aprile 1999, n. 112, in materia di riordino della disciplina relativa alla riscossione” (in G.U. n. 120 del 25 maggio 2001)

Decreto legislativo 27 aprile 2001, n. 203: “Attuazione della direttiva 1999/60/CE, che modifica la direttiva 78/660/CE per quanto concerne gli importi espressi in ecu” (in G.U. n. 125 del 31 maggio 2001)

Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 30 aprile 2001: “Differimento per l’anno 2001 dei termini di presentazione delle dichiarazioni e di effettuazione dei versamenti nonché di presentazione delle domande relative al regime fiscale delle attività marginali” (in G.U. n. 107 del 10 maggio 2001)

Decreto-legge 3 maggio 2001, n. 158: “Disposizioni urgenti in materia pensionistica e di ammortizzatori sociali” (in G.U. n. 102 del 4 maggio 2001)

Decreto legislativo 4 maggio 2001, n. 207: “Riordino del sistema delle istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza, a norma dell’articolo 10 della legge 8 novembre 2000, n. 328” (in G.U. n. 126 del 1° giugno 2001)

Decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231: “Disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica, a norma dell’articolo 11 della legge 29 settembre 2000, n. 300” (in G.U. n. 140 del 19 giugno 2001)

Decreto del Ministero delle Finanze 8 giugno 2001, n. 281: “Regolamento concernente l’applicazione, ai sensi dell’articolo 22 della legge 21 novembre 2000, n. 342, dell’imposta sostitutiva sul fondo di copertura di rischi su crediti di cui all’articolo 71, comma 3, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917” (in G.U. n. 161 del 13 luglio 2001)

Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 18 giugno 2001: “Differimento dei termini per la presentazione del modello 770 – Dichiarazione dei sostituti di imposta per l’anno 2001” (in G.U. n. 143 del 22 giugno 2001)

Avviso del Ministero delle Finanze: “Avviso di adozione da parte dei Comuni di regolamenti disciplinanti tributi propri” (in Suppl. Ord. n. 168 alla G.U. n. 147 del 25 giugno 2001)

Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 24 luglio 2001: “Proroga degli adempimenti tributari da effettuare nel mese di agosto 2001” (in G.U. n. 177 del 1° agosto 2001)

Decreto-legge 30 giugno 2001, n. 246: “Disposizioni in materia di accise sui prodotti petroliferi ed altre misure urgenti” (in G.U. n. 150 del 30 giugno 2001)

Decreto del Ministro dell’economia e delle Finanze 30 luglio 2001, n. 346: “Regolamento concernente modificazioni del decreto ministeriale 31 maggio 1999, n. 164, recante norme per l’assistenza fiscale resa dai centri di assistenza fiscale per le imprese e per i dipendenti, dai sostituti d’imposta e dai professionisti”(in G.U. n. 215 del 15 settembre 2001)

Circolare dell’Agenzia delle Entrate 2 agosto 2001, n. 74/E: “Nuove modalità di attribuzione del codice fiscale, di presentazione delle dichiarazioni e di pagamento delle imposte per i contribuenti non residenti in Italia” (in G.U. n. 184 del 9 agosto 2001)

Decreti e delibere di altre autorità

Deliberazione della Commissione Nazionale per la Società e la Borsa 18 aprile 2001, n. 13082: “Modificazioni ed integrazioni al regolamento n. 11522 del 1° luglio 1998, concernente la disciplina degli intermediari” (in Suppl. Ord. n. 150 alla G.U. n. 137 del 15 giugno 2001)

Deliberazione della Commissione Nazionale per la Società e la Borsa 18 aprile 2001, n. 13085: “Modificazioni ed integrazioni al regolamento recante norme di attuazione del decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58, e del decreto legislativo 24 giugno 1998, n. 213, in materia di mercati, adottato con delibera n. 11768 del 23 dicembre 1998” (in Suppl. Ord. n. 150 alla G.U. n. 137 del 15 giugno 2001)

Deliberazione della Commissione Nazionale per la Società e la Borsa 18 aprile 2001, n. 13086: “Modificazioni ed integrazioni al regolamento n. 11971 del 14 maggio 1999, concernente la disciplina degli emittenti” (in Suppl. Ord. n. 150 alla G.U. n. 137 del 15 giugno 2001)

Comunicazione della Commissione Nazionale per la Società e la Borsa 20 aprile 2001, n. DME/1029755: “Modalità di diffusione di studi e statistiche concernenti emittenti strumenti finanziari” (in Suppl. Ord. n. 150 alla G.U. n. 137 del 15 giugno 2001)

Comunicazione della Commissione Nazionale per la Società e la Borsa 26 aprile 2001, n. DIN/1031371: “Criteri operativi per la redazione di annunci pubblicitari concernenti OICR italiani ed

esteri e fondi pensione aperti offerti in Italia” (in Suppl. Ord. n. 150 alla G.U. n. 137 del 15 giugno 2001)

Deliberazione della Commissione Nazionale per la Società e la Borsa 3 maggio 2001, n. 13106: “Integrazioni alla delibera n. 13086 del 18 aprile 2001 recante modifiche al regolamento n. 11971 del 14 maggio 1999 concernente la disciplina degli emittenti” (in Suppl. Ord. n. 150 alla G.U. n. 137 del 15 giugno 2001)

Deliberazione della Commissione Nazionale per la Società e la Borsa 22 maggio 2001, n. 13130: “Ulteriore integrazione alla delibera n. 13086 del 18 aprile 2001 recante modifiche al regolamento n. 11971 del 14 maggio 1999 concernente la disciplina degli emittenti” (in Suppl. Ord. n. 150 alla G.U. n. 137 del 15 giugno 2001)

Deliberazione della Commissione di vigilanza sui fondi pensione 22 maggio 2001: “Regolamento sulle procedure per l’autorizzazione all’esercizio dell’attività dei fondi pensione” (in G.U. n. 134 del 12 giugno 2001)

Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate 25 maggio 2001: “Integrazione alle istruzioni del modello 730 base, concernente la dichiarazione semplificata agli effetti dell’imposta sul reddito delle persone fisiche, da presentare nell’anno 2001 da parte dei soggetti che si avvalgono dell’assistenza fiscale. Ottemperanza all’ordinanza del Consiglio di Stato, sez. IV, n. 2741/2001 dell’8 maggio 2001 (R.G. n. 3948/2001)”

Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate 7 giugno 2001: “Integrazione alle istruzioni dei modelli di dichiarazione <<Unico 2001- Persone fisiche>>, <<Unico 2001- Società di persone ed equiparate>>, <<Unico 2001-Società di capitali, enti commerciali ed equiparati>>.”

Decreto del Direttore Regionale della Lombardia del 13 luglio 2001: “Accertamento del periodo di mancato funzionamento dell’ufficio locale di Milano 1” (in G.U. n. 183 dell’8 luglio 2001)

Decreto del Direttore Regionale della Lombardia del 13 luglio 2001: “Accertamento del periodo di mancato funzionamento dell’ufficio locale di Milano” (in G.U. n. 183 dell’8 luglio 2001)

STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE

Dottrina

‘L’attuazione dello Statuto del contribuente tra compressioni della tutela processuale e contraddizioni dell’ordinamento’, di G. CAPUTI, ne Il fisco 2001, pag . 7725.

Nel commento al decreto legislativo n. 32/2001, l’autore affronta un problema di natura metodologica relativo al principio affermato dall’articolo 7 della legge n.212/2000, relativo alla esigenza secondo la quale il contribuente deve esser reso edotto di ogni atto del procedimento di accertamento, ed in particolare, di ogni atto presupposto del provvedimento finale nel quale si concretizza la pretesa impositiva dell’Amministrazione finanziaria, pena la nullità dello stesso, e rileva la necessità di coordinamento di tale innovazione con altre normative solo di poche settimane antecedenti.

Si riferisce in particolare all’articolo 74 della legge n. 342/2000, riservato alla disciplina degli effetti della preventiva conoscenza o meno, da parte del contribuente, degli atti attributivi o modificativi delle rendite catastali, per cui si pone l’interrogativo se possa intendersi implicitamente modificata o superata dalla nuova disciplina dettata dal D.Lgs. 32/2001: anche se si può dedurre che le due diverse discipline possano essere distintamente riferite rispettivamente al contribuente o all’intestatario della partita catastale, sarebbe più opportuno che, ai sensi della stessa legge 212/2000, venga esplicitato se sia avvenuta o meno l’abrogazione o la modificazione della disciplina anteriore, rendendo immediatamente leggibile quella nuova. (T.S.)

“Gli effetti penali dell’interpello ordinario dopo il regolamento e la circolare” di I. CARACCIOLI, ne Il fisco 2001, pag. 8958.

L’A., riprendendo interventi precedenti alla emanazione della circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 50/2001 del 31 maggio 2001, rammenta anzitutto che in materia di *ruling* da tempo si dibatte un tema divenuto un classico: quello delle possibili conseguenze penali del ricorso all’interpello ordinario, introdotto dall’articolo 11 della legge 212/2000, in quanto:

- per l’interpello speciale, di cui all’articolo 21 della legge 413/1991, l’articolo 16 del D.Lgs. n. 74/2000 prevede una vera e propria causa di non punibilità a favore del contribuente che abbia ottenuto parere favorevole dal Ministero o dal Comitato antielusivo e ad esso si sia uniformato, ovvero abbia compiuto le operazioni esposte nell’istanza sulla quale si è formato silenzio-assenso;
- per l’interpello ordinario, di cui all’articolo 11 della legge 212/2000, è prevista la non irrogabilità di sanzioni nei confronti di contribuente che abbia ricevuto risposta dall’Amministrazione finanziaria nei 120 giorni dalla presentazione dell’istanza; e al riguardo nulla dice la legge se trattasi di sanzioni anche penali, mentre la citata circolare n. 50/2001 conferma la rilevanza penale per l’interpello speciale, ma nulla dice per l’interpello ordinario, ingenerando la convinzione che tale interpello non abbia anche effetti penali.

Per dare soluzione alla questione, affrontata anche da altri autorevoli esperti della materia (che richiama nel testo), Caraccioli avverte anzitutto di non dimenticare due profili di carattere generale, per i quali:

- le circolari non hanno valore normativo e non possiedono alcun effetto in ambito penale, se non quello di far venir meno l’elemento psicologico del reato contestato allorché determinino incertezze ed errori interpretativi rilevanti ex art. 15 del D.Lgs.74/2000;
- la mancanza dell’elemento psicologico va, in definitiva, valutata dal giudice penale e, quindi, è da attendersi che gli uffici presentino comunque la denuncia all’Autorità giudiziaria, non ritenendosi competenti ad entrare nel merito del dolo.

Conclude poi ribadendo quanto già sostenuto in altri scritti:

- per quanto attiene all'interpello ordinario, essendo prevista dall'articolo 11 della legge 212/2000, al comma 3, l'inapplicabilità di sanzioni nel caso di mancata risposta, trattasi di silenzio-assenso che impedisce, già sul piano oggettivo, qualsivoglia conseguenza penale;

- per la diversa ipotesi di risposta favorevole al contribuente, che venga contestata dal giudice penale, non essendo prevista una discriminante (come nell'articolo 16 del D.Lgs. 74/2000) il problema andrà risolto, ma sempre e solo dal giudice, in termini di buona fede, per mancanza di dolo, di evasione, o per sussistenza dei requisiti di cui al citato articolo 15 del D.Lgs.74/2000;

- per l'ipotesi che la risposta sia contraria alla richiesta del contribuente, e questi agisca ugualmente a proprio rischio e pericolo, non siamo in presenza necessariamente dell'automatica commissione di reato, dovendo sempre il giudice penale valutare sempre se nel caso di specie sussistano, oppure no, tutti gli elementi oggettivi e soggettivi dello stesso (della dichiarazione fraudolenta o della dichiarazione infedele).

Conclusivamente afferma che non sarà mai un decreto o una circolare che potrà dire se un dato comportamento costituisce o meno illecito penale, lasciando impregiudicate le discussioni sulla esistenza o non del dolo di evasione. (T.S.)

“Lo Statuto del contribuente un anno dopo”, di G. FALCONE, ne Il fisco 2001, pag. 9790.

L'autore, in un convegno di studi organizzato dalla Sezione ANTI della Toscana, premette che il Presidente Vincenzo Carbone aveva affermato autorevolmente che “lo Statuto orienterà la giurisprudenza del futuro” e osserva che questa previsione si avvererà se la maggior parte degli interpreti acquisirà la consapevolezza che questa legge non è una legge qualsiasi (che contiene soltanto delle regole favorevoli per i cittadini su un piano programmatico e ottativo), ma è una legge rafforzata, di possibile e immediata applicazione, che pone dei limiti di ragionevolezza e dei vincoli ben precisi allo stesso legislatore, anche se non ha la veste di una legge costituzionale.

In questa ottica e nella convinzione che sta cominciando una nuova era, esamina qualche aspetto significativo di ciò che in questo anno hanno fatto il legislatore, l'Amministrazione e la giurisprudenza ordinaria e costituzionale.

Per l'operato del legislatore indica anzitutto il D.Lgs. n. 32/2001, contenente Disposizioni correttive di leggi tributarie vigenti, osservando che esso non dovrebbe creare norme *ex novo* nell'esplicitare i principi contenuti nella delega, in quanto le norme dello Statuto non solo devono prevalere, essendo emanazione di un potere legislativo esercitato in maniera solenne con una dichiarata tendenziale stabilità dei principi ivi contenuti, ma non possono neanche essere compresse o mortificate in sede attuativa dal legislatore delegato, che ha avuto un compito soltanto tecnico, di cui si poteva fare anche a meno, lasciando all'interprete il potere di individuare le ipotesi nelle quali occorreva dare la prevalenza allo Statuto. In secondo luogo cita la legge n. 354 /2000, che nel convertire il decreto n. 268/2000, recante misure urgenti in materia di imposte sui redditi delle persone fisiche e di accise, dichiara che le norme dello Statuto non si applicano a quelle del decreto in conversione in quanto incompatibili, contravvenendo apertamente all'articolo 1 dello Statuto che ha previsto un rafforzamento delle disposizioni della legge 21/2000, che possono essere derogate o modificate soltanto espressamente e mai da leggi speciali, minando la credibilità stessa del legislatore, il quale prima si è impegnato a tenere comportamenti di un certo tipo, allargando la sfera dei diritti e delle facoltà e delle certezze dei contribuenti, e poi si è tirato indietro.

Riferendosi al Regolamento del diritto di interpello, emanato con il decreto ministeriale n. 209/2001, rileva altresì che esso disciplina anche l'efficacia della risposta da parte dell'Amministrazione finanziaria, pur essendo materia non prevista dalla delega ed oggetto della riserva di legge.

Richiamandosi alla prima giurisprudenza espressa da una commissione tributaria, dalla Cassazione e dalla Corte Costituzionale, richiama l'attenzione su pronunce in tema di diritto di difesa, di diritto al contraddittorio, e di efficacia retroattiva di norme tributarie, osservando, in particolare, che il legislatore non può emanare norme tributarie retroattive, ma può solo spiegare il senso di una norma precedente attraverso una norma di interpretazione autentica solo in casi eccezionali e con norma ordinaria. (T.S.)

“Diritti della persona sottoposta a verifica fiscale e circolari applicative della Guardia di finanza”, di G. FORTUNA, ne Il fisco 2001, pag. 7254.

Il tema è sviluppato con riferimento agli effetti dello Statuto sulla natura e sullo svolgimento della verifica fiscale, a partire dalla considerazione di base, per la quale lo Statuto del contribuente si propone come una norma di civiltà che introduce principi e regole da tempo consolidati in altri Paesi europei, rompendo con la vecchia cultura della concezione inquisitoria delle leggi d'imposta e aprendo alla concezione collaborativa e paritaria fra privato e ente impositore. L'A. osserva che le predette concezioni, in questa prima fase evolutiva, convivono ancora nelle circolari con le quali i vertici dell'Amministrazione finanziaria hanno definite le prassi operative che le unità di controllo devono seguire per dare attuazione alla legge 212/2000.

In primo luogo rileva che l'intervento a sorpresa, che ancora oggi rappresenta la prassi normale per la maggior parte delle verifiche, possa essere limitato ai casi in cui si tratti di acquisire elementi di prova che possono essere alterati o dispersi, mentre per altre tipologie di controllo (come quelle relative agli studi di settore o ai controlli intracomunitari) potrebbe essere dato un congruo avviso al contribuente, e potrebbe essere più esteso l'utilizzo degli strumenti della richiesta di informazioni e della esibizione dei documenti di interesse.

Dopo aver esaminato anche il diritto di conoscere le ragioni della verifica (dichiarandosi favorevole alla comunicazione al soggetto controllato dei criteri del suo inserimento nel programma annuale delle verifiche, con qualche limitazione, ad esempio, sugli altri soggetti controllati o da controllare), e il diritto di far svolgere la verifica altrove (nell'ufficio dei verificatori o presso il professionista, che assiste il controllato), osserva criticamente che il limite di trenta giorni appare limitato e soprattutto impedisce un controllo tributario credibile nei confronti delle grandi imprese, per cui propone che l'Amministrazione finanziaria fissi limiti di tempo adeguati alle diverse tipologie di verifiche e alla natura e dimensioni del soggetto controllato, con possibile loro valutazione, nei casi concreti, da parte del Garante del contribuente.

In altro intervento (**“Statuto del contribuente, enti locali e prevenzione dell'illecito tributario”**, ne Il fisco 2001, pag.9783) l'autore richiama l'obbligo, previsto dalla legge per l'Amministrazione finanziaria e la Guardia di finanza, di prevenire l'illecito tributario, obbligo confermato dallo Statuto del contribuente e più recentemente per la Guardia di finanza dall'articolo 2 del D.Lgs. n. 68/2001, per l'osservanza del quale in un Progetto di efficienza è stata proposta la costituzione di un gruppo di lavoro per la misurazione dei risultati delle azioni di prevenzione degli illeciti tributari, di cui cita alcuni esempi pratici.

Al riguardo, però, osserva che l'Amministrazione è restia ad attuare dette azioni, perché la prevenzione non alimenta le statistiche di rendimento, e auspica che esse vengano svolte nell'ambito di un contesto strategico integrato, basato su azioni di prevenzione volte a favorire l'adempimento spontaneo dei contribuenti e su azioni di repressione finalizzate a perseguire le violazioni amministrative e penali. In tale ambito propone il coinvolgimento delle amministrazioni locali, che non possono rimanere estranee all'iter di formazione degli obiettivi dell'Amministrazione finanziaria. (T.S.)

“Statuto dei diritti del contribuente, prime disposizioni attuative”, di S. SCREPANTI, ne Il fisco 2000, pag. 14342.

L'autore commenta le disposizioni contenute nel decreto legislativo n. 32/2000, illustrando le modifiche in tema di liquidazione e controllo formale delle dichiarazioni, le disposizioni in tema di motivazione dell'atto di accertamento, le novità in materia di riscossione, le modifiche alla disciplina delle sanzioni amministrative e le nuove disposizioni in materia di contenzioso e, con riferimento ai singoli argomenti, gli effetti concreti scaturenti teoricamente dalle innovazioni e richiama, infine, l'attenzione su taluni provvedimenti ancora da attuare, quali: l'ulteriore adeguamento del sistema tributario ai principi dello Statuto, l'emanazione del codice di comportamento per il personale addetto alle verifiche tributarie (che formalizzi, peraltro, aspetti di natura deontologica già oggetto di disciplina con precedenti atti amministrativi), l'istituzione del Garante del contribuente presso ogni Direzione regionale delle Entrate, nonché l'adeguamento

delle norme tributarie degli enti locali allo Statuto e l'uniformazione dei rispettivi statuti ed atti ai principi dello Statuto dei diritti del contribuente. (T.S.)

“Lo Statuto del contribuente e il nuovo sistema della fiscalità”, di G. TINO, ne Il fisco 2001, pag. 8475.

Il Capo del Dipartimento delle politiche fiscali, in un convegno tenutosi a Genova il 5 giugno 2001, illustra il nuovo sistema della fiscalità precisando il ruolo che deve assumere il Dipartimento delle Politiche fiscali; a suo avviso, il Dipartimento ha l'onere di assicurare, attraverso i suoi poteri di vigilanza e di direttiva, la coerenza complessiva del sistema della fiscalità un sistema con una complessità di attori – le Agenzie, gli Enti locali, i concessionari dei servizi informatici e della riscossione – in cui gli obiettivi devono essere chiaramente determinati e reciprocamente condivisi. In questa ottica di interazione e di collaborazione il Dipartimento può giocare il suo ruolo in sede di applicazione dello Statuto, ruolo di informazione, di promozione tra i cittadini della conoscenza dello Statuto e, soprattutto, delle opportunità concrete che esso può offrire loro.

Premettendo che bisogna anzitutto sgombrare dalla mente le due tentazioni di segno opposto, che emergono dai numerosi interventi sulla stampa specializzata in tema di Statuto del contribuente: la prima vede nella Carta del contribuente e negli organismi e negli istituti da essa predisposti (in primo luogo l'interpello e i Garanti) una specie di Robin Hood del Fisco che travolge vecchie stratificazioni burocratiche, ristabilisce la legalità violata e fa finalmente giustizia di una prassi amministrativa basata sulla sistematica repressione dei diritti dei cittadini, con la conseguenza che finalmente sono eliminati gli oppressori a tutto vantaggio degli oppressi; la seconda che, per converso, vede nello Statuto una specie di “palliativo”, che ha previsto vincoli per la produzione delle leggi, ma con ampia possibilità di evaderli, dato il rango non costituzionale dello stesso Statuto, e la scarsa efficacia degli strumenti previsti a difesa del contribuente, attuando solo una operazione di facciata. Contro le due tentazioni espresse, l'autorevole Direttore del Dipartimento rivendica la partecipazione attiva, nella predisposizione dello Statuto, della nuova Amministrazione finanziaria, che non è il regno della illegalità ma un organismo che opera in ossequio rigoroso delle leggi del nostro Paese, e che è maturata in questi ultimi anni con una autentica rivoluzione con il Fisco telematico, la dichiarazione unica, le compensazioni e le rateazioni ed è pronta a recepire le novità introdotte con lo Statuto. (T.S.)

Capolupo S. (*Interpello, approntato il Regolamento*, ne Il fisco 2001, pag. 7685), **Servidio S.** (*La nuova regolamentazione del diritto di interpello*, ne Il fisco 2001, pag. 10038), **Cucuzza O.** (*Alcuni riflessioni operative sullo Statuto dei diritti del contribuente*, ne Il fisco 2001, pag. 11015), **Malagù L.** (*Lo Statuto del contribuente ed il suo garante*, in Boll. trib. 2000, pag. 1203), **Aiello G.** (*Lo Statuto dei diritti del Contribuente*, in Boll. trib. 2001, pag. 1128) e **Zanetti E. e Orlandini S.** (*Il nuovo interpello generalizzato*, ne Il fisco 2001, pag. 10045) presentano interessanti commenti della speciale materia che ci occupa, con riflessioni di rilevante interesse sui temi trattati.

Altrettanto interesse rivestono taluni approfondimenti affrontati da altri autorevoli esperti, fra i quali citiamo: **Deotto D. e Magrini F.** (*La nuova motivazione dopo le disposizioni attuative dello Statuto*, in Corr. trib. 2001, pag. 1033), **Alemanno G.** (*La formazione dei ruoli e la cartella di pagamento dopo lo Statuto del contribuente*, in Corr. trib. 2001, pag. 1241), **Messina A.** (*Conformazione allo Statuto dell'articolo 36-bis del D.P.R. n. 600/1973, quali novità?*, ne Il fisco 2001, pag. 9503), **Sciarrà T.** (*Una società di leasing tra omessa ritenuta ed esercizio del diritto di interpello*, in Boll. trib. 2001, pag. 735), **Morgante A.** (*Il diritto di interpello, confronto fra la disciplina italiana e le esperienze statunitense, inglese e francese*, ne Il fisco 2001, pag. 9279), **Tagliafierro F. e L.** (*Lo Statuto dei diritti del contribuente nei Paesi del Nord Europa*, ne Il fisco 2001, pag. 8763) e **Bernoni G.** (*Sentenze della Cassazione e Statuto del contribuente*, ne Il fisco 2001, pag. 9508).

Sul tema, leggansi anche le ns. Circolari Informative, nn. 23/2000; 5/2001 e 11/2001.

Prassi Amministrativa

1.- Le istruzioni delle Agenzie tributarie contenute nelle circolari n. 50/E, n. 25/D e n. 7/T.

a) Circolare n. 50/E del 31 maggio 2001 dell'Agenzia delle Entrate.

La circolare ribadisce che costituisce inderogabile obiettivo dell'Agenzia rispondere tempestivamente a tutte le istanze di interpello, per cui le Direzioni regionali adotteranno tutte le misure necessarie per rispondere entro 120 giorni, senza eccezioni, a tutte le istanze di interpello e garantire il puntuale adempimento delle istruzioni impartite con la circolare.

Le istruzioni sono articolate in sei punti, che trattano:

- nella *Premessa*, al p. 1, una precisazione sulla entrata in vigore della nuova disciplina, che scatterà dal quindicesimo giorno successivo alla pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale del Regolamento approvato con decreto ministeriale del 26 aprile 2001 e una differenziazione dell'interpello regolamentato, qualificato come *interpello generalizzato (o interpello ordinario)*, da altre forme di interpello, che pure coesistono, previsti sia dall'articolo 21 della legge 413/1991, come *interpello speciale* per determinate materie e in funzione antielusiva, con pronunce aventi rilevanza anche in campo penale ai sensi dell'articolo 16 del D.Lgs. 74/2000, sia dall'articolo 37-bis, comma 8, del DPR. 600/1973 come *istanza per la disapplicazione di norme antielusive* diretta alla Direzione regionale delle entrate, sia dalla circolare n. 99/E del 18 maggio 2000 quale *consulenza giuridica al contribuente non inquadrabile nella disciplina dell'interpello*, di cui all'articolo 11 della legge 212 /2000;
- *l'oggetto e i presupposti del diritto di interpello*, nel p.2;
- *l'istanza dell'interpello*, nel p. 3, indicando: i soggetti abilitati alla presentazione delle istanze al p. 3.1; le modalità della presentazione dell'istanza, al p. 3.2; i requisiti delle istanze al p. 3.3; e la documentazione da allegare all'istanza al p. 3.4;
- *la risposta da parte dell'Agenzia*, al p. 4, precisando: le modalità di calcolo dei 120 giorni al p. 4.1; le modalità di comunicazione della risposta al p. 4.2, con un particolare riferimento alla evenienza di una risposta collettiva al p. 4.2.1;
- *gli effetti dell'interpello*, al p. 5, specificandoli con riferimento alle diverse forme di risposta: la risposta tempestiva al p. 5.1; la risposta omessa al p. 5.2; la risposta rettificativa al p. 5.3; degli effetti della risposta rettificativa sui comportamenti successivi al p. 5.4;
- *le misure per assicurare l'uniformità degli indirizzi interpretativi e dell'organizzazione interna dell'Agenzia delle Entrate* al p. 6.

Del contenuto delle istruzioni citiamo le parti di maggior interesse, escludendo quelle descrittive della legge 212/2000 e del Regolamento, già esposte in precedenza, richiamando l'attenzione sugli effetti dell'interpello, sulle misure per assicurare l'uniformità degli indirizzi interpretativi e sulla organizzazione interna dell'Agenzia delle entrate per rispondere adeguatamente alle attese dei contribuenti.

Effetti dell'interpello.

Considerato l'interesse che riveste per il contribuente la dettagliata descrizione di tali effetti (che si riverberano sull'accertamento dei tributi e su taluni aspetti sanzionatori) appare opportuno riportare dalla circolare sia la premessa, sia le diverse tipologie degli effetti corrispondenti alle diverse risposte indicate al p. 4.

La premessa assume rilevanza perché richiama gli effetti essenziali delle risposte, per cui:

- la risposta tempestiva fornita dalla competente Direzione non impegna il contribuente, il quale è libero di determinarsi in senso non conforme; al contrario essa vincola, in ogni caso, l'operato degli uffici;
- qualora la risposta dell'ufficio non sia comunicata o notificata entro il previsto termine di 120 giorni, si intende che l'Amministrazione concordi con l'interpretazione o il comportamento prospettato dal richiedente;
- la risposta fornita dall'Agenzia ha efficacia esclusivamente nei confronti del contribuente istante , limitatamente al caso concreto e personale prospettato nell'istanza di interpello .

Successivamente la circolare, relativamente alle diverse risposte possibili, indica i soli effetti conseguenti da esse, come segue:

Nel caso di *risposta tempestiva (punto 5.1 della circolare)* la risposta fornita dall’Agenzia e pervenuta al contribuente istante entro il termine di 120 giorni vincola l’attività degli Uffici, i quali non potranno emettere atti di accertamento a contenuto impositivo o sanzionatorio in contrasto con la soluzione interpretativa fornita.

Nel caso di *risposta omessa (punto 5.2 della circolare)* ovvero qualora il contribuente non ottenga risposta entro il termine di 120 giorni, si intende che l’Agenzia concorda con la soluzione prospettata dal contribuente. Conseguentemente eventuali atti di accertamento emessi in difformità dalla soluzione prospettata dal contribuente (e implicitamente condivisa dall’Agenzia per effetto del silenzio–assenso) sono nulli (articolo 5, comma 2).

Se, invece, la *risposta è rettificativa (punto 5.3 della circolare)*, decorsi 120 giorni dalla proposizione dell’interpello, l’Agenzia può comunicare al contribuente una nuova risposta, allo scopo di rettificare quella precedentemente resa in forma esplicita o implicita.

In tal caso occorre distinguere a seconda che, alla data in cui la nuova risposta è comunicata, l’interpellante abbia o meno applicato la norma della cui interpretazione si tratta.

Ove il contribuente abbia già posto in essere il comportamento prospettato nell’istanza o intrapreso iniziative finalizzate in modo non equivoco all’attuazione dello stesso, uniformandosi alla soluzione interpretativa comunicata o implicitamente condivisa dall’Agenzia, nulla può essergli contestato: eventuali atti amministrativi, emanati in difformità della prima risposta ovvero della interpretazione sulla quale si è formato il silenzio–assenso, sono nulli.

Diversamente, qualora il contribuente, per qualsiasi motivo, non abbia ancora posto in essere il comportamento o intrapreso iniziative conformi alla soluzione interpretativa affermata con la prima risposta, la sopravvenuta conoscenza di una diversa interpretazione non è irrilevante nei rapporti con l’Amministrazione finanziaria, la quale è legittimata a recuperare, in applicazione del principio interpretativo affermato nella risposta rettificativa e disatteso dal contribuente, le imposte eventualmente dovute e i relativi interessi, senza la irrogazione di sanzioni (articolo 5, comma 3). Il divieto di applicare sanzioni, precisa la circolare, è una riprova dell’importanza che il legislatore ha inteso attribuire alla tempestività della risposta, perché esso tutela l’affidamento del contribuente prescindendo dalla circostanza che, dopo il decorso dei 120 giorni, egli abbia posto in essere il comportamento prospettato nell’istanza o assunto iniziative conformi.

Ancora in tema di risposte rettificative, rammenta la circolare, l’articolo 5, comma 4, del regolamento, prende in esame la particolare ipotesi in cui la nuova soluzione interpretativa comunicata dall’Agenzia sia riferita a una istanza nella quale l’interpellante, disattendendo la prescrizione di cui al precedente articolo 3, comma 3, abbia ommesso di specificare, in modo chiaro e univoco, il comportamento e la soluzione interpretativa che intende adottare. Proprio perché tale omissione impedisce di individuare ed esaminare in trasparenza i termini della questione controversa, la possibilità di recuperare il tributo e gli interessi, sia pure senza irrogazione di sanzioni, è consentita anche se il contribuente abbia già posto in essere il comportamento dato comunque attuazione alla norma oggetto di interpello.

Ancora nel caso di *risposta rettificativa* la circolare ne indica gli *effetti sui comportamenti successivi (punto 5.4 della circolare)* premettendo che il contribuente in possesso di una risposta (anche implicita) dell’Agenzia, in cui si affermi una determinata soluzione interpretativa, potrà farne applicazione a tempo indeterminato, con riguardo cioè a fattispecie ripetitive anche future purché analoghe e riconducibili a quella prospettata nell’istanza. Si configura in tal modo, aggiunge, un effetto ultrattivo dell’interpello, la cui efficacia va oltre il caso specifico per il quale è stato proposto, ponendo il contribuente al riparo da ogni iniziativa anche futura degli uffici assunta in difformità dalla risposta data.

Poiché sarebbe tuttavia ingiustificato salvaguardare tale effetto ultrattivo anche in presenza di una risposta errata, impedendo all’Agenzia di porre termine agli effetti moltiplicatori di una applicazione illegittima delle norme tributarie, l’articolo 5, comma 1, del regolamento consente all’Amministrazione finanziaria di ritornare sulle proprie posizioni, anche dopo il decorso dei 120 giorni, comunicando all’interpellante una soluzione interpretativa diversa da quella in precedenza prospettata o accreditata per effetto del silenzio – assenso, i cui effetti però si riverberano

esclusivamente sui comportamenti successivi e non anche su quello indicato nell'istanza di interpello (per il quale rilevano le considerazioni svolte al precedente punto 5.3).

Uniformità degli indirizzi interpretativi e organizzazione interna all'Agenzia delle entrate

Nell'ultimo punto la circolare rende nota l'attivazione di una apposita procedura informatica, che sia idonea a evitare i rischi di orientamenti difformi fra le diverse competenti Direzioni regionali e un dispendio di risorse dovuto alla possibile reiterazione di interventi sulle stesse materie nelle diverse sedi; procedura informatica che sarà utilizzata per la gestione delle istanze di interpello dalle diverse Direzioni regionali, ma anche dalla Direzione centrale normativa e contenzioso per il coordinamento degli interventi delle stesse Direzioni regionali in materia di interpello, anche al fine di esaminare la possibilità di fornire risposte collettive e di inserire sue pronunce e quelle più significative delle Direzioni regionali nella banca dati "Documentazione tributaria" a disposizione anche dei contribuenti.

b) Circolare n.25/D del 19 giugno 2001 dell'Agenzia delle Dogane

Anche questa circolare, in linea con l'impostazione sistematica del Regolamento, indica i presupposti del diritto di interpello, i soggetti legittimati alla presentazione dell'istanza, le modalità di presentazione e i requisiti dell'istanza, la risposta dell'ufficio e gli effetti della proposizione dell'interpello, della risposta tacita o esplicita e della eventuale rettifica della risposta; ma premette importanti precisazioni sui settori di competenza dell'Agenzia delle Dogane su cui occorre porre attenzione.

Il Codice doganale comunitario (di cui al Regolamento CEE n.2913/92) e il relativo regolamento di attuazione (emanato con Regolamento CEE n. 2454/93), rileva la circolare, già disciplinano, per quanto concerne le risorse proprie e tutti gli istituti previsti da tali fonti, la possibilità di richiedere all'Autorità doganale decisioni, informazioni, informazioni tariffarie vincolanti e informazioni vincolanti in materia di origine, indicando tempi, procedure ed effetti giuridici diversi da quelli indicati nella legge 212/2000 e nel relativo Regolamento n. 209/2001 in ordine al diritto di interpello, non prevedendo, in particolare, il silenzio assenso, ma specifiche condizioni per l'annullamento, la revoca e la modifica delle decisioni e delle informazioni già assunte, oltre a specifiche cause di cessazione della validità di tali atti.

Aggiunge, però, che il diritto di interpello, previsto dalla legge 212/2000 e dal relativo Regolamento, trova applicazione relativamente alle disposizioni tributarie applicate dall'Agenzia delle Dogane che non concernono le risorse proprie comunitarie. E considera che tale diritto di interpello può trovare anche applicazione in ordine agli istituti disciplinati dalla normativa comunitaria laddove esso sia esercitato per conoscere l'indirizzo interpretativo dell'Agenzia delle Dogane in relazione a norme comunitarie che disciplinano i comportamenti e le modalità pratiche di applicazione degli istituti doganali da parte degli utenti, non aventi immediati riflessi in ordine alle risorse proprie e per i quali la normativa comunitaria faccia riferimento soprattutto a quelle nazionali.

Esclude, comunque, che l'interpello possa essere proposto con riferimento ad accertamenti tecnici che, per loro natura, non presentino caratteristiche di incertezza, né possano essere oggetto di interpretazione, mentre l'interpello può essere proposto in ordine alle modalità di applicazione delle risultanze degli accertamenti tecnici.

Esclude, altresì, che siano legittimati a presentare istanza di interpello le associazioni di categoria, gli ordini professionali e i soggetti portatori di interessi diffusi, salvo quando le istanze siano riferibili alla posizione fiscale-doganale propria dell'associazione, dell'ordine o dell'ente.

Conferma che l'istanza va presentata alla Direzione regionale doganale competente, indicando altre disposizioni di carattere generale e adattandole alla particolare organizzazione delle Dogane e alle relative operazioni doganali.

c) Circolare n. 7/T del 7 agosto 2001 dell'Agenzia del Territorio

Particolare interesse rivestono le precisazioni che l'Agenzia del Territorio ha inteso indicare nella circolare, anch'essa articolata in paragrafi dedicati all'oggetto, ai presupposti, all'ambito di applicazione, alle modalità di presentazione dell'istanza di interpello e al suo contenuto, agli

adempimenti delle competenti Direzioni compartimentali e agli effetti giuridici dell'interpello, richiamando la impostazione generale della prassi tracciata dalla legge e dal relativo regolamento. In particolare l'Agenzia del Territorio sarà chiamata a gestire soltanto le istanze di interpello concernenti l'imposta ipotecaria, le tasse ipotecarie e i tributi speciali catastali; l'interpello non sarà proponibile con riferimento ad accertamenti tecnici, per cui saranno escluse tutte le operazioni connesse alla definizione e all'attribuzione della rendita catastale, quali il classamento, il calcolo di consistenza e l'estimo catastale in generale; legittimati all'interpello sono, oltre ai soggetti richiedenti le formalità ipotecarie e le volture catastali, i notai e gli altri pubblici ufficiali obbligati al pagamento dell'imposta, nonché i coobbligati solidali al pagamento dell'imposta e i coobbligati solidali ai sensi dell'articolo 11 del D.Lgs. 347/1990, ivi compresi i debitori contro cui è iscritta o rinnovata l'ipoteca.

Sono escluse le istanze tramite fax o posta elettronica, e competenti a ricevere le istanze sono le Direzioni compartimentali competenti per territorio, evitando il coinvolgimento delle strutture centrali dell'Agenzia, che potrà essere interessata qualora l'interpello concerna disposizioni di recente emanazione sulle quali non si sia ancora pronunciata l'Amministrazione finanziaria.

Per un monitoraggio costante delle procedure di interpello sarà infine, attivata la Direzione centrale per la cartografia, il catasto e la pubblicità immobiliare, alla quale saranno inoltrate copie delle istanze e delle risposte fornite ai contribuenti.

Al riguardo è stato osservato che, secondo la circolare, sarebbe improponibile una richiesta di parere che verta sul classamento, sul calcolo della consistenza o, più in generale, sull'estimo catastale, e segnatamente per gli immobili strumentali: infatti, nella determinazione della rendita delle unità di tipo speciale (immobili adibiti ad attività produttive, ricettive, ricreative, sanitarie, sportive, artigianali, commerciali, terziarie, ecc.), non esistendo unità o tariffe d'estimo di riferimento sul territorio, vi sono divergenze evidenti di classamento fra immobili sostanzialmente simili, al variare di operatori tecnici, per cui una maggiore elasticità per gli immobili strumentali limiterebbe sicuramente il contenzioso (A. Iorio in Guida Normativa del 3 settembre 2001, pag. 7). Anche se, con la successiva circolare n. 8/T del 14 agosto 2001, la stessa Agenzia ha raccomandato agli uffici provinciali, al fine di non rendere censurabile il loro operato, di procedere scrupolosamente alla determinazione del valore dei beni immobiliari, rendendo sempre evidente il processo logico e metodologico seguito nella stima e non mancando di giustificare tutti gli elementi e i parametri di riferimento e di esporre i calcoli effettuati onde dimostrare i risultati ottenuti.

ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)

Dottrina

“Ancora dubbi sulla motivazione nell'avviso di accertamento”, di A. AMATUCCI, in Corr. trib. 2001, pag. 882.

L'articolo prende in esame le modifiche introdotte all'art. 42 del D.P.R. n. 600/1973 dall'art. 1, comma 1, lett. c), nn. 1 e 2, del D.lgs. n. 32/2001, norma attuativa delle disposizioni contenute nello Statuto dei diritti del contribuente in tema di motivazione nell'avviso di accertamento.

In particolare, secondo quanto previsto da tali modifiche, l'Amministrazione finanziaria dovrà inserire nell'atto gli elementi di fatto e le ragioni di diritto che ne giustificano l'adozione, riformulando quindi il concetto di motivazione come precedentemente definito, e allegare, ove se ne faccia menzione a pena di nullità gli altri atti eventualmente richiamati in quello principale, salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto sostanziale.

La *ratio* della norma è quella di consentire al contribuente una conoscenza piena ed effettiva dell'avviso in modo da evitare errori nell'esercizio del proprio diritto di difesa.

L'A. però ritiene che le suddette modifiche deviano dai principi contenuti nell'art. 7 della L. n. 212/2000, istitutiva dello Statuto del contribuente che, segnatamente, obbliga l'Amministrazione finanziaria ad informare il contribuente dei diritti conseguenti all'emanazione di un avviso di

accertamento nei suoi confronti (indicando nell'atto gli Uffici dove ricevere le informazioni necessarie, il soggetto responsabile del procedimento, l'organo del riesame e dell'autotutela, nonché le procedure e le modalità d'impugnazione), e non prevede la riformulazione del concetto di motivazione dell'avviso che, alla luce delle modifiche introdotte all'art. 42 del D.P.R. n. 600/1973, dovrà essere radicalmente ripensato. (PM).

“La ritrattabilità delle dichiarazioni fiscali alla luce degli orientamenti della Suprema Corte di Cassazione”, di S. LA ROCCA in Il fisco 2001, pag. 6593.

La questione della ritrattabilità delle dichiarazioni fiscali è tornata di grande attualità a seguito dell'ordinanza n. 78/2001 con cui la Sezione Tributaria della Corte di Cassazione ha sollecitato la valutazione del Primo Presidente della Suprema Corte circa l'opportunità di una decisione in merito da parte delle Sezioni Unite.

Tale intervento è stato ritenuto indispensabile in considerazione dei due opposti orientamenti giurisprudenziali formati sull'argomento.

Secondo il primo, la dichiarazione, in quanto dichiarazione di scienza, è sempre modificabile entro il termine di prescrizione del diritto del contribuente alla restituzione dell'indebito maggior versamento d'imposta ovvero, secondo alcune pronunce, a condizione che non si siano verificate preclusioni di natura processuale o concernenti la contestazione del debito tributario. Il rimborso può infatti fondarsi su un errore di fatto o di diritto non percepibile dalla lettura della dichiarazione, ma prospettabile e per questo da dimostrare, da parte del contribuente.

L'opposto orientamento, pur non negando la natura di atto di scienza e non di volontà della dichiarazione, ritiene possibile la modifica solo entro il termine di presentazione, in considerazione del fatto che la dichiarazione, determinando l'avvio di un procedimento di diritto pubblico, produce gli effetti propri degli atti giuridici in senso stretto e per questo deve soggiacere ai vincoli di forma e di tempo altrimenti vanificati dalla possibilità di una ritrattazione oltre il suddetto termine.

Secondo l'A. quest'ultimo restrittivo orientamento non è condivisibile perché la procedura di rimborso delle maggiori imposte indebitamente versate consente all'Amministrazione finanziaria di poter valutare appieno e prima della fase contenziosa - instaurabile soltanto decorsi novanta giorni dalla presentazione della domanda di rimborso - la fondatezza della richiesta del contribuente senza che ciò comporti pregiudizio dell'esigenza di certezza dei rapporti Stato-contribuente.

Sulla materia è inoltre intervenuto l'art. 2, comma 8, del D.P.R. n. 322/1998, per effetto della quale è possibile presentare all'Amministrazione finanziaria, esclusivamente tramite il servizio postale, una dichiarazione integrativa per correggere errori od omissioni. A proposito di tale norma il Ministero delle finanze, con Circolare n. 98/E del 17 maggio 2000, ha riconosciuto che la dichiarazione rettificativa presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine di presentazione sostituisce la precedente e che quella presentata oltre detto termine, sebbene si consideri omessa, costituisce titolo per la riscossione delle somme in base ad essa dovute, pur negandone l'efficacia quale titolo per il rimborso degli eventuali crediti da essa scaturenti.

Tale interpretazione, pur recependo il principio della ritrattabilità della dichiarazione, lo ha in parte privato di efficacia, risultando non soltanto negata la possibilità di procedere all'utilizzo in compensazione dei crediti ivi evidenziati, ma anche il diritto del contribuente al rimborso delle somme ritenute indebite, in quanto subordinato alla presentazione di una distinta ed apposita istanza di rimborso.

Anche sugli aspetti procedurali della questione si auspica pertanto un intervento della Suprema Corte di Cassazione a Sezioni Unite in grado di individuare con definitiva certezza i necessari adempimenti per l'esercizio dei diritti del contribuente. (AF)

Prassi Amministrativa

Accertamento imposte sui redditi, IVA e Irap - Dichiarazione - Differimento dei termini per la presentazione delle dichiarazioni per l'anno 2001 e per l'effettuazione dei relativi versamenti - D.P.C.M. 30 aprile 2001 – Precisazioni.

Circolare Agenzia delle entrate 22 maggio 2001, n. 48/E, in Boll. trib. 2001, pag. 848.

La circolare fornisce alcune importanti precisazioni relative al D.P.C.M. del 30 aprile 2001 emanato al fine di permettere ai soggetti interessati di assolvere a tutti gli adempimenti loro richiesti, fruendo di un congruo periodo di tempo mediante il differimento dei termini di presentazione delle dichiarazioni dei redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive, anche in forma unificata, relative al periodo d'imposta 200 e quelli dei relativi versamenti, nonché dei termini di presentazione in via telematica della dichiarazione dell'imposta sul valore aggiunto relativa all'anno 2000.

E' articolata in due parti, di cui la prima riguarda i termini di presentazione della dichiarazione tramite banche o gli uffici postali o in via telematica, e la seconda i termini per l'effettuazione dei versamenti e la loro rateizzazione, con annesse tabelle esemplificative dei rispettivi termini con riferimento alla diversa modulistica e al tipo dei soggetti obbligati alla presentazione.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Accertamento (in generale) – Circolari e risoluzioni ministeriali – Efficacia – Non costituiscono fonte di diritto – Non vincolano né i contribuenti né i giudici – Conseguenze. Procedimento avanti la Corte di Cassazione – Insindacabilità nel giudizio di legittimità.

Cass., sez. trib., 10 novembre 2000, n. 14619, in Boll. trib. 2001, pag. 697.

E' ovvia l'efficacia meramente interna delle circolari e degli altri atti interpretativi dell'Amministrazione finanziaria, che non ha poteri discrezionali nella determinazione delle imposte dovute. Di fronte alle norme tributarie, detta Amministrazione ed il contribuente si trovano su un piano di parità per cui la cosiddetta "interpretazione ministeriale" (proveniente di solito da Uffici centrali dell'Amministrazione finanziaria), sia essa contenuta in circolari o risoluzioni, non vincola né i contribuenti né i giudici, né costituisce fonte di diritto; conseguentemente, a detti atti ministeriali non si estende il controllo di legittimità esercitato dalla Cassazione a norma degli artt. 111 della Costituzione e 360 c.p.c., in quanto essi non sono manifestazione di attività normativa, bensì atti interni della medesima pubblica Amministrazione, destinati ad esercitare una funzione direttiva nei confronti degli Uffici dipendenti, ma inidonei ad incidere sul rapporto tributario.

Accertamento (in generale) – Poteri istruttori – Indagini bancarie – Applicazione retroattiva dell'art. 18 della L. 30 dicembre 1991, n. 413 – Ammissibilità.

Cass., sez. trib., 10 gennaio 2001, n. 267, in Rass. trib. 2001, pag. 496.

L'art. 18 della L. 30 dicembre 1991, n. 413, trova applicazione anche per gli anni anteriori alla sua entrata in vigore, avvenuta il 1° gennaio 1992; di conseguenza gli Uffici o la Guardia di finanza, nell'esercizio dei poteri istruttori, possono richiedere informazioni agli istituti di credito sui conti correnti dei contribuenti per i periodi di imposta antecedenti al 1992, senza dover necessariamente rispettare i requisiti previsti dagli artt. 51-bis del DPR n. 633, del 1972 e 35 del DPR n. 600 del 1973.

Con nota di S. DONATELLI, "La Corte di Cassazione e l'art. 18 della L. n. 413 del 1991: un'applicazione retroattiva in punta di fioretto"

Accertamento in generale – Dichiarazione dei redditi – Ritrattabilità – Rimessione alle Sezioni Unite della Corte di Cassazione.

Cass., sez. trib., 30 gennaio 2001, n. 78, in Il fisco 2001, pag. 6641.

E' rimessa alle Sezioni Unite la questione se le dichiarazioni fiscali siano modificabili dal contribuente consentendogli – dopo la scadenza del termine per la presentazione delle dichiarazioni stesse – di evidenziare fatti a lui favorevoli, esistenti e noti prima della scadenza di tale termine.

Accertamento in generale – Accertamento induttivo – Art. 39 DPR n. 600/73 – Comportamenti antieconomici – Valutazione della regolarità della documentazione – Rilevanza.

Cass., sez. trib., 9 febbraio 2001, n. 1821, in Corr. trib. 2001, pag. 1060.

In tema di imposte sui redditi, in presenza di un comportamento assolutamente contrario ai canoni dell'economia, che il contribuente non spieghi in alcun modo, è legittimo l'accertamento ai sensi dell'art. 39, primo comma, lett. d), del DPR n. 600/1973; a tale riguardo, il giudice di merito, per poter annullare l'accertamento, deve specificare, con argomenti validi, le ragioni per le quali ritiene che l'antieconomicità del comportamento del contribuente non sia sintomatica di possibili violazioni di disposizioni tributarie.¹

Con nota di M. PISANI, nella quale si condivide il principio per cui la evidente antieconomicità dei comportamenti determina l'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente.

CONTENZIOSO TRIBUTARIO: autorità giudiziaria

Giurisprudenza

Corte Costituzionale

Contenzioso tributario – Autorità giudiziaria – Notifica della sentenza di secondo grado – Va effettuata presso l'Avvocatura dello Stato territorialmente competente – Art. 21, legge 13 maggio 1999, n. 133 – Norma interpretativa – Applicabilità retroattiva – E' costituzionalmente illegittima – Art. 3 e 24 della Cost.

Corte Cost., 22 novembre 2000, n. 525, in Boll. trib. 2001, pag. 392.

E' costituzionalmente illegittimo l'art. 21 della legge 13 maggio 1999, n. 133, nella parte in cui dispone retroattivamente che ai fini del decorso del termine breve di cui all'art. 325, comma 2 c.p.c., le sentenze delle Commissioni tributarie regionali vanno notificate presso l'Ufficio dell'Avvocatura dello Stato competente ai sensi dell'art. 11, comma 2, R.D. n. 1611/1933.

¹ Nella specie, la Corte ha annullato, con rinvio, la sentenza della Commissione tributaria che aveva escluso la sussistenza di un'alterazione di bolle di accompagnamento e l'accertamento presuntivo sulla base dell'aspetto esteriore delle bolle medesime, non ritenendo sintomatica di falsificazione l'effettuazione di più trasporti a distanza di pochissimi giorni in ragione della breve distanza tra la sede dell'acquirente e quella della venditrice.

DIRETTIVE CE

Giurisprudenza

Corte di Giustizia CE

Direttive CE – Libertà di stabilimento – Imposta sul patrimonio – Esenzione – Patrimonio investito in azioni di società stabilite nello Stato membro di imposizione – Inapplicabilità per le azioni di società stabilite in altro Stato membro – Contrasto con l'art. 52 del Trattato (ora art 43 CE).

Corte di Giustizia CE, 13 aprile 2000, n. C-251/98, in Riv. dir. trib. 2001, III, pag. 35.

Contrasta con l'art. 52 del Trattato (divenuto, a seguito di modifica, art. 43 CE) la normativa tributaria di uno Stato membro che, nel caso in cui una partecipazione nel capitale di una società conferisca al detentore delle azioni un'influenza dominante sulle decisioni di una società e gli consenta di indirizzarne le attività conceda ai cittadini degli Stati membri che risiedono sul suo territorio un'esenzione totale o parziale dell'imposta sul patrimonio a fronte del patrimonio investito in azioni nella società ma subordini tale esenzione al presupposto che la partecipazione sia detenuta in una società stabilita nello Stato membro interessato.

Con commento di L. FAVI, "Diritto di stabilimento e libertà di circolazione dei capitali nell'ambito delle imposte dirette".

Direttive CE – Dividendi distribuiti da società residenti in uno Stato membro – Esenzione – Dividendi distribuiti da società non residenti – Tassabilità – Libera circolazione dei capitali – Direttiva n. 361 del 1988 – Violazione – Sussiste – Normale azionista o dipendente – Irrilevanza.

Corte di Giustizia CE, 6 giugno 2000, n. C-35/98, in Giur. imp. 2001, pag. 1.

L'art. 1, n. 1, della Direttiva del Consiglio 24 giugno 1988, n. 361, sulla libera circolazione dei capitali di cui all'art. 67 del Trattato CE, osta ad una disposizione di legge di uno Stato membro che subordini la concessione di un'esenzione dall'imposta sul reddito per i dividendi versati a persone fisiche, alla condizione che tali dividendi siano versati da società aventi sede in uno Stato membro.

L'esenzione prevista per i dividendi non è influenzata dalla circostanza che il contribuente che chiede di fruirne sia un normale azionista o un dipendente che detiene le azioni in base alle quali sono stati riscossi dividendi nel contesto di un piano aziendale di risparmio.

Direttive CE – Società madri e figlie – Portogallo – Esenzione, nello Stato membro della società controllata, della ritenuta alla fonte sugli utili da questa distribuiti alla società capogruppo.

Corte di Giustizia CE, 8 giugno 2000, n. C-375/98, in Rass. trib. 2001, pag. 291.

L'art. 5, n. 4, della Direttiva del Consiglio 23 luglio 1990, n. 90/435/CEE, concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi, nella parte in cui limita al 15% e al 10% l'importo della ritenuta alla fonte sugli utili distribuiti da società controllate stabilite in Portogallo a società capogruppo di altri Stati membri, deve essere interpretata nel senso che tale deroga non riguarda soltanto l'IRC, ma comprende qualsiasi tributo, indipendentemente dalla sua natura o dalla sua denominazione, avente la forma di una ritenuta alla fonte sugli utili distribuiti da dette società controllate.

Con commento di M. SERPONE, "Regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie: il caso *Epson*".

Direttive CE – IVA – VI Direttiva – Beni ad uso promiscuo – Inserimento nel patrimonio privato o aziendale del soggetto passivo – Vendita di un bene dell’impresa – Bene usato acquistato presso un privato – Artt. 2, sub 1, 5, n. 6, ed 11, parte A, n. 1, lett. a), della Direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE.

Corte di Giustizia CE, 8 marzo 2001, n. C-415/98, in Il fisco 2001, pag. 5391.

Un soggetto passivo che acquista un bene d’investimento per usarlo nel contempo come bene strumentale ed ai fini privati, può inserirlo nel suo patrimonio privato escludendo così la sua rivendita dall’imposta sul valore aggiunto.

Qualora un soggetto passivo abbia scelto di inserire nel suo patrimonio aziendale il medesimo bene ad utilizzazione promiscua la sua rivendita è integralmente soggetta all’imposta sul valore aggiunto. Qualora il soggetto passivo abbia inserito nel suo patrimonio aziendale unicamente la parte del bene usata a fini strumentali, solo la vendita di tale parte è soggetta all’imposta sul valore aggiunto. Il fatto che il bene sia stato acquistato presso una persona non avente la qualità di soggetto passivo e che non vi sia stata da parte dell’acquirente deduzione dell’imposta sul valore aggiunto è ininfluente. Tuttavia, se il soggetto passivo preleva il bene dalla propria impresa si deve ritenere che l’acquisto effettuato presso una persona non avente la qualità di soggetto passivo non abbia consentito una deduzione dell’imposta ai sensi dell’art. 5, n. 6, della VI Direttiva CEE e l’imposizione del prelevamento è di conseguenza esclusa. Se successivamente vende il bene, il soggetto passivo effettua tale operazione a titolo privato senza applicazioni dell’imposta.

Direttive CE – IVA – VI Direttiva – Esenzioni – Operazioni di assicurazione e riassicurazione – Art. 13, parte B, lett. a), della Direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 77/388/CE.

Corte di Giustizia CE, 8 marzo 2001, n. C-240/99, in Il fisco 2001, pag. 5020.

L’impegno di una società di assicurazione di gestire, in cambio di un corrispettivo calcolato in base al prezzo di mercato, l’attività di un’altra società di assicurazione controllata al 100 per cento – la quale continuerebbe a stipulare contratti di assicurazione a proprio nome – non costituisce un’attività assicurativa esente da IVA ai sensi dell’art. 13, parte B, lettera a), della Direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE.

Corte di Cassazione

Direttive CE – Conferimenti immobiliari in società di capitale – Direttiva comunitaria n. 335/1969 – Imposte di registro, trascrizione, catastale – Applicabilità – Imposta sull’incremento di valore – Non applicabilità – Non sussiste.

Cass., 1° agosto 2000, n. 10059, in Riv. dir. trib. 2001, II, pag. 94.

La direttiva 17 luglio 1969, n. 335, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali, non si applica alle imposte che colpiscono l’incremento di valore di un immobile, anche se percepite in occasione di un conferimento dello stesso bene in una società di capitali.

Le imposte di registro, ipotecaria e catastale riscosse all’atto del conferimento di immobili ad una società di capitali rientrano invece nell’ambito di applicazione della Direttiva n. 335/1969, secondo quanto previsto dall’art. 12, n. 1, lett. b), che autorizza uno Stato membro, in deroga agli artt. 10 e 11, a riscuotere imposte di trasferimento, comprese le tasse di pubblicità fondiaria, sul conferimento ad una società associazione, o persona giuridica che persegue scopi di lucro, di beni immobili o di aziende commerciali situati sul loro territorio, a condizione che le imposte, i diritti e i tributi non siano superiori a quelli applicabili alle operazioni similari nello Stato membro.

Con nota di I. SALA, “In tema di applicazione di disposizioni tributarie interne contrastanti con la Direttiva n. 69/335/CEE relative a conferimenti in società di capitali”

IMPOSTE E TASSE (in genere)

Prassi Amministrativa

IRPEF, IRPEG, IVA e IRAP – Videoconferenza de “Il Sole 24 ore” del 30.1.2001 e del convegno 23.2.2001 in materia di procedure fiscali – Risposte a quesiti vari.

Circolare Agenzia delle Entrate 18 giugno 2001, n. 59/E, in Boll. trib. 2001, pag. 900.

Per un commento si veda la ns. Circolare Informativa n. 13/2001.

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: accertamento

Dottrina

“Verso il definitivo riconoscimento delle ritenute sugli interessi percepiti dagli enti locali”, di **S. GALLO**, in Il fisco 2001, pag. 4938.

L'articolo tratta la questione relativa al rapporto tra l'art. 26, comma 4, del D.P.R. n. 600/1973, che stabilisce per i soggetti esenti dall'IRPEG l'applicazione delle ritenute a titolo d'imposta, e l'art. 88 del T.U.I.R., come modificato dall'art. 4 del D.L. 310/1990, conv. nella L. n. 403/1990, secondo il quale non sono soggetti ad IRPEG gli organi e le Amministrazioni statali, compresi i Comuni, le Province, le Regioni e le Comunità montane.

Si è verificato, al riguardo, che le Banche e le Poste hanno sempre operato le ritenute d'imposta sugli interessi corrisposti ai Comuni per i depositi bancari in applicazione del citato art.26, mentre gli Enti territoriali si sono rivolti all'Amministrazione finanziaria per chiedere il rimborso di tali somme, invocando l'applicazione dell'art. 88 del TUIR, in quanto non soggetti ad IRPEG.

Al fine di risolvere la questione, com'è noto, è intervenuto l'art. 14 della L. n. 28/1999, che fornisce l'interpretazione autentica della disciplina di cui all'art. 26, comma 4, del D.P.R. n. 600, stabilendo l'applicazione della ritenuta anche nei confronti dei soggetti esclusi dall'IRPEG.

L'A. non condivide la presunta incostituzionalità della suddetta interpretazione, eccepita da taluni autori, e concorda con l'orientamento degli organi della giustizia tributaria (cfr. per tutti Comm. trib. reg. di Bologna n. 171 del 16 ottobre 2000) favorevoli all'applicazione della ritenuta d'imposta sugli interessi dei depositi bancari e postali conseguiti dai Comuni.(PM)

Prassi Amministrativa

Accertamento – Disposizioni antielusive – Riorganizzazioni aziendali – Cessione di partecipazioni – Interpello ex art. 21 della L. 30 dicembre 1991, n. 413 – Validità delle ragioni economiche – Art. 37-bis del DPR 29 settembre 1973, n. 600.

Ris. Agenzia delle Entrate 26 febbraio 2001, n. 25/E, in Il fisco 2001, pag. 4115.

Il caso oggetto di interpello all'Amministrazione finanziaria in tema di antielusione riguarda la cessione della intera partecipazione in una società neo costituita ad un prezzo irrisorio, inferiore al valore di carico presso la cedente, ma con contestuale impegno della cessionaria all'assunzione

dei lavoratori messi in mobilità dalla cedente ed accollo parziale degli oneri connessi all'esodo già definiti con i sindacati dei lavoratori medesimi.

L'Agenzia delle entrate esclude che si possa ricondurre l'operazione al negozio misto con donazione per carenza di spirito di liberalità che connota il negozio tenuto conto che essa si realizza al di fuori di un gruppo societario e che manca un collegamento tra i due soggetti.

Può semmai assumersi che si sia in presenza di due negozi collegati, la cessione e l'impegno all'assunzione dei dipendenti, e che la valutazione congiunta di detti negozi valga ad individuare il sinallagma esistente tra le prestazioni dedotte in contratto posto che il corrispettivo pattuito per la cessione delle partecipazioni corrisponde al differenziale di valore tra le due prestazioni.

Per quanto concerne gli aspetti fiscali dell'operazione va considerato che la società cedente non realizza dall'operazione alcun risparmio d'imposta né alcun occultamento di base imponibile quanto piuttosto la trasformazione degli oneri per l'esodo del personale in una perdita su partecipazioni entrambi interamente deducibili ai fini delle imposte dirette ed irrilevanti ai fini Irap.

Per la cessionaria, al contrario, l'operazione determina un potenziale risparmio d'imposta posto che, se fossero mantenuti separati gli effetti fiscali dei due contratti, si avrebbe l'emersione di un compenso imponibile pari al corrispettivo per l'impegno all'assunzione dei dipendenti della cedente ed un maggior costo della partecipazione nella società ceduta fiscalmente riconosciuto. Pertanto, la rappresentazione dei rapporti contrattuali in termini unitari, sebbene determini per la cessionaria un minor costo fiscale della partecipazione, presenta il vantaggio di non far emergere il compenso predetto trasformando il corrispettivo dell'impegno assunto in un diverso componente reddituale che rimarrà in latenza d'imposta fino a quando non rileverà fiscalmente quale plusvalenza – in caso di cessione della partecipazione – o sopravvenienza attiva – nell'ipotesi di restituzione del capitale sociale – sempre che il valore della partecipazione non si riduca a causa di successive vicende aziendali. Inoltre, tale diverso componente reddituale (plusvalenza o sopravvenienza attiva) non rilevarebbe ai fini Irap e potrebbe altresì essere assoggettato ad imposta sostitutiva se realizzato a titolo di plusvalenza.

Da ciò consegue che se l'operazione fosse finalizzata esclusivamente all'aggiramento delle previsioni contenute negli artt. 53 e 54 del Tuir – che individuano il criterio di determinazione della base imponibile non nel valore, ma nel corrispettivo inteso come prezzo effettivo delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi – si evidenzerebbe un profilo di elusività fiscale. Tale potenzialità elusiva risulterebbe in astratto dimostrata in considerazione del prezzo palesemente irrisorio della cessione in contrasto con ogni logica di mercato e del risparmio d'imposta scaturente dalla riqualificazione del reddito e differimento della tassazione.

Va peraltro considerato che, nel caso specifico, l'operazione è sorretta da valide ragioni economiche rinvenibili, oggettivamente, nella necessità di salvaguardia del livello occupazionale e nell'opportunità di evitare la dispersione di ingenti risorse economiche e di elevate professionalità soggettivamente, sia perché la cedente ottiene benefici in termini di ritorno di immagine per aver trovato una soluzione alla crisi industriale che l'ha vista coinvolta, sia anche in quanto la cessionaria si determina ad una iniziativa imprenditoriale fortemente aleatoria.

A diverse conclusioni dovrebbe pervenirsi nell'ipotesi in cui la cessionaria procedesse alla dismissione della partecipazione in tempi ragionevolmente brevi. In tal caso l'operazione risulterebbe finalizzata non tanto ad avviare una nuova iniziativa produttiva, ma principalmente a beneficiare della possibilità di assoggettare a tassazione con la minore aliquota dell'imposta sostitutiva la plusvalenza latente insita nella partecipazione acquistata.

Tributi erariali diretti - Accertamento – Dichiarazione dei sostituti d'imposta – MOD.770 - Imposta sostitutiva sui dividendi ex art. 27-ter del D.P.R. n. 600/1973.

Ris. Agenzia delle Entrate 16 maggio 2001, n. 69/E, in Il fisco 2001, pag. 8602.

Nel caso di una banca che detiene titoli della propria clientela, sub-depositati in un unico conto presso una SIM, la quale li sub-deposita a sua volta presso una S.p.A., il sostituto d'imposta è la banca depositaria. La banca depositaria deve anche compilare il quadro SQ del modello 770 per evidenziare i dati relativi ai versamenti dell'imposta sostitutiva ai sensi dell'articolo 27-ter del D.P.R. n. 600/1973.

Diritto di interpello – Interpello del contribuente ex art. 11 della L. 212/2000 – Istruzioni.

Circ. Agenzia delle Entrate 31 maggio 2001, n. 50/E, in Boll. trib. 2001, pag. 841.

Per un commento si veda la ns. Circolare Informativa n. 11/2001.

Accertamento imposte sui redditi e IRPEF – Videoconferenza dichiarazione dei redditi 2001 – Risposte a quesiti vari.

Circ. Agenzia delle Entrate 14 giugno 2001, n. 55/E, in Boll. trib. 2001, pag. 927.

La circolare riepiloga e completa le numerose risposte fornite in sede di teleconferenza, ormai annuale, sulla dichiarazione dei redditi, in materia di oneri e spese, detrazioni di imposta, redditi di fabbricati, redditi di lavoro dipendente, redditi soggetti a tassazione separata, presentazione e compilazione della dichiarazione dei redditi, invio telematico, controlli relativi al modello 730/2001, codici tributo, cui si aggiungono altre risposte centrate su particolari argomenti di interesse, quali i modelli 730/4 in euro, l'adeguamento della nuova percentuale del saggio di interesse legale in sede di versamenti rateali, ecc.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Accertamento tributi erariali diretti – Liquidazione in base alla dichiarazione – Articolo 36-bis del DPR n. 600/1973 – Decadenza della pretesa tributaria – Necessità della formazione e consegna del ruolo entro il termine stabilito dall'art. 17 del DPR n. 602/1973 – Sussiste – Necessità della notificazione della cartella di pagamento entro lo stesso termine – Non sussiste – Necessità della notifica della cartella di pagamento entro il termine stabilito dall'art. 25 del DPR n. 602/1973 – Sussiste.

Cass., sez. I, 19 luglio 1999, n. 7662, in Boll. trib. 2001, pagg. 783.

L'art. 17 del DPR 29 settembre 1973, n. 602 (nel testo antecedente alle modificazioni introdotte dal D.Lgs 26 febbraio 1999, n. 46), prevede che le imposte liquidate in base alla dichiarazione ai sensi dell'art. 36-bis del DPR 29 settembre 1973, n. 600, devono essere iscritte in ruoli formati e consegnati alla D.R.E, a pena di decadenza, entro il termine previsto dal primo comma dell'art. 43 del citato DPR 600/1973; la legge non prevede dunque che, oltre all'iscrizione a ruolo e alla consegna dello stesso alla D.R.E, debbano essere effettuati altri adempimenti per evitare la decadenza dalla pretesa tributaria, ivi compresa l'emissione di un ulteriore atto, di natura recettizia, col quale la pretesa stessa sia portata a conoscenza del contribuente. Pertanto, per evitare la predetta decadenza, è sufficiente che nel termine indicato avvenga l'iscrizione a ruolo e la sua consegna alla D.R.E., e non anche la notificazione della cartella di pagamento al contribuente.

Quanto alla effettiva riscossione delle somme iscritte a ruolo, l'esattore è soggetto ai termini di cui all'art. 25 del predetto DPR 602/1973 per la notificazione della cartella di pagamento al contribuente.

Accertamento tributi erariali diretti – Art. 36-bis DPR n. 600 del 1973 – Termine annuale per la rettifica – Art. 28, legge 27 novembre 1997, n. 449 – Natura perentoria – Non è tale.

Cass., sez. trib., 2 agosto 2000, n. 10134, in Giur. imp. 2001, pag. 30.

Con norma espressamente definita, dall'art. 28 della legge 27 novembre 1997, n. 449, di interpretazione autentica e perciò strutturalmente retroattiva, il termine annuale per la rettifica delle dichiarazioni fissato dall'art. 36-bis del DPR n. 600 del 1973 non ha natura perentoria, il che comporta che il suo inutile decorso non è causa di decadenza del potere dell'amministrazione finanziaria di procedere alla rettifica della dichiarazione dei redditi.

Commissioni tributarie di merito

Accertamento tributi erariali diretti – Interposizione fittizia – Presunzioni gravi, precise e concordanti – Esiguità dei corrispettivi contrattuali – Irrilevanza.

Comm. trib. prov. di Pordenone, 29 maggio 1997, in Riv. dir. trib. 2001, II, pag. 130.

Il basso prezzo praticato da una società esportatrice nei confronti di altra società che ha rivenduto il prodotto all'estero non costituisce elemento sufficiente per presumere un'interposizione fittizia della seconda società ai fini dell'imputazione della restituzione all'esportazione. L'imprenditore, infatti, è libero di effettuare le proprie valutazioni e può anche accettare un danno oggi per evitarne uno domani (nel caso di specie, una società che esportava prodotti in Israele e nei Paesi Arabi, per evitare l'ostracismo di questi ultimi nei confronti delle ditte occidentali che commerciavano anche con Israele, aveva ceduto a basso prezzo la merce destinata ad Israele ad altra società italiana. Quest'ultima aveva rivenduto la merce ad Israele, aveva ottenuto dal Ministero per il Commercio con l'Estero la restituzione all'esportazione ed era stata incorporata dalla prima società). La prova per presunzioni è prova di un fatto, non è accertamento di una situazione di diritto ed è quindi inidonea a dimostrare la nullità di un contratto (nel caso di specie, l'ufficio aveva desunto, dall'esiguità del prezzo, che la compravendita intervenuta fra le due società italiane avesse carattere fittizio e fosse finalizzata unicamente a far apparire la società "pseudoacquirente" quale esportatrice della merce in Israele).

La prova per presunzioni è prova rigorosa, che può applicarsi solo in un quadro di riferimenti ben precisi di fatto e di diritto. Pertanto, l'ufficio, per modificare l'imputazione soggettiva di un reddito, non può limitarsi a mere illazioni, ma deve precisare il meccanismo giuridico che consente tale modifica.

Con nota di M. FORMENTIN, "L'utilizzo del "valore normale" in sede di rettifica dei corrispettivi contrattuali ai fini dell'Iva e delle imposte sul reddito".

Accertamento tributi erariali diretti – Elusione - Operazioni di usufrutto su azioni poste in essere da soggetti non residenti – Art. 37, comma 3, del DPR n. 600/1973 – Inapplicabilità.

Comm. trib. prov. di Roma, 13 dicembre 2000, n. 553, in Rass. trib. 2001, pag. 233.

L'art. 37, comma 3, del DPR 29 settembre 1973, n. 600, riferendosi all'interposizione fittizia di soggetti, non è applicabile alle operazioni di usufrutto su azioni.

Alle operazioni di usufrutto su azioni, poste in essere da soggetti non residenti, effettuate prima dell'entrata in vigore della L. 5 novembre 1992, n. 429 (avvenuta il 10 novembre 1992) non si applica il comma 7-bis dell'art. 14 del DPR 22 dicembre 1986, n. 917.

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali

Dottrina

“Le movimentazioni di capitale da, verso e sull'estero”, di S. CARMINI e D. ZAMBONI, in Boll. trib. 2001, pag. 657.

L'articolo trae spunto, ripercorrendole, dalle note vicende giudiziarie legate a fenomeni di corruzione ed illeciti finanziamenti a partiti, che hanno originato sia le indagini penali identificate come “mani pulite”, sia taluni rilievi da parte dell'Amministrazione finanziaria per presunte violazioni alla legge tributaria, in particolare in materia di “monitoraggio fiscale” di cui al D.L. n. 167/1990.

E' stato, in particolare, contestato agli amministratori delle società coinvolte negli episodi criminosi, quando realizzati attraverso disponibilità finanziarie detenute all'estero presso “paradisi fiscali” (cd. “fondi neri”), che gli stessi amministratori, in quanto “detentori” di tali capitali, avrebbero dovuto personalmente adempiere agli obblighi, previsti dall'art. 4 del D.L. cit., consistenti nella indicazione nella propria dichiarazione dei redditi delle consistenze e dei flussi ad esse relativi.

Infatti, secondo la tesi del SECIT, l'amministratore della società avendo la disponibilità delle somme in questione, avrebbe di fatto spossessato la società divenendone “beneficiario effettivo”, pur rimanendo la stessa società formalmente titolare dei capitali; nei verbali della G.d.F. è stata altresì addotta, come ulteriore motivazione, l'interruzione del rapporto organico che lega l'amministratore alla società quando il primo compia illeciti penalmente rilevanti, che, in quanto tali, esulano dall'oggetto sociale della seconda.

Premesso che le sanzioni amministrative alla cui applicazione mirava l'A.F. sono state notevolmente ridotte a seguito della entrata in vigore della disciplina di cui al D.Lgs. n. 471/1997, riducendo così l'entità del contenzioso, gli AA. contestano la tesi del SECIT in quanto, come confermato dalla giurisprudenza di merito, le disposizioni in materia di monitoraggio fiscale si rendono applicabili solo in relazione ad investimenti esteri ed attività estere di natura finanziaria produttive di redditi di capitale che siano imponibili in capo allo stesso destinatario dell'obbligo, avendo tale disciplina natura funzionale rispetto all'accertamento degli obblighi sostanziali di pagamento dell'imposta. Inoltre, gli AA. dimostrano come debba ritenersi persistere il rapporto organico che lega l'amministratore alla società – e che quindi consente di riferire l'attività svolta dal primo alla seconda, ai fini civilistici e quindi anche tributari – anche quando si verta su comportamenti illeciti, essendo l'inopponibilità degli atti compiuti “extra mandato” limitata alla società stessa ed agli eventuali terzi che fossero a conoscenza dell'assenza di poteri. (NM)

“Associazione in partecipazione ed elusione fiscale”, di P. COMUZZI, in Il fisco 2001, pag. 4965.

“Elusione e associazione in partecipazione”, di G. CORABI, in Il fisco 2001, pag. 4968.

Nei due articoli gli AA. espongono le rispettive valutazioni in ordine alla possibile contestabilità in base alla norma generale antielusiva di cui all'art. 37-bis del DPR n. 600/1973, di una operazione nella quale un'impresa estera apporti ad una impresa italiana la partecipazione in una società estera comunitaria sulla base di un contratto di associazione in partecipazione; in tal modo, l'impresa italiana, a fronte di componenti reddituali positivi imponibili in misura ridotta (i dividendi esteri distribuiti dalla “apportata”) avrebbe componenti reddituali negativi integralmente deducibili (la remunerazione corrisposta all'associato estero), senza che in capo all'impresa associata sorga un'obbligazione tributaria in Italia.

Nel primo scritto, dove comunque non viene presa una chiara posizione sul caso concreto prospettato, si dubita circa la ricomprensione del contratto di associazione in partecipazione tra le fattispecie previste dal citato art. 37-bis, ancorché oggetto dell'apporto siano partecipazioni; in caso negativo, non avrebbe senso interrogarsi circa la presenza o meno di valide ragioni economiche sottostanti alla specifica operazione considerata.

Nel secondo scritto viene sostenuta la potenziale applicabilità della disciplina antielusiva, conseguendone la necessaria verifica delle “valide ragioni economiche”, che sono contrapposte al “mero risparmio d'imposta”. L'A. ricorda che la prevalente dottrina ravvisa il presupposto “sostanziale” della cennata disciplina nella mancanza di una “apprezzabilità economico aziendale” dell'operazione stessa, sia nel caso in cui le ragioni adducibili siano “non idonee”, sia in quello in cui difettino del tutto, trattandosi di un puro arbitraggio fiscale. (NM)

“La tassazione delle stabili organizzazioni”, di M. IAVAGNILIO, in Corr. trib. 2001, p.1168.

L'A. esamina il possibile impatto di alcune sentenze della Corte di Giustizia dell'UE sulla vigente normativa fiscale italiana. La Corte di Giustizia ha stabilito, con diverse sentenze, che le stabili organizzazioni di soggetti residenti in uno Stato membro, che si trovano in una situazione sostanzialmente analoga rispetto alle imprese residenti nel Paese membro ospitante, devono essere trattate in modo paritario con queste ultime, anche dal punto di vista fiscale, pena la violazione delle libertà fondamentali previste dal Trattato CE e, in particolare, del diritto di stabilimento. Pertanto, a parità di condizioni, lo Stato ove è situata la stabile organizzazione deve esercitare il diritto di imposizione in modo da non far beneficiare le imprese residenti di un regime fiscale più favorevole rispetto a quelle non residenti, che operino in situazioni analoghe. Secondo l'A., dalle pronunce della Corte di Giustizia si evince che l'operatività della non discriminazione fondata sulla libertà di stabilimento si manifesta su due fronti: (i) sul fronte del diritto tributario domestico, nel senso che le norme nazionali sono superate, se incompatibili, dall'art. 43 CE (già art. 52 del Trattato CE), in quanto norma direttamente efficace negli Stati membri; (ii) sul fronte delle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni stipulate dallo Stato membro ove è situata la stabile organizzazione e un Paese terzo. Per quanto concerne l'Italia, le implicazioni delle sentenze della Corte di Giustizia sono state parzialmente già prese in considerazione dal legislatore; in particolare è stato equiparato il sistema di calcolo del beneficio DIT delle stabili organizzazioni di soggetti non residenti a quello delle società residenti. La clausola di non discriminazione, prevista dai trattati bilaterali non impone di tassare in modo identico, anche nella forma, stabili organizzazioni ed imprese residenti; tuttavia impone che, dal punto di vista sostanziale, la stabile organizzazione non si trovi a dover far fronte ad una tassazione più onerosa. L' A. esamina, inoltre, talune problematiche relative all'applicazione delle norme convenzionali soffermandosi sulle ipotesi di triangolazione e sulle agevolazioni ad esse connesse (*"matching credit"*). (S.G.)

“Scambio comunitario di partecipazioni: continuità dei valori contabili e fiscali”, di M. IAVAGNILIO, in Corr. trib., 2001, pag. 1394.

L'A., prendendo spunto dalla risoluzione ministeriale n. 190/E del 13 dicembre 2000, effettua alcune riflessioni in merito al regime fiscale dello scambio comunitario di partecipazioni disciplinato dalla Direttiva n. 90/434/CE, recepita nell'ordinamento italiano dal D.Lgs. n. 544/92. In particolare, l'art. 2, comma 5, del suddetto decreto prevede che lo scambio di partecipazioni mediante permuta o conferimento non comporta il realizzo di plusvalenze, né di minusvalenze sulle azioni date in cambio, il cui valore viene assunto dalle azioni o quote ricevute. La norma non contiene alcun riferimento a valutazioni civilistiche o contabili, di modo che sembrerebbe sia comunque concesso al socio il differimento della tassazione sulle plusvalenze all'atto della successiva cessione delle azioni o quote ricevute in cambio. Al contrario, il Ministero (cfr. la citata risoluzione n. 190/E) si è espresso negando la continuità dei valori fiscali ed il differimento della tassazione della plusvalenza nel caso in cui una società italiana, avente la veste di socio o partecipante, ai sensi del D.Lgs. n. 544/92, in scambi di azioni coinvolgenti società acquirenti e società acquistate residenti in altri Stati dell'UE, abbia attribuito alle partecipazioni ricevute in cambio un valore contabile in linea con quello di mercato, e quindi superiore a quello fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni date in cambio. La presa di posizione del ministero sarebbe basata sulle seguenti motivazioni:

- a) l'inesistenza, sia nella Direttiva che nel D.Lgs. n. 544/92, di una norma che preveda “il regime del doppio binario” per lo scambio di azioni, specificamente previsto per altre operazioni (fusioni, scissioni, conferimenti d'azienda);
- b) la circostanza che il preambolo della Direttiva affermi la necessità di tutelare, nel contempo, la potestà impositiva dello Stato della conferente, della incorporata e della scissa sui plusvalori già maturati, per cui l'assenza di continuità contabile non tutelerebbe tale Stato;

c) lo scambio domestico di partecipazioni conferma che la neutralità dei valori fiscali dipende anche dalla neutralità contabile.

Secondo l'A. la ragione per cui né la Direttiva, né il D.Lgs. n. 544/92 prevedono esplicitamente il meccanismo del cd. "doppio binario" per la società conferente (più in generale, per i soci e partecipanti) risiede nella circostanza che il differimento della tassazione, per quanto riguarda lo scambio di partecipazioni, ha carattere di generalità essendo rivolto non solo ai soci imprenditori, ma anche ai soci persone fisiche, che non sono tenuti ad alcun adempimento contabile. D'altra parte, ai fini del differimento della tassazione, ciò che rileva è la continuità dei valori fiscali, i quali non dipendono da valutazioni contabili.

Per quanto riguarda il punto b), la tesi sostenuta dal Ministero, secondo l'A., si baserebbe su presupposti errati. Infatti con riferimento allo scambio di partecipazioni, nel caso di specie, la posizione assunta dalla società italiana è, ai sensi della Direttiva e del D.Lgs. n. 544/92, quella di socio o partecipante. La definizione di "società conferente", ai fini della Direttiva, è riferibile esclusivamente alle operazioni di fusione, scissione e conferimento d'attivo, mentre quella di "società acquistata", pur essendo riferibile allo scambio di partecipazioni non si applica, nei casi esaminati dal ministero, alla società italiana, che assume la figura di socio o partecipante. Ne consegue che dal preambolo della Direttiva non può desumersi alcun principio, in termini di tutela degli interessi finanziari dello Stato, volto a giustificare l'assenza di una previsione specifica di "doppio binario", con l'intenzione di negare la continuità dei valori fiscali, ove non vi sia anche continuità contabile. Eventualmente, l'interesse erariale dello Stato, di cui al preambolo della Direttiva, potrebbe giustificare la disposizione del D.Lgs. n. 544/92 volta a negare, in caso di scambio di azioni, l'agevolazione in capo ai soci o partecipanti non residenti nel territorio dello Stato che scambino azioni di una società italiana (società acquistata) con azioni di una residente in altro Paese dell'UE (società acquirente).

L'A. sottolinea infine che lo scambio di partecipazioni domestico previsto dal D.Lgs. n. 358/97, a differenza di quello comunitario, presuppone che il soggetto che realizza la plusvalenza sia un'impresa. (FDA)

“Scambi di partecipazioni transfrontalieri e <<doppio binario>>. Note critiche a margine dei recenti orientamenti ministeriali”, di D. STEVANATO, in Rass. trib. 2001, pag. 72. (Per segnalazione)

“Valori di bilancio e valori fiscalmente riconosciuti tra <<doppio binario>> e neutralità degli scambi intracomunitari di partecipazioni”, di P. TARIGO in Rass. trib. 2001, pag. 106.

La risoluzione del Ministero delle finanze n. 190/E del 13 dicembre 2000, in tema di scambio di partecipazioni transfrontaliero, offre lo spunto per alcune osservazioni in merito ai rapporti ed alle interferenze, che comunemente vengono indicati con l'espressione "doppio binario", tra reddito fiscale d'impresa e risultato economico d'esercizio.

Secondo il Ministero delle finanze, in base alla direttiva comunitaria 90/434/CEE come attuata in Italia dal D. Lgs. n. 544 del 1992, la possibilità di disallineamenti tra valori civilistici e fiscali sarebbe limitata alle ipotesi di fusioni, scissioni e conferimenti d'azienda transfrontalieri e non anche agli scambi transfrontalieri di partecipazioni che, non comportando l'attribuzione delle partecipazioni ad una stabile organizzazione nel territorio dello Stato, privano quest'ultimo della possibilità di monitorare i successivi passaggi ed esercitare la propria potestà impositiva.

Secondo l'A. la direttiva comunitaria non subordina il regime di neutralità alla condizione che, a seguito dello scambio di partecipazioni, i beni confluiscono in una stabile organizzazione nel territorio nazionale, ponendo quale unica condizione che il socio non assegni ai titoli ricevuti in cambio un valore fiscale superiore a quello che avevano i titoli posseduti prima dello scambio (cosiddetto *roll-over relief*).

Appare pertanto non condivisibile la tesi ministeriale della necessaria continuità dei valori contabili, oltre che fiscali.

Tra le numerose argomentazioni opposte alla pronuncia si sottolinea come l'operazione di scambio possa essere realizzata anche da persone fisiche non imprenditori, oltre che società. Se quindi si

volesse mantenere una coerenza con l'avversata impostazione detti soggetti non potrebbero, per assurdo, beneficiare del regime di neutralità fiscale stante l'impossibilità di rispettare la condizione individuata come indispensabile dal Ministero.

Inoltre, l'esigenza di tutela degli interessi erariali potrebbe essere garantita dall'applicazione degli strumenti di monitoraggio già contemplati dalla legge tributaria quali il prospetto, di cui agli artt. 3 e 5 del DPR n. 600/1973, con le indicazioni degli elementi per la determinazione dell'imponibile, qualora non risultino dal bilancio o dal rendiconto.

Infine, in via interpretativa, l'abrogazione della disposizione in tema di rilevanza delle plusvalenze iscritte in bilancio sembrerebbe costituire valida argomentazione a sostegno dell'adozione nel nostro ordinamento del regime del "doppio binario", in contrasto con le indicazioni fornite dal Ministero delle finanze nel caso in esame. (AF)

“Il nuovo regime di tassazione dei dividendi pagati da società figlie residenti in Stati non appartenenti alla Unione Europea”, di G. MAISTO, in Riv. dir. trib. 2001, I, p.3.

L'articolo ha per oggetto il nuovo regime impositivo dei dividendi pagati da società figlie residenti in Stati membri dell'Unione Europea a società madri residenti in Italia e, in particolare, il nuovo comma 2-ter aggiunto all'art. 96-bis del TUIR dalla L. 21 novembre 2000, n. 342 (collegato fiscale alla Finanziaria 2000), che dispone l'applicazione del regime comunitario di tassazione dei dividendi anche agli utili pagati da società residenti in Stati non appartenenti alla UE soggette a regime tributario non privilegiato. Ai fini del nuovo comma, per le società madri residenti le condizioni restano quelle previste dal comma 1 dell'art. 96-bis, mentre le condizioni afferenti le società figlie non residenti ex comma 2-ter potrebbero ritenersi essere, per analogia, quelle fissate al comma 2 per le società figlie residenti in Stati membri della UE, opportunamente adattate, essendo la nuova disposizione diretta a società figlie residenti in Paesi extra-UE. L'A. si sofferma su tale esigenza di adattamento e sulle difficoltà di soddisfare le condizioni (forma giuridica della società, residenza fiscale, assoggettamento ad imposta sulle società) prendendo come esempio le società figlie residenti negli Stati Uniti d'America per la particolarità delle forme giuridiche e del regime tributario interno ad esse applicabile e per l'esistenza di numerose disposizioni convenzionali – come la Convenzione Italia-USA – che disciplinano pattizamente la residenza di alcune entità statunitensi.

L'A. passa poi in rassegna i diversi regimi di esenzione adottati da altri Stati membri della UE per i dividendi pagati da società figlie residenti in Paesi non appartenenti alla UE. Tali regimi si discostano da quello prescelto dal legislatore italiano in quanto stabiliscono oggettivamente le condizioni di applicazione anziché rimettere all'interpretazione l'individuazione delle società figlie. L'A. segnala infine l'abrogazione, operata dall'art. 1, comma 8, n. 3), della L. n. 342/2000, del comma 7 dell'art. 96-bis, che era diretto a colpire le costituzioni elusive di società residenti in Italia finalizzate al solo scopo di usufruire del regime di esenzione previsto dai primi due commi dell'art. 96-bis, e, nello stesso tempo, rileva la mancata abrogazione dell'identica norma antiabuso contenuta nell'art. 27-bis del DPR. n. 600/73, con riferimento ai dividendi in uscita dall'Italia. (S.G.)

“Redditi di natura finanziaria di fonte estera”, di P. MONARCA, in Corr. trib. 2001, pag. 791.

Nell'articolo vengono riassunte, senza particolari approfondimenti, talune delle più importanti novità in tema di tassazione delle rendite finanziarie di fonte estera, o comunque denominate in valuta estera, occorse nel 2000 e nel 2001.

Vengono segnalate al lettore le nuove disposizioni in materia di obbligazioni e titoli similari emessi all'estero – per i cui interessi ed altri proventi maturati dal 1° luglio 2000 sono applicabili le disposizioni in materia di imposta sostitutiva di cui al D.Lgs. n. 239/1996 -, quelle che hanno modificato la base imponibile dei riporti e dei p.c.t. denominati in valuta estera – i cui differenziali imponibili risentono ora degli effetti relativi alla variazione del cambio – e quelle che hanno incluso nel reddito di capitale costituito dai proventi di OICVM esteri anche le oscillazioni del cambio verificatesi *medio tempore*. Inoltre, viene delineata la disciplina riservata ai dividendi esteri – che,

come tali, concorrono alla base imponibile dell'IRPEF – avendo riguardo al credito per imposte estere di cui all'art. 15 del TUIR. (NM)

“Ritenute operate sui dividendi esteri”, di P. MONARCA, in Corr. trib. 2001, pag. 1259 .

Contrariamente a quanto appare dal titolo, l'articolo riguarda la disciplina fiscale dei dividendi italiani corrisposti a soggetti non residenti, di cui all'art. 27, comma 3, del DPR n. 600/1973 (ritenuta alla fonte del 27%, salvo rimborso fino ai 4/9 della stessa, nei limiti delle imposte assolte all'estero dal socio sul dividendo stesso), ed i suoi rapporti con la disciplina delle convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia. In particolare, l'A. segnala il prevalente orientamento giurisprudenziale secondo il quale, quando una convenzione prevede un'aliquota di prelievo in Italia inferiore rispetto a quella ordinaria, il diritto al rimborso della differenza non è condizionato dalla circostanza che i dividendi siano stati effettivamente assoggettati ad imposta nello Stato estero, essendo sufficiente la soggettività passiva dell'istante alle imposte contemplate dalla convenzione. (NM)

“Stabile organizzazione - Commercio in *Internet* e imputazione delle spese di regia”, di M. NESSI e R. TORELLI, ne Il fisco 2001 p. 7029.

L'A. esamina, in primo luogo, i presupposti soggettivi riconosciuti validi per l'esistenza di una stabile organizzazione nel caso di attività commerciali esercitate *on-line* e, in secondo luogo, la corretta imputazione delle cd. “spese di regia” sostenute a livello centralizzato dalla casa madre. Si sofferma sulla definizione di stabile organizzazione fornita dal Modello OCSE (art. 5) e sulla revisione dell'art. 5 del Commentario, con l'aggiunta dei par. 42.1 e 42.10 in materia di commercio elettronico -, resasi necessaria al fine di regolamentare anche fiscalmente gli scambi operati tramite l'uso del canale informatico. L'OCSE ha chiarito che né l'apertura di un *web site*, né la ricezione di servizi di cd. *web hosting*, possono essere, di per sé, idonei a costituire una stabile organizzazione in quanto, in assenza del requisito di “fisicità”, tali strumenti non rappresentano una “sede fissa d'affari”, così come definita dal Commentario. L'OCSE ha inoltre specificato il trattamento fiscale da riservare ai casi di gestione diretta (in proprietà o in affitto) del *server* da parte di un'impresa. In particolare il *server*, in quanto “elaboratore collocato fisicamente in un determinato luogo” è stato riconosciuto idoneo a costituire una sede fissa d'affari a condizione che: (i) sia stabilito un determinato luogo per un periodo di tempo sufficiente a tal fine; (ii) l'impresa non residente possa svolgere in tutto o in parte la propria attività per il suo tramite; (iii) l'attività esercitata non abbia natura preparatoria o ausiliaria. Dai chiarimenti OCSE risulta, pertanto, che l'elemento discriminante ai fini dell'individuazione dell'esistenza di una stabile organizzazione, è rappresentato dalla gestione diretta del *server*. In sostanza, un'impresa che svolge la propria attività commerciale *on-line* collocando un proprio sito *web* su un *server* da essa direttamente gestito o controllato dovrebbe configurare una stabile organizzazione, mentre l'impresa che colloca il proprio sito *web* sul *server* gestito da un *Internet service provider*, non avendo piena e diretta gestione del *server*, non può essere considerata stabile organizzazione. A tale proposito l'A. esprime qualche dubbio in merito alla capacità dell'A.F. di verificare l'effettivo rispetto delle condizioni da parte degli operatori telematici, in quanto il *server* può essere spostato in qualunque momento da un luogo all'altro, senza un'elevata incidenza di costo, con conseguente elusione delle norme fiscali.

L'A. descrive, inoltre, il trattamento fiscale delle “spese di regia”, cioè di quelle spese generali e di amministrazione sostenute all'estero e a livello centralizzato dalla casa madre, a favore di più soggetti e, in parte, riferibili alla stabile organizzazione italiana di detto soggetto estero. La rilevanza tributaria di tali spese nasce dal fatto che, per le stabili organizzazioni di soggetti non residenti, tali costi costituiscono componenti negativi di reddito da imputare direttamente al reddito, ai sensi dell'art. 113 del TUIR. A tale proposito l'A.F., accogliendo i principi espressi nel Modello OCSE (art. 7, commi 2 e 3), dopo aver riconosciuto la possibilità di riaddebitare gli interessi passivi da finanziamento (con la Ris. N. 9/427 dell'8.4.1980), ha precisato che la deducibilità dei costi relativi a servizi infragruppo deve essere oggetto di valutazione analitica, che faccia riferimento al

reale vantaggio reso alla stabile organizzazione e alla funzione esercitata dalla capogruppo. Per quanto concerne gli adempimenti IVA, il Ministero ha affermato che la stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente deve essere considerata un autonomo soggetto passivo d'imposta e, pertanto, i rapporti con la casa madre dovranno essere regolati alla stregua dei rapporti con terzi e, quindi, regolarmente fatturati, con applicazione dell'IVA se si realizza il presupposto di territorialità. Diversamente, i riaddebiti alla stabile organizzazione di quote di spese sostenute dalla casa madre dovranno essere oggetto di autofatturazione (ai sensi dell'art. 17, comma 3, DPR. n. 633/72), con annotazione del documento sia nel registro delle vendite che in quello degli acquisti. (SG)

“Società holding comunitarie e rapporto Primarolo: valutazioni critiche”, di F. SPINOSO, in Corr. trib. 2001, pag. 1267.

“Ancora su società holding comunitarie e rapporto Primarolo”, di F. SPINOSO, in Corr. trib. 2001, pag. 1327.

Con i due articoli, vengono dapprima esaminate le iniziative attuate dalla Unione Europea per contrastare il fenomeno della cd. “concorrenza fiscale dannosa” tra gli Stati membri, che provoca rilevanti distorsioni nella allocazione dei capitali; viene quindi fornita una elencazione di taluni regimi fiscali particolarmente favorevoli previsti in alcuni Stati, con riguardo alla detenzione di partecipazioni attraverso società holding; sono quindi mosse talune critiche alle predette iniziative, e formulati suggerimenti per contrastare il fenomeno.

Le iniziative comunitarie sono sfociate nella redazione del cd. “Rapporto Primarolo”, stilato da una commissione di esperti incaricata dall'ECOFIN sulla scorta dei criteri generali di valutazione contenuti nel cd. “Codice di Condotta” emanato dalla Comunità Europea. Nell'ambito del rapporto, sono individuati taluni regimi fiscali “dannosi”, di cui 4 riguardano specificamente la legislazione in materia di holding: si tratta dei regimi previsti in Austria, Danimarca, Olanda e Lussemburgo (limitatamente alle società holding del 1929).

Secondo l'A., anche i regimi previsti in altri Stati europei in materia di “holding” presentano pari, se non superiori, potenzialità di danno ad una corretta allocazione dei capitali; inoltre detti regimi, pur non essendo stati ricompresi nella lista “Primarolo”, integrano uno o più dei criteri di pericolosità indicati nello stesso Codice di Condotta, per cui non si comprendono le ragioni “tecniche” di esclusione dalla lista.

In realtà sostiene l'A., è proprio il Rapporto Primarolo a mancare di “trasparenza”, in quanto non è sempre stato dato opportuno risalto sia a talune caratteristiche dei regimi fiscali sia al contesto in cui sono calati; peraltro, il rapporto non è altro che un “primo passo” verso una disciplina comune ed armonica in tema di agevolazioni “proibite”, considerando che la materia fiscale ha valenza sussidiaria nei rapporti tra gli Stati e l'Unione Europea e che sulle questioni di carattere fiscale generale è attualmente richiesta la unanimità di voto degli Stati membri.

Secondo l'A., una efficace azione contro le misure fiscali dannose dovrebbe promuovere l'introduzione, in tutti gli Stati comunitari, di legislazioni volte a contrastare in modo “armonizzato”:

- (1) l'elusione e l'evasione,
- (2) il segreto bancario,
- (3) l'assenza di trasparenza nei rapporti tra fisco e investitori esteri e
- (4) la mancanza di scambi di informazioni con le Autorità estere interessate.

(NM)

“Rimborso d'imposta per i sottoscrittori non residenti di quote di organismi di investimento collettivo di diritto italiano”, di G. STABILE, in Boll. trib. 2001, pag. 654.

L'A. tratteggia la disciplina volta ad accordare a taluni investitori esteri – quelli residenti nei paesi che, in base alle convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate con l'Italia, effettuano il cd. “scambio di informazioni” (di cui alla “white list” del D.M. 4 settembre 1996) – il rimborso dell'imposta sostitutiva assolta dall'OICVM italiano, corrispondente agli incrementi di valore delle quote o azioni registrati durante il periodo di possesso.

Sotto il profilo procedurale, il rimborso è disciplinato dal D.M. 16 dicembre 1999, n. 546. Secondo l'A., l'investimento in quote o azioni di OICVM che detengono partecipazioni qualificate, e che

come tali sono soggetti all'imposta sostitutiva del 27% anziché del 12,5% (cfr. l'art. 8 del D.Lgs. n. 505/1999), non dà diritto al rimborso della stessa imposta: si può convenire su tale conclusione, atteso che l'art. 9 del D.Lgs. n. 461/1997 fa riferimento agli OICVM soggetti all'imposta "ordinaria" del 12,5%, fermo restando che, se lo stesso OICVM ha assolto anche l'imposta nella misura ordinaria (in relazione agli attivi non consistenti in partecipazioni qualificate), il rimborso, in parte qua dovrebbe ritenersi spettante.

L'A. evidenzia anche come destinatarie dell'istanza di rimborso ed esecutrici dello stesso siano le società di gestione le quali scomputano gli importi da rimborsare dalle rate di versamento dell'imposta sostitutiva, giusta le modifiche apportate dall'art. 26 della L. n. 342/2000. (NM)

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: agevolazioni ed esenzioni

Dottrina

"Agevolazione Visco – Clausola antielusiva e rideterminazione dei canestri d'imposta", di G. DAN, in Il fisco 2001, pag. 4025.

L'articolo prende in esame la clausola antielusiva prevista per la cd. "agevolazione Visco", introdotta dall'art. 3, comma 1, lett. d) L. n. 342/2000, consistente nell'obbligo di assoggettare a tassazione gli investimenti agevolati nel caso di cessione dei beni a terzi, destinazione al consumo personale o familiare dell'imprenditore, assegnazione ai soci, destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa o a strutture situate all'estero, qualora tali operazioni siano poste in essere entro il secondo periodo d'imposta successivo a quello in cui gli investimenti sono stati effettuati.

L'A. ritiene che, verificandosi una delle condizioni di applicazione della suddetta clausola, si dovrà procedere alla rideterminazione del reddito agevolato con una nuova liquidazione della maggiore imposta dovuta, che affluirà al canestro A per la parte corrispondente all'imposta assolta e decreterà il canestro B dell'originario incremento a seguito all'agevolazione.

Sono segnalate, infine, per completezza, le modifiche apportate dall'art. 4 della L. n. 388/2001, relative ad una progressiva diminuzione delle aliquote IRPEG ed alla conseguente variazione delle misure dei crediti d'imposta, delle percentuali per il calcolo del canestro B e della misura degli acconti. (PM).

Prassi Amministrativa

Imposte e tasse - Agevolazioni tributarie - Operazioni di credito - Cancellazione ipotecaria - Estinzione anticipata del rapporto di finanziamento richiesta dal mutuatario - Agevolazione ex art. 15 del D.P.R. n.601/1973 – Applicabilità.

Circolare Agenzia del Territorio 27 aprile 2001, n. 3/T, in Boll. trib. 2001, pag. 841.

Sulla base della precedente risoluzione n. 68/T del 6.7.1998, viene affermato che, nel caso in esame, la cancellazione ipotecaria conseguente alla estinzione di un rapporto di finanziamento richiesta dalla parte mutuataria prima che siano trascorsi diciotto mesi, in quanto circostanza riconducibile nell'ambito dello svolgimento ordinario del rapporto obbligatorio, non determina il venir meno delle condizioni fissate dall'articolo 15 del D.P.R. n.601/1973 per usufruire del particolare regime tributario ivi previsto.

DICHIARAZIONE DEI REDDITI

Prassi Amministrativa

Dichiarazione dei redditi – Mod. 730/2001 redditi 2000 – Assistenza fiscale prestata dai sostituti d'imposta e dai Centri di assistenza fiscale per i lavoratori dipendenti – Istruzioni.

Circolare Agenzia delle Entrate 23 marzo 2001, n. 31/E, in Il fisco 2001, pag. 5369.

La circolare fornisce chiarimenti in merito alla presentazione del Mod. 730/2001, all'assistenza fiscale prestata dai sostituti d'imposta e dai centri di assistenza fiscale, alle operazioni di conguaglio.

IRPEF

Prassi Amministrativa

IRPEF – Videoconferenza del “Il Sole 24 ore” del 30.1.2001 e convegno del 23.2.2001 in materia di IRPEF e IVA – Risposte a quesiti vari.

Circolare Agenzia delle Entrate 18 giugno 2001, n. 58/E, in Boll. trib. 2001, pag. 956.

Nella circolare sono raccolte le risposte ai quesiti formulati in occasione della videoconferenza del 30 gennaio 2001 e del convegno del 23 febbraio 2001, in materia di IRPEF ed IVA relative in particolare ai seguenti argomenti:

- Collaborazioni coordinate e continuative (rimborsi delle spese di trasferta; detrazioni per redditi di lavoro dipendente: individuazione del periodo di riferimento; compensi corrisposti in periodi d'imposta successivi rispetto al momento di effettuazione della prestazione: modalità di calcolo delle ritenute e di attribuzione delle detrazioni; effettuazione delle ritenute sulla base delle aliquote comunicate dal sostituto; rapporti di collaborazione intrattenuti con più sostituti; trattamento di fine mandato; prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa rese da lavoratori autonomi; sindaci di società qualificazione fiscale dell'attività compensi corrisposti a soggetti non residenti; compensi in natura).
- Lavoro autonomo (partecipazione a convegni; rimborso delle spese di viaggio, vitto e alloggio; ripartizione delle spese comuni tra professionisti; effettuazione degli ammortamenti).
- Lavoro dipendente (detrazione per i canoni di locazione).
- Agevolazioni per i disabili.

In particolare è stato chiarito che i redditi di soggetti non residenti derivanti da collaborazioni coordinate e continuative si considerano prodotti nel territorio dello Stato se il relativo compenso è erogato da soggetti residenti in Italia o da stabili organizzazioni presenti nel territorio italiano. In tali ipotesi, indipendentemente dal luogo di effettuazione della prestazione, l'imposta su tali redditi è dovuta nel nostro Paese come ritenuta a titolo d'imposta del 30%, salva la previsione di una minore aliquota nelle convenzioni contro le doppie imposizioni.

E' stato ribadito che, nei casi in cui non sia possibile, per le particolari caratteristiche dell'attività individuare la sede di lavoro del collaboratore, né identificarla con quella del datore di lavoro, occorre far riferimento al domicilio fiscale del collaboratore stesso. Ove l'attività sia svolta fuori

della sede di lavoro, il regime fiscale dei rimborsi spese per trasferte segue la disciplina dettata per i lavoratori dipendenti.

E' stato inoltre chiarito che i compensi derivanti dall'attività di collaborazione, percepiti in qualità di sindaco di società o enti, sono attratti nell'ambito del lavoro autonomo se rientranti nell'oggetto dell'attività professionale svolta.

Per un più approfondito commento si fa rinvio alle ns. Circolari Informative nn. 12 e 13 del 2001.

IRPEF e IRPEG – Videoconferenza de “Il Sole 24 ore” del 30.1.2001 e convegno del 23.2.2001 in materia di fiscalità finanziaria, *stock option* e associazioni sportive dilettantistiche – Risposte a quesiti vari.

Circolare Agenzia delle Entrate 19 giugno 2001, n. 60/E, in Boll. trib. 2001, pag. 941.

Per un commento si veda la ns. Circolare Informativa n. 13/2001.

IRPEG

Dottrina

“Insensibilità ministeriale nell'applicazione della normativa antielusiva”, di J. BLOCH e L. SORGATO in Corr. Trib. 2001, pag. 1262.

Gli AA. esprimono perplessità rispetto al giudizio di potenziale elusività formulato dal Ministero delle finanze, nella Risoluzione 18 settembre 2000 n. 142/E, a proposito di una operazione societaria di “*refreshing*” delle perdite mediante conferimento di azienda con emersione di plusvalenza imponibile da parte del soggetto in perdita.

In base all'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973, l'elusione si concretizza nell'aggiramento di obblighi e divieti dell'ordinamento tributario non essendo altrimenti sufficiente il mero aggiramento di una singola disposizione priva di rilievo sistematico o di norme inespressive di un principio dell'ordinamento, quale è quella sul divieto di riporto delle perdite fiscali oltre il quinquennio.

Non può quindi considerarsi elusiva una operazione di riorganizzazione societaria attuata mediante conferimento infragruppo di aziende tra società in perdita e successiva liquidazione della società conferente con attribuzione delle azioni della conferitaria al socio in alternativa alla fusione tra conferente e conferitaria. Sebbene, infatti, a differenza della fusione, il conferimento consenta il riconoscimento ai fini fiscali dei plusvalori latenti insiti nell'azienda, il raggiungimento di tale effetto - altrimenti precluso dall'abrogazione della lett. c) del comma 1 dell'art. 54 Tuir sulla rilevanza delle plusvalenze iscritte in bilancio - non configura violazione di un principio sistematico dell'ordinamento censurabile ai fini antielusivi. (AF)

“La compensazione intragruppo dei crediti fiscali come legittimo riconoscimento giuridico del gruppo societario”, di C. CARPENTIERI, in Rass. trib. 2001, pag. 409.

L'art. 43-ter del D.P.R. n. 602/1973 consente la cessione dei crediti d'imposta emergenti dalle dichiarazioni fiscali alle altre società appartenenti allo stesso gruppo. A seguito delle modifiche introdotte alla norma dall'art. 5 del D.P.R. n. 542/1999, le eccedenze di imposta in esame possono essere utilizzate dal cessionario in compensazione a partire dall'inizio del periodo d'imposta successivo a quello con riferimento al quale l'eccedenza si genera in capo al cedente.

Considerando che i crediti d'imposta si generano nel corso del periodo d'imposta al quale si riferisce la dichiarazione in cui il credito stesso è evidenziato, i crediti emergenti dalla dichiarazione della società cedente possono essere utilizzati in compensazione dalla cessionaria a decorrere

dall'inizio del periodo d'imposta successivo a quello cui si riferisce la dichiarazione della stessa società cedente.

Le compensazioni intragruppo operano anche in presenza di operazioni di riorganizzazione societaria e possono influenzare la formazione e l'utilizzo dei canestri per il riconoscimento del credito d'imposta. Si consideri, ad esempio, l'ipotesi della società che cede un ramo d'azienda realizzando una plusvalenza assoggettata ad imposta sostitutiva del 19 per cento, ai sensi del D. Lgs. n. 358/1997, e che procede alla distribuzione del relativo utile d'esercizio, al netto dell'imposta sostitutiva dovuta, comprensivo del credito d'imposta pieno e limitato, ad una società controllante provvista di perdite fiscali.

L'esistenza delle suddette perdite determinerebbe per la controllante l'azzeramento del reddito imponibile rappresentato dai dividendi percepiti e l'evidenziazione in dichiarazione di un credito d'imposta pari al credito d'imposta pieno sui dividendi medesimi. Detto credito potrebbe a sua volta essere ceduto alla medesima società controllata la quale potrebbe già utilizzarlo in compensazione dell'imposta sostitutiva del 19 per cento sulla plusvalenza realizzata, se, ad esempio, la controllante chiudesse il proprio periodo d'imposta e procedesse alla cessione del credito in data antecedente al termine di versamento dell'imposta sostitutiva. Ovviamente tale circostanza potrebbe realizzarsi solo a condizione che non vi sia coincidenza tra i periodi d'imposta delle due società.

L'operazione così configurata non potrebbe essere considerata elusiva atteso che dallo schema ipotizzato non discende alcun risparmio d'imposta, ma semmai si ottengono gli stessi risultati di una tassazione consolidata di gruppo, per la quale non si rinviene nell'ordinamento alcun divieto implicito o espresso. Semmai, l'art. 43-ter citato si muove nell'opposta direzione di una determinazione unitaria del debito d'imposta rispetto ad un gruppo societario. (AF)

“Casi di elusione – L'iscrizione in bilancio e la relativa ammortizzazione del disavanzo di fusione a titolo di avviamento – Spunti civilistici e fiscali”, di F. CARRIROLO, in Il fisco 2001, pag. 4620.

L'articolo, dopo brevi cenni sulla nozione di elusione fiscale, prende in esame le problematiche connesse alle operazioni di fusione per incorporazione e, in particolare, l'iscrizione in bilancio dell'avviamento e la deducibilità fiscale delle relative quote di ammortamento.

L'A. sul punto condivide l'orientamento espresso di recente dalla giurisprudenza di legittimità (cfr. Corte Cass., sez. tributaria, che n. 9663 del 4 luglio 2000), secondo cui, in caso di fusione per incorporazione, l'incremento del valore contabile del patrimonio che sostituisce il costo della partecipazione annullata non realizza alcun incremento di ricchezza dato che tale valore era già di pertinenza del soggetto incorporante per effetto della partecipazione posseduta nella società incorporata.

La non tassabilità dell'avviamento, fino a concorrenza del disavanzo, non comporta però necessariamente la deducibilità dall'imponibile delle quote di ammortamento dell'avviamento medesimo ove l'Amministrazione finanziaria dimostri che l'operazione *de quo* è priva di valide ragioni economiche ed è stata posta in essere al solo scopo di ottenere fraudolentemente un vantaggio di natura fiscale.

Secondo i giudici della Suprema Corte, infatti, la deduzione delle quote di ammortamento relative all'avviamento è possibile a condizione che l'acquisto delle partecipazioni e l'incorporazione siano contestuali e comunque ravvicinate nel tempo.

Se invece tra l'acquisto delle partecipazioni e l'incorporazione si verifica soluzione di continuità per dedurre le suddette quote di ammortamento occorrerà specificare la quota di prezzo corrisposta in occasione dell'acquisto delle partecipazioni che si riferisce all'avviamento.

In mancanza dei suddetti requisiti l'avviamento assume la natura di costo derivante da un investimento di natura esclusivamente finanziaria e pertanto non potrà essere ammortizzato. (PM)

“Il riallineamento dei valori civilistici e fiscali nella valutazione delle partecipazioni con il metodo del patrimonio netto”, di F. DEZZANI e L. DEZZANI, in Il fisco 2001, pag. 4910.

L'articolo prende in esame, in linea generale, quanto disposto dall'art. 14, comma 3, della L. n. 342/2000 in materia di riconoscimento fiscale dei maggiori valori delle partecipazioni di controllo o di collegamento iscritte in bilancio ma fiscalmente non riconosciuti (cfr. Circ. inf. n. 8/2001).

Tale norma, com'è noto, prevede che il suddetto maggior valore sia assoggettato ad imposta sostitutiva dell'IRPEF, dell'IRPEG e dell'IRAP con aliquota del 15 per cento, versata in unica soluzione o in un massimo di tre rate di eguale importo, e che le partecipazioni siano valutate con il metodo del patrimonio netto (cd. *equity method*) di cui all'art. 2426, comma 1, n. 4 del c.c..

Secondo il principio contabile n. 21 del Consiglio nazionale dei dottori Commercialisti, recante “il metodo del patrimonio netto”, la plusvalenza o la minusvalenza nel bilancio della partecipante può essere determinata contabilizzando la valutazione in modo integrale (cd. *benchmark*) ovvero in modo alternativo (cd. *allowed alternative treatment*).

Secondo il primo, l'utile ovvero la perdita d'esercizio della partecipata sono imputati, nel conto economico, come rettifica in aumento (rivalutazioni) o in diminuzione (svalutazioni) delle attività finanziarie della partecipante secondo il principio di competenza e, nello stato patrimoniale, ad incremento o decremento delle immobilizzazioni finanziarie.

Con il secondo, invece, si stabilisce che l'utile della partecipata sia rappresentato soltanto nello stato patrimoniale, a titolo di plusvalenza, in aumento della voce “Partecipazioni” nelle immobilizzazioni finanziarie nell'attivo e, contestualmente, in una riserva da rivalutazione ex art. 2426, comma 1, n. 4, c.c. non distribuibile nel passivo.

In merito al trattamento dei dividendi distribuiti dalla partecipata costituenti componenti positivi di reddito della partecipante si fa presente che, se è stato utilizzato il sistema *benchmark*, gli stessi, rilevati quali crediti verso imprese controllate o collegate al momento della delibera di distribuzione, devono essere imputati in diminuzione della voce “Partecipazioni”; se invece i dividendi sono stati contabilizzati con il sistema *allowed alternative treatment*, dato che gli utili sono stati iscritti a riserva ex art. 2426, comma 1, n. 4, c.c. senza interessare il conto economico, all'atto della delibera di distribuzione della partecipata, la partecipante li imputerà direttamente nel proprio conto economico alla voce “Proventi finanziari da partecipazione” a fronte del credito della partecipata e contemporaneamente ridurrà per pari importo sia la posta “Partecipazioni” sia le “Altre riserve”.

L'art. 14, comma 2, della citata L. n. 342/2000, prevede che i maggiori valori civilistici rispetto a quelli fiscali, al netto dell'imposta sostitutiva, per essere affrancati devono essere accantonati in una apposita riserva in sospensione d'imposta cui si applica la disciplina prevista dall'art. 13, comma 3, della L. n. 342/2000 in materia di riserve da rivalutazione.

Tale affrancamento, secondo l'A., se si utilizza il sistema *benchmark* può concorrere ad ampliare la base della agevolazione DIT, giusta l'equiparazione della suddetta riserva in sospensione d'imposta al saldo di rivalutazione a norma dell'art. 14, comma 2, della legge n. 342/2000.

Se invece si utilizza il sistema *allowed alternative treatment* la riserva ex art. 2426, comma 1, n. 4 c.c. non concorre al beneficio DIT in ragione di quanto espressamente disposto dall'art. 1, comma 4, del D.lgs. n. 466/1997. (PM).

“Le riserve da *equity method* sono in sospensione d'imposta?”, di F. GALLIO, in il fisco, 2001, pag. 6588.

L'A., dopo aver sinteticamente illustrato la normativa civilistica sulle valutazioni delle partecipazioni in imprese controllate o collegate secondo il metodo del patrimonio netto di cui all'art. 2426, comma 1, n. 4), del codice civile, nonché il regime fiscale, disciplinato dall'art. 54, comma 2-*bis*, del TUIR, delle relative plusvalenze iscritte, conclude che le riserve da *equity method* non possono considerarsi riserve in sospensione di imposta, posto che la non tassazione delle plusvalenze iscritte in bilancio in applicazione del suddetto metodo viene collegata al meccanismo delle variazioni da apportare in sede di dichiarazione dei redditi e non a quello della sospensione d'imposta tramite apposita riserva. In sostanza, i maggiori valori iscritti non incrementano il valore

fiscale della partecipazione, con la conseguenza che in sede di realizzo della partecipazione, tali maggiori valori, non fiscalmente riconosciuti, determineranno una plusvalenza fiscale maggiore (o una minusvalenza minore) rispetto al risultato di bilancio. Ciò che rileva è dunque il solo costo d'acquisto della partecipazione e non i maggiori valori iscritti.

A sostegno di tale tesi vi sarebbe anche la circostanza che la formulazione del comma 2-*bis* dell'art. 54 del TUIR non subordina l'applicazione del particolare regime agevolativo alla condizione che le plusvalenze vengano imputate ad una riserva non distribuibile. Infatti, il regime di sospensione di imposta delle riserve è sempre esplicitamente indicato dal testo letterale della norma, cosa che non è prevista dal citato comma 2-*bis*. Si pensi, ad esempio, a quanto previsto specificamente dall'art. 67, comma 3, del TUIR in merito alla riserva per ammortamenti anticipati, che agli effetti fiscali costituisce parte integrante del fondo di ammortamento. Al contrario, nel caso in esame, la riserva costituisce esclusivamente una voce civilistica, che, ai fini fiscali, non ha alcun rilievo, posto che essa non ha alcun effetto sui valori in sospensione iscritti nell'attivo, che si renderanno imponibili al momento del loro realizzo.

A conferma della suddetta tesi vi sarebbe inoltre la circostanza l'art. 10, commi 3 e 4, del decreto ministeriale di attuazione della rivalutazione *ex lege* n. 342/2000 stabilisce che disciplina del cd. "riallineamento" di cui all'art. 14 della citata legge si applica anche per il riconoscimento dei maggiori valori di cui all'art. 54, comma 2-*bis*, del TUIR e che l'importo corrispondente ai maggiori valori, al netto dell'imposta sostitutiva, deve essere accantonato in un'apposita riserva in sospensione, o, in caso di in capienza di riserve utilizzabili, può essere resa disponibile una corrispondente quota di capitale sociale. E' evidente che, ove la riserva da *equity method* fosse stata in sospensione d'imposta, il legislatore non avrebbe previsto la necessità di vincolare fiscalmente tale "riallineamento", essendoci già la riserva ex art. 2426, n. 4), del codice civile.

Piuttosto gli AA. ritengono che la riserva da *equity method* sia assimilabile a quella iscritta dalla società conferente a seguito di un conferimento di azienda effettuato in regime di neutralità fiscale ai sensi dell'art. 4 del D.Lgs. n. 358/97, in cui la partecipazione ricevuta a fronte del conferimento mantiene l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto dell'azienda conferita. Come precisato dal Ministero delle Finanze (cfr. risoluzione n. 82/E del 6 giugno 2000), tale riserva non costituisce un fondo in sospensione di imposta, ma una riserva liberamente distribuibile ai soci senza alcun onere per la società

Gli AA. non condividono infine la tesi di coloro che, al contrario, ritengono la riserva da *equity method* in sospensione di imposta sul presupposto che le istruzioni alla dichiarazione dei redditi per l'anno 1997 (mod. 760/98) avevano precisato che tali riserve dovevano essere considerate escluse dall'ambito dell'imposta sostitutiva della maggiorazione di conguaglio di cui all'art. 1 del D.Lgs. n. 467/97, posto che il motivo di tale esclusione deve essere ricercato in ragioni carattere civilistico, ossia che tali riserve non sono distribuibili e quindi non potevano essere affrancate. (FDA)

"Riporto delle perdite ed elusione", di C. GARBARINO, in Riv. dir. trib., 2001, parte I, pag. 85.

L'A. prende in esame le vigenti norme in materia di riporto delle perdite fiscali pregresse, che costituiscono il correttivo stabilito dal nostro ordinamento alle distorsioni create dalla convenzionale suddivisione della vita dell'impresa in distinti periodi. In particolare, l'A. pone l'accento sulle norme antielusive, ossia quelle dirette alla corretta attuazione del suddetto principio e che pertanto ne limitano l'abuso, distinguendo fra norme antielusive *ad hoc* (gli artt. 102, comma 1-*ter*, 123, comma 5, e 123-*bis*, comma 10, del TUIR) e quelle generali (art. 37-*bis* del DPR n. 600/73). Le prime costituiscono norme speciali, prevalenti su quella generale (art. 37-*bis*), che disciplinano ipotesi di operazioni di riporto perdite "tipizzate". Quando la compensazione di utili e perdite avviene nell'ambito di fattispecie disciplinate dalla suddette norme *ad hoc*, non è applicabile la norma antielusiva generale e, conseguentemente, non deve essere valutata la eventuale mancanza delle valide ragioni economiche dell'operazione (fusione, scissione, conferimento, cessione d'azienda) che comporta la suddetta compensazione di utili e perdite. Ne deriva, per esempio, che le limitazioni dell'art. 102, comma 1-*ter*, del TUIR vanno intese in senso restrittivo, non potendo farvi discendere un generale principio dell'ordinamento di divieto di compensazione di perdite ed utili "eterogenei" *latu sensu*, vale a dire di utili derivanti da attività poste in essere non dallo stesso

soggetto che riporta le perdite, ma da un soggetto terzo. In altri termini, l'art. 102, comma 1-ter, del TUIR disciplina il caso in cui la maggioranza delle partecipazioni aventi diritti di voto nelle assemblee ordinarie del soggetto che riporta le perdite venga trasferita o comunque acquisita da terzi, anche a titolo temporaneo, e inoltre venga modificata l'attività in fatto esercitata nei periodi d'imposta in cui le perdite sono realizzate. Si possono tuttavia verificare casi in cui, pur avvenendo un trasferimento di attività profittevoli ad un soggetto dotato di perdite riportabili, tuttavia non si verifica un mutamento del soggetto economico, e quindi del controllo della società che riporta le perdite. E' evidente che in tal caso, non potendo operare il comma 1-ter dell'art. 102 del TUIR, deve farsi ricorso all'art. 37-bis e gli utili trasferiti potrebbero considerarsi non compensabili ove l'operazione fosse carente di valide ragioni economiche, nonché caratterizzata da "anormalità", ossia insolita ed inutilmente complessa rispetto agli strumenti tipici a disposizione del contribuente. Ciò potrebbe ad esempio verificarsi nel caso in cui l'azienda profittevole fosse temporaneamente trasferita ad un società costituita *ad hoc* e gravata di perdite artificialmente create con l'indebitamento e successivamente retrocessa al cedente, essendo evidente che l'operazione sarebbe posta in essere al solo fine di ottenere un vantaggio fiscale, mentre non vi sarebbe alcuna effettiva riorganizzazione delle attività imprenditoriali.

Sotto tale profilo l'A. ritiene che la norma antielusiva generale (art. 37-bis) sia applicabile anche al caso della cd. "scissione inversa", dove la società beneficiaria compensa le proprie perdite con gli utili "eterogenei" della società scissa. Infatti, l'art. 123-bis, comma 10, del TUIR limita espressamente il riporto delle perdite della scissa, ma non disciplina il fenomeno che avviene nella scissione "inversa" in cui sono trasferite attività in utile alla società beneficiaria in perdita. Il fenomeno sarebbe quindi del tutto simile a quello della cessione di azienda profittevole. Dovrebbe pertanto operare, in quanto fattispecie non regolamentata dalla norma speciale (art. 123-bis), la norma generale antielusiva, di modo che l'operazione non sarà considerata elusiva solo qualora sussistano valide ragioni economiche.

L'A. ritiene applicabile l'art. 37-bis anche nel caso in cui vengano compiute operazioni che eludono l'art. 102, comma 1-ter, del TUIR, quali, ad esempio, il trasferimento della maggioranza dei diritti di voto non del soggetto che riporta le perdite (come prevede espressamente il comma 1-ter), bensì di quello che controlla a sua volta il soggetto che riporta le perdite, posto che il riferimento espresso alla "maggioranza delle partecipazioni aventi diritti di voto" esclude che in tale espressione possa essere incluso il "controllo" ai sensi dell'art. 2359, comma 1, n. 1), del c.c..

L'A. effettua inoltre un esame critico delle limitazioni al riporto delle perdite nell'ambito delle fusioni (art. 123, comma 5, del TUIR), concludendo che la relativa disciplina presenta evidenti inconvenienti in quanto tali limitazioni (i) possono trovare applicazione anche in casi estranei a qualsiasi disegno elusivo, (ii) oppure, al contrario, non necessariamente impediscono la realizzazione di fusioni che hanno il solo fine di conseguire indebiti risparmi di imposta attraverso il riporto delle perdite. Ciò in quanto, il requisito, che condiziona il riporto delle perdite alla permanenza di condizioni di vitalità economica desunte dai ricavi conseguiti e dalle spese per prestazione di lavoro sostenute nell'ultimo esercizio in relazione alla media dei due precedenti, può comportare penalizzazioni ingiustificate, tenuto conto che le diminuzioni di ricavi e di spese per il personale sono spesso correlate a processi di ristrutturazione industriale che creano di norma le premesse per il conseguimento di utili futuri. In altri termini, non sempre si tratta di "scatole vuote". D'altra parte, tale limitazione non è idonea a prevenire fusioni di comodo nel caso di società finanziarie, dove il costo del personale ed i ricavi non assumono valori significativi rispetto al patrimonio. Analoghe osservazioni valgono per il limite del patrimonio netto, posto che è stato scelto quale parametro della capacità di produrre utili proprio quell'entità che più di ogni altra subisce una contrazione per effetto delle perdite. Quanto infine alla limitazione costituita dalla svalutazione delle partecipazioni delle società delle quali si riportano le perdite, l'A. ritiene che tale svalutazione non incida sull'ammontare globale delle perdite riportabili in seguito alla fusione, nel senso che solo per le perdite eccedenti la svalutazione troveranno applicazione le limitazioni concernenti l'*an* (relative alla permanenza dei requisiti di vitalità) e il *quantum* (l'ammontare del patrimonio netto) del riporto. In sostanza, le svalutazioni si considerano perdite già utilizzate e, quindi, viene a mancare l'astratta possibilità di riporto. (FDA)

“Riorganizzazioni aziendali – Le novità del bilancio 2000”, di M. GAZZO e L. DEZZANI ne Il fisco 2001, p. 6291.

L'articolo descrive il nuovo regime delle operazioni di riorganizzazione aziendale, alla luce delle modifiche apportate dalla L. 21 novembre 2000, n. 342 (Collegato alla Finanziaria 2000) al D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358. Le modifiche concernono: a) la riduzione dal 27% al 19% dell'aliquota dell'imposta sostitutiva applicabile alle operazioni di riorganizzazione aziendale e la contestuale soppressione della facoltà per i contribuenti di ripartire tale versamento in cinque rate annuali senza interessi; b) il presupposto di applicazione del regime di imposta sostitutiva del D.Lgs. n. 358/97, con particolare riguardo alle cessioni di partecipazioni di controllo o di collegamento attuate mediante offerta pubblica di vendita (OPV); c) l'individuazione del periodo di possesso delle aziende e delle partecipazioni detenute da imprese: le aziende acquisite per effetto di conferimenti effettuati in regime di neutralità fiscale a norma dell'art. 4 del D.Lgs. n. 358/97, ovvero, in base all'analogo regime di neutralità disposto per i conferimenti intracomunitari dal D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 544, si considerano iscritte come immobilizzazioni finanziarie nei bilanci in cui risultavano iscritti i beni dell'azienda conferita; d) l'affrancamento dei plusvalori iscritti in bilancio in occasione di conferimenti in regime di neutralità ai sensi dell'art. 4, comma 1, del D.Lgs. n.358/97. Il riconoscimento fiscale dei maggiori valori può avvenire mediante l'applicazione della disciplina contenuta nelle disposizioni di cui agli articoli da 17 a 21 della citata n. 342/2000. (SG)

“Conferimenti d'azienda: l'iscrizione dei fondi tassati presso il soggetto conferitario” di M. IAVAGNILIO, in Corr. trib., 2001, pag. 956.

L'A. esamina criticamente la risoluzione ministeriale n. 142/E del 2000 in cui è affrontata la questione del regime tributario dei fondi tassati in caso di conferimento d'azienda. In particolare, l'A. sottolinea le difficoltà in ordine alla misurazione dell'avviamento in ipotesi di conferimento aziendale che includa, fra le poste del passivo, fondi tassati, non direttamente attribuibili a specifici cespiti trasferiti, ma genericamente originatisi a fronte di potenziali passività future. L'iscrizione di fondi per oneri futuri da parte del conferitario, pur avvenendo a “titolo originario”, può tuttavia essere effettuata se e nella misura in cui essi siano evidenziati nella perizia ex art. 2443 del c.c., dovendosi escludere che tale iscrizione possa avvenire unicamente sulla base di proprie valutazioni. E' opinione del Ministero che l'iscrizione del fondo tassato influenzi la plusvalenza determinata ai sensi dell'art. 3 del D.Lgs. n. 358/97 in capo al conferente, in quanto tale iscrizione determina un incremento delle attività trasferite, che produce un parallelo incremento della plusvalenza imponibile in capo al conferente. Le scritture contabili del conferitario evidenzieranno così un valore dell'azienda superiore a quello attribuito alle partecipazioni ricevute dal conferente, in quanto, fra le passività non può tenersi conto del fondo tassato ricostituito, posto che non è trasferito, ma iscritto a titolo originario. Ne deriverebbe, secondo l'A., che l'interpretazione ministeriale comporterebbe la seguente uguaglianza: plusvalenza tassabile in capo al conferente = avviamento deducibile in capo al conferitario, in quanto costo fiscalmente riconosciuto.

L'iscrizione del fondo tassato a titolo originario comporta, per il conferitario, che l'eventuale liberazione del fondo, qualora venissero meno i motivi che ne hanno determinato la costituzione, o il suo utilizzo, al verificarsi dell'evento, dovrebbero essere neutralizzati fiscalmente, nel senso che la liberazione a conto economico non implicherà un provento tassabile (dovendosi generare una variazione in diminuzione), mentre la copertura del costo attraverso il fondo implicherà un costo deducibile (una variazione in diminuzione).

L'A. auspica tuttavia una riconsiderazione della posizione ministeriale che tenga conto che, per i conferimenti di aziende situate nel territorio dello Stato, fra soggetti ivi residenti, l'applicazione dell'art. 3 del D.Lgs. n. 358, per la determinazione della plusvalenza, non è opzionale né alternativa al regime previsto dal combinato disposto degli artt. 9 e 54 del TUIR. Il citato art. 3 prevede infatti che il calcolo della plusvalenza tassabile in capo al conferente possa essere pari al “valore attribuito alla azienda conferita nelle scritture contabili del conferitario”. Siccome il conferitario, nelle proprie scritture contabili, attribuisce all'azienda un valore complessivo che è al netto dei fondi tassati, ancorché l'iscrizione di questi ultimi avvenga, nei limiti della perizia ex art.

2343 cc., a titolo originario, ai fini della determinazione della plusvalenza imponibile in capo al conferente dovrebbe risultare rilevante il "valore contabile" del fondo costituito presso il conferitario, che influenza il valore contabile dell'azienda. D'altra parte, l'art. 3 del D.Lgs. n. 358/97 riflette l'intenzione del legislatore di riconoscere, a fronte di una operazione di conferimento, un maggior costo deducibile per il conferitario purché esista una plusvalenza tassabile per il conferente; ciò al fine di evitare salti di imposta, realizzando una simmetria fiscale. E' evidente che tale condizione implica che il costo fiscalmente riconosciuto dei beni presso il conferitario sia pari al valore dei beni al netto dei fondi tassati riconosciuti. In tal caso, è pure evidente che, essendo minore la plusvalenza tassabile in capo al conferente, l'avviamento da ammortizzare presso il conferitario sarà anch'esso minore, e cioè al netto del fondo, posto che l'art. 3 del D.Lgs. n. 358/97 preclude ogni possibilità di successione a titolo derivativo e prevede il trasferimento a "saldi chiusi" come unica opzione ammissibile in caso di conferimento. (FDA)

"Effetti distorsivi del credito d'imposta limitato – L'imposta sul basket B", di B. IZZO e E. MACARIO, in I fisco, 2001, pag. 4949.

Gli AA. effettuano un'analisi critica della riforma del credito d'imposta sui dividendi operata dal D.Lgs. n. 467/97, evidenziando gli effetti distorsivi del cd. credito d'imposta limitato. In particolare, attraverso alcuni esempi numerici, in cui si ipotizza che l'utile sia distribuito ad un unico socio persona fisica, che non abbia altri redditi, si dimostra che l'attuale meccanismo, in presenza di basket B, non consente di ripristinare in capo al socio il reddito imponibile della società che ha distribuito i dividendi. Infatti, nel caso in cui il socio si trovi in una situazione reddituale in cui l'aliquota media applicata sull'unico reddito costituito dai dividendi risulti superiore al 37%, il meccanismo perde la propria neutralità e si determina "un'imposta sul basket B", in quanto la somma delle imposte dovute dal socio e dalla società risulta superiore all'imposta calcolata in capo al socio sullo stesso reddito. L'aumento delle somme distribuite, oltre che del basket A, anche dell'ammontare corrispondente al basket B, determina un aumento del reddito da assoggettare a tassazione, il cui ammontare supera l'importo del reddito imponibile corrispondente agli utili distribuiti.

Per evitare la suddetta distorsione gli AA. propongono di non registrare più nel basket B "l'imposta calcolata nella misura del 58,73%, corrispondente ai proventi che ... non concorrono a formare il reddito delle società o dell'ente", ma l'imposta non pagata in virtù dell'agevolazione, pari alla differenza fra l'ammontare delle imposte determinate applicando l'aliquota di cui all'art. 91 del TUIR e quello risultante dall'aliquota agevolata (per es. nel caso di reddito assoggettato a DIT). Per ripristinare nella dichiarazione del socio il reddito lordo della società distributrice, il reddito complessivo del socio verrebbe aumentato solamente del credito pieno, mentre il credito d'imposta limitato interverrebbe solo nella fase di scomputo dei crediti d'imposta, in modo di garantire l'effetto dell'agevolazione al momento della determinazione dell'imposta dovuta. Gli AA. determinano la funzione matematica che permette di quantificare "l'imposta sul basket B" qualora l'aliquota media del socio sia superiore al 37% e l'utile distribuito dalla società sia stato assoggettato, anche in parte, ad aliquota agevolata.

Gli AA. dimostrano inoltre che tale distorsione si verifica anche nel caso in cui l'aliquota media del socio fosse inferiore al 37%, posto che l'attuale sistema non consentirebbe al socio di ottenere il rimborso, in quanto la somma delle imposte dovute dal socio e dalla società risulterebbe comunque superiore all'imposta calcolata sullo stesso reddito.

Il passaggio dal sistema vigente a quello proposto comporterebbe la conversione dell'ammontare delle imposte memorizzate nel basket B, applicando il moltiplicatore del 63%, nonché la revisione di tutte le disposizioni riguardanti il credito d'imposta sugli utili distribuiti. (FDA)

"La retrodatazione degli effetti della fusione ai fini dell'IRAP", di L. MAZZUOCCOLO, in Boll. trib. 2001, pag. 744

Nell'articolo viene commentata una risoluzione ministeriale (r.m. n. 181 del 24 novembre 2000) relativa ad un caso di fusione tra una "holding industriale" (incorporata) ed una società operante

nel settore del “*merchant banking*” (incorporante), con retrodatazione degli effetti contabili e fiscali al 1° gennaio dell’anno di decorrenza civilistica dell’operazione di fusione. La problema affrontata dall’Amministrazione finanziaria concerne il trattamento da riservare ai fini IRAP ai componenti reddituali realizzati dall’incorporata prima della decorrenza della fusione, tenuto conto delle diverse disposizioni relative alla base imponibile IRAP applicabili alle due società coinvolte in ragione della diversa attività esercitata: in particolare, si trattava di plusvalenze su partecipazioni iscritte tra le immobilizzazioni finanziarie, che, come noto, non sono imponibili per le “holding industriali” stante la loro natura straordinaria, mentre lo sarebbero in capo alla “*merchant bank*”, trattandosi per quest’ultima di componenti tipiche del valore della produzione.

Sul presupposto che, anche ai fini IRAP, siano applicabili le disposizioni in materia di retrodatazione della fusione rilevanti ai fini IRPEG (art. 123 del TUIR), l’Amministrazione finanziaria ha affermato che la plusvalenza realizzata dall’incorporata non debba essere riqualficata ed assoggettata quindi ad imposta in quanto “*la retrodatazione non determina alcuna anticipata esistenza della società risultante dalla fusione, così come non determina un’anticipata estinzione della incorporata che conserva integra la propria individualità e resta titolare dei rapporti giuridici posti in essere nel periodo oggetto di retrodatazione*”.

L’A. conviene sulla correttezza di tale principio e del relativo presupposto (stante l’art. 14 del D.Lgs. n. 446/1997), soggiungendo che la relativa portata è suscettibile di estensione anche a situazioni rilevanti ai soli fini IRPEG quali, ad esempio, la rateizzabilità delle plusvalenze ex art. 54 TUIR qualora ne sussistessero i presupposti in capo all’incorporata che le ha realizzate ante fusione, ancorché i titoli non risultino iscritti tra le immobilizzazioni nel bilancio della società risultante dalla fusione.

A tale ultimo riguardo, l’A. contesta la correttezza di un’ulteriore indicazione fornita nella citata r.m., dalla quale sembrerebbe che nel bilancio della società risultante dalla fusione le operazioni poste in essere dalla incorporata debbano essere rappresentate come sarebbe avvenuto in assenza di retrodatazione (e cioè come componenti straordinarie, nonostante l’attività svolta dalla incorporante): secondo l’A., tale indicazione contrasta con i principi contabili in tema di bilancio consolidato, e ritiene preferibile una esposizione coerente con l’attività della società cui pertiene il bilancio, salve le opportune variazioni in diminuzione da effettuare in sede di dichiarazione ai fini IRAP. (NM)

“Fondazioni bancarie – Profili tributari”, di S. PETTINATO, in Boll. trib. 2001, pag. 325. (Per segnalazione)

“La limitata efficacia dell’art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973 in relazione alle nuove strategie elusive – Progetti di modifica”, di M. PRESILLA, in Il fisco 2001, pag. 3875.

L’articolo prende in esame le proposte di modifica dell’art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973 contenute nel d.d.l. n. 4992 A.S., presentato il 14 febbraio 2001, dirette ad integrare l’elencazione casistica delle operazioni antielusive ivi previste comprendendo tra queste anche quelle poste in essere da soggetti tra loro collegati, facenti parte dello stesso gruppo societario, che utilizzano impropriamente gli istituti civilistici della clausola penale, della multa, della caparra confirmatoria o penitenziale.

Ancorché tale disegno di legge non abbia avuto seguito, l’A. condivide la necessità di estendere l’ambito applicativo del citato art. 37-bis alle operazioni infragruppo. (PM).

Prassi Amministrativa

IRPEG – Elusione fiscale – Operazione di scissione parziale – Società proprietaria di cinque fabbricati industriali, utilizzati per l’esercizio dell’attività d’impresa – Trasferimento ad una società di nuova costituzione degli immobili e dei relativi impianti di pertinenza ai medesimi valori fiscali riconosciuti in capo alla scissa – Elusione – Non sussiste.

Ris. Agenzia delle Entrate 23 marzo 2001, n. 32/E, in Boll. trib. 2001, pag. 761.

Il caso prospettato è quello di una società industriale che intende procedere ad un'operazione di scissione parziale proporzionale, tramite trasferimento dei propri fabbricati industriali ad una società immobiliare di nuova costituzione ai valori riconosciuti in capo alla società scissa.

La nuova società immobiliare, partecipata dai soci della società scissa con le stesse quote di partecipazione al capitale, affitterebbe poi gli immobili ai prezzi di mercato.

L'Agenzia delle Entrate ritiene che l'operazione prospettata non sia di per sé elusiva, in quanto:

- l'attribuzione degli immobili alla società neocostituita non comporterebbe la sottrazione degli stessi dal regime d'impresa;
- per effetto della continuazione dei valori fiscalmente riconosciuti tra le società partecipanti all'operazione non riverificano salti d'imposta;
- non emerge alcun vantaggio particolare per categorie specifiche di soci o amministratori.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

IRPEG – Fusione per incorporazione – Valore di avviamento – Iscrivibilità – Legittimità – Legge n. 67 del 1988 – Non modifica tale normativa - Quote di ammortamento – Deducibilità.

Cass., sez. trib., 13 novembre 2000, n. 14687, in Giur. imp. 2001, pag. 82.

Le modifiche portate dalla novella n. 67 del 1988 non sono sintomatiche della volontà di escludere il valore di avviamento dalla disciplina specifica dell'art. 123 TUIR, tanto più che il testo vigente è sostanzialmente conforme a quello dell'art. 16 del DPR n. 598 del 1973, sotto la cui vigenza non sono sorti dubbi interpretativi in ordine alla sua riferibilità ai valori di avviamento.

Conseguentemente, è poco verosimile che il legislatore, volendo escludere dalla disciplina di cui all'art. 123, comma 2, TUIR, il valore di avviamento, abbia scelto la strada di riformulare la norma in maniera che coincidesse con un testo che mai era stato interpretato in senso restrittivo.

Gli artt. 67 e 68 TUIR dettano la disciplina, rispettivamente, dell'ammortamento dei beni materiali e dei beni immateriali, (compreso l'avviamento), e pongono soltanto limiti cronologici e quantitativi alla deducibilità fiscale delle quote di ammortamento.

Conseguentemente, il recupero delle quote di ammortamento effettuato dall'ufficio nell'ipotesi di iscrizione di un avviamento a seguito di fusione per incorporazione appare in contrasto con le conclusioni raggiunte circa la legittimità dell'iscrizione di una posta a titolo di avviamento nel caso di fusione per incorporazione.

REDDITI DI CAPITALE

Prassi Amministrativa

Redditi di capitale - Versamenti in conto capitale - Restituzione ai soci - Presunzione di distribuzione di dividendi in presenza di utili accantonati a riserva - Trattamento.

Ris. Agenzia delle entrate 31 maggio 2001, n. 97/E, in Il fisco 2001, pag. 8858

La risoluzione riguarda una richiesta di parere da parte di una Direzione regionale in merito alla possibilità di considerare come versamenti in conto capitale taluni finanziamenti infruttiferi effettuati dai soci e, conseguentemente, di riqualificare come distribuzione di dividendi le restituzioni effettuate dalle società in presenza di utili accantonati a riserva.

Esaminata la complessa normativa evolutasi nel tempo e considerate non più attuali nel mutato quadro normativo di riferimento sia la sentenza della Corte di Cassazione che la circolare ministeriale n. 8 del 1984 citate dalla Direzione richiedente, la risoluzione ritiene che non possa considerarsi elusiva la scelta operata dalla società di accantonare a riserva gli utili e restituire contestualmente ai soci finanziamenti da essi concessi, anche se riqualificabili come versamenti in conto capitale.

REDDITI DI IMPRESA

Dottrina

“Interpretazioni Assonime e sviste normative nel regime fiscale dei derivati”, di J. BLOCH e L. SORGATO, in Corr. trib. 2001, p. 1048.

Gli AA. criticano la nuova disciplina che ha esteso, alle società che non redigono i bilanci secondo il D.Lgs. n. 87/1992, la disciplina in materia di valutazione dei contratti derivati di cui all'art. 103-bis del TUIR, e non condividono la posizione assunta al riguardo dall'Assonime. Ciò in quanto l'associazione di categoria ha accolto favorevolmente la nuova disciplina, ritenendola conforme agli orientamenti dottrinali ed amministrativi in tema di redazione dei bilanci secondo i criteri dettati dal codice civile.

Gli AA. contestano l'assunto soprattutto per quel che concerne i derivati “valutari”, posti in essere da società industriali e commerciali, sia per finalità di copertura che per finalità di trading: per tali imprese, infatti, a differenza di quanto previsto per quelle bancarie e finanziarie, non è consentita, di regola, la valutazione delle attività e passività in valuta secondo il cambio di fine esercizio, bensì al minore tra quello storico e quello di fine esercizio, in applicazione del generale principio di prudenza previsto dall'art. 2423 - bis c.c.. In realtà a dover trovare immediata registrazione contabile sono solo le perdite su cambi, mentre gli utili su cambi devono essere rinviati all'esercizio in cui l'operazione è estinta o chiusa: pertanto, sostengono gli AA., la disciplina fiscale non è compatibile con quella civilistica. (NM)

“Legge di rivalutazione – Trattamento fiscale della riserva in sospensione d'imposta in caso di fusione della società nel cui bilancio è iscritta”, di M.T. BUZZELLI, in Il fisco 2001, pag. 6992.

L'articolo esamina il trattamento fiscale da applicare alla riserva di rivalutazione, intesa come fondo in sospensione d'imposta, prevista dall'art. 13, comma 1, della L. n. 342/2000, iscritta nel bilancio di una società successivamente incorporata o fusa.

A tal fine secondo quanto previsto dall'art. 123, comma 4, del T.U.I.R, occorre preliminarmente distinguere due ipotesi:

- i fondi tassabili in ogni caso, quando il beneficio della sospensione d'imposta si caratterizza per essere connesso ad un'agevolazione di natura temporanea esaurita la quale gli stessi sono assoggettati a tassazione indipendentemente dall'utilizzo del fondo: in tal caso, l'incorporante o la società risultante dalla fusione per continuare a beneficiare della suddetta sospensione deve necessariamente ricostituire nel proprio bilancio il fondo medesimo che, altrimenti, per l'ammontare non ricostituito viene recuperato a tassazione indipendentemente dalla causa che ne ha determinato l'estinzione;

- i fondi tassabili solo in caso di distribuzione, quando cioè il beneficio della sospensione è a tempo indeterminato, salvo che si proceda alla distribuzione del fondo.

In tal caso per poter beneficiare della sospensione d'imposta la società incorporante o quella risultante dalla fusione deve ricostituire nel proprio bilancio la riserva in questione se e nel limite in cui vi è avanzo di fusione e/o aumento di capitale superiore al capitale complessivo delle società

partecipanti alla fusione al netto delle partecipazioni possedute, altrimenti i fondi in questione si considerano estinti, cioè non distribuibili.

Se l'avanzo di fusione e/o l'aumento di capitale sono inferiori all'ammontare dei fondi in sospensione d'imposta della società successivamente incorporata o fusa si considera estinta, e quindi non distribuibile, solo la parte di tali fondi che eccede l'avanzo e/o l'aumento di capitale.

In assenza di avanzo di fusione e/o aumento di capitale, infine, non vi sono obblighi di ricostituzione della riserva in capo alla società incorporante o risultante dalla fusione e l'imposta sostitutiva a suo tempo corrisposta dalla società incorporata concorrerà ad incrementare il basket A della incorporante (cfr. Circ. Assonime n. 13/2001).(PM)

“Rivalutazione di partecipazioni e successiva fusione – Un caso di lecito risparmio d'imposta”, di F. DEZZANI e L. DEZZANI, in Il fisco, 2001, pag. 3818.

Gli AA., dopo aver illustrato la disciplina di rivalutazione delle partecipazioni ai sensi della legge n. 342/2000, ne sottolineano la validità quale strumento di pianificazione fiscale nelle riorganizzazioni aziendali se combinata con la disposizione contenuta nel comma 2 dell'art. 6 del D.Lgs. n. 358/97, che prevede l'affrancamento gratuito del disavanzo da annullamento in caso di fusione o scissione, fino a concorrenza dell'importo delle rivalutazioni che hanno concorso a formare il reddito di un'impresa residente o che per disposizione di legge non concorrono a formarlo, nemmeno in caso di successivo realizzo. A tale riguardo, la Direzione Regionale delle Entrate del Piemonte, rispondendo ad un quesito in cui veniva prospettata la successiva fusione per incorporazione della società la cui partecipazione doveva essere oggetto di rivalutazione, ha confermato, in data 26 febbraio 2001, che i maggiori valori iscritti a fronte del disavanzo di annullamento si intendono riconosciuti, senza applicazione dell'imposta sostitutiva, fino a concorrenza della rivalutazione effettuata ai sensi della legge n. 342/2000.

Pur considerando i benefici scaturenti dalla rivalutazione, ossia, da un lato, il pagamento dell'imposta sostitutiva nella misura del 15%, con relativo affrancamento gratuito del disavanzo da fusione, in luogo dell'imposta sostitutiva del 19%, e, dall'altro, la rilevanza ai fini DIT della riserva di rivalutazione nella società incorporante, gli AA. sottolineano che la disciplina di rivalutazione, a differenza di quella dell'imposta sostitutiva di cui all'art. 6 del D.Lgs. n. 358/97, non consente tuttavia di movimentare i cd. “canestri” di cui all'art. 105 del TUIR, con conseguenze negative ai fini dell'attribuzione ai soci del credito d'imposta sui dividendi, posto che l'imposta sostitutiva sulla rivalutazione concorre alla formazione del “basket” A solo nell'ipotesi in cui il saldo attivo sia ridotto per copertura di perdite d'esercizio, ovvero cessi lo stato di sospensione del saldo di rivalutazione. (FDA)

“La disciplina dell'imposta sostitutiva per la rivalutazione dei beni”, di G. FERRANTI, in Corr. trib., 2001, pag. 929.

L'articolo prende in esame la disciplina dell'imposta sostitutiva sulla rivalutazione dei beni, introdotta dalla legge n. 342/2000, alla luce dei chiarimenti forniti dalla Assonime nella circolare n. 13/2001. In particolare, l'A. sottolinea che, a seguito della soppressione della disposizione che stabiliva l'assoggettamento ad imposizione delle plusvalenze iscritte in bilancio, l'imposta dovuta in sede di rivalutazione non ha più la funzione di sostituire le ordinarie imposte che un tempo si rendevano dovute a seguito dell'iscrizione in bilancio dei maggiori valori attribuiti ai beni. Il presupposto dell'imposta è costituito dall'esecuzione della rivalutazione. Il riconoscimento degli effetti fiscali della rivalutazione consegue esclusivamente dall'iscrizione in contabilità dei maggiori valori e non assume, pertanto, alcuna rilevanza: i) l'indicazione nella dichiarazione dei redditi (quadro RY del mod. Unico 2001) dei dati relativi alla rivalutazione effettuata; ii) l'effettivo e preciso adempimento dell'obbligo di versamento. Nonostante la legge n. 342/2000 non contenga alcuna precisazione a tale riguardo, deve ritenersi che si applichino le disposizioni previste in materia di imposte sui redditi per la liquidazione, l'accertamento, la riscossione, le sanzioni, i rimborsi e il contenzioso. In particolare, sugli omessi o insufficienti versamenti è applicabile la sanzione di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 471/97, pari al 30% dell'importo non versato ed è anche possibile avvalersi

del ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 472/97. Secondo l'A., tale sanzione è applicabile anche nel caso in cui l'imposta sostitutiva versata sia inferiore a quella dovuta a causa del mancato rispetto dell'obbligo di rivalutare tutti i beni appartenenti alla stessa categoria omogenea, stabilito dall'art. 4 del decreto ministeriale di attuazione. In tal caso, le conseguenze negative della mancata osservanza della suddetta regola, come precisato dalla C.M. 10 aprile 1991, n.9 (emanata in occasione della precedente legge n. 408/90) non coinvolgerebbero altri beni appartenenti alla stessa categoria omogenea, per i quali la rivalutazione è stata correttamente effettuata e che resterebbe valida.

L'A. si pone inoltre il problema della debenza o meno dell'imposta sostitutiva nel caso in cui, in sede di rivalutazione, vengano "riassorbite" svalutazioni e rettifiche di valore operate in precedenza a soli fini civilistici, senza riconoscimento fiscale, concludendo, in accordo con l'Assonime (cfr. la citata circ. n. 13/2001), che il riassorbimento delle minusvalenze non può dar luogo all'applicazione dell'imposta sostitutiva, dato che il riconoscimento del maggior valore iscritto in bilancio discende già dall'applicazione delle regole ordinarie.

L'A. esamina infine le modalità di contabilizzazione e versamento dell'imposta sostitutiva, nonché la sua rilevanza ai fini dell'attribuzione del credito d'imposta sui dividendi ai soci. (FDA)

Per quanto riguarda le conseguenze dell'inosservanza dell'obbligo di rivalutare tutti i beni appartenenti alla medesima categoria omogenea, l'Agenzia delle Entrate (cfr. circ. n. 57/E del 18 giugno 2001, par. 1.6, e ns. circolare n. 16/2001) ha escluso la possibilità di procedere ad una integrazione o correzione dei criteri applicati, determinandosi la ripresa a tassazione dei maggiori ammortamenti operati o delle minori plusvalenze o maggiori minusvalenze dichiarate, e quindi il disconoscimento degli effetti fiscali della rivalutazione per tutti gli altri beni appartenenti alla medesima categoria omogenea.

In merito al "riassorbimento" delle minusvalenze non dedotte fiscalmente, l'Agenzia delle Entrate (cfr. par. 1.4 del citata circ. 57/E) ha precisato che l'imposta sostitutiva va corrisposta sull'intero importo della rivalutazione, senza operate alcun ragguglio al maggior valore fiscale dei beni rivalutati. In alternativa, è peraltro consentito imputare al conto economico la ripresa di valore corrispondente alla differenza tra il minor valore civilistico e maggior valore fiscale ed operare la variazione in diminuzione per un pari importo in dichiarazione.

"Dall'OCSE la qualificazione dei proventi da e-commerce", di S. MAYR e G. FORT, in Corr. trib. 2001, p. 1400.

L'OCSE, dopo aver modificato il Commentario all'art. 5 (stabile organizzazione) del Modello di convenzione per adeguarne il contenuto allo sviluppo dell'"e-commerce", propone, attraverso un suo Comitato, alcune riflessioni sulla corretta qualificazione, ai fini convenzionali, dei pagamenti per transazioni di prodotti digitali. Il comitato Affari fiscali dell'OCSE ha costituito un gruppo (TAG) con lo scopo di esaminare la qualifica convenzionale dei vari tipi di pagamenti derivanti dall'e-commerce al fine di fornire i necessari chiarimenti nel Commentario. Il TAG ha reso disponibile il suo rapporto il 1° febbraio 2001. L'utilizzo di *software* per esclusivo uso personale e commerciale, non comporta, dal punto di vista fiscale, il pagamento di *royalties*, ma di normali corrispettivi a carattere commerciale, qualificabili, in seno alle convenzioni internazionali, come *business income* o redditi d'impresa. Il rapporto del TAG, pur contenendo delle interessanti precisazioni, non si discosta significativamente dai principi già elaborati nel Commentario e fatti propri dal Ministero delle finanze; pertanto, l'eventuale adozione da parte del Comitato affari fiscali dei suggerimenti del TAG potrebbe essere estesa, in sede interpretativa, anche in Italia. Il TAG, inoltre, si chiede se, nella fornitura di servizi informatici, si sia in presenza di meri servizi (e, quindi, di compensi qualificabili come redditi d'impresa), o, al contrario, di fornitura di *know-how* (e, quindi, di compensi qualificabili come *royalties*). (SG)

"La rivalutazione dei beni d'impresa", di F. ROSSI RAGAZZI, in Il fisco 2001, pag. 7537. (Per segnalazione)

Prassi Amministrativa

Redditi d'impresa – Determinazione del reddito – Acquisto di partecipazioni – Rinuncia ai crediti da parte dei soci – Operazione antielusiva.

Ris. Agenzia delle Entrate 5 aprile 2001, n. 41/E, in Il fisco 2001, pag. 8170.

L'operazione di rinuncia al credito da parte del socio nei confronti della società viene considerata elusiva in quanto priva, in relazione alle modalità con cui è stata attuata, di valide ragioni economiche e favorisce il conseguimento in capo alla società di un considerevole risparmio d'imposta, rappresentato dall'intassabilità della sopravvenienza attiva realizzata, tramite aggiramento della *ratio* e delle finalità dell'art. 55, comma 4, TUIR.

La *ratio* della norma viene sostanzialmente aggirata se la rinuncia al credito, anziché in funzione della patrimonializzazione della società partecipata, sia effettuata in previsione della liquidazione definitiva di questa. In tal caso si realizzano immediatamente le condizioni perché la rinuncia al credito, dopo avere comportato un incremento del costo della partecipazione, concorra alla formazione del reddito di esercizio come minusvalenza su partecipazioni.

Il risparmio fiscale si giustificerebbe, piuttosto, nel caso in cui la rinuncia al credito del socio risultasse funzionale alla rimessa *in bonis* della società partecipata, consentendole di proseguire l'attività

Redditi di impresa – Ammortamento dei beni immateriali – Avviamento societario – Ammortamento dell'avviamento in caso di fusione per incorporazione – Sentenze della Corte di Cassazione 24.7.2000, nn. 9663 e 9666 e 13.12.2000, n. 14687 – Controversie pendenti – Precisazioni.

IRPEG – Fusione per incorporazione – Imputazione del disavanzo di fusione ad avviamento – Deducibilità delle quote annuali di ammortamento - Sentenze della Corte di Cassazione 24.7.2000, nn. 9663 e 9666 e 13.12.2000, n. 14687 – Controversie pendenti – Precisazioni.

Circ. Agenzia delle Entrate 30 maggio 2001, n. 49/E, in Boll. trib. 2001, pag. 854.

In materia di trattamento fiscale del disavanzo da annullamento che deriva da operazioni di fusione per incorporazione, l'amministrazione finanziaria, concordando con le recenti sentenze della Suprema Corte, ha invitato i propri uffici ad abbandonare i giudizi instaurati per sostenere l'impossibilità di allocare, con rilevanza fiscale, il disavanzo da fusione per iscrivere un valore di avviamento ammortizzabile. Si tratta di una questione sorta in vigenza della vecchia normativa la quale ha subito nel tempo alcune modifiche, che hanno dato luogo a non pochi contrasti interpretativi. Di seguito si riassumono le principali evoluzioni.

Inizialmente era previsto il riconoscimento, in esenzione d'imposta, dei maggiori valori iscritti in bilancio a seguito dell'emergere di un disavanzo di annullamento (art. 16, c. 2, DPR 598/73). Successivamente, con l'entrata in vigore del TUIR (art. 123, DPR 917/86), la fattispecie in esame ha subito una particolare evoluzione: nella sua formulazione originaria la legge stabiliva che nella determinazione del reddito della società incorporante o risultante dalla fusione non si deve tenere conto delle plusvalenze dei beni delle società fuse o incorporate, comprese quelle relative alle rimanenze e il valore di avviamento, iscritte in bilancio in luogo e fino a concorrenza del disavanzo; in una riformulazione successiva del testo venne eliminata l'espressione "comprese quelle relative alle rimanenze e il valore di avviamento", facendo riferimento, senza alcuna delimitazione, alle plusvalenze iscritte (art. 7, c. 6, L. 67/88). Si era creata, in tal modo, una situazione di incertezza sull'interpretazione della norma, per cui si pose il problema se le plusvalenze afferenti al magazzino e il valore di avviamento potessero parimenti essere utilizzati per la copertura del disavanzo da fusione.

In realtà l'amministrazione finanziaria propendeva per il non riconoscere il suddetto utilizzo e, in tale direzione, si era pronunciato anche il SECIT. Finché un successivo provvedimento stabilì, in maniera esplicita, che le fusioni e le scissioni di società erano neutrali agli effetti delle imposte sui redditi: il disavanzo di fusione e di scissione non poteva essere utilizzato per iscrizioni di valori in franchigia d'imposta, a qualsiasi voce, forma o titolo operate.

Dal momento che quest'ultima disposizione era applicabile alle operazioni deliberate a partire dal 14 gennaio 1995, venne introdotta una disciplina transitoria in forza della quale i maggiori valori iscritti in bilancio, per effetto dell'imputazione dei disavanzi da annullamento derivanti da operazioni di fusione o scissione deliberate anteriormente al 14 gennaio 1995, si consideravano fiscalmente riconosciuti, dietro pagamento di una somma pari al 20% del corrispondente ammontare (ferma restando l'applicazione del previgente regime tributario nel caso in cui il contribuente non si fosse avvalso di questo beneficio).

Fu proprio a seguito del descritto contesto normativo ed interpretativo che l'amministrazione finanziaria aveva proceduto, relativamente alle operazioni deliberate prima del 14 gennaio 1995, per le quali i contribuenti non avessero fatto ricorso alla normativa transitoria, al disconoscimento ai fini fiscali dell'avviamento iscritto mediante utilizzo del disavanzo derivante dall'annullamento della partecipazione nella società incorporata e al conseguente recupero a tassazione delle relative quote di ammortamento.

I recenti interventi della Corte di Cassazione hanno riportato in risalto la problematica risolvendola a favore dei contribuenti e, quindi, ammettendo la legittimità dell'iscrizione in bilancio a titolo di avviamento del disavanzo e la conseguente deducibilità dal reddito imponibile delle relative quote annuali di ammortamento, sempreché l'operazione non si configuri come elusiva (Cass. 24 luglio 2000, n. 9663 e n. 9666 e 13 novembre 2000, n. 14687).

L'amministrazione ha, tuttavia, precisato che l'opportunità di continuare il giudizio e di proporre ricorso per cassazione dovrà essere valutata caso per caso quando:

- in concreto (tempestivamente e con adeguata documentazione) siano state trattate questioni relative alla veridicità ed effettività dell'asserito costo delle azioni o quote poi annullate;
- si discuta dell'interpretazione ed applicazione della norma in materia di elusione fiscale o di fusione attuata dopo l'entrata in vigore della L. n. 724/94;
- gli atti societari posti in essere per la fusione siano civilisticamente irregolari o comunque inidonei a produrre gli effetti desiderati dagli operatori;
- si discuta dell'utilizzazione del disavanzo contabile di fusione per attribuire a rimanenze in titoli maggiori valori (specie se questi a loro volta danno luogo ad ulteriori disavanzi contabili di fusione);
- l'operazione sia connotata da altre particolarità che inducono a ritenere sostenibili la rettifica e la pretesa tributaria, sempre che, in concreto tempestivamente rilevate e documentate.

Redditi di impresa – Fusione di società – Affrancamento gratuito del disavanzo da fusione – Art. 6, comma 2, del D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358 – Interpello ai sensi dell'art. 21 della L. 30 dicembre 1991, n. 413.

Ris. Agenzia delle entrate 4 giugno 2001, n. 80/E, in il fisco 2001, pag. 8597.

LA società istante, avendo acquistato a valori di mercato la partecipazione totalitaria di tre società ed avendo realizzato un disavanzo di fusione dalla loro incorporazione, ha chiesto l'affrancamento di tale disavanzo a titolo gratuito, a norma dell'art. 6, comma 2, lett. b), del D.Lgs. n. 358/1997, rappresentando che, in mancanza di tale affrancamento si darebbe luogo a fenomeno di doppia imposizione "in senso sostanziale".

Con la risposta si afferma che l'affrancamento gratuito del disavanzo da fusione è ammesso solo quando i plusvalori abbiano concorso al reddito dell'impresa residente ovvero di una stabile organizzazione, restando precluso nel caso, come quello prospettato, di realizzazione di plusvalenze da parte di un'impresa non residente. Tanto più che, nella particolare ipotesi prospettata non si verifica neppure un effettivo fenomeno di doppia imposizione economica, in quanto l'ordinamento tributario dello Stato estero interessato prevede un regime di *participation exemption* che ammette l'esenzione di tutti i redditi da partecipazione.

Redditi di impresa – Risposte a quesiti vari.

Circolare Agenzia delle Entrate 18 giugno 2001, n. 57/E, in Boll. trib. 2001, pag. 941.

La circolare raccoglie le risposte ai quesiti in materia di:

RIVALUTAZIONE DEI BENI D'IMPRESA;

RICONOSCIMENTO FISCALE DI MAGGIORI VALORI ISCRITTI IN BILANCIO;

OPERAZIONI DI RISTRUTTURAZIONE AZIENDALE;

DIT;

CREDITO DI IMPOSTA PER I NEOASSUNTI;

COLLABORAZIONI COORDINATE E CONTINUATIVE;

TASSAZIONE SEPARATA DELLE INDENNITÀ DI CESSAZIONE DEI RAPPORTI DI AGENZIA

Per un commento si vedano le ns. Circolari Informative 12 e 16/2001.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Redditi di impresa – Spese deducibili – Multe del rappresentante – Pagamento effettuato dalla società – Indeducibilità.

Cass., sez. trib., 20 maggio 2000, n. 7071, in Boll. trib. 2001, pag. 391.

Ai sensi dell'art. 75 del testo unico delle imposte sui redditi, un costo è deducibile solo se ed in quanto risulti funzionale alla produzione del reddito.

Tale rapporto di correlazione fra costo e reddito va senz'altro escluso con riferimento alle somme costituite dal pagamento di sanzioni pecuniarie irrogate per punire comportamenti illeciti, quali sono indiscutibilmente le infrazioni alle norme sulla circolazione stradale.

Redditi di impresa – perdite su crediti – Procedure concorsuali – Deducibilità – Retroattività ante TUIR – Sussistenza – Limite – Parte eccedente gli accantonamenti detassati.

Cass., sez. trib., 21 luglio 2000, n. 9600, in Boll. trib. 2001, pag. 469.

Le perdite su crediti verso un debitore sottoposto a fallimento o ad altra procedura concorsuale, ancora pendenti dopo il 31 dicembre 1987, sono deducibili dall'imponibile del periodo di imposta 1987, ai sensi dell'art. 25 del DPR n. 42 del 1988 che rende retroattivo, nonostante l'art. 36 del medesimo decreto, l'art. 66, terzo comma, del DPR n. 917/1986, ma non si sottrae alla previsione dell'art. 71, 2° comma, dello stesso DPR n. 91/786, per cui la deducibilità è consentita solo per la parte che eccede gli accantonamenti detassati nei precedenti esercizi.

Redditi di impresa – Cessione di crediti non ancora scaduti – Prezzo inferiore al nominale – Interesse implicito – Sussiste – Perdita deducibile – Art. 57, lett. c), DPR n. 597 del 1973 – Esclusione – Valore attualizzato dei crediti – Rilevanza.

Cass., sez. trib., 20 ottobre 2000, n. 13916, in Giur. imp. 2001, pag. 71.

Il valore dei crediti non ancora scaduti, per i quali non sia separatamente prevista la corresponsione di interessi, è inferiore al loro valore nominale poiché la somma capitale incorpora in tal caso un interesse implicito, tanto maggiore quanto più è lontana è la data fissata per l'adempimento.

Conseguentemente la loro cessione ad un prezzo inferiore al loro valore nominale, non rappresenta una perdita (minusvalenza) deducibile ai sensi dell'art. 57, lett. c), DPR n. 597 del 1973; una perdita deducibile è configurabile solo se il prezzo di cessione è inferiore al valore

attualizzato dei crediti ceduti, e cioè al valore dei crediti ceduti calcolato al netto degli interessi "impliciti" e non ancora maturati al momento della cessione.

Redditi d'impresa – Norme generali – Accertamento di maggiori ricavi – Costi non registrati – Deducibilità – Onere della prova – Ricade sul contribuente – Applicabilità del principio ai giudizi in corso.

Cass., sez. trib., 22 novembre 2000, n. 15088, in Il fisco 2001, pag. 4132.

A seguito dell'abrogazione del comma 6 dell'art. 75 del DPR n. 917/1986 ad opera dell'art. 5 del DPR n. 695/1996, il contribuente gode di un ampliamento della sua facoltà di prova in giudizio, in merito alla dimostrazione dell'incidenza di costi aziendali non registrati in contabilità e riferito a maggiori ricavi accertati nel corso di verifiche tributarie dai competenti uffici; tale abrogazione spiega i suoi effetti anche ai processi in corso per il principio del *favor rei*, stante la natura sanzionatoria della disposizione abrogata ed in considerazione dell'applicabilità dello *jus superveniens* ai giudizi pendenti.

Commissioni tributarie di merito

Redditi d'impresa- Operazioni di *transfer pricing* interno – Rettifica del prezzo al valore normale – Non è ammessa.

Comm. trib. prov. di Milano, 18 marzo 1998, n. 577, in Riv. dir. trib. 2001, II, pag. 126.

La valutazione al valore normale di cessioni di beni fra soggetti residenti presuppone – di regola – l'assenza di corrispettivi. Ai fini delle imposte sui redditi per determinare la base imponibile occorre tenere conto del prezzo pattuito fra le parti e non dei valori di mercato.

Pur se in via di principio non si può negare all'Amministrazione finanziaria, in sede di accertamento, di raffrontare i prezzi convenuti fra le parti con quelli praticati dal mercato, il ricorso al criterio del valore normale risulta possibile soltanto se, in possesso di presunzioni gravi, precise e concordanti, l'amministrazione stessa sia in possesso di elementi comprovanti che i corrispettivi dichiarati siano inferiori a quelli effettivamente conseguiti.

Con nota di M. FORMENTIN, "L'utilizzo del "valore normale" in sede di rettifica dei corrispettivi contrattuali ai fini dell'Iva e delle imposte sul reddito".

Redditi d'impresa – Ricavi da cessioni di titoli – Rettifica del prezzo al valore normale – Non è ammessa.

Cessione di credito *pro soluto* - Valutazione di congruità del prezzo – Non è ammessa.

Comm. trib. di I grado di Trento, 14 settembre 1998, n. 638, in Riv. dir. trib. 2001, II, pag. 126.

Nell'ambito dell'attività d'impresa, la determinazione del prezzo di cessione di un bene non può essere sindacata dall'organo accertatore, eccezion fatta per il caso di occultamento di corrispettivo (nel caso di specie, l'Ufficio aveva rettificato al valore normale il prezzo della cessione di titoli).

La cessione di crediti *pro soluto* è atto d'impresa e come tale sottratto alle valutazioni di congruità degli organi accertatori e dello stesso giudice. Le scelte che hanno indotto gli amministratori ad effettuare determinate politiche gestionali, infatti, rientrano nelle loro esclusive attribuzioni.

Con nota di M. FORMENTIN, "L'utilizzo del "valore normale" in sede di rettifica dei corrispettivi contrattuali ai fini dell'Iva e delle imposte sul reddito".

Redditi d'impresa – Crediti verso società collegate – Ritardo nel pagamento di fatture – Presunzione di finanziamento – Esclusione.

Fideiussione gratuita concessa a società partecipata – Mancata contabilizzazione di commissioni attive – Irrilevanza.

Comm. trib. prov. di Padova, 10 marzo 1999, n. 20, in Riv. dir. trib. 2001, II, pag. 127.

L'accettazione, da parte di una società del ritardo di una società collegata nel pagamento di fatture non vale ad integrare la presunzione di finanziamento ex art. 47 TUIR della prima società nei confronti della seconda. La presunzione di un finanziamento, infatti, può operare soltanto in presenza di un duplice presupposto: che sia stata versata una somma e che tale somma risulti contabilizzata a titolo di mutuo, prestito, ecc.. Peraltro, è la stessa logica imprenditoriale che impone alle società controllanti di intervenire, se necessario, per aiutare le controllate che versino in condizioni di difficoltà economiche, accettando e a volte subendo ritardi nei pagamenti giustificati dalla precaria situazione della controllata, senza con ciò concedere alcuna dilazione di pagamento ai termini contrattualmente stabiliti. Il subire un ritardo da un soggetto che tarda ad adempiere, infatti, non significa concedere dilazioni.

Non rileva la mancata contabilizzazione di commissioni attive a fronte di fideiussioni gratuite concesse da una società a società partecipata. Il contratto di fideiussione, infatti, è solo di norma oneroso, potendo le parti, nell'esercizio della loro autonomia negoziale, stipulare fideiussioni anche in forma gratuita.

Con nota di M. FORMENTIN, "L'utilizzo del "valore normale" in sede di rettifica dei corrispettivi contrattuali ai fini dell'Iva e delle imposte sul reddito".

Redditi d'impresa – Artt. 9 e 76, comma 5, TUIR - Applicabilità analogica ai rapporti tra società residenti – Esclusione.

Comm. trib. reg. di Venezia, 24 giugno 1999, n. 67, in Riv. dir. trib. 2001, II, pag. 1126.

Gli artt. 9 e 76, comma 5, TUIR, sono norme a fattispecie esclusiva e non possono, quindi, essere applicati analogicamente ai rapporti fra società residenti. L'ordinamento tributario riconosce quale principio generale l'autonomia negoziale delle parti, che può essere limitata solo in presenza di specifiche norme antielusive.

Con nota di M. FORMENTIN, "L'utilizzo del "valore normale" in sede di rettifica dei corrispettivi contrattuali ai fini dell'Iva e delle imposte sul reddito".

Redditi d'impresa – Cessione di titoli tra società del medesimo gruppo – Prezzo inferiore al valore della quota di patrimonio netto cui corrisponde ciascuna azione – Presunzione di occultamento di maggiori ricavi – Sussiste.

Perdita derivante da cessione di crediti *pro soluto* – Deducibilità – Cessione a titolo oneroso – Sufficienza.

Comm. trib. di Il grado di Trento, 20 giugno 2000, n. 20, in Riv. dir. trib. 2000, II, pag. 127.

Può ritenersi fondata la presunzione dell'ufficio di inattendibilità del prezzo di cessione di titoli tra società appartenenti al medesimo gruppo allorché il prezzo sia particolarmente esiguo e la società verificata non abbia motivato l'adozione di tale prezzo (nel caso di specie il prezzo corrispondeva alla metà circa del valore della quota del patrimonio netto cui corrispondeva ciascuna azione).

Dal combinato disposto degli artt. 54 e 66 TUIR risulta evidente che le perdite su crediti, se realizzate mediante cessione *pro soluto* a titolo oneroso, sono deducibili senza condizione alcuna ed, in particolare, senza bisogno che risultino da elementi certi e precisi e senza bisogno che il debitore sia assoggettato a procedure concorsuale.

Con nota di M. FORMENTIN, "L'utilizzo del "valore normale" in sede di rettifica dei corrispettivi contrattuali ai fini dell'Iva e delle imposte sul reddito".

REDDITI DI LAVORO AUTONOMO

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Redditi di lavoro autonomo – Spese per contributi previdenziali deducibili dal reddito professionale – Deduzione effettuata dal reddito complessivo – Irregolarità – Rettifica da parte dell'Ufficio – Consegue.

Cass., sez. trib., 26 febbraio 2001, n. 2781, in Boll. trib. 2001, pag. 784.

Le spese per contributi obbligatori in sede di determinazione del reddito professionale possono essere dedotte dal reddito complessivo come oneri deducibili se il contribuente li ha indicati per errore nel quadro della dichiarazione relativo ai predetti oneri.

L'Ufficio, qualora rilevi l'errore, non può limitarsi ad escludere la deduzione dal reddito complessivo, anziché dal reddito di lavoro autonomo, ma deve procedere alle opportune correzioni, atteso che si tratta di spese effettive, documentate ed indicate nella dichiarazione.

Con nota di F. MENTI, "Le spese per contributi obbligatori afferenti all'esercizio di arte o professione dedotte dal reddito complessivo come oneri deducibili anziché dal reddito di lavoro autonomo".

REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

Dottrina

"I rischi che corrono lavoratori, amministratori, altri sostituiti per la non applicazione della ritenuta", di A. GHINI, ne Il fisco 2001, p. 4030.

"La gestione delle trasferte per gli amministratori di società", di S. MOGOROVICH, ne Il fisco 2001, p. 4629.

Gran parte della dottrina si è occupata della nuova disciplina dei redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa che, per effetto delle modifiche introdotte dalla L. 21 novembre 2000, n. 342, sono stati attratti nell'ambito dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente. Ne consegue che anche a tali redditi saranno applicabili le norme in materia di lavoro dipendente quali, per esempio, quelle relative al sistema delle ritenute alla fonte e al trattamento dei compensi in natura. Per quanto riguarda le ritenute alla fonte relative a tali categorie di reddito, **Ghini** segnala una sentenza della sezione tributaria della Corte di Cassazione (n.10057 del 1°.8.2000), nella quale si afferma che l'intervento del sostituto non modifica la posizione del sostituto che resta obbligato a dichiarare i redditi soggetti a ritenuta, in quanto concorrenti alla formazione della base imponibile sulla quale sarà calcolata l'imposta dovuta secondo i criteri di progressività **Mogorovich** invece, descrive chiaramente e nel dettaglio il regime fiscale dei rimborsi spese e delle indennità di trasferta, cui si applicano le disposizioni contenute nell'art. 48, comma 5, del TUIR, ora estese – come detto - anche alle trasferte effettuate da amministratori, sindaci e altri titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa. Per quanto riguarda le trasferte degli amministratori, non essendo sempre possibile determinare la loro sede di lavoro per le caratteristiche peculiari della prestazione svolta, la CM. n. 7/E del 26 gennaio 2001 ha precisato

che in relazione alle attività di collaborazione coordinata e continuativa per le quali non è possibile determinare contrattualmente la sede di lavoro, né identificare tale sede con quella della società ai fini dell'applicazione del comma 5 dell'art. 48, del TUIR, occorre fare riferimento al domicilio fiscale del collaboratore. In particolare, tale criterio può essere utilizzato per gli amministratori di società o di enti sempreché dall'atto di nomina non risulti diversamente individuata la sede di lavoro". (S.G.)

“Previdenza complementare tra precisione sistematica e timidezza degli incentivi fiscali”, di R. LUPI, in Rass. trib. 2001, pag. 809.

L'A., dopo aver delineato con chiarezza il ruolo che la previdenza complementare dovrebbe avere nel sistema pensionistico italiano, sottolinea come il nuovo regime fiscale della previdenza complementare, introdotto dal D.Lgs. n. 47/2000, pur provvisto di una sua organicità tendente ad evitare doppie imposizioni e salti d'imposta, non abbia carattere strettamente agevolativo.

Dal lato dei contributi ritiene che l'aver introdotto dei limiti alla loro deducibilità renda il regime attuale strutturalmente meno liberale di quello precedente, in cui il differimento dell'imposizione al momento della percezione della rendita giustificava sul piano tecnico tributario la deducibilità piena per il datore di lavoro e la non imponibilità per il dipendente dei contributi fissati dagli accordi aziendali o interaziendali.

Dal lato della tassazione dei redditi nella fase di accumulo, l'A., partendo dal presupposto che la tassazione sui redditi maturati nella fase di accumulazione è, per certi versi, penalizzante (anticipazione dell'onere finanziario con effetto fortemente penalizzante nei periodi di andamento negativo dell'investimento, provocando la tassazione di redditi inesistenti), ritiene che una tassazione sul maturato con imposta sostitutiva risulta favorevole nella misura in cui rende definitiva una tassazione mite sulla componente della prestazione riferita al rendimento (sfuggendo così a tassazione progressiva).

Partendo da questo presupposto l'A. lancia una proposta che servirebbe a rendere più appetibile il risparmio previdenziale: abolizione della tassazione sul maturato e collocamento dell'imposta sostitutiva al momento dell'erogazione della prestazione, cioè immediatamente prima della fase della erogazione della rendita. (C.L.P)

La proposta del prof. Lupi è sicuramente in linea con le esigenze politiche di incentivazione della previdenza complementare; presenta però l'inconveniente dell'anticipazione dell'onere finanziario dell'imposta a fronte di una percezione incerta del rendimento finanziario convertito in rendita, essendo la successione della rendita condizionata dalla "sopravvivenza del pensionato" oltre la vita media residua a base del calcolo della rendita stessa. Tale inconveniente potrebbe essere facilmente superato spostando la tassazione del rendimento ad imposizione sostitutiva nella fase di erogazione della rendita stessa, scindendo così la componente contributi, tassata ad Irpef, e la componente rendimento, assoggettata ad imposta sostitutiva.

“Ancora in tema di azionariato dei dipendenti”, di G. MALLANO e G. STANCATI, in Boll. trib. 2001, pag. 585.

L'articolo prende in esame quanto chiarito dall'Amministrazione finanziaria con la R.M. n. 29/E del 20 marzo 2001, per quanto concerne il regime transitorio della disciplina tributaria applicabile al cd. azionariato ai dipendenti, di cui al D.lgs. n. 314/1997, sotto il duplice profilo della ricognizione del valore delle azioni all'atto dell'offerta e del computo dei parametri (previsti ai fini dell'esclusione dal reddito) ove questi ultimi risultino espressi in valuta estera.

In particolare, viene esaminata la *querelle* che si sviluppa intorno all'art. 13, comma 2, del D.Lgs. 505/1999, la cui disciplina non si applica alle assegnazioni di titoli derivanti dall'esercizio di opzioni attribuite dal 1° gennaio 1998 fino al 15 gennaio 2000 (data di entrata in vigore del decreto medesimo).

Sul punto si sono contrapposte in dottrina interpretazioni diverse e l'Amministrazione finanziaria, con la citata R.M. n. 29/E, ha chiarito che le azioni riservate ai dipendenti rientrano nella disponibilità giuridica solo nel momento in cui gli stessi si avvalgono dell'opzione e non prima, e che, di conseguenza, si applica la disciplina vigente al momento in cui viene esercitato il diritto di opzione e non quella in essere quando le azioni sono state offerte.

Secondo l'A. tale interpretazione trascura la *ratio legis* sottesa all'art. 13, comma 2, del D.Lgs. 505/1999 e si pone in contraddizione con la prassi ministeriale preesistente (cfr. la CM. n. 326/E del 23 dicembre 1997), che riconosceva applicabile il D.Lgs. n. 314/1997 alle fonti di reddito venute ad esistenza dopo il 1° gennaio 1998, e quindi ai piani di azionariato deliberati dopo tale data.

Per quanto concerne la verifica del significato da attribuire al termine "valore delle azioni al momento dell'offerta", esaminata dalla citata R.M. n. 29/E, l'A. concorda con l'interpretazione ministeriale che si richiama a quanto previsto dall'art. 48, comma 2, lett. g-bis), del T.U.I.R., ove si condiziona l'esclusione del benefit dal reddito alla circostanza che il prezzo pagato dal dipendente per sottoscrivere i titoli sia almeno pari al menzionato valore.

Infine, in merito alla verifica del computo dei parametri, l'A. propende per la soluzione adottata dalla citata R.M. n. 29/E, secondo cui il confronto va fatto quando gli stessi sono ancora espressi in valuta estera al fine di evitare indebite interferenze dovute alla fluttuazione dei cambi.(PM)

"Il nuovo regime fiscale applicabile ai collaboratori coordinati e continuativi", di F. PODDIGHE e G. RISALITI, in Il fisco 2001, pag. 6306. (Per segnalazione)

Prassi Amministrativa

Redditi di lavoro dipendente – Determinazione del reddito – Assegnazione di azioni – Trattamento – Art. 48 del DPR 22 dicembre 1986, n.917 – Art. 13, comma 1, lett. b), n. 2) e n. 3), del D.Lgs. 23 dicembre 1999, n. 505.

Ris. Agenzia delle Entrate 20 marzo 2001, n. 29/E, in Il fisco 2001, pag. 5003.

Il Ministero, rispondendo ad alcuni quesiti posti da una direzione regionale delle Entrate, fornisce chiarimenti sulla disciplina delle *stock option*.

Il primo quesito riguarda l'individuazione della normativa applicabile qualora ai dipendenti di una società siano stati assegnati, anteriormente al 1° gennaio 1998, diritti d'acquisto esercitabili una volta decorso il periodo di tempo minimo prefissato. Il Ministero precisa che si deve applicare la normativa vigente al momento in cui le azioni riservate al dipendente entrano nella sua disponibilità quindi la disciplina in vigore al momento in cui viene esercitato il diritto d'opzione e non quella in essere quando le azioni sono state offerte.

Nel secondo quesito viene chiesto di sapere cosa si debba intendere per valore delle azioni alla data dell'offerta, nei casi in cui le azioni oggetto di assegnazione siano negoziate in mercati regolamentati, e come individuare tale valore.

Il Ministero precisa che per i titoli negoziati in mercati regolamentati italiani ed esteri assume rilevanza la media aritmetica dei prezzi rilevati nell'ultimo mese.

Il terzo quesito riguarda l'ipotesi in cui le azioni siano quotate in mercati di Paesi non appartenenti all'Unione Europea e quindi l'acquisto avvenga in valuta estera: in tal caso è corretto effettuare il confronto tra il prezzo d'acquisto e il valore delle azioni alla data dell'offerta sulla base dei valori espressi in valuta estera, non rilevando le differenze di cambio.

Redditi di lavoro dipendente - Previdenza complementare – Modifiche alla disciplina tributaria della previdenza complementare, dei contratti assicurativi e del trattamento di fine rapporto – Disciplina delle forme di previdenza individuale – D.Lgs. n. 47/2000 e successive modificazioni e integrazioni.

Circ. Agenzia delle Entrate 20 marzo 2001, n. 29/E, in Boll. trib. 2001, pag. 500.

In materia, si veda la ns. Circolare Informativa n. 1/2001.

Redditi di lavoro dipendente - Redditi assimilati - Redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa - Ulteriori chiarimenti.

Circolare Agenzia delle Entrate 6 luglio 2001, n. 67/E, in Il fisco 2001, pag.9586.

L'Agenzia delle Entrate fornisce ulteriori chiarimenti sui redditi di collaborazione coordinata e continuativa. Partendo dalla qualificazione del rapporto e dai criteri di determinazione del reddito, illustra gli adempimenti del sostituto d'imposta per l'effettuazione delle ritenute sui compensi in natura, i rapporti di collaborazione intrattenuti con più sostituti d'imposta o con il proprio datore di lavoro dipendente, l'erogazione dei compensi in periodi d'imposta differenti rispetto al momento di effettuazione della prestazione, le operazioni di conguaglio, le addizionali Irpef e il trattamento fiscale delle indennità di fine rapporto. Conclude indicando la disciplina fiscale applicabile ai redditi di collaborazione corrisposti a soggetti non residenti.

In materia veggasi anche la nostra circolare n. 12/2001, a commento delle circolari nn. 57/E e 58/E dell'Agenzia delle entrate.

REDDITI DIVERSI

Dottrina

“**L'equalizzatore**”, di G. BEGGIATO e M. COSTANZO, in Il fisco 2001, pag. 7050.

Gli AA. espongono compiutamente la disciplina dello “equalizzatore” per le rendite finanziarie nei suoi aspetti più concretamente applicativi, evidenziando i diversi adempimenti cui sono tenuti gli intermediari finanziari – in sede di “risparmio amministrato” – ed i contribuenti – in sede di regime “dichiarativo” -.

In particolare, l'articolo, dopo una breve introduzione sulla ratio dell'istituto e taluni rinvii alla dottrina, analizza le formule matematiche contenute nel D.M. 4 agosto 2000, in ragione delle diverse fattispecie cui afferiscono, secondo le istruzioni fornite al riguardo dall'Amministrazione Finanziaria. Vengono in particolare evidenziate le difficoltà legate all'equalizzatore nel caso di titoli e strumenti finanziari negoziati nei mercati regolamentati, diversi da titoli obbligazionari e titoli atipici, nei cui riguardi si richiede la conoscenza dei relativi corsi durante il periodo di possesso – resi disponibili dall'UIC – nonché nel caso di OICVM comunitari armonizzati, per i quali appare particolarmente difficoltoso conoscere, oltre al valore delle quote o azioni durante il periodo di possesso, il relativo “tasso interno di rendimento”, da utilizzare, in luogo del parametro oggettivo costituito dal Rendistato, per la capitalizzazione dei proventi. Si tratta di difficoltà particolarmente rilevanti per i contribuenti che vertono nel regime dichiarativo, mentre in sede di regime “amministrato”- ovvero in sede di applicazione della ritenuta, nel caso dei proventi di OICVM esteri - gli intermediari dovranno adeguare le proprie procedure, con notevoli oneri; difficoltà vieppiù accresciute dalla sostituzione del riferimento normativo alle minusvalenze con quello, surrettiziamente introdotto col D.M. citato, ai crediti d'imposta “virtuali”. (NM)

“**UNICO 2001 – La tassazione delle plusvalenze. Le modifiche che comporterà l'introduzione dell'equalizzatore**”, di L. PASCALI e G. CAMMAROTO, in Il fisco 2001, pag. 5516.

Nell'articolo viene effettuata una ampia sintesi del regime impositivo applicabile ai redditi diversi di natura finanziaria – cd. capital gain –, avendo riguardo alla disciplina applicabile qualora l'imposta non sia stata applicata dagli intermediari finanziari e debba quindi essere liquidata e versata dal contribuente in sede di dichiarazione annuale dei redditi (regime cd. dichiarativo). Detti obblighi vanno osservati, in particolare, mediante la compilazione del quadro RT del modello UNICO 2001 e la predisposizione di appositi prospetti da esibire o trasmettere all'Amministrazione Finanziaria

qualora la stessa lo richieda; peraltro, non trova ancora applicazione nell'UNICO 2001, pur ricorrendone i presupposti temporali, l'istituto dell'equalizzatore, che è vigente dal 1° gennaio 2001, per i redditi diversi e i proventi di OICVM esteri realizzati a partire da tale data. (NM)

“Applicazione dell'equalizzatore: elusione o risparmio d'imposta”, di P.R. SORIGNANI e A. ROCCHI, in Corr. trib. 2001, pag. 1485.

L'articolo descrive le diverse modalità applicative del cd. equalizzatore nel regime “dichiarativo” ed in quello del “risparmio amministrato”, con particolare riferimento al problema della individuazione della data da assumere in presenza di successivi acquisti dei titoli ascrivibili alla stessa categoria. Nel primo regime, è previsto che si considerino venduti i titoli acquistati per ultimi, secondo il metodo cd. del LIFO continuo; nel secondo regime, invece, occorre determinare la “data media ponderata di acquisto”, la quale è, appunto, influenzata dalle quantità di titoli acquistati in successivi momenti. Per effetto dell'applicazione dei due diversi criteri, si verificano, in identiche situazioni, differenze di trattamento tra i due regimi, senza che per le stesse vi sia un fondamento razionale.

Inoltre, sottolineano gli AA., nel risparmio “amministrato” – penalizzato, ai fini dell'equalizzatore, rispetto al regime dichiarativo – potrebbero ipotizzarsi comportamenti del contribuente volti ad “eludere” la disciplina dell'istituto, in particolare:

- la revoca dell'opzione per il risparmio amministrato, in previsione della cessione di una tranche dei titoli, nel qual caso, peraltro – diversamente da quanto sembra essere sostenuto dagli stessi AA. – per il regime dichiarativo varrebbe lo stesso costo medio di acquisto e la stessa data media ponderata di acquisto rilevante nel risparmio amministrato. Gli AA., comunque, non ritengono detto comportamento elusivo;
- il ringiovanimento della data media ponderata, attraverso l'acquisto, in prossimità o in coincidenza con la data di cessione, di una ulteriore tranche degli stessi titoli: secondo gli AA., in tal caso vi è una potenziale elusività del comportamento. (NM)

Prassi Amministrativa

Redditi diversi – Plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di partecipazioni non qualificate di cui alla lett. c-bis) dell'art. 21 del TUIR – Applicabilità degli elementi di rettifica introdotti con D.M. 4 agosto 2000 da utilizzare per la determinazione delle plusvalenze e degli altri redditi diversi di natura finanziaria, nonché di taluni redditi di capitale – Condizioni.

Ris. Agenzia delle Entrate 13 marzo 2001, n. 27/E, in Boll. trib. 2001, pag. 602.

La risoluzione precisa che, se l'operazione oggetto del quesito si è conclusa e, quindi, la plusvalenza si intende realizzata, in data antecedente al 1° gennaio 2001, si ritiene che ad essa non si debbano applicare gli elementi di rettifica previsti dal D.M. 4 agosto 2000.

L'operazione riguardava una offerta pubblica di acquisto operata da una banca delle azioni di altra banca, conclusasi con il trasferimento delle azioni a favore della banca offerente, in data 19 dicembre 2000, ed il versamento del corrispettivo agli aderenti in data 2 gennaio 2001: in tale caso la plusvalenza si intende realizzata nel momento in cui si perfeziona la cessione a titolo oneroso delle attività finanziarie, non avendo rilevanza a tal fine il momento in cui è liquidato il corrispettivo.

REDDITI FONDIARI

Giurisprudenza

Corte Costituzionale

Redditi fondiari – Immobile locato – Imponibilità – Tassazione canone locativo e non del reddito medio ordinario – Morosità del conduttore – Questione di legittimità costituzionale – Non fondatezza

Corte Costituzionale, 26 luglio 2000, n. 362, in Rass. trib. 2001, pag. 465.

Non è fondata la questione di legittimità costituzionale del combinato disposto degli artt. 23, comma 1; 33, comma 1; 34, comma 1, e 134, comma 2, del DPR 22 dicembre 1986, n. 917, sollevata in riferimento agli artt. 3, 24 e 53 della Costituzione, nella parte in cui assume quale base imponibile, ai fini della tassazione del reddito fondiario di un immobile locato, l'importo del canone locativo convenuto in contratto, anziché il reddito medio ordinario desunto dalla rendita catastale, anche quando, a causa della morosità del conduttore, tale canone non sia stato effettivamente percepito.

Vedasi, peraltro, la esclusione da imposizione e il credito d'imposta previsti dall'art. 23, comma 1, TUIR: cfr. ns. Circolare n. 18/1999, par. 2.4.

RISCOSSIONE

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Riscossione – Istanza di rimborso – Art. 38, DPR n. 602 del 1973 – Termine di diciotto mesi – Decorrenza – Dal momento del versamento del saldo ovvero dell'acconto – Condizioni.

Cass., sez. trib., 7 luglio 2000, n. 9156, in Giur. imp. 2001, pag. 150.

Il termine di diciotto mesi previsto dall'art. 38 del DPR n. 602 del 1973 per la proposizione dell'istanza di rimborso dei versamenti diretti non dovuti decorre dal momento del pagamento del saldo d'imposta, qualora il rimborso riguardi eccedenze di versamenti in acconto o di pagamenti aventi carattere di provvisorietà cui non corrisponda successivamente la determinazione di quello stesso obbligo in via definitiva, ovvero dal momento del versamento stesso, anche se avvenuto a titolo di acconto, qualora l'obbligazione tributaria sia inesistente sin da tale momento, essendo il versamento avvenuto per errore materiale, duplicazione d'imposta o originaria inesistenza totale o parziale della pretesa impositiva.

Riscossione – Domanda di rimborso – Art. 38 del DPR n. 602 del 1973 – Applicazione ai casi di indebito versamento diretto – Versamento in base a norma successivamente dichiarata incostituzionale – Applicabilità.

Cass., sez. trib., 9 agosto 2000, n. 10478, in Giur. imp. 2001, pag. 156.

In materia di rimborso di versamenti diretti di imposte sul reddito la disposizione speciale di cui all'art. 38 del DPR n. 602 del 1973 copre l'intera area dell'indebito, prevalendo sulle comuni regole inerenti alla ripetizione di tale indebito e, in particolare, include l'ipotesi del pagamento eseguito in base ad una norma successivamente dichiarata illegittima con sentenza della Corte Costituzionale.

RITENUTE ALLA FONTE

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Ritenute alla fonte – Ritenute sui dividendi percepiti da residente svizzero – Convenzione Italia-Svizzera – Istanza di rimborso – Condizioni.

Cass., Sez. Trib., 29 gennaio 2001, n. 1231, in Boll. trib. 2001, pag. 618.

L'art. 10 della Convenzione bilaterale Italia - Svizzera prevede, in materia di tassazione dei dividendi, una competenza impositiva dello Stato della fonte, concorrente con quella principale dello Stato di residenza del percipiente, nel limite dell'aliquota massima del 15 per cento.

Considerando che l'applicazione della minore aliquota convenzionalmente stabilita non è subordinata alla prova dell'avvenuto pagamento dell'imposta nel Paese di residenza del soggetto percipiente, un residente svizzero, beneficiario di dividendi erogati da un soggetto residente nello Stato italiano, per ottenere in restituzione l'imposta trattenuta dallo Stato italiano non deve necessariamente dare la dimostrazione – così come dispone l'art. 27 del DPR n. 600/1973 – di avere assolto il pagamento del tributo sui medesimi dividendi nel proprio Stato di residenza.

SCRITTURE CONTABILI

Dottrina

“**Le imposte differite**”, di F. ROSSI RAGAZZI, in Boll. trib., 2001, pag. 727.

L'articolo affronta il tema, sempre più attuale, dell'iscrizione in bilancio delle imposte differite e di quelle prepagate, alla luce dei principi contabili, nazionali ed internazionali, nonché della comunicazione della Consob del 30 luglio 1999 e del provvedimento della Banca d'Italia del 3 agosto 1999. In particolare, l'A. si sofferma sul requisito della “ragionevole certezza” per l'iscrizione di attività per imposte anticipate, evidenziando che tale rilevazione, basata su una stima della recuperabilità di tali somme nei futuri esercizi e non su una reale posizione creditoria, necessita comportamenti rigorosi per assicurare il principio della prudenza. La questione assume aspetti delicati soprattutto quando l'imputazione di “attività per imposte anticipate” non determini soltanto la compensazione degli effetti derivanti dalla concomitante iscrizione di “passività per imposte differite”, ma modifichi in *melius* il risultato d'esercizio, evidenziando un utile non altrimenti rilevabile. Pertanto l'apprezzamento richiesto agli amministratori non può fondarsi su mere eventualità ricollegabili a vaghi concetti di “speranza”, ma piuttosto sulla base di elementi oggettivi di supporto, quali piani previsionali attendibili, ovvero, come precisato dalla Consob, in base a “piani finanziari e tributari, attendibilmente fondati, sviluppati dall'azienda”, o, come precisato dalla Banca d'Italia, quando vi sia una realistica attesa di futuri redditi imponibili sufficienti a riassorbire i costi la cui deducibilità è differita dalla normativa fiscale.

L'A. effettua infine alcune considerazioni critiche in merito alla rilevazione delle attività per imposte anticipate tra i crediti dell'attivo circolante. Trattandosi infatti di posta contabile avente la funzione di rinviare a futuri esercizi l'imputazione economica di costi, e non di crediti, sembrerebbe opportuna la loro iscrizione nell'area D dell'attivo patrimoniale, ossia quella relativa ai "ratei e risconti attivi", eventualmente ridenominata ed integrata nelle voci di dettaglio per meglio evidenziare la natura di costo anticipato. (FDA)

CONCESSIONI (tasse sulle)

Prassi Amministrativa

Tassa sulle concessioni governative per l'iscrizione nel registro delle imprese – Art. 11 della L. 23 dicembre 1998, n. 448 – Modalità per l'esecuzione dei rimborsi.

Circ. Agenzia delle Entrate 11 maggio 2001, n. 47/E, in Il fisco 2001, pag. 7597.

A parziale modifica delle precedenti istruzioni, si dispone che per il rimborso della differenza tra le somme versate e quelle dovute a norma dell'articolo 11 della legge n. 448/1998, gli Uffici potranno attivare la procedura automatizzata disciplinata dal comma 4 del medesimo articolo 11, ritenuta ugualmente idonea ai fini della corretta gestione dei rimborsi nelle ipotesi segnalate e cioè quando: sia stata pronunciata una sentenza di primo grado o sia stato emesso un decreto ingiuntivo; sia già pendente un giudizio di secondo grado; sia intervenuta una sentenza di condanna passata in giudicato.

INVIM

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

INVIM - Valore finale dell'immobile concesso in *leasing* - Prezzo di riscatto eventualmente maggiorato del valore attuale dei canoni residui – Esclusione – Valore venale in comune commercio alla data del 31 dicembre 1992 – Legittimità.

Cass., sez. trib., 1° agosto 2000, n. 10045, in Boll. trib. 2001, pag. 630.

Il valore finale ai fini Invim del bene concesso in *leasing*, dopo l'entrata in vigore del D.Lgs. n. 504/1992 non può essere dato dal prezzo di riscatto maggiorato dai canoni periodicamente versati dall'utilizzatore (così come stabilito dall'Amministrazione finanziaria e confermato dalla giurisprudenza della Corte), ma va identificato nel valore venale del bene alla data del 31 dicembre 1992.

Con nota di G. AIELLO, "Il valore finale degli immobili per effetto dell'art. 17 del D.Lgs. 504/1992 e l'incidenza del *leasing* finanziario".

Commissioni tributarie di merito

INVIM – Leasing immobiliare – Valore finale dell’immobile al 31 dicembre 1992 – E’ quello normale del bene sulla base del vincolo contrattuale.

Comm. trib. prov. di Firenze, 6 luglio 2000, n. 171, in Boll. trib. 2001, pag. 630.

Il vincolo costituito dal contratto di *leasing* costituisce per il proprietario impedimento alla libera disponibilità del bene e limita l’aspettativa economica derivante dalla vendita a rate già pattuite e ancora da scadere.

Pertanto, il valore finale, alla data del 31 dicembre 1992, di un immobile concesso in *leasing* è quello del suo valore di mercato attualizzato delle rate ancora in scadenza al quale va aggiunto il valore attualizzato del riscatto.

Con nota di G. AIELLO, “Il valore finale degli immobili per effetto dell’art. 17 del D.Lgs. 504/1992 e l’incidenza del *leasing* finanziario”.

IPOTECARIE E CATASTALI (imposte)

Giurisprudenza

Commissione tributaria centrale

Ipotecarie e catastali (imposte) – Formalità per la restrizione di ipoteca il cui ammontare originario resta invariato – Registrazione a tassa fissa – Non si verifica – Assoggettabilità ad imposta proporzionale – Legittimità.

Comm. trib. centr., sez. III, 13 febbraio 2001, n. 1102, in Il fisco 2001, pag. 3919.

L’atto che reca una restrizione d’ipoteca originariamente iscritta su di una serie di immobili, escludendone uno ben determinato, liberandolo dal vincolo, non va registrato a tassa fissa, ancorché l’ammontare originario dell’ipoteca resti immutato, dal momento che dalla norma viene comunque richiesto il valore degli immobili liberati, al fine di poter commisurare sullo stesso la base imponibile per l’applicazione dell’aliquota proporzionale prevista.

IVA

Dottrina

“Criteri interpretativi in tema di territorialità delle prestazioni di servizi”, di S. ARMELLA, in Corr. trib. 2001, pag. 1479.

L’articolo prende in esame i diversi criteri interpretativi contenuti nell’art. 7, commi 3 e 4, del D.P.R. n. 633/1972, in tema di territorialità delle prestazioni di servizi nonché l’ipotesi che tale prestazione sia resa non direttamente dal prestatore al committente, ma tramite un soggetto terzo.

In linea generale, la territorialità dell’imposta può essere determinata considerando il luogo dove ha sede il prestatore del servizio ovvero il suo destinatario (criteri soggettivi) e in base al luogo in cui viene effettuata la prestazione ovvero dove viene utilizzata (criteri oggettivi).

Il criterio originario disposto dall'art. 7, comma 3, del D.P.R n. 633/1972, recepiva la II Direttiva n. 67/228, del 11 aprile 1967, secondo cui le prestazioni di servizi si consideravano effettuate nello Stato quando erano utilizzate nel territorio doganale, assoggettando al tributo sia le prestazioni di servizi rese da soggetti non residenti in Italia, se ivi utilizzate, sia quelle utilizzate e rese in Italia nei confronti di un committente estero.

Tale criterio, tuttavia, creava evidenti problemi in ordine al luogo di sfruttamento della prestazione e venne sostituito dalla VI direttiva n. 77/388/CEE del 17 maggio 1977, recepita nell'attuale formulazione dell'art. 7, comma 3, del D.P.R n. 633/1972, che invece dà rilevanza al luogo dove ha sede il prestatore, evitando così i conflitti di competenza tra Stati membri nel caso in cui la prestazione è suscettibile di ricadere sotto la potestà impositiva di più Stati.

Per completezza occorre comunque precisare che il criterio introdotto dalla II Direttiva non è stato integralmente abrogato ma è rimasto valido per talune importanti categorie di servizi indicate all'art. 7, comma 4, lett. f) e f-bis), del D.P.R. n. 633/1972.

Per altre categorie invece è stato previsto all'art. 7, comma 4, lett. d), l'assoggettamento ad IVA nello Stato in cui ha sede il committente del servizio, a meno che questo non sia utilizzato fuori dall'Unione europea per prestazioni derivanti dai contratti di locazione anche finanziaria di beni mobili materiali diversi dai mezzi di trasporto, prestazioni pubblicitarie, di consulenza ed assistenza tecnica o legale, elaborazione e fornitura dati.

In definitiva, quindi, secondo l'A. la territorialità della prestazione di servizi deve tener conto sia dei criteri soggettivi che di quelli oggettivi, talvolta combinati tra loro, che danno vita ad una soluzione di compromesso di diverse esigenze tra loro inconciliabili.

Infine l'A., in merito alla territorialità delle prestazioni di servizi rese non direttamente dal prestatore al committente, ma tramite un soggetto terzo, richiama la sentenza della Corte di giustizia UE (causa 81/88, *Hamann/Finanzamt Hamburg-eimsbuttel*), che stabilisce un criterio ermeneutico secondo cui è determinante la natura della prestazione di servizi e non il fatto che l'attività sia prestata direttamente a favore del cliente, ovvero di un terzo che a sua volta la fattura all'utente, e fa presente che tale orientamento non ha modificato le conclusioni raggiunte dall'Amministrazione finanziaria con la RM n. 6/E del 11 febbraio 1998.

In definitiva, la natura della prestazione, correttamente qualificata nel suo contenuto oggettivo, rappresenta il criterio giuridico essenziale per definire la territorialità dell'imposta anche nell'ipotesi in cui la prestazione è resa in via indiretta ad un soggetto terzo. (PM)

“Determinazione del pro rata nel caso di società holdings che effettuano operazioni esenti nei confronti di imprese consociate”, di L. DEL FEDERICO in Il fisco 2001, p.6986.

L'A. commenta una pronuncia della Corte di Giustizia della Comunità europea (sent. 14 novembre 2000, causa C-142/99, F. e B.) in materia di *pro - rata* IVA. Nella sentenza vengono affrontate alcune problematiche relative al regime IVA applicabile alle prestazioni di servizi rese nell'ambito di un gruppo societario. In particolare, nel giudizio in commento, instaurato su iniziativa di due società belghe, l'A.F. belga sosteneva che la riscossione di interessi attivi e dividendi pagati dalle imprese controllate e consociate alla società *holding* e alla *sub-holding* costituissero operazioni esenti, avendo natura finanziaria, per cui tali proventi sarebbero dovuti rientrare nella base di calcolo del *pro-rata* di detrazione, con conseguente rettifica delle dichiarazioni presentate e recupero dell'IVA indebitamente detratta e che l'interferenza di una *holding* nella gestione delle sue consociate dovesse essere considerata come una vera e propria attività economica remunerata con i dividendi che, essendo il corrispettivo della suddetta attività economica, avrebbero dovuto essere inclusi nella frazione utilizzata per il calcolo del *pro-rata* di detrazione, ma unicamente nel suo denominatore, dal momento che la detta attività non dà diritto a detrazione. Le *holding* belghe opponevano che, a fronte delle prestazioni di servizi alle imprese consociate, percepivano una precisa remunerazione, indipendentemente dalla riscossione dei dividendi che, per natura, sono incerti ed eventuali. Secondo l'orientamento costante della Corte, non è soggetto passivo IVA e, quindi, non ha diritto alla detrazione di cui all'art. 17 della VI Direttiva, la società *holding* che ha per unico scopo la detenzione di partecipazioni in altre imprese, senza che tale società interferisca in modo diretto o indiretto nella gestione delle stesse, in quanto la mera partecipazione finanziaria in altre imprese non può considerarsi un'attività economica. Ciò, tuttavia, non vale qualora la

partecipazione sia accompagnata da un'interferenza diretta o indiretta nella gestione delle imprese in cui si è realizzato l'acquisto di partecipazioni, poiché il coordinamento gestionale delle imprese consociate si considera un'attività economica ai sensi dell'art. 4, n. 2), della VI Direttiva, ed implica il compimento di operazioni soggette ad IVA (tenuta della contabilità attività di consulenza ecc.). Secondo la Corte, pertanto, è applicabile il meccanismo del *pro rata* quando l'attività finanziaria esercitata dal contribuente non sia funzionale o accessoria ad altre operazioni imponibili esplicitate in via principale, ma sia l'attività principale e propria dell'impresa, che sia cioè svolta con obiettivi imprenditoriali a fini commerciali.

Per quanto riguarda gli interessi passivi, un semplice reinvestimento da parte di una *holding* dei dividendi, ricevuti dalle sue partecipate e che sono esclusi dall'ambito di applicazione dell'IVA, in finanziamenti alle consociate stesse non costituisce mai un'attività imponibile, perché gli interessi devono considerarsi come meri frutti della proprietà della partecipazione e non rientrano nel sistema della detrazione. Gli interessi percepiti da una società *holding* costituiscono invece operazione rilevante ai fini del *pro - rata* qualora il finanziamento dal quale derivano rientri direttamente nell'attività economica principale della società così come definito dall'art. 4, n. 2), della VI Direttiva, ovvero costituisca operazione non accessoria ad altre imponibili, e sia riscontrabile un'operatività autonoma.

L'A. conclude il commento della pronuncia della Corte di Giustizia ritenendo, anche sulla base della normativa comunitaria e di quella vigente in Italia, che le società *holding* non debbano effettuare il calcolo del *pro - rata* in ordine alle operazioni esenti (per esempio, concessione di finanziamenti, rilascio di fidejussioni ecc.) relative alle forme di gestione della propria liquidità rivolte esclusivamente a società consociate ed effettuate nell'ambito di un'organica e complessa attività di prestazione di servizi, in quanto le fattispecie concretizzano l'ipotesi di cui all'art. 19-*bis*, comma 2, ultimo periodo, del DPR. n. 633/72. (SG)

“IVA – Indetraibilità dell'imposta inerente alle operazioni esenti escluse dal calcolo del *pro rata*”, di N. FORTE, ne Il fisco 2001, p. 7577. (Per segnalazione)

“Il *pro-rata* di detraibilità: il momento della trasformazione da provvisorio a definitivo”, di F. GHISELLI, in Boll. trib. 2001, p. 495.

L'A. si sofferma sul secondo capoverso del comma 5 dell'art. 19 del DPR. n. 633/72, che stabilisce che *“nel corso dell'anno la detrazione è provvisoriamente operata con l'applicazione della percentuale di detrazione dell'anno precedente, salvo conguaglio alla fine dell'anno”* e, in particolare, su quando debba essere effettuato il conguaglio, ovvero quando è dato conoscere la percentuale di detrazione definitiva. A tale riguardo l'A. si interroga, in primo luogo, su quale sia la relazione intercorrente tra il *pro rata* provvisorio e la dichiarazione annuale e la conseguente liquidazione da effettuarsi in sede di conguaglio dell'imposta annuale e, in secondo luogo, a decorrere da quale liquidazione periodica sia possibile utilizzare il coefficiente di detrazione definitivo, rilevando l'incertezza in sede di applicazione della norma ed auspicando chiarimenti ministeriali definitivi. Critica infatti, ritenendola priva di fondamento, una risposta del Ministero delle Finanze ad un quesito formulato nel corso del Telefisco 2000, nella quale l'A.F. aveva precisato che *“occorre fare riferimento alla percentuale di detrazione dell'anno precedente già dalla prima liquidazione/dichiarazione periodica. La stessa disposizione contenuta nell'art. 19, comma 5, stabilisce, infatti, che in ciascun anno la determinazione del pro rata definitivo deve essere realizzata, mediante eventuale conguaglio, alla fine dell'anno, anche se il predetto conguaglio risulterà in sede di dichiarazione annuale”*. L'A. ritiene, invece, ma conformemente ad un precedente orientamento ministeriale espresso nella CM. n. 328/E del 24 dicembre 1997, che il momento e il luogo in cui il contribuente viene a conoscenza dei dati consuntivi e può determinare così il *pro rata* definitivo ed effettuare il relativo conguaglio, sia la dichiarazione annuale, ovvero, il termine di scadenza della liquidazione di conguaglio (15 marzo), considerato che lo stesso termine è anticipato rispetto a quello di presentazione della stessa dichiarazione. Il contribuente, pertanto, dovrà operare, nella liquidazione periodica di gennaio (15 febbraio), la detrazione secondo il coefficiente di detraibilità provvisorio, dell'anno precedente e, solo al momento di effettuare la

liquidazione del mese di febbraio (16 marzo), quando dovrà provvedere anche al conguaglio annuale, potrà conoscere i dati consuntivi per l'applicazione del *pro rata* definitivo, ma sempre dell'anno precedente.

Secondo l'A., pertanto, vista l'obiettivo incertezza nell'applicazione della norma, non possono essere sanzionati i comportamenti dei contribuenti diversi da quelli suggeriti nella citata CM. n.328/E, in virtù del principio contenuto nell'art. 6, comma 2, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n.472, e art. 10, comma 3, L. 27 luglio 2000, n. 212, in base al quale non è punibile l'autore della violazione, né possono essere irrogate sanzioni, quando essa è determinata da "obiettive condizioni di incertezza sulla portata e nell'ambito di applicazione della norma tributaria".(SG)

“La rivalsa agenti fra interpretazione sistematica e nuova disciplina”, di L. LODI, in Corr. trib. 2001, pag. 943.

L'articolo prende in esame le modifiche introdotte dall'art. 53, comma 2, della L. n. 342/2000, secondo cui le indennità dovute all'impresa preponente dall'agente che subentra in un preesistente rapporto d'agenzia non devono intendersi come corrispettivi di operazioni rilevanti ai fini IVA.

L'A., preliminarmente, esamina l'istituto delle indennità dell'agente cessato che, alla luce delle modifiche introdotte dalla direttiva comunitaria 86/653//CEE, del 18 dicembre 1986, recepita solo in parte dai DD. lgs. n. 303/997 e 65/1999, ha perso la natura risarcitoria e la funzione previdenziale ed ha assunto un carattere remunerativo che collega l'erogazione dell'indennità agli effettivi meriti dell'agente, tenendo conto delle provvigioni che questi, in conseguenza della cessazione del rapporto, cessa di percepire.

Dette indennità si pongono al di fuori del campo di applicazione dell'IVA dato che non sono corrisposte a seguito di specifiche prestazioni di servizi svolte dall'agente.

Successivamente, l'A. analizza la natura della cd. rivalsa agenti, muovendo da una pronuncia della Corte di Cassazione (cfr. Cass. 22 ottobre 1998, n. 10510) secondo la quale tra l'agente uscente e quello entrante si configura un rapporto diretto mentre la società preponente si surroga, attraverso la rivalsa, nel credito spettante al primo.

Tale orientamento giurisprudenziale non è condiviso dall'A. che esprime dubbi circa l'ipotesi del pagamento mediante surrogazione che contrasta con quanto previsto dall'art. 1751, comma 2, c.c. ove si stabilisce che l'indennità non è dovuta "quando, ai sensi di un accordo con il preponente, l'agente cede ad un terzo i diritti e gli obblighi che ha in virtù del rapporto di agenzia."

Per quanto concerne il regime IVA, infine, l'A. fa presente l'inutilità della disposizione contenuta nell'art. 53, comma 2, della L. n. 342/2000, per la quale la rivalsa non costituisce una prestazione rilevante ai fini IVA, giusta il fatto che la stessa non lo è mai stata per evidenti carenze del requisito oggettivo.(PM).

“IVA – L'indispensabile distinzione fra “dilazione di pagamento” e “interessi di mora”, di P. MERLO, ne Il fisco 2001, p. 4018.

L'A. descrive il trattamento tributario, ai fini Iva, della “dilazione di pagamento” e della “mora del debitore”, delineandone genericamente i tratti distintivi. (SG)

“Le principali novità in tema di IVA previste dalla legge finanziaria 2001”, di M. PEIROLO, in Boll. trib. 2001, p. 487.

Nell'articolo si segnalano le principali novità in materia di IVA contenute negli artt. 30 e 31 della L. n. 388/2000 (Legge Finanziaria 2001), anche alla luce dei chiarimenti ministeriali forniti con la CM. n. 1 del 3 gennaio 2001. In particolare, l'A. commenta le disposizioni relative alla proroga al 31 dicembre 2001 del divieto di detraibilità dell'IVA (di cui all'art. 19-bis, comma 1, n. 1), DPR. n. 633/72) relativa all'acquisto o all'importazione di veicoli a motore e alla detraibilità delle spese relative ai cd. telefoni veicolari e delle spese di rappresentanza, nonché il regime speciale IVA per il settore agricolo. (SG)

Prassi Amministrativa

IVA – Riscossione – Società controllanti e controllate – Liquidazioni Iva di gruppo – Responsabilità delle società controllate in caso di mancato versamento da parte delle società controllanti – Art. 6 del D.M. 13 dicembre 1979.

Ris. Agenzia delle Entrate 6 febbraio 2001, n. 16/E, in Il fisco 2001, pag. 5937.

Le sanzioni per il mancato versamento dell'IVA di gruppo devono essere irrogate unicamente alla società controllante, nel presupposto che nessuna infrazione può essere ascritta alla società controllata.

Il recupero in capo alla società controllata deve riguardare l'eccedenza di debito trasferita, con i relativi interessi, per la parte non versata dalla società controllante scaturente dalla liquidazione di gruppo.

Il recupero si rende applicabile in sede periodica e in sede di conguaglio annuale.

IVA e imposta di registro – Edilizia – Agevolazioni per l'acquisto della prima casa – Cumulabilità e irripetibilità delle maggiori imposte eventualmente versate – Rimborsi – Sentenza Corte Costituzionale n. 416 dell'11 ottobre 2000 – Ammissibilità – Condizioni.

Circ. Agenzia delle Entrate 20 marzo 2001, n. 28/E, in Boll. trib. 2001, pag. 454.

La circolare invita gli uffici interessati a riesaminare il contenzioso pendente in materia di agevolazioni per la prima casa, raccomandando di assumere, con immediatezza e senza attendere la discussione della causa, le opportune iniziative processuali, dirette ad assicurare la cumulabilità dei benefici previsti dagli articoli 2 del D.L. n.12/85 e 1 della legge n.168/82, e la estensione di tale disciplina ai rapporti tributari non ancora definiti alla data di entrata in vigore della legge n. 448/1998, che aveva disposto anche la irripetibilità delle maggiori imposte eventualmente versate, dichiarata illegittima dalla Corte Costituzionale, con sentenza n. 416, depositata l'11 ottobre 2000.

Non condivide, comunque, la tesi secondo cui, a seguito della precitata sentenza della Corte Costituzionale, sarebbe consentita una riapertura dei termini per la presentazione dell'istanza di rimborso, con decorrenza dalla data di pubblicazione della sentenza stessa.

IVA - Operazioni creditizie e finanziarie - Cessioni di credito finalizzate a procurare liquidità alle banche cedenti - Costituiscono operazioni esenti.

Ris. Agenzia delle Entrate 24 maggio 2001, n. 71/E, in Boll. trib. 2001, pag. 377.

La risoluzione riguarda la cessione di crediti *pro soluto* fra banche e la loro assoggettabilità all'Iva e/o all'imposta fissa di registro. Al riguardo viene affermato che gli atti posti in essere dalle citate banche, in quanto rientranti nel campo di applicazione dell'Iva – perché da qualificare come operazioni dirette ad assicurare liquidità - anche se fra quelle esenti, per il principio della alternatività tra Iva e imposta di registro, vadano assoggettate, in caso d'uso, all'imposta di registro in misura fissa.

IVA – Videoconferenza del “Il Sole 24 ore” del 30.1.2001 e convegno del 23.2.2001 in materia di IRPEF e IVA – Risposte a quesiti vari.

Circolare Agenzia delle Entrate 18 giugno 2001, n. 58/E, in Boll. trib. 2001, pag. 956.

La circolare raccoglie le risposte ai quesiti formulati in occasione della videoconferenza del 30 gennaio 2001 e del convegno del 23 febbraio 2001. In materia di IVA sugli autoveicoli, i chiarimenti riguardano le prestazioni di noleggio e i veicoli concessi in *sub-leasing*.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

IVA – Locazione finanziaria – Concedente – Mancata consegna del bene all'utilizzatore – Inesistenza dell'operazione di acquisto – Detrazione – Esclusione.

Cass., sez. trib., 24 luglio 2000, n. 9665, in Riv. dir. trib. 2001, II, pag. 78.

Nel caso in cui i beni oggetto della locazione finanziaria non siano mai stati consegnati alla società indicata quale utilizzatrice, l'operazione di *leasing* non può considerarsi realizzata. Conseguentemente, la società concedente non può portare in detrazione la somma che la fattura rilasciata da colui che appare come fornitore indichi quale Iva addebitata a titolo di rivalsa.

Con commento contrario di F. RANDAZZO, "Operazione inesistente, buona fede, e detraibilità dell'Iva nelle locazioni finanziarie", il quale osserva che se il cedente ha versato l'Iva, il concedente ha diritto alla detrazione.

IVA – Accertamento induttivo – Requisiti – Presunzioni gravi, precise e concordanti. Movimentazioni bancarie – Obbligo per l'Ufficio del contraddittorio sui dati bancari per l'utilizzo della presunzione di cui all'art. 54 del DPR 633/1972 – Non sussiste.

Cass., sez. trib., 28 luglio 2000, n. 9946, in Boll. trib. 2001, pag. 552.

Nell'avviso di rettifica formulato ai sensi dell'art. 54 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, possono essere utilizzate le presunzioni semplici, purché si tratti di presunzioni gravi, precise e concordanti, ed a condizione che le omissioni e le false o inesatte indicazioni possano essere desunte indirettamente da tali presunzioni.

Pertanto, devono ritenersi elementi significativi su cui fondare le suddette presunzioni il rinvenimento di agende con documentazione extracontabile, il rifiuto iniziale ad esibire gli estratti relativi a conti extra-aziendali, la non corrispondenza tra il contenuto di due libri mastro ed altre scritture, le liquidazioni periodiche eseguite non secondo le modalità di legge.

L'art. 51 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, prevede che i singoli dati ed elementi risultanti dai conti (e rilevati ai sensi degli artt. 52 o 63 della stessa legge) sono posti a base delle rettifiche "se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto nelle dichiarazioni o che non si riferiscono ad operazioni imponibili". La loro utilizzabilità ai fini della ricostruzione delle operazioni imponibili, opera *de plano* come effetto necessitato di una presunzione legale (anche se relativa, in quanto è ammessa la prova del contrario). Da ciò discende la sicura possibilità di configurare una presunzione a favore del Fisco allorché se ne verifica il presupposto, e discende altresì che questa presunzione opera in maniera obbligatoria per chiunque, tranne che il contribuente non dimostri una sicura e diversa destinazione delle somme medesime. Nessuna norma prevede una nullità degli atti posti in essere dall'Ufficio senza l'instaurazione del contraddittorio anticipato inteso a consentire la prova contraria nella fase amministrativa, e nessuna norma prevede dei termini (e quindi delle decadenze) per fornire la prova contraria, per cui legittimamente si può ritenere che una tale prova contraria può essere data sia nelle fasi anteriori all'emissione dell'atto amministrativo e sia nella fase del contenzioso, allorché il contraddittorio si svolge nella sua pienezza.

Commissione tributaria centrale

IVA – Rimborsi infrannuali – Interessi – Art. 1, comma 16, del D.L. n. 417 del 1991 – Norma di interpretazione autentica – Spettanza degli interessi per le controversie pendenti relative ad annualità precedenti alla legge – Ritardo nel pagamento degli interessi – Interessi anatocistici – Spettanza – Condizione – Espressa richiesta.

Comm. trib. centr., sez. XXIV, 8 settembre 2000, n. 4960, in Giur. imp. 2001, pag. 139.

In tema di Iva, l'art. 1, comma 16, del D.L. 30 dicembre 1991, n. 417, convertito in legge 6 febbraio 1992, n. 66 – il quale stabilisce che gli interessi di cui all'art. 38-bis del DPR n. 633 del 1972 si intendono dovuti anche per i rimborsi reclamati dal contribuente per eccedenze a suo credito verificatesi in periodi inferiori all'anno – integra una norma di interpretazione autentica, come tale applicabile nelle controversie in corso ancorché inerenti a rapporti precedentemente insorti.

Gli interessi anatocistici sui rimborsi Iva spettano a condizione che vi sia stata una espressa domanda di richiesta sugli stessi.

IVA – Esercizio di impresa – Attività di “procacciatore” di affari per compagnia di assicurazione – Lettera di incarico a tempo determinato – Non rileva ex se – Professionalità ed abitualità – Verifica – Necessità.

Comm. trib. centr., sez. X, 6 ottobre 2000, n. 5667, in Il fisco 2001, pag. 3920.

Ai sensi dell'art. 4 del DPR n. 633/1972, non è soggetto passivo Iva il produttore di affari per conto di una compagnia di assicurazione quando dalla qualità del soggetto (produttore libero) e dal contenuto del contratto che lo lega alla compagnia di assicurazione, appaiono il carattere marginale dell'attività, l'assenza di una organizzazione d'impresa, la non obbligatorietà della prestazione, l'assenza di vincoli di orario e di itinerario, il carattere modesto dei risultati economici.

REGISTRO (imposta di)

Prassi Amministrativa

Registro (imposta di) – Società – Fusioni, scissioni e conferimenti di azienda – Trattamento fiscale, conforme alle direttive CE, delle operazioni societarie di conferimento, fusione, scissione – Applicabilità dell'art. 10, comma 5, lett. c) del D.L. n. 323/1996, conv. dalla L. n. 425/1996.

Circ. Agenzia delle Entrate. 10 aprile 2001, n. 38/E, in Boll. trib. 2001, pag. 603.

La circolare prende in esame la detassazione dell'imposta di registro (dall'1% alla misura fissa di L. 250.000) da applicare ai conferimenti di azienda, alle fusioni e scissioni societarie, introdotta nell'ordinamento italiano con il D.L. 323/1996, in recepimento delle direttive comunitarie nn. 335/69 e 303/85. L'Agenzia, al fine di evitare un'inutile e dispendiosa prosecuzione dell'iter giudiziario, invita gli Uffici ad abbandonare il contenzioso in atto, soprattutto per quelle pratiche precedenti il 20 giugno 1996 (data di entrata in vigore del citato D.L.) e a provvedere agli eventuali rimborsi, dietro presentazione di apposita istanza..

La circolare, inoltre, indica nel dettaglio le ipotesi in cui non si deve procedere al rimborso:

- controversie in materia di conferimento di immobile o di applicazione dell'INVIM;
- tutti i casi in cui le operazioni di fusione, conferimento di azienda o di un ramo di essa non avvengano tra società di capitali;
- tutti i casi in cui la società incorporante già detenga l'intero pacchetto azionario della incorporata;

- tutti i casi in cui una società conferisce ad altra società l'insieme delle quote di una società che detiene anche se rappresentano il 100% del capitale di quest'ultima;
- tutti i casi in cui le controversie vertano sull'applicazione, agli atti societari, dell'imposta di immatricolazione dei veicoli.

Per quanto riguarda il rimborso delle imposte indebitamente rimosse, viene precisato che il diritto alla restituzione è subordinato alla tempestiva presentazione dell'istanza di rimborso nel termine di decadenza triennale, decorrente dal giorno del pagamento ovvero, se posteriore, da quello in cui è sorto il diritto alla restituzione.

Imposta di registro - Operazioni creditizie e finanziarie - Cessioni di credito finalizzate a procurare liquidità alle banche cedenti - Registrazione in caso d'uso.

Ris. Agenzia delle Entrate 24 maggio 2001, n. 71/E, in Boll. trib. 2001, pag. 377.

La risoluzione riguarda la cessione di crediti *pro soluto* fra banche e la loro assoggettabilità all'Iva e/o all'imposta fissa di registro. Al riguardo viene affermato che gli atti posti in essere dalle citate banche, in quanto rientranti nel campo di applicazione dell'Iva – perché da qualificare come operazioni dirette ad assicurare liquidità - anche se fra quelle esenti, per il principio della alternatività tra Iva e imposta di registro, vadano assoggettate, in caso d'uso, all'imposta di registro in misura fissa.

Giurisprudenza

Corte Costituzionale

Registro (imposta di) – Atti societari – Riduzione del capitale sociale per perdite – Contestuale aumento del capitale nei limiti del capitale originario – Esenzione – mancata applicabilità alle operazioni per la ricostituzione del capitale oltre quello originario – Disparità del trattamento – Questione di legittimità costituzionale – Manifesta infondatezza.

Corte Cost., 6 febbraio 2001, n. 27, in Il fisco 2001, pag. 4126.

E' manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 4, nota II, della parte prima della tariffa allegata al DPR 26 aprile 1986, n. 131, in riferimento all'art. 3 della Costituzione, nella parte in cui prevede la tassazione degli aumenti di capitale eccedenti l'importo originario.

Corte di Cassazione

Registro (imposta di) – Valutazione automatica – Fabbricato privo di rendita – Esercizio della facoltà di cui all'art. 12 del D.L. n. 70/1988 – Maggior valore accertato – Avviso di liquidazione – Legittimità - Atto di attribuzione di rendita – Assenza di comunicazione – Indicazione nell'avviso di liquidazione degli elementi essenziali dell'atto presupposto – Necessità – Carezza – Illegittimità dell'atto.

Cass., sez. trib., 27 novembre 2000, n. 15254, in Il fisco 2000, pag. 7113.

E' illegittimo l'avviso di liquidazione delle maggiori imposte di registro, notificato al contribuente che abbia dichiarato di avvalersi delle disposizioni di cui all'art. 12 del D.L. n. 70/1988, qualora l'avviso stesso non contenga gli elementi essenziali dell'atto di classamento del fabbricato con attribuzione di rendita non previamente comunicato, in modo da consentirne l'impugnazione ai sensi dell'art. 19, comma 3, del D.Lgs, n. 546/1992.

Registro (imposta di) – Accertamento di valore – Enunciazione dei criteri di valutazione – Difetto di motivazione – Non sussiste.

Cass., sez. trib., 22 dicembre 2000, n. 16076, in Riv. dir. trib. 2001, II, pag. 23.

L'art. 51, comma 3, del DPR n. 131/1986 prevede che l'ufficio, per effettuare la rettifica di valore, debba avere riguardo ai trasferimenti anteriori di non oltre tre anni, che abbiano avuto per oggetto gli stessi immobili o altri di analoghe caratteristiche, nonché ad ogni altro elemento di valutazione, anche sulla base di indicazioni eventualmente fornite dai Comuni. L'art. 52 prevede che l'avviso di rettifica debba contenere gli elementi di cui all'art. 51 in base ai quali il valore è stato determinato dall'ufficio. Pertanto non è nullo per mancanza assoluta di motivazione quell'accertamento che contenga semplicemente l'enunciazione assoluta di un criterio astratto di valutazione senza fare riferimento a dati concreti e specifici. Il problema sarà solo di verificare se gli atti di trasferimento indicati dall'ufficio siano o meno utilizzabili per attività di accertamento considerate le caratteristiche dei beni stessi oggetto di valutazione. In questo ambito si deve svolgere l'attività di controllo da parte del giudice nel caso in cui il contribuente contesti la scelta dell'ufficio.

Registro (imposta di) – Accertamento di valore fondato su una stima dell'UTE – Motivazione – Sussiste.

Cass., sez. trib., 23 dicembre 2000, n. 16171, in Riv. dir. trib. 2001, pag. 23.

Deve considerarsi sufficientemente motivato, e quindi idoneo a consentire al contribuente l'esercizio del diritto alla difesa, l'avviso di accertamento che enunci, anche richiamando un altro atto del cui contenuto il contribuente può prendere visione, i criteri astratti in base ai quali è stato rettificato il valore dichiarato. E' sufficientemente motivato, quindi, quell'avviso di accertamento che, mediante richiamo della stima dell'UTE, faccia riferimento ai vincoli esistenti nella zona e agli indennizzi corrisposti sugli espropri dal Consorzio per un'area di sviluppo industriale.

Commissione tributaria centrale

Registro (imposta di) – Rescissione di contratto inefficace – Retrocessione di beni – Non si verifica – Registrazione a tassa fissa – Consegu.

Comm. trib. centr., sez. XII, 8 settembre 2000, n. 4950, in Il fisco 2001, pag. 6400.

Qualora la contrattazione privata risulti subordinata all'adozione di un provvedimento emanato da una Pubblica Amministrazione, che ne condiziona la realizzazione degli effetti giuridici voluti dalle parti, non può prescindere, ai fini di una corretta liquidazione dell'imposta dovuta, dall'esame dell'intera vicenda giuridica, onde accertare se si sia verificato realmente il trasferimento di un diritto reale assoggettabile a pretesa tributaria. Ciò non avviene sicuramente se gli interessati non abbiano conseguito il diritto di esercitare l'attività oggetto del contratto originario per mancanza della prescritta autorizzazione amministrativa. Il successivo atto di rescissione del contratto non assume quindi i caratteri dell'atto di retrocessione di beni.

SUCCESSIONI E DONAZIONI (imposta sulle)

Dottrina

“Successione e donazione di aziende o quote societarie – Gli artt. 15 e 16 del D.lgs. n. 346/1990 dopo l'intervento del legislatore”, di G. GAVELLI, in Il fisco 2001, pag. 5293.

L'articolo prende in esame, in linea generale, le modifiche introdotte dall'art. 69 della L. n. 342/2000 agli artt. 15 e 16 del D.lgs. n. 346/1990, riguardanti la determinazione del valore delle aziende e delle azioni, quote societarie, obbligazioni ed altri titoli rientranti nell'asse ereditario ovvero donati.

L'A. osserva che il legislatore con tale provvedimento, efficace per le successioni apertesi dal 1° luglio 2000 e per gli atti di donazione formati dal 1° gennaio 2001, ha inteso agevolare i trasferimenti a titolo gratuito delle aziende e, limitatamente alle imposte indirette, di partecipazioni societarie, riconoscendo che detti trasferimenti, non comportano intenti speculativi sottostanti. Per completezza, infine, nell'articolo si accenna al regime agevolativo previsto sia per l'imposta di successione che per gli atti di donazione dall'art. 25, del D.lgs. n. 346/1990.(PM)

DIT

Dottrina

“Conferimenti di denaro a controllata non residente nell'ambito della disciplina DIT”, di G.M. GIACCAJA, in Corr. trib. 2001, pag. 1349.

L'A. approfondisce la tematica affrontata dall'Amministrazione finanziaria con la risoluzione n. 173/E del 22 novembre 2000, condividendone le conclusioni.

In particolare, l'A. condivide l'affermazione per cui appare ingiustificato ridurre l'incremento patrimoniale eventualmente già realizzato da un soggetto residente per un importo pari a quello del conferimento successivamente effettuato a favore di società non residenti, sia pure appartenenti al medesimo gruppo, in quanto detto conferimento, di per sé, non può comportare una indebita moltiplicazione dei benefici. In realtà per il conferitario, proprio in quanto non residente in Italia e quindi non destinatario delle disposizioni in materia di tassazione dei redditi d'impresa, l'apporto ricevuto, ed il conseguente incremento patrimoniale, non rilevano assolutamente ai fini della DIT, di cui non può beneficiare.

Peraltro, l'A. ritiene che la precisazione ministeriale in tal senso non fosse superflua, in quanto il tenore delle disposizioni in materia “antielusiva” ai fini DIT nonché la genericità delle indicazioni già fornite con la circolare n. 76/E del 1998 potevano effettivamente ingenerare taluni dubbi in proposito. (NM)

“Dual Income Tax – Novità e prospettive” di F. VEROI, in Il fisco 2001, pag. 7159.

L'articolo esamina, in linea generale, le novità che interessano la DIT, introdotta com'è noto con il D.lgs. n. 466/1997, per gli anni successivi al primo triennio di applicazione della disciplina.

Si accenna quindi agli effetti creati al meccanismo applicativo dell'agevolazione dalla cd. “Superdit”, introdotta il D.lgs. n. 9/2000 con effetto dal periodo d'imposta 2000, dalla rivalutazione dei beni delle imprese di cui all'art. 13, comma 6, L. n. 342/2000, dalla riclassificazione in bilancio degli ammortamenti anticipati secondo i due metodi indicati nel principio contabile n. 25. (PM)

Prassi Amministrativa

DIT – Patrimonio netto – Incremento – Conferimenti in denaro provenienti da soggetti non residenti – Rilevanza ai fini Dit – Interpello ai sensi dell’articolo 21 della legge n. 413/1991 – Agevolazione ex D.lgs.18 dicembre 1997 n. 446 - Esclusione.

Ris. Agenzia delle Entrate 22 maggio 2001, n. 76/E, in Il fisco 2001, pag. 9341.

L’interpello è stato avanzato da una società che chiede di poter considerare quale incremento di capitale investito, rilevante ai fini dell’applicazione dell’agevolazione prevista dal D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 446, i conferimenti in denaro ricevuti da un soggetto non residente, a sua volta controllato da un soggetto residente.

La risposta, sulla base degli elementi forniti, considera la possibilità di qualificare, come incremento di capitale rilevante ai fini del beneficio, soltanto la differenza fra il complessivo apporto di denaro da parte di una società lussemburghese e l’ammontare dei finanziamenti che quest’ultima ha ricevuto dalla capogruppo italiana, in quanto per questi ultimi non può ritenersi superata la disposizione antielusiva dell’articolo 3, comma 3, lettera a), del citato decreto legislativo.

DIT – Applicazione dell’agevolazione – Modifiche al D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 466, in materia di riordino delle imposte personali sul reddito al fine di favorire la capitalizzazione delle imprese – Applicazione della DIT alle banche ed imprese di assicurazioni – Altre problematiche applicative.

Circ. Agenzia delle Entrate 19 giugno 2001, n. 61/E, in Il fisco 2001, pagg. 9004.

Per un commento si veda la ns. Circolare Informativa n. 14/2001.

ICI

Prassi Amministrativa

ICI – Riscossione – Versamenti – Chiarimenti in ordine alle disposizioni relative all’imposta.

Circ. Dir. centr. Fiscalità locale, 7 marzo 2001, n. 3/FL, in Il fisco 2001, pag. 4121 (per segnalazione).

ICI – Accertamento – Rendite catastali per terreni e fabbricati – Chiarimenti in ordine alle disposizioni introdotte dall’art. 74 della L. 21 novembre 2000, n. 342.

Circ. Dir. centr. Fiscalità Locale 13 marzo 2001, n. 4/FL, in Il fisco 2001, pag. 4717 (per segnalazione).

Giurisprudenza

Commissioni tributarie di merito

ICI – Terreno agricolo inserito come edificabile in base a strumento urbanistico comunale – Pendenza dell’approvazione regionale dello strumento urbanistico – Irrilevanza.

Comm. trib. prov. di Pisa, 7 marzo 2001, n. 19, in Boll. trib. 2001, pag. 629.

Un terreno agricolo inserito come edificabile in uno strumento urbanistico comunale, sebbene non ancora approvato dalla regione, non può essere valutato e tassato, ai fini dell'imposta comunale sugli immobili, come un qualsiasi terreno agricolo, costituendo, secondo l'insegnamento della Corte di Cassazione (sent. n. 5900 delle SS.UU. del 1°, luglio 1997) – un bene di qualità diversa rispetto a quello privo del requisito della edificabilità E' pertanto legittimo l'avviso di accertamento emesso dal Comune per l'applicazione a lotti di terreno dell'ICI come aree edificabili, sulla base di variante al P.R.G. adottato, ma non ancora approvato dalla Regione.

IRAP

Dottrina

“Il percorso per la determinazione della base imponibile”, di V. ARCIDIACONO e L. CAGGEGI, in Il fisco 2001, pag. 5867. (Per segnalazione)

VIOLAZIONI E SANZIONI

Dottrina

“Parere del Ministero delle finanze e del Comitato Consultivo per l'applicazione delle norme antielusive e rilevanza penale dell'elusione”, di P. ADONNINO in Riv. dir. trib. 2001, I, pag. 239.

L'art. 16 del D. Lgs. 10 marzo 2000 n. 74 recante la nuova disciplina dei reati tributari in materia di imposte dirette ed Iva introduce la causa di non punibilità per i casi di condotta del contribuente conforme alle indicazioni del Ministero delle finanze o del Comitato Consultivo per l'applicazione delle norme antielusive fornite in seguito all'attivazione della procedura di interpello prevista dall'art. 21 della Legge n. 413/1991.

Ai fini penali occorre considerare che l'elusione rappresenta un fenomeno diverso dall'evasione principalmente perché in quest'ultimo si ha l'occultamento della fattispecie costituente presupposto d'imposizione mentre nell'elusione si ha utilizzo di forme negoziali lecite per il raggiungimento di vantaggi fiscali non consentiti dall'ordinamento attraverso o la mancata realizzazione del presupposto d'imposizione ovvero la realizzazione di uno diverso e più vantaggioso. In sostanza l'elusione si muove sul terreno dell'interpretazione delle norme e, sfruttando le opzioni concesse dall'ordinamento nell'intento di un risparmio d'imposta, non necessariamente è un fenomeno caratterizzato dalla fraudolenza del comportamento che poi è quella che rileva in sede penale.

L'utilizzo di forme negoziali lecite quali strumento per la violazione di principi dell'ordinamento comporta altresì che non possa ravvisarsi elusione in assenza di norme specifiche di contrasto, c.d. norme antielusive. Ne consegue che fenomeni astrattamente riconducibili alla categoria dell'elusione possono in concreto risultare ad essa estranei in assenza di strumenti idonei a fronteggiarli in base ai quali assumere la sanzionabilità del fatto per illiceità. In altri termini, l'elusione non può essere considerata nel nostro ordinamento una previsione residuale per legittimare la rettifica delle dichiarazioni.

Tali impostazione produce effetti anche in ambito penalistico atteso che le operazioni potenzialmente elusive potrebbero integrare le fattispecie degli artt. 3 e 4 del D. Lgs. n. 74/2000 sotto il profilo della dichiarazione fraudolenta mediante artifici e della dichiarazione infedele. Se, infatti, la condotta potenzialmente elusiva non si pone in contrasto con alcuna disposizione dell'ordinamento, non possono ravvisarsi i presupposti della fraudolenza ed infedeltà richiesti dalla

norma penale.

Peraltro, il legislatore, nella consapevolezza della complessità del fenomeno elusivo e della portata assai ampia delle norme antielusive, con il citato art. 16 ha introdotto, a tutela del principio della certezza del diritto, una causa di esclusione della punibilità della condotta di chi si sia uniformato al parere del Comitato Consultivo o della Direzione Generale del Dipartimento delle Entrate ovvero compia le operazioni esposte nell'istanza di interpello sulla quale si sia formato il silenzio-assenso. In sostanza si è in prima fase spostata dal giudice penale all'Amministrazione finanziaria la valutazione circa la liceità di comportamenti potenzialmente elusivi del contribuente.

Per opporre la causa di non punibilità occorre che il parere del Comitato non sia privo di effetti, circostanza questa che si verifica, ai sensi dell'art. 6 del Decreto n. 194/1997, nei casi di incompletezza o di difetto di corrispondenza al vero di elementi e circostanze indicati dal contribuente nella richiesta di parere. La verifica in ordine alla sussistenza di vizi spetta all'Amministrazione finanziaria, ma anche il giudice penale nel dichiarare la non punibilità del contribuente può compiere valutazioni circa la conformità della condotta del contribuente stesso al parere del comitato Consultivo.

Il citato art. 6 peraltro indica le cause di inefficacia esclusivamente con riguardo al parere del Comitato Consultivo e non del parere dell'Amministrazione finanziaria per il quale si ritiene debbano applicarsi estensivamente le previsioni relative ai casi di ottenimento di pronunce dell'amministrazione in base a dichiarazioni o documenti mendaci o non rispondenti al vero.

Le questioni attinenti ai vizi del procedimento di rilascio dei pareri, come anche sul merito della pronuncia stessa, non esplicano effetti ai fini penali essendo di per sé idonea, per la dichiarazione di non punibilità l'esistenza di un parere provvisto di effetti giuridici. Diversamente, nel caso del parere reso in difetto di competenza - in quanto attinente a materia estranea al disposto dell'art. 21 della legge n. 413/1991 - si avrebbe inefficacia assoluta del provvedimento e la punibilità potrebbe essere affermata sul presupposto che il contribuente è tenuto a conoscere i limiti di competenza di cui alla procedura di interpello.

Infine, la previsione dell'art. 16 non esplica alcun effetto con riguardo alle operazioni per le quali non si sia preventivamente attivato il procedimento di interpello ovvero quando il contribuente abbia disatteso le indicazioni dell'Amministrazione finanziaria e del Comitato Consultivo. La norma è infatti di favore per il contribuente e non può essere letta come diretta a sancire la rilevanza penalistica di fattispecie elusive non rimesse alla preventiva valutazione dell'Organo consultivo. Sostenere che per godere della non punibilità occorre obbligatoriamente attivare il procedimento di interpello significherebbe forzare la portata della norma che basa la propria efficacia su una richiesta facoltativa di parere del contribuente.

Qualora invece la fattispecie oggetto di sindacato in sede penale tragga origine da un parere dell'Amministrazione finanziaria o del Comitato a cui il contribuente non si sia uniformato, spetta comunque al giudice penale il giudizio sui fatti sottoposti al suo esame. In particolare non può rinvenirsi la sussistenza dell'elemento soggettivo del dolo specifico di evasione nella condotta del contribuente che non si è adeguato al parere in quanto risulterebbe immotivatamente compresso il diritto del contribuente di fornire la prova contraria ad una presunzione *iuris tantum*.

Il contribuente che si adegui ad un parere reso dall'Amministrazione o dal Comitato Consultivo su una situazione simile a quello che lo interessa non può valere come automatica esclusione di punibilità ma nel procedimento valutativo del giudice penale sulla sussistenza dell'elemento soggettivo del dolo specifico può assumere in positivo rilievo per la dimostrazione dell'esistenza della buona fede del contribuente. (AF)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Violazioni e sanzioni – Reati fiscali – Successioni delle leggi penali nel tempo – Intervenuta abrogazione del principio di ultrattività delle disposizioni penali delle leggi finanziarie – Omessa annotazione dei ricavi nelle scritture contabili obbligatorie ai fini delle imposte sui

redditi – Mancato raggiungimento della soglia minima di punibilità – Favor rei – Applicabilità.

Cass., sez. III pen., 27 luglio 2000, n. 1925, in Rass. trib. 2001, pag. 243.

Nel caso di omessa annotazione dei corrispettivi nelle scritture contabili allorché, tenuto conto delle aliquote Iva e Irpeg temporalmente vigenti e dell'importo dei ricavi annuali non dichiarati, l'imposta evasa risulti inferiore alla soglia minima di punibilità prescritta dalle nuove disposizioni incriminatrici (art. 5, D.Lgs. n. 74/2000), a seguito dell'intervenuta abrogazione del principio di ultrattività delle disposizioni penali delle leggi finanziarie, si deve applicare la disciplina nella specie più favorevole al reo.

Violazioni e sanzioni – Reati tributari – Intervenuta abrogazione del principio di ultrattività delle disposizioni penali delle leggi finanziarie – Omessa annotazione dei ricavi nelle scritture contabili obbligatorie ai fini delle imposte sui redditi – Non costituisce reato anche se anteriore alla riforma.

Cass., sez. III pen., 2 agosto 2000, n. 2349, in Rass. trib. 2001, pag. 244.

A seguito dell'intervenuta abrogazione del principio di ultrattività delle disposizioni penali delle leggi finanziarie, anche in materia tributaria trova applicazione la comune disciplina penale dell'*abolitio criminis*. Di conseguenza l'omessa annotazione dei ricavi nelle scritture contabili, pur commessa precedentemente all'entrata in vigore del D.Lgs. n. 74/2000, non costituisce più fattispecie prevista dalla legge come reato.

Violazioni e sanzioni – Obbligazione per sanzioni amministrative – Natura pubblicistica – Sentenza passata in giudicato – Prescrizione quinquennale – Applicabilità.

Cass., sez. trib., 20 ottobre 2000, n. 12989, in Giur. imp., 2001, pag. 129.

Il provvedimento di irrogazione della sanzione amministrativa tributaria è l'unico titolo della pretesa punitiva anche in presenza di giudicato in quanto esso costituisce un rapporto di natura pubblicistica e non privatistica.

Conseguentemente, il diritto alla riscossione della sanzione irrogata si prescrive, ai sensi del combinato disposto degli artt. 75, primo comma, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, e 17 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, nel termine di cinque anni, decorrente dal giorno in cui si è formato il giudicato sulla relativa controversia, esclusa ogni applicazione analogica con l'art. 2953 del codice civile.

Violazioni e sanzioni – Reati tributari – Omessa presentazione delle dichiarazioni – Art. 1, comma 1, della L. n. 516/1982 – Continuità normativa con il D.Lgs. 110 marzo 2000, n. 74 – Non sussiste.

Cass., sez. III pen., 6 novembre 2000, n. 3104, in Rass. trib. 2001, pag. 573.

Il reato di omessa presentazione delle dichiarazioni di cui all'art. 1, comma 1, della L. n. 516/1982, non ha continuità normativa con il reato di cui all'art. 5 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74.

Con commento di R. ZANNOTTI, "Orientamenti giurisprudenziali ad un anno dall'entrata in vigore della riforma del diritto penale tributario"

Violazioni e sanzioni – Reati tributari – Omessa annotazione nelle scritture contabili – Art. 1, comma 2, lettere a) e b), della L. n. 516/1982 – Continuità normativa con il D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 – Non sussiste.

Cass., sez. III pen., 6 novembre 2000, n. 3128, in Rass. trib. 2001, pag. 577.

Il reato di omessa annotazione nelle scritture contabili di corrispettivi di cui all'art. 1, comma 2, lettere a) e b), della L. n. 516/1982 – costituente, secondo il previgente sistema normativo, una violazione di natura contravvenzionale cosiddetta prodromica all'evasione fiscale – non può considerarsi sopravvissuto, come fatto penalmente rilevante, nelle previsioni normative del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74.

Con commento di R. ZANNOTTI, "Orientamenti giurisprudenziali ad un anno dall'entrata in vigore della riforma del diritto penale tributario"

Violazioni e sanzioni – Utilizzazione di documenti falsi – Art. 4, comma 1, lett. a), della L. n. 516/1982 – Continuità normativa con il D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 – Non sussiste.

Cass., sez. III pen., 27 novembre 2000, n. 3399, in Rass. trib. 2001, pag. 579.

Il reato di utilizzazione di documenti falsi di cui all'art. 4, comma 1, lett. a) della L. n. 516/1982 non ha più rilevanza penale in seguito all'entrata in vigore del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, in quanto l'abrogazione della suddetta norma non è accompagnata dalla contestuale introduzione di una disposizione sostitutiva.

Con commento di R. ZANNOTTI, "Orientamenti giurisprudenziali ad un anno dall'entrata in vigore della riforma del diritto penale tributario"

Violazioni e sanzioni – Reati tributari – Occultamento di documenti contabili – Art. 4, comma 1, lett. b), della L. n. 516/1982 – Continuità normativa con il D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 – Non sussiste.

Omessa tenuta delle scritture contabili – Art. 1, comma 6, della L. n. 516/1982 – Continuità normativa con il D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 – Non sussiste.

Omessa annotazione nel registro di stampati per la compilazione di documenti di accompagnamento di beni viaggianti – Art. 3, comma 2, della L. n. 516/1982 – Continuità normativa con il D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 – Non sussiste.

Cass., sez. III pen., 4 dicembre 2000, n. 3470, in Rass. trib. 2001, pag. 580.

Il reato di occultamento di fatture di cui all'art. 4, comma 1, lett. b), della L. n. 516/1982 non ha continuità normativa con il reato di cui all'art. 10 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74.

Il reato di omessa tenuta delle scritture contabili di cui all'art. 1, comma 4, della L. n. 516/1982, non ha più rilevanza penale in seguito all'entrata in vigore del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, in quanto l'abrogazione della suddetta norma non è accompagnata dalla contestuale introduzione di una disposizione sostitutiva.

Il reato di omessa annotazione nel registro di stampati per la compilazione di documenti di accompagnamento di beni viaggianti di cui all'art. 1, comma 6, della L. n. 516/1982, non ha più rilevanza penale in seguito all'entrata in vigore del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, in quanto l'abrogazione della suddetta norma non è accompagnata dalla contestuale introduzione di una disposizione sostitutiva.

Con commento di R. ZANNOTTI, "Orientamenti giurisprudenziali ad un anno dall'entrata in vigore della riforma del diritto penale tributario"

Violazioni e sanzioni – Reati tributari – Omessa dichiarazione – Continuità normativa con l'art. 5 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 – Esclusione.

Cass., SS.UU. pen., 15 gennaio 2001, n. 35, in Rass. trib. 2001, pag. 543.

L'art. 25 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, ha abrogato la contravvenzione di omessa dichiarazione di cui all'art. 1 della L. n. 516/1982 che non è in continuità normativa con l'art. 5 del citato D.Lgs. n. 74 del 2000.

Con commenti di C. CUPELLI, "Il delitto di omessa dichiarazione alla prova delle Sezioni Unite: profili intertemporali per il nuovo diritto tributario penale" e di G.L. SOANA, "Nuovo intervento delle Sezioni Unite in materia di diritto intertemporale relativamente al D.Lgs n. 74 del 2000 in relazione alla ipotesi di omessa presentazione di una delle dichiarazioni obbligatorie".

Commissioni tributarie di merito

Violazioni e sanzioni – Obiettive condizioni di incertezza ex art. 8 del D.Lgs. 546/92 – Buona fede del contribuente – Rilevanza – Istruzioni non felici da parte dell'Amministrazione – Sanzioni – Inapplicabilità.

Comm. trib. reg. della Basilicata, 7 dicembre 2000, n. 103, in Boll. trib. 2001, pag. 468.

L'art. 8 del D.Lgs. 546/92 sulle obiettive condizioni di incertezza riguardanti la portata o l'ambito di applicazione di talune disposizioni ha introdotto nell'ordinamento una vera e propria causa di giustificazione atta ad elidere l'antigiuridicità del fatto altrimenti configurabile come illecito tributario. Ai fini della sua corretta applicazione è necessario apprezzare congiuntamente tanto il profilo oggettivo quanto quello soggettivo riguardante la buona fede del contribuente.

In particolare, fra le circostanze obiettive idonee a determinare la suddetta incertezza, vanno annoverate le istruzioni fornite ed in generale il pensiero espresso dall'Amministrazione finanziaria, quali, ad esempio, quelle comprendenti fra gli oneri deducibili i contributi dovuti a seguito di un obbligo legislativo non derogabile; sicché non dà luogo a sanzioni, dirette o indirette, l'inserimento fra tali oneri di spese incidenti sul trattamento previdenziale o pensionistico del contribuente, ovvero sulla prosecuzione e sulle modalità di esercizio dell'attività da cui discende il suo trattamento previdenziale.

VARIE

Dottrina

"**Gli aspetti fiscali del *trust***", di M. APRILE, in Il fisco 2001, pag. 5277.

L'articolo prende in considerazione le problematiche connesse all'applicazione dell'imposta sulle donazioni al trasferimento del patrimonio, per atto tra vivi o per causa di morte, dai soggetti privati ad un *trust*, nonché il trattamento tributario delle somme percepite dai soggetti beneficiari che si presumono fiscalmente residenti in Italia.

Dopo una breve disamina dell'istituto *de quo* e del suo recepimento nel sistema giuridico italiano, avvenuto in seguito alla ratifica della Convenzione dell'Aia del 1° luglio 1985 con la L. n. 364/1989, l'A. fa presente che la dottrina non è concorde nel ritenere che l'imposta sulle donazioni sia applicabile al negozio istitutivo del *trust* costituito per atto tra vivi, mentre il SECIT propende per considerare il *trust* esclusivamente nella sua sostanza economica e perciò esclude la rilevanza fiscale del doppio passaggio di beni, dal *settlor* al *trustee* e da questo ai beneficiari.

L'articolo inoltre accenna al regime da applicare in materia d'imposta sulle donazioni agli atti di dotazione dei *trust*, costituiti per un fine benefico e assistenziale, e dei *trust* testamentari.

I primi (cd. *charitable trust*), stante il carattere di gratuità che li caratterizza, dovrebbero essere ricondotti nell'alveo dell'art. 3, del D.lgs. n. 346/1990, che esclude l'applicabilità del tributo ai trasferimenti effettuati a favore di enti pubblici, fondazioni, o associazioni legalmente riconosciute che hanno come scopo esclusivo l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione o altre finalità di pubblica utilità

I secondi (i *trust* testamentari) non consentono una immediata individuazione del soggetto passivo, dato che né il *trustee*, per le sue caratteristiche tipiche, né tantomeno i beneficiari che non subentrano nell'universalità dei beni del defunto, possono assumere la qualifica di eredi.

Secondo la tesi espressa dal SECIT il *trust* testamentario è assimilabile all'istituto della sostituzione fedecommissaria, disciplinata dall'art. 692 c.c., e di conseguenza è applicabile l'art. 45, comma 1, del D.lgs. n. 346/1990, secondo cui l'imposta "si applica nei confronti dell'istituto su un valore pari a quello dell'usufrutto sui beni che formano oggetto della sostituzione fedecommissaria".

L'A. critica tale tesi perché realizza una duplicazione dell'imposta con riferimento al medesimo presupposto impositivo e perché l'istituto della sostituzione fedecommissaria, al contrario del *trust*, è limitato soltanto al caso in cui il destinatario della sostituzione è la persona o l'ente che ha avuto cura dell'interdetto.

Per quanto riguarda la tassazione dei redditi prodotti dal *trust* l'A. fa presente che la tesi prevalente in dottrina è quella di riconoscere, al *trust* medesimo, autonoma soggettività passiva ai fini IRPEG; tuttavia, la circostanza che l'incremento patrimoniale conseguito non venga utilizzato a vantaggio del possessore ma per un interesse altrui, ha indotto taluni autori a individuare il soggetto passivo nel soggetto nel cui interesse è avvenuto il trasferimento del patrimonio e la gestione dell'attività e a ritenere che il *trustee* sia, invece, coincidente con la figura del sostituto d'imposta e non con quella del responsabile della medesima.

Altra problematica esaminata è quella inerente la tassazione, in capo ai beneficiari persone fisiche, delle attribuzioni patrimoniali effettuate dal *trustee*, come ad esempio l'erogazione di una rendita vitalizia. L'A. fa presente che la scelta del SECIT di applicare l'IRPEG nei confronti del *trustee* e l'IRPEF nei confronti del beneficiario realizza un meccanismo molto simile a quello previsto per le società di capitali, con la differenza che, per il socio beneficiario, non è previsto il diritto al credito d'imposta, e pertanto ipotizza, al fine di evitare gli evidenti problemi di doppia imposizione, di rendere deducibili in capo al *trust* la quota di reddito trasferita ai beneficiari. (PM)

Cfr. in materia il N. speciale dell'Osservatorio Tributario di dicembre 1999.

"Tentativo dell'impossibile (Osservazioni di un giurista <<non vivente>> su *trust* e trascrizione)", di F. GAZZONI, in Riv. del notariato 2001, pag. 11. (Per segnalazione)

"La rilevanza impositiva delle attribuzioni liberali realizzate nel contesto dei *trusts*", di F. PISTOLESI, in Riv. dir. fin. e scienza delle finanze 2001, p. 117.

Dopo aver passato in rassegna le diverse teorie sulla natura giuridica del *trust* e sull'individuazione della natura del negozio istitutivo del *trust* stesso, l'A. esamina approfonditamente le questioni afferenti la rilevanza fiscale delle attribuzioni liberali realizzate nel contesto del *trust*, rilevandone le difficoltà interpretative. In particolare, sotto il profilo dell'imposizione diretta, si sofferma sulla rilevanza fiscale delle attribuzioni liberali per il disponente, per il *trustee* e per il beneficiario; sotto il profilo dell'imposizione indiretta, si sofferma principalmente sui *trusts mortis causa*, ossia istituiti con testamento, e sull'applicabilità dell'imposta sulle successioni. Con riferimento ai *trusts inter vivos*, poi, si dilunga sulla riconducibilità delle attribuzioni liberali realizzate in tale contesto al novero delle cd. *donazioni indirette*. Si tratta, cioè, delle liberalità attuate, anziché con il contratto tipico di donazione, mediante altro o altri strumenti negoziali, aventi causa giuridica diversa da quella del contratto di donazione, ma ugualmente in grado di realizzarne la causa, ossia l'arricchimento senza corrispettivo determinato da intento liberale. Nel caso del *trust*, la peculiarità consiste nel fatto che la donazione non solo è indiretta, ma è anche "fiduciaria", in quanto il disponente attribuisce i beni al *trustee* e quest'ultimo assume l'impegno a trasferire ciò che è stato costituito in *trust* al beneficiario, analogamente a quanto avviene nella cd. "donazione fiduciaria", nella quale il donante vuole arricchire solo il terzo effettivo donatario, così nel caso in esame, il disponente intende beneficiare soltanto il soggetto cui verranno devoluti i beni del *trust*. Sotto il profilo fiscale, secondo l'A., quando l'attribuzione liberale postula la redazione di un atto sottoposto a registrazione, è dato assumere l'esistenza di una donazione indiretta e, conseguentemente, applicare l'imposta sulle donazioni, ai sensi del combinato disposto degli artt. 1 e 55 del D.Lgs. n. 346/1990. Nel concludere la sua disamina sulle implicazioni fiscali del *trust*, l'A. rimarca la gravosità del prelievo fiscale sulle attribuzioni eseguite in esecuzione dei *trusts mortis causa*, a

differenza di quello afferente i *trusts inter vivos*, che scontano l'imposta di registro in misura fissa nella prima traslazione di beni dal disponente al *trustee*, mentre l'attribuzione dal *trustee* al beneficiario integra il presupposto di applicazione del tributo sulle donazioni. (SG)

“Leasing – Novità fiscali”, di S. SCREPANTI, in Il fisco 2001, pag. 6560.

L'articolo prende in considerazione le disposizioni introdotte dalle Leggi n. 342 e 388 del 2000 in materia di *leasing* finanziario che contengono talune novità ai fini della determinazione delle imposte sui redditi e dell'IVA.

In particolare, per le imposte sui redditi, l'A. esamina i riflessi che le disposizioni in materia di rivalutazione dei beni aziendali, contenute negli artt. dal 10 al 16 della L. n. 342/2000, possono avere per l'utilizzatore e per l'impresa concedente sui beni acquisiti o concessi in *leasing*.

Dal punto di vista dell'utilizzatore, si segnala la possibilità di rivalutare il cespite acquisito in seguito al riscatto e si esprime qualche perplessità riguardo al fatto che detto cespite deve risultare iscritto nel bilancio dell'esercizio chiuso entro il 31 dicembre 1999.

Per quanto concerne l'impresa concedente si concorda con la tesi espressa dall'ASSONIME (cfr. la Circ. n. 13/2001) riguardo la possibilità di escludere dalla rivalutazione oltre i beni materiali costituenti magazzino, anche quelli utilizzati per l'attività di *leasing*, giusta la preventiva determinazione della redditività del contratto avente ad oggetto i beni medesimi.

Una ulteriore novità esaminata è quella contenuta all'art. 23, comma 1, della L. n. 342/2000, che ha modificato l'art. 71, comma 3 del T.U.I.R., relativo alle svalutazioni dei crediti ed agli accantonamenti per rischi su crediti, innalzando dallo 0,50 per cento allo 0,60 per cento la quota massima annuale deducibile e prolungando da sette a nove anni il periodo temporale di deducibilità per quote costanti, delle svalutazioni che eccedono il suddetto limite.

Tali modifiche, osserva l'A., permetteranno, tra gli altri, anche alle società di *leasing* di poter contare su un maggiore margine di deducibilità in ogni esercizio.

Per quanto concerne le novità in materia di IVA nell'articolo sono esposte, in linea generale, le modifiche introdotte al regime delle detrazioni con l'art. 30, commi 4 e 5, della L. n. 388/2000, e quelle relative ai criteri di territorialità di cui all'art. 46, della L. n. 342/2000, applicate alle operazioni di *leasing* automobilistico. (PM)

“Trusts e imposizione indiretta – I possibili riflessi di alcuni recenti interventi normativi e orientamenti ministeriali”, di S. SCREPANTI, in Il fisco 2001, p. 4926.

Nell'articolo si segnalano i principali orientamenti dottrinali in merito alla tassazione dei trasferimenti di ricchezza che si realizzano in occasione dell'istituzione, della gestione e della cessazione di un *trust*, confrontati con le conclusioni cui è pervenuto il Se.C.I.T. nella delibera n. 37 dell'11 maggio 1998 e con i recenti interventi normativi e ministeriali in materia, tra cui, la L. 21 novembre 2000, n. 342 (collegato alla Finanziaria 2000), la L. 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente) e la CM. n. 221/E del 30 novembre 2000, concernente il trattamento fiscale da riservare al fondo patrimoniale. L'A. approfondisce tutti gli aspetti connessi all'imposizione indiretta del *trust*, analizzando, anche sotto il profilo giuridico, ogni atto necessario per la costituzione di un *trust*. Si sofferma (i) sull'analisi del negozio istitutivo nel quale è espressa la volontà del disponente di costituire un *trust*, (ii) sull'applicabilità dell'imposta sulle successioni, anche alla luce della recente riforma in materia, al trasferimento dei beni in *trust* per atto *mortis causa*, (iii) sul trasferimento dei beni in *trust* per atto *inter vivos*, con particolare riferimento al problema dell'applicabilità dell'imposta di registro, ovvero di quella sulle donazioni. In relazione a tale ultimo riguardo, in mancanza di una definizione normativa del problema, l'A. ritiene che, se si propende per l'applicazione dell'imposta di registro, si rende applicabile il principio di alternatività tra registro e IVA, di cui all'art. 40, comma 1, del DPR n. 131/1986, con conseguente applicazione dell'imposta di registro in misura fissa; se, invece, si propende per l'applicazione dell'imposta sulle donazioni, si deve fare riferimento alla RM. N. 321310 del 4.9.1976, con cui stato chiarito che gli atti di donazione soggetti a registrazione in termine fisso devono scontare la relativa imposta, ancorché per i requisiti del donante e la natura del bene ceduto, si tratti di cessioni assoggettabili

ad IVA: il rapporto tra queste due imposte sono risolti dall'art. 56, comma 5, del D.Lgs. n. 346/1990, a norma del quale dall'imposta sulle donazioni è detratta l'IVA afferente la cessione, qualora alla richiesta di registrazione dell'atto sia allegata la fattura. L'A. infine accenna brevemente alla tassazione degli atti di trasferimento dei diritti dei beneficiari. (SG)

“Le nuove istruzioni antiriciclaggio della Banca d'Italia”, di V. SUPPA e S. SENATORE, in Il fisco 2001, pag. 4603. (Per segnalazione)



RASSEGNA DI DOTTRINA INTERNAZIONALE

“QI: the nuts and bolts”, di MARCOVICI, MICHAELS, O'DONNEL, BALABAN, CONNORS, in International Tax Review di marzo 2001, pag. 31.

“Putting the QI rules into practice” di MARCOVICI, MICHAELS, O'DONNEL, BALABAN, CONNORS, in International Tax Review di aprile 2001, pag. 45.

1.- *Premessa*

Gli articoli trattano le recenti modifiche introdotte dall'Amministrazione Finanziaria Statunitense (Internal Revenue Service - IRS) con la predisposizione del cd. *Qualified Intermediary Agreement*, entrate in vigore dal 1° gennaio 2001, concernenti il sistema di tassazione delle rendite finanziarie di fonte USA percepite da soggetti non residenti ed i conseguenti riflessi sia per gli intermediari esteri che per gli investitori esteri (cfr. ns. Circ. inf. n. 21/2000).

L'adesione all'*Agreement*, peraltro facoltativa, consente agli intermediari che conseguono lo status di *Qualified intermediary* (QI) di applicare agli investimenti effettuati dalla propria clientela non statunitense le norme, interne e/o convenzionali, che accordano riduzioni o esenzioni dalle ritenute alla fonte, riducendo altresì i relativi obblighi documentali.

2.- *Breve disamina dei chiarimenti espressi dall'IRS*

Gli articoli esaminati prendono in esame i recenti chiarimenti espressi dall'IRS con la *Notice* 2001-4 del 8 dicembre 2000 e con l'*Announcement* 2001-15 del 2 febbraio 2001 relativamente a talune problematiche connesse alla tardiva adesione all'*agreement* e a particolari problemi di natura operativa che possono presentarsi nell'applicazione delle QI *rules*.

L'IRS, vista la condizione di grave ritardo in cui si trovavano i soggetti interessati dalla riforma, ha emanato, senza differire il termine di entrata in vigore dell'*Agreement*, la *Notice* 2001-4 dell'8 dicembre 2000, le cui principali indicazioni prevedono:

- per gli intermediari che hanno inviato la domanda per diventare QI (cd. *applications form*) prima del 1° gennaio 2001, ed ancora non hanno sottoscritto la convenzione con l'IRS, un regime transitorio (cd. *awaiting Q.I. status*) che ha consentito agli stessi di agire come QI fino al 30 giugno 2001;
- per gli intermediari che, invece, hanno inviato l'istanza dopo il 31 dicembre 2000 ma entro il 30 giugno 2001, l'applicazione retroattiva delle disposizioni contenute nell'*agreement*, cioè come se lo status di QI fosse stato acquisito dal 1° gennaio 2001;

- per gli intermediari che, infine, hanno inviato l'istanza di sottoscrizione *dopo* il 30 giugno 2001, la possibilità di acquisire lo status di QI dalla data della presentazione dell'istanza e per i successivi sei mesi.

La previsione del suddetto regime transitorio ha introdotto, pertanto, talune modifiche procedurali e sostanziali di seguito esaminate.

In particolare, infatti, per il QI in regime transitorio sprovvisto del codice identificativo (QI – EIN), è prevista l'utilizzazione di una procedura semplificata che gli consente d'indicare tale status (*awaiting QI-EIN*) nel modello Form W-8 IMY; il QI, ricevuto il codice definitivo, non sarà tenuto a ripresentare un nuovo Form W-8 IMY, ma dovrà comunicare il predetto codice al soggetto incaricato di effettuare la ritenuta (*withholding agent*) secondo le modalità liberamente concordate tra le parti (attraverso i mezzi di comunicazione ordinari o telematicamente). Si consente inoltre al QI privo del QI – EIN di non essere sanzionato dall'IRS per l'eventuale omissione del versamento delle ritenute effettuate, a condizione che la predetta violazione sia regolarizzata entro tre giorni decorrenti dalla comunicazione del QI-EIN.

La nota 2001- 4 in commento chiarisce, altresì, che, contrariamente a quanto previsto alla section 3.07 dell'*Agreement*, non è più richiesta la preventiva approvazione dall'IRS per i QI non depositari USA che intendono assumere la piena responsabilità nell'applicazione delle ritenute e per i relativi obblighi di dichiarazione (*primary Form 1099 reporting and backup withholding responsibility*).

Altro importante chiarimento è quello che consente di definire in modo più preciso l'ambito operativo dell'attività svolta dal QI. In particolare, la *section 1.01* dell'*Agreement* prevede genericamente che il QI possa agire soltanto in qualità di intermediario nulla disponendo circa quei valori mobiliari per i quali egli è direttamente beneficiario. Al riguardo è stato precisato che al QI è consentito gestire un conto unico dove sono depositati sia i titoli Usa di cui egli è direttamente beneficiario sia quelli per cui opera in qualità di intermediario a condizione che il QI stesso indichi i redditi per i quali risulta come beneficiario effettivo e presenti annualmente il Form 1042-S.

Un ulteriore intervento contenuto nel par. VII della Nota interessa l'interpretazione della nozione di *Know Your Customer (KYC) Rules*. E' stato chiarito che, con tale termine, si indica la capacità delle Istituzioni finanziarie di determinare se i loro clienti sono soggetti residenti USA, nonché, in caso non risiedano, se sono in condizioni di invocare le minori aliquote convenzionali previste dai trattati contro le doppie imposizioni; si tratta, quindi, di un'espressione avente una portata diversa, e più ridotta, rispetto all'identificazione della clientela per altre finalità in particolare quella anti riciclaggio.

L'*Announcement 2001-15*, infine, precisa che dal 1° luglio 2001 devono essere utilizzati i nuovi modelli del form W-9 necessari per certificare la residenza degli investitori statunitensi.

3.- *Problematiche di natura operativa connesse all'applicazione delle disposizioni contenute nell'Agreement: i profili soggettivi del beneficial owner.*

Secondo le norme contenute nell'*Agreement*, gli obblighi posti a carico del *withholding agent* dipendono, in linea di massima, da talune caratteristiche che interessano la figura del beneficiario effettivo (*beneficial owner*) del reddito di capitale, cioè ad esempio se trattasi di soggetto residente USA o di non residente, se è una società di capitali, una società di persone o una persona fisica.

Con riferimento ai recenti chiarimenti espressi dall'IRS (cfr. retro la Nota 2001-4) si segnala quello relativo ai cd. enti trasparenti, cioè a tutti quegli enti, ancorchè non finanziari, che gestiscono rapporti fiduciari con i propri clienti (ad esempio i *trust*, le fondazioni e le società di persone); infatti, nel caso degli enti trasparenti, i proventi degli investimenti effettuati sono direttamente imputabili, secondo la disciplina fiscale statunitense, ai singoli soci o partecipanti e non all'ente medesimo.

In proposito la procedura prevista dall'*Agreement* stabilisce, alla *section* 5.07, per il QI che detiene i conti dei suddetti enti, l'obbligo di ottenere il *form* W-8 IMY dall'ente trasparente (compresi i cd. *simple* ed i *grantor trust*) e, a seconda della residenza, rispettivamente statunitense o estera, il *Form* W9 o il *Form* W8-BEN dai titolari dei conti che hanno investito in titoli USA attraverso l'ente medesimo.

La *section* 8.02, lett. (B), invece prevede, ai fini certificativi, che il QI compili per ogni beneficiario di proventi USA che non riveste la qualifica di QI o sia esso stesso un Ente trasparente, un modello *Form* 1042-S.

La citata *Note* 2001-4 consente una procedura alternativa a quella sopra descritta, mediante la quale il QI può considerare direttamente come clientela propria i soggetti partecipanti ad un ente trasparente che investe in titoli USA, evitando i numerosi obblighi previsti. A tal fine è però necessario che l'Ente trasparente raccolga le informazioni relative alla identificazione della clientela sulla base dei principi e degli obblighi contenuti nelle *Know Your Customers rules* e presenti al QI, singolarmente o allegato al *Form* W-8 IMY, il *Form* W-8 BEN per ogni soggetto partecipante all'Ente medesimo.

Tale disciplina è applicabile anche ai proventi di fonte USA percepiti da una società a responsabilità limitata statunitense (*Limited Liability Company*).

Le società aventi tale forma giuridica sono considerate delle entità particolari assimilabili agli enti cd. trasparenti esaminati in precedenza e pertanto non possono assumere la qualifica di *beneficial owner* essendo dei soggetti giuridici formalmente distinti dal beneficiario effettivo del provento che, nel caso di specie, risulta essere il socio stesso, nei cui riguardi vanno assolti gli obblighi relativi alla identificazione della clientela previsti dall'*Agreement*.

3.1- *Gli obblighi del Qualified Intermediary*

Il QI, in ragione dei soggetti, residenti USA o non residenti, che percepiscono i redditi di capitale di fonte USA, deve osservare determinati obblighi sia nell'applicazione della ritenuta (rispettivamente, *backup* o NRA) che nella compilazione della dichiarazione (rispettivamente, *Form* 1099 oppure *Form* 1042-S).

In particolare, si applicherà la NRA *withholding*, con la conseguente dichiarazione nel *Form* 1042-S, facendo riferimento principalmente alla figura del soggetto percettore piuttosto che alla natura del titolo, tutte le volte che i proventi sono percepiti da un soggetto non residente negli USA.

Si applicherà invece, la *backup withholding* ed il *form* 1099 ai titolari di conti residenti negli USA, che percepiscono sia i cd. *reportable amount* - cioè i pagamenti soggetti a NRA *withholding* che comprendono gli interessi su depositi USA e gli OID (*original issue discount* – scarti di emissione) – sia i cd. *reportable payment*, cioè i corrispettivi derivanti dall'attività di brokeraggio effettuata da depositari residenti negli USA.

Sono, altresì, soggetti a *backup withholding* e riportati nel *Form* 1099, i pagamenti percepiti da soggetti statunitensi ed effettuati in territorio USA, per i quali il QI non è in grado di individuare il luogo dove è ubicato il conto del *beneficial owner*.

3.2- *Le presumption rules*

Un'ulteriore tematica è data dalla disciplina relativa alla verifica della documentazione che deve essere acquisita dal QI per individuare lo status fiscale della clientela (cd. *presumption rules*, contenuta nella *section* 5 dell'*Agreement*).

Al riguardo particolare rilevanza assumono le norme comportamentali antielusive contenute nella section 5.13 che consentono al QI di disattendere le evidenze documentali presentate dal titolare del conto relative alla propria residenza e, in forza di presunzione assoluta, considerarlo cittadino USA ovvero beneficiario estero sconosciuto.

A tal fine sono individuati taluni casi cui si applicano, a danno del cliente, le *presumption rules*, e segnatamente:

- a) quando i pagamenti, compresi quelli riferibili a individuati soggetti esteri, sono effettuati al di fuori degli USA presso conti esteri: in tal caso il soggetto estero si considera sconosciuto e si applica l'aliquota del 30%;
- b) quando i pagamenti di interessi su depositi e di OID su obbligazioni a breve oggetto di rimborso, sono effettuati su conti esteri: in tal caso il beneficiario si presume essere un soggetto statunitense "*non exempt*" e quindi si applica la *backup withholding* con l'aliquota del 31%.

3.3- *Eventuali errori commessi nell'applicazione della ritenuta*

Un'ulteriore problematica esaminata, sempre di natura operativa, è quella prevista alla section 9 dell'*Agreement* che riguarda gli eventuali errori commessi nell'applicazione della ritenuta da parte del sostituto o del QI.

Se la ritenuta è applicata in misura maggiore del dovuto (*overwithholding*) da parte del *withholding agent*, il QI avvia la procedura di rimborso, richiedendo al *withholding agent* le maggiori imposte trattenute, ovvero applica la procedura di *set-off*, mediante la quale è possibile compensare i maggiori importi trattenuti con le ritenute successivamente operabili; ambedue le procedure, comunque, devono essere avviate entro la data di presentazione, da parte del *withholding agent*, del *Form 1042-S* relativo al periodo d'imposta nel quale si è verificata l'errata applicazione della ritenuta (di regola, il 15 marzo dell'anno successivo).

Se invece è il QI che ha commesso l'errore nell'applicare la ritenuta, la procedura di rimborso e quella di *set-off* presentano qualche lieve differenza rispetto all'iter sopradescritto.

In particolare, nella procedura di rimborso, il QI può restituire al titolare del deposito le maggiori somme trattenute portando in deduzione il suddetto importo dalle imposte dovute nell'anno successivo a condizione che nel *Form 1042-S*, presentato il 15 marzo dell'anno successivo a quello in cui le ritenute sono state effettuate, risultino:

- le somme trattenute e quelle rimborsate;
- la richiesta di utilizzare le maggiori somme trattenute come credito d'imposta.

Secondo la procedura di compensazione (*set off*), questa può essere effettuata sulle ritenute relative a pagamenti che occorrono fino alla data di presentazione del *Form 1042-S*.

In caso di applicazione da parte del sostituto della ritenuta in misura minore a quella dovuta (*underwithholding*), il QI, dopo aver segnalato l'irregolarità al sostituto stesso, può integrare il versamento trattenendo sui futuri pagamenti confluenti nel deposito le ulteriori imposte, prima della data di presentazione del *Form 1042-S* cui si riferiscono le ritenute non versate.

Se, invece, in seguito all'attività di *auditing* prevista dall'*Agreement* ovvero ad accertamento da parte dell'IRS, si riscontra, dopo che il *Form 1042-S* è già stato presentato, che è stato il QI a causare le irregolarità nella applicazione della ritenuta, lo stesso dovrà presentare una dichiarazione integrativa del *Form 1042-S* e pagare le eventuali imposte dovute, compresi gli interessi e le sanzioni.

3.4- *Le eventuali irregolarità commesse dal QI nell'effettuazione di taluni investimenti*

Il caso esaminato interessa le irregolarità che possono essere commesse dal QI nell'effettuare degli investimenti per conto del titolare del deposito.

Al riguardo, è possibile osservare che, in linea generale, l'IRS ha previsto la procedura di *Revenue Ruling*, per tutte quelle transazioni che, una volta effettuate, vengono revocate nei loro elementi sostanziali.

Tale procedura prevede l'annullamento della transazione ed il ripristino della situazione preesistente a condizione che la modifica sia intervenuta nello stesso periodo d'imposta entro cui detta transazione è stata effettuata; in caso contrario, se la modifica interviene nel periodo d'imposta successivo, la transazione non potrà essere annullata ai fini tributari.

Ad esempio, una banca lussemburghese (A), conformemente alle disposizioni contenute alla *section 6.04* dell'Agreement relative all'obbligo di comunicare all'IRS i dati dei soggetti passivi statunitensi, dichiara di non aver posto in essere operazioni che potrebbero generare *reportable payment*, ed acquista, per conto di un soggetto risultante residente in USA, azioni di un'altra banca (B), che in un primo momento appare essere una società non residente in USA; decorso un mese dall'acquisto la banca (A) viene a conoscenza che la banca (B) è invece un soggetto residente USA e pertanto i corrispettivi derivanti dall'attività d'intermediazione potrebbero produrre i *reportable payments*.

Per sanare la fattispecie, l'IRS ha previsto la procedura di *Revenue Ruling* che, se attivata nello stesso periodo d'imposta in cui la transazione è stata effettuata, consente alla banca (A) di annullare l'operazione di acquisto come se non fosse mai avvenuta ed evitare così il verificarsi di *reportable payment*. (PM - NM)

“The “One True Meaning” of a Tax Treaty”, di J.F. AVERY JONES, in International Bureau Fiscal Documentation di giugno 2001, pag. 220.

L'A. esamina le particolari problematiche nascenti dalla interpretazione delle norme contenute nelle Convenzioni contro le doppie imposizioni, prendendo spunti dalle recenti modifiche apportate al Commentario OCSE 2000 dove, sulla scorta del rapporto OCSE in materia di *partnerships*, è stato introdotto il principio secondo il quale “lo Stato di residenza del contribuente deve accettare la qualificazione del reddito effettuata dallo Stato della fonte, ancorché, in base alla propria normativa interna, lo avrebbe qualificato diversamente” (ad esempio, un reddito di lavoro dipendente qualificabile nello Stato della residenza come di lavoro autonomo).

Vengono quindi espone talune casistiche ancora di incerta soluzione, in quanto nel modello OCSE non vengono fornite soluzioni atte a comporre il dissidio interpretativo

L'A. esamina le possibili procedure per giungere ad una uniforme applicazione del Trattato, tanto tra gli Stati contraenti quanto nei rapporti tra questi ed il contribuente.

In particolare, vengono evidenziati gli inconvenienti derivanti dalla procedura di *mutual agreement* tra le Autorità disposte dalle Convenzioni, e viene segnalato come nei più recenti Trattati siano previsti:

- collegi arbitrali; oppure
- il ricorso ad un organo giurisdizionale internazionale, quale la Corte di giustizia europea.

(PM - NM)

Indice alfabetico-cronologico

LEGISLAZIONE

Provvedimenti emanati e pubblicati in G.U. dal 1° giugno al 30 settembre 2001.

Pagg. 1-3

DOTTRINA

ADONNINO P., “Parere del Ministero delle finanze e del Comitato Consultivo per l’applicazione delle norme antielusive e rilevanza penale dell’elusione” (VIOLAZIONI E SANZIONI)	“ 65
AMATUCCI A., “Ancora dubbi sulla motivazione nell’avviso di accertamento” (ACCERTAMENTO: principi e norme generali)	“ 11
APRILE M., “Gli aspetti fiscali del <i>trust</i> ” (VARIE)	“ 69
ARCIDIACONO V., CAGGEGI L., “Il percorso per la determinazione della base imponibile” (IRAP)	“ 65
ARMELLA S., “Criteri interpretativi in tema di territorialità delle prestazioni di servizi” (IVA)	“ 54
AVERY JONES J.F., “The <i>One True Meaning</i> of a Tax Treaty” (RASSEGNA DI DOTTRINA INTERNAZIONALE)	“ 76
BEGGIATO G., COSTANZO M., “L’equalizzatore” (REDDITI DIVERSI)	“ 49
BLOCH J., SORGATO L., “Insensibilità ministeriale nell’applicazione della normativa antielusiva” (IRPEG)	“ 29
BLOCH J., SORGATO L., “Interpretazioni Assonime e sviste normative nel regime fiscale dei derivati” (REDDITI D’IMPRESA)	“ 38
BUZZELLI M.T., “Legge di rivalutazione – Trattamento fiscale della riserva in sospensione d’imposta in caso di fusione della società nel cui bilancio è iscritta” (REDDITI D’IMPRESA)	“ 38
CAPUTI G., “L’attuazione dello Statuto del contribuente tra compressioni della tutela processuale e contraddizioni dell’ordinamento” (STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE)	“ 4
CARACCIOLI I., “Gli effetti penali dell’interpello ordinario dopo il regolamento e la circolare” (STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE)	“ 4
CARMINI S., ZAMBONI D., “Le movimentazioni di capitale da, verso e sull’estero” (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali)	“ 20
CARPENTIERI C., “La compensazione infragruppo dei crediti fiscali come legittimo riconoscimento giuridico del gruppo societario” (IRPEG)	“ 29
CARRIROLO F., “Casi di elusione – L’iscrizione in bilancio e la relativa ammortizzazione del disavanzo di fusione a titolo di avviamento – Spunti civilistici e fiscali” (IRPEG)	“ 30

COMUZZI P., “Associazione in partecipazione ed elusione fiscale” (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali)	“ 21
CORABI G., “Elusione e associazione in partecipazione” (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali)	“ 21
DAN G., “Agevolazione Visco – Clausola antielusiva e determinazione dei canestri d’imposta” (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Agevolazioni ed esenzioni)	“ 27
DEL FEDERICO L., “Determinazione del <i>pro-rata</i> nel caso di società <i>holdings</i> che effettuano operazioni esenti nei confronti di imprese consociate” (IVA)	“ 55
DEZZANI F., DEZZANI L., “Il riallineamento dei valori civilistici e fiscali nella valutazione delle partecipazioni con il metodo del patrimonio netto” (IRPEG)	“ 31
DEZZANI F., DEZZANI L., “Rivalutazione di partecipazioni e successiva fusione – Un caso di lecito risparmio d’imposta” (REDDITI D’IMPRESA)	“ 39
FALCONE G., “Lo Statuto del contribuente un anno dopo” (STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE)	“ 5
FERRANTI G., “La disciplina dell’imposta sostitutiva per la rivalutazione dei beni” (REDDITI D’IMPRESA)	“ 39
FORTE N., “IVA – Indetraibilità dell’imposta inerente alle operazioni esenti escluse dal calcolo del <i>pro rata</i> ” (IVA)	“ 56
FORTUNA G., “Diritti della persona sottoposta a verifica fiscale e circolari applicative della Guardia di finanza” (STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE)	“ 6
GALLIO F., “Le riserve da <i>equity method</i> sono in sospensione d’imposta?” (IRPEG)	“ 31
GALLO S., “Verso il definitivo riconoscimento delle ritenute sugli interessi percepiti dagli enti locali” (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accertamento)	“ 17
GARBARINO C., “Riporto delle perdite ed elusione” (IRPEG)	“ 32
GAVELLI G., “Successione e donazione di aziende o quote societarie – Gli artt. 15 e 16 del D.lgs. n. 346/1990 dopo l’intervento del legislatore” (SUCCESSIONI E DONAZIONI)	“ 63
GAZZO M., DEZZANI L., “Riorganizzazioni aziendali – Le novità del bilancio 2000” (IRPEG)	“ 34
GAZZONI F., “Tentativo dell’impossibile (Osservazioni di un giurista <<non vivente>> su <i>trust</i> e trascrizione)” (VARIE)	“ 70
GHINI A., “I rischi che corrono lavoratori, amministratori, altri sostituiti per la non applicazione della ritenuta” (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 46
GHISELLI F., “Il <i>pro-rata</i> di detraibilità il momento della trasformazione da provvisorio a definitivo” (IVA)	“ 56
GIACCAJA G.M., “Conferimenti di denaro a controllata non residente nell’ambito della disciplina DIT” (DIT)	“ 63

IAVAGNILIO M., “Conferimenti d’azienda: l’iscrizione dei fondi tassati presso il soggetto conferitaria”, (IRPEG)	“ 34
IAVAGNILIO M., “La tassazione delle stabili organizzazioni” (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali)	“ 22
IAVAGNILIO M., “Scambio comunitario di partecipazioni: continuità dei valori contabili e fiscali” (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali)	“ 22
IZZO B., MACARIO E., “Effetti distorsivi del credito d’imposta limitato – L’imposta sul <i>basket B</i> ” (IRPEG)	“ 35
LA ROCCA S., “La ritrattabilità delle dichiarazioni fiscali alla luce degli orientamenti della Suprema Corte di Cassazione” (ACCERTAMENTO: principi e norme generali)	“ 12
LODI L., “La rivalsa agenti fra interpretazione sistematica e nuova disciplina” (IVA)	“ 57
LUPI R., “Previdenza complementare tra precisione sistematica e timidezza degli incentivi fiscali” (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 47
MAISTO G., “Il nuovo regime di tassazione dei dividendi pagati da società figlie residenti in Stati non appartenenti all’Unione Europea” (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali)	“ 24
MAYR S.M, FORT G., “Dall’OCSE la qualificazione dei proventi da <i>e-commerce</i> ” (REDDITI D’IMPRESA)	“ 40
MALLANO G., STANCATI G., “Ancora in tema di azionariato dei dipendenti” (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 47
MARCOVICI, MICHAELS, O’DONNEL, BALABAN, CONNORS, “QI: the nuts and bolts” (RASSEGNA DI DOTTRINA INTERNAZIONALE)	“ 72
MARCOVICI, MICHAELS, O’DONNEL, BALABAN, CONNORS, “Putting the QI rules into practice” (RASSEGNA DI DOTTRINA INTERNAZIONALE)	“ 72
MAZZUOCCOLO L., “La retrodatazione degli effetti della fusione ai fini dell’IRAP” (IRPEG)	“ 35
MERLO P., “IVA – L’indispensabile distinzione fra “dilazione di pagamento” e “interessi di mora” (IVA)	“ 57
MOGOROVICH S., “La gestione delle trasferte per gli amministratori di società” (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 46
MONARCA P., “Redditi di natura finanziaria di fonte estera” (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali)	“ 24
MONARCA P., “Ritenute operate sui dividendi esteri” (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali)	“ 25
NESSI M., TORELLI R., “Stabile organizzazione – Commercio in <i>Internet</i> e imputazione delle spese di regia” (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali)	“ 25
PASCALI L., CAMMAROTO G., “UNICO 2001 – La tassazione delle plusvalenze. Le modifiche che comporterà l’introduzione dell’equalizzatore” (REDDITI DIVERSI)	“ 49
PEIROLO M., “Le principali novità in tema di IVA previste dalla legge finanziaria 2001” (IVA)	“ 57

PISTOLESI F., “La rilevanza impositiva delle attribuzioni liberali realizzate nel contesto dei <i>trusts</i> ” (VARIE)	“ 70
PETTINATO S., “Fondazioni bancarie – Profili tributari” (IRPEG)	“ 36
PODDIGHE F., RISALITI G., “Il nuovo regime fiscale applicabile ai collaboratori coordinati e continuativi” (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 48
PRESILLA M., “La limitata efficacia dell'art. 37/bis del DPR n. 600/1973 in relazione alle nuove strategie elusive – Progetti di modifica” (IRPEG)	“ 36
ROSSI RAGAZZI F., “La rivalutazione dei beni d’impresa” (REDDITI D’IMPRESA)	“ 40
ROSSI RAGAZZI F., “Le imposte differite” (SCRITTURE CONTABILI)	“ 52
SCREPANTI S., “ <i>Leasing</i> – Novità fiscali” (VARIE)	“ 71
SCREPANTI S., “Statuto dei diritti del contribuente, prime disposizioni attuative” (STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE)	“ 6
SCREPANTI S., “Trusts e imposizione indiretta – I possibili riflessi di alcuni recenti interventi normativi e orientamenti ministeriali” (VARIE)	“ 71
SORIGNANI P.R., ROCCHI A., “Applicazione dell’equalizzatore: elusione o risparmio d’imposta” (REDDITI DIVERSI)	“ 50
SPINOSO F., “Società holding comunitarie e rapporto Primarolo: valutazioni critiche” (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali)	“ 26
SPINOSO F., “Ancora su società holding comunitarie e rapporto Primarolo” (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali)	“ 26
STABILE G., “Rimborso d’imposta per i sottoscrittori non residenti di quote di organismi di investimento collettivo di diritto italiano” (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali)	“ 26
STEVANATO D., “Scambi di partecipazioni transfrontalieri e <<doppio binario>>. Note critiche a margine dei recenti orientamenti ministeriali” (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali)	“ 23
SUPPA V., SENATORE S., “Le nuove istruzioni antiriciclaggio della Banca d’Italia” (VARIE)	“ 72
TARIGO P., “Valori di bilancio e valori fiscalmente riconosciuti tra <<doppio binario>> e neutralità degli scambi intracomunitari di partecipazioni” (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali)	“ 22
TINO T., “Lo Statuto del contribuente e il nuovo sistema della fiscalità” (STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE)	“ 7
VEROI F., “Dual Income Tax – Novità e prospettive” (DIT)	“ 63

PRASSI AMMINISTRATIVA

Ris. Agenzia delle Entrate 6 febbraio 2001, n. 16/E (IVA)	“ 58
Ris. Agenzia delle Entrate 26 febbraio 2001, n. 25/E (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: accertamento)	“ 17
Circ. Dir. centr. Fiscalità locale, 7 marzo 2001, n. 3/FL (ICI)	“ 64
Circ. Dir. centr. Fiscalità locale, 13 marzo 2001, n. 4/FL (ICI)	“ 64
Ris. Agenzia delle Entrate, 13 marzo 2001, n. 27/E (REDDITI DIVERSI)	“ 50
Circ. Agenzia delle Entrate 20 marzo 2001, n. 28/E (IVA)	“ 58
Ris. Agenzia delle Entrate 20 marzo 2001, n. 29/E (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 48
Circ. Agenzia delle entrate 20 marzo 2001, n. 29/E (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 48
Ris. Agenzia delle Entrate 23 marzo 2001, n. 31/E (DICHIARAZIONE DEI REDDITI)	“ 28
Ris. Agenzia delle Entrate 23 marzo 2001, n. 32/E (IRPEG)	“ 36
Ris. Agenzia delle Entrate 5 aprile 2001, n. 41/E (REDDITI D'IMPRESA)	“ 41
Circ. Agenzia delle Entrate, 10 aprile 2001, n. 38/E (IMPOSTA DI REGISTRO)	“ 60
Circ. Agenzia del Territorio 27 aprile 2001, n. 3/T (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Agevolazioni ed esenzioni)	“ 27
Circ. Agenzia delle Entrate, 11 maggio 2001, n. 47/E (TASSE SULLE CONCESSIONI)	“ 53
Ris. Agenzia delle Entrate 16 maggio 2001, n. 69/E (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accertamento)	“ 18
Circ. Agenzia delle Entrate 22 maggio 2001, n. 48/E (ACCERTAMENTO: principi e norme generali)	“ 13
Ris. Agenzia delle entrate 22 maggio 2001, n. 76/E (dit)	“ 64
Circ. Agenzia delle Entrate 24 maggio 2001, n. 71/E (IVA)	“ 58
Circ. Agenzia delle Entrate 24 maggio 2001, n. 71/E (IVA)	“ 61
Circ. Agenzia delle Entrate 30 maggio 2001, n. 49/E (REDDITI D'IMPRESA)	“ 41

Circ. Agenzia delle Entrate 31 maggio 2001, n. 50/E (STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE)	“ 8
Ris. Agenzia delle Entrate 31 maggio 2001, n. 97/E (REDDITI DI CAPITALE)	“ 37
Ris. Agenzia delle Entrate 4 giugno 2001, n. 80/E (REDDITI D’IMPRESA)	“ 42
Circ. Agenzia delle Entrate 14 giugno 2001, n. 55/E (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accertamento)	“ 19
Circ. Agenzia delle Entrate 18 giugno 2001, n. 57/E (REDDITI D’IMPRESA)	“ 43
Circ. Agenzia delle Entrate 18 giugno 2001, n. 58/E (IRPEF)	“ 28
Circ. Agenzia delle Entrate 18 giugno 2001, n. 58/E (IVA)	“ 58
Circ. Agenzia delle Entrate 18 giugno 2001, n. 59/E (IMPOSTE E TASSE in genere)	“ 17
Circ. Agenzia delle Entrate 19 giugno 2001, n. 60/E (IRPEF)	“ 29
Circ. Agenzia delle Dogane 19 giugno 2001, n. 25/D (STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE)	“ 10
Circ. Agenzia delle Entrate 19 giugno 2001, n. 61/E (DIT)	“ 64
Circ. Agenzia delle Entrate 6 luglio 2001, n. 67/E (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 49
Circ. Agenzia del Territorio 7 agosto 2001, n. 7/T (STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE)	“ 10

GIURISPRUDENZA

Corte di Giustizia CE

13 aprile 2000, n. C-251/98 (DIRETTIVE CE)	“ 15
6 giugno 2000, n. C-35/98 (DIRETTIVE CE)	“ 15
8 giugno 2000, n. C-375/98 (DIRETTIVE CE)	“ 15
8 marzo 2001, n. C-415/98 (DIRETTIVE CE)	“ 16
8 marzo 2001, n. C-240/99 (DIRETTIVE CE)	“ 16

Corte Costituzionale

26 luglio 2000, n. 362 (REDDITI FONDIARI)	“ 51
22 novembre 2000, n. 525 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO: autorità giudiziaria)	“ 14
6 febbraio 2001, n. 27 (IMPOSTA DI REGISTRO)	“ 61

Corte di Cassazione

Sez. I, 19 luglio 1999, n. 7662 (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: accertamento)	“ 19
Sez. trib., 20 maggio 2000, n. 7071 (REDDITI D'IMPRESA)	“ 43
Sez. trib., 7 luglio 2000, n. 9156 (RISCOSSIONE)	“ 51
Sez., trib., 21 luglio 2000, n. 9600 (REDDITI D'IMPRESA)	“ 43
Sez. trib., 24 luglio 2000, n. 9665 (IVA)	“ 59
Sez. III pen., 27 luglio 2000, n. 1925 (VIOLAZIONI E SANZIONI)	“ 67
Cass., sez. trib., 28 luglio 2000, n. 9946 (IVA)	“ 59
Sez. trib., 1° agosto 2000, n. 10054 (INVIM)	“ 53
1° agosto 2000, n. 10059 (DIRETTIVE CE)	“ 16
Sez. trib., 2 agosto 2000, n. 10134 (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: accertamento)	“ 19
Sez. III pen., 2 agosto 2000, n. 2349 (VIOLAZIONI E SANZIONI)	“ 67
Sez. trib., 9 agosto 2000, n. 10478 (RISCOSSIONE)	“ 51
Sez. trib., 20 ottobre 2000, n. 12989 (VIOLAZIONI E SANZIONI)	“ 67
Sez. trib., 20 ottobre 2000, n. 13916 (REDDITI D'IMPRESA)	“ 43
Sez. III pen., 6 novembre 2000, n. 3104 (VIOLAZIONI E SANZIONI)	“ 67
Sez. III pen., 6 novembre 2000, n. 3128 (VIOLAZIONI E SANZIONI)	“ 67

Sez. trib., 10 novembre 2000, n. 14619 (ACCERTAMENTO: principi e norme generali)	“ 13
Sez., trib., 13 novembre 2000, n. 14687 (IRPEG)	“ 37
Sez. trib., 22 novembre 2000, n. 15088 (REDDITI D'IMPRESA)	“ 44
Sez. trib., 27 novembre 2000, n. 15254 (IMPOSTA DI REGISTRO)	“ 61
Sez. III pen., 27 novembre 2000, n. 3399 <u>(VIOLAZIONI E SANZIONI)</u>	“ 68
Sez. III pen., 4 dicembre 2000, n. 3470 (VIOLAZIONI E SANZIONI)	“ 68
Sez. trib., 22 dicembre 2000, n. 16076 (IMPOSTA DI REGISTRO)	“ 62
Sez., trib., 23 dicembre 2000, n. 16171 (IMPOSTA DI REGISTRO)	“ 62
Sez. trib., 10 gennaio 2001, n. 267 (ACCERTAMENTO: principi e norme generali)	“ 13
SS.UU. pen., 15 gennaio 2001, n. 35 (VIOLAZIONI E SANZIONI)	“ 68
29 gennaio 2001, n. 1231 (RITENUTE ALLA FONTE)	“ 52
Sez. trib., 30 gennaio 2001, n. 78 (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: accertamento)	“ 14
Sez. trib., 9 febbraio 2001, n. 1821 (ACCERTAMENTO: principi e norme generali)	“ 14
Sez. trib., 26 febbraio 2001, n. 2781 (REDDITI DI LAVORO AUTONOMO)	“ 46

Commissione tributaria centrale

Sez. XII, 8 settembre 2000, n. 4950 (IMPOSTA DI REGISTRO)	“ 62
Sez. XXIV, 8 settembre 2000, n. 4960 (IVA)	“ 60
Sez. X, 6 ottobre 2000, n. 5667 (IVA)	“ 60
Sez. III, 13 febbraio 2001, n. 1102 (IMPOSTE IPOTECARIE E CATASTALI)	“ 54

Commissioni tributarie di merito

Comm. trib. prov. di Pordenone, 29 maggio 1997 (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: accertamento)	“ 20
Comm. trib. prov. di Milano, 18 marzo 1988, n. 577 (REDDITI D'IMPRESA)	“ 44
Comm. trib. di I grado di Trento, 14 settembre 1998, n. 638 (REDDITI D'IMPRESA)	“ 44
Comm. trib. prov. di Padova, 10 marzo 1999, n. 20 (REDDITI D'IMPRESA)	“ 45
Comm. trib. reg. di Venezia, 24 giugno 1999, n. 67 (REDDITI D'IMPRESA)	“ 45
Comm. trib. II grado di Trento, 20 giugno 2000, n. 20 (REDDITI D'IMPRESA)	“ 45
Comm. trib. prov. di Firenze, 6 luglio 2000, n. 171 (INVIM)	“ 54
Comm. trib. reg. Basilicata, 7 dicembre 2000, n. 103 (VIOLAZIONI E SANZIONI)	“ 69
Comm. trib. prov. di Roma, 13 dicembre 2000, n. 553 (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: accertamento)	“ 20
Comm. trib. prov. di Pisa, 7 marzo 2001, n. 19 (ICI)	“ 64