

## Indice analitico

### STATUTO DEL CONTRIBUENTE

Imposte e tasse – Statuto del contribuente – Norme statutarie attuative dei principi costituzionali in materia tributaria – Maggior valore rispetto alle altre norme di rango ordinario in materia tributaria – Conseguenze – Distinzione fra le norme statuarie confermatrici di principi giuridici immanenti nell'ordinamento e norme attuative di nuove ed ulteriori garanzie – Necessità.

**Cass., sez. trib. 10 dicembre 2002, n. 17576**

Pag. 1

### ACCERTAMENTO( principi e norme generali)

“Evoluzione legislativa del <<diritto di interpello>>”, di **M. STRATA, G. D'INVERNO, O. LOVIGLIO**

“ 1

Accertamento imposte sui redditi – Accertamento per presunzioni.

Accertamento induttivo fondato sul comportamento contrario ai canoni dell'economia che il contribuente non spieghi in alcun modo – Riscontro di gravi anomalie nella situazione patrimoniale ed economica dell'impresa – Legittimità dell'accertamento – Sussiste.

**Cass., sez. trib. 17 settembre 2001, n. 11645**

“ 2

Accertamento imposte sui redditi – Accertamento ex art. 39, primo comma, lett. d), del D.P.R. n. 600 del 1973 – Comportamento antieconomico del contribuente – Potere dell'Amministrazione finanziaria di disconoscere la parte dei costi eccedente il valore di mercato – Legittimità dell'accertamento.

**Cass., sez. trib. 25 maggio 2002, n. 7680**

“ 2

Accertamento imposte sui redditi – Accertamento bancario ex art. 32 del D.P.R. 600/1973 –

Richiesta di chiarimenti al contribuente sulle movimentazioni bancarie e raccolta di ulteriori indizi di capacità contributiva da parte dell'Ufficio – Difetto di prova contraria da parte del contribuente – Legittimità dell'accertamento.

**Cass., sez. trib. 18 giugno 2002, n. 8738**

“ 2

Accertamento – Redditi di impresa – Determinazione in genere – Comportamenti antieconomici del contribuente non sorretti da giustificazione – Accertamento presuntivo – Legittimità.

Criteri di valutazione – Valore normale – Principio generale – Conseguenze – Potere dell'ufficio di verifica.

**Cass., sez. trib. 24 luglio 2002, n. 10802**

“ 3

IVA – Accessi, ispezioni e verifiche – Autorizzazione del Procuratore della Repubblica all'accesso ex art. 52 D.P.R. n. 633/1972 – Sottoposizione a controllo, anche di merito, da parte del giudice tributario. Questioni generali – Prova – Base minima richiesta per desumere l'esistenza di un fatto da un altro fatto – Indizi gravi, precisi e concordanti.

IVA – Accessi, ispezioni e verifiche – Autorizzazione del Procuratore della Repubblica all'accesso ex art. 52 D.P.R. n. 633/1972 – Notizia confidenziale o anonima – Mero sospetto – Non è sufficiente a giustificare l'autorizzazione all'accesso.

IVA – Accertamento – Invalidazione dell'autorizzazione del Procuratore della Repubblica all'accesso ex art. 53 D.P.R. n. 633/1972 – Inutilizzabilità dei risultati dell'accesso – Conseguenze.

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

“ 3

Accertamento – Riqualficazione del negozio simulato – Preventivo giudizio di simulazione –

Non necessita.

**Cass., sez. trib., 18 dicembre 2002, n. 18048**

**Pag. 3**

Accertamento – Redditi di impresa – Locazione – Corrispettivo contrattuale – Modificabilità da parte dell'amministrazione finanziaria – Corrispettivo potenziale – Reddito effettivo – Presumibilità – Onere della prova contraria – Spetta al contribuente.

Canone normale – Canone pattuito – Incongruenza – Presunzioni gravi, precise e concordanti – Sussistenza.

**Cass., sez. V civ. 14 gennaio 2003, n. 398**

“ 4

Accertamenti bancari – IVA – Soggetti estranei alla società verificata – Legittimità – Sussiste.

**Cass., sez. trib., 4 febbraio 2003, n. 1633**

“ 5

### ACCORDI INTERNAZIONALI (principi generali)

Convenzioni contro le doppie imposizioni – Convenzione Italia-Francia – Pagamento della metà del credito di imposta – Art. 10, par. 4b) – Termini e modalità – Art. 38 del D.P.R. n. 602 del 1973 – Inapplicabilità.

**Cass., sez. trib. 4 novembre 2002, n. 15373**

“ 5

### AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

Amministrazione finanziaria – risarcimento del danno ex art. 2043 cod. civ. – Necessità.

**Cass. sez. III, 27 gennaio 2003, n. 1191**

“ 5

### AMNISTIA E CONDONO

“Concordato fiscale – Un tentativo di sintesi”, di **D. D'AGOSTINO**.

“ 6

“Condono – Dichiarazione integrativa ex art. 8 della L. 27 dicembre 2002, n. 289. Preclusione dell'accertamento. Limiti. Maggiori imponibili da integrare ai fini IVA. Brevi osservazioni”, di **P. GIORDANO**.

“ 6

### CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Processo e procedimento – Giudizio avanti alle Commissioni – Costituzione in giudizio (del ricorrente o dell'appellante) – Deposito di ricorso e fascicolo di parte – Servizio postale – Utilizzazione- Non consentita – Manifesta irragionevolezza – illegittimità costituzionale del divieto – Tempestività della costituzione per posta – Condizioni.

**Corte cost. 6 dicembre 2002, n. 520**

“ 6

Procedimento – Ricorso per cassazione – Ricorso proposto nei confronti dell'Amministrazione finanziaria a decorrere dal 1° gennaio 2001 – Necessità di notifica nei confronti del Direttore dell'Agenzia fiscale centrale quale legale rappresentante – Sussiste.

Notifica proposta verso l'Ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate –

Erronea *vocatio in jus* – Nullità della notifica sanabile con la costituzione in giudizio del controricorrente.

Notifica nei confronti dell'Avvocatura dello Stato – Va eseguita solo in caso di pregressa costituzione nei precedenti gradi di giudizio.

**Cass. sez. trib. 15 novembre 2002, n. 16122**

“ 7

Processo tributario – Atti impugnabili – Silenzio-rifiuto su istanza di rimborso di imposta pagata a seguito di avviso di liquidazione divenuto definitivo per mancata impugnazione – Art. 19, comma 1, lettera g), del D.Lgs. n. 546/1992 – Applicabilità – Non sussiste.

**Cass., sez. trib., 14 febbraio 2003, n. 2249**

**Pag. 7**

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

Imposte e tasse (in genere) – Rimborsi dell'Amministrazione finanziaria – imputazione prioritaria agli interessi e poi al capitale ex art. 1194 cod. civ. – Inapplicabilità.

**Cass., sez. trib. 3 agosto 2001, n. 10653**

**“ 7**

Riscossioni – Istanza di rimborso – Provvedimento di rimborso parte – Rigetto implicito del restante rimborso – E' tale – Impugnazione – Sessanta giorni dalla notifica – Necessità.

**Cass., sez. trib. 3 settembre 2002, n. 12804**

**“ 8**

### **TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma ILDD.**

“Dividendi distribuiti ad imprese da società partecipate non residenti nella riforma tributaria”, di

**M. BAGGIO e G. REBECCA**

**“ 8**

“Riscritto il regime delle permuta di beni e di partecipazioni”, di **J. BLOCH**

**“ 9**

“La riforma fiscale – *Thin Capitalization Rules*”, di **S. CAPOLUPO**

**“ 9**

“Riforma tributaria – Prime considerazioni sulla tassazione per trasparenza in capo ai soci degli utili delle società di capitali”, di **G. REBECCA e E. ZANETTI**

**“ 10**

“Le nuove modalità di tassazione degli enti non commerciali”, di **G. PROVAGGI**

**“ 11**

“Riforma del sistema fiscale statale – Prospettive della tassazione per trasparenza delle società di capitali”, di **P. ROSSI MACCANICO**

**“ 11**

“Prime osservazioni in tema di <<participation exceptionation>>”, di **L. ROSSI e P. SCARIONI**

**“ 13**

### **TRIBUTI ERARIALI DIRETTI (Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)**

“Stabile organizzazione e subsidiary”, di **A. BERGESIO**

**“ 15**

“La nozione di stabile organizzazione nel Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni”, di **G.F. BORIO.**

**“ 15**

“Ostacoli fiscali alle libertà fondamentali comunitarie interna di conferimenti societari transnazionali” di **P. CONCI**

**“ 16**

“La fiscalità del commercio elettronico”, di **M. DE RUVO, N. BROGGI e I. LA CANDIA.**

**“ 17**

“CFC Compatibilità tra la norma convenzionale, la norma comunitaria e quella interna” di <b>M. G. IMBESI</b>	<b>Pag. 18</b>
“Rapporti di “ <i>service</i> infragruppo” – Attività di accertamento tributario e corretta regolarizzazione del rapporto” di <b>R. LORCET</b>	<b>“ 18</b>
“CFC e convenzioni contro le doppie imposizioni”, di <b>S. MORRI.</b>	<b>“ 19</b>
“Normativa CFC e cause esimenti nella recente prassi ministeriale” di <b>C. PERRONE</b>	<b>“ 20</b>
“Primi orientamenti degli interpelli relativi alla normativa sulle Controlled foreign companies (art. 127- <i>bis</i> TUIR), di <b>M. PIAZZA</b>	<b>“ 20</b>
“Le procedure amichevoli nelle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni” di <b>O. REALE</b>	<b>“ 21</b>
“La normativa antielusiva alla luce del Modello OCSE 2003”, di <b>G. SOZZA</b>	<b>“ 22</b>
“CFC e paradisi fiscali”, di <b>G. VALENTE</b>	<b>“ 22</b>
“La liquidazione delle imposte sui redditi conseguiti dalle CFC” di <b>G. e A. VASAPOLLI</b>	<b>“ 23</b>
Irpeg – Istanza di interpello presentata ai sensi del comma 5 dell’art. 127- <i>bis</i> del TUIR – Richiesta disapplicazione art. 127- <i>bis</i> , comma 1 – Esclusione – Assenza di condizioni – Attività commerciale esercitata – Delocalizzazione del reddito. <b>Ris. Agenzia delle Entrate 29 gennaio 2003 n. 18/E</b>	<b>“ 24</b>
IRPEG – Redditi di impresa – Stabile organizzazione – Società con sede in Italia – Possibilità di qualificare la società italiana come stabile organizzazione plurima di società estere dello stesso gruppo – Necessità di accertamento dell’attività svolta in riferimento al programma di gruppo. Art. 5 del Modello OCSE e art. 5 della convenzione fra Italia e Germania – Attività di controllo sull’esatta esecuzione del contratto – Necessità di concreto accertamento sulla natura ausiliaria dell’attività. Affidamento ad una struttura nazionale della funzione di operazioni di affari – Assunzione della qualità di stabile organizzazione in Italia – Conseguenze. <b>Cass., sez. trib. 25 maggio 2002, n. 7682</b>	<b>“ 24</b>
<b><u>TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Agevolazioni ed esenzioni</u></b>	
Agevolazioni – Fondazioni bancarie – Mancata dismissione della partecipazione di controllo ai sensi dell’art. 12 del D.Lgs. 17 maggio 1999, n. 153 e art. 8 del D.M. 2 agosto 2002, n. 217 – Perdita della qualifica di ente non commerciale e del regime agevolativo di cui all’art. 6 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601. <b>Ris. Agenzia delle Entrate 8 aprile 2003 n. 89/E</b>	<b>“ 25</b>
Fondazioni bancarie – Ritenuta sui dividendi – Esonero ex art. 10-bis, della L. 29 dicembre 1962 n. 1745 – Non compete. <b>Cass., sez. trib. 20 novembre 2001, n. 14574</b>	<b>“ 25</b>

Fondazioni bancarie – Riduzione alla metà dell'aliquota Irpeg ai sensi dell'art. 6 del D.P.R. n. 601/73 – Spetta.

**Cass., sez. trib. 9 maggio 2002, n. 6607**

**Pag. 26**

### **TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Amnistia e condono**

“Il trattamento delle perdite d'esercizio nei condoni introdotti dalla legge Finanziaria per l'anno 2003” di **G. AGOLINO, R. FRANCHINI e E. MACARIO**

**“ 26**

“Emersione di redditi di fonte estera – Scudo fiscale o dichiarazione integrativa semplice? Alcune riflessioni in merito ai rapporti intercorrenti fra lo scudo fiscale e le procedure di definizione agevolata di cui alla L. 27 dicembre 2002, n. 289 (Finanziaria per il 2003) di **S. M. D'ARCANGELO e G. CHIARION CASONI**

**“ 26**

“Scudo fiscale e regolarizzazione dei redditi e degli imponibili detenuti all'estero – Esame di un'interessante ipotesi di lavoro” di **L. DEL FEDERICO**

**“ 27**

Chiarimenti in materia di sanatorie fiscali. Legge 27 dicembre 2002, n. 289 e successive modifiche ed integrazioni.

**Circ. Agenzia delle Entrate 21 marzo 2003 n. 17/E**

**“ 27**

Disposizioni sulle sanatorie fiscali di cui alla L. n. 289/2002 – Risposte ai quesiti formulati dagli ordini professionali.

**Circ. Agenzia delle Entrate 25 marzo 2003 n. 18/E**

**“ 27**

Disposizioni sulle sanatorie fiscali di cui alla L. n. 289/2002 – Risposte fornite dall'Agenzia delle Entrate a quesiti formulati in occasione del convegno tenutosi a Torino in data 7 marzo 2003.

**Circ. Agenzia delle Entrate 27 marzo 2003 n. 19/E**

**“ 27**

Imposte e tasse – Condoni 2003 – L. 27 dicembre 2002, n. 289 – Sanatorie fiscali – Profili interpretativi emersi nel corso dei convegni organizzati dal Dipartimento delle Politiche fiscali del Ministero dell'economia e delle finanze e dalle Direzioni regionali dell'Agenzia delle Entrate.

**Circ. Agenzia delle Entrate 28 aprile 2003 n. 22/E**

**“ 28**

### **DICHIARAZIONE DEI REDDITI**

Errori a sfavore del contribuente – Possibilità di rettifica successiva alla presentazione – Sussiste – Termine per ottenere il rimborso di quanto versato in eccedenza – E' quello stabilito dall'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973.

**Cass., SS.UU. 25 ottobre 2002, n. 15063**

**“ 28**

### **IRPEE**

“Base imponibile – Deduzioni – Aliquote – Detrazioni – Lavoro dipendente – Ritenute”, di **P. GHINI e F. LEDDA**

**“ 28**

### **IRPEG**

“Il riporto delle perdite nelle operazioni di fusione – Brevi note a margine della risoluzione n. 337/E del 29 ottobre 2002”, di <b>L. BELLUZZO</b> e <b>E. LO PRESTI VENTURA</b>	<b>Pag. 29</b>
“Trusts ‘interni’ ‘discrezionali’ ed imposizione diretta. Note a margine della risoluzione 17 gennaio 2003, n. 8/E”, di <b>L. BELLUZZO</b> e <b>E. LO PRESTI VENTURA</b>	<b>“ 30</b>
“ <i>Leveraged buyout</i> – Finalmente nessuna incertezza civilistica, ma quali le conseguenze fiscali?” di <b>E. FUSA</b>	<b>“ 30</b>
“I profili soggettivi dell’imposizione nella cartolarizzazione dei crediti, fra separazione patrimoniale e <i>trust</i> ”, di <b>P. LAROMA JEZZI</b> .	<b>“ 31</b>
“Operazioni di fusione – Decorrenza fiscale e rilevanza delle perdite pregresse” di <b>M. PISANI</b>	<b>“ 31</b>
“Come il fisco finanzia(va) i <i>leveraged buy out</i> ” di <b>R. RIZZARDI</b>	<b>“ 31</b>
Irpeg – Soggetti passivi – Costituzione di un <i>trust</i> interno – Disciplina tributaria ai fini delle imposte sui redditi – Art. 87, comma 2, TUIR – Interpello ex art. 11 della L. n. 212. <b>Ris. Agenzia delle Entrate 17 gennaio 2003 n. 8/E</b>	<b>“ 32</b>
Risposte a quesiti formulati in occasione di incontri con la stampa specializzata – Disposizioni sulle sanatorie fiscali e la nuova IRPEF di cui alla L. n. 289/2002, sulla DIT e sulla svalutazione delle partecipazioni. <b>Circ. Agenzia delle Entrate 5 febbraio 2003 n. 7/E</b>	<b>“ 32</b>
Irpeg – Irap – Operazioni di cartolarizzazione di crediti – Patrimonio separato delle società costituite per la cartolarizzazione di crediti – Trattamento fiscale. <b>Circ. Agenzia delle Entrate 6 febbraio 2003 n. 8/E</b>	<b>“ 33</b>
Irpeg – Deducibilità degli interessi passivi – Giudizio di inerenza – Non rileva. <b>Cass. sez. trib. 21 novembre 2001, n. 14702</b>	<b>“ 33</b>
<b><u>REDDITI DI CAPITALE</u></b>	
“Il regime fiscale degli strumenti finanziari ibridi e dei patrimoni dedicati”, di <b>S. CAPOLUPO</b>	<b>“ 33</b>
“Alcune riflessioni sulle possibili conseguenze fiscali derivanti dalle novità introdotte dalla riforma del diritto societario in materia di azioni e di altri strumenti partecipativi”, di <b>C. VECCHIO</b> e <b>P. FLORA</b>	<b>“ 34</b>
Redditi di capitale – Interessi, premi e altri frutti delle obbligazioni e titoli similare pubblici e privati conseguiti da soggetti non residenti – Art. 10 del D.L. 25 settembre 2001, n. 350, convertito dalla L. 23 novembre 2001, n. 409 – Ulteriori chiarimenti. <b>Circ. Agenzia delle Entrate 27 maggio 2003 n. 20/E</b>	<b>“ 35</b>
Imposta sui redditi – Redditi di capitale – Contratti di assicurazione sulla vita ex art. 16, comma 1, del D. Lgs. 18 febbraio 2000, n. 47 – Trattamento – istanza di interpello ex art. 11 della	

### **REDDITI DI IMPRESA**

“Interessi moratori – La difficile conciliazione delle discipline” di **S. CAPOLUPO** “ 36

“Restrizioni per la determinazione del valore minimo delle partecipazioni societarie possedute e per la deducibilità delle perdite prodotte dalle società partecipate – Limiti di applicabilità ai sensi dello Statuto dei diritti del contribuente”, di **B. LO GIUDICE** “ 36

“Effetti fiscali delle nuove disposizioni sugli interessi di mora <<automatici>> introdotte dal D.Lgs. 231/2002”, di **T. MARINO**. “ 37

“Ulteriori riflessioni sulle patologie impositive da ascrivere agli interessi di mora ex D.Lgs. 231/2002 nel reddito di impresa e sui possibili rimedi”, di **T. MARINO**. “ 38

“Deducibilità delle perdite su crediti verso soggetti non residenti”, di **M. SIRRI e R. ZAVATTA** “ 39

Redditi di impresa – Svalutazione e minusvalenze su partecipazioni – Art. 1 del D.L. 24 settembre 2002, n. 209, convertito, con modificazioni, dalla L. 22 novembre 2002, n. 265 – Istanza di interpello ex art. 11 della L. n. 212/2000.  
**Ris. Agenzia delle Entrate 25 marzo 2003 n. 72/E** “ 40

Redditi di impresa –Svalutazione dei crediti – Periodo d'imposta di durata inferiore ai dodici mesi – Trattamento – Artt. 71, comma 3, e 90, comma 4, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 – Istanza di interpello ex art. 11 della L. n. 212/2000.  
**Ris. Agenzia delle Entrate 1° aprile 2003 n. 82/E** “ 40

### **REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE**

“Le indennità di natura risarcitoria erogate ai lavoratori dipendenti” di **N. ARQUILLA** “ 41

“Il premio incentivante all'esodo – Dubbi in ordine alla sua tassabilità” di **E. GRASSI** “ 41

“Considerazioni a margine di una recente sentenza della Corte di Cassazione in tema di trattamento di fine rapporto” di **N. SACCARDO**. “ 42

“Il regime delle *stock options*. Profili generali”, di **A. SALVATORE** “ 43

“Collaborazioni coordinate e continuative – Quale disciplina tributaria in attuazione delle deleghe per la riforma fiscale e per le riforme del lavoro e della previdenza?”, di **E. SPAZIANI TESTA** “ 43

Irpef – L. 27 dicembre 2002, n. 289 (Finanziaria 2003) – Disposizioni varie – Istruzioni  
**Circ. Agenzia delle Entrate 5 marzo 2003, n. 15/E** “ 44

Redditi di lavoro dipendente – Indennità di trasferimento, di prima sistemazione ed equipollenti – Art. 48, comma 7, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 – Istanza di interpello ex art. 11 della L. n. 212/2000.

**Ris. Agenzia delle Entrate 23 aprile 2003 n. 95/E**

**Pag. 45**

Reddito di lavoro dipendente – Irpef – Indennità di licenziamento – Improrogabilità – Sussiste.

**Cass., sez. trib. 30 gennaio 2003, n. 1431**

**“ 45**

Redditi di lavoro dipendente – Indennità di trasferimento corrisposta ai propri dipendenti dalle aziende di credito – Assimilabilità all'indennità di trasferta – Esclusione – Sede stabile di lavoro – Nozione – Rilevanza.

**Cass. sez. trib. 17 aprile 2003, n. 6152**

**“ 45**

### **REDDITI DIVERSI**

“Prorogati i termini per l'affrancamento delle partecipazioni sociali” di **R. MONARCA**

**“ 46**

### **REDDITI FONDIARI**

Redditi fondiari – Immobili non strumentali per l'esercizio d'impresa – Spese generali di gestione della società – Deducibilità.

**Cass., sez. trib. 27 novembre 2002, n. 16780**

**“ 46**

### **RISCOSSIONE**

Imposte e tasse – Riscossione – Ruoli – Termine per l'iscrizione a ruolo e successiva notifica al destinatario previsto dall'art. 25 del D.P.R. 600/73 – Perentorietà – Assenza di esplicita previsione legislazione – Irrilevanza.

**Comm. trib. Prov. di Roma, sez. LXIII, 29 gennaio 2003, n. 705**

**“ 47**

### **RITENUTE ALLA FONTE**

Ritenute alla fonte – Ritenute sugli interessi e sui redditi di capitale – Proventi derivanti dalla partecipazione ad organismi di investimento collettivo in valori mobiliari di diritto estero – Individuazione dei soggetti obbligati ad operare la ritenuta di cui all'art. 10-ter, comma 6, della L. 23 marzo 1983, n. 77.

**Ris. Agenzia delle Entrate 15 maggio 2003 n. 109/E**

**“ 47**

### **IMPOSTA SOSTITUTIVA CREDITO**

Operazioni di finanziamento a medio e lungo termine – Presenza, nelle previsioni integrative allegiate al contratto, di clausole di durata temporale incompatibili con il requisito normativo – Inapplicabilità del regime sostitutivo.

**Ris. Agenzia del Territorio 24 marzo 2003, n. 2/T**

**“ 48**

### **IVA**

“L'Iva nel prestito di personale in ambito nazionale ed internazionale”, di **A. NASTASIA** e



**M. PARPIGLIA**

“ 48

“I recenti chiarimenti ministeriali in materia di liquidazione IVA di gruppo”, di **E. VIAL.**

**Pag. 50**

IVA – Registrazione tardiva della fattura – Detraibilità dell'imposta – Sussiste – Mancata regolarizzazione dell'operazione nei quattro mesi dalla scadenza del termine per l'emissione della fattura – Irrilevanza.

**Cass., sez. trib. 25 giugno 2001, n. 8656**

“ 49

IVA – *Leasing* – Mancata consegna del bene all'utilizzatore – Indetraibilità dell'imposta addebitata al concedente.

**Cass., sez. trib. 25 ottobre 2001, n. 13139**

“ 50

IVA – Territorialità – Art. 9, n. 1, della Sesta Direttiva 77/388/CEE – Centro di attività stabile – Nozione – Equiparazione alla stabile organizzazione ex art. 5, del Modello OCSE – Impossibilità di equiparazione per la necessità, ai fini IVA, dell'impiego di risorse umane.

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

Centro di capitali italiana appartenente ad un Gruppo estero – Possibilità di qualificazione della società come centro di attività stabile plurima delle società appartenenti al Gruppo – Sussiste.

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

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

Centro di attività stabile – Requisiti – Affidamento del management a struttura italiana da parte di società non residente – Qualificazione della struttura italiana come centro di attività stabile – Conseguenze. Accertamento da svolgersi sul piano sostanziale e nell'ottica complessiva degli atti e negozi realizzati – Necessità.

**Cass., sez. trib. 25 maggio 2002, n. 7689**

“ 50

IVA – Fatture per operazioni inesistenti – Applicazione dell'imposta – Detraibilità – Inammissibilità.

**Cass. sez. trib. 7 ottobre 2002, n. 14337**

“ 51

IVA – Operazioni passive propedeutiche all'attività d'impresa – Detrazione – Sussiste.

**Cass., sez. trib. 9 dicembre 2002, n. 17514**

“ 51

IVA – Obblighi dei contribuenti – Pagamento dell'imposta – Rimborsi – Soggetti non residenti – Rimborso ex art. 38-ter del D.P.R. n. 633/1972 – Istanza – Termine – Natura perentoria – Esclusione – Art. 38-ter del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 - D.M. 20 maggio 1982.

**Cass., sez. trib. 11 marzo 2003, n. 3575**

“ 51

IVA – Cessione di marchi congiuntamente al trasferimento dell'azienda – Assoggettabilità ad IVA – Sussiste.

**Cass. sez. trib. 1° aprile 2003, n. 4974**

“ 52

IVA – Controversie tra soggetto attivo e soggetto passivo della rivalsa – Attinenza al rapporto tributario – Esclusione – Conseguenze – Devoluzione alla giurisdizione del giudice ordinario – Sussistenza.

**Cass., SS.UU. 29 aprile 2003, n. 6632**

“ 52

## REGISTRO (imposta di)

- Registro (imposta di) – Atti giudiziari – Rilascio di copia esecutiva della sentenza subordinato alla preventiva registrazione (e, quindi, al pagamento dell'imposta di registro) – Illegittimità costituzionale.  
**Corte Cost. 6 dicembre 2002, n. 522** **Pag. 52**
- Registro (imposta di) – Valutazione automatica per i terreni – Strumento urbanistico “perfetto” – Necessità.  
**Cass., sez. trib. 18 febbraio 2003, n. 2416** **“ 53**
- Registro (imposta di) – Valutazione automatica per i terreni – Strumento urbanistico “perfetto” – Non necessita – Insussistenza della natura agricola del terreno – E' sufficiente.  
**Cass., sez. trib. 27 febbraio 2003, n. 2971** **“ 53**
- Registro (imposta di) – Applicazione dell'imposta – Atto di costituzione di un fondo patrimoniale – Imposta proporzionale di registro ex art. 3 della Tariffa allegata al D.P.R. n. 131/1986 – Applicazione – Legittimità.  
**Cass. sez. trib. 7 marzo 2002, n. 3343** **“ 53**
- Registro (imposta di) – Atto di costituzione di un fondo patrimoniale – Imposta proporzionale di registro di cui agli artt. 1, 3 e 9 della Tariffa allegata al D.P.R. n. 131/1986 – Esclusione – Imposta in misura fissa ex art. 11 della Tariffa cit. – Applicabilità – Fondamento.  
**Cass., sez. trib. 6 giugno 2002, n. 8162** **“ 53**
- Registro (imposta di) – Titoli cambiari – Convenzione di rinnovazione – Autonomo contenuto patrimoniale – Configurabilità – Base imponibile – Determinazione – Criteri – Aliquota applicabile – Individuazione – Art. 43 e 9 della Tariffa, Parte Prima del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131.  
Processo tributario – Poteri del giudice tributario – Individuazione entro i limiti posti dalle parti della fondatezza della pretesa fiscale.  
**Cass. sez. trib. 26 marzo 2003, n. 4431** **“ 54**
- Registro (imposta di) – Accertamento – Cessione di azienda – Valore di avviamento – Determinazione – Criteri.  
**Comm. reg. di Milano, sez. XXIV, 24 agosto 2001, n. 131** **“ 54**
- Registro (imposta di) – Edilizia – Agevolazioni per l'acquisto della prima casa – Obbligo di residenza – Contrasto tra residenza anagrafica e residenza di fatto – Prevalenza di quella di fatto.  
**Comm. trib. di 2° grado di Bolzano, 27 settembre 2002, n. 41** **“ 54**
- Registro (imposta di) – Conferimento di ramo d'azienda – Perizia di stima ex art. 2342 del codice civile – Fede privilegiata – Valore vincolante per l'Amministrazione finanziaria – Esclusione – Art. 2343 del codice civile – Art. 50 del D.P. R. 26 aprile 1986, n. 131.  
Sanzioni – Tributarie non penali – Conferimento di ramo d'azienda – Valori determinati dal perito nominato dal Tribunale – rettifica da parte dell'ufficio – Elemento soggettivo – Colpevolezza – Irrogabilità della sanzione – Esclusione – Art. 5 del D.Lgs. n. 472/1997.  
**Comm. reg. di Bologna, sez. XVI, 25 ottobre 2002, n 202** **“ 55**
- VARIE**
- “La residenza del trust nel diritto tributario”, di **A. BERGESIO**. **“ 55**

“Cartolarizzazioni innovative – Le “whole business securitizations” di <b>F. DEZZANI</b> e <b>L. DEZZANI</b>	“ 55
“Osservazioni sulla trasparenza fiscale dei <i>trusts</i> di famiglia”, di <b>E. F. GRECO</b> e <b>G. BARBAGELATA.</b>	Pag. 56
“Il trust e la finanza di progetto”, di <b>V. LOPILATO.</b>	“ 56
“Contratto avente ad oggetto la fornitura di lavoro temporaneo – Ribaltamento delle spese di trasferta – Implicazioni IVA e riflessi IRAP”, di <b>G. MOCCI.</b>	“ 57

## Osser. 2.03

### Legislazione

#### **Provvedimenti emanati e pubblicati in G.U. dal 1° maggio al 31 agosto 2003**

**Decreto del Presidente della Repubblica 16 aprile 2003:** “Regolamento per la razionalizzazione e la semplificazione di adempimenti tributari in materia di imposte sui redditi, di IVA, di scritture contabili e di trasmissione telematica” (in G.U. n. 128 del 5 giugno 2003).

\*\*\*\*\*

Le principali novità riguardano:

IVA: Viene modificato l'art. 8, c. 3, primo periodo, del D.P.R. 542/99, unificando all'ultimo giorno del mese successivo al trimestre di riferimento il termine di presentazione delle istanze di rimborso e di compensazione del credito IVA.

Mod. 770 semplificato: viene modificato l'art. 4, c. 3 *bis*, del D.P.R. 322/88, stabilendo che, dal 1° gennaio 2003 il Mod. 770 semplificato va trasmesso in via telematica dai sostituti d'imposta all'Agenzia delle Entrate entro il 30 settembre dell'anno successivo a quello di erogazione di retribuzioni, compensi e provvigioni.

CUD: vengono aggiunti i commi 6-*ter* e 6-*quater* nell'art. 4 D.P.R. 322/98 e contestualmente viene abrogato l'art. 7-*bis* D.P.R. 600/73, disponendo che i sostituti d'imposta sono tenuti a consegnare il Mod. CUD entro il 15 marzo dell'anno successivo a quello in cui le somme e i valori sono stati corrisposti.

**Decreto legge 24 giugno 2003, n. 147:** “Proroga di termini e disposizioni urgenti ordinamentali” (in G.U. n. 145 del 25 giugno 2003).

\*\*\*\*\*

Il decreto è stato convertito dalla legge 1 agosto 2003 n. 200.

#### **Provvedimento del Direttore centrale normativa e contenzioso 24 giugno 2003:**

“Accertamento del cambio delle valute estere per il mese di maggio 2003” (in G.U. n. 152 del 3 luglio 2003).

**Decreto legge 24 giugno 2003, n. 143:** “Disposizioni urgenti in tema di versamento e riscossione di tributi, di Fondazioni bancarie e di gare indette dalla Consip S.P.A.” (in G.U. n. 144 del 24 giugno 2003).

\*\*\*\*\*

Il decreto è stato convertito dalla legge 1 agosto 2003 n. 212. Il provvedimento proroga i termini relativi alla definizione agevolata di alcuni adempimenti tributari, e all'emersione di attività detenute all'estero.

#### **Deliberazione della Commissione nazionale per le società e la borsa 25 giugno 2003:**

“Modifiche e 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 G.U. n. 152 del 3 luglio 2003).

**Decreto del Ministro della giustizia 26 giugno 2003, n. 201:** “Regolamento recante disposizioni regolamentari relative al procedimento di accertamento dell'illecito amministrativo delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica, ai sensi dell'articolo 85 del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231” (in G.U. n. 179 del 4 agosto 2003).

**Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 27 giugno 2003:** “Riduzione degli interessi relativi alla riscossione e ai rimborsi” (in G.U. n. 149 del 30 giugno 2003)

\*\*\*\*\*

Viene stabilito in particolare che a partire dal 1° luglio 2003:

- gli interessi per ritardato rimborso di imposte pagate e per rimborsi eseguiti mediante procedura automatizzata sono dovuti nella misura del 2,75% annuo;
- gli interessi di mora sulle somme dovute all'Erario e quelli relativi all'IVA sono dovuti nella misura del 2,75% annuo (per le tasse nella misura dell' 1,3% semestrale);
- gli interessi per ritardata iscrizione a ruolo sono fissati nella misura del 2,75% annuo;
- gli interessi per dilazione di pagamento sono dovuti nella misura del 4% annuo;
- gli interessi per la sospensione amministrativa della riscossione sono dovuti annualmente nella misura del 5%.

**Decreto del Presidente della Repubblica 3 luglio 2003:** "Regolamento per la riorganizzazione degli Uffici di diretta collaborazione del Ministro dell'economia e delle finanze" (in G.U. n. 194 del 22 agosto 2003).

**Decreto del Presidente della Repubblica 3 luglio 2003, n. 173:** "Riorganizzazione del Ministero dell'Economia e delle Finanze e delle agenzie fiscali, a norma dell'articolo 1 della legge 6 luglio 2002, n. 137" (in G.U. n. 161 del 14 luglio 2003).

**Legge 11 luglio 2003, n. 205:** "Ratifica ed esecuzione della Convenzione tra il Governo della Repubblica italiana e la Georgia per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio e per prevenire le evasioni fiscali, con Protocollo aggiuntivo, fatta a Roma il 31 ottobre 2000" ( in Suppl. Ord. alla G.U. n. 181 del 6 agosto 2003).

**Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 28 luglio 2003:** "Modalità e termini di comunicazione dei dati all'anagrafe tributaria da parte degli intermediari in relazione a trasferimenti da e per l'estero di denaro, titoli e valori, nonché delle operazioni oggetto di regolarizzazione di attività detenute all'estero" ( in G.U. n. 180 del 5 agosto 2003).

**Legge 29 luglio 2003, n. 229:** "Interventi in materia di qualità della regolazione, riassetto normativo e codificazione – Legge di semplificazione 2001" ( in G.U. n. 196 del 25 agosto 2003).

\*\*\*\*\*

Si tratta di un complesso provvedimento di delega al Governo per interventi normativi sul versante della liberalizzazione e deregolamentazione di attività economiche e professionali; in particolare è previsto il riassetto della normativa in materia di assicurazioni (art. 4). E' di notevole interesse l'elenco delle leggi e dei procedimenti da semplificare.

**Legge 1° agosto 2003, n. 200:** "Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 24 giugno 2003, n. 147, recante proroga di termini e disposizioni urgenti ordinamentali" ( in G.U. n. 178 del 2 agosto 2003).

**Legge 1° agosto 2003, n. 212:** "Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 24 giugno 2003, n. 143, recante disposizioni urgenti in tema di versamento e riscossione tributi, di Fondazioni bancarie e di gare indette dalla Consip S.p.A. (in Suppl. Ord. n. 131/L alla G.U. n. 185 del 11 agosto 2003).

**Decreto del Presidente della Repubblica 1° agosto 2003, n. 274:** "Attuazione della direttiva 2001/107/CE e 2001/108/CE, che modificano la direttiva 85/611/CEE in materia di coordinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative riguardanti taluni organismi d'investimento collettivo in valori mobiliari" (in G.U. n. 233 del 7 ottobre 2003).

**Legge 19 agosto 2003, n. 242:** "Ratifica ed esecuzione della Convenzione tra il Governo della Repubblica italiana ed il Governo della Repubblica democratica federale di Etiopia per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e per prevenire le evasioni fiscali, con Protocollo aggiuntivo, fatta a Roma l'8 aprile 1997, e del relativo Scambio di Note correttivo fatto a Roma il 26 ottobre e l' 11 novembre 1999" f(in G.U. n. 202 del 1 settembre 2003).

## Osser 2.03

### **STATUTO DEL CONTRIBUENTE**

#### **Giurisprudenza**

##### Corte di Cassazione

**Imposte e tasse – Statuto del contribuente – Norme statutarie attuative dei principi costituzionali in materia tributaria – Maggior valore rispetto alle altre norme di rango ordinario in materia tributaria – Conseguenze – Distinzione fra le norme statutarie confermative di principi giuridici immanenti nell’ordinamento e norme attuative di nuove ed ulteriori garanzie – Necessità.**

Cass., sez. trib., 10 dicembre 2002, n. 17576, in Boll. trib. 2003, pag. 777.

La maggior parte delle disposizioni della legge 27 luglio 2000, n. 212 (c.d. “Statuto del contribuente”) costituisce attuazione di “principi generali dell’ordinamento tributario” come risulta chiaramente dall’autoqualificazione stessa delle disposizioni della legge e dal loro contenuto normativo, dal loro oggetto, dal loro scopo e dalla loro incidenza nei confronti di altre norme della legislazione e dell’ordinamento tributari, nonché dei relativi rapporti. Con riferimento al principio della tutela del legittimo affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica, si ritiene che il principio stesso, mutuato da quelli civilistici della buona fede e dell’affidamento incolpevole nei rapporti fondati sulla autonomia privata, sia immanente in tutti i rapporti di diritto pubblico – e, quindi, anche in quelli tributari – e costituisca un preciso limite all’esercizio sia dell’attività legislativa, sia dell’attività amministrativa, e tributaria in particolare, nonché un altrettanto preciso vincolo ermeneutico per l’interprete delle disposizioni tributarie, in forza di quanto stabilito dall’art. 10; comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (c.d. “Statuto del contribuente”); pertanto, da ciò consegue per la materia tributaria che il principio della tutela del legittimo affidamento deve essere applicato, ove ne sussistano i presupposti e secondo le circostanze del caso concreto, in tutti i rapporti tributari, anche se sorti, quale quello di specie, in epoca anteriore all’entrata in vigore della legge n. 212 del 2000.

La presenza nell’ordinamento tributario dei principi della collaborazione, della buona fede e dell’affidamento (considerati dal lato del contribuente) comporta la preclusione dell’adozione da parte dell’Amministrazione finanziaria di atti di annullamento di ufficio o di revoca di precedenti atti, i quali abbiano concretamente determinato, in capo al contribuente, una situazione giuridica favorevole a quest’ultimo e fondata, appunto, sul suo legittimo affidamento.

### **ACCERTAMENTO**

#### **Dottrina**

**“Evoluzione legislativa del <<diritto di interpello>>**, di M. STRATA, G. D’INVERNO, O. LOVIGLIO, ne Il fisco 12/2003, fasc. n. 1, pag. 5307.

Gli A. effettuano una ricognizione delle norme in materia di interpello, tracciandone l’evoluzione legislativa e segnalando le differenze tra l’interpello previsto dalla L. n. 413/1991 e quello contemplato dalla L. n. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente). (S.G.)

## Giurisprudenza

### Corte di Cassazione

#### **Accertamento imposte sui redditi.**

**Accertamento induttivo fondato sul comportamento contrario ai canoni dell'economia che il contribuente non spieghi in alcun modo – Riscontro di gravi anomalie nella situazione patrimoniale ed economica dell'impresa – Legittimità dell'accertamento – Sussiste.**

Cass., sez. trib., 17 settembre 2001, n. 11645, in Boll. trib. 2003, pag. 706.

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 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e perciò deve ritenersi corretta la sentenza di merito che abbia giustificato il ricorso all'accertamento induttivo a norma del secondo comma dello stesso art. 39 del D.P.R. 600/1973 sulla base di elementi concreti puntualmente indicati, quali le gravi anomalie riscontrate nel rapporto fra ricavi ed oneri per il personale dipendente, e nella situazione patrimoniale – finanziaria della società contribuente, caratterizzata da un cospicuo indebitamento verso le banche, che la contribuente stessa non abbia adeguatamente giustificato secondo l'incensurabile apprezzamento del giudice di merito.

**Accertamento imposte sui redditi – Accertamento ex art. 39, primo comma, lett. d), del D.P.R. n. 600 del 1973 – Comportamento antieconomico del contribuente – Potere dell'Amministrazione finanziaria di disconoscere la parte dei costi eccedente il valore di mercato – Legittimità dell'accertamento.**

Cass., sez. trib. 25 maggio 2002, n. 7680, in Boll. trib. 2003, pag. 141.

Appartiene al notorio, in economia, il fatto che normalmente coloro che svolgono attività commerciali tendono a realizzare il massimo utile con il minimo costo, e pertanto, 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, comma 1, lett. d), del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

**Accertamento imposte sui redditi – Accertamento bancario ex art. 32 del D.P.R. 600/1973 – Richiesta di chiarimenti al contribuente sulle movimentazioni bancarie – Presunzione legale di imponibilità delle movimentazioni bancarie e raccolta di ulteriori indizi di capacità contributiva da parte dell'Ufficio – Difetto di prova contraria da parte del contribuente – Legittimità dell'accertamento.**

Cass., sez. trib. 18 giugno 2002, n. 8738, in Boll. trib. 2003, pag. 389.

In ipotesi di raccolta di indizi di capacità contributiva – come il possesso di automobile e natante – e di accesso ai conti bancari, ai sensi dell'art. 32, comma 1, n. 7, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, nonché di richiesta di chiarimenti circa l' intestazione dei cespiti e sulle movimentazioni registrate sui conti con apposito questionario, si inverte l'onere della prova e perciò incombe al contribuente l'onere di dimostrare che i redditi sono di pertinenza di altri soggetti, non essendo per quest'ultimo sufficiente al riguardo allegare che i beni di fatto sono di proprietà di terzi ed eccepire di essere un mero prestanome, poiché occorre dare la dimostrazione rigorosa che trattasi di cespiti tassabili in capo ad altre persone.

**Accertamento – Redditi di impresa – Determinazione in genere – Comportamenti antieconomici del contribuente non sorretti da giustificazione – Accertamento presuntivo – Legittimità.**

**Criteri di valutazione – Valore normale – Principio generale – Conseguenze – Potere dell'ufficio di verifica.**

Cass., sez. trib., 24 luglio 2002, n. 10802, in Riv. dir. trib. 2003, II, pag. 354.

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, comma 1, lett. d), D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Per la valutazione ai fini fiscali delle varie prestazioni che costituiscono le componenti attive e passive del reddito, va applicato il principio, avente valore generale, stabilito dall'art. 9, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, che non ha soltanto valore contabile e che impone quale criterio valutativo il riferimento al normale valore di mercato per i corrispettivi, i proventi, le spese e gli oneri in natura presi in considerazione dal contribuente.

\*\*\*\*\*

Con nota critica di G. RUSSO, “ *Transfer pricing* interno, valore normale e deducibilità delle componenti negative di reddito”.

**IVA – Accessi, ispezioni e verifiche – Autorizzazione del Procuratore della Repubblica all'accesso ex art. 52 D.P.R. n. 633/1972 – Sottoposizione a controllo, anche di merito, da parte del giudice tributario – Prova – Indizi gravi, precisi e concordanti – Sufficienza – Sospetti – Insufficienza.**

**Notizia confidenziale o anonima – Mero sospetto – Non è sufficiente a giustificare l'autorizzazione all'accesso.**

**Invalidazione dell'autorizzazione del Procuratore della Repubblica all'accesso ex art. 53 D.P.R. n. 633/1972 – Inutilizzabilità dei risultati dell'accesso - Consegu.**

Cass. SS.UU. civ., 21 novembre 2002, n. 16424, in Riv. dir. trib. 2002, II, pag. 792.

Il provvedimento del Procuratore della Repubblica di autorizzazione all'accesso ex art. 52 D.P.R. n. 633/1972 è sottoposto al controllo, anche nel merito, del giudice tributario, trattandosi di un atto che si inserisce nel procedimento prescritto per la legalità della pretesa impositiva.

Sia in diritto processuale che in diritto civile e tributario la base minima richiesta per desumere l'esistenza di un fatto da un altro fatto è costituita dall'indizio, che è diverso dalla prova, ma anche dal sospetto. Gli indizi possono sostituire la prova, a patto di essere gravi, precisi e concordanti.

Al di sotto dell'indizio non c'è che il sospetto, il cui valore probante è però inconsistente. La notizia confidenziale o anonima integra solo un mero sospetto, insufficiente a giustificare il provvedimento di cui all'art. 52 D.P.R. n. 633/1972.

L'invalidazione dell'autorizzazione ex art. 52 D.P.R. n. 633/1972 comporta l'inutilizzabilità di tutte le prove acquisite e in generale del risultato dell'accesso.

\*\*\*\*\*

Con nota di E. FORTUNA, “Se l'autorizzazione è invalida, non sono utilizzabili le prove acquisite in occasione dell'accesso”.

**Accertamento – Riqualficazione del negozio simulato – Preventivo giudizio di simulazione – Non necessità.**

Cass., sez. trib., 18 dicembre 2002, n. 18048, in Corr. trib. 2003, pag. 987.

L'Ufficio finanziario ha il potere di accertare la sussistenza della eventuale simulazione di un contratto in grado di pregiudicare il diritto dell'Amministrazione alla percezione dell'esatto tributo, senza la necessità di un preventivo giudizio di simulazione, spettando poi al giudice tributario, in caso di contestazione, il potere di controllare “*incidenter tantum*”, attraverso l'interpretazione del negozio ritenuto simulato, l'esattezza di tale accertamento, al fine di verificare la legittimità della pretesa tributaria. Poiché lo schema socialmente tipico del “*lease back*” presenta autonomia strutturale e funzionale, quale contratto d'impresa, e caratteri peculiari di natura oggettiva e



soggettiva che non consentono di ritenere che esso integri, per sua natura e nel suo fisiologico operare, una fattispecie di credito e finanziamento (che – in quanto realizzerebbe una alienazione a scopo di garanzia – si risolverebbe in un negozio atipico, nullo per illiceità della causa), l'IVA addebitata dalla società concedente all'alienante/utilizzatore può essere legittimamente portata in detrazione.

\*\*\*\*\*  
Con commento di S. CHIRICHIGNO e G. STANCATI.

**Accertamento – Redditi di impresa – Locazione – Corrispettivo contrattuale – Modificabilità da parte dell'amministrazione finanziaria – Corrispettivo potenziale – Reddito effettivo – Presumibilità – Onere della prova contraria – Spetta al contribuente.**

**Canone normale – Canone pattuito – Incongruenza – Presunzioni gravi, precise e concordanti – Sussistenza.**

Cass., sez. V civ. 14 gennaio 2003, n. 398, in Riv. dir. trib. 2003, II, pag. 498.

Il fatto stesso che un imprenditore commerciale, che deve agire secondo criteri di economicità per conseguire il massimo guadagno, ponga in essere invece operazioni antieconomiche può di per se stesso integrare, se non adeguatamente motivato da ragioni che lo rendano razionale e lo giustificano in una prospettiva più ampia, gli elementi indiziari legittimanti un accertamento tributario; sicché un operatore economico, costituito in forma di società commerciale, e non un privato non imprenditore, o un insieme di privati non imprenditori, che si limiti a godere dei frutti di un bene immobile, non solo è soggetto a tutti gli obblighi di carattere formale che gravano sugli imprenditori commerciali, ma, soprattutto, è tenuto ad agire con fini di lucro; cosicché qualora optasse per l'affitto in blocco di un complesso di appartamenti ad una società di affittanza stagionale – così sollevandosi da rischi quali quelli di mancata locazione e di insolvenza – ove convenisse, al contempo, un reddito complessivo minore di quello che avrebbe potuto ottenere se avesse provveduto a locare, egli stesso, le singole unità immobiliari, direttamente ai consumatori finali, senza garantirsi un reddito in qualche modo remunerativo in relazione alle circostanze ed alla tipologia negoziale adottata, avrebbe l'onere di dimostrare che, nonostante l'incontestata tipologia ed efficacia del contratto (dato per certo anche nelle singole clausole o negli altri elementi negoziali strutturali), il compenso percepito sia stato effettivamente quello convenuto; nè può essere sufficiente, quale prova, la semplice indicazione dell'importo pattuito mercè detto atto negoziale intercorso tra privati, in quanto, come tale, questo non può avere effetti nei confronti di un terzo estraneo quale è, appunto, l'amministrazione finanziaria accertatrice e creditrice del tributo, anche in considerazione del fatto che il contenuto di singole clausole, specie quelle relative al corrispettivo, può essere modificato da apposite dichiarazioni integrative, anch'esse di contenuto negoziale, intercorse tra gli stessi privati stipulanti e di cui l'amministrazione non ha (nè può avere) notizia.

L'effettuazione di un'operazione di locazione che contrasti con i criteri di economicità non solo costituisce di per se stessa un elemento indiziaro estremamente grave e preciso, ma, esaminata nei suoi vari aspetti, comporta una serie di corollari che, considerati separatamente, costituiscono a loro volta ulteriori elementi indiziari (irragionevolezza della condotta della società contribuente, differenze rilevanti e prive di ogni giustificazione logica tra il ricavo allegato e quelli normalmente conseguiti all'epoca e in quella stessa località dagli operatori del medesimo settore, sproporzione altrettanto notevole, ed altrettanto ingiustificata, tra mezzi impiegati e redditi esposti, ecc.), valevoli, nel loro complesso, ad integrare quegli elementi presuntivi gravi, precisi e concordanti che consentono, all'amministrazione, di ritenere inattendibile la contabilità aziendale della prima società, quella proprietaria, e di procedere ad un accertamento induttivo, nei suoi confronti, ex art. 39, comma 1, lett. d), D.P.R. n. 600/1973.

\*\*\*\*\*

Con nota critica di C. SCALINCI, "Rilevanza fiscale del corrispettivo contrattuale ed accertamento contabile analitico-induttivo".

## **Accertamenti bancari – IVA – Soggetti estranei alla società verificata – Legittimità – Sussiste.**

Cass., sez. trib. 4 febbraio 2003, n. 1633, Corr. trib. 2003, pag. 1157.

Ai sensi dell'art. 51, secondo comma, nn. 2 e 7, del D.P.R. n. 633/1972, sono legittimi gli accertamenti bancari effettuati a carico di soggetti formalmente estranei alla società verificata, qualora i giudici di merito abbiano acclarato che questi soggetti hanno esercitato sostanzialmente l'attività societaria. Inoltre, è legittima la rettifica della dichiarazione annuale dell'IVA effettuata nei confronti della società sulla base dei movimenti finanziari rilevati sui conti bancari intestati ai suddetti terzi, in quanto non risulta che questi ultimi abbiano fornito liberatoria prevista dall'art. 51, secondo comma, n. 2, del D.P.R. n. 633/1972.

\*\*\*\*\*

Con commento di A. COMELLI.

## **ACCORDI INTERNAZIONALI (principi generali)**

### **Giurisprudenza**

#### **Corte di Cassazione**

### **Convenzioni contro le doppie imposizioni – Convenzione Italia-Francia – Pagamento della metà del credito di imposta – Art. 10, par. 4b) – Termini e modalità – Art. 38 del D.P.R. n. 602/1973 – Inapplicabilità.**

Cass., sez. trib., 4 novembre 2002, n. 15373, in Giur. imp. 2003, pag. 125.

Alla Convenzione Italia-Francia contro le doppie imposizioni, ratificata con L. n. 20 del 1992, laddove si riferisce all'ipotesi di pagamento, da parte del Tesoro Italiano, ad una società francese di un ammontare pari alla metà del credito d'imposta spettante ai soggetti residenti in Italia diminuito della ritenuta alla fonte, non si applica l'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973, trattandosi di "pagamento" e non di "rimborso".

Conseguentemente tale pagamento è collocato al di fuori del sistema delle scadenze previste dai rimborsi di imposta.

## **AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA**

### **Giurisprudenza**

#### **Corte di Cassazione**

### **Amministrazione finanziaria – Risarcimento del danno ex art. 2043 cod. civ. – Ammissibilità.**

Cass., sez. III, 27 gennaio 2003 n. 1191, in Corr. trib. 2003, pag. 1729.

L'attività della Pubblica amministrazione, anche nel campo della pura discrezionalità, deve svolgersi nei limiti posti dalla legge e dalla norma primaria del "*neminem laedere*", codificata nell'art. 2043 c.c., per cui è consentito al giudice ordinario accertare se vi sia stato, da parte della Pubblica amministrazione, un comportamento colposo tale che, in violazione della su indicata norma primaria, abbia determinato la violazione di un diritto soggettivo. Infatti, stanti i principi di

legalità, imparzialità e buona amministrazione, dettati dall'art. 97 Cost., la Pubblica amministrazione è tenuta a subire le conseguenze stabilite dall'art. 2043 c.c., atteso che tali principi si pongono come limiti esterni alla sua attività discrezionale, ancorché il sindacato di questa rimanga precluso al giudice ordinario.

\*\*\*\*\*

Con commento di G. ALEMANNI.

## **AMNISTIA E CONDONO**

### **Dottrina**

**“Concordato fiscale – Un tentativo di sintesi”**, di D. D'AGOSTINO, ne Il fisco 12/2003, fasc. n. 1, pag. 5359. (per segnalazione).

**“Condono – Dichiarazione Integrativa ex art. 8 della L. 27 dicembre 2002, n. 289 – Preclusione dell'accertamento – Limiti – Maggiori imponibili da integrare ai fini Iva – Brevi osservazioni”**, di P. GIORDANO, in Boll. trib. 2003, pag. 170.

Dopo una breve panoramica sulla normativa in materia di condoni fiscali introdotta dalla Finanziaria 2003, l'A. si sofferma sulla dichiarazione integrativa semplice ex art. 8 della L. n. 289 del 2002, con specifico riferimento al tributo dell'Iva.

Vengono segnalate alcune imprecisioni terminologiche contenute nella citata disposizione, le quali hanno, comunque, trovato puntuale sistemazione nelle successive modifiche normative alla Legge n. 289. (AF)

## **CONTENZIOSO TRIBUTARIO**

### **Giurisprudenza**

#### **Corte Costituzionale**

**Processo e procedimento – Giudizio avanti alle Commissioni – Costituzione in giudizio (del ricorrente o dell'appellante) – Deposito di ricorso e fascicolo di parte – Servizio postale – Utilizzazione – Non consentita – Manifesta irragionevolezza – Illegittimità costituzionale del divieto – Tempestività della costituzione per posta – Condizioni.**

Corte Cost. 6 dicembre 2002, n. 520, in Boll. trib. 2003, pag. 146.

Stante la manifesta irragionevolezza della norma, deve essere dichiarata l'illegittimità dell'art. 22, commi 1 e 2, del D.Lgs. n. 546 del 1992 (disposizioni sul processo tributario) nella parte in cui non consente, per il deposito degli atti ai fini della costituzione in giudizio, l'utilizzazione del servizio postale.

## Corte di Cassazione

**Procedimento – Ricorso per cassazione – Ricorso proposto nei confronti dell'Amministrazione finanziaria a decorrere dal 1° gennaio 2001 – Necessità di notifica nei confronti del Direttore dell'Agenzia fiscale centrale quale legale rappresentante – Sussiste. Notifica proposta verso l'Ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate – *Erronea vocatio in jus* – Nullità della notifica sanabile con la costituzione in giudizio del controricorrente. Notifica nei confronti dell'Avvocatura dello Stato – Va eseguita solo in caso di pregressa costituzione nei precedenti gradi di giudizio.**

Cass., sez. trib., 15 novembre 2002 n. 16122, in Boll. trib. 2003, pag. 609.

Successivamente alla riforma del Ministero delle finanze e dell'Amministrazione fiscale, operata dal D. Lgs. 30 luglio 1999, n. 300, le Agenzie fiscali gestiscono le funzioni già esercitate dai vari dipartimenti ed uffici del ministero ed hanno personalità giuridica di diritto pubblico, potendo quindi stare nel giudizio di legittimità a mezzo del Direttore che ne ha la rappresentanza e la direzione, avvalendosi eventualmente del patrocinio dell'Avvocatura dello Stato ai sensi dell'art. 43 del R.D. 30 ottobre 1943, n. 1611; pertanto, il ricorso per cassazione del contribuente avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale va proposto nei confronti delle Agenzie medesime – a decorrere dal 1° gennaio 2001 e, più precisamente, il ricorso deve essere notificato al direttore delle singole Agenzie e non al direttore del singolo Ufficio.

Di conseguenza, la notificazione del ricorso per cassazione va fatta al rappresentante dell'Agenzia in Roma, cioè “nel luogo in cui risiede il giudice davanti al quale si procede” ex art. 144, secondo comma, c.p.c., con conseguente nullità – e non inesistenza giuridica – della notificazione effettuata presso gli Uffici periferici, che perciò può essere sanata dalla costituzione in giudizio dell'Agenzia ex art. 156 c.p.c., mentre la notificazione stessa non va invece effettuata presso l'Avvocatura dello Stato, salvo che questa non risulti già costituita nei gradi di merito.

**Processo tributario – Atti impugnabili – Silenzio-rifiuto su istanza di rimborso di imposta pagata a seguito di avviso di liquidazione divenuto definitivo per mancata impugnazione – Art. 19, comma 1, lettera g), del D.Lgs. n. 546/1992 – Applicabilità – Non sussiste.**

Cass., sez. trib., 14 febbraio 2003, n. 2249, ne il fisco 17/2003, fasc. n. 1, pag. 7430.

La mancata impugnazione dell'avviso di liquidazione entro il termine perentorio di 60 giorni rende l'atto inoppugnabile; peraltro il pagamento della somma liquidata non è di per sé un comportamento idoneo a riaprire, attraverso l'istituto del rimborso, un termine, scaduto, al fine di contestare un rapporto giuridico tributario esaurito.

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

### **Giurisprudenza**

## Corte di Cassazione

**Imposte e tasse (in genere) – Rimborsi dell'Amministrazione finanziaria – Imputazione prioritaria agli interessi e poi al capitale ex art. 1194 cod. civ. – Inapplicabilità.**

Cass., sez. trib., 3 agosto 2001, n. 10653, in Dir. prat. trib. 2002, II, pag. 1308

Non è applicabile al rimborso del credito di imposta effettuato dall'Amministrazione finanziaria in due tranches – la prima per una somma pari al capitale e la seconda per una somma pari agli

interessi maturati – l'art. 1194 c.c., in materia di imputazione del pagamento. Va, quindi, escluso che la restituzione di somma effettuata dall'Amministrazione finanziaria in favore del contribuente, debba essere imputata prima agli interessi e poi al capitale.

**Riscossione – Istanza di rimborso – Provvedimento di rimborso parziale – Rigetto implicito del restante rimborso – E' tale – Impugnazione – Sessanta giorni dalla notifica – Necessità.**

Cass., sez. trib., 3 settembre 2002, n. 12804, in Giur. imp. 2003, pag. 76.

Il provvedimento di rimborso parziale integra il rigetto implicito dell'istanza di rimborso nella sua interezza precedentemente presentato.

Conseguentemente risulta intempestivo il ricorso del contribuente presentato per ottenere il rimborso residuale successivamente ai sessanta giorni dalla notifica del provvedimento di rimborso parziale.

\*\*\*\*\*

Si tratta di una pronuncia di estrema pericolosità, non essendo chiaro in che casi e in che limiti operi il criterio del rigetto implicito nel caso di somme dovute a titolo diverso (ad es., capitale e interessi).

**TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD**

**Dottrina**

**“Dividendi distribuiti ad imprese da società partecipate non residenti nella riforma tributaria”** di M. BAGGIO e G. REBECCA, ne Il fisco 22/2003, fasc. n. 1, pag. 9541.

L'articolo contiene una disamina del regime di tassazione previsto dalla Riforma per i dividendi di società non residenti e taluni spunti critici in relazione alle distribuzioni di utili di partecipate estere tassate per trasparenza.

Sotto il primo profilo le principali innovazioni contenute nella legge delega riguardano:

- l'estensione del regime di esenzione del 95% dei dividendi, di cui all'attuale art. 96-bis del TUIR, alla generalità delle società non residenti (quindi non solo UE e *white list*), fatta eccezione per quelle residenti in Paesi *black list*, per le quali continua a trovare applicazione la normativa CFC;
- la probabile eliminazione della soglia minima di partecipazione nella società estera e del periodo minimo di detenzione della partecipazione attualmente richiesti al fine di beneficiare della suddetta esenzione;
- l'eliminazione del meccanismo del credito di imposta e la riformulazione dell'attuale art. 15 del TUIR (crediti d'imposta per i redditi prodotti all'estero);
- l'esenzione completa degli utili distribuiti da società partecipate non residenti in presenza di consolidato mondiale.

In merito all'applicazione del nuovo regime ai casi in cui il reddito prodotto dalla società estera sia ripartito direttamente ai soci - come avviene, ad esempio, relativamente ad una LLC di diritto statunitense che abbia esercitato opzione in tal senso - si rilevano alcune incertezze interpretative, su cui sarebbe auspicabile un chiarimento in sede di attuazione della delega, e in particolare:

- se l'esenzione dei dividendi possa applicarsi in ragione della sola sussistenza, sotto il profilo civilistico, di una autonoma personalità giuridica della società rispetto al socio, ovvero se la norma tributaria non presupponga anche l'autonoma capacità impositiva della entità estera;
- in tal caso, quali siano le condizioni richieste ai fini dell'esenzione;
- quale possa essere il riconoscimento delle eventuali ritenute operate nello Stato della fonte.  
(PT)

**“Riscritto il regime delle permuta di beni e di partecipazioni”**, di J. BLOCH, in Corr.Trib. 2003, pag. 2617

In relazione alle nuove disposizioni in materia di *participation exemption* contenute nella delega per la riforma del sistema tributario, quali risultanti dallo schema di nuovo testo unico delle imposte sui redditi (cfr. l'art. 99 – ora art. 88 n.d.r.), viene affrontato il loro coordinamento con le speciali disposizioni in tema di permuta, qualora essa abbia ad oggetto beni ammortizzabili (art. 98, comma 2- ora art. 87) o partecipazioni (art. 179).

Posto che l'operazione di permuta determina, in via di principio, effetti realizzativi, al pari delle cessioni a titolo oneroso, e che le due citate disposizioni ammettono il contribuente ad un particolare regime di neutralità fiscale al fine di agevolare, l'A. si interroga sul motivo per cui, in caso di permuta/scambio di partecipazioni, la neutralità sia condizionata al verificarsi di determinati presupposti. In particolare, dato che le plusvalenze scaturenti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni dotate dei requisiti di cui all'art. 99 non concorrono alla formazione del reddito in quanto esenti, in caso di scambio di partecipazioni mediante il quale un soggetto acquista o integra una partecipazione di controllo in altra società, attribuendo ai soci di questa azioni proprie, il regime di neutralità compete a condizione che “il costo delle azioni o quote date in permuta sia attribuito alle azioni o quote ricevute in cambio”.

L'interpretazione fornita dall'A. – che ci sembra condivisibile – è che, realizzando i requisiti dell'art. 179, si ottiene un particolare beneficio, connesso al mantenimento del costo originario della partecipazione scambiata. Tale beneficio consiste nella inesistenza dell'obbligo di computare la plusvalenza (proprio perché non realizzata) ai fini della determinazione del pro rata di deducibilità degli interessi passivi di cui all'art. 108. In effetti qualora, ferma restando l'esenzione della plusvalenza realizzata, la partecipazione ricevuta in cambio venisse iscritta per un importo pari al suo valore normale – e non al costo storico della partecipazione data in cambio – il rapporto di indeducibilità degli interessi passivi si incrementerebbe a danno del contribuente, per cui l'operazione non sarebbe più “neutrale”. (NM)

**“La riforma fiscale – *Thin Capitalization Rules*”** di S. CAPOLUPO, in Il fisco 23/2003, fasc. n. 1, pag. 3551.

Vengono esaminate nell'articolo le disposizioni *anti thin capitalization* contenute nella legge delega per la riforma del sistema fiscale italiano (L. 80/2003) e nella bozza di decreto di attuazione (art. 110 del futuro TUIR). Tali disposizioni, che intendono colpire con funzione antielusiva le situazioni di anomala sottocapitalizzazione delle imprese, trovano fondamento, a parere dell'Autore, nell'aver assunto la futura imposta sulle società quale riferimento centrale la tassazione di gruppo, senza tuttavia aver accolto il principio di regolamento *at arm's length* delle relazioni commerciali e finanziarie tra soggetti controllati o collegati.

In merito ai presupposti di applicazione della norma, si evidenzia che:

- la soglia di partecipazione rilevante è stata definita nella delega nella misura minima del 10%, ma non ancora precisata nell'esatto ammontare nella bozza di decreto di attuazione;
- alla determinazione di detta soglia concorrerebbero (cfr. bozza art. 110) sia le partecipazioni detenute dal socio, in via diretta o indiretta, sia quelle delle parti ad esso correlate, per tali intendendosi le società dallo stesso controllate ai sensi dell'art. 2359 c.c. (indipendentemente, quindi, dalla forma di controllo esercitato, ma restando escluse le ipotesi di collegamento) e, nel caso di socio persona fisica, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo;
- il patrimonio di pertinenza del socio o di sue parti correlate dovrà essere assunto pari al pro-quota di patrimonio netto contabile (comprensivo dell'utile), al netto dei conferimenti non eseguiti, delle perdite non ripianate entro il biennio successivo, delle azioni proprie in portafoglio e delle azioni, quote o strumenti assimilati relativi a partecipazioni in società controllate o collegate.

Relativamente all'applicazione della disposizione:

- la bozza di nuovo TUIR sembrerebbe aver operato una scelta più favorevole al contribuente, in difformità dei criteri direttivi, nel prevedere che l'indeducibilità riguardi la "remunerazione" dei finanziamenti e degli apporti, vale a dire l'importo della controprestazione dovuta dal mutuatario a fronte della somma di denaro posta nella sua disponibilità, e non, come previsto dalla delega, gli "oneri finanziari", comprensivi anche di tutti gli oneri connessi alla conclusione del contratto di finanziamento;
- non è chiaro quali siano gli "apporti" da considerare ai fini della determinazione del rapporto di indebitamento; in mancanza di una specifica definizione, infatti, essi non possono intendersi ricompresi nella nozione residuale degli "altri rapporti di natura finanziaria", espressamente riferita dalla (bozza di) norma delegata alla distinta categoria dei "finanziamenti";
- non è ancora stata precisata la soglia del rapporto debito/patrimonio oltre la quale scatterebbe l'indeducibilità;
- in merito alla possibilità di dimostrare che il superamento della soglia di indebitamento deriva dalla capacità di credito propria della società (e non da quella del socio), la formulazione della norma appare estremamente generica, rendendosi quanto meno auspicabile una definizione delle modalità da seguire per fornire detta prova;
- ulteriori approfondimenti dovranno essere riservati al principio di sterilizzazione dal patrimonio delle partecipazioni a catena (dettato dal legislatore delegato al fine di evitare l'incremento fittizio del rapporto a parità di capitale di rischio) per verificare, da un lato, se sia sufficiente ad evitare eventuali aggiramenti della disposizione (qualora, ad esempio, si concentri l'indebitamento, su un soggetto che non rivesta la qualifica di socio qualificato) e, dall'altro, se non determini eccessive penalizzazioni;
- non è allo stato desumibile l'orientamento del legislatore delegato in merito alla alternativa, prevista dalla delega, di considerare gli apporti di capitale relativi a contratti di associazione in partecipazione (e, in forza dell'analogo regime civilistico, di cointeressenza agli utili) ad incremento dell'indebitamento, ovvero, di trattare la relativa remunerazione quali utili derivanti dalla partecipazione in società di capitali ed i redditi rivenienti dalla cessione del contratto come proventi conseguenti alla cessione di partecipazioni qualificate;
- la portata della norma appare fortemente limitata dall'esclusione dal campo di applicazione dei contribuenti con volume di affari non superiore alle soglie previste per gli studi di settore. (PT)

**“Riforma tributaria – Prime considerazioni sulla tassazione per trasparenza in capo ai soci degli utili delle società di capitali”** di G. REBECCA e E. ZANETTI, ne il fisco 14/2003, fasc. n. 1, pag. 6001.

L'art. 4, comma 1, lett. h) della L. n. 80/2003, contenente la delega per la riforma del sistema fiscale statale, prevede la possibilità, per le società di capitali residenti <sup>(1)</sup>, di optare per il regime di tassazione per trasparenza, consistente nell'imputare il reddito imponibile a ciascun socio, indipendentemente dall'effettiva percezione e proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili.

Tale opzione può essere esercitata in due distinte ipotesi:

- a) dalle società di capitali aventi come soci, esclusivamente, altre società di capitali *residenti*, ciascuna con una percentuale dei diritti di voto e di partecipazione agli utili non inferiore al 10 per cento. In presenza di soci *non residenti*, invece, l'opzione è possibile soltanto se gli utili distribuiti non sono soggetti a ritenuta alla fonte;
- b) dalle società a responsabilità limitata a ristretta base proprietaria<sup>2</sup>, ossia quelle rientranti nell'abito di applicazione degli studi di settore e composte esclusivamente da persone

<sup>1</sup> Da quanto emerso dal cd. "bozzone", vale a dire dal nuovo Testo unico delle imposte sia dirette che indirette, pubblicato sul sito internet dell'Agenzia delle entrate possono esercitare l'opzione i soggetti di cui all'art. 82, comma 1, lett. a), del nuovo TUIR, vale a dire le S.p.A., le S.a.p.a., le S.r.l., le società cooperative e di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato,

<sup>2</sup> Questo tipo di società ha rilevanza solo dal punto di vista fiscale, non essendo previsto un simile soggetto giuridico nel D.lgs. n. 6/2003, decreto che, dal 1° gennaio 2004, introdurrà la riforma del diritto societario.

fisiche in numero non superiore a 10, ovvero a 20 nel caso di società cooperative a responsabilità limitata.

L'A. esamina la *ratio* e le implicazioni derivanti dall'applicazione della tassazione cd. "per trasparenza" e rileva una stretta connessione con la concomitante abolizione del meccanismo del credito d'imposta sui dividendi.

Nell'attuale quadro normativo, infatti, il riconoscimento in capo ai soci all'atto della percezione degli utili di un credito pari alle imposte sul reddito assolte dalla società di capitali partecipata rende inutile la previsione di un regime di tassazione per trasparenza.

A seguito della riforma, invece, con l'abolizione del meccanismo del credito d'imposta si consente al contribuente, mediante l'opzione, di determinare un onere tributario sostanzialmente diverso e meno oneroso di quello che sarebbe derivato dall'applicazione del regime ordinario.

Se ipotizziamo, ad esempio, una S.r.l. a ristretta base proprietaria con tre soci paritetici e con un reddito complessivo di € 240.000 che opta per il regime di trasparenza, avremo che essa, anziché subire l'aliquota ordinaria del 33 per cento prevista per la tassazione sulle società che comporta un'imposta pari a € 79.200, imputerà a ciascun socio un reddito pari a € 80.000 sul quale in base alla riforma è prevista l'applicazione dell'aliquota del 23 per cento, pari a € 18.400. Avremo, quindi, una tassazione complessiva del reddito della società pari alla somma pagata da tutti e tre i soci, vale dire € 55.200, sensibilmente inferiore a quella ordinaria. (PM).

**"Le nuove modalità di tassazione degli enti non commerciali"**, di G. PROVAGGI, in Corr. Trib. 2003, pag. 2613.

L'A. delinea le modifiche tributarie che, in attuazione della riforma "Tremonti" (di cui alla legge delega n. 80/2003), dovrebbero riguardare gli enti non commerciali. Posto però che, al momento in cui l'articolo è stato scritto, non era ancora stato reso noto il testo della bozza di decreto approvato dal Consiglio dei ministri il 12 settembre scorso, molte notazioni in tema di imposizione diretta appaiono superate.

La novità più rilevante riguarda l'imposizione sul reddito, dove gli enti non commerciali diverranno soggetti passivi dell'IRE – cioè dell'imposta che andrà a sostituire l'IRPEF – e non dell'IRES – cioè dell'imposta che andrà a sostituire l'IRPEG, la cui applicazione sarà riservata alle sole società di capitali ed enti commerciali -. Pertanto, il reddito complessivo degli enti in parola sarà assoggettato a imposizione progressiva, secondo le due aliquote (23% fino a 100 mila euro e 33% oltre) previste nella delega, e quindi ad una imposizione più blanda rispetto all'aliquota IRPEG attuale (34%). La delega non consente di chiarire se e in che modo continueranno ad essere riconosciute le agevolazioni attualmente previste per numerose categorie di enti non commerciali, specie nell'ambito del DPR n. 601/1973; peraltro, il loro mantenimento sembra essere ammesso dall'art. 193 dello schema di testo unico attualmente reso noto dal Ministero. In ordine alla imposizione dei redditi finanziari, il regime applicabile continuerà ad essere quello delle persone fisiche, in relazione al quale la delega prevede rilevanti cambiamenti in tema di tassazione dei dividendi e dei capital gains su partecipazioni qualificate.

La prevista graduale soppressione dell'IRAP arrecherà ulteriori vantaggi agli enti in parola.

Gli enti non commerciali potranno essere, inoltre, i principali fruitori della agevolazione IVA denominata de-tax, che consiste nella esenzione dal prelievo di quella parte del prezzo di beni o servizi che, in qualità di clienti, decideranno di destinare ad iniziative umanitarie.

Infine, ulteriori vantaggi potrebbero derivare dalla unificazione di una molteplicità di prelievi nella "imposta sui servizi", specie in relazione a manifestazioni spettacolistiche e culturali. (NM)

**"Riforma del sistema fiscale – Prospettive della tassazione per trasparenza delle società di capitali"**, di P. ROSSI MACCANICO, ne Il fisco 20/2003, fasc. n. 1, pag. 8571.

L'A., contribuendo al dibattito in corso sulla riforma del sistema fiscale statale, esamina le prospettive emergenti (i) dalla possibilità offerta alle società di capitali partecipate almeno al 10% da altre società di capitali, residenti o non residenti, di optare per la tassazione per trasparenza ai sensi del comma 1, lett. h), dell'art. 4 della legge n. 80/2003 (legge delega per la riforma del



sistema fiscale statale), nonché (ii) dalla stessa facoltà di tassazione per trasparenza concessa alle società a responsabilità limitata a ristretta base proprietaria rientranti nell'ambito di applicazione degli studi di settore, analogamente alla tassazione ai sensi dell'attuale art. 5 del TUIR.

Per quanto concerne il primo aspetto (regime opzionale per tutte le società di capitali), viene posto in evidenza come l'estensione del regime di opzione alle società di capitali partecipate da società estere sia sottoposta a limitazioni in quanto applicabile solo in assenza dell'obbligo di ritenuta sugli utili distribuiti. L'A. ritiene che tale norma sia diretta a contrastare il fenomeno elusivo derivante dal conflitto di qualificazione tra lo Stato della fonte e lo Stato di stabilimento della società i cui redditi dovrebbero tassarsi per trasparenza (*hybrid entity*), nonché dei suoi soci, circa il trattamento fiscale da accordare ad elementi di reddito pagati nello Stato della fonte alla *hybrid entity* ma derivati per trasparenza ai soci della stessa, collocati in un altro Stato. Il fenomeno si manifesta in presenza di Convenzioni per evitare le doppie imposizioni e si traduce in un abuso di tali Convenzioni il quale, in costanza di conflitti di classificazione delle società (*hybrid entity*) (per il Paese della fonte trasparenti e per il Paese di residenza non trasparenti ovvero il contrario), premette di conseguire una non tassazione ovvero una duplicazione di benefici che si colloca al di fuori degli obiettivi delle Convenzioni stesse. In altri termini, secondo l'A. appare evidente che la finalità della limitazione imposta dalla norma in esame sia quella di impedire abusi nell'utilizzo dell'opzione per una società partecipata da altre società estere al fine di generare conflitti di qualificazione internazionale circa lo *status*, trasparente ovvero tassabile, della società stessa e ridurre quindi la tassazione in Italia. A giudizio dell'A., la scelta effettuata dalla legge delega è sproporzionata all'obiettivo di evitare l'elusione della ritenuta alla fonte, in quanto impone ad un soggetto altrimenti suscettibile di essere tassato per trasparenza lo *status* di soggetto Irpeg (I.Re.S. con la riforma). Tale orientamento potrebbe essere corretto in sede di attuazione della delega, ottenendo un risultato analogo a quello voluto dal legislatore. Secondo l'A., un esempio potrebbe essere la scelta effettuata dagli Stati Uniti nell'*Internal Revenue Code* del 1986 che non permette riduzioni della ritenuta alla fonte applicabile ad un elemento reddituale maturato da una entità che secondo il diritto statunitense è considerata una *partnership*, quando le seguenti condizioni si verificano cumulativamente:

- ✂✂ l'elemento di reddito non è tassabile nello Stato del soggetto estero che chiede l'applicazione di un beneficio in base alla Convenzione contro le doppie imposizioni;
- ✂✂ la Convenzione invocata non contiene una disposizione specifica che la rende applicabile ai redditi maturati attraverso una *partnership*;
- ✂✂ lo Stato del soggetto estero che invoca il beneficio della Convenzione non assoggetta ad imposta la distribuzione dall'entità al beneficiario.

Per quanto riguarda invece il regime opzionale per le società a responsabilità limitata a ristretta base proprietaria, esclusivamente composta da persone fisiche, la finalità di tale regime è quella di eliminare la disparità di trattamento con le società di persone, i cui redditi sono tassati direttamente in capo ai soci al 23% o al 33%. Per contro, in assenza di opzione per la trasparenza, i soci persone fisiche delle "piccole" società a responsabilità limitata sarebbero stati tassati una prima volta al 33% sui redditi prodotti dalla società e una seconda volta al 23% o al 33% su una parte (40%) del dividendo distribuito. Il regime di opzione per la trasparenza si collega strettamente al nuovo regime di tassazione sui dividendi che stabilisce il concorso parziale al reddito complessivo del socio persona fisica senza attribuzione del credito d'imposta. (FDA)

\*\*\*\*\*

In merito alla disposizione che consente, in caso di soci non residenti, l'esercizio dell'opzione per la trasparenza a condizione che non vi sia obbligo di ritenuta alla fonte sugli utili distribuiti, si ritiene che la *ratio* della norma debba più semplicemente rintracciarsi nel problema del gettito dello Stato italiano. Infatti, in assenza dell'esercizio dell'opzione, la società partecipata da non residenti pagherebbe il 33% sul reddito prodotto in Italia; lo Stato avrebbe inoltre la possibilità di incassare la ritenuta sul dividendo distribuito al socio non residente. Per contro, con l'opzione per la trasparenza, attribuendo al socio non residente l'imponibile della partecipata, l'Erario percepirebbe soltanto il 33% sul reddito attribuito, mentre rinunciarebbe alle imposte che avrebbe percepito sotto forma di ritenute sulla distribuzione dei dividendi.

Attualmente, l'unico caso previsto dal nostro ordinamento in cui non si applica alcun prelievo sui dividendi distribuiti a non residenti è quello disciplinato dall'art. 27-bis del DPR n. 600/73 relativo alle società madri-figlie in ambito comunitario, a condizione che:

- ?? il socio non residente detenga una partecipazione diretta al capitale sociale della società residente;
- ?? la partecipazione sia almeno pari al 25% e posseduta ininterrottamente per almeno un anno.

**“Prime osservazioni in tema di <<participation exemption>>”** di L. ROSSI e P. SCARIONI, in Boll. trib. 2003, pag. 731.

L'articolo fornisce un primo commento sulle disposizioni in materia di *participation exemption* contenute nella L.80/2003 (*tenuto conto che è successivo all'approvazione della legge delega, ma antecedente alla bozza di decreto delegato, esso non tiene conto delle indicazioni già emerse in tale ultimo documento, ndr*). Sono esposti di seguito i principali temi trattati.

In merito ai requisiti oggettivi di applicazione del regime:

- in mancanza di una specificazione nella delega, dovrà essere chiarito se nella nozione “partecipazioni in società” possano ricomprendersi anche le cosiddette partecipazioni prospettiche (quali *warrant*, obbligazioni convertibili, diritti di opzione) nonché i diritti parziari (nuda proprietà e usufrutto);
- si ritengono ammissibili al regime di *participation exemption* le azioni proprie classificate nel comparto immobilizzato, che rappresentano una partecipazione della società in se stessa;
- le operazioni che determinano il trasferimento temporaneo della partecipazione, quali pronti contro termine con obbligo di rivendita, riporti e prestito titoli, non dovrebbero interrompere per il venditore il decorso del periodo minimo di ininterrotto possesso – né importarne la decorrenza in capo all'acquirente – non dando luogo a movimentazione del portafoglio sotto il profilo civilistico, e in coerenza con il trattamento fiscale previsto dall'attuale art. 61, comma 1-*bis*, TUIR;
- come desumibile dagli orientamenti della giurisprudenza (cfr. Sentenza Cass. Civile, Sez. I, n. 1439 del 26.2.1990), l'esercizio di effettiva attività commerciale dovrebbe ritenersi anche in relazione a partecipazioni detenute da società *holding*, per le quali l'imprenditorialità derivi “dalla specifica attività di produzione e di scambio che formano oggetto delle società operanti e il cui esercizio, in forma indiretta tramite la direzione e il coordinamento ed a mezzo della partecipazione di controllo, è attuabile dalla capogruppo”; resterebbero viceversa escluse quelle *holding* di partecipazione che si limitano ad una gestione passiva del portafoglio azionario;
- non appare certo il trattamento applicabile ai possessi di partecipazioni in società non residenti e non CFC che detengano a loro volta partecipazioni in società CFC o abbiano stabili organizzazioni in Paesi CFC.

Altre problematiche, di tipo applicativo, riguardano:

- la necessaria definizione degli effetti fiscali conseguenti alla riclassificazione nel circolante di partecipazioni immobilizzate, segnatamente nei casi di: a) minusvalenze già iscritte in bilancio ma non dedotte in applicazione del regime di esenzione; b) minusvalenze latenti; c) plusvalenze iscritte o latenti; le analoghe problematiche connesse alla immobilizzazione di partecipazioni precedentemente iscritte nel circolante, per le quali siano state operate svalutazioni fiscali nel comparto di provenienza, potrebbero superarsi ipotizzando di applicare l'esenzione limitatamente alla plusvalenza eccedente la svalutazione dedotta;
- la specificazione dei criteri di individuazione della partecipazione ceduta, nei casi in cui il relativo acquisto sia avvenuto in più *tranche*, l'*holding period* minimo sia maturato solo per una parte dell'interessenza detenuta e la cessione non abbia per oggetto l'intero pacchetto. Tra i criteri ipotizzabili – LIFO continuo, in analogia all'attuale art. 54 del TUIR, ovvero determinazione dell'“anzianità” della partecipazione in base allo stesso criterio previsto in bilancio per l'individuazione dei flussi di “scarico dei costi” (LIFO, FIFO, media ponderata, nelle diverse varianti) – gli Autori ritengono preferibile tale ultima soluzione la quale, con la sola eccezione della media ponderata, consentirebbe di esentare l'effettivo plusvalore “stagionato” (cioè relativo alla *tranche* per la quale sia maturato l'*holding period* minimo) nonché di evitare al contribuente complessi calcoli extracontabili;
- la previsione di recupero a tassazione delle svalutazioni dedotte negli esercizi anteriori all'entrata in vigore della riforma (in caso di realizzo di plusvalenze su partecipazioni che si qualificano per l'esenzione), relativamente alla quale:

- l'individuazione degli "esercizi anteriori" dovrebbe intendersi quale riferimento ai "periodi di imposta" in cui la svalutazione è stata dedotta, e quindi indipendentemente dalla imputazione al conto economico;
- il recupero dovrebbe essere pari al minore importo tra la plusvalenza realizzata e le svalutazioni dedotte nel periodo di osservazione;
- il realizzo dovrebbe intendersi intervenuto, oltre che per effetto di compravendite, permutate e conferimenti in società, nelle fattispecie assimilate di assegnazione ai soci e destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa, e in ogni caso sia che l'operazione abbia ad oggetto la partecipazione singolarmente considerata sia quale elemento costitutivo di un'azienda (o ramo) trasferita;
- non costituirebbero realizzo i concambi di fusione e scissione aventi ad oggetto le partecipazioni previamente svalutate, come pure i trasferimenti di dette partecipazioni quali elementi patrimoniali dell'incorporata o della scissa. In caso di annullamento della partecipazione, le svalutazioni operate non concorrerebbero in alcun modo e in nessun momento a formare il reddito imponibile dell'incorporante o della beneficiaria, non potendo le partecipazioni annullate essere oggetto di un successivo realizzo (e non costituendo l'annullamento in sé ipotesi di realizzo);
- il realizzo della partecipazione dovrebbe escludersi anche nei trasferimenti derivanti da fusioni, scissioni, scambi intracomunitari o domestici e conferimenti di aziende attuati in regime di neutralità ai sensi di specifiche disposizioni di legge; il vincolo di recupero delle svalutazioni si trasferirebbe, a seconda della tipologia di operazione posta in essere, sulla partecipazione eventualmente ricevuta in concambio per effetto dell'operazione, ovvero sul soggetto che subentra nei diritti ed obblighi del precedente possessore;
- è verosimile attendersi che il legislatore delegato introduca regole tendenti ad evitare che con atti di realizzo dai quali non emergano plusvalori (conferimenti a valori contabili, transazioni tra entità nazionali di un medesimo gruppo attuate a valore inferiore a quello di mercato) venga a perdersi il recupero delle svalutazioni dedotte;
- i ripristini contabili del valore della partecipazione non dovrebbero assumere rilevanza reddituale, ritenendosi ragionevole attendere che, attraverso il trasferimento di proprietà, il risultato assuma carattere di definitività;
- è auspicabile un coordinamento con l'art. 4, comma 1, lett.a) della delega, che sterilizza le svalutazioni dedotte su partecipazioni consolidate riducendo i valori fiscali dei beni di primo grado, al fine di evitare una duplice penalizzazione all'atto della cessione della partecipazione;
- nel caso di realizzo parziale di una partecipazione previamente svalutata occorrerà determinare quale sia l'importo della svalutazione oggetto di recupero; per esigenze di semplificazione potrebbe risultare opportuna l'adozione di un criterio sintetico di recupero fino a concorrenza della plus realizzata indipendentemente dall'ammontare della partecipazione ceduta.
- la opportunità che venga precisato il trattamento fiscale delle svalutazioni di partecipazioni immobilizzate operate prima del compimento del periodo minimo di possesso, per le quali potrebbe ipotizzarsi l'irrelevanza tributaria (con riconoscimento, tuttavia, della perdita, ove realizzata prima del decorso di tale periodo) o, in alternativa, la deducibilità immediata, con ripresa a tassazione ad avvenuto compimento *dell'holding period* stesso;
- i possibili problemi di coordinamento tra la previsione di indeducibilità delle minusvalenze su partecipazioni che si qualificano per l'esenzione, contenuta nella delega, e l'attuale regime di deduzione in quinti delle svalutazioni di partecipazioni immobilizzate, introdotto dal D.L. 209/2002, relativamente ai quali:
- viene auspicata una specifica disciplina transitoria che preservi in maniera esplicita il regime di deduzione delle svalutazioni differite, in ipotesi di realizzo della partecipazione nonché di annullamento per effetto di operazioni di fusione e scissione, anche attuate post riforma;
- si ritiene che il recupero delle svalutazioni dedotte in esercizi anteriori all'entrata in vigore della riforma, debba riguardare anche la parte di esse che assumerà rilievo differito;

- si sottolinea come l'ipotizzata rilevanza fiscale dei quinti a deduzione differita debba essere specificamente valutata in caso di opzione per il consolidato, per l'effetto che può provocare sul costo fiscale dei beni della partecipata.
- i "costi direttamente connessi con la cessione di partecipazioni", di cui la delega prevede l'indeducibilità, il cui concetto è ritenuto dagli Autori analogo a quello di "oneri accessori di diretta imputazione" di cui all'art.54, comma 2, TUIR, e pertanto comprensivo di tutte le spese sostenute in relazione all'acquisto/cessione del bene, sia nella fase negoziale sia in quella esecutiva del trasferimento, ivi inclusi, a titolo esemplificativo, i costi sostenuti per i *financial advisers* - per la parte qualificabile come di "intermediazione" in senso lato nel trasferimento della proprietà della partecipazione - nonché gli onorari riconosciuti agli studi legali che supportano e formalizzano le trattative di vendita. (PT)

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

### **Dottrina**

**“Stabile organizzazione e *subsidiary*”** di A. BERGESIO, ne Il fisco 10/2003, fasc. n. 1, pag. 4283.

L'articolo prende spunto dalla nota sentenza del 25 maggio 2002 n. 7682 della Suprema Corte di Cassazione (caso Philip Morris) che esamina, alla luce dei principi contenuti nel commentario al Modello OCSE - giusta la carenza nella legislazione italiana della definizione di stabile organizzazione -, la sussistenza di quegli elementi atti a configurare una stabile organizzazione in Italia di una società estera facente parte di un gruppo multinazionale.

In particolare, l'A., conformemente a quanto stabilito dalla citata sentenza, esclude che la struttura organizzativa debba essere di per sé produttiva di reddito, ovvero dotata di autonomia gestionale o contabile e concorda che l'accertamento dei requisiti della stabile organizzazione - ivi compresi quello di dipendenza e quello di partecipazione alla conclusione di contratti - in nome della società estera debba essere condotto non solo sul piano formale, ma anche e soprattutto, su quello sostanziale (cd. principio della prevalenza della sostanza sulla forma). (PM).

**“La nozione di stabile organizzazione nel Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni”**, di G. F. BORIO, ne Il fisco 6/2003, fasc. n. 1, pag. 1828.

L'A. affronta la tematica della stabile organizzazione cercando di definirne la nozione, anche alla luce dell'art. 5 del Modello di Convenzione OCSE aggiornato nel 2000.

Il commentario, al citato art. 5, precisa che dal 2000 la nozione di stabile organizzazione deve intendersi riferita anche alla “base fissa” in precedenza assunta per i servizi professionali ed affini, con conseguente abrogazione dell'art. 14 del Modello OCSE del 1977.

La definizione generale individua cinque requisiti della stabile organizzazione:

- installazione, intesa come centro di imputazione di diritti, obblighi, interessi;
- durevolezza, che indica l'idoneità a rimanere nel tempo. Sono, pertanto, esclusi dalla definizione gli stand di fiere e mostre così come l'opera svolta per un singolo contratto;
- fissità spaziale, che si ricollega direttamente all'installazione che dovrebbe avere uno spazio materiale durevole;
- connessione con l'attività imprenditoriale rappresentata dal collegamento, di strumentalità o di oggetto, con l'impresa straniera di cui la stabile organizzazione deve essere il mezzo per lo svolgimento dell'attività all'estero;
- idoneità alla produttività. In presenza di una organizzazione all'estero con produttività inesistente, remota o minima, si può sostenere l'inesistenza di una stabile organizzazione.

Fermi restando tali caratteri generali, il secondo paragrafo dell'art. 5 elenca una serie di casi in può presumersi la sussistenza di una stabile organizzazione, quali l'esistenza di una sede di direzione; una succursale; un ufficio; un'officina; un laboratorio; una miniera, pozzo di petrolio o di gas o altro luogo di estrazione di risorse naturali.

L'elencazione non è tassativa, ma si tratta di una presunzione relativa, anche se la nostra Amministrazione finanziaria ha ritenuto tali fattispecie come vere e proprie presunzioni assolute, insuscettibili di prova contraria da parte del contribuente. Peraltro, in Italia non si rinvencono definizioni puntuali dei concetti di sede di direzione - che la giurisprudenza ha identificato nella sede effettiva dell'impresa -, di succursale e di ufficio.

Esistono, poi, in base al paragrafo 4 del Modello OCSE, una serie di situazioni particolari che non determinano la presenza di una stabile organizzazione e che possono essere suddivise in due gruppi:

- uno che comprende situazioni nella quali esiste una struttura effettiva permanente nello Stato estero, ma la sua finalità non è quella di far svolgere l'attività principale dell'impresa, bensì soltanto una parte non preminente della stessa;
- l'altro, che contempera le ipotesi di installazioni durevoli per attività che abbiano carattere preparatorio od ausiliario per l'impresa estera. Affinché la struttura permanente abbia tali caratteristiche, è necessario valutare caso per caso se l'attività non formi una parte essenziale o assai significativa dell'attività dell'impresa.

A proposito della stabile organizzazione personale, si evidenzia come tale fattispecie si concretizza quando si rinviene all'estero un soggetto che opera per l'impresa straniera, abitualmente e con stabili poteri legali di rappresentanza che comportano vincoli giuridici per l'impresa stessa, senza che l'esercizio di tali poteri riguardi operazioni a mero carattere preparatorio od ausiliario. Un indice della sussistenza della stabile organizzazione può a questi fini essere rappresentato dalla mancanza di coinvolgimento diretto dell'impresa estera nelle trattative contrattuali che invece vengono svolte dall'agente in quanto dotato di piena autorità a concludere contratti a nome dell'impresa.

Esiste, poi, l'ipotesi dell'agente indipendente che esercita talune funzioni ed attività per conto dell'impresa estera. In presenza di tali fattispecie, non sussiste stabile organizzazione all'estero a condizione che l'agente goda di un'effettiva indipendenza valutabile sulla base di taluni presupposti individuati dallo stesso Commentario OCSE.

Con riguardo, infine, ai rapporti tra società madri e società figlie residenti in Stati diversi, è pacifico che il mero possesso di azioni non determini la presenza di una stabile organizzazione della madre nello stato di residenza della figlia. Tuttavia, assumono rilievo i rapporti che si instaurano tra i due soggetti e, soprattutto, se la controllata gode di un'effettiva autonomia nei confronti della propria controllante estera.

In Italia, la Suprema Corte di Cassazione – Sez. trib. - con le sentenze n. 3368 del 7 marzo 2002 e n. 7682 del 25 maggio 2002 – ha statuito che una società di capitali con sede in Italia può, in taluni casi, assumere il ruolo di stabile organizzazione plurima di società estere appartenenti allo stesso gruppo che perseguono una strategia unitaria. (AF)

### **“Ostacoli fiscali alle libertà fondamentali comunitarie in tema di conferimenti societari transnazionali”**, di P. CONCI, in Riv. Dir. Trib. 2003, III, pag. 43

L'A. rileva che la disciplina interna in materia di conferimenti in regime di neutralità fiscale di partecipazioni di controllo e di collegamento, di cui all'art. 3, comma 1, del D.Lgs. n. 358/1997 potrebbe essere considerata in contrasto con la disciplina comunitaria in materia di libertà di stabilimento e di libera circolazione dei capitali. Ciò in quanto la neutralità compete esclusivamente per le operazioni tra imprese residenti, ma non spetta quando la società conferitaria risiede all'estero, ancorché si tratti di uno Stato comunitario, con evidente disparità di trattamento. L'A. rileva inoltre che il contrasto non viene risolto con la disciplina della riforma Tremonti, dove, nel disciplinare la tassazione consolidata delle imprese, la possibilità di trasferire beni, diversi da quelli produttivi di ricavi, in regime di neutralità è prevista solo nel consolidato nazionale e non in quello mondiale.

Che non si tratti di problema teorico è dimostrato che una recente sentenza della Corte di Giustizia, relativa ad una disposizione dell'ordinamento svedese, che consente la cessione, in regime di neutralità, di un bene dal socio residente alla società solo a condizione che la società cessionaria sia residente anch'essa in Svezia e non sia "figlia di una società estera". La Corte ha ritenuto che tale norma sia incompatibile col diritto comunitario, in quanto le ragioni esposte dall'Amministrazione – volontà di evitare che, per effetto della cessione della partecipazione una volta che il socio fosse divenuto non residente ovvero per effetto della cessione della partecipazione da parte della "madre estera", la plusvalenza di fatto non fosse tassata – avrebbero potuto essere comunque preservate attraverso una norma che, nel concedere il regime di neutralità al socio, lo revocasse con effetto ex tunc al verificarsi, rispettivamente, della perdita della residenza ovvero del realizzo della plusvalenza all'estero. (NM)

**“La fiscalità nel commercio elettronico”**, di M. DE RUVO, N. BROGGI e I. LA CANDIA, ne Il fisco 12/2003, fasc. n. 1, pag. 5352.

Due sono gli aspetti tributari affrontati a proposito del commercio elettronico:

- l'attribuzione dei profitti alle stabili organizzazioni;
- il trattamento delle relative operazioni.

Sul primo punto l'OCSE, nel documento *“Attribution of profit to a permanent establishment involved in electronic commerce transactions”*, ha previsto che alla stabile organizzazione - costituita da un server installato in un determinato Paese - vadano attribuiti gli utili che sarebbero stati da essa conseguiti come se si fosse trattato di un'impresa distinta ed autonoma svolgente attività identiche o analoghe a quelle della propria casa madre. Per la determinazione degli utili si rinvia al principio del prezzo in regime di libera concorrenza di cui all'art. 9 del Modello di Convenzione.

In sostanza, la stabile organizzazione è stata considerata a tutti gli effetti un'entità separata, idonea a produrre utili indipendentemente dalla circostanza che gli stessi siano riconducibili all'impresa nel suo complesso di modo che anche le operazioni tra casa madre e stabile organizzazione assumono rilevanza fiscale.

Se la stabile organizzazione è costituita solo dal server - senza la presenza di personale o con personale che si occupa della manutenzione del server e della fornitura di servizi di *after sale* ai clienti – e le transazioni *on-line* sono effettuate attuando in modo automatico e consequenziale le decisioni assunte da casa madre, l'attività risulta qualificabile in termini di fornitura di servizi piuttosto che di rivendita di beni. Conseguentemente, il margine di profitto della stabile organizzazione dovrebbe essere determinato con il *Comparable unrelated price method* o, in alternativa, il *Cost plus method*. In caso di impossibilità di applicazione dei predetti metodi, andrà preferibilmente utilizzato il *Transactional net margin method*.

Qualora il sito *web* sia interamente sviluppato dal personale della stabile organizzazione, i beni immateriali – hardware e software – si considerano di proprietà della stabile organizzazione e lo sfruttamento economico dei medesimi va a costituire l'utile ad essa attribuibile, calcolato sulla base del *Comparable unrelated price method*.

In ordine, poi, alla classificazione ed al trattamento fiscale delle operazioni di commercio elettronico, il Comitato per gli affari fiscali dell'OCSE nel Rapporto *Tax Treaty characterisation Issues arising from e-commerce* ha analizzato 28 fattispecie che dovrebbero comprendere tutti i flussi di reddito derivanti da transazioni *on-line*.

Ad avviso del Comitato detti flussi dovrebbero generare reddito d'impresa o, in alternativa, canoni, ma mai rientrare nella categoria residuale di proventi dell'art. 21 del Modello di Convenzione OCSE.

Viene quindi fornita una descrizione delle diverse tipologie contrattuali individuate dall'OCSE ed una tabella che sintetizza la natura del reddito delle 28 categorie. (AF)

**Compatibilità tra la norma convenzionale, la norma comunitaria e quella interna”, di M. IMBESI, ne Il fisco n. 11/2003, fasc. n. 1, pag. 4884**

L'articolo esamina i profili internazionali legati all'applicazione delle normative interne in materia di CFC – cioè le disposizioni che imputano al reddito di una società quello prodottosi presso un'altra società, controllata dalla prima e residente in uno Stato o territorio a regime fiscale privilegiato - in presenza di norme pattizie o comunitarie.

Secondo l'A., tale disciplina può essere in contrasto con le norme comunitarie e convenzionali.

Nei rapporti con la disciplina convenzionale, il potenziale contrasto è con la disciplina in tema di imposizione delle imprese (art. 7) e con il principio di non discriminazione.

Nei rapporti con la normativa comunitaria, la conflittualità riguarda il principio della libertà di stabilimento; avendo peraltro riguardo anche all'azione che si è sviluppata in seno alla Comunità europea, diretta a contrastare le misure fiscali dannose per la concorrenza tra gli Stati, di cui al cd. codice di condotta degli Stati.

L'A. conclude auspicando che l'applicazione delle normative CFC sia temperata avendo riguardo alla finalità antielusiva che la contraddistingue, e quindi sia ordinata a contrastare solo la illecita pianificazione tributaria. (NM)

**“Rapporti di <<service infragruppo>> - Attività di accertamento tributario e corretta regolamentazione del rapporto” di F. LORCET, ne Il fisco 25/2003, fasc. n. 1, pag. 10757.**

L'articolo esamina sotto il profilo fiscale i rapporti di *service* infragruppo, nelle forme contrattuali del *service agreement* (basato sulla determinazione del corrispettivo del servizio, senza la correlazione diretta con i costi sostenuti dalla società fornitrice) e del *cost sharing agreement* (che importa la suddivisione diretta del costo tra tutte le entità che fruiscono del servizio) .

Al fine di determinare la rilevanza fiscale di un rapporto di *service*, secondo quanto desumibile dagli orientamenti di prassi e giurisprudenza:

- è necessario anzitutto fare riferimento ai requisiti generalmente richiesti dalla normativa tributaria per qualsivoglia componente negativa di reddito, e segnatamente inerenza, certezza e oggettiva determinabilità, rispetto ai quali sono opportuni una chiara contrattualizzazione dei rapporti, la predisposizione della documentazione necessaria ad attestare l'effettività delle prestazioni, nonché la mancanza presso la società che riceve i servizi delle risorse interne necessarie alla produzione degli stessi;
- deve inoltre accertarsi che il servizio offerto all'interno del gruppo generi una utilità, ovvero un “vantaggio”, per la società fruitrice e che lo stesso risulti “reale” e distinto dalla attività di controllo e coordinamento tipiche della funzione di azionista della capogruppo. Sotto tale profilo viene ritenuta carente l'impostazione ministeriale (Circ. 32/1980) che fa coincidere l'utilità soprattutto con il risparmio di costi di gestione e con l'ottimizzazione nell'utilizzo delle risorse disponibili, non tenendo nella dovuta considerazione l'elemento qualitativo della prestazione, che potrebbe rappresentare il vero “vantaggio” del servizio fornito. Inoltre, qualora in un'attività di *service* infragruppo concorrano esigenze di coordinamento proprie della *holding* (indipendentemente dal fatto che la stessa si identifichi con la società fornitrice del servizio) ed il conseguimento di un vantaggio da parte della consociata beneficiaria, il costo imputato a quest'ultima dovrebbe ritenersi deducibile a condizione che detto vantaggio non abbia carattere di occasionalità.

Con riferimento specifico al profilo della congruità del costo per la società beneficiaria del servizio:

- in caso di *service agreement*, relativamente alle prestazioni tra consociate residenti in Paesi diversi operano le disposizioni in materia di *transfer pricing* di cui all'art. 76, comma 5, TUIR; sebbene una analoga normativa non sia stata dettata per i rapporti infragruppo che si esauriscono in ambito nazionale, l'Amministrazione (con una impostazione criticabile e che non trova riscontro nell'ordinamento) ha in diverse occasioni richiamato nell'attività accertativa il concetto di valore normale anche per tali fattispecie. Le difficoltà di individuazione del valore di mercato dei servizi prestati - soprattutto atteso che sovente essi sono sviluppati *ad hoc* in funzione di peculiarità e caratteristiche del gruppo e che pertanto

non trovano riscontro in prestazioni della stessa specie o similari nel libero mercato – nonché la circostanza che spesso l'utilità dei medesimi, che il Fisco pone quale condizione di deducibilità del corrispettivo, si sostanzia proprio in una maggiore economicità rispetto alle condizioni di libero mercato, fa sì che l'utilizzo della forma contrattuale del *service agreement* possa non essere la soluzione ottimale. E' perciò opportuno valutare formule alternative, quali il *cost sharing agreement*, che consentano in parte di superare almeno in parte la problematica di individuazione del valore normale, introducendo semmai la non semplice questione della corretta determinazione del metodo di ripartizione del costo;

- per i contratti di *cost sharing*, viene criticata l'impostazione della citata Circ. 32/1980 che, nello stabilire che i costi per i servizi infragruppo debbono essere suddivisi fra le varie consociate in relazione ai benefici da ciascuna conseguibili, individua una serie di formule fisse basate sul rapporto tra fatturato della beneficiaria (limitatamente alla quota dei ricavi totali per cui è individuabile una connessione con il servizio ricevuto) e il fatturato globale del gruppo. A parere dell'Autore, tale rapporto non sarebbe idoneo allo scopo perseguito, risultando preferibile l'utilizzo di criteri che si basino sulla quantità di effettiva fruizione del servizio e che consentano di individuare preventivamente una razionale ripartizione del costo sulla base di appositi *budget* previsionali da conguagliare a consuntivo.

In conclusione, viene richiamata l'attenzione sulla necessità di predisporre idonea documentazione scritta dalla quale risultino in maniera chiara i rapporti tra le società del gruppo, i vantaggi da ciascuna conseguibili per effetto delle prestazioni di servizi, i criteri utilizzati per la determinazione dei corrispettivi o per la ripartizione dei costi, prevedendo espressamente la facoltà di recesso dall'accordo per le società beneficiarie, al fine di evidenziare la netta separazione dell'utilità del servizio rispetto alla funzione di organizzazione e controllo della *holding*. Si ritiene inoltre utile la formazione, da parte di un soggetto indipendente, di un *report* conclusivo dell'attività svolta e dei servizi resi. (PT)

**“CFC e convenzioni contro le doppie imposizioni”** di S. MORRI in Boll. trib. 2003, pag. 174.

L' A. commenta la sentenza 232276 emessa dal Consiglio di Stato francese il 28 giugno 2002 sulla compatibilità della disciplina francese CFC (art. 209 B) con i trattati internazionali contro le doppie imposizioni.

La sentenza rileva l'esistenza di un conflitto fra le norme interne e quelle convenzionali, si esprime quindi per la disapplicazione della norma interna a favore di quella internazionale, visto che, per norma convenzionale francese, gli accordi internazionali sono sovraordinati alle norme interne. La giurisprudenza francese arriva a tale conclusione contestando vari argomenti tradizionalmente portati a sostegno della non esistenza del conflitto. In primo luogo, afferma che le convenzioni contro le doppie imposizioni limitano o inebiscono non solo la doppia imposizione giuridica ma anche quella economica, che è, propriamente, il fenomeno creato dalla disciplina sulle CFC. In secondo luogo, tale giurisprudenza nega che lo scopo antieusivo o antievasivo della convenzione sia utilizzabile per giustificare la prevalenza della norma interna sul trattato quando il trattato contenga norme chiare a regolazione di una materia. Secondo la Corte francese, l'articolo 7, primo comma, delle convenzioni conformi al modello OCSE è chiaro nell'impedire al fisco francese di tassare il reddito di una società estera se questa non ha in Francia una stabile organizzazione.

L'A. ritiene che la sentenza francese possa essere utilizzata a sostegno della tesi per cui la disciplina italiana sulle CFC deve ritenersi in conflitto con le convenzioni contro le doppie imposizioni conformi al modello OCSE stipulate dall'Italia. Tuttavia secondo l'A., in Italia è più difficile affermare che la disciplina interna debba essere inapplicata in presenza di una disposizione di carattere internazionale difforme, in quanto i trattati contro le doppie imposizioni entrano nell'ordinamento italiano con legge ordinaria ai sensi dell'art. 80 della Costituzione, dal che ne consegue che hanno il medesimo rango di tali leggi e si rapportano ad esse secondo le regole generali di successione temporale e di specialità. La disciplina italiana sulle CFC, se messa in rapporto a trattati entrati in vigore anteriormente, prevale per il criterio temporale. L'interpretazione potrebbe invece trovare fondamento nella specialità della norma convenzionale per sostenere che la norma di fonte internazionale pattizia sia derogabile da una norma ordinaria successiva solo se emerge la volontà legislativa di derogare alla disciplina convenzionale. Non emergendo questa



volontà nella legislazione italiana CFC si potrebbe sollevare con fondamento la questione del conflitto tra norma CFC interna e norme convenzionali nelle sedi apposite. (CLP)

**“Normativa CFC e cause esimenti nella recente prassi ministeriale”** di C. PERRONE ne Il fisco 6/2003, fasc. n. 1, pag. 1812.

L'articolo richiama, in linea generale, talune risoluzioni emanate dall'Agenzia delle entrate che hanno ad oggetto la sussistenza o meno delle cause di disapplicazione della normativa prevista per le *Controlled Foreign Company* (CFC).

La tassazione in Italia per trasparenza dei redditi prodotti da società controllate residenti o localizzate in Paesi a fiscalità privilegiata indicati nel D.M. 21 novembre 2001 (cd. *black list*), com'è noto, può essere disapplicata qualora i soggetti residenti, con apposita istanza d'interpello preventivo, dimostrino la sussistenza di almeno una delle seguenti condizioni:

- a) esercizio effettivo, in via principale, di un'attività industriale o commerciale nello Stato a regime fiscale privilegiato;
- b) esclusione della localizzazione del reddito in un Paese della *black list*.

Con riferimento alla prima condizione, l'A. ritiene che l'indagine sulla sussistenza dell'esercizio effettivo deve guardare al rapporto esistente tra l'insediamento produttivo e lo Stato o territorio a fiscalità privilegiata. In sostanza, è necessario valutare, più che il mercato finale cui i prodotti sono destinati, le ragioni economiche che hanno portato alla scelta di quel determinato Paese.

Ulteriore rilievo sottolineato dall'A. attiene al fatto che l'attività sia esercitata in via principale; possono, infatti, coesistere più attività ma tutte quelle diverse da quella principale, ossia diverse da quella industriale o commerciale, hanno comunque carattere accessorio.

Per determinare tale requisito è, quindi, necessario fare riferimento all'attività effettivamente svolta, a prescindere dal contenuto dello statuto societario o dagli altri parametri utilizzati dall'Amministrazione finanziaria (ad esempio nella circ. n. 343/2002, una di quelle esaminate nell'articolo, per determinare la cd. "principalità" dell'attività si fa riferimento all'ammontare del reddito derivante dall'attività in questione, ossia l'attività è principale se l'ammontare del reddito da essa derivante è maggiore di quello derivato da altre attività svolte dalla società).

La seconda condizione per la disapplicazione della disciplina CFC è diretta a salvaguardare i diritti di quei soggetti per i quali la localizzazione in uno Stato a fiscalità privilegiata è frutto di una scelta di tipo operativo e non di una mera convenienza fiscale. Un esempio, al riguardo, può essere quello del soggetto controllato non residente che riceve utili da una stabile organizzazione i cui redditi non sono stati assoggettati ad alcun regime fiscale privilegiato. A tale proposito, il D.M. n. 429/2001 stabilisce che i redditi conseguiti dal soggetto controllato devono essere prodotti, in misura non inferiore al 75 per cento, in altri Paesi non aventi un regime fiscale privilegiato ed essere ivi sottoposti a tassazione ordinaria.

Tale seconda condizione, quindi, dovrebbe essere applicata quando gli effetti distorsivi prodotti dal regime fiscale privilegiato vengono, in sostanza, annullati dalla presenza di una fiscalità ordinaria, anche se diversa da quella italiana. (PM).

**“Primi orientamenti degli interpelli relativi alla normativa sulle *Controlled foreign companies* (art. 127 bis Tuir)”**, di M. PIAZZA, in Riv. Dir. Trib. 2003, IV, pag. 49

Sulla base delle ormai numerose risoluzioni intervenute in tema di normativa CFC, l'A. fa il punto della situazione circa gli orientamenti interpretativi espressi sia dall'amministrazione finanziaria che dalla dottrina. Dopo una accurata disamina degli aspetti procedurali dell'interpello, nel merito si osserva che:

- l'esimente costituita dallo “*svolgimento di una effettiva attività industriale o commerciale, come principale attività, nello Stato o territorio in cui ha sede*” la società estera viene interpretata dall'amministrazione considerando come “attività principale” quella svolta nello Stato della residenza e rapportandola alle altre attività svolte nello stesso. A tal fine, assume rilevanza l'esistenza di una propria struttura organizzativa in loco e viene disconosciuta la rilevanza della mera intestazione di attività finanziarie. Quanto

alla natura commerciale o industriale dell'attività, fa premio il grado di complessità delle attività svolte, mentre viene ritenuta irrilevante l'attività di pura intermediazione, quanto meno quando ad essa non si accompagni una effettiva detenzione delle merci in transito.;

- l'altra esimente, costituita dalla dimostrazione che dalla detenzione delle partecipazioni non consegue l'effetto di *localizzare principalmente i redditi in Stati o territori in cui sono sottoposti a regimi fiscali privilegiati*, è stata ritenuta sussistere nei casi in cui la società estera possieda una branch sita in uno stato a fiscalità ordinaria o, viceversa, la società estera possieda una branch nel "paradiso fiscale", subordinatamente alla dimostrazione di una effettiva tassazione dei redditi prodotti nel paradiso fiscale. L'A. fa notare che, in un caso in cui la società con sede nel paradiso fiscale fungeva da mera holding di una partecipazione in una società residente in uno Stato a regime "ordinario", l'esimente è stata negata, il che, pur essendo criticabile sotto il profilo della normativa CFC, d'altro canto presuppone che la residenza della holding sia nel paradiso fiscale, cioè che il suo "oggetto principale" non possa essere localizzato nello Stato in cui ha sede la società partecipata.

Criticabile è l'atteggiamento di chiusura dell'Amministrazione in ordine alla interpretazione della lista, in relazione alla risposta negativa data con riferimento ad una società svizzera che "volontariamente" aveva assoggettato i propri redditi alla tassazione locale in base ad un ruling ottenuto dalla competente autorità. (NM)

**"Le procedure amichevoli nelle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni"** di O. REALE, in Riv. dir. trib. 2003, I, pag. 335.

L'articolo si occupa ampiamente delle procedure amichevoli, cioè di quelle norme di carattere procedurale contenute nelle Convenzioni contro le doppie imposizioni che prevedono, per i soggetti residenti in uno degli Stati contraenti, forme di consultazione tra gli Stati stessi, dirette ad evitare le lungaggini delle ordinarie procedure diplomatiche.

Premesso che tali procedure sono istituti propri del diritto internazionale, l'A. si pone il problema se, una volta recepite nella Convenzione, esse entrino o meno a far parte dell'ordinamento interno e le classifica - anche se al riguardo esistono in dottrina posizioni controverse - come *self executing*, vale a dire ritiene che esse siano sufficientemente complete tanto da poter trovare applicazione nel diritto interno.

Successivamente, l'A. prende in esame l'art. 25 del Modello OCSE, contenente la disciplina sulle procedure amichevoli poi trasfusa in quasi tutte le Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia, e segnatamente:

- a) la procedura amichevole in senso stretto, chiamata *specific case method* o mutuo accordo, che ha per oggetto la soluzioni di casi specifici d'imposizione in contrasto con le norme convenzionali;
- b) quella senso lato, chiamata procedura di consultazione o *interpretative method* che attiene alla all'interpretazione ed alla applicazione della Convenzione e quindi ai rapporti tra il diritto interno e lo strumento convenzionale;
- c) quella denominata procedura integrativa o *legislative method*, che è diretta prevenire o eliminare i fenomeni di doppia imposizione non previsti dalla convenzione.

Con riferimento alla procedura amichevole in senso stretto (lett. a)) l'A. osserva che essa ha una struttura composta da due fasi, la prima interna che si attiva con la proposizione da parte del contribuente del reclamo di fronte all'Autorità competente, la seconda di profilo internazionale, solo eventuale, che s'instaura tra le Autorità competenti degli Stati contraenti.

Le altre due procedure (lett. b) e c)) di cui all'art. 25, par. 3, del Modello OCSE, invece, hanno una struttura monofasica che attiene solo al profilo internazionale.

Sono, altresì, esaminati gli aspetti procedurali della fase interna (lett. a)), con riguardo al *dies a quo* (il giorno da cui decorre il termine triennale per avviare la procedura previsto al par. 1, del citato art. 25) ed al rapporto esistente tra la procedura amichevole ed il sistema dei ricorsi interni.

Secondo l'A., nonostante sia previsto il termine triennale decorrente dalla data di notifica dell'atto che ha dato luogo alla tassazione non conforme alla Convenzione, il diritto a proporre istanza

potrebbe sorgere anche in un momento anteriore alla notifica, ossia anche quando il contribuente ritenga che l'azione di uno o entrambi gli Stati contraenti conduca ad una probabile imposizione non conforme.

Per quanto riguarda il rapporto delle procedure amichevoli con il sistema dei ricorsi interni, l'A. afferma che, in linea di principio, non sussiste alcun impedimento all'avvio di un mezzo di tutela interno, tuttavia, dalla prassi ministeriale derivante dalle interpretazioni dei Protocolli aggiuntivi che integrano le Convenzioni, l'Amministrazione finanziaria sembra preferire la preventiva instaurazione del ricorso interno, senza con ciò imporre al contribuente una scelta irrevocabile tra questo e la procedura amichevole.

La sospensione di uno dei due procedimenti avviati parallelamente può, comunque, apparire come la soluzione per evitare futuri possibili contrasti tra giudicati.

Infine, l'articolo si occupa, in linea generale, dei profili soggettivi, degli aspetti formali dell'istanza per richiedere l'instaurazione della procedura amichevole e degli effetti che da essa derivano. (PM).

**“La normativa antielusiva alla luce del modello OCSE 2003”**, di G. SOZZA, ne Il fisco n. 19/2003, fasc. n. 1, pag. 8277

L'articolo commenta criticamente talune importanti novità introdotte nella sesta edizione del modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni e del relativo Commentario, segnatamente quelle volte a contrastare l'elusione fiscale internazionale.

Una prima novità è l'esplicitazione che “ulteriore” scopo delle convenzioni è quello di prevenire l'elusione e l'evasione fiscale. Ad avviso dell'A., ciò non consente di eliminare del tutto il potenziale contrasto fra norme CFC e quelle convenzionali; nonostante quanto affermato nel commentario – secondo il quale la disciplina convenzionale non impedisce l'applicazione della CFC in capo al soggetto residente, pur con riferimento ai redditi della società estera controllata e residente nello stato convenzionato – tale applicazione è ammessa solo quando la società estera sia solo fittiziamente interposta nell'ambito di una catena partecipativa, senza svolgere attività sostanziale, in quanto costituita al solo scopo di ottenere una posizione fiscale più favorevole (a sostegno dell'approccio “sostanziale” viene citata la ris. min. n. 389/E del 19 dicembre 2002).

Ulteriore novità è l'implementazione delle norme volte a contrastare il cd. *treaty shopping*, cioè l'utilizzo, da parte di soggetti non qualificati all'ottenimento dei benefici convenzionali, di strutture *conduit*. In particolare, è stato contemplato l'inserimento in convenzione della cd. *limitation on benefit clause* (o *LOB clause*), di derivazione statunitense, che obbliga a defatiganti verifiche dei requisiti di effettivo collegamento economico con lo Stato in cui la società risulta essere residente.

Infine, il commentario prende posizione in ordine alla spettanza dei benefici convenzionali nello Stato della fonte per le persone fisiche estere, negandola allorché lo Stato in cui risiedono applichi il criterio impositivo della *remittance basis* – tipico del sistema anglosassone -, secondo il quale, per i soggetti che, pur essendo residenti, non hanno un legame permanente e duraturo con il territorio, la tassazione del reddito estero ha luogo solo qualora detto reddito sia effettivamente rimesso nel territorio dello Stato, suggerendo quindi l'inserimento nelle convenzioni una clausola volta in tal senso. (NM)

**“CFC e paradisi fiscali”**, di G. VALENTE, ne Il fisco n. 16/2003, fasc. n. 1, pag. 7079

L'articolo illustra le modalità di compilazione dei quadri della dichiarazione dei redditi – UNICO 2003 per le società e gli enti non commerciali – in caso di applicazione della disciplina in materia di imposizione dei redditi delle società ed enti esteri controllati, residenti o domiciliati in Stati o territori a regime fiscale privilegiato (disciplina CFC, di cui all'art. 127-bis del TUIR) o di applicazione della disciplina in materia di deducibilità “condizionata” delle spese relative ad operazioni intercorse con i predetti soggetti esteri residenti in paradisi fiscali, ancorché non controllati (art. 76 del TUIR). (NM)

**“La liquidazione delle imposte sui redditi conseguiti dalle CFC”** di G. e A. VASAPOLLI, in Corr. trib. 2003, pag. 975

L'articolo approfondisce, con riferimento alla disciplina di cui all'art. 127-*bis* del TUIR (*CFC rules*), le problematiche relative alla liquidazione delle imposte che il soggetto residente è tenuto a pagare sui redditi del soggetto partecipato non residente a lui imputati per trasparenza, quelle riguardanti le modalità di determinazione del reddito rilevante del soggetto non residente, nonché gli aspetti inerenti la presentazione della dichiarazione dei redditi.

In particolare, per quanto riguarda la liquidazione delle imposte dovute dal soggetto residente sui redditi del non residente, si evidenzia tale incongruità: l'art. 127-*bis*, comma 6, del TUIR stabilisce che i redditi del soggetto non residente siano tassati separatamente con aliquota media applicata sul “reddito complessivo”, mentre l'art. 3, comma 2, del D.M. n. 429/2001, contenente il regolamento attuativo delle disposizioni in materia di tassazione dei redditi delle CFC, fa riferimento al “reddito complessivo netto”.

A tale riguardo giova rammentare che la C.M. n. 64/E del 21 maggio 1994, punto 3, chiarisce che il reddito complessivo è quello al netto dei crediti d'imposta sui dividendi e sui fondi comuni d'investimento mobiliare e al lordo di eventuali perdite di esercizi precedenti.

Il reddito complessivo netto è invece quello al lordo dei crediti d'imposta sui dividendi e sui fondi comuni d'investimento mobiliare e al netto di eventuali perdite di esercizi precedenti.

L'A. ritiene che, tra le due disposizioni, sia più corretta quella contenuta all'art. 3, comma 2, del D.M. n. 429/2001. Secondo quanto previsto dall'art. 89 del TUIR, infatti, l'IRPEG si applica sul reddito complessivo netto; pertanto se si commisura l'IRPEG liquidata al reddito complessivo, invece che a quello netto, si attribuisce un vantaggio al contribuente che ha perdite di precedenti esercizi computate in diminuzione, in quanto si ha una riduzione dell'aliquota media rispetto a quella effettiva, mentre si arreca uno svantaggio al contribuente che possiede dividendi assistiti da credito d'imposta in quanto si ha un aumento dell'aliquota media rispetto a quella effettiva.

A titolo di esempio, ipotizzando un reddito complessivo di 200 e perdite di esercizi precedenti di 100. Il reddito complessivo netto è pari a 100 (200-100) e l'IRPEG a 36 (aliquota media del 36%). L'aliquota media calcolata sul reddito complessivo, invece, come richiesto dall'art. 127-*bis*, comma 6, del TUIR sarebbe, quindi, pari a 18 per cento (36/200).

Nel caso, invece, si abbiano dividendi per 64 assistiti da credito d'imposta pieno per 36, il reddito complessivo è pari a 64 mentre quello netto è pari a 100. L'aliquota media è pari a 56,25 per cento (36/64), ben superiore a quella del 36 per cento (36/100) che risulterebbe facendo riferimento al reddito complessivo netto.

Con riferimento alle modalità di determinazione del reddito imponibile del soggetto non residente, l'A. rammenta quanto previsto dall'art. 2, comma 1, del D.M. n. 429/2001 circa l'applicazione dell'art. 102 del TUIR sulla riportabilità delle perdite.

A tale riguardo l'A. ritiene che la previsione contenuta nel sopra citato art. 2, secondo cui “se risulta una perdita, questa è computata in diminuzione dei redditi dell'impresa”, debba interpretarsi nel senso che la suddetta perdita può essere computata in diminuzione dal reddito complessivo dei periodi d'imposta successivi ma non oltre il quinto (se non si tratta di perdite realizzate nei primi tre periodi d'imposta), ma deve riferirsi ai redditi dei singoli soggetti esteri partecipati distintamente tra loro anche se residenti o localizzati in uno stesso territorio. Infine, per quanto riguarda gli aspetti inerenti la presentazione della dichiarazione dei redditi, l'A. sottolinea la rilevanza del prospetto da allegare alla dichiarazione dei redditi del soggetto controllante, ai sensi dell'art. 4, comma 1, del D.M. n. 429/2001, anche agli effetti delle imposte sui redditi dovute dagli altri soggetti del gruppo partecipanti nel soggetto non residente, i quali non sono tenuti ad allegare alcun prospetto in via autonoma, pur dovendo pagare le imposte sui redditi del soggetto estero a loro imputati per trasparenza.

A titolo di esempio, se la società A detiene il 40 per cento del soggetto estero C, nonché l'80 per cento di B che a sua volta detiene il 20 per cento di C, la norma in esame si applica sia al soggetto A che B, ma solo A è tenuto a dichiarare i redditi nell'apposito prospetto da allegare alla propria dichiarazione. (PM).

## Prassi Amministrativa

**IRPEG – Istanza di interpello presentata ai sensi del comma 5 dell'art. 127-bis del TUIR – Richiesta disapplicazione art. 127-bis, comma 1 – Esclusione – Assenza di condizioni – Attività commerciale esercitata – Delocalizzazione del reddito.**

Ris. Agenzia delle Entrate 29 gennaio 2003, n. 18/E in Boll. trib. 2003, pag. 319.

Il caso oggetto dell'istanza di interpello è quello di una società residente che detiene il 99,9% di una holding residente in Lussemburgo che beneficia del regime fiscale privilegiato di cui alla legge lussemburghese del 31/7/29 per le holding, la quale a sua volta controlla una società brasiliana.

Il reddito della società lussemburghese è costituito per più del 75% da interessi pagati dalla sua controllata brasiliana e contabilizzati come dividendi. Ai sensi di una disposizione brasiliana, le società residenti in Brasile possono dedurre gli interessi corrisposti ai propri soci dalla base imponibile delle imposte sui redditi; gli stessi interessi sono assoggettati alla ritenuta alla fonte in Brasile con aliquote variabili dal 15% al 20%.

Secondo l'Agenzia delle Entrate l'attività svolta dalla società lussemburghese è limitata alla mera intestazione di attività finanziarie e al godimento dei relativi eventuali frutti, non riconducibili ad un'attività commerciale effettivamente svolta dalla stessa. Inoltre, l'assenza di una stabile organizzazione della società lussemburghese in Brasile non permette di localizzare i redditi conseguiti in tale Paese, poiché la holding si limita a detenere le partecipazioni della società brasiliana.

Di conseguenza, non ricorrendo le condizioni richieste per la disapplicazione dell'art. 127-bis TUIR, i redditi conseguiti dalla holding lussemburghese sono imputati alla controllante residente, in proporzione alla partecipazione da essa detenuta.

## Giurisprudenza

### Corte di Cassazione

**IRPEG – Redditi di impresa – Stabile organizzazione – Società con sede in Italia – possibilità di qualificare la società italiana come stabile organizzazione plurima di società estere dello stesso gruppo – Necessità di accertamento dell'attività svolta in riferimento al programma di gruppo.**

**Art. 5 del Modello OCSE e art. 5 della convenzione fra Italia e Germania – Attività di controllo sull'esatta esecuzione del contratto – Necessità di concreto accertamento sulla natura ausiliaria dell'attività.**

**Affidamento ad una struttura nazionale della funzione di operazioni di affari – Assunzione della qualità di stabile organizzazione in Italia – Conseguenze.**

Cass., sez. trib., 25 maggio 2002 n. 7682 in Boll. trib. 2003, pag. 544.

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

L'attività di controllo sull'esatta esecuzione di un contratto tra soggetto residente e soggetto non residente non può considerarsi, in linea di principio, come di natura ausiliaria, ai sensi degli articoli 5, paragrafo 4, del Modello OCSE ed è compito del giudice di merito verificare – sulla base delle concrete clausole contrattuali e della effettiva prassi, se l'attività di controllo sia da ritenersi strettamente funzionale alla produzione del reddito, secondo i criteri del c.d. "*business connection test*".

La partecipazione di rappresentanti o incaricati di una struttura nazionale ad una fase della conclusione di contratti tra società estera e altro soggetto residente può essere ricondotta al potere di concludere contratti in nome dell'impresa estera e altro soggetto residente può essere ricondotta al potere di concludere contratti in nome dell'impresa, anche al di fuori di un potere di rappresentanza.

L'affidamento ad una struttura nazionale della funzione delle operazioni d'affari (management) da parte di società non avente sede in Italia, anche se riguardante una certa area di operazioni, comporta l'acquisto, da parte di tale struttura, della qualità di stabile organizzazione ai fini delle imposte sul reddito.

L'accertamento dei requisiti propri di stabile organizzazione, ivi compresi quello di dipendenza e quello di partecipazione alla conclusione di contratti, deve essere condotto non solo sul piano formale, ma anche – e soprattutto – su quello sostanziale, e sul piano probatorio, ciò comporta che gli elementi rivelatori dell'esistenza di una stabile organizzazione devono essere considerati globalmente e nella loro reciproca connessione, poiché l'espedito di separare la materiale attività di conclusione di contratti da quella di formale stipulazione degli stessi (*split-up of business responsibilities on the hand and legal authority on the other*) può essere considerata come elusione fiscale (*tax circumvention*)

## **TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Agevolazioni ed esenzioni**

### **Prassi Amministrativa**

**Agevolazioni – Fondazioni bancarie – Mancata dismissione della partecipazione di controllo ai sensi dell'art. 12 del D.Lgs. 17 maggio 1999, n. 153 e art. 8 del D.M. 2 agosto 2002, n. 217 – Perdita della qualifica di ente non commerciale e del regime agevolativo di cui all'art. 6 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601.**

Ris. Agenzia delle Entrate 8 aprile 2003 n. 89/E ne Il fisco 16/2003, fasc. n. 2, pag. 7310.

Vengono fornite precisazioni in ordine alla decorrenza degli effetti della mancata dismissione ad opera delle Fondazioni bancarie della partecipazione di controllo detenuta nella società bancaria conferitaria.

L'art. 80, comma 20, lett. b) della Legge Finanziaria 2003 ha innalzato da 4 a 7 anni il termine entro il quale le Fondazioni con patrimonio netto contabile risultante dall'ultimo bilancio approvato non inferiore a 200 milioni di euro devono provvedere alla dismissione della partecipazione di controllo detenuta nella S.p.A. conferitaria, pena la perdita della qualifica di ente non commerciale e la cessazione del relativo trattamento tributario agevolato.

Per le Fondazioni bancarie diverse da quelle suddette la mancata dismissione della partecipazione entro il 15/06/2003 implica la trasformazione della stessa Fondazione in ente commerciale a decorrere dal 1° gennaio 2003 con conseguente cessazione dell'applicazione del regime fiscale agevolato. Tale mutamento di qualifica esplica effetti solo a decorrere dalla dichiarazione dei redditi relativa all'anno d'imposta 2003.

### **Giurisprudenza**

#### **Corte di Cassazione**

**Fondazioni bancarie – Ritenuta sui dividendi – Esonero ex art. 10-bis, della L. 29 dicembre 1962, n. 1745 – Non compete.**

Cass., sez. trib., 20 novembre 2001, n. 14574, in Dir. prat. trib. 2002, II, pag. 933.

Nei confronti delle fondazioni bancarie non può trovare applicazione l'esonero dalla ritenuta sui dividendi da partecipazione azionaria nelle società bancarie conferitarie dell'azienda bancaria previsto dall'art. 10-*bis*, della L. 29 dicembre 1962, n. 1745, non avendo esse esclusivamente scopi di utilità sociale.

### **Fondazioni bancarie – Riduzione alla metà dell'aliquota Irpeg ai sensi dell'art. 6 del D.P.R. n. 601/73 – Spetta.**

Cass., sez. trib., 9 maggio 2002, n. 6607, in Dir. prat. trib. 2002, II, pag. 940.

Deve essere riconosciuto il beneficio della riduzione alla metà dell'aliquota IRPEG, giusta il disposto dell'art. 6 del D.P.R. n. 601 del 1973, al soggetto avente natura di fondazione bancaria dotata di personalità giuridica con finalità di interesse pubblico ed utilità sociale, che si limita ad amministrare le partecipazioni derivanti dal conferimento della propria azienda bancaria ad una società per azioni ed a destinare i relativi dividendi agli scopi statutari senza fini lucrativi.

## **TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Amnistia e condono**

### **Dottrina**

**“Il trattamento delle perdite d'esercizio nei condoni introdotti dalla legge Finanziaria per l'anno 2003”** di G. AGOLINO, R. FRANCHINI, E. MACARIO, ne Il fisco 11/2003, fasc. n. 1, pag. 1599.

L'articolo illustra, anche mediante ricorso ad esempi numerici, il trattamento delle perdite nei diversi strumenti di definizione ed integrazione delle annualità pregresse introdotti dalla legge n. 289/2002. (FDA)

**“Emersione di redditi di fonte estera – Scudo fiscale o dichiarazione integrativa semplice? Alcune riflessioni in merito ai rapporti intercorrenti fra lo scudo fiscale e le procedure di definizione agevolata di cui alla L. 27 dicembre 2002, n. 289 (Finanziaria per il 2003)”** di S. M. D'ARCANGELO e G. CHIARION CASONI ne Il fisco 16/2003, fasc. n. 1, pag. 7073.

L'articolo tratta, in linea generale, gli elementi essenziali dello scudo fiscale di cui agli artt. da 11 a 21 del D.L. n. 350/2001, il cui ambito temporale è stato ampliato dagli artt. 6 e 6-*bis* del D.L. n. 282/2002 comprendendo le operazioni di rimpatrio e regolarizzazione effettuate fino al 30 giugno 2003, relativamente ad attività detenute fuori dal territorio dello Stato alla data del 31 dicembre 2001.

Gli AA. si soffermano, inoltre, sulle possibili interrelazioni tra lo scudo fiscale e gli istituti di condono e sanatorie previsti dalla L. n. 289/2002 (Legge finanziaria per il 2003).

In particolare, si evidenzia come per espressa previsione di legge (cfr. art. 9, comma 11, della L. n. 289/2002) la definizione automatica per gli anni pregressi (cd. condono tombale) non sani le irregolarità derivanti dal possesso di attività detenute all'estero, a meno che non si tratti di soggetti interessati alla regolarizzazione delle scritture contabili di cui all'art. 14 della citata L. n. 289.

Per i soggetti che non utilizzano l'art. 14, è possibile regolarizzare i redditi e gli imponibili conseguiti all'estero, anche tramite soggetti non residenti o loro strutture interposte, avvalendosi della dichiarazione integrativa semplice di cui all'art. 8.

Tra i soggetti ammessi a fruire di tale istituto, oltre ai soggetti esclusi dall'ambito di applicazione dello scudo (società commerciali e società di persone), vi sono le persone fisiche, le società semplici, le associazioni e gli enti non commerciali che, al contrario, potrebbero legittimamente avvalersi dello scudo fiscale.

Gli AA. pongono il problema se, relativamente a questi ultimi soggetti, la regolarizzazione delle attività e degli imponibili conseguiti all'estero possa essere effettuata attraverso il solo scudo fiscale (con il versamento dell'imposta sostitutiva del 2,5 per cento o del 4 per cento delle attività rimpatriate o regolarizzate a seconda che le operazioni siano effettuate entro il 16 maggio 2003 o dal 17 maggio al 30 giugno 2003) o se, al contrario, sia necessario integrare lo scudo con la dichiarazione integrativa semplice, provvedendo al relativo ulteriore versamento dell'imposta sostitutiva del 6 per cento sui redditi esteri.

Al riguardo alla luce di quanto chiarito dalla Circ. dell'agenzia delle entrate n. 12/E del 21 febbraio 2003 sembrerebbe che per ottenere l'estinzione delle sanzioni sul monitoraggio fiscale di cui al D.L. n. 167/1990 e l'esclusione della punibilità per i reati di cui all'art. 8, comma 6, lett. c) della L. n. 289/2002 (dichiarazione fraudolenta, dichiarazione infedele, omessa dichiarazione dei redditi delle attività rivenienti) debbano applicarsi, congiuntamente, sia lo scudo fiscale che la dichiarazione integrativa semplice.

Gli AA. non condividono tale interpretazione e ritengono che, in tal modo, si possa creare un varco incolmabile per quei soggetti che si sono avvalsi dello scudo nel corso del 2001, ai sensi degli artt. da 11 a 21 del D.L. n. 350/2001, fondando le proprie scelte su una norma che, *a posteriori*, verrebbe, di fatto, privata dei suoi effetti giuridici. (PM).

**“Scudo fiscale e regolarizzazioni dei redditi e degli imponibili detenuti all'estero – Esame di un'interessante ipotesi di lavoro”** di L. DEL FEDERICO, ne Il fisco 22/2003, fasc. n. 1, pag. 9454.

L'articolo riassume, in linea generale, la normativa di riferimento che disciplina lo scudo fiscale riproposta nella L. n. 289/2002 - Legge Finanziaria del 2003-, ampliata dal D.L. n. 282/2002, convertito con modifiche nella L. n. 27/2003.

L'A., inoltre, esamina gli effetti giuridico-fiscali che derivano per un privato non imprenditore residente, titolare di un conto corrente bancario presso banche estere extra-UE, che istituisce un *trust* a Madeira in qualità di disponente di un *deed of trust* (conferendo la proprietà fiduciaria del patrimonio scudato alla *trustee company* residente a Madeira) e decide di fruire dello scudo fiscale attraverso una delle due procedure previste (rimpatrio o regolarizzazione). Tale soggetto, mediante l'utilizzo dello scudo, otterrà l'effetto sia di segregare il patrimonio scudato, sia di non includerlo nella propria dichiarazione dei redditi in Italia, in quanto il patrimonio non sarà più nella sua disponibilità, e sarà soggetto al regime fiscale di residenza del trust. (PM).

### **Prassi Amministrativa**

**Chiarimenti in materia di sanatorie fiscali – Legge 27 dicembre 2002, n. 289 e successive modifiche ed integrazioni.**

Circ. Agenzia delle Entrate 21 marzo 2003 n. 17/E in Boll. trib. 2003, pag. 440 (per segnalazione).

**Disposizioni sulle sanatorie fiscali di cui alla L. n. 289/2002 – Risposte ai quesiti formulati dagli ordini professionali.**

Circ. Agenzia delle Entrate 25 marzo 2003 n. 18/E in Boll. trib. 2003, pag. 514 (per segnalazione)

**Disposizioni sulle sanatorie fiscali di cui alla L. n. 289/2002 – Risposte fornite dall'Agenzia delle Entrate a quesiti formulati in occasione del convegno tenutosi a Torino in data 7 marzo 2003.**

Circ. Agenzia delle Entrate 27 marzo 2003 n. 19/E in Boll. trib. 2003, pag. 518 (per segnalazione).



**Imposte e tasse – Condoni 2003 – L. 27 dicembre 2002, n. 289 – Sanatorie fiscali – Profili interpretativi emersi nel corso dei convegni organizzati dal Dipartimento delle Politiche Fiscali del Ministero dell'economia e delle Finanze e dalle Direzioni regionali dell'Agenzia delle Entrate.**

Circ. Agenzia delle Entrate 28 aprile 2003, n. 22/E ne Il fisco 18/2003, fasc. n. 2, pag. 8200 (per segnalazione).

## **DICHIARAZIONE DEI REDDITI**

### **Giurisprudenza**

#### **Corte di Cassazione**

**Errori a sfavore del contribuente – Possibilità di rettifica successiva alla presentazione – Sussiste – Termine per ottenere il rimborso di quanto versato in eccedenza – E' quello stabilito dall'art. 38 D.P.R. n. 602/1973.**

Cass., SS.UU., 25 ottobre 2002, n. 15063, in Riv. dir. trib. 2003, II, pag. 90.

E' da ritenersi corretta ed accettabile, in particolare in relazione alla normativa applicabile alla situazione controversa *ratione temporis*, quella che afferma, in linea di principio, emendabile e ritrattabile ogni dichiarazione dei redditi che risulti, comunque, frutto di un errore del dichiarante nella relativa redazione, sia tale errore testuale o extra testuale, di fatto o di diritto, quando da essa possa derivare l'assoggettamento del dichiarante medesimo ad oneri contributivi diversi, e più gravosi, di quelli che per legge devono restare a suo carico.

Sul piano sistematico, la riconoscibilità di una, in linea di massima generalizzata, possibilità di rettificare o di ritrattare, in tutto od in parte, la dichiarazione dei redditi non può non essere fatta discendere e dalla relativa natura di atto non negoziale e non dispositivo, recante una mera esternazione di scienza e di giudizio, e dal fatto che essa non costituisce il titolo dell'obbligazione tributaria, ma integra un momento dell'*iter* procedimentale teso all'accertamento di tale obbligazione ed al soddisfacimento delle ragioni erariali che ne sono l'oggetto.

L'istanza di rimborso prevista dall'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973 può essere presentata, nel termine ivi indicato, per ottenere la restituzione anche del tributo versato in autotassazione e, perciò, anche delle imposte pagate in adempimento degli obblighi risultanti dalla dichiarazione errata.

\*\*\*\*\*

Con nota di R. BAGGIO, "La posizione delle Sezioni Unite sull'emendabilità della dichiarazione tributaria".

## **IRPEF**

### **Dottrina**

**"Base imponibile – Deduzioni – Aliquote – Detrazioni – Lavoro dipendente – Ritenute"** di P. GHINI, F. LEDDA ne Il fisco 25/2003, fasc. n. 1, pag. 10776.

L'articolo commenta le novità introdotte dalla legge Finanziaria 2003 in merito alla tassazione sui redditi delle persone fisiche.

Le modifiche oggetto di commento riguardano:

- la revisione della base imponibile, delle aliquote e degli scaglioni di reddito;
- la revisione delle detrazioni;

- il reddito di lavoro dipendente;

Per quanto riguarda in particolare il reddito di lavoro dipendente, l'articolo contiene cenni in ordine al trattamento degli arretrati, degli emolumenti aggiuntivi dell'indennità di fine rapporto e dei redditi dei frontalieri, anche se nessuna modifica ha interessato la relativa disciplina di riferimento. (EM)

## IRPEG

### Dottrina

**“Il riporto delle perdite nelle operazioni di fusione – Brevi note a margine della risoluzione n. 337/E del 29 ottobre 2002”**, di L. BELLUZZO, E. LO PRESTI VENTURA, ne Il fisco 10/2003, fasc. n. 1, pag. 4286.

Dopo aver illustrato la disciplina del riporto delle perdite in caso di fusione, gli AA. traggono spunto dalla risoluzione n. 337/E del 29 ottobre 2002 per operare talune riflessioni in merito all'applicazione dell'*activity test* alle società di nuova o recente costituzione, all'adozione del medesimo *test* alle società *holding* e alla possibile disapplicazione delle previsioni di cui all'art. 123, comma 5, del TUIR a mezzo della speciale procedura d'interpello prevista dal comma 8 dell'art. 37-bis del DPR n. 600/73.

In particolare, con riferimento al primo punto, gli AA. condividono le conclusioni cui è pervenuta l'Agenzia delle Entrate, secondo cui per i soggetti costituiti nell'esercizio precedente a quello di delibera della fusione, e quindi privi di entrambi i bilanci “storici” richiesti dalla legge, è riconosciuta la facoltà di riportare ugualmente le proprie perdite in ragione della impossibilità di dimostrare, in mancanza “di periodi da raffrontare”, il depotenziamento dell'attività. Ritengono peraltro che una diversa motivazione, incentrata *sic e simpliciter* sull'impossibilità pratica di valorizzare gli indici di vitalità, come fissati dalla norma, avrebbe fornito un quadro operativo anche per le società costituite non uno ma due esercizi prima di quello di assunzione della delibera. L'Agenzia non avrebbe quindi colto l'occasione per sancire espressamente, in materia di fusioni, l'assunto secondo cui il lasso di tempo minimo per giudicare il grado di vitalità di un soggetto debba essere sempre il triennio, in sintonia con quanto si desume dall'art. 102 del TUIR. Tale disposizione detta infatti precise preclusioni al riporto delle perdite e relative esimenti, limitatamente però alle perdite generate dal quarto periodo d'imposta, essendo quelle dei primi tre periodi di imposta riportabili senza alcun limite temporale.

Per quanto riguarda l'applicazione dell'*activity test* alle società *holding*, la risposta dell'Agenzia evidenzia l'intenzione di allinearsi, nel caso di specie, alle posizioni del contribuente circa l'impossibilità di desumere il grado di operatività della società “finanziaria” dai soli parametri stabiliti per le società industriali, mercantili e di servizi. La risoluzione depone infatti a favore della necessità di condurre tale esame in conformità anche alla natura dell'attività svolta dallo specifico soggetto e non solo sulla base dei rigidi parametri fissati dal legislatore. Tuttavia, l'apertura ad una interpretazione ponderata della disposizione di legge trova un limite invalicabile nella lettera della norma stessa. La pronuncia prospetta infatti un giudizio positivo nel caso in cui gli indici formali (ricavi ai cui alla voce A1 e costi del personale di cui alla voce A9, lettere a) e b) del conto economico) siano “assenti” e gli indici sostanziali (aggregato C, proventi finanziari) “vitali”, mentre non legittima una valutazione di piena “operatività” laddove, a parità di proventi finanziari, i primi non rispettino il *test* previsto dall'art. 123 del TUIR. A giudizio dell'A., tale conclusione risulta suffragata dalla constatata violazione, nel caso di specie, delle condizioni in ordine al parametro del patrimonio e dalla connessa affermazione secondo cui tale situazione oggettiva debba assumere una rilevanza sicuramente più pregnante delle questioni interpretative sollevate nell'istanza.

In merito infine alla possibile disapplicazione delle previsioni di cui all'art. 123, comma 5, del TUIR a mezzo della speciale procedura d'interpello prevista dal comma 8 dell'art. 37-bis del DPR n. 600/73, l'A. sottolinea che tale possibilità assume un significato maggiore per quei soggetti (le società finanziarie che redigono il bilancio secondo le regole del codice civile e non secondo il

D.Lgs. n. 87/92) per i quali il rischio di censure prive di reali giustificazioni, legate al rigido ricorso alle prescrizioni civilistico-contabili, è tale da rendere necessario un apprezzamento della singola fattispecie al fine di impedire ingiustificate discriminazioni. (FDA)

**“Trusts ‘interni’ ‘discrezionali’ ed imposizione diretta. Note a margine della risoluzione 17 gennaio 2003, n. 8/E”**, di L. BELLUZZO e E. LO PRESTI VENTURA, ne Il fisco 22/2003, fasc. n. 1, pag. 9470.

L'A. ritiene corretta la posizione assunta dall'Amministrazione nella risoluzione 17/1/2003, n. 8/E in materia di trust, laddove emerge il principio che per ravvisare l'effettiva esistenza di un trust vi deve essere un effettivo potere – dovere del trustee di amministrare e disporre dei beni a lui effettivamente affidati dal disponente. Ogni altra ipotesi in cui il pieno esercizio del potere di controllo sui beni risulti a lui precluso, non è assimilabile ad un trust, ma piuttosto ad un mandato con rappresentanza, con conseguente imputazione dei redditi prodotti al disponente. Nel caso sottoposto all'esame del Ministero l'atto costitutivo del trust prevedeva la figura di un protector a cui era stato attribuito un ampio potere che si esprimeva nel dare il proprio consenso preventivo al compimento di qualsiasi atto di alienazione dei beni del trust o all'accettazione di beni di terzi da parte del trustee. (EM)

**“Leveraged buyout – Finalmente nessuna incertezza civilistica, ma quali le conseguenze fiscali?”**, di E. FUSA, ne Il fisco 7/2003, fasc. n. 1, pag. 2242.

L'A., prendendo spunto dalla riforma del diritto societario, che ha escluso il contrasto del *leveraged buyout* con le disposizioni previste dall'art. 2358 del c.c. e ha dato un quadro di maggiore certezza giuridica agli operatori, analizza l'operazione alla luce della norma antielusiva generale contenuta nell'art. 37-bis del DPR n. 600/73. In particolare, per effetto del nuovo art. 2501-bis c.c., relativo alla fusione a seguito di acquisizione con indebitamento, viene riconosciuta piena legittimità alle operazioni di leveraged buyout, in merito alla quale la Cassazione (cfr. sentenza n. 5503 del 4 febbraio 2000) aveva sollevato dubbi. Tale disposizione si applica infatti in presenza di fusione tra società dove una ha contratto debiti al fine di poter acquisire il controllo di un'altra; a seguito della fusione, il patrimonio della società acquisita rappresenta una garanzia generica o una fonte di rimborso per i finanziamenti. La norma dispone inoltre che “il progetto di fusione” deve indicare le risorse finanziarie previste per soddisfare gli obblighi della società risultante dalla fusione, ponendo così attenzione alle risorse necessarie per il soddisfacimento del debito *post* fusione. E' previsto inoltre che la relazione degli amministratori indichi le ragioni che giustificano l'operazione, includendo un piano economico e finanziario che evidenzia la fonte delle risorse e gli obiettivi da raggiungere. La ragionevolezza delle indicazioni contenute nel progetto di fusione deve essere poi indicata nella “relazione degli esperti” di cui all'art. 2501-sexies c.c.. Infine, la “relazione della società di revisione” che certifica la società *target* e la società acquirente deve essere allegata al progetto.

Per quanto concerne il profilo fiscale, le nuove disposizioni civilistiche, individuando, in generale, un concreto interesse gestionale nell'operazione di *leveraged buyout*, dovrebbero facilitare la presenza delle “valide ragioni economiche” richieste dall'Amministrazione finanziaria. L'A. ritiene tuttavia che gli operatori dovranno continuare a tener in debito conto la norma antielusiva generale (art. 37-bis del DPR n. 600/73), posto che altrimenti si creerebbe una disparità di trattamento con le altre operazioni di fusione che nulla hanno a che fare con le operazioni di *leveraged buyout*. Le modifiche civilistiche apportate con la riforma del diritto societario nel rendere legittime tali operazioni non possono aver favorito anche l'ammissibilità fiscale di quei negozi stipulati senza alcuna ragione economica al solo scopo di aggirare obblighi o divieti imposti dall'ordinamento tributario e ad ottenere indebiti risparmi d'imposta. Pertanto, come per altre operazioni indicate dalla norma antielusiva, è necessario che il *leveraged buyout* non venga posto in essere creando artificialmente le condizioni per cui si determini un patologico del risparmio d'imposta. (FDA)

**“I profili soggettivi dell'imposizione nella cartolarizzazione di crediti, fra separazione patrimoniale e *trust*”** di P. LAROMA JEZZI, in Riv. dir. trib. 2003, I, pag. 259.

L'articolo analizza la struttura di un'operazione di cartolarizzazione dei crediti (ex L. n. 133/99).

I crediti vengono ceduti *pro-soluto* o *pro-solvendo* ad uno *Special purpose vehicle* (Spv) che – in genere direttamente – si procura i mezzi finanziari necessari emettendo titoli di debito garantiti dagli stessi crediti, i quali, a tal fine, costituiscono nel loro insieme un patrimonio separato non aggredibile da creditori diversi dai sottoscrittori dei titoli. Vengono esaminate le implicazioni fiscali relative a tale patrimonio separato con riferimento, in particolare, al problema della soggettività del patrimonio separato, effettuando anche una comparazione con la soggettività tributaria del *trust*. Infatti, ad avviso dell'A., sotto il profilo tributario, il rapporto intercorrente tra Spv e patrimonio separato è strutturalmente assimilabile a quello riscontrabile tra *trustee* e beni costituiti in *trust* quando disponente e *trustee* coincidono. Dopo avere preso in considerazione le varie tesi sulla soggettività del patrimonio separato, compresa quella dell'Amministrazione finanziaria, l'A. conclude individuando nello stesso patrimonio separato, quale autonomo soggetto passivo IRPEG, il centro di imputazione dei redditi da esso generati, ritenendo che il reddito imputabile al patrimonio separato sia qualificabile come d'impresa, essendo l'attività ad esso riferibile inquadrabile nell'art. 2195 c.c. Di conseguenza, tutti i proventi che nel corso dell'operazione di cartolarizzazione affluiscono al patrimonio, così come tutti i costi da essa generati, costituiscono componenti, rispettivamente, positive e negative del suo reddito d'impresa; il loro differenziale positivo, risultante al termine di ciascun periodo d'imposta compreso nella durata della cartolarizzazione, forma invece la base imponibile sulla quale applicare l'imposta. (S.G.)

**“Operazioni di fusione – Decorrenza fiscale e rilevanza delle perdite pregresse”**, di M. PISANI, ne Il fisco 9/2003, fasc. n. 1, pag. 1321.

L'A., una volta delineato nei tratti essenziali il contesto in cui è realizzabile l'utilizzo delle perdite fiscali maturate in capo alle società partecipanti alla fusione, evidenzia come, per effetto della retrodatazione della decorrenza fiscale dell'operazione, la porzione di esercizio anteriore alla data da cui si producono gli effetti giuridici perde la propria individualità, di modo che tutti i fatti di gestione delle società partecipanti alla fusione confluiscono nell'unico bilancio della società incorporante. Da ciò ne consegue che le perdite in formazione, sia della società incorporata che dell'incorporante, non qualificandosi ancora come perdite fiscali, non sono sottoposte alle limitazioni in materia di riporto delle perdite di cui all'art. 123, comma 5, del TUIR. Infatti, tale disposizione non stabilisce nulla in ordine a tale fattispecie. Pertanto, ove un soggetto stesse maturando un rapido deterioramento del proprio patrimonio in conseguenza di un andamento economico particolarmente negativo, una (rapida) fusione potrebbe essere la soluzione per evitare il realizzarsi di situazioni ricadenti nelle limitazioni prescritte dall'art. 123, comma 5, del TUIR. Pur se coincidente con le fattispecie che l'art. 123 del TUIR ha il compito di contrastare, la condotta descritta risulterebbe perfettamente lecita, a meno di voler ricorrere alla norma antielusiva generale contenuta nell'art. 37-*bis* del DPR n. 600/73. Secondo l'A., la possibilità che l'art. 37-*bis* possa trovare applicazione risulta tuttavia remota, proprio a motivo della presenza di una norma antielusiva “speciale” che limita i propri effetti alle perdite relative a periodi di imposta chiusi. La presenza di una norma speciale costituisce indice della volontà del legislatore di delineare una disciplina particolare, sottraendo le fattispecie ivi contemplate alla norma antielusiva generale. (FDA)

**“Come il fisco finanzia(va) i *leveraged buy out*”** di R. RIZZARDI, in Riv. dott. comm. 2003, pag. 169.

L'Autore, dopo aver esaminato i vari aspetti che attualmente consentono di porre in essere operazioni di *leveraged buy out* recuperando di fatto in capo alla partecipante - attraverso la combinazione dei meccanismi del credito d'imposta, della deducibilità degli interessi passivi e della

DIT - le imposte pagate dalla società *target*, evidenzia il venir meno di tale leva fiscale nel regime della Riforma. In particolare, la prevista esenzione di dividendi e plusvalenze, unitamente alle limitazioni alla deducibilità degli interessi passivi e alla eliminazione di credito di imposta e DIT, faranno sì, da un lato, che la *holding* non debba pagare imposte sui redditi rivenienti dall'investimento partecipativo ma, dall'altro, che le imposte della *target* restino definitivamente acquisite all'Erario. Conseguentemente, nel futuro, la convenienza delle operazioni in argomento dovrà essere valutata avuto esclusivamente riguardo alla remunerazione riconosciuta sul capitale investito (dividendi distribuiti dalla *target*) rispetto al costo dell'indebitamento. Per le operazioni poste in essere prima dell'entrata in vigore della Riforma, in mancanza di una specifica disposizione transitoria, non appare risolutiva una delibera di fusione tra partecipante e partecipata che, se civilisticamente troverebbe tutela nell'art. 7, comma 1, lett. d) della legge delega per la riforma del diritto societario (L. 366/2001), sotto il profilo fiscale verrebbe agevolmente qualificata come elusiva, consentendo un vantaggio altrimenti indebito in un contesto di valide ragioni economiche non facili da dimostrare. (PT)

### **Prassi Amministrativa**

#### **Irpeg – Soggetti passivi – Costituzione di un *trust* interno – Disciplina tributaria ai fini delle imposte sui redditi – Art. 87, comma 2, TUIR – Interpello ex art. 11 della L. n. 212.**

Ris. Agenzia delle Entrate 17 gennaio 2003, n. 8/E ne Il fisco 4/2003, fasc. n. 2, pag. 1448.

Il trust viene definito dalla Convenzione dell'Aja come "il complesso di rapporti giuridici istituiti dal disponente, con atto tra vivi o *mortis causa*, qualora dei beni siano stati posti sotto il controllo di un trustee nell'interesse di un beneficiario o per un fine specifico".

Caratteristica essenziale del trust è l'effettivo potere dovere del trustee di amministrare e disporre dei beni affidatigli dal disponente e conseguentemente i diritti e le facoltà che quest'ultimo può riservare a se stesso non devono impedire al trustee il pieno esercizio del potere di controllo sui beni.

In caso di spossessamento dal disponente a favore del trustee si forma un trust, il cui regime impositivo è lasciato all'autonomia di ogni Stato contraente.

Se tale spossessamento non si verifica, rimanendo la gestione del trust in capo al disponente, il negozio rileva fiscalmente come in mandato con rappresentanza, con imputazione diretta dei redditi relativi al disponente.

#### **Risposte a quesiti formulati in occasione di incontri con la stampa specializzata – Disposizioni sulle sanatorie fiscali e la nuova IRPEF di cui alla L. n. 289/2002, sulla DIT e sulla svalutazione delle partecipazioni.**

Circ. Agenzia delle Entrate 5 febbraio 2003 n. 7/E in Boll. trib. 2003, pag. 191

La circolare contiene le risposte ai quesiti formulati in occasione degli incontri con la stampa specializzata, con riguardo alle disposizioni in materia di concordato e definizione delle liti fiscali pendenti, al calcolo della base DIT e svalutazione delle partecipazioni.

In particolare, per quanto riguarda quest'ultimo punto, l'Agenzia precisa che i versamenti dei soci a ripianamento di perdite che eccedono il patrimonio netto della società partecipata non attengono alla valutazione del valore minimo delle partecipazioni, ma si riferiscono a perdite che vanno oltre lo zero.

Essi costituiscono non una svalutazione della partecipazione, ma una spesa di esercizio immediatamente deducibile.

Viene specificato inoltre che le minusvalenze di ammontare complessivo superiore a 5 milioni di euro, derivanti da cessioni di partecipazioni che costituiscono immobilizzazioni finanziarie vanno comunicate ai sensi dell'art. 1 comma 4, D.L. 209/2002. Ai soli fini rileva la originaria iscrizione delle partecipazioni tra le immobilizzazioni finanziarie a prescindere dalla circostanza che esse siano successivamente inserite nell'attivo circolante.

Per quanto riguarda la DIT l'Agazia chiarisce che la sterilizzazione della base DIT nell'ipotesi di incremento della consistenza della partecipazione introdotta dal D.L. 209/2002 ha carattere temporaneo, nel senso che può essere riassorbita (comunque solo fino a concorrenza della base DIT esistente al 30 giugno 2001), qualora nei periodi d'imposta successivi l'incremento degli investimenti in partecipazioni si riduca.

Il valore di tali partecipazioni è quello risultante dal bilancio, comprensivo di riprese di valori e svalutazioni eventualmente effettuate in sede civilistica.

### **Irpeg – Irap – Operazioni di cartolarizzazione di crediti – Patrimonio separato delle società costituite per la cartolarizzazione di crediti – Trattamento fiscale.**

Circ. Agenzia delle Entrate 6 febbraio 2003, n. 8/E ne Il fisco 6/2003, fasc. n. 2, pag. 2091.

L'Agazia delle Entrate fornisce chiarimenti in ordine al trattamento fiscale da riservare al patrimonio separato delle società costituite per la cartolarizzazione dei crediti in base alla L. 30 aprile 1999, n. 130.

La cartolarizzazione si realizza tramite la cessione di crediti da un soggetto creditore ad una società veicolo avente ad oggetto l'effettuazione di operazioni di cartolarizzazione di crediti.

La società emette titoli negoziabili per finanziare l'acquisto dei crediti suddetti e, dopo aver recuperato i crediti, rimborsa i titoli emessi.

I risultati economici derivanti dalla gestione del patrimonio cartolarizzato non entrano nella disponibilità della società veicolo.

I crediti oggetto di ciascuna operazione di cartolarizzazione costituiscono patrimonio separato rispetto a quello della società veicolo e rispetto a quello delle altre operazioni di cartolarizzazione.

L'eventuale risultato di gestione del portafoglio crediti che residui dopo aver soddisfatto tutti i creditori del patrimonio separato va tassato in capo alla società veicolo alla scadenza di ciascuna operazione di cartolarizzazione.

## **Giurisprudenza**

### **Corte di Cassazione**

#### **Irpeg – Deducibilità degli interessi passivi – Giudizio di inerenza – Non rileva.**

Cass., sez. trib. 21 novembre 2001, n. 14702, in Dir. prat. trib. 2003, II, pag. 91

Il diritto alla deducibilità degli interessi passivi, sancito dall'art. 75, 5° comma, del D.P.R. n. 917/1986, è svincolato da un giudizio di inerenza ed ha come unico limite la disciplina dell'art. 63 del D. P.R. n. 917 del 1986 che indica la misura e la modalità del calcolo degli interessi passivi deducibili in via generale.

## **REDDITI DI CAPITALE**

### **Dottrina**

**“Il regime fiscale degli strumenti finanziari ibridi e dei patrimoni dedicati”**, di S. CAPOLUPO, in Il fisco n. 20/2003, fasc. n. 1, pag. 8543

Tra i numerosi problemi di coordinamento della normativa tributaria con quella in materia societaria, investono grande rilievo quelli che insorgono in tema di strumenti ibridi finanziari e di patrimoni dedicati.

Quanto ai primi, si tratta di una terza categoria che si aggiunge alle azioni ed alle obbligazioni (le cui fattispecie sono divenute, peraltro, particolarmente elastiche), con caratteristiche “ibride”. Allo

stato attuale, sembra difficile una generalizzata riconduzione degli strumenti nell'ambito dei titoli simili alle azioni, specie quando per l'emittente essi rappresentino un debito e non una posta del netto, essendo invece preferibile assumerli come titoli "atipici", produttivi di redditi di capitale, analogamente ai rapporti di associazione in partecipazione.

La qualificazione come titoli atipici non sembra, invece, consentita per le azioni "correlate", essendo insuperabile la loro connotazione civilistica; tuttavia, una stretta osservazione del fenomeno si rende necessaria per evitare manovre evasive o elusive.

Quanto ai patrimonii destinati, essi non consentono uno sdoppiamento della soggettività passiva ai fini tributari: si tratta, cioè, di un centro di imputazione di effetti giuridici non avente un'autonoma rilevanza agli effetti tributari. L'A. rileva altresì come la violazione delle disposizioni civilistiche in materia di separata contabilizzazione dei relativi componenti economici potrebbe giustificare un'accertamento ex art. 39 del DPR n. 600/1973. La deducibilità della remunerazione a favore di chi ha effettuato un apporto al patrimonio dedicato, la cui determinazione è funzione dei risultati del "settore" e di quelli complessivi della società, potrebbe essere disciplinata secondo quanto previsto per i contratti di associazione in partecipazione, cioè indipendentemente dalla imputazione al conto economico (art. 62 del TUIR). (NM)

**"Alcune riflessioni sulle possibili conseguenze fiscali derivanti dalle novità introdotte dalla riforma del diritto societario in materia di azioni e di altri strumenti partecipativi"**, di C. VECCHIO e P. FLORA, in Boll. Trib., n. 7/2003, pag. 487

L'articolo tratta alcuni aspetti critici di coordinamento della legislazione tributaria con il nuovo diritto societario.

In ordine alla possibilità di prevedere, nell'atto costitutivo di una società, che i conferimenti siano diversamente valutati in sede di determinazione del numero e del valore delle azioni assegnate, si rileva che ciò consente di rinviare la tassazione della plusvalenza latente nel bene conferito solo al momento della cessione della partecipazione. In caso di applicazione della disciplina in tema di *participation exemption*, la plusvalenza potrebbe non essere più imponibile o essere soggetta alle disposizioni in materia di *capital gain* realizzati da soggetti non societari (ferma restando la particolarità di disciplina quando si tratti di azionisti che siano anche managers della società partecipata).

In ordine alle azioni "correlate", gli AA. pongono il dubbio se tale qualificazione civilistica possa essere accettata agli effetti tributari, dati i numerosi collegamenti con l'associazione in partecipazione, accentuati in assenza di diritti di voto ovvero quando siano di fatto esclusi diritti amministrativi. Tale problematica presenta, inoltre, rilevanti riflessi quando il "socio" sia un soggetto non residente, ai fini convenzionali e comunitari.

In ordine alle azioni "privilegiate" – secondo le diverse tipologie ammesse per effetto della riforma – viene evidenziato come le loro caratteristiche possano talvolta avvicinarle alle obbligazioni e come delicati problemi possano insorgere in presenza di distribuzione di dividendi in natura, di conversione in azioni ordinarie e di riscatto.

Perplessità vi sono anche per gli strumenti finanziari partecipativi, la cui natura "ibrida" potrebbe farli facilmente ricondurre tra i titoli "atipici".

In ordine ai patrimoni destinati ad uno specifico affare, gli AA. escludono infine che la loro disciplina tributaria possa trarsi da quella prevista per i patrimoni segregati derivanti da operazioni cartolarizzate ex L. n. 130/99. Ritengono invece possibile determinare il loro reddito distintamente da quello della società cui appartengono – data la previsione di un apposito rendiconto – evidenziando tuttavia come tale soluzione potrebbe essere penalizzante in caso di perdite. (NM)

## Prassi Amministrativa

**Redditi di capitale – Interessi, premi e altri frutti delle obbligazioni e titoli similare pubblici e privati conseguiti da soggetti non residenti – Art. 10 del D.L. 25 settembre 2001, n. 350, convertito dalla L. 23 novembre 2001, n. 409 – Ulteriori chiarimenti.**

Circ. Agenzia delle Entrate 27 marzo 2003, n. 20/E ne Il fisco 14/2003, fasc. n. 2, pag. 6252.

La circolare fornisce chiarimenti in merito ad interessi, premi ed altri frutti su obbligazioni e titoli similari percepiti da non residenti.

L'art. 6 del D.Lgs. n. 239/96 esenta tali redditi da imposizione qualora siano conseguiti da soggetti residenti in Paesi che consentono un adeguato scambio di informazioni e che non siano residenti nei cd Paradisi fiscali.

Il requisito della residenza non va più verificato sulla base delle norme convenzionali, ma in base alle norme interne dello Stato di residenza.

Nei casi in cui il soggetto possa essere considerato residente in più Stati, sulla base dei criteri generali desunti dal modello OCSE, è rilevante per le persone fisiche la dimora permanente abituale, ovvero, in caso di duplice dimora, il centro degli interessi vitali o la sede della direzione effettiva.

Il regime di non imponibilità è stato esteso ai cd investitori istituzionali, individuati come enti assoggettati a specifiche forme di vigilanza nei Paesi esteri nei quali sono costituiti ovvero che siano in possesso di una specifica competenza ed esperienza.

Resta ferma l'esclusione dal regime di esenzione per quanto riguarda le holding lussemburghesi del 1929, mentre per quanto riguarda i trust e le partnership il regime di esenzione può essere accordato a condizione che esse non siano state istituite per consentire ai partecipanti di fruire indebitamente del regime di esenzione.

Restano esclusi quegli enti che gestiscono investimenti effettuati da un numero limitato di partecipanti, a meno che tali partecipanti non siano, a loro volta, investitori istituzionali soggetti a vigilanza.

La fruizione dell'esenzione è subordinata alla presentazione di un'autocertificazione.

Qualora essa venga presentata dopo il termine di pagamento dei proventi, o della cessione o rimborso dei titoli può essere attivata la procedura di rimborso ai sensi dell'art. 38 D.P.R. 602/73, conferimento all'intero importo dell'imposta sostitutiva applicata dall'intermediario, a prescindere dalle previsioni contenute nelle convenzioni.

**Imposte sui redditi – Redditi di capitale – Contratti di assicurazione sulla vita ex art. 16, comma 1, del D.Lgs. 18 febbraio 2000, n. 47 – Trattamento – Istanza di interpello ex art. 11 della L. n. 212/2000.**

Ris. Agenzia delle Entrate 15 maggio 2003, n. 111/E ne Il fisco 21/2003, fasc. n. 2, pag. 3325.

In risposta ad una istanza di interpello avanzata da una compagnia di assicurazione l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che la trasformazione di polizze vita rivalutabili di tipo tradizionale stipulate anteriormente al 1° gennaio 2001, in polizza di tipo *unit linked* non è assimilabile al riscatto del vecchio contratto ed alla contestuale stipula di un nuovo negozio, ma rappresenta una mera modificazione del contratto in corso, in quanto la trasformazione si risolve esclusivamente nel cambiamento delle modalità di calcolo della prestazione, rimanendo in ogni caso garantito il pagamento di una prestazione alla scadenza del contratto o, in caso di premorienza dell'assicurato, la liquidazione di una somma di denaro in favore dei terzi beneficiari.

La trasformazione non integra neppure la fattispecie del rinnovo, con la conseguenza che la polizza continua a ricadere nell'ambito applicativo del regime fiscale previgente all'entrata in vigore del D.Lgs. n. 47/2000, quale il mantenimento della detrazione di premi nel limite del 19% fino ad un massimo di euro 1.291,14 e l'applicazione dell'imposta sulle assicurazioni pari al 2,5% dei premi versati.



## **REDDITI DI IMPRESA**

### **Dottrina**

**“Interessi moratori – La difficile conciliazione delle discipline”** di S. CAPOLUPO ne Il fisco 9/2003, fasc.n. 1, pag. 3775.

L'articolo si occupa degli effetti prodotti sulla formazione del bilancio e sulla redazione della dichiarazione dei redditi dalle novità in tema d'interessi moratori, introdotte dal D.lgs. n. 231/2002, che ha recepito la delega contenuta nell'art. 26 della L. n. 39/2002.

Per effetto di tale nuova normativa, gli interessi decorrono, automaticamente, dal giorno successivo alla scadenza del termine fissato dalle parti per il pagamento, rendendo, di fatto, superfluo l'avvio dell'apposita azione moratoria.

Si prevede inoltre, se il termine per il pagamento non è stabilito nel contratto, la decorrenza degli interessi *ex lege* alla scadenza del seguente termine:

a) trenta giorni dalla data di ricevimento della fattura da parte del debitore o di una richiesta di pagamento di contenuto equivalente;

b) trenta giorni dalla data di ricevimento delle merci o dalla data di prestazione dei servizi, quando non è certa la data di ricevimento della fattura o della richiesta equivalente di pagamento;

c) trenta giorni dalla data di ricevimento delle merci o dalla prestazione dei servizi, quando la data in cui il debitore riceve la fattura o la richiesta equivalente di pagamento è anteriore a quella del ricevimento delle merci o della prestazione dei servizi;

d) trenta giorni dalla data dell'accettazione o della verifica eventualmente previste dalla legge o dal contratto ai fini dell'accertamento della conformità della merce o dei servizi alle previsioni contrattuali, qualora il debitore riceva la fattura o la richiesta equivalente di pagamento in epoca non successiva a tale data.

Per non pregiudicare completamente il principio dell'autonomia negoziale delle parti di cui all'art. 1322 del c. c., si è stabilito di consentire un termine superiore rispetto a quello legale qualora le eventuali diverse pattuizioni siano concordate per iscritto e siano rispettati gli accordi sottoscritti presso il Ministero delle attività produttive dalle organizzazioni maggiormente rappresentative a livello nazionale della produzione, della trasformazione e della distribuzione per categorie di prodotti deteriorabili specifici.

Il diritto alla corresponsione degli interessi moratori prescinde, quindi, da qualsiasi obbligo specifico da parte del creditore ed incontra come unico limite l'ipotesi in cui il debitore dimostri che il ritardo nel pagamento del prezzo sia stato determinato dall'impossibilità della prestazione derivante da causa a lui non imputabile.

Dalle suddette modifiche, quindi, deriva che, ai fini civilistici, si dovrà contabilizzare a conto economico l'importo degli interessi moratori sin dal momento della maturazione piuttosto che da quello della riscossione; dal punto di vista fiscale, invece, gli interessi di mora maturati saranno sempre imputati al conto economico, tuttavia se gli stessi non saranno stati incassati il relativo importo contabilizzato potrà essere temporaneamente accantonato in un apposito fondo rischi su crediti ex art. 71, comma 6, del TUIR. (PM).

**“Restrizioni per la determinazione del valore minimo delle partecipazioni societarie possedute e per la deducibilità delle perdite prodotte dalle società partecipate – Limiti di applicabilità ai sensi dello Statuto dei diritti del contribuente”**, di B. LO GIUDICE, ne Il fisco 6/2003, fasc. n. 1, pag. 1820.

L'A. esamina l'art. 1 del D.L. n. 209/2002 che ha introdotto restrizioni in materia di deducibilità fiscale delle svalutazioni delle partecipazioni immobilizzate in società non negoziate in mercati regolamentati, laddove la diminuzione patrimoniale della partecipata sia riconducibile alla distribuzione di utili ovvero a perdite determinate da “quote di ammortamento dell'avviamento

indeducibile ai fini fiscali” o da “accantonamenti diversi da quelli fiscalmente deducibili”. Tali restrizioni si applicano a decorrere dal periodo d’imposta avente inizio successivamente al 31 dicembre 2001 e chiuso successivamente al 31 agosto 2002, in deroga alle disposizioni di cui alla legge n. 212/2000 (cd. “Statuto dei diritti del contribuente”), di modo che alle nuove disposizioni è riconosciuta efficacia retroattiva, quanto meno per il periodo d’imposta relativo all’anno 2002.

Gli obblighi imposti dalla norma in esame hanno effetto cogente in quanto sia possibile intervenire con opportuni rimedi sanzionatori in caso di una sua eventuale violazione. E’ tuttavia da escludersi che la norma sanzionatoria possa avere effetto retroattivo, posto che un simile effetto è negato dall’art. 25, comma 2, della Costituzione, in forza del quale “nessuno può essere punito se non in forza di una legge che sia entrata in vigore prima del fatto commesso”. Analoga disposizione è contenuta, per quanto attiene le sanzioni tributarie, nell’art. 3, comma 1, del D.Lgs. n. 472/797, secondo cui “nessuno può essere assoggettato a sanzioni se non in forza di una legge entrata in vigore prima della commissione della violazione”.

Ne consegue, secondo l’A., che la nuova norma che ha imposto restrizioni in tema di valutazione della partecipazioni è sì cogente con effetto retroattivo ma allo stesso tempo dovrebbe considerarsi priva di effetti sanzionatori per quanto riguarda la sua applicazione retroattiva. Infatti, ove sanzioni venissero irrogate, alla relativa norma sanzionatoria dovrebbe riconoscersi effetto retroattivo in stridente contrasto con i principi costituzionali. (FDA)

**“Effetti fiscali delle nuove disposizioni sugli interessi di mora “automatici” introdotte dal D. Lgs. 231/2002”**, di T. MARINO, in Boll. trib. 2003, pag. 89.

A decorrere dal 7 novembre 2002 sono in vigore le norme del D. Lgs. 9 ottobre 2002, n. 231 che – in attuazione della Direttiva comunitaria 2000/35/CE del 29 giugno 2000 - hanno introdotto una disciplina di favore per i soggetti creditori nelle transazioni commerciali.

In base a tale normativa, gli interessi di mora per ritardato pagamento decorrono automaticamente ad un tasso predeterminato, fatta salva la possibilità di stipulare, a determinate condizioni, un diverso accordo tra le parti.

Quanto all’ambito soggettivo, la normativa in commento interessa gli imprenditori (inclusi i liberi professionisti) e le pubbliche amministrazioni, nonché ogni altro organismo dotato di personalità giuridica, istituito per soddisfare specifiche finalità d’interesse generale non avente carattere industriale o commerciale, la cui attività è finanziata in modo maggioritario dallo Stato o dagli enti locali ovvero che sia sotto il controllo di soggetti pubblici o la direzione sia almeno per metà nominata da soggetti pubblici.

La disciplina si applica a tutte le transazioni commerciali concluse a partire dall’8 agosto 2002 ossia ai contratti, comunque denominati, tra imprese e tra queste ed pubbliche amministrazioni, che comportano, in via esclusiva o prevalente, la consegna di merci o la prestazione di servizi verso il pagamento di un prezzo.

Il creditore ha diritto alla corresponsione degli interessi moratori, salvo che il debitore dimostri che il ritardo nel pagamento del prezzo è stato determinato dall’impossibilità della prestazione derivante da causa a lui non imputabile. Gli interessi decorrono automaticamente dal giorno successivo alla scadenza del termine di pagamento e, se il termine non è stabilito in contratto, alla scadenza del termine legale che lo stesso decreto si premura di stabilire secondo diverse modalità.

Il saggio di interesse per le ordinarie transazioni commerciali è determinato in misura pari al saggio d’interesse del principale strumento di rifinanziamento della Banca Centrale Europea maggiorato di sette punti percentuali. Il Ministero dell’economia ha l’onere di dare notizia del saggio d’interesse, al netto della maggiorazione, curandone la pubblicazione nella Gazzetta ufficiale nel quinto giorno lavorativo di ciascun semestre solare.

Le parti possono derogare per alcuni aspetti ai precetti del D. Lgs. n. 231 del 2002 per iscritto, ma le pattuizioni sulla data del pagamento o sulle conseguenze del ritardato pagamento sono nulle se risultino gravemente inique in danno del creditore.

Quanto, poi, alle conseguenze fiscali delle disposizioni in esame ai fini della determinazione del reddito, per il creditore lavoratore autonomo non sussistono particolari problematiche atteso che la

tassazione avviene, in applicazione del criterio di cassa, al momento dell'effettiva percezione degli interessi di mora.

Per le imprese, per converso, gli interessi di mora debbono essere imputati per competenza al conto economico dell'esercizio al fine di evitare contestazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria in ordine alla omessa contabilizzazione di tali proventi nel periodo di maturazione. In ogni caso, in sede di redazione del bilancio si potrà operare la svalutazione degli interessi di mora per l'intero ammontare maturato ovvero effettuare un accantonamento ad apposito fondo, qualora si preveda ragionevolmente che gli stessi non verranno realizzati.

La svalutazione dei crediti per interessi di mora e l'accantonamento al fondo fino a concorrenza dell'intero importo sono fiscalmente deducibili, ai sensi dell'art. 71, comma 6, Tuir.

Nell'ipotesi di mancata corresponsione degli interessi di mora, la relativa perdita su crediti - se non imputabile al fondo perché insufficiente o, magari, perché mai costituito dal creditore - per poter essere dedotta dovrebbe risultare da idonea documentazione al fine di ottemperare al disposto dell'art. 66, comma 3, Tuir.

Dal canto suo, il debitore esercente attività d'impresa dovrebbe essere tenuto alla contabilizzazione del debito per interessi di mora, la cui deducibilità nella determinazione del reddito d'impresa è riconosciuta nei limiti ed alle condizioni dettate dall'art. 63 Tuir. In caso di mancata corresponsione degli interessi, ad esempio in conseguenza di un accordo transattivo intervenuto con il creditore, il componente negativo precedentemente dedotto costituisce sopravvenienza attiva imponibile.

Ai fini Irap la disciplina in esame non determina alcun riflesso fiscale per le imprese industriali atteso che, per tali soggetti, le componenti finanziarie sono escluse dalla base imponibile del tributo.

Quanto all'Iva, gli interessi moratori sono espressamente esclusi dalla base imponibile dall'art. 15, comma 1, n. 1, del D.P.R. n. 633 del 1972. (AF)

**“Ulteriori riflessioni sulle patologie impositive da ascrivere agli interessi di mora ex D. Lgs. 231/2002 nel reddito d'impresa e sui possibili rimedi”**, di T. MARINO, in Boll. Trib. 2003, pag. 332.

Procedendo nell'analisi della disciplina degli interessi di mora ex D. Lgs. n. 231 del 2002, l'A. evidenzia i rischi tributari a cui si espongono quei contribuenti che abbiano, per errore o per scelta, omesso di rilevare gli interessi di mora maturati nel periodo d'imposta.

Per quanto concerne il creditore-imprenditore, l'omessa iscrizione in contabilità degli interessi di mora potrebbe determinare un accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria con conseguente rettifica in aumento del reddito imponibile ai fini Irpeg. In tale ipotesi è altresì possibile che venga disconosciuta al contribuente la deduzione del componente negativo di reddito - rappresentato dalla svalutazione degli interessi di mora o dall'accantonamento al fondo - in assenza di una evidenza contabile dello stesso.

In tale ipotesi si ritiene plausibile opporre all'Amministrazione finanziaria l'applicabilità dell'art. 75, comma 4, Tuir il quale ammette la deduzione di spese ed oneri che seppur non imputati al conto economico comunque risultino da elementi certi e precisi. La dimostrazione dell'esistenza dei requisiti di certezza e precisione parrebbe agevole con riguardo ai crediti verso clienti abituali dell'impresa nei cui confronti un'eventuale richiesta di pagamento degli interessi di mora costituirebbe comportamento antieconomico, determinando il deterioramento dei rapporti commerciali e quindi, in ultima analisi, un danno economico ben superiore al credito per interessi.

Peraltro, la perdita su crediti per interessi di mora dovrebbe poter essere rilevata nell'esercizio di incasso dei crediti principali, con il rischio che l'Amministrazione finanziaria si limiti ad accertare gli interessi attivi nel periodo d'imposta in cui gli stessi sono maturati, trascurando di operare la rettifica, a favore del contribuente, nel successivo esercizio in cui si sono concretizzate le condizioni per la deduzione della perdita.

Quanto al debitore-imprenditore, può presentarsi il caso in cui costui non proceda all'iscrizione e deduzione degli interessi passivi di mora maturati *pro-rata temporis* ed in un esercizio successivo si accordi con il creditore per la rinuncia da parte di quest'ultimo alla loro percezione.

In tale ipotesi, esiste il rischio che l'Amministrazione finanziaria accerti in capo al debitore stesso la sopravvenienza attiva rappresentata dagli interessi oggetto della remissione di debito del creditore. Il debitore sarebbe così gravato di maggiori imposte (oltre alle sanzioni tributarie per infedele dichiarazione) senza poter essersi giovato della deduzione degli interessi passivi. (AF)

**“Deducibilità delle perdite su crediti verso soggetti non residenti”**, di M. SIRRI, R. ZAVATTA, in Corr. trib. 24/2003, pag. 1970

Gli AA., dopo aver brevemente sintetizzato la disciplina delle perdite su crediti in materia di reddito d'impresa (art. 66, comma 3, del TUIR), esaminano la circolare n. 39/E del 10 maggio 2002 dell'Agenzia delle Entrate, contenente chiarimenti in merito alla possibilità o meno di dedurre dal reddito d'impresa le perdite su crediti vantati verso soggetti debitori residenti in Stati non appartenenti all'Unione europea (in particolare, Stati Uniti e Argentina), con ulteriore specifico riferimento anche alle procedure fallimentari di tali Paesi esteri. In particolare, nella citata circolare è evidenziato che l'art. 66 del TUIR, nel disciplinare la deducibilità delle perdite su crediti, non effettua alcuna distinzione basata sulla localizzazione territoriale del debitore, valendo gli stessi criteri generali che disciplinano la deducibilità delle perdite nei rapporti con clienti nazionali. Ciò vale anche in merito alle procedure concorsuali, posto che l'art. 66 non pone distinzioni al riguardo. Sulla base dei suddetti criteri interpretativi, secondo l'Agenzia delle Entrate per i crediti vantati nei confronti di operatori esteri e, a maggior ragione, se residenti in Paesi non appartenenti all'UE, si rende necessario valutare attentamente gli elementi certi e precisi che giustificano la deduzione delle perdite. Ribadendo quanto enunciato in precedenti pronunce (cfr. C.M. 19 luglio 1978, n. 131 e R.M. 16 maggio 1979, n. 656), l'Amministrazione finanziaria conferma che, ai fini della deducibilità fiscale, si deve dimostrare, in analogia a quanto avviene per i crediti verso soggetti residenti, la definitività della perdita del credito, conformemente agli strumenti giuridici previsti nello Stato del debitore, ove non si possa ricorrere alle dichiarazioni di insolvenza emesse dalla SACE (a condizione che questa riporti l'indicazione dell'indennizzo liquidato a titolo di risarcimento, essendo la perdita costituita solo dalla parte non risarcita). L'A., a completamento di quanto chiarito dall'Agenzia nella citata circ. 39/E, ricorda che il quadro di riferimento dovrebbe essere completato dalla R.M. 1° aprile 1981, n. 9/016, relativa allo specifico caso delle perdite su crediti verso non residenti nell'ipotesi in cui tali crediti non siano assistiti dalla copertura assicurativa SACE e che il debito sia uno Stato estero per il quale sia impossibile ottenere una documentazione probante (dichiarazione di insolvenza del debitore da parte delle competenti autorità giudiziarie). In tal caso, l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto che “può assumere rilevanza probatoria anche una documentazione di parte quale, ad esempio, una apposita dichiarazione fornita dagli organi di controllo contabile della società i quali devono attestare che la eliminazione di attività iscritte in bilancio in precedenti esercizi in corrispondenza dei crediti in parola è conseguente ad una accertata definitività e certezza della perdita subita”.

Considerata l'assimilazione fra perdite su crediti verso residenti e non residenti, secondo l'A. è possibile fare riferimento ad altre pronunce dell'Amministrazione finanziaria in materia di perdite su crediti, specie per quanto concerne il concetto di “definitività” della perdita. In particolare, può considerarsi valido quanto affermato nella R.M. 6 agosto 1976, n. 9/124, con cui l'Amministrazione finanziaria ha precisato che, per i crediti commerciali di modesto importo, ai fini della deduzione delle perdite possa prescindere dalla ricerca di rigorose prove formali, nella considerazione che la lieve entità dei crediti può consigliare le aziende a non intraprendere azioni di recupero che comporterebbero ulteriori oneri. In tale filone interpretativo si pongono – secondo gli AA. – anche le risoluzioni 9 aprile 1980, n. 557 e 6 settembre 1980, n. 57, riferite al caso di perdite derivanti da rinunce volontarie a crediti, nella quali è sottolineata la rilevanza del “fine economico” cui è informata la gestione aziendale, il cui perseguimento rende inevitabili, e quindi inerenti, anche gli oneri il cui sostenimento è frutto di una valutazione di convenienza economica. In tale contesto interpretativo, deve quindi ritenersi che il requisito di “definitività” della perdita risulti attenuato, risultando sufficiente, per la deducibilità della perdita, l'esistenza di elementi idonei a rendere la perdita ragionevolmente prevedibile (ad esempio, l'escussione del debitore con esito negativo, qualora lo stesso non sia soggetto a procedura concorsuale, ovvero l'ipotesi in cui il debitore risulti irreperibile per un notevole lasso di tempo) In tal senso deve essere intesa l'espressione contenuta

nell'art. 66 del TUIR, secondo cui le perdite sono deducibili se risultanti "da elementi certi e precisi".

Per quanto concerne infine i debitori stranieri assoggettati a procedure concorsuali, la perdita su crediti può essere dedotta a decorrere dall'esercizio di apertura della procedura concorsuale, previa necessaria verifica che il debitore estero sia assoggettato, secondo l'ordinamento di appartenenza, ad una procedura concorsuale assimilabile a quelle elencate nell'art. 11 del DPR n. 42/88 (fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo e amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi). In particolare, per quanto concerne gli Stati Uniti, partendo dalla assimilazione degli istituti giuridici dei Paesi esteri a quelli previsti dalla legislazione nazionale, l'Agenzia delle Entrate esclude che la procedura di ristrutturazione societaria denominata *Chapter 11*, prevista dal *Federal Bankruptcy Code*, permetta al creditore residente di dedurre l'intero importo del credito alla data di apertura della procedura ai sensi del comma 3 dell'art. 66 del TUIR, posto che tale procedura è assimilabile all'amministrazione controllata prevista dal nostro ordinamento. (FDA).

### **Prassi Amministrativa**

**Redditi d'impresa –Svalutazione e minusvalenze su partecipazioni – Art. 1 del D.L. 24 settembre 2002, n. 209, convertito, con modificazioni, dalla L. 22 novembre 2002, n. 265 – Istanza di interpello ex art. 11 della L. n. 212/2000.**

Ris. Agenzia delle Entrate 25 marzo 2003, n. 72/E ne Il fisco 13/2003, fasc. n. 2, pag. 5897.

A seguito di interpello l'Agenzia delle Entrate chiarisce la portata dell'art. 1 del D.L. 24 settembre 2002, n. 209, che ha introdotto nuovi criteri di deducibilità delle svalutazioni da partecipazioni, derivanti sia dalla distribuzione di riserve di utili che dal conseguimento di una perdita civilistica della partecipata, ed ha altresì imposto, ai fini della determinazione dell'ammontare deducibile della svalutazione della partecipazione, la rideterminazione della perdita di bilancio della partecipazione stessa.

La nuova normativa si applica alle partecipazioni iscritte in bilancio tra le immobilizzazioni finanziarie non negoziate in mercati regolamentati.

L'Agenzia chiarisce che ai fini dell'applicazione della suddetta normativa è di fondamentale importanza la classificazione civilistica originaria e preventiva nel bilancio della società della partecipazione stessa.

**Redditi d'impresa –Svalutazione dei crediti – Periodo d'imposta di durata inferiore ai dodici mesi – Trattamento – Artt. 71, comma 3, e 90, comma 4 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 – Istanza di interpello ex art. 11 della L. n. 212/2000.**

Ris. Agenzia delle Entrate 1° aprile 2003, n. 82/E ne Il fisco 14/2003, fasc. n. 2, pag. 6242.

In risposta ad una istanza di interpello, l'Agenzia delle Entrate illustra gli effetti fiscali derivanti dalla modifica della data di chiusura del periodo d'imposta con conseguente durata del periodo d'imposta stesso inferiore ai dodici mesi.

In particolare viene chiarito che la svalutazione dei crediti è fiscalmente ammessa nella misura dello 0,6% del valore dei crediti risultanti in bilancio aumentati della svalutazione dell'esercizio, mentre l'eccedenza è comunque deducibile in quote costanti nei sette o nove esercizi successivi. La deducibilità non è in alcun modo correlata alla durata del periodo d'imposta. Pertanto, nel periodo di imposta di durata inferiore ai dodici mesi al quota relativa alle eccedenze di svalutazioni effettuate nei periodi d'imposta precedenti resta invariata.

La commisurazione del versamento degli acconti delle ritenute sugli interessi dei depositi e c/c bancari si effettua sulle ritenute complessivamente versate per il periodo d'imposta precedente, indipendentemente dalle modifiche apportate ai periodi d'imposta.

## **REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE**

### **Dottrina**

**“Le indennità di natura risarcitoria erogate ai lavoratori dipendenti”** di N. ARQUILLA, in Corr. trib. 2003, pag. 1207.

L'art. 48 del TUIR prevede che tutte le somme o i valori percepiti in dipendenza del rapporto di lavoro debbano essere sottoposti a tassazione in virtù del principio di “onnicomprensività” che opera per tale categoria di reddito. La rigida applicazione di questo principio può portare a dare rilevanza reddituale ad alcune erogazioni fatte dal datore di lavoro al dipendente o ai suoi familiari che, invece, secondo i principi generali di cui all'art. 6 del TUIR, non dovrebbero costituire reddito. E' il caso delle somme erogate a titolo di risarcimento danni non riconducibili alla perdita di redditi maturati o maturandi (c.d. “danno emergente”).

L' A. ritiene che assumono sicuramente rilevanza reddituale quelle indennità risarcitorie corrisposte per effetto della risoluzione anticipata del rapporto di lavoro dipendente con le quali il datore di lavoro, volontariamente, liquida in unica soluzione ed in via forfetaria le retribuzioni future che altrimenti avrebbe dovuto erogare se il rapporto di lavoro fosse proseguito.

Per la stessa ragione devono essere assoggettate a tassazione le somme che il datore di lavoro eroga, a titolo di indennità transattiva, affinché il lavoratore, a suo tempo licenziato, rinunci alla ricostituzione del rapporto di lavoro ordinata dal giudice che accerta l'illegittimità di un licenziamento. In tutti questi casi, infatti, l'indennità erogata ha una funzione sostitutiva o integrativa della retribuzione e non può essere invocata la non tassabilità solo perchè qualificata dalle parti o dal giudice come “risarcimento”.

Secondo l'A non hanno invece rilevanza reddituale le somme corrisposte per reintegrare il patrimonio della persona e, cioè, sia nel caso in cui il danno abbia riguardato l'equilibrio psico-fisico della persona, sia nel caso di danno a suoi beni (cfr. da ultimo ris. Agenzia delle Entrate 25 luglio 2002, n. 155/E). Rientrano in tale categoria le somme erogate al dipendente per ristorarlo del danno conseguente ad una azione di risarcimento promossa da un terzo derivante da un atto o fatto compiuto nello svolgimento della prestazione lavorativa, così come non assume rilevanza reddituale il risarcimento di danni vandalici subiti dall'abitazione del dipendente che svolge, a favore del proprio datore di lavoro un'attività che lo espone continuamente al rischio di aggressioni alla sua persona o alle sue cose.

Non è invece agevole ricondurre nell'ambito del c.d. “danno emergente” le somme erogate in dipendenza del “danno biologico” subito dal dipendente (cfr. Corte Cost. 14/7/1986 n. 184 e Comm. trib. reg. Umbria, sez. VI, 4/7/2000 n. 115).

Ormai, infatti, vi è un'accezione ampia di danno biologico che ricomprende sia il danno psico-fisico vero e proprio, sia quello riferibile al lucro cessante, con la conseguente irrilevanza reddituale della sola porzione di indennità riconducibile al reintegro del patrimonio del soggetto e imponibilità della parte erogata a fronte del lucro cessante.

Per non creare contenzioso sarebbe comunque opportuno che nel provvedimento giurisdizionale che liquida l'indennità siano individuate puntualmente le singole voci di cui si compone il risarcimento; così, ad es. non andrebbero tassate le somme che il datore di lavoro, in aggiunta quelle dovute per legge, eroga ai familiari del dipendente per ridurre il disagio e le difficoltà che essi incontrano nel periodo successivo alla morte del lavoratore, o per consentire il mantenimento dei suoi figli deceduto fino al completamento degli studi. (CLP)

**“Il premio incentivante all'esodo – Dubbi in ordine alla sua tassabilità”**, di E. GRASSI, ne Il fisco 18/2003, fasc. n. 1, pag. 2691.

L. A. esamina la problematica della tassabilità o meno del premio incentivante all'esodo, prendendo lo spunto da una recente pronuncia di Comm. Trib. provinciale di Reggio Calabria, nella quale si è ritenuto che non sono tassabili le somme corrisposte dal datore di lavoro al dipendente a

titolo di risarcimento del danno per la risoluzione anticipata del rapporto di lavoro che rientrano nel disposto del TUIR del c. 2, lett. f), dell'art. 48, in quanto aventi carattere di eccezionalità, ed elargite a favore della generalità dei dipendenti o di categorie di essi.

Tale sentenza, non condivisa dall'A., né sotto il profilo del merito né sotto quello delle motivazioni, va comunque segnalata, in quanto contrasta con l'ormai costante giurisprudenza della Corte di Cassazione.

Infatti, l'orientamento espresso dalla Corte con riferimento a erogazioni finanziarie assimilabili al premio per incentivo all'esodo è quello di distinguere fra le somme qualificabili come indennizzo di "lucro cessante" (che sono tassabili) e quelle rapportate al "danno emergente" (che non lo sono). Al riguardo, l'A. cita le più recenti sentenze nelle quali la Cass. (sez. trib., n. 864 del 12 ottobre 2000, dep. 22 gennaio 2001 e Cass. n. 2817 del 29 novembre 2001, depositata il 26 febbraio 2002), ha affermato che le erogazioni corrisposte in occasione della cessazione anticipata del rapporto di lavoro non sono riconducibili nell'esenzione di cui all'art. 48, c. 2, lett. f), in quanto non rientrano tra le erogazioni liberali eccezionali e non ricorrenti, integrando esse una vera e propria controprestazione del consenso che il lavoratore deve prestare per la risoluzione anticipata del rapporto di lavoro. (CLP)

### **“Considerazioni a margine di una recente sentenza della Corte di Cassazione in tema di trattamento di fine rapporto”, di N. SACCARDO in Riv. dir. trib. 2003, IV, pag. 14.**

L' A. commenta una recente sentenza della Cassazione in cui è affrontato il regime tributario delle indennità o somme corrisposte in relazione alla cessazione del rapporto di lavoro in caso di lavoro prestato all'estero.

La Suprema Corte, oltre ribadire il principio di territorialità per il TFR, per cui esso si considera prodotto nel territorio dello Stato qualora erogato da un soggetto residente, si è discostata dalla precedente giurisprudenza, che riconosce, l'esenzione di cui al previgente art. 3, c. 3, lett. c), del TUIR ai redditi di lavoro dipendente prestato all'estero anche se assoggettati a tassazione separata. In materia opinioni contrastanti sono state espresse con riguardo all'applicabilità anche al TFR del nuovo regime dei redditi di lavoro dipendente prestato all'estero. Innanzitutto, è stata avanzata la tesi secondo la quale la disciplina prevista dall'art. 48, comma 8-bis, TUIR non escluderebbe la piena soggettività passiva del percettore del TFR. Tale tesi, espressa dall'amministrazione finanziaria, è stata condivisa da parte della dottrina sulla base della considerazione che "l'indennità di fine rapporto è già esclusa dalla base imponibile ed assoggettata a tassazione separata", mentre la formulazione letterale della norma sembra riferirsi alle sole retribuzioni ricorrenti.

Con l'abrogazione dell'art. 3, c. 3, lett. c), TUIR e l'entrata in vigore della nuova disciplina recata dall'art. 48, c. 8-bis, TUIR, occorre verificare quale sia il regime vigente per il TFR riferibile a lavoro prestato all'estero. L'A., prendendo spunto dalla sentenza, ritiene che l'art. 48, c. 8-bis, possa trovare applicazione anche con riguardo al TFR. In primo luogo, in quanto l'art. 48, c. 8-bis, TUIR, fa riferimento al "reddito di lavoro dipendente", che, comprende tutti i valori e le somme percepiti in relazione al rapporto di lavoro, incluso il TFR; in secondo luogo perché il TFR, assoggettato a tassazione separata può essere soggetto a tassazione ordinaria, se più favorevole.

Va inoltre verificata, alla luce di quanto statuito nella sentenza sopra citata, l'eventuale applicabilità dell'esenzione di cui all'art. 3, c. 8, lett. c), TUIR al TFR, erogato a partire dal 1° gennaio 2001, ma riferibile al lavoro prestato all'estero prima di tale data.

Al riguardo la Circolare ministeriale n. 207/2000, esplicativa dell'art. 48, c. 8-bis, TUIR ha stabilito che si applica il principio di cassa; pertanto l'art. 48, c. 8-bis, si applica ai redditi corrisposti a partire dal 1° gennaio 2001. Questo criterio può trovare una deroga con riferimento al TFR, potendosi sostenere che, tenuto conto della maturazione anno per anno del diritto al TFR, erogato dal 1° gennaio 2001, ma riferibile a periodi precedenti, sia applicabile l'esenzione ai sensi dell'abrogato art. 3, c. 3, lett. c), del TUIR.

A margine della conclusione raggiunta dalla Corte con riguardo all'applicazione dell'art. 3, c. 3, lett. c), TUIR, va rilevato che la stessa ha escluso che nel caso si potesse verificare un caso di doppia imposizione, dato che il non residente non era tassato sul TFR nello stato di residenza. La

Suprema Corte ha pertanto interpretato le disposizioni citate quali statuizioni di un divieto di doppia imposizione giuridica internazionale. (CLP)

**“Il regime delle *stock options*. Profili generali”** di A. SALVATORE, in Boll. trib. 2003, pag. 655.

Dopo un breve *excursus* dell'evoluzione normativa della materia e una sintesi dell'attuale regime tributario, l'A. si sofferma su alcuni specifici aspetti di diritto transitorio, individuando di volta in volta la normativa applicabile.

Tali profili possono emergere essenzialmente, per le *stock options* disciplinate dall'art. 48, lett. g *bis*), TUIR, che sono destinate a permanere nel tempo.

In questa situazione si possono verificare eventi straordinari, quali riorganizzazioni societarie, crisi aziendali ecc., che vanno ad incidere sull'assetto iniziale concordato dalle parti.

L'A. ritiene che ove tali aspetti non vengano regolamentati nell'ambito dei piani azionari – come frequentemente avviene – il principio applicabile dovrebbe essere quello della tendenziale neutralità degli aggiustamenti che lasciano immutato, nella sostanza, l'equilibrio economico originario comportando una mera restaurazione dell'assetto iniziale, che risulti alterato dall'intervento di un agente esterno.

Sempre in tema di mutamenti dovuti al trascorrere del tempo si osserva come non rilevi, ai fini del trattamento impositivo, la circostanza che all'atto dell'esercizio delle opzioni il beneficiario non sia più lavoratore dipendente, essendo cessato il rapporto di lavoro, in quanto le modifiche *medio tempore* intervenute non incidono sulla natura del reddito eventualmente prodotto.

Altri profili di regime transitorio concernono i diversi regimi che si sono susseguiti. Ad esempio, le nuove disposizioni non si applicano alle assegnazioni di azioni derivanti dall'esercizio di opzioni attribuite dal 1 gennaio 1998 al 15 gennaio 2000.

Per le opzioni attribuite anteriormente alla data del 1 gennaio 1998 e ad oggi non ancora esercitate l'A. giunge alla conclusione che le stesse debbano essere valutate in ragione del criterio – sussistenza o meno di un costo specifico per il datore di lavoro – previsto dalla normativa vigente al tempo delle assegnazioni delle opzioni medesime.

Si eviterebbe così di discriminare irragionevolmente le opzioni offerte anteriormente al 1998 rispetto al quelle offerte nel biennio successivo.

Secondo l'Assonime il pregresso regime (esenzione a fronte di emissione di nuove azioni) si dovrebbe estendere anche alle assegnazioni di azioni di nuova emissione derivanti da decisioni adottate precedentemente al 1 gennaio 1998, o da opzioni attribuite a tale data (per lo meno per quelle incedibili), sancendo così la sostanziale ultrattività di tale disposizione anche nei confronti delle vecchie opzioni.

L'A. accenna da ultimo ai profili di deducibilità per le aziende degli oneri connessi alle varie forme di azionariato, tematica rimasta a tutt'oggi piuttosto in ombra.

Sembra comunque pacifica la deducibilità dei costi sostenuti dal datore di lavoro per l'acquisto delle azioni destinate ad essere cedute gratuitamente.

La cessione gratuita di azioni da parte di una società controllante nei confronti dei lavoratori dipendenti di una società controllata è stata qualificata dall'Amministrazione finanziaria alla stregua di una destinazione di beni a finalità estranee all'attività d'impresa. (EM)

**Collaborazioni coordinate e continuative – Quale disciplina tributaria in attuazione delle deleghe per la riforma fiscale e per le riforme del lavoro e della previdenza?”**, di E. SPAZIANI TESTA, ne Il fisco 17/2003, fasc. n. 1, pag. 7361.

L'A. ricostruisce la normativa tributaria applicabile ai redditi di collaborazione coordinata e continuativa così come riqualificati dalle deleghe per la riforma fiscale e per la riforma del lavoro e della previdenza.

In particolare, la L. 7 aprile 2003, n. 80, recante “delega per la riforma del sistema fiscale statale” contiene la previsione dell'inclusione nella nozione di reddito di lavoro autonomo dei redditi da collaborazione coordinata e continuativa da individuare espressamente senza limitare tale inclusione ai soli redditi di collaborazione derivanti da rapporti tipici. E' altresì confermata la loro



attrazione nel reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni, se conseguiti da esercenti tali attività.

La c.d. "riforma Biagi" ha introdotto i c.d. "contratti di collaborazione a progetto" cioè quei contratti riconducibili ad uno o più progetti, realizzati con lavoro prevalentemente proprio e senza vincoli di subordinazione, con un corrispettivo proporzionale alla quantità e qualità del lavoro. Ad avviso dell'A. la nuova definizione giuslavoristica di rapporto di collaborazione coordinata e continuativa non dovrebbe influire sulla disciplina fiscale di tali rapporti; resterà solo da verificare quali rapporti vadano inclusi nell'ambito del reddito di lavoro autonomo e quali invece mantengono la natura di reddito assimilato a quello di lavoro dipendente. Ovviamente sarà necessario operare il coordinamento tra le diverse discipline (fiscale, previdenza e lavoro) al fine di recepire fra i presupposti fiscali i requisiti richiesti dalla c.d. "Legge Biagi" per la definizione dei rapporti di collaborazione. (CLP)

### **Prassi Amministrativa**

#### **Irpef – L. 27 dicembre 2002, n. 289 (Finanziaria 2003) – Disposizioni varie - Istruzioni**

Circ. Agenzia delle Entrate 5 marzo 2003 n. 15/E ne Il fisco 10/2003, fasc. n. 2, pag. 4530.

In relazione all'applicazione della deduzione che origina la *no-tax area* al momento della corresponsione delle retribuzioni dei dipendenti sono state formulate le seguenti precisazioni:

- il dipendente interessato può comunicare al datore di lavoro l'ammontare presunto del proprio reddito complessivo, affinché quest'ultimo possa applicare la deduzione in maniera definitiva (anziché in misura parziale considerando solo il reddito corrisposto);
- il dipendente può sempre chiedere al datore di lavoro di non applicare la deduzione in esame. Nel caso in cui gli spetti, la potrà poi applicare direttamente in sede di dichiarazione annuale;
- la modalità di applicazione delle deduzioni previste nel caso di rapporto di lavoro a tempo determinato sono applicabili anche nel caso di rapporto di lavoro a tempo indeterminato ma di durata inferiore all'anno.

Poiché il diritto alla deduzione spetta a prescindere dalla durata del rapporto di lavoro, il dipendente può richiedere la concessione dell'intero importo della deduzione di € 3.000,00 a partire dalla corresponsione della prima retribuzione; in alternativa può fruire della parte di deduzione non goduta in sede di dichiarazione dei redditi ovvero, su richiesta, in sede di conguaglio;

- in caso di corresponsione di emolumenti aggiuntivi (ad esempio premio di bilancio) per prestazioni di lavoro dipendente erogati nell'anno successivo in cui è cessato il rapporto di lavoro, e per i quali deve essere escluso il regime di tassazione separata, al lavoratore non spetta la deduzione aggiuntiva di € 4.500,00, mentre può spettare, se richiesta espressamente la deduzione base di € 3.000,00.

E' stato precisato che anche agli arretrati corrisposti agli eredi si applica la disposizione secondo cui fino al 31 dicembre 2004 restano utilizzabili le aliquote in vigore nel 2002.

Anche le modalità di tassazione dei compensi corrisposti ai collaboratori hanno subito modifiche alla luce della nuova deduzione che origina la *no-tax area*.

A tale riguardo sono stati forniti i seguenti chiarimenti:

- i datori di lavoro sono stati invitati a chiedere ai collaboratori se, ritengono in considerazione del reddito complessivo presunto, optino per la non applicazione della deduzione;
- per i rapporti di durata inferiore all'anno, la deduzione che origina la *no-tax area* deve essere rapportata al periodo di lavoro svolto nell'anno, considerando a tale fine i giorni di lavoro previsti nel contratto, nella lettera di incarico o nell'atto di nomina.

Con riferimento agli adempimenti che il datore di lavoro si deve infine tener conto della diversa periodicità nella corresponsione dei compensi (cadenza periodica; erogazione in unica soluzione; erogazione in più soluzioni con cadenza variabile) e della preventiva determinabilità del loro ammontare.

**Redditi di lavoro dipendente – Indennità di trasferimento, di prima sistemazione ed equipollenti – Requisiti – Art. 48, comma 7, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 – Istanza di interpello ex art. 11 della L. n. 212/2000.**

Ris. Agenzia delle Entrate 23 aprile 2003, n. 95/E ne Il fisco 17/2003, fasc. n. 2, pag. 7590.

Le indennità di trasferimento e di prima sistemazione possono essere corrisposte soltanto ai lavoratori che vengono trasferiti in una sedi di lavoro diversa da quella individuata contrattualmente e che, in conseguenza di ciò, devono sostenere maggiori spese ed affrontare disagi.

Tali indennità, invece, non spettano al dipendente neo-assunto che si trasferisce nel Comune dove è ubicata la prima sede di lavoro.

Infatti condizione essenziale, ai fini dell'applicazione del regime agevolato, è che il mutamento di destinazione della sede di lavoro intervenga in un momento successivo all'instaurazione del rapporto di lavoro.

### **Giurisprudenza**

#### **Corte di Cassazione**

**Redditi di lavoro dipendente – Irpef – Indennità di licenziamento – Imponibilità – Sussiste.**

Cass., sez. trib. 30 gennaio 2003 n. 1431, in Corr. trib. 2003, pag. 1491.

Sono imponibili in capo al dipendente le indennità corrisposte dal datore di lavoro a fronte di ingiustificato licenziamento, in quanto sempre finalizzate a reintegrare il lavoratore di redditi perduti o comunque non conseguiti. Trova, pertanto, applicazione il disposto dell'art. 6, comma 2, del D.P.R. n. 917/1986, secondo il quale le indennità conseguite a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi costituiscono esse stesse redditi della stessa categoria di quelli perduti.

\*\*\*\*\*

Con commento di P.R. SORIGNANI e A. ROCCHI.

**Redditi di lavoro dipendente – Indennità di trasferimento corrisposta ai propri dipendenti dalle aziende di credito – Assimilabilità all'indennità di trasferta – Esclusione – Sede stabile di lavoro – Nozione – Rilevanza.**

Cass., sez. trib., 17 aprile 2003, n. 6152, in Il fisco 25/2003, fasc. n. 1, pag. 10812.

Sono da considerarsi indennità di trasferimento e, come tali, redditi soggetti al trattamento tributario ordinario, ai sensi e per gli effetti degli artt. 46 e 48 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, le diarie corrisposte dal datore di lavoro (nel caso di specie, un'azienda di credito) per le prestazioni svolte dal lavoratore dipendente nella sua sede stabile ed effettiva, data la loro natura esclusivamente ed integralmente retributiva e non risarcitoria. Tale regola non subisce eccezioni ove la sede di lavoro sia quella di recente, ma stabile, destinazione, non rilevando il fatto che il lavoratore continui a dipendere amministrativamente dalla vecchia sede. Le indennità di trasferta, infatti, sono qualificabili come compenso per prestazioni di tipo occasionale e rese al di fuori della propria sede ordinaria. Le indennità di trasferimento sono, invece, qualificabili come compenso per il lavoro prestato nella sede di svolgimento ordinaria e tale qualificazione permane anche se la destinazione è recente e, come tale, soggetta al trattamento tributario di favore previsto dall'art. 46 del citato D.P.R. n. 597/1973. Le indennità di trasferimento, quindi, rientrano a comporre il reddito imponibile ai fini IRPEF poiché, pur difettando il requisito della sinallagmaticità stretta con l'attività lavorativa, anch'esse costituiscono quegli emolumenti che, comunque denominati, sono percepiti in dipendenza del lavoro prestato. Tale ultimo requisito può ritenersi escluso solo ove il rapporto di

lavoro costituisce una mera occasione per la corresponsione di somme che però trovano il loro titolo fondante in una causa, non solo diversa, ma anche del tutto autonoma (come, ad esempio, nell'ipotesi del risarcimento danni per infortunio imputabile al datore di lavoro).

## **REDDITI DIVERSI**

### **Dottrina**

**“Prorogati i termini per l'affrancamento delle partecipazioni sociali”** di P. MONARCA, in Corr. trib. 2003, pag. 1291.

L'art. 2, comma 2, del D.L. n. 282/2002, convertito con L. n. 27/2003, dispone che quanto previsto dall'art. 5 della L. n. 448/2001, relativamente alla rideterminazione del valore d'acquisto delle partecipazioni non negoziate in mercati regolamentati possedute al 1° gennaio 2002, si applichi anche quelle possedute alla data del 1° gennaio 2003.

L'articolo si occupa, in linea generale, degli aspetti salienti della norma oggetto di proroga, e segnatamente dei profili soggettivi, di quelli oggettivi, delle modalità di rideterminazione del costo o valore di acquisto, delle modalità di pagamento (tramite modello F24, codice tributo 8051) e dei termini; quest'ultimi esaminati con riferimento alla data prevista per il pagamento dell'imposta sostitutiva (rateizzabile fino ad un massimo di tre rate annuali a decorrere dal 16 maggio 2003; sulle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi del 3 per cento annuo), ed alla redazione e al giuramento della perizia di stima (da effettuarsi entro il 16 maggio 2003).

L'A. fa presente, inoltre, che l'art. 2, comma 2, del D.L. n. 282/2002 e l'art. 5 della L. n. 448/2001 non sono complementari tra loro e, pertanto, sarà possibile, per coloro che hanno effettuato la rideterminazione con riferimento al 1° gennaio 2002, procedere a rideterminare i valori di acquisto al 1° gennaio 2003; non si potrà, invece, pagare la prevista imposta sostitutiva solo sulla differenza tra la plusvalenza maturata alla data del 1° gennaio 2002 e quella maturata alla data del 1° gennaio 2003, né tanto meno sarà possibile scomputare dalle imposte pagate ai sensi dell'ultima rideterminazione quanto pagato in occasione della prima.

Si esamina, infine, l'ipotesi relativa al disavanzo da fusione che emerge in capo al cessionario per effetto dell'annullamento della partecipazione acquistata da un soggetto che ha proceduto a rideterminare il valore di acquisto della partecipazione.

Secondo l'A. tale disavanzo non ha rilevanza fiscale se non con l'ulteriore pagamento dell'imposta sostitutiva del 19 per cento prevista dall'art. 1 del D.lgs. n. 358/1997, atteso che l'imposta sostitutiva già pagata dal cedente, ai sensi dell'art. 5 della L. n. 448/2001, rileva soltanto ai fini della rideterminazione del costo fiscalmente riconosciuto in capo al cedente e non ai fini dell'affrancamento del disavanzo. (PM).

## **REDDITI FONDIARI**

### **Giurisprudenza**

#### **Corte di Cassazione**

**Redditi fondiari – Immobili non strumentali per l'esercizio d'impresa – Spese generali di gestione della società – Deducibilità.**

Cass., sez. trib. 27 novembre 2002, n. 16780, in Corr. trib. 2003, pag. 545.

In tema di determinazione del reddito d'impresa, i costi dichiarati in deducibili dall'art. 52 del D.P.R. n. 597/1973 (ora art. 57 del TUIR e applicabile "*retione temporis*"), per gli immobili non strumentali per l'esercizio dell'impresa – i cui redditi concorrono a formare il reddito d'impresa nell'ammontare determinato secondo le regole stabilite per la determinazione del reddito fondiario – sono non già quelli riconducibili comunque fra le spese generali di gestione della società quali, ad esempio, le spese del personale affermati all'amministrazione e gestione degli immobili, ma quelli, considerati ai fini della determinazione del reddito fondiario ai sensi dell'art. 7 del D.P.R. n. 604/1973, riguardanti le spese di manutenzione e riparazione ed ogni altra spesa o perdita riferita a ciascuna unità immobiliare.

\*\*\*\*\*

Con commento di D. STEVANATO.

## **RISCOSSIONE**

### **Giurisprudenza**

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

**Imposte e tasse – Riscossione – Ruoli – Termine per l'iscrizione a ruolo e successiva notifica al destinatario previsto dall'art. 25 del D.P.R. 600/73 – Perentorietà – Assenza di esplicita previsione legislativa – Irrilevanza.**

Comm. trib. Prov. di Roma, sez. LXIII, 29 gennaio 2003, n. 705, in Boll. trib. 2003, pag. 705.

Sarebbe del tutto inutile prevedere un termine perentorio per la iscrizione a ruolo senza una pari previsione di perentorietà relativa al termine di notifica al contribuente del ruolo stesso.

Pur in assenza di esplicita previsione legislativa, dev'essere considerato di natura perentoria il termine a suo tempo stabilito dall'art. 25 del D.P.R. 602/73 (ultimo giorno del quarto mese successivo alla consegna al concessionario) per la notifica del ruolo stesso al contribuente; e ciò sia in forza del tenore letterale della norma (entro) sia in forza dell'interpretazione fornita dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. 7662/99.

Diversamente opinando diverrebbe del tutto ultronea anche la data di esecutività del ruolo, non controllabile dal destinatario.

## **RITENUTE ALLA FONTE**

### **Prassi Amministrativa**

**Ritenute alla fonte – Ritenute sugli interessi e sui redditi di capitale – Proventi derivanti dalla partecipazione ad organismi di investimento collettivo in valori mobiliari di diritto estero – Individuazione dei soggetti obbligati ad operare la ritenuta di cui all'art. 10-ter, comma 6, della L. 23 marzo 1983, n. 77.**

Ris. Agenzia delle Entrate 15 maggio 2003, n. 109/E ne Il fisco 20/2003, fasc. n. 2, pag. 8838.

L'Agenzia chiarisce il trattamento fiscale dei proventi derivanti dalla partecipazione ad organismi di investimento collettivo in valori mobiliari (OICVM) di diritto estero non conformi alle direttive comunitarie.

Sui redditi di capitale derivanti dalla negoziazione delle quote o azioni di OICVM di diritto estero non conformi alle direttive comunitarie, la ritenuta del 12,50% deve essere applicata

dall'intermediario residente che ha ricevuto da parte del sottoscrittore l'incarico alla cessione delle quote o azioni.

Invece sui redditi di capitale derivanti dalla partecipazione ai medesimi OICVM e percepiti sia in forma periodica sia in occasione del riscatto delle quote o azioni si possono verificare le seguenti situazioni:

- nel caso in cui sia presente la banca corrispondente dell'emittente estero e la stessa non risulti "disintermediata" nei pagamenti connessi con la sottoscrizione e la partecipazione nell'OICVM estero da parte dei soggetti residenti in Italia, si ritiene che sia la banca corrispondente stessa il soggetto tenuto ad applicare la ritenuta;
- in mancanza della banca corrispondente ovvero quando essa risulti "di disintermediata", ad applicare la ritenuta è tenuto l'intermediario finale incaricato dall'investitore alla riscossione dei proventi, ossia l'intermediario più vicino al contribuente.

La base imponibile della ritenuta alla fonte è costituita dall'ammontare dei proventi distribuiti ovvero dalla differenza tra il valore di riscatto o cessione delle quote o azioni e il valore di sottoscrizione o di acquisto, come rilevati dai prospetti periodici relativi, rispettivamente, alla data di riscatto o cessione delle quote o azioni e alla data di sottoscrizione o acquisto.

## **IMPOSTA SOSTITUTIVA CREDITO**

### **Prassi Amministrativa**

**Operazioni di finanziamento a medio e lungo termine – Presenza, nelle previsioni integrative allegato al contratto, di clausole di durata temporale incompatibili con il requisito normativo – Inapplicabilità del regime sostitutivo.**

Ris. Agenzia del Territorio 24 marzo 2003, n. 2/T ne Il fisco 13/2003, fasc. n. 2, pag. 5894.

L'art. 15 D.P.R. 601/73 prevede un particolare regime agevolativo per la stipulazione di contratti di finanziamento della durata di almeno 18 mesi.

In relazione, in particolare, alle aperture di credito in conto corrente sono state segnalate discordanze tra le disposizioni del contratto principale, che prevede una durata del finanziamento in linea con il requisito temporale di cui al citato art. 15, e le disposizioni integrative contenenti clausole che consentono all'istituto di credito il recesso anticipato, nonché la riduzione o sospensione del finanziamento in qualsiasi momento.

In mancanza di un indirizzo giurisprudenziale univoco, l'Agenzia del Territorio ha preso posizione affermando che la presenza di tali clausole, contenute negli strumenti negoziali allegati ai contratti di finanziamento, consentendo all'istituto di credito la cosiddetta facoltà di recesso *ad nutum*, comporta l'incompatibilità dell'operazione di finanziamento con il regime tributario agevolativo di cui al citato art. 15, ancorché nel contratto principale la clausola di durata temporale dell'operazione appaia in astratto compatibile con il requisito temporale minimo normativamente fissato.

## **IVA**

### **Dottrina**

**"L'Iva nel prestito di personale in ambito nazionale ed internazionale"**, di A. NASTASIA e M. PARPIGLIA, ne Il fisco, n. 16/2003, fasc. n. 1, pag. 2397

Nell'articolo viene fatto il punto della situazione in ordine al trattamento IVA delle operazioni di prestito di personale, descrivendone la disciplina, alla luce delle pronunce, anche recenti, in tema e

ponendo taluni interrogativi circa gli effetti che potranno sortire dalla riforma “Biagi” sul mercato del lavoro.

In particolare, i confini della fattispecie con quella dell'appalto di manodopera (espressamente vietato dall'art. 1 della L. n. 1369/1960, che è destinato ad essere abrogato in sede di attuazione della predetta riforma) sono stati delineati dalla Cassazione, i cui contenuti sono ripresi nelle circolari e risoluzioni ministeriali. In sintesi, il prestito di personale sussiste quando emergono dal contratto i tempi e le modalità di esecuzione della prestazione, la sussistenza di un interesse reale, concreto e persistente del datore di lavoro distaccante, la temporaneità del distacco ed il trasferimento del potere di direzione in capo al distaccatario.

Ai fini IVA, posto che l'operazione, per norma di carattere speciale, esula dal campo di applicazione solo quando il corrispettivo corrisponde esattamente agli oneri retributivi e previdenziali del distaccante (art. 8, comma 35, L. n. 67/1988), viene sottolineata la recente risoluzione n. 346/E del 5 novembre 2002, con la quale è stata disconosciuta l'agevolazione in parola quando la prestazione lavorativa viene svolta nell'ambito di una più complessa regolamentazione negoziale tra le parti.

Infine, viene descritto il regime applicabile quando il distaccatario sia un soggetto non residente in Italia, nel qual caso l'operazione si considera come effettuata in Italia solo se il prestito è fatto ad un soggetto extracomunitario con utilizzo del personale all'interno del territorio dell'Unione europea. (NM)

**“I recenti chiarimenti ministeriali in materia di liquidazione IVA di gruppo”** di E. VIAL, ne Il fisco 4/2003, fasc. n. 1, pag. 1216.

L'A. commenta alcune risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate (n. 221/E del 9 luglio 2002, n. 347/E del 6 novembre 2002 e n. 358/E del 15 novembre 2002) nelle quali sono state affrontate alcune problematiche connesse alla procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo, di cui all'ultimo comma dell'art. 73 del D.P.R. n. 633/72. Con la risoluzione n. 221/E è stata negata la possibilità, per la società controllata, di poter compensare esternamente il credito IVA maturato nel corso dell'esercizio antecedente all'ingresso nella procedura di gruppo, mentre con la risoluzione n. 347/E è stata negata la possibilità di poter effettuare la liquidazione di gruppo in presenza di una controllante non residente, ancorché munita di rappresentante fiscale in Italia ai sensi dell'art. 17 del D.P.R. n. 633/72 o identificatasi direttamente ai sensi dell'art. 35-ter del medesimo decreto. Nei casi in esame l'Amministrazione finanziaria, probabilmente per ragioni di cautela fiscale, ha elaborato interpretazioni molto restrittive e talvolta contrastanti con il parere espresso dalla dottrina dominante. Più liberale appare invece la risoluzione n. 358/E che, da ultimo, ha ammesso la prosecuzione della compensazione di gruppo pur in presenza di un'operazione di fusione inversa che, per sua natura, comporta un mutamento della società capogruppo che opera la liquidazione dell'IVA di gruppo. (S.G.)

## **Giurisprudenza**

### **Corte di Cassazione**

**IVA – Registrazione tardiva della fattura – Detraibilità dell'imposta – Sussiste – Mancata regolarizzazione dell'operazione nei quattro mesi dalla scadenza del termine per l'emissione della fattura – Irrilevanza.**

Cass., sez. trib., 25 giugno 2001, n. 8656, in Dir. prat. trib. 2002, II, pag. 1038.

Ove il contribuente riceva in ritardo una fattura e non abbia provveduto alla regolarizzazione nei quattro mesi dal termine in cui la fattura stessa avrebbe dovuto essere emessa, incorre nelle sanzioni previste dalla norma, ma non perde il diritto alla detrazione dell'IVA alla sola condizione

che provveda ad annotare la fattura entro il termine previsto a partire dal suo arrivo ed a portare in detrazione l'imposta con la seconda dichiarazione utile.

**IVA – Leasing – Mancata consegna del bene all'utilizzatore – Indetraibilità dell'imposta addebitata al concedente.**

Cass., sez. trib., 25 ottobre 2001, n. 13139, in Dir. prat. trib. 2002, II, pag. 1049.

Se manca la consegna del bene dal fornitore all'utilizzatore, per effetto d'una combutta di costoro all'insaputa del concedente, quest'ultimo non può portare in detrazione l'IVA subita e rivalsa, degradando l'operazione a puro finanziamento esente.

**IVA – Territorialità – Art. 9, n. 1, della Sesta Direttiva 77/388/CEE – Centro di attività stabile – Nozione – Equiparazione alla stabile organizzazione ex art. 5 del Modello OCSE – Impossibilità di equiparazione per la necessità, ai fini IVA, dell'impiego di risorse umane.**

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

**Società di capitali italiana appartenente ad un Gruppo societario estero – Possibilità di qualificazione della società come centro di attività stabile plurima delle società appartenenti al Gruppo – Sussiste.**

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

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

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

**Accertamento da svolgersi sul piano sostanziale e nell'ottica complessiva degli atti e negozi realizzati – Necessità.**

Cass., sez. trib. 25 maggio 2002, n. 7689, in Boll. trib. 2003, pag. 221.

Per quanto concerne la nozione di stabile organizzazione ai fini IVA, l'art. 9, n. 1, della Sesta Direttiva del Consiglio 77/388/CEE e sue successive modificazioni, fa riferimento non al concetto di stabile organizzazione ma a quello di "centro di attività stabile", il quale richiede l'impiego di risorse umane e materiali, non essendo sufficiente la presenza di impianti (quali macchine di distribuzione automatica o oleodotti) nel territorio in cui l'operazione è compiuta, e ne deriva, quindi, che le norme nazionali che impiegano la nozione di stabile organizzazione in materia di IVA devono essere sottoposte ad interpretazione adeguatrice alla luce di quella prevista dal citato art. 9, n. 1, della predetta Direttiva, dal che discende, inoltre, che nel campo dell'applicazione dell'IVA non è utilizzabile la nozione di "stabile organizzazione personale", prevista dall'art. 5, paragrafo 5, del Modello OCSE.

Una società di capitali con sede in Italia può assumere il ruolo di stabile organizzazione plurima, ai fini IVA, di società estere appartenenti allo stesso gruppo e perseguiti una strategia unitaria, in quanto una società è una struttura complessa e certamente in possesso dei requisiti previsti dall'art. 9, paragrafo 1, della Sesta Direttiva del Consiglio 77/388/CEE e sue successive modificazioni, e d'altra parte non si può dubitare della attribuibilità del ruolo di stabile organizzazione ad una società fornita di personalità giuridica; in tali casi, la ricostruzione dell'attività posta in essere dalla società nazionale, al fine di accertare se si tratti o meno di attività ausiliaria o preparatoria, deve essere unitaria e riferita al programma del gruppo societario unitariamente considerato.

Deve escludersi che la nozione di stabile organizzazione delineata dal Modello OCSE opportunamente integrata, ai fini dell'applicazione dell'IVA, con quella più restrittiva, prevista dall'ordinamento comunitario, debba identificarsi con quella di "autonoma unità produttiva" o "unità

aziendale di servizio”, non essendo tale nozione – ancora più restrittiva di quella comunitaria – fondata su alcun decisivo argomento testuale o sistematico, e, inoltre, deve escludersi che la struttura organizzativa in questione debba necessariamente essere di per se produttiva di reddito ovvero dotata di autonomia gestionale o contabile, requisiti che, invece, hanno le succursali o sedi secondarie previste dall’art. 2506 cod. civ. le quali costituiscono solo una specie tipica di stabile organizzazione.

L’affidamento ad una struttura nazionale della funzione delle operazioni d’affari (management) da parte di società non avente sede in Italia, anche se riguardante una certa area di operazioni, comporta l’acquisto, da parte di tale struttura, della qualità di centro di attività stabile ai fini dell’IVA.

#### **IVA – Fatture per operazioni inesistenti – Applicazione dell’imposta – Detraibilità – Inammissibilità.**

Cass., sez. trib. 7 ottobre 2002 n. 14337, in Boll. trib. 2003 pag. 791.

La disposizione di cui all’art. 21 del D.P.R. n. 633/1972 secondo la quale se vengono emesse fatture per operazioni inesistenti, l’imposta stessa è dovuta per l’intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura, va interpretata nel senso che il corrispondente tributo viene ad essere considerato “fuori conto” e la relativa obbligazione deve essere “isolata” da quella risultante dalla massa di operazioni effettuate ed estraniata, ciò stesso, dal meccanismo di compensazione, tra IVA “a valle” ed IVA “a morte”, che presiede alla detrazione d’imposta di cui all’art. 19 del citato D.P.R. n. 633.

#### **IVA – Operazioni passive propedeutiche all’attività d’impresa – Detrazione – Sussiste.**

Cass., sez. trib. 9 dicembre 2002, n. 17514, in Corr. trib. 2003, pag. 980.

La soggettività passiva ai fini dell’IVA sussiste anche se la società ha svolto solo attività propedeutiche all’attività d’impresa per la quale è stata costituita.

L’inerenza delle prime rispetto alla seconda non può essere negata per il solo fatto che non si sono ancora svolte operazioni attive, di conseguenza, il diritto alla detrazione spetta anche se l’attività imprenditoriale non si sia ancora manifestata in operazioni attive e, quindi, imponibili ai fini dell’IVA.

\*\*\*\*\*

Con commento di A. SANTI.

#### **IVA – Obblighi dei contribuenti – Pagamento dell’imposta – Rimborsi – Soggetti non residenti – Rimborso ex art. 38-ter del D.P.R. n. 633/1972 – Istanza – Termine – Natura perentoria – Esclusione – Art. 38-ter del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 – D.M. 20 maggio 1982.**

Cass., sez. trib. 11 marzo 2003, n. 3575, ne Il fisco 15/2003, fasc. n. 1, pag. 6775.

Il termine per la presentazione della domanda di rimborso dell’IVA da parte di soggetto domiciliato o residente negli Stati membri della Comunità economica europea, senza stabile organizzazione in Italia – Previsto dal D.M. 20 maggio 1982, emanato in attuazione del comma 6 dell’art. 38-ter del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 – non è posto a pena di decadenza, in quanto la previsione di termini di decadenza all’esercizio di diritti dee ritenersi eccezionale e di stretta interpretazione, ed il rimborso in questione si colloca all’interno della disciplina comunitaria.

#### **IVA – Cessione di marchi congiuntamente al trasferimento dell’azienda – Assoggettabilità ad IVA – Sussiste.**

Cass., sez. trib., 1 aprile 2003 n. 4974, Corr. trib. 2003, pag. 1811.

In tema di IVA, ai sensi dell’art. 3, secondo comma, n. 2, del D.P.R. n. 633/1972, costituiscono prestazioni di servizi assoggettate ad imposta, se effettuate verso corrispettivo, le cessioni di



marchi. A tale riguardo, non assume rilevanza alcuna che la cessione sia avvenuta congiuntamente con il trasferimento dell'azienda (o di un suo ramo), ovvero che il marchio sia stato seguito della modifica operata dell'art. 83 del D.Lgs. n. 480/1992, separatamente dall'azienda, restando in ogni caso la cessione del marchio soggetta ad IVA e la cessione dell'azienda soggetta ad imposta di registro, indipendentemente dalla contestualità o meno delle due operazioni.

\*\*\*\*\*  
Con commento di R. DOMINICI.

**IVA – Controversie tra soggetto attivo e soggetto passivo della rivalsa – Attinenza al rapporto tributario – Esclusione – Conseguenze – Devoluzione alla giurisdizione del giudice ordinario – Sussistenza.**

Cass., SS.UU. civ. 29 aprile 2003, n. 6636, ne Il fisco 23/2003, fasc. n. 1, pag. 9880.

Poiché il soggetto passivo nel rapporto tributario in materia di IVA è il cedente e non il cessionario, le controversie in ordine al rapporto di rivalsa fra cedente e cessionario non attengono al rapporto tributario e pertanto esulano dalle attribuzioni giurisdizionali delle Commissioni tributarie – come delineate dall'art. 2 del D.Lgs. n. 31 dicembre 1992, n. 546, anche dopo la sostituzione operata dall'art. 12 della L. 28 dicembre 2001, n. 448 – per rientrare in quelle del giudice ordinario.

**REGISTRO (Imposta di)**

**Giurisprudenza**

**Corte Costituzionale**

**Registro (imposta di) – Atti giudiziari – Rilascio di copia esecutiva della sentenza subordinato alla preventiva registrazione (e, quindi, al pagamento dell'imposta di registro) – Illegittimità costituzionale.**

Corte Cost. 6 dicembre 2002, n. 522, in Boll. trib. 2003, pag. 150.

E' illegittima la disposizione che subordina alla registrazione e ,quindi, al pagamento della conseguente imposta di registro, il rilascio della copia della sentenza (da parte del cancelliere) da impiegare nella procedura esecutiva.

**Corte di Cassazione**

**Registro (imposta di) – Valutazione automatica per i terreni –Strumento urbanistico “perfetto” – Necessità.**

Cass., sez. trib. 18 febbraio 2003, n. 2416, in Corr. trib. 2003, pag. 1395.

In tema di imposta di registro e di imposta sulle successioni e donazioni, la disposizione di cui agli artt. 52, comma 4, del D.P.R. n. 131/1986, e 34, comma 5, del D.Lgs. n. 346/1990, secondo la quale il calcolo automatico del valore dei beni immobili non si applica “per i terreni per i quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria”, va interpretata nel senso che gli strumenti urbanistici cui essa si riferisce sono quelli “perfetti”, che hanno cioè completato il loro procedimento di formazione, sicché è insufficiente l'adozione del piano regolatore generale da parte di un Comune non seguita dall'approvazione da parte della Regione.

\*\*\*\*\*  
Con commento di L. MARIOTTI, “Lo strumento urbanistico deve essere perfetto”.

**Registro (imposta di) – Valutazione automatica per i terreni – Strumento urbanistico “perfetto” – Non necessita – Insussistenza della natura agricola del terreno – E’ sufficiente.**  
Cass., sez. trib. 27 febbraio 2003, n. 2971, in Corr. trib. 2003, pag. 1397.

In tema di INVIM, ai fini della inapplicabilità, ai sensi dell’art. 52, comma 4, ultimo periodo, del D.P.R. n. 131/1986, del criterio di valutazione automatica “per i terreni per i quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria”, non occorre che lo strumento urbanistico, adottato dal Comune, abbia perfezionato il proprio *iter* di formazione mediante l’approvazione da parte della Regione, atteso che l’adozione dello strumento urbanistico, con inserimento di un terreno con destinazione edificatoria, imprime al bene una qualità che è recepita dalla generalità dei consociati come qualcosa di già esistente e di difficile reversibilità e, quindi, è sufficiente a far venire meno, ai fini anzidetti, la natura agricola del terreno medesimo.

\*\*\*\*\*  
Con commento di L. MARIOTTI, “Non è necessario che lo strumento urbanistico sia stato approvato dalla regione”.

**Registro (imposta di) – Applicazione dell’imposta – Atto di costituzione di un fondo patrimoniale – Imposta proporzionale di registro ex art. 3 della Tariffa allegata al D.P.R. n. 131/1986 – Applicazione – Legittimità.**  
Cass., sez. trib. 7 marzo 2002, n. 3343, in Riv. dir. trib. 2003, II, pag. 75.

In tema di imposta di registro, il regime di tassazione dell’atto costitutivo di un fondo patrimoniale è quello previsto dall’art. 3 della Tariffa allegata al D.P.R. n. 131/1986 (liquidazione dell’imposta in misura proporzionale) e non anche quello di cui all’art. 11 della tariffa citata (che prevede, invece, l’applicazione dell’imposta *de qua* in misura fissa).

\*\*\*\*\*  
Con nota di G. SALANITRO, “Sul regime tributario dell’atto costitutivo del fondo patrimoniale”.

**Registro (imposta di) – Atto di costituzione di un fondo patrimoniale – Imposta proporzionale di registro di cui agli artt. 1, 3 o 9 della Tariffa allegata al D.P.R. n. 131/1986 – Esclusione – Imposta in misura fissa ex art. 11 della Tariffa cit. – Applicabilità – Fondamento.**  
Cass., sez. trib., 6 giugno 2002, n. 8162, in Riv. dir. trib. 2003, II, pag. 75.

L’imposta sulle donazioni, nel testo vigente *ratione temporis* (art. 1 D.Lgs. n. 346/1990), non è applicabile, per difetto del presupposto impositivo, all’atto costitutivo di un fondo patrimoniale, atteso che questo determina soltanto un vincolo di destinazione sui beni confluiti nel fondo, affinché i loro frutti assicurino il soddisfacimento dei bisogni della famiglia, ma non incide sulla titolarità dei beni stessi che non divengono oggetto di trasferimento *inter vivos*, per spirito di liberalità.

In tema di imposta di registro, il regime di tassazione dell’atto costitutivo di un fondo patrimoniale non è né quello stabilito dall’art. 1 della Tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. n. 131/1986 (atti traslativi a titolo oneroso), né quello previsto dall’art. 3 della Tariffa al citato D.P.R. n. 131 (atti di natura dichiarativa), e neppure quell’altro disciplinato dall’art. 9 della stessa Tariffa (atti diversi, aventi ad oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale), ma va individuato nella categoria residua di atti prevista dall’art. 11 dello stesso testo normativo, tassati nella misura fissa ivi prevista. Infatti, l’atto costitutivo del patrimonio familiare non ha natura ricognitiva, ma solo costitutiva; esso muta il regime giuridico del bene, costituendo in patrimonio separato, pur senza che sia creata una nuova soggettività patrimoniale.

\*\*\*\*\*  
Con nota di G. SALANITRO, “Sul regime tributario dell’atto costitutivo del fondo patrimoniale”.

**Registro (imposta di) – Titoli cambiari – Convenzione di rinnovazione – Autonomo contenuto patrimoniale – Configurabilità – Base imponibile – Determinazione – Criteri – Aliquota applicabile – Individuazione – Artt. 43 e 9 della Tariffa, Parte Prima. del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131.**

**Processo tributario – Poteri del giudice tributario – Individuazione entro i limiti posti dalle parti della fondatezza della pretesa fiscale.**

Cass., sez. trib. 26 marzo 2003, n. 4431, ne Il fisco 17/2003, fasc. n. 1, pag. 7442.

La convenzione con cui vengono rinnovati titoli cambiari possiede una causa giuridica separata rispetto a quella del negozio originario ed un autonomo contenuto patrimoniale e non ha natura meramente dichiarativa, perciò è soggetta ad imposta proporzionale di registro con aliquota del tre per cento, prevista dalla disposizione residuale di cui all'art. 9 della Tariffa, Parte Prima, allegata al citato D.P.R. n. 131 del 1986. La base imponibile è però costituita, in applicazione dei criteri dettati dall'art. 43 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, non dall'intero importo dei titoli oggetto di rinnovo, ma di valore economico della utilità conseguita dal creditore per effetto dell'operazione di sostituzione dei titoli stessi (utilità consistente, nel caso di specie, nella anticipata disponibilità delle somme a seguito della sostituzione dei titoli, originariamente emessi per date più lontane, con altri di pari importo, ma con scadenze più ravvicinate.

\*\*\*\*\*

La sentenza non è condivisibile in quanto l'eventuale corrispettivo sarebbe stato soggetto a IVA; se non pattuito, per gli atti in questione non è possibile procedere a valutazione prevista solo per le cessioni di determinati beni.

### Commissioni Tributarie di merito

**Registro (imposta di) – Accertamento – Cessione di azienda – Valore di avviamento – Determinazione – Criteri.**

Comm. reg. di Milano, sez. XXIV, 24 agosto 2001, n. 131, ne Il fisco 16/2003, fasc. n. 1, pag. 7120.

Ai fini della determinazione del valore dell'avviamento il metodo che meglio risponde ad una congrua valutazione è quello che fa riferimento al reddito. Appare ovvio, infatti, che laddove non c'è reddito positivo non possa esistere avviamento alcuno. L'avviamento è pacificamente ritenuto una componente positiva dell'azienda e perciò non può che essere correlato a elementi positivi quali i ricavi netti. Anche il legislatore, nelle disposizioni sul concordato per imposte dirette, D.P.R. n. 460/1996, ha indicato quale metodo da utilizzare per il calcolo dell'avviamento, nell'ambito delle cessioni d'azienda, appunto quello reddituale.

**Registro (imposta di) – Edilizia – Agevolazioni per l'acquisto della prima casa – Obbligo di residenza – Contrasto tra residenza anagrafica e residenza di fatto – Prevalenza di quella di fatto.**

Comm. trib. Il grado di Bolzano, sez. I, 27 settembre 2002, n. 41, in Boll. trib. 2003, pag. 792.

Il requisito soggettivo previsto dalla legge di registro per godere delle agevolazioni per l'acquisto della prima casa di avere o stabilire entro 1 anno dalla data di stipulazione del contratto la propria residenza nel comune in cui è ubicato l'immobile, sussiste quando l'acquirente dimostri con documenti validi e convincenti (come possono esserlo il pagamento delle spese condominiali dell'appartamento acquistato e le bollette per il consumo dell'energia elettrica) di avere ivi la propria residenza effettiva, ancorché questa non coincida con la residenza anagrafica.

**Registro (imposta di) – Conferimento di ramo d'azienda – Perizia di stima ex art. 2342 del codice civile – Fede privilegiata – Valore vincolante per l'Amministrazione finanziaria – Esclusione – Art. 2343 del codice civile – Art. 50 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131.**

**Sanzioni – Tributarie non penali – Conferimento di ramo d'azienda – Valori determinati dal perito nominato dal Tribunale – Rettifica da parte dell'ufficio – Elemento soggettivo – Colpevolezza – Irrogabilità della sanzione – Esclusione – Art. 5 del D.Lgs. n. 472/1997.**

Comm. reg. di Bologna, sez. XVI 25 novembre 2002, n. 202, ne Il fisco 13/2003, fasc. n. 1, pag. 3803.

La stima di cui all'art. 2343 del codice civile, nei conferimenti di ramo d'azienda, rileva nei rapporti fra il conferente e la società non spiegando effetti vincolanti nei confronti dei terzi, ivi inclusa l'Amministrazione finanziaria; l'efficacia vincolante, anche rispetto all'Amministrazione finanziaria, del valore risultante dalla relazione di stima in alcune ipotesi specifiche di conferimento, si riscontra all'interno della normativa sul registro, che, per la sua formulazione e per la specifica collocazione non è suscettibile di interpretazione estensiva.

Colui che si avvale, come conferente di un ramo d'azienda, dei valori dichiarati nella perizia giurata redatta ai sensi dell'art. 2343 non è assoggettabile a sanzioni amministrative tributarie, non potendosi ravvisare in tale comportamento, alcun profilo di colpevolezza ai sensi dell'art. 5 del D.Lgs. n. 472/1997 (nel caso di specie ai fini della determinazione del valore netto del ramo aziendale conferito la Commissione tributaria provinciale era ricorsa ad una consulenza tecnica d'ufficio che aveva stabilito l'esistenza di un avviamento negativo, anche se di importo inferiore a quanto determinato dal perito nominato dal Tribunale, in contrapposizione ad un valore di avviamento positivo accertato dall'ufficio).

## VARIE

### Dottrina

**“La residenza del trust nel diritto tributario”**, di A. BERGESIO, ne Il fisco 24/2003, fasc. n. 1, pag. 10128.

L'A. fa propria la tesi, oggi prevalente, di quella parte della dottrina che ritiene che il possesso del reddito, senza poterne disporre, da parte del trustee determina la soggettività passiva del trust ai fini tributari annoverandolo tra i soggetti di cui all'art. 87, comma 2, TUIR, e cioè alla categoria residuale di enti soggetti all'Irpeg.

La residenza deve quindi essere stabilita in base al comma 3 dello stesso articolo, e cioè con riferimento alla sede legale o amministrativa, e all'oggetto principale dell'attività. La sede legale è un elemento non necessario e comunque può coincidere con il luogo di costituzione del trust; la sede dell'amministrazione di regola coincide con il luogo di residenza del trustee qualora questo amministri concretamente i beni, in caso contrario con il luogo ove ciò concretamente avviene ad opera di soggetto terzo; l'oggetto principale dell'attività è determinato in base all'atto costitutivo.

Il collegamento con il territorio nazionale di uno dei criteri di cui sopra, determina la residenza del trust in Italia; per il principio della tassazione del reddito mondiale, esso verrà sottoposto a imposizione per tutti i redditi ovunque prodotti.

Sotto il profilo convenzionale, per l'individuazione della residenza convenzionale occorre far riferimento al “body of trustee” ed allo Stato ove è sito il luogo di direzione effettiva.

A titolo esemplificativo, l'A. riporta la sintesi di alcune normative straniere in materia di residenza fiscale del trust. (EM)

**“Cartolarizzazioni innovative. Le “whole business securitizations”**, di F. DEZZANI e L. DEZZANI, ne Il fisco n. 15/2003, fasc. n. 1, pag. 6655

Gli AA. evidenziano come la nuova disciplina societaria in materia di patrimoni *destinati* e di patrimoni *separati* potrà consentire anche in Italia il realizzo di operazioni particolarmente innovative di cartolarizzazione, quali, appunto, le *whole business securitization* (wbs). La wbs

consiste nella effettuazione di un mutuo a favore di un'impresa, con fondi raccolti sul mercato da una società veicolo appositamente creata (SPV) mediante emissione di titoli; il rimborso ed il rendimento dei titoli sono garantiti esclusivamente dall'unico asset del veicolo (il credito da mutuo), che a sua volta è garantito esclusivamente dai *cash flows* e dai beni dell'impresa dedicati a tal fine dal mutuatario.

Mediante la costituzione di patrimoni destinati ad uno specifico affare (art. 2447-*bis* c.c.), l'impresa potrebbe direttamente ottenere dal mercato un finanziamento con le cennate caratteristiche. Infatti, è possibile l'emissione di strumenti finanziari, di tipo partecipativo, con i quali potrebbero essere raccolti i fondi, il cui obbligo di restituzione verrebbe ad essere garantito esclusivamente, ma senza il concorso degli altri creditori dell'impresa, dai beni immessi nel patrimonio destinato e dai risultati economici dello stesso patrimonio.

In alternativa, appare utilizzabile anche l'istituto del patrimonio separato (art. 2447-*decies* c.c.): l'impresa potrebbe ottenere i fondi da una SPV, la quale emetterebbe titoli sul mercato. Anche in questo caso al rimborso del finanziamento ricevuto sarebbero principalmente, salve ulteriori garanzie, i ricavi dell'affare stesso cui sia finalizzato il finanziamento. (NM)

**“Osservazioni sulla trasparenza fiscale dei trusts di famiglia”**, di E. F. GRECO e G. BARBAGELATA, ne Il fisco 4/2003, fasc. n. 1, pag. 1199.

L'articolo affronta la questione dell'imputazione soggettiva dei redditi prodotti dal trust nei due tipi caratteristici e opposti di trust: irrevocabile discrezionale l'uno, revocabile e non discrezionale l'altro.

Facendo propria la tesi di quella parte della dottrina che individua il presupposto dell'imposta nella titolarità giuridica dei beni e delle situazioni giuridiche, che costituiscono la fonte delle varie tipologie reddituali e quindi nel potere di disporre giuridicamente del reddito, gli AA ritengono che in ambedue le tipologie di trust i redditi idealmente prodotti dal *trust fund* dovrebbero essere posseduti dal *trustee* (in quanto proprietario della fonte del reddito) e quindi imponibili in capo ad esso.

Tuttavia gli AA. rilevano che “ai fini fiscali la titolarità civilistica del *trustee* diventa quella del *trust*, perché è la legge tributaria che individua, con norma eccezionale, un autonomo soggetto passivo, inesistente in diritto civile, cui riferire il presupposto altrimenti imputabile al *trustee*”.

Il *trust fund*, infatti, non appartiene al *trustee* quale soggetto passivo e d'altra parte il *trust*, che secondo una teoria largamente condivisa in dottrina, va inteso quale “altra organizzazione di beni e di persone” ai sensi dell'art. 87 TUIR, costituisce un autonomo soggetto d'imposta ai fini Irpeg.

Pertanto, combinando la tesi della titolarità della fonte con quella della soggettività tributaria del *trust*, gli AA. giungono alla conclusione che, in assenza di disposizioni contrarie, il presupposto di imposta si verifica necessariamente in capo al *trust* stesso, a prescindere dalle sue caratteristiche. Aderendo quindi all'impostazione secondo la quale il possesso del reddito segue la titolarità giuridica dei beni-fonte, i “*trusts* trasparenti ai fini fiscali sarebbero soltanto quelli in cui il trasferimento dei beni al *trustee* si riduce a una mera intestazione formale, e dove è lo stesso settlor ad esercitare le prerogative riservate al titolare effettivo dei beni affidati in *trust*.”

L'orientamento si discosta da quello dell'Amministrazione, che in caso di *trust* revocabile e non discrezionale, ha identificato nel settlor l'effettivo possessore del reddito, introducendo così una presunzione di fittizietà e quindi di trasparenza fiscale per i *trust* aventi le descritte caratteristiche.

Non sembrano invece sussistere dubbi in merito all'opacità fiscale dei *trusts* discrezionali e irrevocabili. (EM)

**“Il trust e la finanza di progetto”**, di V. LOPILATO, in Giur. Comm. 2003, I, pag. 88.

Dopo una breve ma esaustiva illustrazione delle caratteristiche del trust e del *project financing*, l'A. partendo dal confronto dei due istituti, esamina le concrete possibilità applicative del trust nella finanza di progetto.

Vengono descritti i due principali tipi di trust utilizzati in operazioni di *project financing* (il *trust borrowing vehicle* e il *security trust*) ed evidenziati i vantaggi. (EM)

**“Contratto avente ad oggetto la fornitura di lavoro temporaneo - Ribaltamento delle spese di trasferta - Implicazioni IVA e riflessi IRAP”**, di G. MOCCI , in Boll. trib. 2003, pag. 494.

L'A. esamina il trattamento ai fini IVA delle spese di trasferta relative al personale interinale e, in particolare, se la spesa di trasferta sia fiscalmente riconducibile nella sfera retributiva e se, conseguentemente, possa essere escluso da IVA, ai sensi dell'art. 26-*bis* della L. n. 196/97, il relativo rimborso spettante all'impresa fornitrice. L'A. ritiene che si possa escludere dall'assoggettamento ad IVA il rimborso delle spese di trasferta del personale assunto in forma temporanea in quanto: (i) la nozione di “compenso” di lavoro subordinato è onnicomprensiva di somme e valori che affluiscono al dipendente a qualsiasi titolo (uscendo dalla disponibilità patrimoniale dell'erogante), in dipendenza del rapporto lavorativo, e quindi anche di quelle afferenti il trattamento di trasferta; (ii) l'Amministrazione finanziaria ha precisato (cfr. Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 384 del 13.12.2002) che l'art. 26-*bis* della L. n. 196/97 va interpretato “nel senso di comprendere nel termine oneri retributivi anche le spese rimborsate ai lavoratori nell'espletamento delle mansioni che sono collegate direttamente alla prestazione lavorativa stessa”, stabilendo inoltre la sostanziale equivalenza tra distacco e messa a disposizione di personale in forma temporanea, di talché appare legittimo l'addebito fuori campo IVA del trattamento di trasferta, analogamente a quanto affermato dalla giurisprudenza in materia di distacco; (iii) la titolarità giuridica al rimborso delle spese di trasferta spetta alternativamente al datore di lavoro impresa fornitrice e al soggetto utilizzatore e, pertanto, è ragionevole ritenere l'esclusione da IVA dell'onere che l'utilizzatore potrebbe sostenere direttamente e che la legge pone in ogni caso a suo carico (cfr. art. 1, comma 5, lett. f), L. n. 196/97. (S.G.)

## Indos 2.03

### LEGISLAZIONE

**Provvedimenti emanati e pubblicati in G.U. dal 1° maggio al 31 agosto 2003.**

### DOTTRINA

AGOLINO G., FRANCHINI R., MACARIO E., "Il trattamento delle perdite d'esercizio nei condoni introdotti dalla legge Finanziaria per l'anno 2003" <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Amnistia e condono)</b>	<b>Pag. 26</b>
ARQUILLA N., "Le indennità di natura risarcitoria erogate ai lavoratori dipendenti" <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	<b>" 41</b>
BAGGIO F.M., REBECCA G., "Dividendi distribuiti ad imprese da società partecipate non residenti nella riforma tributaria" <b>(RIFORMA II.DD.)</b>	<b>" 8</b>
BELLUZZO L., LO PRESTI VENTURA E., "Il riporto delle perdite nelle operazioni di fusione – Brevi note a margine della risoluzione n. 337/E del 29 ottobre 2002" <b>(IRPEG)</b>	<b>" 29</b>
BELLUZZO L., LO PRESTI VENTURA E., "Trusts 'interni' 'discrezionali' ed imposizione diretta Note a margine della risoluzione 17 gennaio 2003, n. 8/E" <b>(IRPEG)</b>	<b>" 30</b>
BERGESIO A., "La residenza del trust nel diritto tributario" <b>(VARIE)</b>	<b>" 55</b>
BERGESIO A., "Stabile organizzazione e <i>subsidiary</i> " <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)</b>	<b>" 15</b>
BLOCH J., "Riscritto il regime delle permutate di beni e di partecipazioni" <b>(RIFORMA II.DD.)</b>	<b>" 9</b>
BORIO G.F., "La nozione di stabile organizzazione nel Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni" <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)</b>	<b>" 15</b>
CAPOLUPO S., "Il regime fiscale degli strumenti finanziari ibridi e dei patrimoni dedicati" <b>(REDDITI DI CAPITALE)</b>	<b>" 33</b>
CAPOLUPO S., "Interessi moratori – La difficile conciliazione delle discipline" <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	<b>" 36</b>

CAPOLUPO S., “La Riforma fiscale – <i>Thin capitalization rules</i> ” <b>(RIFORMA II.DD.)</b>	<b>Pag. 9</b>
CONCI P., “Ostacoli fiscali alle libertà fondamentali comunitarie in tema di conferimenti societari transnazionali” <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)</b>	<b>“ 16</b>
D’AGOSTINO D., “Concordato fiscale – Un tentativo di sintesi” <b>(AMNISTIA E CONDONO)</b>	<b>“ 6</b>
D’ARCANGELO S. M., “Emersione di redditi di fonte estera – Scudo fiscale o dichiarazione integrativa semplice? Alcune riflessioni in merito ai rapporti intercorrenti fra lo scudo fiscale e e le procedure di definizione agevolata di cui alla L. 27 dicembre 2002, n. 289 (Finanziaria per il 2003)” <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Amnistia e condono)</b>	<b>“ 26</b>
DE RUVO M., BROGGI N., LA CANDIA I., “La fiscalità del commercio elettronico” <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)</b>	<b>“ 17</b>
DEL FEDERICO L., “Scudo fiscale e regolarizzazione dei redditi e degli imponibili detenuti all’estero – Esame di un’interessante ipotesi di lavoro” <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Amnistia e condono)</b>	<b>“ 27</b>
DEZZANI F., DEZZANI L., “Cartolarizzazioni innovative. Le whole business securitization” <b>(VARIE)</b>	<b>“ 55</b>
FUSA E., “ <i>Leveraged buyout</i> – Finalmente nessuna incertezza civilistica, ma quali le conseguenze fiscali?” <b>(IRPEG)</b>	<b>“ 30</b>
GIORDANO P., “Condono. Dichiarazione integrativa ex art. 8 della L. 27 dicembre 2002, n. 289. Preclusione dell’accertamento. Limiti. Maggiori imponibili da integrare ai fini IVA. Brevi osservazioni”. <b>(AMNISTIA E CONDONO)</b>	<b>“ 6</b>
GHINI P., LEDDA F., “Base imponibile – Deduzioni – Aliquote – Detrazioni – Lavoro dipendente – Ritenute” <b>(IRPEF)</b>	<b>“ 28</b>
GRASSI E., “Il premio incentivante all’esodo – Dubbi in ordine alla sua tassabilità” <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	<b>“ 41</b>
GRECO E. F., BARBAGELATA G., “Osservazioni sulla trasparenza fiscale dei <i>trusts</i> di famiglia” <b>(VARIE)</b>	<b>“ 56</b>
IMBESI G., “Compatibilità tra la norma convenzionale, la norma comunitaria e quella interna” <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)</b>	<b>“ 18</b>
LAROMA JEZZI P., “I profili soggettivi dell’imposizione nella cartolarizzazione dei crediti, fra	



separazione patrimoniale e *trust*  
(IRPEG)

Pag. 31

LO GIUDICE B., “Restrizioni per la determinazione del valore minimo delle partecipazioni societarie possedute e per la deducibilità delle perdite prodotte dalle società partecipate – Limiti di applicabilità ai sensi dello Statuto dei diritti del contribuente”  
(REDDITI DI IMPRESA)

“ 36

LOPILATO V., “Il trust e la finanza di progetto”  
(VARIE)

“ 56

LORCET F., “Rapporti di *service* infragruppo – Attività di accertamento tributario e corretta regolamentazione del rapporto”  
(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)

“ 18

MARINO T., “Effetti fiscali delle nuove disposizioni sugli interessi di mora <<automatici>> introdotte dal D.Lgs. 231/2002”  
(REDDITI DI IMPRESA)

“ 37

MARINO T., “Ulteriori riflessioni sulle patologie impositive da ascrivere agli interessi di mora ex D.Lgs. 231/2002 nel reddito d’impresa e sui possibili rimedi”  
(REDDITI DI IMPRESA)

“ 38

MOCCI G., “Contratto avente ad oggetto la fornitura di lavoro temporaneo – Ribaltamento delle spese di trasferta – Implicazioni IVA e riflessi IRAP”  
(VARIE)

“ 57

MONARCA P., “Prorogati i termini per l’affrancamento delle partecipazioni sociali”  
(REDDITI DIVERSI)

“ 46

MORRI S., “CFC e convenzioni contro le doppie imposizioni”  
(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)

“ 19

NASTASIA A., PARPIGLIA M., L’Iva nel prestito di personale in ambito nazionale ed internazionale”  
(IVA)

“ 48

PERRONE C., “Normativa CFC e cause esimenti nella recente prassi ministeriale”  
(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)

“ 20

PIAZZA M., “Primi orientamenti degli interpelli relativi alla normativa sulle controlled foreign companies (art. 127 – *bis* TUIR)”  
(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)

“ 20

PISANI M., “Operazioni di fusione – Decorrenza fiscale e rilevanza delle perdite pregresse”  
(IRPEG)

“ 31

“PROVAGGI G., “Le nuove modalità di tassazione degli enti non commerciali”  
(RIFORMA II.DD.)

“ 11

REALE O., "Le procedure amichevoli nelle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni" <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)</b>	<b>Pag. 21</b>
REBECCA G., ZANETTI E., "Riforma tributaria – Prime considerazioni sulla tassazione per trasparenza in capo ai soci degli utili delle società di capitali" <b>(RIFORMA II. DD.)</b>	<b>“ 10</b>
RIZZARDI R., "Come il fisco finanzia(va) i <i>leveraged by out</i> " <b>(IRPEG)</b>	<b>“ 31</b>
ROSSI MACCANICO P., "Riforma del sistema fiscale statale – Prospettive della tassazione per trasparenza delle società di capitali" <b>(RIFORMA II. DD.)</b>	<b>“ 11</b>
ROSSI L., SCARIONI P., "Prime osservazioni in tema di <<Participation Exemption>>" <b>(RIFORMA II. DD.)</b>	<b>“ 13</b>
SACCARDO N., "Considerazioni a margine di una recente sentenza della Corte di Cassazione in tema di trattamento di fine rapporto" <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	<b>“ 42</b>
SALVATORE A., "Il regime delle <i>stock options</i> . Profili generali" <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	<b>“ 43</b>
SIRRI M., ZAVATTA R., "Deducibilità delle perdite su crediti verso soggetti non residenti" <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	<b>“ 39</b>
SOZZA G., "La normativa antielusiva alla luce del Modello OCSE 2003" <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)</b>	<b>“ 22</b>
SPAZIANI TESTA E., "Collaborazioni coordinate e continuative – Quale disciplina tributaria in attuazione delle deleghe per la riforma fiscale e per le riforme del lavoro e della previdenza" <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	<b>“ 43</b>
STRATA M., D'INVERNO G., LOVEGLIO O., "Evoluzione legislativa del <<diritto di interpello>>" <b>(ACCERTAMENTO: Principi e norme generali)</b>	<b>“ 1</b>
VALENTE G., "CFC e paradisi fiscali" <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)</b>	<b>“ 22</b>
VASAPOLLI G., VASAPOLLI A., "La liquidazione delle imposte sui redditi conseguiti dalle CFC" <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)</b>	<b>“ 23</b>
VECCHIO C., FLORA P., "Alcune riflessioni sulle possibili conseguenze fiscali derivanti dalle novità introdotte dalla riforma del diritto societario in materia di azioni e di altri strumenti partecipativi" <b>(REDDITI DI CAPITALE)</b>	<b>“ 34</b>
VIAL E., "I recenti chiarimenti ministeriali in materia di liquidazione IVA di gruppo"	

<b>(IVA)</b>	<b>“ 50</b>
<b><u>PRASSI AMMINISTRATIVA</u></b>	
Ris. Agenzia delle Entrate 17 gennaio 2003, n. 8/E <b>(IRPEG)</b>	<b>“ 32</b>
Ris. Agenzia delle Entrate 29 gennaio 2003, n. 18/E <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)</b>	<b>“ 24</b>
Circ. Agenzia delle Entrate 5 febbraio 2003, n. 7/E <b>(IRPEG)</b>	<b>“ 32</b>
Circ. Agenzia delle Entrate 6 febbraio 2003, n. 8/E <b>(IRPEG)</b>	<b>“ 33</b>
Circ. Agenzia delle Entrate 5 marzo 2003, n. 15/E <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	<b>“ 44</b>
Circ. Agenzia delle Entrate 21 marzo 2003, n. 17/E <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Amnistia e condono)</b>	<b>“ 27</b>
Ris. Agenzia del Territorio 24 marzo 2003, n. 2/T <b>(IMPOSTA SOSTITUTIVA CREDITO)</b>	<b>“ 48</b>
Circ. Agenzia delle Entrate 25 marzo 2003, n. 18/E <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Amnistia e condono)</b>	<b>“ 27</b>
Ris. Agenzia delle Entrate 25 marzo 2003, n. 72/E <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	<b>“ 40</b>
Circ. Agenzia delle Entrate 27 marzo 2003, n. 19/E <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Amnistia e condono)</b>	<b>“ 27</b>
Circ. Agenzia delle Entrate 27 marzo 2003, n. 20/E <b>(REDDITI DI CAPITALE)</b>	<b>“ 35</b>
Ris. Agenzia delle Entrate 1° aprile 2003, n. 82/E <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	<b>“ 40</b>
Ris. Agenzia delle Entrate 8 aprile 2003, n. 89/E <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Agevolazioni ed esenzioni)</b>	<b>“ 25</b>
Ris. Agenzia delle Entrate 23 aprile 2003, n. 95/E <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	<b>“ 45</b>

Circ. Agenzia delle Entrate 28 aprile 2003, n. 22/E  
**(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Amnistia e condono)** Pag. 28

Ris. Agenzia delle Entrate 15 maggio 2003, n. 109/E  
**(RITENUTE ALLA FONTE)** “ 47

Ris. Agenzia delle Entrate 15 maggio 2003, n. 111/E  
**(REDDITI DI CAPITALE)** “ 36

### GIURISPRUDENZA

#### Corte Costituzionale

6 dicembre 2002, n. 520  
**(CONTENZIOSO TRIBUTARIO)** “ 6

6 dicembre 2002, n. 522  
**(REGISTRO(imposta di))** “ 52

#### Corte di Cassazione

Sez. trib. 25 giugno 2001, n. 8656  
**(IVA)** “ 49

Sez. trib. 3 agosto 2001, n. 10653  
**(IMPOSTE E TASSE in genere)** “ 7

Sez. trib. 17 settembre 2001, n. 11645  
**(ACCERTAMENTO)** “ 2

Sez. trib. 25 ottobre 2001, n. 13139  
**(IVA)** “ 50

Sez. trib. 20 novembre 2001, n. 14574  
**(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI (Agevolazioni ed esenzioni))** “ 25

Sez. trib. 21 novembre 2001, n. 14702  
**(IRPEG)** “ 33

Sez. trib. 7 marzo 2002, n. 3343  
**(REGISTRO imposta di)** “ 53

Sez. trib. 9 maggio 2002, n. 6607  
**(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Agevolazioni ed esenzioni)** “ 26

Sez. trib. 25 maggio 2002, n. 7680

<b>(ACCERTAMENTO)</b>	“ 2
Sez. trib. 25 maggio 2002, n. 7682 <b>(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)</b>	<b>Pag. 24</b>
Sez. trib. 25 maggio 2002, n. 7689 <b>(IVA)</b>	“ 50
Sez. trib. 6 giugno 2002, n. 8162 <b>(REGISTRO imposta di)</b>	“ 53
Sez. trib. 18 giugno 2002, n. 8738 <b>(ACCERTAMENTO)</b>	“ 2
Sez. trib. 24 luglio 2002, n. 10802 <b>(ACCERTAMENTO)</b>	“ 3
Sez. trib. 3 settembre 2002, n. 12804 <b>(IMPOSTE E TASSE in genere)</b>	“ 8
Sez. trib. 7 ottobre 2002, n. 14337 <b>(IVA)</b>	“ 51
SS.UU. 25 ottobre 2002, n. 15063 <b>(VARIE)</b>	“ 28
Sez. trib. 4 novembre 2002, n. 15373 <b>(ACCORDI INTERNAZIONALI principi generali)</b>	“ 5
Sez. trib. 15 novembre 2002, n. 16122 <b>(CONTENZIOSO TRIBUTARIO)</b>	“ 7
SS.UU. civ. 21 novembre 2002, n. 16424 <b>(ACCERTAMENTO)</b>	“ 3
Sez. trib. 27 novembre 2002, n. 16780 <b>(REDDITI FONDIARI)</b>	“ 46
Sez. trib. 9 dicembre 2002, n. 17514 <b>(IVA)</b>	“ 51
Sez. trib. 10 dicembre 2002, n. 17576 <b>(STATUTO DEL CONTRIBUENTE)</b>	“ 1
Sez. trib. 18 dicembre 2002, n. 18048 <b>(ACCERTAMENTO)</b>	“ 3

Sez. V civ. 14 gennaio 2003, n. 398 <b>(ACCERTAMENTO: principi e norme generali)</b>	<b>Pag. 4</b>
Sez. III 27 gennaio 2003, n. 1191 <b>(AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA)</b>	“ 5
Sez. trib. 30 gennaio 2003, n. 1431 <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	“ 45
Sez. trib. 4 febbraio 2003, n. 1633 <b>(ACCERTAMENTO principi e norme generali)</b>	“ 5
Sez. trib. 14 febbraio 2003, n. 2249 <b>(CONTENZIOSO TRIBUTARIO)</b>	“ 7
Sez. trib. 18 febbraio 2003, n. 2416 <b>(REGISTRO (imposta di)</b>	“ 53
Sez. trib. 11 marzo 2003, n. 3575 <b>(IVA)</b>	“ 51
Sez. trib. 26 marzo 2003, n. 4431 <b>(REGISTRO imposta di)</b>	“ 54
Sez. trib. 1° aprile 2003, n. 4974 <b>(IVA)</b>	“ 52
Sez. trib. 17 aprile 2003, n. 6152 <b>(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)</b>	“ 45
SS.UU. civ. 29 aprile 2003, n. 6632 <b>(IVA)</b>	“ 52
<u>Commissioni tributarie di merito</u>	
Comm. trib. prov. di Roma 29 gennaio 2003, n. 705 <b>(RISCOSSIONE)</b>	“ 47
Comm. trib. reg. di Milano 24 agosto 2001, n. 131 <b>(REGISTRO (Imposta di)</b>	“ 54
Comm. trib. Il grado di Bolzano, sez. I, 27 settembre 2002, n. 41 <b>(REGISTRO (imposta di)</b>	“ 54
Comm. trib. reg. di Bologna 25 novembre 2002, n. 202 <b>(REGISTRO (imposta di)</b>	“ 55