

Analitico 2.04

ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)

Accertamento – Imposte sui redditi – IVA – Definizione dell'obbligazione tributaria – Concordato preventivo biennale – Istruzioni – Art. 33 del D.L. 30 settembre 2003, n. 269, conv. dalla L. 24 novembre 2003, n. 326.

Circ. Agenzia delle entrate 4 febbraio 2004, n. 5/E.

“ 1

Accertamento – Documenti e scritture contabili – Corrispondenza commerciale – Presunzione semplice di veridicità – Prova contraria – Incombe sull'imprenditore.

Cass., sez. trib. 25 marzo 2003, n. 4329.

“ 1

Accertamento – Imposte sul reddito – Motivazione – Contenuto minimo della pretesa tributaria – Elementi essenziali – Indicazione del presupposto della maggiore imposizione e della fonte informativa sottostante alla rettifica – Indicazione del criterio astratto adoperato – Sufficienza.

Accertamento motivato *per relationem* – Sufficienza della sola conoscibilità dei documenti richiamati – Sussiste – Principi della legge n. 212/2000 – Natura innovativa e non retroattiva – Motivazione *per relationem* ad un verbale della Guardia di finanza non prodotto in giudizio – Mancanza di prova – Conseguenze.

Cass., sez. trib. 1° aprile 2003, n. 4989.

“ 1

Accertamento – Accertamenti bancari ex art. 32 del D.P.R. 600/1973 – Presunzione legale di imponibilità delle movimentazioni bancarie – Ambito di applicazione – Estensione ai movimenti bancari sul conto del socio della società di persone verificata – Legittimità.

Cass., sez. trib. 18 settembre 2003, n. 13819.

“ 2

VIOLAZIONI E SANZIONI

Violazioni e sanzioni – Acconti – Acconti dovuti sulla base dell'imposta indicata nella dichiarazione annuale relativa al precedente periodo d'imposta, ai sensi dell'art. 1 della L. n. 97 del 23 marzo 1977 – misura originaria del 75 per cento – Insufficiente versamento successivo aumento dell'acconto – Corrispondente elevazione del parametro di riferimento della disciplina sanzionatoria – Configurabilità.

Cass., sez. trib. 9 marzo 2004, n. 4768.

“ 3

Violazioni e sanzioni – Misure cautelari – Condizioni e limiti di applicazione.

Comm. trib. prov. di Matera, sez. I, 17 settembre 2002, n. 141.

“ 3

CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Termini per ricorrere – Decorrenza dalla notificazione dell'atto impugnabile – Conoscenza dell'atto acquisita di fatto dal destinatario – Irrilevanza.

Cass., sez. trib. 20 luglio 2001, n. 9891.

“ 4

Contenzioso tributario – Notifica dell'avviso di accertamento ad una società di persone –

Obbligo di notifica dell'accertamento anche al socio – Non sussiste.
Giudizi pendenti per la rettifica del reddito della società di persone e del reddito del socio –
Sospensione necessaria ex art. 295 c.p.c. – Non sussiste – Rappresentanza della società di
persone in capo ad ogni socio – Legittimità della notifica – Sussiste.
Cass., sez. trib. 21 giugno 2002, n. 9094. “ 4

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Giudizio di appello – Riunione di sentenze
relative a giudizi diversi – Rinvio alle norme del codice di procedura civile – Preclusione –
Inesistenza – Ipotesi di riunione di giudizi – Ammissibilità.
Cass., sez. trib. 11 febbraio 2003, n. 2013. “ 5

Commissioni tributarie – Controversia fra sostituto e sostituito in materia di ritenute di lavoro
dipendente – Competenza esclusiva delle Commissioni tributarie.
Cass., SS.UU. 6 giugno 2003, n. 9074. “ 5

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Prova testimoniale – Esclusione – Contrasto
con artt. 3, 24 e 111, comma 2, della Costituzione – Questione di legittimità costituzionale –
Non manifesta infondatezza – Revisione dei principi di cui alla sentenza della Corte
Costituzionale n. 18/2000.
Comm. trib. prov. di Foggia 3 luglio 2002. “ 5

IMPOSTE E TASSE (In genere)

Imposte e tasse (in genere) – Notificazioni – Modificazioni del domicilio – Differimento di efficacia al
sessantesimo giorno – illegittimità costituzionale.
Corte Cost. 19 dicembre 2003, n. 360. “ 5

Imposte e tasse (in genere) – Solidarietà nel debito d'imposta – Facoltà del condebitore
di avvalersi della sentenza favorevole ottenuta da altro condebitore – Limite del giudicato –
Esercizio del potere di autotutela – Possibilità.
Cass., sez. trib. 14 novembre 2003, n. 17219. “ 6

Imposte e tasse (in genere) – Interessi moratori – Disciplina tributaria – Decorrenza
diversa da quella civilistica – Norma speciale – Prevalenza.
Cass., sez. trib. 14 gennaio 2004, n. 353. “ 6

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.

“Il regime fiscale dei patrimoni dedicati”, di **S. CAPOLUPO.** “ 6

“IRES – Considerazioni in tema di fusione”, di **S. CAPOLUPO.** “ 7

“Operazioni straordinarie e *participation exemption*”, di **S. CAPOLUPO.** “ 9

“Scissioni – Il regime delle perdite pregresse”, di **S. CAPOLUPO.** “ 9

“Incertezze della disciplina CFC tra controllo indiretto e collegamento”, di **L. CAPPELLOTTO.** “ 10

“L’esonazione dei dividendi distribuiti a società madri comunitarie nella riforma Tremonti”, di G. P. COLNAGO e S. MASSAROTTO .	“ 11
“Dal consolidato nazionale possibili effetti sul bilancio 2003”, di G. M. COMMITTERI e G. SCIFONI .	“ 11
“Contrasto alla sottocapitalizzazione e diritto societario”, di P. COMUZZI .	“12
“Il regime transitorio delle fusioni e scissioni”, di F. FACCHINI e S. ZANELLA .	“ 13
“Il consolidato fiscale nazionale e l’iscrizione del carico tributario nei singoli bilanci”, di B. FASOLI BRACCINI .	“ 13
“Regime fiscale punitivo per l’associazione in partecipazione?”, di L. FERLAZZO NATOLI e M. MARTELLA .	“ 14
“L’interpello nella disciplina del consolidato mondiale: alcune riflessioni”, di F. GHISETTI .	“ 15
“Il trasferimento dei beni in regime di neutralità nel consolidato nazionale”, di M. IAVAGNILIO .	“ 16
“Considerazioni sull’interruzione del regime consolidato”, di B. IZZO e L. MIELE .	“ 16
“La fusione nazionale dopo le riforme”, di P. MONARCA .	“ 17
“ <i>Joint ventures</i> e riforma del sistema fiscale”, di G. MORO VISCONTI e P. FANCI .	“ 17
“Valutazione del patrimonio effettivo delle <i>holdings</i> e applicabilità della <i>participation exemption</i> ”, di R. MORO VISCONTI e C. BARBIERI .	“19
“La cessione di partecipazioni da parte di soggetti non residenti”, di P. PALMA .	“ 20
“Note minime sulle permuta <<domestiche>> di partecipazioni sociali nel reddito di impresa alla luce della riforma tributaria”, di F. PEDROTTI .	“ 21
“Il punto sul consolidato nazionale”, di C. PESSINA e C. BOLLO .	“ 20
“Il consolidato nazionale”, di L. ROSSI e P. SCARIONI .	“ 20
“Il nuovo regime fiscale dei proventi e degli oneri connessi a partecipazioni societarie”, di S. SCREPANTI .	“ 22
“I dividendi e le remunerazioni assimilate nell’IRES”, di R. VALACCA .	“ 23

“La nuova disciplina degli interessi di mora”, di **R. VALACCA**. “ 24

IRES – Legge delega 7 aprile 2003, n. 80 e D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344 – Chiarimenti.
Circ. Agenzia delle Entrate 16 giugno 2004, n. 25/E. “ 25

IRES – Nuovo regime di tassazione dei dividendi – D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344 – Chiarimenti.
Circ. Agenzia delle Entrate 16 giugno 2004, n. 26/E. “ 25

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC

“*Service Agreement e transfer pricing*”, di **G. D’ALFONSO**. “ 25

Trasferimento del domicilio fiscale in altro Stato UE – Imposizione delle plusvalenze latenti sui valori mobiliari – Violazione del principio di libertà di stabilimento ex art. 43 Trattato CE – Sussiste.
Corte di Giustizia delle Comunità Europee, sez. V, 11 marzo 2004, n. C-9/02. “ 26

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Amnistia e condono

Condoni fiscali – Definizione delle situazioni e delle pendenze tributarie per gli anni pregressi – D.L. 30 settembre 2003, n. 269 e L. 24 dicembre 2003, n. 350 (Legge Finanziaria per il 2004) – Istruzioni.
Circ. Agenzia delle Entrate 18 febbraio 2004, n. 7/E. “ 26

IRPEF

Accertamento imposte sui redditi e IRPEF – Dichiarazione dei redditi 730/2004 e Unico 2004 Persone fisiche, relativi al periodo d'imposta 2003 – Questioni interpretative in materia di IRPEF.
Circ. Agenzia delle Entrate 10 giugno 2004, n. 24/E. “ 27

REDDITI ASSOCIATIVI

Redditi associativi – Società di persone – Imputazione dei redditi sociali – Scissione di quote nel periodo – Irrilevanza – Socio cui si imputano i redditi – E’ quella che sia tale alla fine del periodo.
Cass., sez. trib. 16 dicembre 2003, n. 19238. “ 27

REDDITI DI CAPITALE

Redditi di capitale – Prelievi automatici garantiti da società fiduciaria sull'imposta del patrimonio amministrato – Tassabilità art. 44, comma 1, lett. b), TUIR.
Cass., sez. trib. 5 dicembre 2003, n. 18663. “ 28

REDDITI DI IMPRESA

- Imposte sui redditi – Redditi di impresa – Determinazione del reddito – Spese di pubblicità e propaganda – Qualificazione – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212 e art. 21 della L. 30 dicembre 1991, n. 413.
Parere del Comitato Consuntivo Norme Antielusive 24 febbraio 2004, n. 1. “ 28
- Imposte sui redditi – Redditi d’impresa – Valutazione dei titoli – Valore minimo delle partecipazioni – Determinazione – Art. 61 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (ora art. 94 del nuovo TUIR) – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.
Ris. Agenzia delle Entrate 8 aprile 2004, n. 55/E. “ 28
- IRES – Redditi di impresa – Accantonamenti di quiescenza e previdenza – Accantonamento per le indennità di cessazione del rapporto di agenzia – Deduzione degli accantonamenti operata secondo il criterio di competenza.
Ris. Agenzia delle Entrate 9 aprile 2004, n. 59/E. “ 29
- IRES – Redditi di impresa – Ammortamenti – Canoni di *leasing* conseguenti a un contratto di *leasing* azionario per l’acquisto di una partecipazione societaria – Deducibilità ex art. 102, comma 7, del TUIR – Inammissibilità.
Ris. Agenzia delle Entrate 10 maggio 2004, n. 69/E. “ 29
- Redditi di impresa – Norme antielusive – Accertamento basato sull’art. 10 legge n. 408/1990 – Norma innovativa – Cessioni di crediti relative a periodi anteriori alla sua entrata in vigore – Inapplicabilità.
 Perdite su crediti – Requisiti di certezza e precisione o di avvio di procedure concorsuali ex art. 66, comma 3, D.P.R. n. 917/1986 – Cessione di crediti *pro soluto* in difetto dei predetti requisiti – Indeducibilità delle perdite su crediti – Conseguenze.
Cass., sez. trib. 23 maggio 2002, n. 7555. “ 29
- Redditi di impresa – Contratto di agenzia – Provvigioni pagate agli agenti – Imputazione dei relativi costi – Data di maturazione dei compensi – Irrilevanza di fatturazione e pagamento.
Cass., sez. trib. 30 luglio 2002, n. 11213. “ 30
- Reddito di impresa – Interessi passivi su finanziamenti conseguiti per scopi aziendali – Interessi esenti su obbligazioni pubbliche – Indeducibilità fino a concorrenza degli interessi passivi – Mutuo di scopo – Irrilevanza rispetto alla presunzione assoluta di cui all’art. 96, comma 3, TUIR.
Cass., sez. trib. 5 dicembre 2003, n. 18671. “ 30
- Redditi d’impresa – Cessione di azienda – Avviamento – Valore metodi matematici ex art. 2 D.P.R. n. 460/1996 – Manifesta contraddizione con la situazione effettiva desunta anche da studi di settore – Invalidità.
Comm. trib. prov. di Milano, sez. XXXVI, 28 marzo 2003, n. 31. “ 31
- Redditi di impresa – Detassazione del reddito reinvestito di cui all’art. 3 D.L. n. 357/94 – Contratto di *leasing* – Investimento sostenuto nel periodo di imposta agevolato – Costo sostenuto dall’impresa concedente determinata in base alla durata del contratto – E’ tale.
Comm. trib. prov. di Bergamo, sez. V, 15 ottobre 2003, n. 132/5. “ 31

REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

- “Le polizze assicurative stipulate per gli amministratori”, di **S. CHIRICHIGNO** e **G. STANCATI**. “ 31
- “Collaborazioni coordinate e continuative o prestazioni d'opera?”, di **D. FESTA**. “ 32
- “Profili tributari del lavoro a progetto”, di **G. STANCATI**. “ 32
- Redditi di lavoro dipendente – Servizio di check-up medico a favore dei dipendenti dell'impresa da effettuarsi presso strutture mediche specializzate – Somme corrisposte da parte del datore di lavoro alle strutture mediche convenzionate – Non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente ex art. 51 , comma 2, lett. f), del nuovo TUIR – Condizioni.
Ris. Agenzia delle Entrate 10 marzo 2004, n. 34/E. “ 33
- Redditi di lavoro dipendente e assimilati – D.L. n. 269/2003, conv. dalla L. n. 326/2003 e L. n. 350/2003 (legge finanziaria per il 2004) – Chiarimenti per l'applicazione del primo modulo di riforma dell'Irpef nonché a talune disposizioni contenute nella legge finanziaria per il 2004 e nei provvedimenti ad essa collegati.
Circ. Agenzia delle Entrate 15 marzo 2004, n. 10/E. “ 33
- Lavoro dipendente – Trattamento di fine rapporto – Acconto dovuto dai sostituti d'imposta sulle imposte dovute dai dipendenti anni 1996 e 1997 – Contrasto con artt. 3 e 53 della Costituzione – Manifesta infondatezza della questione.
Corte Cost. 26 gennaio 2004, n. 41. “ 34
- Redditi di lavoro dipendente – Indennità di prepensionamento – Tassabilità.
Cass., sez. trib. 26 febbraio 2002, n. 2817. “ 35
- Redditi di lavoro dipendente – Compenso incentivante la mobilità – Imponibilità.
Cass., sez. trib. 22 settembre 2003, n. 14001. “ 35
- Lavoro dipendente – Indennità per mancato riconoscimento di qualifiche – Danno emergente – Motivazione –Necessità – Mancata motivazione – Cassazione con rinvio della sentenza – Conseguenze.
Cass., sez. trib. 4 dicembre 2003, n. 18545. “ 35
- Lavoro dipendente – TFR – Scioglimento degli effetti civili del matrimonio – Art. 12-*bis* della L. 1°dicembre 1970, n. 898 – Diritto del coniuge alla quota del 40 per cento del trattamento di fine rapporto percepito dall'altro coniuge se maturato durante il matrimonio con il precedente coniuge – Condizioni –Titolarietà dell'assegno di mantenimento – Sussiste – Libertà di stato civile – Sussiste.
Transazione generale novativa conclusa posteriormente alla sentenza di scioglimento degli effetti civili del matrimonio a tacitazione e stralcio delle pretese fatte valere in giudizio – Rinuncia del coniuge al diritto alla quota del trattamento di fine rapporto – Esclusione – Rinuncia alle pretese creditorie fatte valere in giudizio – Ammissibilità.
Cass., sez. I civ. 10 febbraio 2004, n. 2466. “ 35
- Lavoro dipendente – Omessa dichiarazione di emolumenti in “nero” da parte di lavoratrice dipendente – Irrilevanza in caso di buona fede ex art. 10 L. n. 212/2002 (Statuto del Contribuente).
Comm. trib. prov. di Macerata, sez. III, 22 ottobre 2002, n. 123. “ 36

REDDITI FONDIARI

Redditi fondiari – Fabbricati concessi in locazione – Tassazione presuntiva sulla base del canone contrattuale – Conduttore moroso – Ammissibilità prova contraria – Tassazione in base alla rendita catastale – Consegue.

Cass., sez. trib. 7 maggio 2003, n. 6911.

“ 36

RISCOSSIONE

Riscossione dei tributi e delle entrate dello Stato ed altri enti pubblici – Commissario governativo delegato provvisoriamente alla riscossione – Obblighi e diritti – Sono quelli del concessionario – Art. 24 del D.P.R. n. 43 del 28 gennaio 1988 – Questione di illegittimità costituzionale – Infondatezza – Sussiste.

Corte Cost. 2 marzo 2004, n. 76.

“ 37

Riscossione – Rimborsi – Silenzio-rifiuto – Formazione – Istanza di rimborso – Organo competente – intendente di finanza – Presentazione dell’istanza ad ufficio dell’Amministrazione finanziaria diverso da quello competente – Equipollenza, sulla base dell’obbligo di trasmettere l’istanza all’ufficio competente ai sensi dell’art. 5 della L. 18 marzo 1968, n. 249 – Esclusione – Conseguenze.

Cass., sez. trib. 29 marzo 2004, n. 6258.

“ 37

Riscossione – Cartella di pagamento – Natura giuridica – Rapporti con il ruolo – Consegna al concessionario – Prova a carico dell’Amministrazione – Mancato rispetto del termine di cui all’art. 43 del D.P.R. 600/73 – Decadenza dell’Amministrazione

Comm. trib. prov. di Roma, sez. XXVII, 13 novembre 2003, n. 344.

“ 38

DISPOSIZIONI ANTIELUSIVE

“Riforma Tremonti: vecchi e nuovi profili di elusività”, di **R. RIZZARDI.**

“ 38

IMPOSTA SOSTITUTIVA CREDITO

Imposta sostitutiva – Operazioni di credito a medio e lungo termine – Contratti di finanziamento e costituzione di garanzie – Applicabilità dell’art. 15 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602

Ris. Agenzia del Territorio 24 marzo 2004, n 2/T.

“ 39

IPOTECARIE E CATASTALI (Imposte)

Ipotecarie e catastali (imposte) – Cessione di azienda comprendente beni immobili – Valutazione base imponibile.

Cass., sez. trib. 9 luglio 2003, n. 10751.

“ 39

Ipotecaria e catastale (imposta) – Base imponibile – Conferimento dei beni immobili – Base imponibile – Artt. 2 e 10 del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347 – Valore degli immobili – Tassabilità – Passività aziendali – Irrilevanza.

Cass., sez. trib. 4 febbraio 2004, n. 2074.

“ 39

IVA

- “Il regime IVA dei fondi comuni di investimento immobiliare”, di **D. AVOLIO e F. CAPITTA.** “ 40
- “Disciplina IVA degli apporti di beni immobili ai fondi di investimento immobiliare”, di **L. DEL FEDERICO.** “ 40
- IVA – Agevolazioni ed esenzioni – Società assicuratrici – Individuazione del gruppo assicurativo e delle attività ausiliarie svolte nell’ambito del gruppo – Art. 6 della L. 13 maggio 1999, n. 133 – Istanza di interpello *ex art.* 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.
Ris. Agenzia delle Entrate 3 febbraio 2004, n. 6/E. “ 41
- Esenzione dall’IVA per i servizi ausiliari resi nell’ambito del gruppo assicurativo. Art. 6, comma 3, lettera a), della legge 13 maggio 1999, n. 133.
Ris. Agenzia delle Entrate 9 luglio 2004, n. 90/E. “ 41
- IVA – Detrazione dell’imposta – Attività d’impresa – Requisito soggettivo per la detraibilità – Soggetti compresi nell’art. 4, comma 2 , n. 2), del D.P.R. 633/1972 – Presunzione “*iuris et de iure*” – Di tale attività.
Cass., sez. trib. 5 luglio 2002, n. 9806. “ 42
- IVA – Detrazione – Mancanza di operazioni attive – Irrilevanza – Soggettività passiva IVA – Sufficienza.
Cass., sez. trib. 9 dicembre 2002, n. 17514. “ 42
- IVA – Accertamento – Utilizzo di atti acquisiti come polizia giudiziaria – Autorizzazione *ex art.* 63 del D.P.R. n. 633 del 1972 – Attestazione nel verbale di contestazione – Prova a querela di falso.
Cass., sez. trib. 12 maggio 2003, n. 7208. “ 43
- IVA – Detrazione dell’imposta – Operazioni esenti – Calcolo del *pro – rata* – Indagine sull’attività propria dell’impresa – Necessità.
Cass., sez. trib. 10 settembre 2003, n. 13268. “ 43
- IVA – Rimborsi – Mancata effettuazione di operazioni imponibili ed effettuazione di operazioni non imponibili strumentali – Non rientranti nell’attività propria – IVA relativa ai beni ammortizzabili – Rimborso – Ammissibilità.
Cass., sez. trib. 7 gennaio 2004, n. 4. “ 43
- IVA – Rimborso dell’eccedenza detraibile, *ex art.* 30 del D.P.R. n. 633 del 26 ottobre 1972 – Diniego per insussistenza delle condizioni previste dalla norma – Natura di avviso di accertamento – Esclusione – Termine di decadenza *ex art.* 57 del citato D.P.R. n. 633 del 1972 – Inapplicabilità.
Cass., sez. trib. 10 gennaio 2004, n. 194. “ 43
- IVA – Rimborsi – Erronea applicazione di aliquota – Istanza di rimborso *ex art.* 38 del D.P.R. n. 602/1973 – Ammissibilità.
Cass., sez. trib. 6 febbraio 2004, n. 2274. “ 44
- IVA – Cessazione dell’attività – Diritto al rimborso dell’imposta versata in eccedenza – Liquidazione – Sussistenza.
Cass., sez. trib. 9 febbraio 2004, n. 2435. “ 44

IVA – Dichiarazione – Correzioni – Ammissibilità – Termine quadriennale previsto dall'art. 57 del D.P.R. n. 633/72 per la rettifica – Applicabilità.
Cass., sez. trib. 2 marzo 2004, n. 4236. “ 44

IVA – Rimborsi – Pagamento parziale da parte dell'Amministrazione finanziaria – Imputazione del pagamento – Art. 1194 del codice civile – Inapplicabilità – Fondamento.
Cass., sez. trib. 9 marzo 2004, n. 4767. “ 44

IVA – Rimborsi – Obbligazione dell'Amministrazione finanziaria – Interessi scaduti – Anatocismo – Applicabilità.
Richiesta del maggior danno da svalutazione monetaria – Prova – necessità – Specifica domanda all'A.G.O. – Necessità.
Cass., sez. trib. 10 marzo 2004, n. 4830. “ 45

IVA – Esenzione ex art. 10, n. 19) del D.P.R. n. 633/1972 – IVA relativa a beni destinati esclusivamente all'esercizio di attività esente – Istanza di rimborso – Fondatezza – Mancata recezione dell'art. 13, parte B, lettera c), della Direttiva n. 77/388/CEE del 17 maggio 1977 – Sussiste – Inadempimento della Repubblica italiana agli obblighi del Trattato CE – Sussiste – Diretta applicabilità della VI Direttiva da parte del giudice nazionale – Ammissibilità.
Comm. trib. prov. di Roma, sez. LII, 23 gennaio 2004, n. 681. “ 45

REGISTRO (Imposta di)

Registro (imposta di) – Fusione c.d. inversa – Direttiva n. 69/335/CEE sulla raccolta dei capitali – Tassabilità in base al regime *pro tempore* vigente – Prevalenza della Direttiva – Rinvio alla corte CE.
Cass., sez. trib. 21 gennaio 2004, n. 994. “ 46

ICI

ICI – Deliberazione comunale che discrimina le aliquote nell'ambito delle tre categorie fissate dalla legge (immobili diversi dalle abitazioni, o posseduti in aggiunta all'abitazione principale, o di alloggi non locati) – Nullità.
Consiglio di Stato, sez. V, 10 febbraio 2004, n. 485. “ 46

ICI – Rendita catastale – Accertamento – Ricorso proposto con unico atto contro il comune e contro l'ufficio del Territorio – Notificazione al solo Ufficio del Territorio – Inammissibilità.
Comm. prov. di Roma, sez. LI, 1° dicembre 2003, n. 443. “ 46

IRAP

IRAP – Professionisti privi di organizzazione – Assenza di dipendenti e di capitali – Soggettività passiva – Esclusione.
Comm. trib. prov. di Arezzo, sez. II 13 novembre 2003, n. 97. “ 47

RIFORMA DIRITTO SOCIETARIO

“I nuovi strumenti finanziari”, di **F. CAROTTI**. “ 47

VARIE

“Principi contabili internazionali: definiti i criteri per contabilizzare le <<stock option>>”, di **M. GIACONIA** e **M. RICCIARDI**. “ 48

“Consorzio e Fisco”, di **G. MORO VISCONTI** e **P. FANCI**. “ 49

Persona giuridica – Mancata indicazione dell'organo titolare del potere di rappresentanza e del nome della persona fisica titolare del relativo ufficio – Illeggibilità della sottoscrizione di quest'ultima – Conseguenze – Nullità assoluta della procura – Sanabilità attraverso l'esercizio dei poteri attribuiti al giudice *ex art. 182* del codice di procedura civile o mediante l'applicazione dell'*art. 372* del codice di procedura civile – Esclusione.

Cass., sez. trib. 12 novembre 2003, n. 16991. “ 50

Varie – Banche – Versamenti da condono effettuati in misura maggiore di quella dovuta in base alla richiesta del cliente – Richiesta di rimborso – Rapporto privatistico e non tributario – Difetto di giurisdizione delle Commissioni tributarie.

Comm. Centrale 22 gennaio 2004, n. 486. “ 50

1) ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)

Prassi Amministrativa

Accertamento – Imposte sui redditi – IVA – Definizione dell’obbligazione tributaria – Concordato preventivo biennale – Istruzioni – Art. 33 del D.L. 30 settembre 2003, n. 269, conv. dalla L. 24 novembre 2003, n. 326.

Circ. Agenzia delle Entrate 4 febbraio 2004, n. 5/E, ne Il fisco 7/2004, fasc. n. 2, pag. 2245.

L’Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti in ordine all’istituto del concordato preventivo biennale. In particolare i chiarimenti si riferiscono alle condizioni di ammissibilità e ai benefici del suddetto istituto, all’applicazione dello stesso a società di persone e soggetti equiparati, a impresa familiare e coniugale e nella ipotesi di successione ereditaria, donazione d’azienda e trasformazione societaria.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Accertamento – Documenti e scritture contabili – Corrispondenza commerciale – Presunzione semplice di veridicità – Prova contraria – Incombe sull’imprenditore.

Cass., sez. trib. 25 marzo 2003, n. 4329, in Dir. prat. trib. 2004, II, pag. 67

Le lettere che l’imprenditore deve conservare a norma dell’art. 2214 c.c., sono quelle commerciali relative agli affari trattati dall’impresa. Esse rientrano fra le altre scritture contabili e per l’art. 2709 c.c. fanno prova contro l’imprenditore, nel senso di far scaturire una presunzione semplice della veridicità di quanto in esse affermato. Spetterà, quindi, all’imprenditore fornire la prova necessaria per superare tale presunzione.

Con nota di F. MENTI.

Accertamento – Imposte sul reddito – Motivazione – Contenuto minimo della pretesa tributaria – Elementi essenziali – Indicazione del presupposto della maggiore imposizione e della fonte informativa sottostante alla rettifica – Indicazione del criterio astratto adoperato – Sufficienza.

Accertamento motivato *per relationem* – Sufficienza della sola conoscibilità dei documenti richiamati – Sussiste – Principi della legge n. 212/2000 – Natura innovativa e non retroattiva – Motivazione *per relationem* ad un verbale della Guardia di finanza non prodotto in giudizio – Mancanza di prova – Consegue.

Cass., sez. trib. 1° aprile 2003, n. 4989, in Boll. trib. 2004, pag. 225.

L’avviso di accertamento ha il carattere di “*provocatio ad opponendum*” e soddisfa all’obbligo di motivazione quando l’Amministrazione abbia posto in grado il contribuente di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali; pertanto non può essere dichiarata la nullità, per carenza di

motivazione, di un avviso di accertamento che indichi il presupposto della maggiore imposta e renda nota la fonte informativa sottostante alla rettifica.

In particolare, l'obbligo di motivazione dell'avviso di accertamento è soddisfatto quando delimita l'ambito delle ragioni addotte o adducibili dall'Amministrazione e consente al contribuente l'esercizio del diritto di difesa, per cui è sufficiente l'enunciazione del criterio astratto adoperato, in modo da porlo in grado di difendersi.

Soltanto a partire dalla legge 27 luglio 2000, n. 212, è stato affermato il principio (art. 7) che ove nella motivazione sia fatto riferimento ad altro atto, questo deve essere allegato all'avviso, ed il successivo D.Lgs. 26 gennaio 2001, n. 32, ha applicato tale principio stabilendo (art. 1) che in materia di imposte sui redditi l'avviso di accertamento, se motivato con riferimento ad altro atto non conosciuto né previamente ricevuto dal contribuente, deve riprodurre il contenuto essenziale dell'atto stesso: Si tratta di disposizioni innovative, che di per sé non hanno efficacia retroattiva; relativamente ad un avviso di accertamento notificato prima dell'entrata in vigore delle citate disposizioni valgono di conseguenza i principi elaborati dalla giurisprudenza in materia di accertamento "*per relationem*", che ammettono un accertamento, motivato con rinvio ad un atto o documento diverso, alla sola condizione che questo sia conosciuto o conoscibile da parte del contribuente, ritenendo che il rinvio ad un altro atto costituisca una sorta di "economia di scrittura".

Qualora nel corso del processo le parti si siano reciprocamente addossate l'onere della produzione del processo verbale di constatazione della Guardia di finanza recante la segnalazione su cui si basa l'accertamento, e di fatto il verbale non sia stato prodotto, è carente la motivazione della sentenza che, ciò nonostante, abbia respinto il ricorso del contribuente con la motivazione che l'Ufficio si sarebbe limitato ad accertare l'evasione sulla base di una segnalazione della Guardia di finanza relativa ad altro contribuente, non essendo precisato il contenuto della prova cui si è fatto riferimento, né la fonte conoscitiva dell'evasione fiscale ascritta al contribuente, cosicché è mancato un qualsiasi esame critico delle fonti di prova, avendo il giudice compiuto una sorta di "atto di fede" circa l'esistenza e il contenuto probatorio di un atto non allegato al processo e non altrimenti conosciuto.

Accertamento – Accertamenti bancari ex art. 32 del D.P.R. 600/1973 – Presunzione legale di imponibilità delle movimentazioni bancarie – Ambito di applicazione – Estensione ai movimenti bancari sul conto del socio della società di persone verificata – Legittimità.

Cass., sez. trib. 18 settembre 2003, n. 13819, in Boll. trib. 2004, pag. 461.

In tema di accertamento bancario di cui all'art. 32, comma 1 e 2, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, deve ritenersi che la riferibilità presuntiva delle movimentazioni di conti bancari del socio alla società può ravvisarsi in caso di socio amministratore di società in nome collettivo, non essendo l'attività imprenditoriale di una tale società – che pur con una propria autonomia patrimoniale è priva di personalità giuridica – imputabile ad una individualità soggettiva distinta dal singolo socio. Ciò in quanto nella legislazione tributaria vige il principio della "immedesimazione" tra società a base personale e singoli soci, tanto che, rispetto al Fisco, le società si pongono come uno schermo dietro il quale si pongono i soci, che hanno poteri di direzione, di gestione e di controllo, anche quando non ne sono amministratori; principio che deve ritenersi prevalere su quello per cui, in materia di presunzioni, è riservato all'apprezzamento discrezionale del giudice di merito sia lo stesso ricorso a tale mezzo di prova, sia la valutazione della ricorrenza dei requisiti di precisione, gravità e concordanza richiesti dalla legge per valorizzare elementi di fatto come fonti di presunzione.

6) VIOLAZIONI E SANZIONI

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Violazioni e sanzioni – Acconti – Acconti dovuti sulla base dell'imposta indicata nella dichiarazione annuale relativa al precedente periodo d'imposta, ai sensi dell'art. 1 della L. n. 97 del 23 marzo 1977 – Misura originaria del 75 per cento – Insufficiente versamento successivo aumento dell'acconto – Corrispondente elevazione del parametro di riferimento della disciplina sanzionatoria – Configurabilità.

Cass., sez. trib. 9 marzo 2004, n. 4768, ne Il fisco 17/2004, fasc. n. 1, pag. 6549.

L'elevazione della misura dell'acconto di imposta dovuto a novembre di ciascun anno dai contribuenti, sulla base della dichiarazione annuale dei redditi da essi presentata (che è stata portata progressivamente nel tempo dal 75 per cento dell'imposta dovuta per l'anno precedente, così come originariamente fissata dalla L. n. 97 del 1977 e successive modifiche ed integrazioni, al 90 per cento, al 92 per cento ed infine al 98 per cento) ha via via comportato la corrispondente elevazione della soglia minima di versamento richiesta ai fini della non operatività delle disposizioni di cui agli artt. 9 e 92 del D.P.R. n. 602 del 1973 richiamate espressamente dall'art. 2 della L. n. 97 del 1977 citata, ai fini dell'applicazione di interessi e soprattasse nel caso di mancato, ritardato o insufficiente versamento. A nulla rileva in contrario, infatti, la circostanza che solo con la L. n. 154 del 1989 – che ha convertito il D.L. n. 69 del 1989 – sia stata espressamente aggiornata la disciplina sanzionatoria, con superamento dell'originario formale aggancio del criterio di non operatività del meccanismo delle sanzioni, alla misura del 75 per cento dell'imposta come dovuta per l'anno precedente.

Commissione tributaria di merito

Violazioni e sanzioni – Misure cautelari – Condizioni e limiti di applicazione.

Comm. trib. prov. di Matera, sez. I, 17 settembre 2002, n. 141, in Boll. trib. 2004, pag. 533.

Le misure cautelari ora previste dall'art. 22 del D.Lgs. 472/97 possono essere richieste solo per importi di sanzioni già contestate o irrogate, e comunque individuate nel processo verbale di constatazione.

Esse presuppongono, inoltre, che sia stato già notificato al trasgressore il processo verbale di constatazione.

Soggetto attivo della richiesta non può essere la polizia tributaria che redige il verbale e ne dà comunicazione agli interessati, bensì l'Ufficio impositore; il requisito del "*periculum in mora*" non può inoltre essere ipotizzato sulla base di astratti indici di solvibilità, ma va rapportato a situazioni concrete, indici di comportamenti intenzionali volti a sottrarre beni alla generica garanzia creditoria.

9) CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Termini per ricorrere – Decorrenza dalla notificazione dell'atto impugnabile – Conoscenza dell'atto acquisita di fatto dal destinatario – Irrilevanza.

Cass., sez. trib. 20 luglio 2001, n. 9891, in Boll. trib. 2004, pag. 455.

Relativamente alla materia tributaria, tanto dall'art. 16 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, quanto dagli artt. 19 e 21 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, emerge chiaramente che i termini per proporre ricorso alle Commissioni tributarie decorrono esclusivamente dalla notificazione dell'atto impugnabile, in mancanza della quale l'interessato rimane sempre libero di contestare la pretesa dell'Amministrazione attraverso l'impugnazione degli atti successivi a quello non notificato. In un sistema del genere non è quindi, consentito attribuire alcun rilievo alle notizie comunque acquisite dal contribuente, perché quello che conta è solo la conoscenza legale dell'atto impugnabile, che stante l'inequivoco tenore letterale delle citate norme può derivare soltanto dalla sua notificazione.

Contenzioso tributario – Notifica dell'avviso di accertamento ad una società di persone – Obbligo di notifica dell'accertamento anche al socio – Non sussiste.

Giudizi pendenti per la rettifica del reddito della società di persone e del reddito del socio – Sospensione necessaria ex art. 295 c.p.c. – Non sussiste – Rappresentanza della società di persone in capo ad ogni socio – Legittimità della notifica – Sussiste.

Cass., sez. trib. 21 giugno 2002, n. 9094, in Boll. trib. 2004, pag. 455.

Sebbene alla rettifica delle dichiarazioni dei redditi presentate dalle società indicate nell'art. 5 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597 (ed ora dall'art. 5 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917) si proceda con un unico atto, ai fini dell'imposta locale sui redditi e delle imposte sui redditi, l'Amministrazione finanziaria non ha il dovere di notificare – a pena di nullità – l'accertamento, oltre che alla società, anche ai soci, i quali, in quanto tali, sono privi di legittimazione processuale nel giudizio relativo alla determinazione del reddito sociale, e pertanto, ove il socio non abbia operato un intervento adesivo in tale giudizio, il giudicato che si formi nei rapporti tra la società e l'erario in relazione all'ILOR non è opponibile allo stesso per l'IRPEF da lui dovuta sui redditi posseduti nel periodo, i quali comprendono quello di partecipazione alla società; ne consegue, da un lato, che il socio resta libero di svolgere ogni difesa nel giudizio avente per oggetto l'IRPEF in cui sia parte, anche con riguardo alla esistenza ed alla consistenza del suo reddito di partecipazione, e, dall'altro, che tale causa non è pregiudicata da quella proposta dalla società, non ricorrendo, pertanto, i presupposti per la sospensione necessaria ex art. 295 c.p.c.

E' validamente effettuata la notifica di un avviso di accertamento tributario ad uno dei soci di una società di persone, nella veste di rappresentante della medesima, in quanto ciascun socio ne ha la rappresentanza; in applicazione delle disposizioni di cui all'art. 145 c.p.c. tale notificazione va effettuata con consegna di copia al legale rappresentante, od altra persona incaricata o abilitata alla ricezione, ovvero, in ipotesi di irreperibilità, con deposito presso la casa comunale del domicilio fiscale della società.

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Giudizio di appello – Riunione di sentenze relative a giudizi diversi – Rinvio alle norme del codice di procedura civile – Preclusione – Inesistenza – Ipotesi di riunione di giudizi – Ammissibilità.

Cass., sez. trib. 11 febbraio 2003, n. 2013, in Boll. trib. 2004, pag. 381.

La disposizione dell'art. 335 cod. proc. civ., applicabile nel processo tributario in virtù del rinvio contenuto nell'art. 49 del D.Lgs. 546/92, che obbliga alla riunione di tutte le impugnazioni proposte separatamente contro la stessa sentenza, non esclude la legittimità della riunione in sede di appello di giudizi relativi a sentenze diverse.

Infatti, nemmeno il mancato rispetto dell'obbligo di riunione incide sulla validità della prima impugnazione e sulla procedibilità della seconda.

D'altra parte la riunione di giudizi relativi a sentenze diverse va considerata un'ipotesi di riunione prevista dall'art. 274 cod. proc. civ., esercitata nel giudizio di appello in forza del rinvio contenuto nell'art. 359 cod. proc. civ. e consentita nel processo tributario dal generale rinvio di cui all'art. 1 secondo comma del D.Lgs. 546/92, con la conseguenza che si è in presenza di un provvedimento di carattere meramente ordinatorio, insuscettibile di impugnazione.

Commissioni tributarie – Controversia fra sostituto e sostituito in materia di ritenute di lavoro dipendente – Competenza esclusiva delle Commissioni tributarie.

Cass., SS. UU. 6 giugno 2003, n. 9074, in Boll. trib. 2004, pag. 228.

La controversia sorta fra sostituito e sostituto concernete la legittimità della ritenuta d'acconto da quest'ultimo operata sugli emolumenti corrisposti non integra una mera questione pregiudiziale, suscettibile di essere delibata incidentalmente dal giudice ordinario, ma provoca l'instaurarsi di una causa di natura tributaria avente carattere pregiudiziale definibile, con effetti di giudicato sostanziale, dal giudice cui spetta la giurisdizione esclusiva "*ratione materiae*", ovvero dalle commissioni tributarie.

Commissione tributaria di merito

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Prova testimoniale – Esclusione – Contrasto con artt. 3, 24 e 111, comma 2, della Costituzione – Questione di legittimità costituzionale – Non manifesta infondatezza.

Comm. trib. prov. di Foggia 3 luglio 2002, ne Il fisco 12/2004, fasc. n. 1, pag. 4166.

Non è manifestamente infondata, la questione di legittimità costituzionale dell'art. 7, comma 4, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in riferimento agli artt. 3, 24 e 111, comma 2, della Costituzione.

12) IMPOSTE E TASSE (In genere)

Giurisprudenza

Corte Costituzionale

Imposte e tasse (in genere) – Notificazioni – Modificazioni del domicilio – Differimento di efficacia al sessantesimo giorno – Illegittimità costituzionale.

Corte Cost. 19 dicembre 2003, n. 360, in Corr. trib. 2004, pag. 471.

E' costituzionalmente illegittimo l'art. 60, ultimo comma, del D.P.R. n. 600/1973, nella parte in cui prevede che le variazioni e le modificazioni dell'indirizzo del contribuente, non risultanti dalla

dichiarazione annuale, hanno effetto, ai fini delle notificazioni, dal sessantesimo giorno successivo a quello della avvenuta variazione anagrafica.

Corte di Cassazione

Imposte e tasse (in genere) – Solidarietà nel debito d'imposta – Facoltà del condebitore di avvalersi della sentenza favorevole ottenuta da altro condebitore – Limite del giudicato – Esercizio del potere di autotutela – Possibilità.

Cass., sez. trib. 14 novembre 2003, n. 17219, in Boll. trib. 2004, pag. 387.

Fra condebitori solidali, il principio che il coobbligato d'imposta può avvalersi del giudizio favorevole ottenuto da altro coobbligato, secondo la regola generale stabilita dall'art. 1306 cod. civ., opera soltanto se non si sia già formato un diverso giudicato.

Pertanto il coobbligato non può invocare a proprio vantaggio la successiva pronuncia ottenuta da altro coobbligato qualora egli non sia rimasto inerte, ma abbia a sua volta impugnato l'atto impositivo ottenendo una pronuncia sfavorevole passata in giudicato.

Resta fermo il potere di autotutela dell'Amministrazione finanziaria al fine di garantire che il prelievo fiscale sia in armonia con la capacità contributiva del soggetto passivo, anche se, sussistendo un contrasto di giudicati, non è possibile stabilire quale di essi abbia fatto giustizia in senso sostanziale.

Imposte e tasse (in genere) – Interessi moratori – Disciplina tributaria – Decorrenza diversa da quella civilistica – Norma speciale – Prevalenza.

Cass., sez. trib. 14 gennaio 2004, n. 353, in Corr. trib. 2004, pag. 1345.

In materia di imposte, diversamente dal regime civilistico, la data di decorrenza degli interessi moratori è quella della domanda di rimborso amministrativo della somma pagata e non dovuta, e non delle data in cui vengono richiesti gli interessi.

Con nota di G. CATTELAN e A. PROVITO.

14) TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.

Dottrina

“**La tassazione delle plusvalenze su partecipazioni qualificate**”, di N. ARQUILLA, in Corr. trib. 2004 pag. 507. (per segnalazione).

“**Il regime fiscale dei patrimoni dedicati**”, di S. CAPOLUPO, ne Il fisco 10/2004, fasc. n. 1, pag. 3537.

Esaminando in via generale il trattamento fiscale dei patrimoni separati, occorre in primo luogo distinguere il caso di uno o più patrimoni, ciascuno dei quali destinato, in via esclusiva, ad uno specifico affare da quello in cui la società stabilisce nel contratto relativo al finanziamento di uno specifico affare che, i proventi dell'affare stesso o almeno parte di essi, siano destinati al rimborso, di questo. A tali fini un profilo di assoluta rilevanza è quello delle responsabilità e della tutela dei creditori, posto che il patrimonio destinato ad uno specifico affare attua una separazione patrimoniale e, conseguentemente, una separazione della responsabilità patrimoniale.

Attraverso la separazione patrimoniale, la società sottrae una parte dei beni del suo patrimonio alla garanzia dei creditori generici per destinarla a quella dei creditori particolari, nel senso che mentre i creditori particolari dispongono del patrimonio dedicato e di quello residuo, quelli cosiddetti generici possono trovare soddisfazione soltanto sulla parte del patrimonio residuo.

La responsabilità si connota in termini diversi a seconda che la separazione riguardi il patrimonio sociale o la destinazione finanziaria, atteso che, in questo ultimo caso, al suo rimborso sono destinati i proventi dell'affare stesso o parte di essi.

I proventi dell'affare costituiscono patrimonio separato da quello della società e da quello relativo ad ogni altra operazione di finanziamento. Conseguentemente, i creditori sociali non possono rivalersi mediante specifiche azioni sui proventi, sui frutti e sugli eventuali investimenti nelle more del rimborso. Di converso, i creditori particolari incontrano il limite del patrimonio separato.

Il codice civile (art. 2447 *quater*) impone il deposito della deliberazione di costituzione del patrimonio, redatta dal notaio, e la sua iscrizione nel registro delle imprese.

Nel termine di due mesi – ritenuto eccessivamente breve da gran parte della dottrina – i creditori sociali possono proporre opposizione invocando la potenziale lesione delle loro garanzie. Nel caso di mancato esercizio dello specifico diritto nel termine di cui sopra, ai creditori è inibita la possibilità di far valere dei diritti sul patrimonio destinato allo specifico affare ovvero sui frutti o proventi da esso derivanti, ad eccezione della quota di spettanza della società.

Sia sul versante civilistico che su quello fiscale mancano i presupposti per configurare una distinta soggettività dei patrimoni dedicati o del finanziamento destinato, anche se sussiste un'autonomia di natura economico - contabile (autonomia che comporta, per i patrimoni dedicati, la redazione di un documento equiparabile al bilancio e, relativamente al finanziamento destinato ad uno specifico affare, l'adozione di sistemi di incasso e di contabilizzazione separati da proventi dell'affare rispetto a quelli della società).

Come inevitabile conseguenza della mancanza di soggettività giuridica e fiscale, il risultato economico del patrimonio destinato confluirà nel conto economico della società, concorrendo alla formazione del reddito complessivo della società stessa.

Qualora però vi siano terzi partecipanti al patrimonio destinato e tale partecipazione sia rappresentata da strumenti finanziari destinati alla circolazione, l'emissione di tali strumenti deve essere prevista dalla delibera di costituzione e la società deve tenere un apposito registro ove annotare le relative caratteristiche, circostanza che porta ad escludere, a priori, la possibilità che gli stessi possano essere emessi al portatore.

Detti strumenti finanziari sono equiparabili alle azioni e la remunerazione percepita dai terzi titolari degli strumenti finanziari è qualificabile come utile da partecipazione.

La remunerazione resta indeducibile per il soggetto erogante ed assoggettata a tassazione in capo al percettore nella misura del 5 per cento, qualora sia un soggetto IRES. Se i partecipanti sono persone fisiche residenti va operata una ritenuta a titolo d'imposta nella misura del 12.50% senza possibilità di optare per la tassazione ordinaria.

Ove gli utili siano corrisposti a soggetti non residenti, la ritenuta è operata nella misura del 27%, fermo restando il diritto al rimborso fino a concorrenza dei quattro noni della ritenuta, qualora dimostrino di aver pagato all'estero a titolo definitivo sugli stessi utili mediante certificazione del competente ufficio fiscale dello Stato straniero.

Qualora la partecipazione non avvenga attraverso la sottoscrizione di strumenti finanziari, si deve ritenere che il rapporto, con il conseguente regime fiscale, ricada nel regime dell'associazione in partecipazione. (EM)

“IRES – Considerazioni in tema di fusione”, di S. CAPOLUPO, ne Il fisco 7/2004, fasc. n. 1, pag. 1945.

Nell'articolo sono svolte alcune considerazioni in tema di fusioni alla luce dei recenti interventi del legislatore sulla disciplina civilistica (D.Lgs. n. 6/2003) e fiscale (D.Lgs. n. 344/2003) di tali operazioni.

Sotto il profilo civilistico, prescindendo dalle innovazioni di tipo procedimentale, vengono segnalate:

- la soluzione della complessa problematica concernente il *leveraged by out* realizzato attraverso un'operazione di fusione, ora espressamente previsto e disciplinato dall'art. 2501-*bis* c.c.;
- la soppressione dell'esplicito divieto di partecipazione ad operazioni di fusione da parte di società soggette a procedure fallimentari;
- la possibilità di trasformare un ente non societario in uno societario nell'ottica di un'operazione di fusione, nonché la facoltà riconosciuta ad una società cooperativa priva del carattere di mutualità prevalente di pervenire ad una fusione con una società lucrativa dopo essersi trasformata in tale società.

Sotto il profilo fiscale, dopo aver osservato che la disciplina dettata dal D.Lgs. n. 344/2003 per le operazioni di fusione – principalmente fondata sulla abolizione dell'imposta sostitutiva del 19% e sulla riconferma del principio di neutralità - deve essere valutata alla luce del complessivo quadro normativo disegnato dalla Riforma, ponendosi essa l'obiettivo di eliminare, in via preliminare, alcuni trattamenti agevolativi che avrebbero reso la fusione utilizzabile come uno strumento di elusione, l'Autore ne compie una disamina di maggior dettaglio, rilevando, tra l'altro, che:

- a seguito della soppressione dell'affrancamento gratuito del disavanzo di fusione non possono escludersi fenomeni di doppia tassazione economica, soprattutto qualora non si verificano i presupposti di applicazione della *participation exemption* (e, in ogni caso, laddove alle plusvalenze siano interessati soggetti diversi dalle società di capitali), così diventando la citata abolizione, introdotta per coordinare il sistema, essa stessa fattore di sperequazione;
- con riferimento all'obbligo di ricostituzione delle riserve in sospensione di imposta, il legislatore della Riforma ha espressamente disposto, per le riserve c.d. in sospensione radicale, i criteri da seguire nella ricostituzione e, segnatamente, quello di "prioritario" utilizzo dell'eventuale avanzo di fusione, con ciò implicitamente consentendo, in linea con il comportamento suggerito dall'Amministrazione finanziaria con Risoluzione n. 131/E del 2001, in caso di in capienza dell'avanzo di fusione, di procedere a tale ricostituzione mediante utilizzo anche di riserve libere del patrimonio netto (nonché del capitale) della società incorporante o risultante dalla fusione. Non è stato tuttavia chiarito se, in presenza sia di riserve in sospensione radicale sia di riserve tassabili solo in caso di distribuzione, l'avanzo di fusione debba essere prioritariamente utilizzato per la ricostruzione delle une ovvero delle altre;
- le nuove disposizioni confermano i limiti al riporto delle perdite in caso di fusione già stabiliti dal vecchio art. 123 del TUIR, introducendo tuttavia espressi chiarimenti con riferimento a: i) la esclusione dai versamenti effettuati nei 24 mesi antecedenti la data di riferimento del bilancio o della situazione patrimoniale di fusione, di quelli operati dallo Stato o da altri enti pubblici in base a norme di legge: ii) la riferibilità del requisito di operatività ai ricavi e proventi dell'attività caratteristica - anziché, come nel vecchio art. 123 del TUIR, ai ricavi di cui all'art. 2425-*bis*, parte prima n. 1 c.c. -, con ciò superando i dubbi di applicabilità della disposizione alle *holding* e alle società finanziarie (per le quali i proventi tipici non sono rilevati nell'area del valore della produzione). Resta invece non chiarito in via normativa come debba valutarsi il requisito di operatività con riferimento a società incorporate o fuse prima del compimento del biennio di attività, che tuttavia dovrebbe intendersi automaticamente verificato, secondo le considerazioni espresse dall'Amministrazione finanziaria nella Risoluzione n. 337/E del 2002;
- infine, fermo restando che la disciplina emersa dalla Riforma attenua di molto il problema, rimane inalterato rispetto al previgente regime il rapporto tra le disposizioni di cui all'art. 172 del TUIR e il fenomeno dell'elusione di cui all'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600/1973, risultando pertanto opportuno, ove si paventi il rischio di disapplicazione di tali disposizioni da parte dell'Amministrazione, inoltrare la apposita istanza al Direttore dell'Agenzia delle Entrate al fine di dimostrare la impossibilità del verificarsi degli effetti elusivi della fusione. (PT)

“Operazioni straordinarie e *participation exemption*”, di S. CAPOLUPO, ne Il fisco 12/2004, fasc. n. 1, pag. 4029.

Il doppio regime di circolazione delle partecipazioni (esenzione/tassazione dei *capital gains*), introdotto dalla Riforma fiscale, in taluni casi scaturisce da condizioni oggettive (quali l'insussistenza dei requisiti previsti dall'art. 87 del TUIR per la fruizione del beneficio di esenzione da tassazione delle plusvalenze), e in altri potrebbe costituire la conseguenza di scelte del contribuente, in relazione alle quali evidentemente si pone il tema della elusività o meno dell'operazione.

In questo ambito la dottrina ha evidenziato possibili fenomeni elusivi qualora, nell'ambito di un gruppo, la *holding* provveda alla iscrizione delle partecipazioni nella *subholding* tra l'attivo circolante e quest'ultima rilevi tra le immobilizzazioni finanziarie la partecipazione nella società operativa. In tale ipotesi, la scelta delle partecipazioni da cedere sarà operata in funzione del loro valore per cui la cessione potrà interessare la partecipazione nella *subholding* ovvero nella operativa a seconda che siano conseguite, rispettivamente, minusvalenze o plusvalenze.

Possibili forme di aggiramento della rigidità dell'art. 87 possono altresì essere attuate attraverso una concatenazione di operazioni societarie strumentali al raggiungimento dello scopo quali, ad esempio, la fusione per incorporazione di società controllata ed iscrizione nell'attivo circolante delle partecipazioni possedute dall'incorporata e dalla stessa allocate tra le immobilizzazioni, al fine di beneficiare della deduzione delle minusvalenze da realizzo ovvero, iscrizione tra le immobilizzazioni di azioni già classificate nell'attivo circolante dalla incorporata al fine di beneficiare dell'esenzione del *capital gain*.

La possibile esistenza di abusi ha indotto lo stesso legislatore della Riforma ad intervenire sulla formulazione dell'art. 37-bis del D.P.R. n. 600 del 1973, inserendo tra le operazioni elusive anche le “valutazioni di bilancio”.

Con riguardo ai conferimenti, ricorda che, a decorrere dal 1° gennaio 2004, non vige più il principio di proporzionalità tra valore dei conferimenti e numero delle azioni assegnate al socio. Fermo restando, infatti, il vincolo che complessivamente il valore dei conferimenti sia non inferiore all'ammontare del capitale sociale, è comunque ammessa la possibilità che ai soci venga assegnato un numero di azioni non proporzionale alla parte del capitale sottoscritta (cfr. art. 2346, commi 4 e 5, cod. civ.). Inoltre, è stata introdotta la possibilità di emettere azioni prive di valore nominale, nonché di ricorrere a strumenti finanziari forniti di diritti patrimoniali o anche di diritti amministrativi, escluso il voto nell'assemblea generale degli azionisti, nei casi di apporto da parte di soci o di terzi di opere o servizi.

La Riforma ha definitivamente precisato che il criterio da seguire per la valutazione del corrispettivo, in caso di conferimenti in società ed enti a fronte di titoli o azioni non negoziati nei mercati regolamentati, è quello del valore normale dei beni conferiti ex art. 9 del TUIR. Inoltre, se le azioni o i titoli ricevuti dalla conferitaria sono negoziati nei mercati regolamentati e il conferimento o apporto è proporzionale, il valore normale si determina in base alla media aritmetica dei prezzi rilevati nell'ultimo mese.

Con riguardo al regime fiscale applicabile a tali operazioni straordinarie, il principio di neutralità fiscale dell'operazione di conferimento di partecipazioni di controllo o di collegamento – sancito dall'art. 175 del TUIR – opera a condizione che le partecipazioni conferite e quelle ricevute dal conferente siano entrambe provviste dei requisiti per l'esenzione di cui all'art. 87 citato. (AF)

“Scissioni – Il regime delle perdite pregresse” di S. CAPOLUPO, ne Il fisco 20/2004, fasc. n. 1, pag. 7429.

L'articolo illustra il regime delle perdite fiscali pregresse in caso di scissione secondo quanto previsto dall'art. 173, comma 10, del TUIR risultante dopo le modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 344/2003 di riforma dell'imposta sulle società. Rispetto al previgente art. 123-bis, la nuova disposizione fa riferimento non più alla società scissa, ma alle società che partecipano alla scissione, con la conseguenza che la limitazione al riporto delle perdite si applica anche alla società beneficiaria. La soppressione, attraverso il mancato richiamo al comma 4, della norma che

imponere la ripartizione delle perdite della società scissa in proporzione alle rispettive quote di patrimonio netto trasferite alle società beneficiarie ovvero rimaste in capo alla scissa in caso di scissione parziale, non è ritenuta modificativa dei previgenti criteri di imputazione delle perdite, posto che il loro riporto costituisce un diritto soggettivo della società non imputabile a singoli beni, e quindi da ripartire secondo il generale criterio di proporzionalità.

Per quanto concerne i cd. limiti di "vitalità" viene evidenziato che non vengono più richiamate le disposizioni del codice civile in materia di bilancio, ma i ricavi e proventi dell'attività caratteristica, ponendo così fine ai dubbi che i parametri individuati dal codice civile non fossero applicabili anche ai contribuenti che non redigevano il conto economico secondo la normativa civilistica (es. banche e assicurazioni).

Per quanto concerne la formazione temporale delle perdite, l'A. ipotizza che la percentuale di riporto in capo alla società scissa non andrebbe calcolata sull'ammontare complessivo delle perdite contabilizzate bensì per periodo di formazione, di modo che a ciascuna delle società partecipanti all'operazione siano attribuite perdite nella medesima composizione.

In caso di beneficiaria di nuova costituzione, l'A. ritiene che non possano essere applicati limiti al riporto delle perdite attribuite dalla scissa, come invece nell'ipotesi di beneficiaria preesistente. L'unicità del soggetto produttore del reddito e di quello che ha originato le perdite dovrebbe far venir meno i presupposti di qualsiasi manovra elusiva. (FDA)

“Incertezze della disciplina CFC tra controllo indiretto e collegamento” di L. CAPPELLOTTO, in Corr. trib. 2004, pag. 589.

L'A., attraverso l'ausilio di esempi, prende in esame talune ipotesi di controllo diretto e indiretto in società residenti in un "paradiso fiscale" (CFC), sostenendo che la formulazione dell'art. 127-bis del "vecchio" TUIR, trasfuso nel nuovo art. 167, e delle norme di attuazione contenute nel D.M. n. 429/2001 presenta difficoltà applicative nell'individuare i soggetti cui effettuare l'imputazione del reddito per trasparenza nel caso di catene partecipative complesse. In particolare, è esaminato il caso di una società Alfa S.p.A. che detiene una partecipazione diretta del 55% nella CFC (controllo di diritto) unitamente ad una partecipazione indiretta del 27% (60% del 45%) nella medesima CFC per il tramite di una società residente Beta S.p.A. controllata al 60%. In base al comma 1 dell'art. 3 del D.M. n. 429/2001, secondo cui in caso di partecipazione indiretta per il tramite di soggetti residenti o di stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti i redditi della CFC sono a questi imputati, è indubbio che oltre ad imputare ad Alfa il 55% del reddito CFC deve essere imputato alla società residente Beta il residuo 45% del reddito CFC, posto che, attraverso il controllo di Beta, Alfa dispone di fatto dell'intera partecipazione nella CFC. Secondo l'A., non è chiaro come debba invece essere risolto il caso in cui Alfa, ferma restando la partecipazione diretta del 55% nella CFC, non abbia il controllo di Beta, detenuta solo al 40%, (Beta partecipa alla CFC nella predetta misura del 45%). Per quanto il dato letterale del comma 1 dell'art. 3 del D.M. n. 429/2001 non sembri distinguere questa ipotesi dalla precedente, se si ipotizza che il restante 60% di Beta sia detenuto dalla società Gamma S.p.A. esterna al Gruppo, non sembrerebbe corretto imputare il 45% del reddito CFC a Beta, bensì il 18% (40% del 45%) direttamente ad Alfa, poiché Gamma (controllante Beta) si troverebbe a subire indirettamente gli effetti reddituali negativi derivanti da scelte effettuate da terzi (la società Alfa che controlla direttamente e indirettamente la CFC).

L'estensione della disciplina CFC anche alle ipotesi in cui il soggetto italiano non ha il controllo della società estera, né direttamente né per il tramite di soggetti residenti o non residenti, è destinato – secondo l'A. – a complicare ulteriormente il quadro delineato. Così, ad esempio, nel caso in cui la società residente Alfa S.p.A. partecipi al 100% in Beta S.p.A. e al 40% in Gamma S.p.A., le quali a loro volta detengano ciascuna il 15% di una CFC, in cui risulterebbe applicabile ad Alfa l'art. 168 del "nuovo" TUIR ("disposizioni in materia di imprese estere collegate") in quanto detiene una partecipazione indiretta agli utili di CFC del 21% (15% tramite Beta e 6% tramite Gamma) superiore alla soglia del 20% stabilito da tale disposizione, è da chiedersi se i redditi di CFC dovranno essere imputati a Beta e a Gamma per il 15% ciascuno, ovvero direttamente ad Alfa per il 21%. Diversamente dalle scelte operate nel D.M. n. 429/2001, l'A. auspica che il legislatore non differenzi il trattamento di una partecipazione indiretta, pari almeno al 20%,

detenuta tramite un soggetto non residente da quello di analoga partecipazione attraverso un soggetto residente.

L'A. auspica infine un intervento correttivo del legislatore volto ad adottare una nozione *ad hoc* di controllo svincolata dai criteri civilistici dell'art. 2359 c.c. in analogia alla scelta effettuata nell'art. 168 in materia di partecipazioni in imprese estere collegate. (FDA)

“Il D.Lgs. n. 344/2003 riscrive le regole sull’elusione fiscale”, di F. CARRIROLO, ne Il fisco 7/2004, fasc. n. 1, pag. 1978. (per segnalazione).

“Dal consolidato nazionale possibili effetti sul bilancio 2003”, di G. M. COMMITTERI e G. SCIFONI, in Corr. trib. 2004, pag. 983.

Nell'articolo vengono considerati gli effetti che il regime di consolidato fiscale, ancorché in vigore dal 1° gennaio 2004, è suscettibile di produrre già sul bilancio dell'esercizio 2003, in particolare sotto il profilo della fiscalità anticipata.

La concreta recuperabilità delle differenze temporanee, alla base della iscrizione delle imposte anticipate, risulta infatti ampliata dal consolidamento degli imponibili, potendosi procedere allo stanziamento anche in assenza di prospettive di recupero da parte della società autonomamente considerata, ove tale condizione sussista nell'ambito del gruppo nel suo complesso.

Tenuto peraltro conto che le somme effettivamente percepite o versate dalle società del gruppo in contropartita dei vantaggi fiscali attribuiti o ricevuti potrebbero non corrispondere all'imposta teorica correlata agli imponibili trasferiti, la società cui le differenze temporanee si riferiscono potrebbe trovarsi a stanziare un credito per imposte anticipate di ammontare inferiore a quello corrispondente all'aliquota di imposta vigente.

Di qui la opportunità di assumere in tempo utile rispetto alla approvazione del bilancio 2003, e quindi in anticipo rispetto alla data ultima prevista dal legislatore (30 giugno 2004, per le società con esercizio coincidente con l'anno solare), le decisioni connesse all'utilizzo e alla regolamentazione della tassazione consolidata. (PT)

“L'esenzione dei dividendi distribuiti a società madri comunitarie nella riforma Tremonti” di G.P. COLNAGO e S. MASSAROTTO, in Boll. trib. 2004, pag. 264.

Gli AA., dopo aver brevemente ripercorso l'evoluzione normativa concernente le disposizioni di attuazione in Italia della Direttiva madri-figlie, esaminano le recenti modifiche (ad opera del D.Lgs. n. 344/2003 di riforma dell'IRES) intervenute nell'art. 27-*bis* del DPR n. 600/73 che disciplina le modalità di rimborso o di diretta non applicazione della ritenuta alla fonte sui dividendi distribuiti a società “madri” non residenti. In particolare, gli AA. ritengono che le modifiche apportate all'art. 27-*bis* non possano considerarsi solo formali e di coordinamento, posto che esse consentono di superare l'opinione espressa in passato dall'Agenzia delle Entrate (cfr. circolare n. 60/E del 19 giugno 2001) secondo cui sarebbe preclusa l'immediata concessione dell'agevolazione (rimborso o diretta non applicazione della ritenuta) qualora, al momento della richiesta, non sia ancora soddisfatto il requisito dell'ininterrotto possesso della partecipazione da almeno un anno. Ciò in quanto è stata sostituita la condizione che “la partecipazione sia detenuta ininterrottamente da almeno un anno” con quella che “la partecipazione sia detenuta ininterrottamente per almeno un anno”, formula già utilizzata nel previgente art. 96-*bis* del TUIR per i dividendi “in entrata” da società “figlie”. In altri termini, il regime di esenzione da ritenuta è applicabile anche qualora il periodo minimo di possesso si compia successivamente alla richiesta di concessione della agevolazione, al pari di quanto già avveniva per i dividendi “in entrata” con il previgente regime. Secondo gli AA., tale interpretazione trova riscontro nel tenore letterale della norma e non genera, tra l'altro, rischi di mancato gettito per l'Erario, posto che, nel caso in cui la condizione per

beneficiare dell'agevolazione non si verificasse a posteriori, l'Amministrazione finanziaria potrebbe comunque recuperare le imposte dovute esercitando il potere di accertamento nei confronti della società "figlia" nella sua veste di sostituto di imposta. (FDA)

“Contrasto alla sottocapitalizzazione e diritto societario”, di P. COMUZZI, ne Il fisco 13/2004, fasc. n. 1, pag.4835.

L'Autore esamina la norma di contrasto all'utilizzo fiscale della sottocapitalizzazione di cui all'art. 98 del TUIR sotto il profilo dei rapporti con il diritto societario, avuto riguardo in particolare a:

- a) le nozioni di socio qualificato e di parte correlata, rispetto alle quali viene rilevato che:
 - sussiste un potenziale contrasto tra la definizione normativa, che fa riferimento a criteri puramente formali, e la relazione ministeriale, che sembra presupporre un evento sostanziale non meramente riconducibile alla detenzione di una partecipazione azionaria. Tale contrasto si determina soprattutto nei casi in cui l'assenza del diritto di voto (per accordi come quello di pegno e/o di usufrutto), o la sua limitazione (ad esempio, in presenza di un patto di sindacato che obblighi il socio ad esercitare il proprio voto in base a direttive di terzi) impediscano l'esercizio di una effettiva funzione di influenza da parte di un socio qualificato (o di una sua parte correlata) in base alla lettera della norma;
 - l'art. 98 del TUIR, nel rinviare alla sola nozione di controllo di cui all'art. 2359 c.c., non si coordina con la riforma del diritto societario, che ha introdotto anche il concetto della direzione unitaria, rendendo pertanto auspicabile una modifica della norma nel senso che il socio coordinatore è sempre un socio qualificato quale che sia la sua percentuale di partecipazione al capitale sociale;
 - il riferimento "stretto" all'art. 2359, in base al quale il rapporto di controllo è sempre un rapporto tra società, porta ad escludere l'applicazione della *thin capitalization rule* in presenza società che abbiano in comune gli stessi soci persone fisiche e che si finanzino tra loro, situazione che, invece, sarebbe stato opportuno includere;
- b) l'utilizzo del patrimonio netto contabile come elemento essenziale del rapporto, che pone dubbi in merito a:
 - quale debba essere la sorte di eventuali interessi passivi dedotti dalla società partecipata il cui bilancio (e patrimonio netto) sia stato oggetto di impugnativa, con esito favorevole, da parte di alcuno dei soci;
 - la sussistenza in capo all'Amministrazione di un potere autonomo di sindacare le scelte valutative operate dagli amministratori;
 - gli effetti, ai fini della determinazione del patrimonio netto contabile di riferimento, della mancata approvazione del bilancio di un determinato esercizio;
- c) la qualificazione, come conferimento di mezzi propri o prestiti, dei cosiddetti "conferimenti atipici" (quali versamenti in conto futuro aumento capitale e finanziamenti in conto capitale), rispetto ai quali la dottrina ha ritenuto di fare riferimento alla effettiva volontà delle parti, attribuendo una fondamentale importanza alla classificazione in bilancio (tra le riserve di patrimonio o tra i debiti), senza tuttavia risolvere il tema della censurabilità o meno di tale classificazione da parte dell'Amministrazione;
- d) la rilevanza, ai fini di cui si tratta, delle garanzie, e in particolare delle lettere di *patronage* rilasciate dal socio qualificato (o da una sua parte correlata) a seguito della richiesta di fondi posta in essere dalla società controllata, rispetto alle quali:
 - la decisione del socio (o di una sua parte correlata) di menzionare nei propri conti d'ordine la lettera rilasciata dovrebbe produrre, almeno presuntivamente, la fattispecie della garanzia, con la conseguente attrazione all'ambito applicativo dell'art. 98 del TUIR. Rispetto a tale fattispecie non è tuttavia chiaro cosa succeda in caso di divergente interpretazione delle obbligazioni rivenienti dalla lettera di *patronage* da parte della

- controllante e della controllata ed, inoltre, cosa possa accadere nel caso in cui la controllante ritenga che la lettera di *patronage* non produca alcun obbligo di garanzia e tale interpretazione venga disattesa in sede di un successivo giudizio civile;
- apparirebbe eccessivo attrarre comunque le lettere di *patronage* all'ambito applicativo della norma *anti thin capitalization*, pur non sottacendo che un tentativo dell'Amministrazione in tal senso non può escludersi alla luce della formulazione del comma 6 dell'art. 98. La locuzione "stesso effetto economico" ivi utilizzata dovrebbe tuttavia più correttamente intendersi riferita ai comportamenti del socio qualificato che, pur senza sostanzarsi nella prestazione di una garanzia in termini giuridici, superino il normale affidamento che può nascere dal suo buon nome e si conformino a principi tali da portare alla univoca conclusione che comunque lo stesso pagherà i debiti della società partecipata;
 - infine, quando il prestito viene erogato ad una controllata che ha dichiarato la propria soggezione ad un'attività di altrui direzione e coordinamento, dovrebbe concludersi che si sia nella situazione della garanzia di fatto. (PT)

"Il regime transitorio delle fusioni e scissioni", di F. FACCHINI e S. ZANELLA, in Corr.trib. 2004, pag. 819.

L'A. svolge talune considerazioni in merito alla abolizione – sancita dal D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344 - della possibilità di affrancare i disavanzi da annullamento o da concambio mediante pagamento dell'imposta sostitutiva del 19% per le operazioni di fusione e scissione perfezionate dopo il 31 dicembre 2003 (cd. affrancamento a pagamento).

Per le operazioni di fusione e scissione deliberate dalle assemblee dei soci entro il 30 aprile 2004, resta ferma la possibilità di chiedere il riconoscimento gratuito dei maggiori valori iscritti in bilancio per effetto dell'imputazione del solo disavanzo da annullamento (cd. affrancamento gratuito).

Condizione essenziale per poter beneficiare dell'affrancamento a pagamento del disavanzo è che tutte le iscrizioni dell'atto di fusione o di scissione siano state eseguite entro il 31 dicembre 2003. Nel caso in cui l'efficacia civilistica della fusione mediante incorporazione e della scissione venga fissata ad una data successiva rispetto a quella in cui è eseguita l'ultima delle iscrizioni, al fine di poter usufruire dell'affrancamento a pagamento è indispensabile che l'effetto giuridico dell'operazione straordinaria si verifichi entro il 31 dicembre 2003.

Quanto, poi, all'affrancamento gratuito – già disciplinato dall'art. 6 del D.Lgs. n. 358 del 1997 – entro il 30 aprile 2004 tutte le società partecipanti (ovvero le assemblee dei soci) debbono aver deliberato in merito all'operazione mediante approvazione del relativo progetto di fusione o scissione. (AF)

"Il consolidato fiscale nazionale e l'iscrizione del carico tributario nei singoli bilanci d'esercizio", di B. FASOLI BRACCINI, ne Il fisco n. 9/2004, pag. 2778.

L'articolo mette in luce le diversità esistenti tra la normativa contabile in tema di bilancio consolidato e le implicazioni tributarie derivanti dall'applicazione della tassazione consolidata, con particolare riferimento ai trasferimenti di beni in regime di neutralità. In particolare, il bilancio consolidato ripartisce tra le imprese consolidate il carico fiscale in funzione della rispettiva capacità contributiva, mentre la tassazione consolidata non viene rappresentata con un unico bilancio e sono, quindi, incerti i criteri di ripartizione del carico fiscale determinatosi presso la Consolidante da indicare nei rispettivi bilanci individuali. A tal fine, l'A. individua alcuni possibili criteri di ripartizione, quali:

- in proporzione alle diverse basi imponibili;
- in ragione degli imponibili individuali con ulteriore iscrizione di rettifiche per i crediti/debiti reciproci. Tali rettifiche potrebbero essere iscritte alla voce "imposte" oppure a quella "proventi ed oneri straordinari; ulteriore possibilità è quella di interessare esclusivamente lo stato patrimoniale in relazione alle rettifiche;

- iscrizione nel solo c/e della Consolidante, con indicazione del carico individuale nella nota integrativa. Tale metodo, peraltro, potrebbe essere utilizzato solo quando nelle controllate non vi sono partecipazioni di terzi.

Per quanto riguarda il trasferimento del “vantaggio” in relazione alla presenza di basi imponibili negative (trasferimento delle perdite), le soluzioni contabili variano in funzione delle scelte effettuabili in seno al gruppo in ordine alla loro remunerazione.(NM)

“Regime fiscale punitivo per l’associazione in partecipazione?”, L. FERLAZZO NATOLI e M. MARTELLA, in Boll. trib. 2004, pag. 405.

Dopo aver ripercorso il regime fiscale dell’associazione in partecipazione prima delle modifiche introdotte dalla Riforma dell’imposizione sul reddito delle società ed inquadrato la disciplina civilistica del contratto in argomento, gli Autori affrontano il trattamento fiscale dei compensi ricevuti dall’associato alla luce del novellato Testo unico delle imposte sui redditi.

A questi fini occorre operare una distinzione in funzione dell’apporto dell’associato:

- a) solo lavoro;
- b) solo capitale;
- c) misto, capitale e lavoro.

Nel caso in cui l’associato effettui l’apporto nell’esercizio di un’attività d’impresa, tutti i proventi che ne derivano rappresentano componenti positivi del reddito d’impresa. Quando, invece, l’associato non opera in qualità di imprenditore, nel caso di apporto di solo lavoro, i relativi proventi costituiscono redditi assimilati a quelli di lavoro autonomo; se l’apporto è di solo capitale ovvero è misto, i proventi che ne derivano si considerano redditi di capitale.

La Riforma fiscale, mentre ha mantenuto inalterato il trattamento dei proventi relativi a contratti di associazione in cui l’apporto è costituito esclusivamente dalla prestazione di lavoro, ha invece introdotto significative modifiche con riguardo alle altre due ipotesi sopra prospettate.

Con il D.Lgs. n. 344 si è pervenuti alla completa assimilazione dei compensi percepiti dall’associato ai dividendi, di modo che la partecipazione all’utile dell’associato, al fine della determinazione del reddito imponibile, è regolata dalle stesse norme che disciplinano gli utili derivanti dalla partecipazione in società ed enti soggetti all’Ires.

Nel caso in cui gli associati siano società di capitali ed enti commerciali residenti, i compensi ricevuti non concorrono a formare il reddito dell’esercizio in cui sono percepiti per una quota pari al 95 per cento del loro ammontare. Tuttavia, a fronte di tale limitata tassazione, l’associante sopporta l’integrale indeducibilità dal reddito d’impresa degli utili corrisposti all’associato ai sensi dell’art. 109, comma 9, lett. b), TUIR.

Qualora l’associato non sia un soggetto passivo Ires, il regime fiscale varia a seconda che si tratti di persona fisica esercente attività d’impresa (o società di persone ed equiparate) oppure di persona fisica non imprenditore. Nel primo caso, i compensi concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 40 per cento del loro ammontare, mentre nel caso di associato persona fisica non imprenditore occorre ulteriormente distinguere tra apporti “qualificati” ed apporti “non qualificati”.

Un apporto è qualificato quando il suo valore sia superiore, rispettivamente, al 5 per cento o al 25 per cento del valore del patrimonio netto contabile dell’associante, alla data di stipula del contratto, a seconda che si tratti, rispettivamente, di società i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati, o di altri soggetti. Peraltro, il riferimento alla data di stipula del contratto di associazione in partecipazione previsto dall’art. 47 del TUIR differisce da quello dell’art. 27 del D.P.R. n. 600/1973, in tema di ritenute alla fonte, che invece rinvia al patrimonio netto contabile risultante dall’ultimo bilancio approvato prima della data di stipula del contratto, introducendo un criterio più puntuale per l’individuazione del valore di riferimento.

Ai sensi dell’art. 47 TUIR, gli utili derivanti da contratti “qualificati” concorrono alla formazione del reddito imponibile complessivo dell’associato nella misura del 40 per cento del loro ammontare, mentre nel caso di rapporti “non qualificati” gli utili non concorrono alla formazione del reddito complessivo e sono assoggettati ad una ritenuta a titolo d’imposta del 12,5 per cento, ai sensi del citato art. 27.

Per gli associati imprese minori, in regime di contabilità semplificata, il legislatore ha previsto parametri differenti. Infatti, per tali soggetti, il beneficio del concorso alla formazione del reddito complessivo nei limiti del 40 per cento dell'utile percepito è subordinato al fatto che l'apporto sia superiore al 25 per cento della somma delle rimanenze finali e del costo complessivo dei beni ammortizzabili, al netto dei relativi ammortamenti.

Infine, nell'ipotesi di associato non residente in Italia, se dispone di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato, il reddito complessivo è determinato sulla base di apposito conto economico relativo alla sua gestione ed alle altre attività produttive di redditi imponibili in Italia. In assenza di una stabile organizzazione, l'associato non residente è soggetto all'applicazione di una ritenuta del 27 per cento, a titolo d'imposta, sugli utili derivanti dal contratto di associazione in partecipazione, fermo restando il diritto al rimborso, fino ai quattro noni della ritenuta, dell'imposta che dimostri di aver pagato all'estero, in via definitiva, sugli stessi utili.

Per l'associante (sia esso soggetto Ires ovvero società di persone ed equiparate, o persona fisica esercente attività d'impresa), i costi rappresentati dalle remunerazioni dell'associato sono indeducibili dal reddito d'impresa in caso di apporto di capitale o misto. In particolare, per i soggetti non Ires l'ineducibilità scaturisce dalla circostanza che nel TUIR non si rinvenivano disposizioni che disciplinino in maniera difforme dai soggetti Ires le remunerazioni corrisposte agli associati. Peraltro, la *ratio legis* non risulta coerente con l'obiettivo di rendere fiscalmente neutrale la scelta tra strumenti alternativi che consentano di trasferire gli utili fuori dall'impresa. Infatti, quando l'associante è un'impresa individuale o una società di persone, l'assimilazione della posizione dell'associato in partecipazione persona fisica a quella del socio determina una tassazione integrale dell'utile nei confronti dell'imprenditore individuale (o dei soci della società di persone) e una tassazione agevolata dell'associato (12,5 per cento o 40 per cento degli utili), benché si tratti di soggetti – imprenditore e associato – che condividono i medesimi rischi d'impresa e che quindi dovrebbero essere sottoposti allo stesso regime fiscale.

In caso di apporto di lavoro, la remunerazione dell'associato costituisce per l'associante un costo deducibile ai sensi dell'art. 95, comma 6, TUIR.

Infine, nell'ipotesi di utili corrisposti da società ed enti non residenti a persone fisiche residenti, l'art. 27, comma 4, del D.P.R. n. 600/1973 dispone l'applicazione di una ritenuta a titolo d'imposta del 12,50 per cento da parte dei soggetti che intervengono nella riscossione di utili relativi a partecipazioni non qualificate e non relative all'impresa. La ritenuta è operata al netto delle ritenute applicate dallo Stato estero.

Per quanto concerne, poi, le plusvalenze da cessione del contratto di associazione in partecipazione realizzate da persone fisiche al di fuori dell'esercizio d'impresa, esse si considerano equiparate a quelle realizzate mediante cessione a titolo oneroso di partecipazioni, con conseguente applicazione del medesimo regime fiscale (tassazione del 40 per cento della plusvalenza in caso di contratti "qualificati" e applicazione dell'imposta sostitutiva del 12,50 per cento per i "non qualificati").

Se la plusvalenza è realizzata nell'esercizio d'impresa, si applica il regime fiscale dell'esenzione piena (cd. *participation exemption*) a condizione che ricorrano i presupposti dell'art. 87 TUIR. In caso contrario, le plusvalenze concorrono integralmente alla formazione del reddito d'impresa per i soggetti Ires e limitatamente al 40 per cento del loro ammontare per i soggetti non Ires.

La nuova disciplina fiscale sopra delineata si applica a partire dal 1° gennaio 2004. Tuttavia, in via transitoria, non si applicano all'associato né la parziale esclusione da imposizione degli utili né la ritenuta dell'art. 27 citato, nel caso in cui l'associante abbia già dedotto dal proprio reddito d'impresa, ai sensi della previgente normativa, i compensi dovuti all'associato. (AF)

“L'ineducibilità degli interessi passivi e le novità introdotte dalla riforma tributaria – Pro rata patrimoniale e thin capitalization” di E. FUSA, ne Il fisco 20/2004, fasc. n. 1, pag. 3005. (per segnalazione)

“L'interpello nella disciplina del consolidato mondiale: alcune riflessioni”, di F. GHISSETTI, in Boll. trib. 2004, pag. 174.

L'Autore si sofferma sul disposto del nuovo art. 132 del TUIR che, relativamente all'opzione per il regime di consolidamento su base mondiale, dispone che entro il primo dei cinque esercizi per i quali l'opzione esplica i suoi effetti, la società controllante interpellì l'Agenzia delle Entrate al fine di verificare la sussistenza dei requisiti per il valido esercizio dell'opzione, qualificando tale interpellò mediante rinvio all'art. 11 dello Statuto del Contribuente (L. n. 212/2000).

Tenuto conto che tale ultima norma regola l'inoltro di istanze specifiche "concernenti l'applicazione delle disposizioni tributarie a casi concreti e personali, qualora vi siano obiettive condizioni di incertezza sulla corretta interpretazione delle disposizioni stesse" e che, da una prima lettura dell'art. 132, appare pressoché evidente che non ricorrono nella fattispecie né il presupposto della obiettiva incertezza sulla corretta interpretazione della disposizione né l'interesse del contribuente a conoscere il punto di vista dell'Amministrazione finanziaria sull'applicazione della stessa, sembrerebbe che il rinvio operato allo Statuto del Contribuente sia finalizzato ad individuare e a ritenere applicabili le procedure e gli effetti tipici ivi contemplati.

Inoltre, il riferimento all'art. 11, operato senza esclusioni o limitazioni di compatibilità con la disciplina dettata dal TUIR in materia di consolidato mondiale, renderebbe applicabile il principio del silenzio-assenso qualora la risposta dell'Agenzia delle entrate non pervenga all'interpellante entro 120 giorni.

A parere dell'Autore, nonostante il rinvio all'art. 11, L. n. 212/2000, in assenza dei presupposti specifici per la sua attivazione, la risposta dell'Agenzia delle Entrate non potrebbe qualificarsi come "parere", avendo piuttosto natura di atto amministrativo speciale, avente carattere di accertamento. Essa infatti constatarebbe l'esistenza nel soggetto istante dei requisiti richiesti dalla legge e lo ammetterebbe al godimenti del diritto di esercizio dell'opzione. Tale qualificazione permarrebbe anche nel caso di formazione del silenzio-assenso.

Sotto il profilo della tutela giurisdizionale, la attribuzione della suddetta natura farebbe rientrare la risposta tra gli atti impugnabili ai sensi dell'art. 19, D.Lgs. n. 476/1992, quale atto di diniego di agevolazioni, ovvero di accertamento negativo del tributo, pur dovendosi ricordare che l'art. 7, comma 4 della L. 212/2000 non esclude la configurabilità di ambiti di giurisdizione amministrativa laddove dispone che "la natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa, quando ne ricorrano i presupposti". (PT)

"Il trasferimento dei beni in regime di neutralità nel consolidato nazionale", di M. IAVAGNILIO, in Corr. Trib. n. 15/2004, pag. 1150

Secondo l'A., è dubbio se il regime di neutralità sia applicabile anche alle cessioni di beni minusvalenti, ma sembra propendere, sulla base della lettera della legge, per una risposta negativa.

Per quanto riguarda la traslazione dell'onere finanziario nel caso di cessione in neutralità di beni plusvalenti, occorre considerare che la variazione in diminuzione corrispondente alla plusvalenza civilistica non imponibile e, ritiene l'A., anche quella in aumento corrispondente all'ammortamento civilistico (per la parte in cui è maggiore di quello ammesso ai fini fiscali, essendo commisurato a un costo fiscale inferiore) sono effettuate dalla Consolidante. Le partite "fiscali" tra cedente e cessionaria potrebbero essere regolate con l'intervento della Controllante, chiedendo alla cedente una somma pari al vantaggio conseguito sulla plusvalenze, in unica soluzione o a rate, ovvero direttamente tra le parti della cessione, nel senso che sarebbe pagata una somma dalla cedente alla cessionaria e, quindi, la Consolidante potrebbe richiedere alla cessionaria gli oneri connessi alla indeducibilità degli ammortamenti e all'eventuale realizzo di una plusvalenza in caso di ulteriore cessione del bene.

Detti trasferimenti dovrebbero beneficiare della neutralità fiscale, sebbene non vi sia un espresso richiamo nell'art. 118, comma 4, all'art. 123 del TUIR. (NM)

"Considerazioni sull'interruzione del regime consolidato", di B. IZZO e L. MIELE in Corr. Trib. n. 16/2004, pag. 1219

Dopo aver dimostrato come, nonostante quanto previsto dall'art. 124 TUIR, non sia possibile il regime di consolidamento qualora sopravvenga, nei riguardi di una partecipata, la perdita del controllo di diritto previsto dall'art. 2359, c. 1, n. 1), c.c., quand'anche continuino a permanere i requisiti di cui all'art. 120 TUIR, gli AA. esaminano gli effetti della interruzione, e cioè, in primo luogo, le rettifiche di segno opposto a quelle effettuate in ragione della rideterminazione del pro rata patrimoniale e del regime di neutralità dei trasferimenti, poste a carico della Consolidante, in sede di determinazione del reddito complessivo globale (cfr. art. 9, comma 1, del DM attuativo). Un secondo effetto riguarda gli acconti d'imposta per il periodo in cui viene meno la tassazione consolidata, nel senso che, entro 30 giorni, la Consolidante dovrà rideterminarli senza tener conto del reddito della consolidata nei cui riguardi ha luogo l'interruzione, e quest'ultima dovrà determinarli in base al proprio reddito, fermo restando che, anche in base al DM attuativo (art. 13, c. 7), la Consolidante potrà trasferire alla consolidata, secondo le modalità previste dall'art. 43-ter del DPR n. 602/1973, l'eventuale eccedenza di acconto già versato.

Infine, gli AA. esaminano il caso della interruzione derivante da operazioni straordinarie – peraltro disciplinate dagli artt. 11 e 13 del DM attuativo – e quello del fallimento o della liquidazione coatta amministrativa (cfr. art. 126, comma 2, TUIR), per il quale il TUIR non richiama le conseguenze previste dall'art. 124 e il DM sembra limitarle alla sola liquidazione giudiziale (cfr. art. 13 del DM). (NM)

“Il trattamento fiscale dei dividendi dopo la riforma – Un quadro completo per le scelte degli investitori” di E. MIGNARRI, ne Il fisco 19/2004, fasc. n. 1, pag. 7180. (per segnalazione)

“La fusione nazionale dopo le riforme”, di P. MONARCA, in Corr.Trib. n. 7/2004, pag. 521

Dopo una rassegna delle principali novità in materia di fusione recate dalla riforma del diritto societario (riforma Vietti), e dopo aver ricordato che non è più consentito il riconoscimento fiscale del disavanzo da fusione (dal 1° gennaio 2004 per il riconoscimento su pagamento dell'imposta sostitutiva, dal 1° maggio per lo “affrancamento gratuito”), l'A. descrive il trattamento delle operazioni risultante dalle modifiche apportate alla disciplina tributaria nell'ambito delle riforma “Tremonti”. Al riguardo, è stata ribadita l'essenziale neutralità della fusione, in ordine sia ai valori fiscali dei beni posseduti dalle società che vi partecipano sia al valore fiscale delle partecipazioni dei rispettivi soci; in particolare, ai fini del reddito della società incorporante o risultante dalla fusione, non rilevano avanzi e disavanzi da concambio o da annullamento e i beni ricevuti non possono essere rivalutati in ragione del disavanzo, con l'unica eccezione, peraltro prevista in via transitoria (operazioni deliberate entro il 30 aprile 2004), del disavanzo da annullamento originato da plusvalori in precedenza assoggettati a tassazione. Essendo stato abrogato l'art. 6 del D.Lgs. n. 358/1997, la disciplina fiscale delle riserve che si originano per effetto della fusione e, più in generale, del patrimonio netto della incorporante/risultante dalla fusione si desume dai commi 5 e 6 dell'art. 172 del TUIR.

In ordine alla riportabilità delle perdite, non v' sono novità di rilievo, fermo restando che tale disciplina risulta di incerta applicazione nelle operazioni in cui intervengono società aventi i requisiti per partecipare, tra loro, alla tassazione consolidata.

Infine, l'A. prende in considerazione le operazioni di *leveraged buyout*, osservando che le stesse risultano penalizzate dalla generale previsione di irrilevanza fiscale del disavanzo da annullamento ma che, d'altro canto, non dovrebbero operare le limitazioni alla deducibilità degli interessi passivi e oneri finanziari disposte in base alla disciplina in tema di *pro rata* patrimoniale e di *thin capitalization*. (NM)

“Joint ventures e riforma del sistema fiscale” di G. MORO VISCONTI e P. FANCI, ne Il fisco 16/2004, fasc. n. 1, pag. 6049.

L'articolo esamina il fenomeno della partecipazione a *joint ventures* estere da parte di imprese residenti in Italia (*venture*) alla luce della recente riforma fiscale, distinguendo i diversi organismi

collettivi cui l'accordo può dar luogo in base al grado di soggettività tributaria di cui essi sono dotati (*corporated, contractual e partner joint venture*).

In primo luogo è esaminato il caso di una *corporated joint venture* costituita ed operante all'estero, qualificabile nella forma societaria riconosciuta nel Paese in cui ha sede. La *company joint venture* è soggetta alle imposte esclusivamente nel Paese dove risiede, salvo che una parte del reddito sia prodotto all'estero tramite una stabile organizzazione. Gli utili distribuiti alla società residente in Italia (il *venturer*) sono fiscalmente qualificabili come dividendi. Ai sensi dell'art. 44, comma 1, lett. e), del TUIR gli utili distribuiti dalla *company* sono da ascrivere, per loro natura, fra i redditi di capitale; tuttavia, tali proventi, se conseguiti nell'esercizio di imprese commerciali, concorrono alla formazione del reddito complessivo come componenti del reddito di impresa. Con l'entrata in vigore della riforma, i dividendi provenienti da partecipate estere sono equiparati, nel regime di tassazione, a quelli distribuiti da società italiane (concorso al reddito per il solo 5%, in caso di soggetti IRES). La società italiana che percepisce il reddito di fonte estera di trova di fronte ad un problema di doppia imposizione derivante dal concorso della potestà impositiva dei due Stati (quello della fonte e quello del percettore): la fattispecie si configura se non c'è la Convenzione fra di due Stati, oppure quando la stessa non attribuisce un potere impositivo ad uno Stato in via esclusiva. Per eliminare gli effetti negativi della doppia imposizione, il sistema tributario italiano ha adottato il credito di imposta per redditi prodotti all'estero, disciplinato dall'art. 165 del TUIR, che ricalca nella sostanza il previgente art. 15 del "vecchio" TUIR, salvo il riferimento operato alla detrazione del credito per imposte estere dall'imposta "dovuta" e l'assunzione del reddito complessivo che deve essere "al netto" delle perdite pregresse. In relazione ai redditi prodotti in più stati esteri, è inoltre confermato che la detrazione è applicata separatamente per ciascun stato (*cd. per country method*).

La *contractual joint venture* si risolve in un accordo che rileva solo sul piano delle obbligazioni contrattuali non formalizzandosi nella costituzione di una società o un nuovo soggetto collettivo, dotato di soggettività propria, autonomo e distinto dai *coventurers*. In quanto collocata in un contesto internazionale, la *contractual joint venture* può tuttavia integrare una propria soggettività, variamente configurata e disciplinata nei vari ordinamenti. In tal caso, il reddito conseguito dal *venturer* residente in Italia è assoggettato al regime fiscale proprio degli utili derivanti dalla partecipazione in società ed enti esteri soggetti IRES di cui all'art. 73, comma 1, lett. d) del TUIR. Viceversa, laddove non sia individuabile un organismo collettivo dotato di propria soggettività, il reddito conseguito dal *venturer* residente in Italia deve ritenersi proveniente dall'attività di impresa svolta direttamente dallo stesso fuori del territorio dello Stato, non potendosi qualificare come dividendo. Non sussistendo un autonomo soggetto, l'Amministrazione finanziaria è orientata a qualificare il reddito quale risultato economico prodotto da una stabile organizzazione all'estero del *venturer* residente in Italia, il quale dovrà tenere una contabilità separata al fine di individuare il reddito prodotto. Il *venturer* italiano è soggetto a IRES sui redditi ovunque prodotti (*worldwide income taxation*). D'altra parte, secondo la normativa internazionale ed i principi fiscali che disciplinano la stabile organizzazione, lo Stato estero ove opera la *joint venture* avanza una pretesa impositiva sul reddito determinato in capo alla stabile organizzazione del *venturer* residente in Italia. Le norme interne (art. 165 del TUIR) e quelle convenzionali per evitare la doppia imposizione riconoscono il meccanismo del credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero. Qualora non ricorrano i requisiti per l'esistenza di una stabile organizzazione, nessun credito per imposte estere può essere concesso sulla base dell'art. 165. Infatti, a norma del comma 2 dell'art. 165, un reddito può considerarsi "prodotto all'estero" se i criteri di collegamento con il territorio dello Stato statuiti dall'art. 23 del TUIR esistono, con riferimento ad un soggetto residente, con il territorio di uno Stato estero (per i redditi di impresa, quale collegamento con lo Stato della fonte, l'art. 23 richiede la stabile organizzazione). Il problema non si pone nei casi in cui l'Italia ha stipulato un trattato che garantisce allo Stato di residenza il riconoscimento del credito di imposta per le imposte applicate nello Stato della fonte, posto che le norme convenzionali prevalgono su quelle interne se più favorevoli. Su tali premesse, gli operatori italiani, che prima della riforma scongiuravano l'ipotesi che l'Amministrazione finanziaria italiana potesse ricondurre l'attività svolta all'estero ad una stabile organizzazione, oggi si trovano a verificarne la ricorrenza dei presupposti al fine di avere un minor carico fiscale in virtù del riconoscimento del credito d'imposta.

Per quanto concerne infine le *partnership joint venture*, nel caso in cui il *partner* residente in Italia possiede una quota in una *partnership* fiscalmente trasparente riconducibile alle società di persone

regolate dal codice civile, il rapporto che si integra è assimilabile a quello esistente tra la società madre e la stabile organizzazione. In tal caso, tornano valide le considerazioni effettuate sulla *contractual joint venture*, in cui il reddito confluisce nella base imponibile della società madre con attribuzione del credito d'imposta. Viceversa, nel caso di *partnership* non trasparente, che configuri una società (*subsidiary*) completamente autonoma dalla casa madre, il reddito si qualifica come reddito di partecipazione (dividendi), inclusi nel reddito della società madre e tassati in Italia al momento in cui vengono percepiti. (FDA)

“Valutazione del patrimonio effettivo delle *holdings* e applicabilità della *participation exemption*”, di R. MORO VISCONTI e C. BARBIERI, ne Il fisco 19/2004, fasc. n. 1, pag. 7135.

L'innovativo regime della *participation exemption*, che prevede l'esenzione totale da imposizione delle plusvalenze realizzate mediante cessione di partecipazioni, si applica anche alle partecipazioni in società *holding* pure ed in *holding* miste per tali intendendosi quelle che hanno tra le loro attività anche *asset* diversi dalle partecipazioni.

L'art. 87, comma 5, del TUIR dispone che l'esenzione si applica a condizione che le società che rappresentano la maggior parte del valore del patrimonio sociale della *holding* posseggano i due requisiti dell'esercizio di un'impresa commerciale e della residenza fiscale in uno Stato o territorio diverso da quelli a regime fiscale privilegiato.

Circa il riferimento al valore del patrimonio è stato chiarito che esso è configurabile non nel valore contabile del patrimonio netto, ma nel valore corrente del patrimonio stesso, considerando anche gli avviamenti positivi e negativi sebbene non iscritti.

In mancanza dei requisiti il regime di esenzione non risulta applicabile, con la conseguenza che le plusvalenze saranno assoggettate al regime ordinario di tassazione e le minusvalenze saranno pienamente deducibili.

In presenza di strutture societarie che contemplano anche società *subholding*, si ritiene che la verifica della commercialità e della residenza debba essere accertata in capo alle partecipate della *subholding* medesima perché, se così non fosse, basterebbe frapporre una *subholding* tra la *holding* e le sue partecipate non operative e/o non residenti in Paesi in *white list* per eludere la clausola di disapplicazione della *participation exemption*.

Nel caso in cui il patrimonio effettivo della *holding* sia costituito in prevalenza da partecipazioni in società che non sono operative ovvero che risiedono in paradisi fiscali, per aggirare il divieto di applicazione del regime della *participation exemption* potrebbero porsi in essere talune operazioni quali, ad esempio:

- a) fusione della *holding* con altra società in modo da rendere il patrimonio sociale effettivo della società risultante dalla fusione rappresentato in prevalenza da attività commerciali o da partecipazioni in società operative e/o residenti in Paesi in *white list*;
- b) conferimento a favore della *holding* di aziende o rami di azienda “operativi” e/o partecipazioni in società operative e/o residenti in Paesi in *white list* rendendo in tal modo prevalenti le attività commerciali della conferitaria;
- c) effettuare un conferimento delle partecipazioni della *holding* in società non operative a società che anche *post* conferimento siano ancora in grado di rispettare i requisiti per l'applicazione del regime della *participation exemption*;
- d) effettuare una scissione parziale della *holding* con attribuzione ad una o più beneficiarie di partecipazioni in società “non commerciali”.

Un punto critico riguarda, poi, la valutazione dell'investimento prevalente in presenza di società *holding* che vantano crediti nei confronti di partecipate che non svolgono attività commerciale e/o risiedono in Paesi *black list*. In tali ipotesi, si ritiene che qualora gli *asset* siano in qualche modo “accessori” alle partecipazioni della *holding* (crediti finanziari verso le partecipate, oneri finanziari anche capitalizzati sostenuti per acquistarle, ecc.), questi dovrebbero essere inclusi nel valore delle partecipazioni stesse. A diverse ed opposte conclusioni dovrebbe pervenirsi con riferimento ai crediti commerciali verso le partecipate (ad es. per forniture di beni), in quanto ricollegabili ad una effettiva operatività della partecipata. (AF)

“La cessione di partecipazioni da parte di soggetti non residenti”, di P. PALMA ne Il fisco 16/2004, fasc. n. 1, pag. 6083.

L’A. analizza le nuove disposizioni tributarie – introdotte dalla riforma del sistema fiscale statale – applicabili alle cessioni di partecipazioni societarie effettuate da soggetti non residenti e senza stabile organizzazione in Italia.

In base al combinato disposto degli artt. 151, 152 e 23 del nuovo TUIR, è previsto che le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società non residenti sono imponibili in Italia soltanto se le partecipazioni si trovano nel territorio dello Stato al momento della cessione; per converso, le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti in Italia sono imponibili in Italia, anche se non detenute nel territorio dello Stato. Peraltro, godono di un regime di “extraterritorialità”, nel senso che la tassazione viene operata nello Stato di residenza del soggetto estero, le plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni non qualificate (ossia partecipazioni che rappresentano una percentuale di diritti di voto esercitabili nell’assemblea ordinaria non superiore al 2 per cento ovvero una partecipazione al capitale od al patrimonio non superiore al 5 per cento), negoziate in un mercato regolamentato italiano o estero.

Con riguardo alla cessione di partecipazioni non qualificate, l’art. 5 del D.Lgs. n. 461 del 1997 riconosce il beneficio dell’esenzione da tassazione esclusivamente alle plusvalenze conseguite da soggetti residenti in Paesi che concedono lo scambio di informazioni (dal 1° gennaio 2004 è infatti stata abrogata la previsione che negava l’esenzione ai soggetti residenti negli Stati o territori aventi regime fiscale privilegiato).

Inoltre, la normativa interna deve essere coordinata con quanto previsto dall’art. 13 del Modello di Convenzione OCSE, che al paragrafo 4, tratta delle cessioni di partecipazioni soltanto in modo residuale prevedendo che le plusvalenze derivanti dall’alienazione di beni diversi da quelli elencati nei precedenti tre paragrafi del medesimo articolo (inclusi le azioni ed i titoli), sono tassati nel solo Stato di residenza del soggetto alienante.

La base imponibile è determinata – ex art. 68 del TUIR – per differenza tra il corrispettivo percepito e il costo o il valore di acquisto, aumentato di ogni onere inerente, con esclusione degli interessi passivi.

In caso di partecipazioni qualificate, la tassazione è disciplinata dall’art. 68, comma 3, del Tuir il quale dispone l’imponibilità, ad aliquota ordinaria, del 40 per cento della plusvalenza, al netto di eventuali minusvalenze riportabili nei quattro esercizi successivi. (AF)

“Riforma fiscale – Cessione di partecipazioni tra soggetti IRES”, di P. PALMA, ne Il fisco 12/2004, fasc. n. 1, pag. 4055. (per segnalazione)

“Il punto sul consolidato nazionale,” di C. PESSINA e C. BOLLO, ne Il fisco n. 10/2004, pag. 3569

Dopo un lungo excursus sulle principali disposizioni in materia di consolidato fiscale nazionale, corredato da utili indicazioni operative, gli AA. concentrano l’attenzione sui rapporti creditori e debitori che si instaurano tra le società partecipanti, rilevando come la relazione di accompagnamento al D.Lgs. n. 344/2003 faccia precipuo riferimento al trasferimento delle perdite presso la Consolidante. Sotto il profilo bilancistico, viene indicato di iscrivere il “compenso” da ricevere per il “trasferimento” della perdita tra i proventi (straordinari).(NM)

“Il consolidato nazionale”, di L. ROSSI e P. SCARIONI, in Boll. trib. 2004, pag. 331.

Gli Autori forniscono una organica descrizione e formulano considerazioni preliminari sulla disciplina del consolidato fiscale nazionale di cui ai nuovi artt. da 117 a 129 del TUIR, espresse nelle more della emanazione del decreto di attuazione di cui all’art. 129 del TUIR medesimo, avuto in particolare riguardo a:

- ?? i soggetti ammessi al consolidato e la durata dell'opzione (art. 117);
- ?? gli effetti dell'opzione (art. 118);
- ?? le condizioni per l'efficacia dell'opzione (art. 119);
- ?? la definizione del requisito di controllo (art. 120);
- ?? gli obblighi "di comunicazione" delle società controllate nei confronti della controllante (art. 121);
- ?? le rettifiche di consolidamento che la controllante deve apportare alla somma algebrica dei redditi imponibili delle società consolidate al fine di pervenire alla determinazione dell'imponibile di gruppo (art. 122);
- ?? il regime opzionale di neutralità dei trasferimenti infragruppo (art. 123);
- ?? l'interruzione della tassazione di gruppo ed i correlati effetti (art. 124 e 125);
- ?? i limiti all'efficacia e all'esercizio dell'opzione (relativamente alle società che fruiscono di riduzioni dell'aliquota IRES) (art. 126);
- ?? la responsabilità delle società che partecipano alla tassazione di gruppo (art. 127);
- ?? la norma transitoria che impone di abbattere il valore fiscalmente riconosciuto del patrimonio netto della partecipata consolidata fino a concorrenza delle svalutazioni dedotte dalla controllante o da altra società controllata, ove tali svalutazioni si siano determinate per effetto di rettifiche di valore e accantonamenti fiscalmente non riconosciuti effettuati dalla partecipata (art. 128). (PT)

“Note minime sulle permutate <<domestiche>> di partecipazioni sociali nel reddito di impresa alla luce della riforma tributaria” di F. PEDROTTI, in Boll. trib. 2004, pag. 337.

L'A., dopo aver illustrato le condizioni per poter fruire del regime di *participation exemption* previsto dall'art. 87 del TUIR risultante dopo le modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 344/2003, sottolinea come tale regime sia applicabile a tutte le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società, con o senza personalità giuridica (escluse le società semplici ed equiparate), residenti o non residenti, conseguite da soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle società (esclusi gli enti non commerciali) e pertanto anche alle permutate di partecipazioni sociali. Secondo l'A., il regime di esenzione non costituisce una agevolazione in senso tecnico, avendo piuttosto la funzione di eliminare la doppia imposizione economica che si viene a creare nel caso in cui lo stesso ammontare sia tassato una prima volta, quale reddito prodotto, in capo alla società partecipata e una seconda volta quale plusvalenza in caso di permuta della partecipazione da parte della società partecipante.

Il valore fiscale da attribuire alle azioni o quote ricevute in permuta coincide con il valore normale delle stesse ai sensi dell'art. 9, comma 4, del TUIR in quanto:

- ?? l'introduzione del regime di *participation exemption* non ha modificato il criterio di determinazione del costo fiscalmente riconosciuto per i corrispettivi in natura, i quali, ai sensi dell'art. 9 del TUIR, rimangono ancorati al valore normale;
- ?? il regime di esenzione introdotto dall'art. 87 del TUIR non costituisce un regime di neutralità fiscale applicabile a condizione che il valore fiscale di carico della partecipazione ricevuta in permuta sia pari al valore fiscale assunto dalla partecipazione medesima in capo al precedente possessore, potendo, al contrario, la società attribuire alla partecipazione ricevuta un valore fiscale pari al valore normale.

Per quanto concerne l'ambito applicativo dell'art. 87, il tenore letterale della norma induce a ritenere che il regime di esenzione sia applicabile a qualsiasi tipo di azione (ordinaria, privilegiata, di risparmio), agli strumenti finanziari simili alle azioni ai sensi dell'art. 44, nonché ai contratti di associazione in partecipazione e di cointeressenza allorché sia previsto un apporto diverso da quello di opere e servizi. Al contrario, tale regime non è applicabile alle operazioni di permuta aventi ad oggetto obbligazioni convertibili, diritti d'opzione e *warrants*, posto che condizione di applicabilità del predetto regime è il possesso di azioni o quote "attuali" e non "prospettive". Il regime di esenzione risulta inoltre applicabile alle operazioni di permuta aventi ad oggetto azioni

proprie anche se cedute obbligatoriamente ai sensi degli artt. 2357, comma 4, 2357-*bis*, comma 2, e 2359-*ter* del c.c., nonché ai sensi dell'art. 121 del D.Lgs. n. 58/1998.

Simmetricamente al regime di esenzione delle plusvalenze, le minusvalenze realizzate in occasione di permutate di partecipazioni aventi i requisiti di cui all'art. 87 del TUIR, non sono deducibili ai fini del reddito d'impresa (cfr. art. 101, comma 1, del TUIR). I costi direttamente afferenti la permuta delle partecipazioni che si qualificano per l'esenzione sono anch'essi indeducibili nella determinazione del reddito d'impresa posto che, riducendo il corrispettivo della permuta (il valore normale della partecipazioni ricevute in cambio) comportano il realizzo di una minor plusvalenza esente (cfr. art. 86, comma 2, del TUIR).

Oltre al regime di esenzione generalmente previsto dall'art. 87 del TUIR, la riforma fiscale attuata con il D.Lgs. n. 344/2003 ha mantenuto il regime di neutralità fiscale per le permutate "domestiche", contenuto ora nell'art. 177, comma 1, del TUIR in cui è stato trasfuso il previgente art. 5, comma 1, del D.Lgs. n. 358/97. In particolare, tale disposizione riguarda le permutate mediante le quali una società di capitali o un ente commerciale residente acquista o integra una partecipazione di controllo ai sensi dell'art. 2359, comma 1, n.1), del codice civile, in altra società di capitali o ente commerciale residente attribuendo ai soci di quest'ultimo proprie azioni o quote. Secondo tale disposizione, la permuta non dà luogo a componenti positivi o negativi di reddito a condizione che il costo delle azioni o quote date in permuta sia attribuito alle azioni o quote ricevute in cambio. Al riguardo, contrariamente a quanto sostenuto dall'Amministrazione finanziaria nella circolare n. 320/E del 1997, l'A. ritiene che il regime di neutralità non sia subordinato ad alcun adempimento contabile e che pertanto le partecipazioni ricevute possano essere contabilizzate ad un valore superiore a quello attribuito alle partecipazioni date in cambio. In altri termini, sarebbe sufficiente l'attribuzione del precedente valore fiscale indipendentemente dal comportamento contabile adottato in sede di iscrizione della partecipazione ricevuta.

Nel caso in cui la permuta possieda sia requisiti di cui all'art. 87 che quelli di cui all'art. 177, comma 1, del TUIR, l'A. pone il dubbio se sia applicabile il regime di esenzione (art. 87) o quello di neutralità (art. 177), evidenziando che il regime di esenzione, attraverso l'attribuzione alla partecipazione ricevuta di un costo fiscalmente riconosciuto pari al valore normale, eviterebbe il conseguimento di una plusvalenza imponibile ove la partecipazione ricevuta fosse alienata entro 12 mesi dalla permuta. Secondo l'A., ragioni di ordine sistematico inducono a ritenere che all'operazione debba applicarsi il regime di neutralità previsto dall'art. 177 del TUIR in quanto, pur in presenza del nuovo regime di esenzione applicabile a tutte le cessioni a titolo oneroso di partecipazioni (tra cui sono comprese le permutate), il regime impositivo naturale delle permutate (domestiche) di partecipazione rimane quello di neutralità contenuto nell'art. 177 del TUIR e già previsto dall'art. 5, comma 1, del D.Lgs. n. 358/97. Al riguardo, l'A. osserva che il Consiglio di Stato (cfr. sez.II, 66/756) ha precisato che *"una legge speciale (art. 177 riguardante le permutate n.d.r.) in quanto preordinata a fini specifici non può essere abrogata implicitamente da una legge generale (art. 87 riguardante le cessioni a titolo oneroso n.d.r.) che stabilisca una normativa sulla stessa materia: occorre una abrogazione esplicita che affermi l'incompatibilità - in tutto o in parte - della legge speciale con la nuova normativa generale"*. L'art. 4, comma 1, lett. m) della legge n. 80/2003 (legge delega), lungi da sopprimere la disciplina contenuta nell'art. 5, comma 1, del D.Lgs. n. 358/97 (ora art. 177, comma 1, del TUIR) prevede, al contrario, il mantenimento e la razionalizzazione dei regimi di neutralità fiscale e di determinazione del reddito imponibile previsti dallo stesso D.Lgs. n. 358/97. Ne consegue che in presenza di operazioni di permuta di partecipazioni il regime di esenzione di cui all'art. 87 del TUIR risulta, eventualmente, applicabile solo in manza degli altri requisiti previsti dall'art. 177 del medesimo T.U. (FDA).

"Il nuovo regime fiscale dei proventi e degli oneri connessi a partecipazioni societarie" di S. SCREPANTI, ne Il fisco 8/2004, fasc. n. 1, pag. 2405.

L'articolo fa una puntuale ricostruzione del "nuovo" regime fiscale dei proventi (dividendi e plusvalenze) derivanti dalle partecipazioni societarie, risultante dalle modifiche apportate dal D.Lgs. n. 344/2003, distinguendo fra i diversi tipi di percettori (persone fisiche non imprenditori, soci imprenditori, soggetti passivi IRES, enti non commerciali, soggetti non residenti) e i soggetti

eroganti (società residenti e non residenti). In tale contesto, viene evidenziato che la riforma del diritto societario, che ha preceduto di poco quella fiscale, ha introdotto nuovi modelli giuridici di partecipazione alla gestione di imprese e di affari, integrando le forme di partecipazione societaria tradizionalmente conosciute (essenzialmente azioni e quote di società). Conseguentemente, i proventi relativi a tali nuovi strumenti finanziari sono considerati utili e le plusvalenze e minusvalenze derivanti dalla loro cessione sono da ritenersi connesse alla cessione di partecipazioni sociali, seguendo il regime fiscale di norma previsto per gli utili da partecipazione e le plusvalenze da realizzo. Tuttavia, tale equiparazione interviene soltanto qualora la remunerazione sia costituita integralmente dalla partecipazione ai risultati economici dell'emittente, di modo che nei casi in cui la remunerazione sia legata anche ad altri fattori (andamento dei tassi di interesse, indici diversi, ecc.) non si determina l'assimilazione alle azioni e quindi l'applicazione del relativo regime fiscale.

Per quanto concerne in particolare il regime di *participation exemption* per i soggetti IRES, nell'illustrare i requisiti richiesti dall'art. 87 del TUIR per la sua applicazione, viene posto l'accento su quello rappresentato dalla classificazione nelle immobilizzazioni finanziarie nel primo bilancio chiuso durante il periodo di possesso. Tale iscrizione consente di mantenere l'esenzione (nel rispetto delle altre condizioni) anche se poi la stessa partecipazione viene iscritta nell'attivo circolante; viceversa l'iniziale classificazione nel circolante preclude definitivamente qualsiasi possibilità di usufruire dell'esenzione, anche qualora la partecipazione venga successivamente iscritta fra le immobilizzazioni finanziarie. L'iscrizione di una partecipazione fra le immobilizzazioni finanziarie anziché nel circolante dipende dalla destinazione attribuita dall'impresa alla partecipazione stessa. L'importanza che riveste tale condizione ai fini dell'esenzione della plusvalenza pone la *vexata questio* se l'Amministrazione finanziaria possa o meno sindacare le classificazioni di bilancio. Prendendo atto del problema, il legislatore della riforma ha modificato l'art. 37-bis del DPR n. 600/73 includendo fra le operazioni potenzialmente elusive anche le classificazioni di bilancio aventi ad oggetto le partecipazioni ed altri strumenti finanziari. Per effetto di tale modifica è consentito verificare se la classificazione di una partecipazione fra le immobilizzazioni finanziarie, oltre ad essere conforme ai principi contabili, corrisponda ad una sostanziale ragione economica diversa dal beneficio fiscale ottenibile in sede di realizzo della plusvalenza.

L'articolo illustra infine il regime di indeducibilità delle minusvalenze conseguite per effetto della cessione di partecipazioni che si qualificano per l'esenzione, nonché di quelle semplicemente iscritte, e dei costi inerenti la cessione stessa. Il regime di indeducibilità non opera invece per le minusvalenze realizzate relative a partecipazioni che non beneficiano dell'esenzione per carenza anche di una sola delle condizioni prescritte dall'art. 87 del TUIR. (FDA)

“I dividendi e le remunerazioni assimilate nell'IRES”, di R. VALACCA, in Boll.Trib. n. 8/2004, pag. 567

La nuova disciplina dei dividendi e delle remunerazioni assimilate ai fini del trattamento fiscale pone numerose e rilevanti problematiche interpretative ed applicative, puntualmente sollevate dall'A. e solo in parte risolte dalle istruzioni ministeriali diffuse successivamente all'articolo.

Dopo un excursus sul regime “ante riforma”, viene tratteggiato il regime dei veri e propri “dividendi”, ponendo subito in evidenza la “distorsione” che ha luogo qualora vi siano, nell'ambito delle catene societarie ed a livello intermedio, delle società di persone, non soggette come tali ad IRES e nei cui riguardi il dividendo è imponibile nella misura del 40% ancorchè partecipate da soci IRES. E', invece, condivisibile il trattamento peggiore riservato ai dividendi provenienti da società situate in stati a regime fiscale privilegiato.

Le prime vere criticità emergono per gli strumenti finanziari partecipativi, assimilabili alle azioni. A parte la potenziale doppia tassazione per i proventi degli strumenti la cui remunerazione sia solo in parte commisurata agli utili – come tali non assimilati alle azioni – ed a parte la disciplina applicabile agli apporti fatti ai patrimoni destinati che, nel caso in cui siano cartolarizzati, sono assimilati alle azioni anche qualora l'apporto non sia costituito, in tutto o in parte, da beni o denaro (capitale) ovvero anche in assenza di qualunque apporto, è difficilmente decifrabile la disciplina nel caso in cui l'emittente sia un soggetto non residente ed il percettore dei proventi sia un soggetto

IRES. Infatti, una interpretazione letterale dell'art. 89, comma 3, del TUIR condurrebbe ad escludere i relativi proventi dall'applicazione del regime proprio dei dividendi, mentre, la C.M. n. 26/E del 2004, in tema di tassazione dei dividendi, sembra far riferimento anche agli strumenti partecipativi emessi da soggetti non residenti.

Particolari problematiche riguardano gli interessi indeducibili per effetto della disciplina sulla *thin capitalization*, quando il regime applicabile in capo al percettore è quello dei dividendi (cioè quando il finanziamento è direttamente erogato dal socio "qualificato" o da una parte correlata). Secondo l'A., trattandosi pur sempre di interessi, riqualificati come dividendi, l'imposizione dovrebbe avvenire in base al principio di competenza, e non di cassa. Al riguardo, la C.M. citata sembra, invece, indicare il criterio di cassa.

Ancora, notevoli incertezze vi sono per la tassazione in capo ai soggetti IRES dei redditi conseguiti nei casi di recesso, esclusione, riscatto, riduzione del capitale esuberante e liquidazione. Infatti, quando la partecipazione posseduta è priva dei requisiti per l'applicazione della *participation exemption*, non è chiaro se all'eccedenza ricevuta rispetto al costo della partecipazione si applichi il regime dei dividendi ovvero quello delle plusvalenze. Al riguardo, la citata C.M. 26 ritiene applicabile il regime delle plusvalenze, con conseguente imponibilità piena (e non al 5%) della eccedenza.

E' infine incompleta e contraddittoria la disciplina transitoria, che concerne sia i contratti di associazione in partecipazione (dove si fa dipendere la non tassabilità per l'associato dal fatto che l'associante non abbia già dedotto la remenzione) sia la *thin capitalization* (dove, se il socio qualificato che ha erogato direttamente il finanziamento ha un esercizio non coincidente con l'anno solare, non è applicabile la disciplina che assimila gli interessi ai dividendi).(NM)

“La nuova disciplina degli interessi di mora”, di R. VALACCA, in Corr. trib. 2004, pag. 815.

Nel previgente TUIR gli interessi di mora concorrevano alla formazione del reddito d'impresa in ragione della loro maturazione, anche se la loro tassazione poteva essere sospesa, in tutto o in parte, sino al momento dell'incasso.

La disciplina recata dal nuovo TUIR prevede invece che gli interessi di mora concorrano alla formazione del reddito nell'esercizio in cui sono *percepiti o corrisposti*.

La nuova disposizione riguarda tanto il creditore quanto il debitore e implica che se, in ossequio ai principi civilistici di bilancio, vengano rilevati gli interessi di mora che ragionevolmente si ritiene di dover incassare o pagare, occorrerà operare una corrispondente variazione (in diminuzione, da parte del creditore, e in aumento, da parte del debitore) al risultato civilistico: simmetricamente nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui gli interessi vengono incassati o pagati, si dovrà procedere ad una variazione di segno opposto.

La rilevazione "per cassa" degli interessi moratori riguarda gli interessi maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2004.

La disciplina transitoria stabilisce che la nuova normativa sugli interessi di mora operi retroattivamente, a partire dal periodo d'imposta in corso all'8 agosto 2002 al fine di consentire la regolarizzazione di quelle imprese che, a seguito della decorrenza automatica degli interessi moratori, non sono state in grado di assicurare una affidabile rilevazione degli interessi maturati.

Ne consegue che i contribuenti che hanno adottato il criterio di cassa dall'esercizio in corso all'8 agosto 2002 si trovano in una situazione conforme alla disciplina transitoria che riguarda solo i predetti periodi d'imposta. L'eventuale adozione di tale criterio in esercizi precedenti non appare invece compatibile con le previgenti disposizioni del TUIR. (EM)

Prassi Amministrativa

IRES – Legge delega 7 aprile 2003, n. 80 e D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344 – Chiarimenti.

Circ. Agenzia delle Entrate 16 giugno 2004, n. 25/E, in Boll. trib. 2004, pag. 929.

Gli aspetti più rilevanti della riforma dell'imposta sulle società sono stati commentati nelle Ns. Circolari Informative n. 6/2003; 1, 2, 5/2004.

IRES – Nuovo regime di tassazione dei dividendi – D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344 – Chiarimenti.

Circ. Agenzia delle Entrate 16 giugno 2004, n. 26/E, in Boll. trib. 2004, pag. 937.

L'Agenzia illustra in dettaglio le novità nella tassazione dei dividendi a seguito dell'entrata in vigore del D.Lgs. 344/2003.

In particolare la riforma prevede l'eliminazione del sistema basato sul credito d'imposta con introduzione di un concorso parziale dagli utili alla formazione del reddito complessivo del percettore.

Per un più approfondito commento si veda la Ns. Circolare Informativa n. 2/2004.

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

Dottrina

“**Service Agreement e transfer pricing**”, di G. D'ALFONSO, ne Il fisco 13/2004, fasc. n. 1, pag. 4782.

Nell'articolo vengono trattate le problematiche di *transfer pricing* afferenti agli accordi contrattuali sulla gestione dei servizi infragruppo e dei relativi costi (c.d. *Service Agreement*).

Dopo aver descritto le caratteristiche normalmente riscontrabili in tali accordi e le norme fiscali rilevanti per la corretta imputazione delle componenti di reddito da essi rivenienti (segnatamente, art. 109, commi 4 e 5, del TUIR e art. 110, comma 7, del TUIR), l'Autore si sofferma sui riscontri finalizzati alla verifica della regolarità fiscale delle operazioni effettuate, in base ad un contratto di *Service Agreement*, da una controllata residente, da un lato, con la propria casa madre estera, e dall'altro, con una propria controllata.

In particolare, vengono indicati i seguenti passaggi in cui si effettuano i riscontri in argomento:

- 1) analisi della correttezza del criterio di determinazione del compenso-costi, che deve ripercorrere a ritroso i calcoli effettuati dalla casa madre confrontandoli con le metodologie suggerite dalla direttiva OCSE sui prezzi di trasferimento (e recepite dall'Amministrazione finanziaria con la circolare n. 32/9/2267 del 1980);
- 2) analisi del vantaggio, da intendersi come individuazione di elementi atti a provare l'effettiva utilità per la società destinataria dei servizi resi dalla società capogruppo. A tale riguardo viene osservato che i servizi ricompresi nel *Service Agreement* che, per la loro stessa funzione e per le caratteristiche intrinseche, dovrebbero evidenziare la vantaggiosità per le società controllate, sono solo quelli riconducibili alla "attività di direzione generale ed amministrativa resa dalla casa madre" e che una definizione dei servizi di carattere amministrativo è contenuta nella direttiva OCSE sui prezzi di trasferimento, che vi ricomprende i servizi di programmazione, coordinamento, controllo del bilancio, consulenza finanziaria, contabilità, revisione dei conti, consulenza legale, *factoring*, servizi informatici, servizi finanziari quali vigilanza su *cash flow* e solvibilità, aumenti di capitale, contratti di

mutuo, gestione degli interessi e dei rischi del tasso di cambio e rifinanziamento, assistenza nel settore della produzione, acquisto, distribuzione e *marketing*; servizi inerenti al personale quali assunzioni e formazione;

- 3) verifica della congruità del prezzo e dei criteri di addebito rispetto al valore normale dei servizi scambiati, utilizzando ai fini della determinazione di tale valore, in caso di non applicabilità del metodo c.d. detto del "confronto esterno" in ragione della specialità dei servizi prestati, metodologie alternative, basate sul confronto con i criteri di determinazione del compenso adottato dalle altre imprese del gruppo coinvolte nell'*agreement* o sull'analisi dei costi effettivamente sostenuti per l'effettuazione del servizio (tenendo conto del tempo necessario per il compimento dello stesso, della regolarità delle prestazioni, etc.). Relativamente ai servizi riconducibili all'attività di direzione generale e amministrativa resa dalla casa madre, occorrerà inoltre accertare che, in linea con le disposizioni ministeriali di cui alla citata circolare del 1980, il corrispettivo degli stessi non sia stato determinato con l'aggiunta di un margine di utile (*markup*). (PT)

Giurisprudenza

Corte di Giustizia CE

Trasferimento del domicilio fiscale in altro Stato UE – Imposizione delle plusvalenze latenti sui valori mobiliari – Violazione del principio di libertà di stabilimento ex art. 43 Trattato CE – Sussiste.

Corte di Giustizia delle Comunità Europee, sez. V, 11 marzo 2004, n. C-9/02, in Boll. trib. 2004, pag. 543.

Il principio della libertà di stabilimento posto dall'art. 52 del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, art. 43 CE) deve essere interpretato nel senso che esso osta a che uno Stato membro introduca, a fini di prevenzione di un rischio di evasione fiscale, un meccanismo di imposizione delle plusvalenze un ancora realizzate, come quello previsto all'art. 167-bis del *code général des impôts* francese, in caso di trasferimento del domicilio fiscale di un contribuente fuori di questo Stato.

Cfr. l'art. 166 TUIR, che pone l'alternativa fra tassazione e mantenimento di una stabile organizzazione.

17) TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Amnistia e condono

Prassi Amministrativa

Condoni fiscali – Definizione delle situazioni e delle pendenze tributarie per gli anni pregressi – D.L. 30 settembre 2003, n. 269 e L. 24 dicembre 2003 n. 350 (Legge Finanziaria per il 2004) – Istruzioni.

Circ. Agenzia delle Entrate 18 febbraio 2004, n. 7/E, ne Il fisco 9/2004, fasc. n. 2, pag. 2981.

L'Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti in relazione alla proroga dei termini (16 marzo 2004) disposta dall'art. 34, c. 1 e 2, D.L. 30 settembre 2003 e all'estensione al periodo d'imposta 2002 prevista dalla L. 24/12/2003, n. 350.

21) IRPEF

Prassi Amministrativa

Accertamento imposte sui redditi e IRPEF – Dichiarazione dei redditi 730/2004 e Unico 2004 Persone fisiche, relativi al periodo d'imposta 2003 – Questioni interpretative in materia di IRPEF.

Circ. Agenzia delle Entrate 10 giugno 2004, n. 24/E, in Boll. trib. 2004, pag. 921.

L'Agenzia delle Entrate fornisce risposte ad una serie di quesiti formulati in merito alla compilazione dei modelli di dichiarazione relativi al periodo d'imposta 2003 (Mod. Unico 2004 – PF e 730/2004).

In particolare, i chiarimenti interpretativi riguardano:

- detrazione IRPEF per spese di ristrutturazione edilizia;
- oneri deducibili;
- detrazioni per oneri;
- lavoro dipendente e redditi assimilati;
- agevolazioni per canoni di locazione convenzionali;
- abolizione del divieto di cumulo tra pensione di anzianità e redditi di lavoro;
- reddito dominicale e agrario;
- trasferimento di residenza da parte di lavoratori dipendenti. (EM)

24) REDDITI ASSOCIATIVI

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Redditi associativi – Società di persone – Imputazione dei redditi sociali – Cessione di quote nel periodo – Irrilevanza – Socio cui si imputano i redditi – E' quella che sia tale alla fine del periodo.

Cass., sez. trib. 16 dicembre 2003, n. 19238, in Corr. trib. 2004, pag. 1088.

Quando, nel corso di un esercizio sociale di una società in nome collettivo, si sia verificato un mutamento della compagine sociale con il subentro di un socio nella posizione giuridica di un altro, i redditi di tale società devono essere imputati, ai sensi e per gli effetti dell'art. 5 del D.P.R. n. 597/1973 (ora art. 5 del D.P.R. n. 917/1986), esclusivamente al contribuente che sia socio la data cui si riferisce il rendiconto approvato proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili, e non già al socio uscente e a quello subentrante attraverso una ripartizione in funzione della durata del periodo di partecipazione alla società nel corso dell'esercizio.

25) REDDITI DI CAPITALE

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Redditi di capitale – Prelievi automatici garantiti da società fiduciaria sull'importo del patrimonio amministrato – Tassabilità art. 44, comma 1, lett. b), TUIR.

Cass., sez. trib. 5 dicembre 2003, n. 18663, ne Corr. trib. 2004, pag. 613.

Sono tassabili, ai sensi dell'art. 41, lett. 1), del D.P.R. n. 597/1973 (ora art. 44, comma 1, lett. h, del TUIR), i prelievi automatici garantiti, corrisposti dalla società fiduciaria all'investitore in misura correlata al capitale da questo versato e affidato, per l'investimento, alla stessa società fiduciaria, considerati alla stregua di proventi periodici, derivanti, in misura definita, dall'impiego di capitale.

26) REDDITI DI IMPRESA

Prassi Amministrativa

Imposte sui redditi – Redditi di impresa – Determinazione del reddito – Spese di pubblicità e propaganda – Qualificazione – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212 e art. 21 della L. 30 dicembre 1991, n. 413.

Parere del Comitato Consultivo Norme Antielusivo 24 febbraio 2004, n. 1, ne Il fisco 11/2004, fasc. n. 2, pag. 4011.

Le spese di rappresentanza sono sostenute al fine di creare, mantenere e accrescere il prestigio della società e di migliorarne l'immagine, senza dar luogo ad aspettative di incremento delle vendite. Inoltre, sono spese di rappresentanza quelle che comportano una particolare utilità o un particolare beneficio a favore di determinati soggetti.

Sono invece, spese di pubblicità le spese che possono determinare un incremento delle vendite, acquisendo nuova clientela o incrementando le vendite alla clientela già esistente.

Imposte sui redditi – Redditi d'impresa – Valutazione dei titoli – Valore minimo delle partecipazioni – Determinazione – Art. 61 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (ora art. 94 del nuovo TUIR) – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.

Ris. Agenzia delle Entrate 8 aprile 2004, n. 55/E, ne Il fisco 17/2004, fasc. n. 2, pag. 6721.

Con riferimento ad un'istanza di interpello presentata da una società per azioni che possiede una partecipazione quasi totalitaria in un'altra società per azioni l'Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti in ordine all'applicazione dell'art. 1, comma 1, lett. a) D.L. 24/09/2002, n. 209 in caso di svalutazione della partecipazione a seguito di un accantonamento fiscalmente indeducibile.

In particolare tale norma modifica il meccanismo forfetario di determinazione del valore minimo delle partecipazioni non negoziate in mercati regolamentati italiani o esteri prevedendo, tra l'altro, che nella determinazione di tale valore minimo le perdite di esercizio della società partecipata devono essere rideterminate non tenendo conto degli accantonamenti diversi da quelli fiscalmente deducibili.

Più precisamente, il secondo termine del confronto, e cioè il patrimonio netto risultante dall'ultimo bilancio della partecipata, deve essere rideterminato, rettificando in diminuzione la perdita d'esercizio su cui hanno inciso gli accantonamenti a fondi per rischi ed oneri imputati a conto economico e non ammessi in deduzione ai fini della disciplina del reddito d'impresa.

Si tratta degli accantonamenti a rischi e oneri diversi da quelli espressamente ammessi dalla normativa fiscale e di quelli ammessi, ma stanziati in misura eccedente quella fiscalmente consentita.

Per quanto concerne il criterio di imputazione dell'utilizzo del fondo agli accantonamenti effettuati nei due diversi regimi (ante e post D.L. 209/2002), in assenza di informazioni che consentano alla

partecipante di collegare l'evento che ha comportato l'utilizzo del fondo della partecipata ad uno specifico accantonamento effettuato in un esercizio, si ritiene adottabile in via equitativa un criterio di imputazione proporzionale.

IRES – Redditi di impresa – Accantonamenti di quiescenza e previdenza – Accantonamento per le indennità di cessazione del rapporto di agenzia – Deduzione degli accantonamenti operata secondo il criterio di competenza.

Ris. Agenzia delle Entrate 9 aprile 2004, n. 59/E, in Boll. trib. 2004, pag. 608.

La risoluzione illustra il trattamento fiscale applicabile agli accantonamenti al fondo per indennità di cessazione del rapporto di agenzia distintamente individuata dalla specifica disciplina di settore in tre diverse categorie di emolumenti in cui l'indennità stessa si compone: indennità di risoluzione, indennità suppletiva di clientela, indennità meritocratica.

Per effetto del rinvio operato dal comma 4 dell'art. 105 TUIR, gli accantonamenti a tale fondo sono deducibili nei singoli esercizi dal reddito d'impresa secondo il principio di competenza nel limite massimo di cui all'art. 1751 c. 3 c.c., ancorché la erogazione effettiva possa essere dubbia per talune di esse, quanto la risoluzione del rapporto avvenga per causa imputabile all'agente.

Con riferimento all'effettiva erogazione dell'indennità, viene precisato come sia necessario confrontare, per ciascun rapporto cessato nell'esercizio, l'indennità effettivamente liquidata con quella dedotta nei precedenti esercizi, con la conseguenza che se la prima risulta maggiore della seconda la differenza va dedotta dal reddito di impresa, mentre, se risulta inferiore, la differenza genera una sopravvenienza attiva tassabile.

IRES – Redditi di impresa – Ammortamenti – Canoni di *leasing* conseguenti a un contratto di *leasing* azionario per l'acquisto di una partecipazione societaria – Deducibilità ex art. 102, comma 7, del TUIR – Inammissibilità.

Ris. Agenzia delle Entrate 10 maggio 2004, n. 69/E, in Boll. trib. 2004, pag. 772.

L'Amministrazione finanziaria si è pronunciata ancora una volta (cfr. Ris. 23/2/2004, n. 19/E) in ordine al regime fiscale di un'operazione di *leasing* azionario ed ha negato la deducibilità dei canoni a carico dell'utilizzatore.

Con riguardo alle azioni viene chiarito che queste non sono annoverate tra i beni ammortizzabili, in quanto ritenute non soggette a logorio fisico o a obsolescenza.

Considerato che non è ammesso l'ammortamento fiscale del costo sostenuto per l'acquisto delle azioni, coerentemente l'Amministrazione ha sostenuto l'indeducibilità dei canoni corrisposti alla società concedente in forza di un contratto di *leasing* azionario.

Viene comunque riconosciuta la deducibilità, ai soli fini dell'IRES e nei limiti previsti dall'art. 96 del vigente TUIR, della quota di interessi inclusa nel canone di *leasing*.

Per quanto riguarda, infine, la quota capitale dei canoni di *leasing*, questa, unitamente al prezzo di riscatto delle azioni, costituisce il costo fiscalmente riconosciuto dell'investimento azionario.

Giurisprudenza

Corte di cassazione

Redditi di impresa – Norme antielusive – Accertamento basato sull'art. 10 legge n. 408/1990 – Norma innovativa – Cessioni di crediti relative a periodi anteriori alla sua entrata in vigore – Inapplicabilità.

Perdite su crediti – Requisiti di certezza e precisione o di avvio di procedure concorsuali ex art. 66, comma 3, D.P.R. n. 917/1986 – Cessione di crediti *pro soluto* in difetto dei predetti requisiti – Indeducibilità delle perdite – Conseguenze.

Cass., sez. trib., 23 maggio 2002, n. 7555, in Boll. trib. 2004, pag. 465.

In tema di applicazione della norma antielusiva di cui all'art. 10 della legge 29 dicembre 1990, n. 408, deve ritenersi che una rettifica dei redditi di impresa basata in relazione alla presunta elusività di una cessione dei crediti debba ritenersi illegittima se effettuata in relazione a periodo di imposta anteriore all'entrata in vigore delle modifiche apportate al predetto art. 10 dall'art. 28 della legge 23 dicembre 1994, n. 724, il quale, dopo avere previsto, al primo comma, la facoltà per l'Amministrazione finanziaria di disconoscere i vantaggi tributari conseguiti in operazioni, tra le altre, di cessione di crediti e cessione o valutazione di valori mobiliari poste in essere senza valide ragioni economiche lo scopo esclusivo di ottenere fraudolentemente un risparmio di imposta, stabilisce, al secondo comma, che, per una serie di operazioni, tra cui, in particolare, la cessione di crediti e la cessione o valutazione di valori mobiliari, la disposizione antielusiva si applica "alle operazioni effettuate a decorrere dal periodo di imposta che inizia successivamente al 30 settembre 1994".

L'art. 66, comma terzo, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, dispone che le perdite su crediti sono deducibili dal reddito imponibile, se risultano da elementi certi e precisi e, in ogni caso, se il debitore è assoggettato a procedure concorsuali, senza attribuire alcun rilievo alle modalità ed agli strumenti utilizzati per fare emergere tali perdite in bilancio; la circostanza che questo fine venga perseguito mediante una cessione dei crediti *pro soluto* a prezzo notevolmente inferiore alla loro valutazione, una volta che l'Amministrazione finanziaria abbia negato, anche nella fase giudiziale, la deducibilità fiscale delle perdite sul rilievo della loro cessione sottocosto ovvero senza il rispetto delle forme previste per considerarli non recuperabili, non esonera, quindi, il contribuente dal documentare mediante elementi certi e precisi che la perdita risultante dalla cessione si era già verificata al momento della stessa ovvero che a tale data il debitore era assoggettato a procedure concorsuali.

La seconda massima non è condivisibile in quanto la cessione costituisce realizzo della perdita rispetto al quale non sono previsti procedimenti di accertamento della congruità.

Redditi di impresa – Contratto di agenzia – Provvigioni pagate agli agenti – Imputazione dei relativi costi – Data di maturazione dei compensi – Irrilevanza di fatturazione e pagamento.

Cass., sez. trib. 30 luglio 2002, n. 11213, in Boll. trib. 2004, pag. 229.

L'art. 53 del D.P.R. 597/73 prevedeva che i corrispettivi per la prestazione di servizi si considerano conseguiti alla data di ultimazione delle prestazioni, oppure, per prestazioni periodiche, dalla data di maturazione del corrispettivo.

Poiché il contratto di agenzia è di regola a tempo indeterminato, da cui derivano corrispettivi periodici che maturano al termine dei singoli periodi di riferimento, anche l'onere delle provvigioni da corrispondere all'agente deve ritenersi maturato alla data in cui gli agenti hanno ultimato quella tranche di prestazione lavorativa separatamente fatturata, ed imputato temporaneamente all'esercizio in corso a quella stessa data, indipendentemente dalla successiva fatturazione da parte dell'agente e dall'effettivo pagamento in favore del medesimo.

Reddito di impresa – Interessi passivi su finanziamenti conseguiti per scopi aziendali – Interessi esenti su obbligazioni pubbliche – Indeducibilità fino a concorrenza degli interessi passivi – Mutuo di scopo – Irrilevanza rispetto alla presunzione assoluta di cui all'art. 96, comma 3, TUIR.

Cass., sez. trib. 5 dicembre 2003, n. 18671, in Corr. trib. 2004, pag. 683.

Se un imprenditore contrae un debito inerente all'attività della sua impresa, il suo costo (gli interessi passivi corrispondenti all'importo dei redditi esenti derivanti dai titoli di Stato o equiparati acquistati) è deducibile secondo il criterio stabilito dall'art. 63, comma 1, (ora art. 96 comma 1) del D.P.R. n. 917/1986. Tale deducibilità è, poi, indipendente dalla natura vincolata o libera della contrazione del debito.

Commissione tributaria di merito

Reddito d'impresa – Cessione di azienda – Avviamento – Valore metodi matematici ex art. 2 D.P.R. n. 460/1996 – Manifesta contraddizione con la situazione effettiva desunta anche da studi di settore – Invalidità.

Comm. trib. prov. di Milano, sez. XXXVI, 28 marzo 2003, n. 31, in Dir. prat. trib. 2004, II, pag. 83.

In metodi matematici di valutazione del complesso aziendale di caso di cessione, previsti dal quarto comma dell'art. 2, D.P.R. n. 460/1996, devono necessariamente essere supportati da elementi soggettivi ed oggettivi inerenti l'attività svolta, al fine di identificare al meglio l'effettivo valore dell'azienda ceduta.

Con nota di A. MAGISTRALE.

Redditi di impresa – Detassazione del reddito reinvestito di cui all'art. 3 D.L. n. 357/94 – Contratto di *leasing* – Investimento sostenuto nel periodo di imposta agevolato – Costo sostenuto dall'impresa concedente determinata in base alla durata del contratto – E' tale.

Comm. trib. prov. di Bergamo, sez. V, 15 ottobre 2003, n. 132/5, in Boll. trib. 2004, pag. 303.

Nel caso di acquisto del bene mediante contratto di *leasing*, per l'individuazione dell'investimento rilevante ai fini della cd. Legge Tremonti di cui all'art. 3 del D.L. n. 357/94, occorre rispettare il criterio di competenza desumibile dall'art. 75 del TUIR con riguardo alle acquisizioni dei beni in *leasing*, per cui i benefici spettano limitatamente alla quota del costo sostenuto dal concedente, determinata in proporzione alla durata del contratto stesso.

Con nota redazionale contraria, data la equivalenza fra acquisto diretto e mediante *leasing* ai fini della "Legge Tremonti"

28) REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

Dottrina

“Le polizze assicurative stipulate per gli amministratori”, di S. CHIRICHIGNO e G. STANCATI, in Corr. trib. 2004, pag. 757.

Gli A.A. riportano quanto chiarito dalla recentissima norma di comportamento n. 154 dell'Associazione dei dottori commercialisti di Milano in merito alla stipula di polizze assicurative, sottolineando come essa si riferisca ad una specifica tipologia di assicurazione in cui il premio pagato risulta legato ad un determinato rischio (morte/infortunio), con due sole varianti: coincidenza del beneficiario con il soggetto contraente (la società) ovvero con il soggetto in capo al quale è il rischio assicurato (l'amministratore).

La norma stabilisce che il premio relativo ad una polizza di assicurazione stipulata dalla società per il rischio morte o infortuni di un amministratore con beneficiario lo stesso amministratore o i suoi eredi, costituisce un compenso in natura tassabile in capo all'amministratore e, per la società, un costo deducibile ai fini delle imposte sui redditi.

Qualora invece la polizza di assicurazione per il rischio morte o infortuni di un amministratore preveda come beneficiaria la società – e, dove quindi, l'amministratore è solo l'assicurato –, la norma ritiene che sia il pagamento del premio che la prestazione non rilevino fiscalmente in capo a questi ma solo in capo alla società. (EM)

“Collaborazioni coordinate e continuative o prestazioni d’opera?”, di D. FESTA, ne Il fisco 19/2004, fasc. n. 1, pag. 7160.

“Profili tributari del lavoro a progetto”, di G. STANCATI, ne Corr. trib. 2004, pag. 1135.

Gli articoli offrono un breve ed esaustivo inquadramento, dal punto di vista civilistico il primo, e per gli aspetti tributari il secondo, della collaborazione coordinata e continuativa.

I rapporti di collaborazione coordinata e continuativa possono essere suddivisi in due gruppi: quelli tipici e quelli atipici.

I primi sono quelli derivanti dagli uffici di amministratore, sindaco o revisore di società, associazioni e altri enti con o senza personalità giuridica, dalla collaborazione a giornali, riviste, enciclopedie e simili e, infine, dalla partecipazione a collegi e commissioni. I secondi sono invece quelli aventi per oggetto la prestazione di attività svolte senza vincolo di subordinazione a favore di un determinato soggetto nel quadro di un rapporto unitario e continuativo senza impiego di mezzi organizzati e con retribuzione periodica prestabilita.

La riforma Biagi ha disposto per la gran parte delle collaborazioni – ma, come si vedrà più avanti, non per tutte – la riconducibilità ad uno o più progetti specifici o programmi di lavoro o fasi di esso determinati dal committente e gestiti autonomamente dal collaboratore in funzione del risultato, senza tenere conto del tempo impiegato per l’esecuzione dell’attività lavorativa.

In particolare, nel lavoro a progetto si richiede al prestatore un collegamento funzionale con l’organizzazione del committente e, pertanto, le modalità della prestazione sono fissate e si rendono modificabili in esclusiva dipendenza della volontà di entrambe le parti

La mancata individuazione di uno specifico progetto o programma di lavoro porta a qualificare il rapporto sottostante non più come collaborazione coordinata e continuativa, ma come lavoro subordinato a tempo indeterminato sin dalla data di costituzione.

Sono escluse dall’ambito della disciplina sul progetto: le professioni intellettuali per l’esercizio delle quali è necessaria l’iscrizione in appositi albi; le attività di collaborazione coordinata e continuativa in favore delle società ed associazioni sportive dilettantistiche, i componenti degli organi di amministrazione e controllo delle società; i partecipanti a collegi e commissioni e coloro che percepiscono la pensione di vecchiaia.

Dalla riconducibilità ad un progetto specifico sono state escluse anche le prestazioni occasionali e cioè quei rapporti di durata complessiva non superiore a trenta giorni nel corso dell’anno solare intrapresi con lo stesso committente, salvo che il compenso complessivamente percepito nel medesimo anno solare, sempre con il medesimo soggetto, sia superiore a 5000 euro.

Il superamento degli anzidetti limiti annui, riferibili entrambi a ciascun singolo committente, per effetto del susseguirsi, in capo allo stesso collaboratore, di una pluralità di rapporti, non rende necessaria l’esistenza del progetto, restando le prestazioni qualificate come occasionali.

Nell’ipotesi di superamento del limite dei 5.000 euro con il medesimo committente, la collaborazione va ricondotta nell’ambito di un progetto specifico o programma di lavoro o di una fase di esso.

Sotto il profilo tributario, i redditi derivanti dal lavoro a progetto sono riconducibili fra quelli assimilati al lavoro dipendente, come previsto per tutti i redditi di collaborazione coordinata e continuativa dall’art. 50 TUIR.

Analogo trattamento deve applicarsi alle prestazioni occasionali di cui sopra; meno agevole è la ricognizione degli effetti derivanti dallo svolgimento, in regime di parasubordinazione, di prestazioni professionali “ ad esercizio libero” o riservate a soggetti iscritti in albi.

In tali evenienza, secondo l’Assonime, il reddito che deriva dall’esercizio dell’attività professionale è comunque riconducibile fra i redditi di lavoro autonomo ai sensi dell’art. 53 TUIR, a prescindere dalle modalità con le quali è esercitata l’attività professionale e, dunque, anche quando le prestazioni professionali siano rese nell’ambito di un rapporto di collaborazione coordinata e continuativa.

Anche secondo l’Amministrazione, l’iscrizione agli albi professionali o il possesso di un titolo abilitante allo svolgimento di una determinata attività costituisce idoneo presupposto per considerare abituale l’esercizio della attività.

La tesi sopra riferita, nonostante l'autorevolezza della fonte, non convince in quanto anche alla luce della disciplina dettata in tema Iva, che dalla iscrizione all'albo non può ricavarsi automaticamente l'abitudine dell'esercizio, nel senso che anche quando l'iscrizione all'albo sia necessaria per la validità del contratto, ai fini dell'assoggettamento ad IVA di tali prestazioni occorre verificare se in concreto la stessa sia abituale ovvero saltuaria o dotata dei caratteri della para-subordinazione.

La nozione tributaria di lavoro autonomo implica infatti l'esercizio – in via stabile, regolare e sistematica – di una attività auto-organizzata, come tale caratterizzata da una serie di atti coordinati che ne presuppongono una proiezione verso il mercato. (EM)

“Riflessi fiscali della Riforma Biagi tra lavoro dipendente ed autonomo”, di G. STANCATI, G. GALLETTI, F. PETRUCCI, F. CROVATO, in Dialoghi dir. trib. II, fasc. n. 2, pag. 243. (per segnalazione).

Prassi Amministrativa

Redditi di lavoro dipendente – Servizio di check-up medico a favore dei dipendenti dell'impresa da effettuarsi presso strutture mediche specializzate – Somme corrisposte da parte del datore di lavoro alle strutture mediche convenzionate – Non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente ex art. 51, comma 2, lett. f), del nuovo TUIR – Condizioni.

Ris. Agenzia delle Entrate 10 marzo 2004, n. 34/E, in Boll. trib. 2004, pag. 520.

L'Agenzia delle Entrate chiarisce che l'utilizzatore di opere e di servizi da parte dei dipendenti non rileva ai fini della determinazione del reddito di lavoro dipendente, se congiuntamente sono rispettate le seguenti condizioni:

- ~~///~~ le opere e i servizi vengono messi a disposizione delle generalità dei dipendenti o di categorie di dipendenti;
- ~~///~~ tali opere e servizi hanno specifiche finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale, sanitaria o culto;
- ~~///~~ la relativa spesa deve essere sostenuta volontariamente e non deve essere conseguenza di un adempimento contrattuale.

Tali spese sono escluse da tassazione anche nel caso in cui i servizi siano stati eseguiti da strutture esterne all'azienda; in tale ipotesi il dipendente non deve risultare beneficiario dei pagamenti effettuati dalla propria azienda in relazione alla fornitura dei servizi suddetti.

Pertanto le eventuali somme erogate dal datore di lavoro al dipendente in relazione a tali opere o servizi prestati da strutture esterne all'azienda devono essere assoggettate a tassazione.

Redditi di lavoro dipendente e assimilati – D.L. n. 269/2003, conv. dalla L. n. 326/2003 e L. n. 350/2003 (legge finanziaria per il 2004) – Chiarimenti per l'applicazione del primo modulo di riforma dell'Irpef nonché a talune disposizioni contenute nella legge finanziaria per il 2004 e nei provvedimenti ad essa collegati.

Circ. Agenzia delle Entrate 15 marzo 2004, n. 10/E, in Boll. trib. 2004, pag. 450.

La circolare fornisce chiarimenti per l'applicazione del primo modulo di riforma dell'Irpef e sulla applicazione di talune disposizioni contenute nella legge finanziaria per il 2004 e nei provvedimenti ad essa collegati.

In particolare i chiarimenti riguardano i seguenti aspetti:

- ~~///~~ neutralità del reddito della prima casa:

il primo modulo di riforma dell'IRPEF ha previsto modifiche alle detrazioni per le unità immobiliari adibite ad abitazione principale e un particolare regime agevolativo per i

- soggetti titolari di redditi derivanti da pensione compresi tra 7.500 e 7.800 euro e del reddito dell'abitazione principale e delle sue pertinenze;
- ✍️ **clausola di salvaguardia:**
la clausola di salvaguardia prevista dalla legge Finanziaria 2003 consente di applicare, in sede di dichiarazione dei redditi, le disposizioni del TUIR, qualora esse risultino più favorevoli ai fini del calcolo dell'IRPEF dovuta per l'anno 2003. L'applicazione della clausola di salvaguardia è esclusa in tutte le fattispecie in cui l'imposta non è determinata in base al reddito complessivo;
 - ✍️ **distribuzione di acconti sui dividendi:**
per effetto della introduzione dell'imposta sulle società, gli utili distribuiti a soci persone fisiche (a decorrere dall'anno 2004 per la generalità dei contribuenti) sono assoggettati all'imposta sul reddito delle persone fisiche limitatamente al 40% del loro ammontare, purché non siano distribuiti da società residenti in Paesi con regime fiscale privilegiato;
 - ✍️ **fondi sanitari:**
tenuto conto del ritardo nell'istituzione dei fondi integrativi del SSN, resta inalterato, rispetto al 2002, il limite massimo di deducibilità dei contributi versati dai lavoratori dipendenti o dai datori di lavoro a enti o casse aventi fine assistenziale;
 - ✍️ **limite per essere considerati fiscalmente a carico:**
ai fini della verifica della sussistenza della condizione per essere considerati a carico, il reddito deve essere considerato al lordo della deduzione per assicurare la progressività dell'imposizione;
 - ✍️ **soggetti esonerati dalla dichiarazione dei redditi:**
sono esonerate dall'obbligo della dichiarazione le persone fisiche non obbligate alla tenuta delle scritture contabili, che possiedono solo redditi esenti e redditi soggetti a ritenute alla fonte a titolo d'imposta, redditi fondiari derivanti dall'abitazione principale e dalle sue pertinenze, nonché altri redditi per i quali la differenza tra l'imposta lorda complessiva e l'ammontare spettante delle detrazioni e le ritenute operate risulti non superiore a euro 10.33. Risultano esonerati dall'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi i soggetti che producono redditi di ammontare inferiore alla deduzione, onde assicurare la progressività dell'imposizione loro spettante;
 - ✍️ **tassazione separata:**
per la determinazione dell'aliquota media applicabile agli arretrati di lavoro dipendente (reddito complessivo netto nel biennio anteriore all'anno in cui i redditi sono percepiti), per gli anni 2003 e 2004, nei quali per la tassazione ordinaria trova applicazione il nuovo regime di tassazione (nuove aliquote e *no-tax area*) e per la tassazione separata degli arretrati trovano applicazione le vecchie aliquote, deve tenersi conto del reddito del biennio precedente al lordo della deduzione per assicurare la progressività dell'imposizione. Per i redditi soggetti a tassazione separata diversi dagli arretrati di lavoro dipendente (così come per questi ultimi redditi quando sarà cessato il periodo transitorio) il reddito del biennio precedente da prendere in considerazione è, invece, al netto della deduzione, onde assicurare la progressività dell'imposizione.
 - ✍️ **soggetti non residenti:**
per i soggetti non residenti, ai fini del calcolo della deduzione per assicurare la progressività dell'imposizione, si deve tener conto dei soli oneri deducibili. (EM)

Giurisprudenza

Corte Costituzionale

Lavoro dipendente – Trattamento di fine rapporto – Acconto dovuto dai sostituti d'imposta sulle imposte dovute dai dipendenti anni 1996 e 1997 – Contrasto con artt. 3 e 53 della Costituzione – Manifesta infondatezza della questione.

Corte Cost. 26 gennaio 2004, n. 41, ne Il fisco 7/2004, fasc. n. 1, pag. 2072.

E' manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 3, commi 211, 211-*bis*, 211-*ter*, 212 e 213, della L. 23 dicembre 1996, n. 662 (Misure di razionalizzazione della finanza pubblica), come sostituito dall'art. 2, comma 1, del D.L. 28 marzo 1997, n. 79 (Misure urgenti per il riequilibrio della finanza pubblica), convertito, con modificazione, nella L. 28 maggio 1997, n. 140, sollevata, in riferimento agli artt. 3 e 53 della Costituzione.

Corte di Cassazione

Redditi di lavoro dipendente – Indennità di prepensionamento – Tassabilità.

Cass., sez. trib. 26 febbraio 2002, n. 2817, in Boll. trib. 2004, pag. 470.

Le somme erogate ad un lavoratore a titolo di indennità di prepensionamento, al fine di incentivare, l'esodo dal posto di lavoro, sono soggette all'IRPEF, non presentando le stesse natura liberale in quanto corrisposte per motivi inerenti il rapporto di lavoro.

Redditi di lavoro dipendente – Compenso incentivante la mobilità – Imponibilità.

Cass., sez. trib. 22 settembre 2003, n. 14001, in Boll. trib. 2004, pag. 470.

Le somme corrisposte ad un dipendente per incentivarne la mobilità nel lavoro costituiscono reddito ai fini fiscali in quanto erogazione dipendente del sottostante rapporto di lavoro.

Lavoro dipendente – Indennità per mancato riconoscimento di qualifiche – Danno emergente – Motivazione – Necessità – Mancata motivazione – Cassazione con rinvio della sentenza – Conseguenze.

Cass., sez. trib. 4 dicembre 2003, n. 18545, in Corr. trib. 2004, pag. 545.

L'indennizzo attribuito al lavoratore dipendente per il mancato riconoscimento della qualifica superiore può risarcire un danno da perdita di reddito o coprire voci di danno emergente non imponibili. La sentenza del giudice d'appello non abbia individuato quali di questi danni siano stati risarciti va dunque cassata con rinvio.

Lavoro dipendente – TFR – Scioglimento degli effetti civili del matrimonio – Art. 12-*bis* della L. 1° dicembre 1970, n. 898 – Diritto del coniuge alla quota del 40 per cento del trattamento di fine rapporto percepito dall'altro coniuge se maturato durante il matrimonio con il precedente coniuge – Condizioni – Titolarità dell'assegno di mantenimento – Sussiste – Libertà di stato civile – Sussiste.

Transazione generale novativa conclusa posteriormente alla sentenza di scioglimento degli effetti civili del matrimonio a tacitazione e stralcio delle pretese fatte valere in giudizio – Rinuncia del coniuge al diritto alla quota del trattamento di fine rapporto – Esclusione – Rinuncia alle pretese creditorie fatte valere in giudizio – Ammissibilità.

Cass., sez. I civ., 10 febbraio 2004, n. 2466, ne Il fisco 15/2004, fasc. n. 1, pag. 5861.

La sussistenza delle condizioni previste dalla legge affinché l'ex coniuge consegua il diritto ad una percentuale del trattamento di fine rapporto va verificata al momento in cui matura per l'ex coniuge il diritto alla corresponsione del TFR, considerato che il diritto ad una quota di tale trattamento non sorge, ad esempio, a favore dell'ex coniuge passato a nuove nozze o che non sia più titolare di assegno di divorzio.

Sino alla data in cui diviene esigibile il trattamento di fine rapporto la pretesa del coniuge divorziato ad una parte di esso assume la consistenza di una mera aspettativa sia rispetto all'*an* sia rispetto

al *quantum*, potendo esser venuto meno a tale data il suo presupposto costituito dal diritto alla corresponsione dell'assegno di divorzio anche per fatti riguardanti esclusivamente l'obligato.

Commissione tributaria di merito

Lavoro dipendente – Omessa dichiarazione di emolumenti in “nero” da parte di lavoratrice dipendente – Irrilevanza in caso di buona fede ex art. 10 L. n. 212/2002 (Statuto del Contribuente).

Comm. trib. prov. di Macerata, sez. III, 22 ottobre 2002, n. 123, in Boll. trib. 2004, pag. 540.

Il prestatore d'opera subordinato non è obbligato ad accertare se il proprio datore di lavoro tenga o meno regolarmente la contabilità ed abbia versato le ritenute d'acconto sui suoi emolumenti, dato che la violazione della normativa in ordine alla consegna della busta paga e del modello da cui risulta tale pagamento è sanzionato soltanto a carico del datore di lavoro.

Fa eccezione il caso che l'Ufficio dimostri l'esistenza di un accordo fra datore e prestatore di lavoro finalizzato a frodare la legge.

La buona fede del contribuente prestatore di lavoro deve presumersi ai sensi dell'art. 10 dello Statuto approvato con la legge 27 luglio 2000, n. 212.

30) REDDITI FONDIARI

Giurisprudenza

Corte di cassazione

Redditi fondiari – Fabbricati concessi in locazione – Tassazione presuntiva sulla base del canone contrattuale – Conduttore moroso – Ammissibilità prova contraria – Tassazione in base alla rendita catastale – Consegu.

Cass., sez. trib. 7 maggio 2003, n. 6911, in Boll. trib. 2004, pag. 387..

in base all'art. 35 del D.P.R. n. 597/1973 (ora art. 35 del D.P.R. n. 917/1986), si presume che il reddito imponibile degli immobili locati sia quello risultante dal contratto di locazione, ma è consentito al contribuente fornire la prova contraria che i canoni non sono stati effettivamente percepiti e quindi non sono soggetti a tassazione. La prova contraria può essere fornita anche attraverso elementi indiziari quali la procedura di sfratto per morosità. L'interpretazione secondo cui, in caso di morosità del conduttore, prevale il reddito effettivo corrispondente alla rendita catastale trova fondamento nell'art. 53 della Costituzione, il quale sancisce che il carico fiscale deve essere ragguagliato alla “capacità contributiva”, ovvero sia in base all'effettiva ricchezza a disposizione del contribuente, oltre che nello “Statuto dei diritti del contribuente”, in particolare laddove ha sancito il principio di buona fede che impone all'Amministrazione di far riferimento a dati di ricchezza reali.

Con nota di S. FIACCADORI, “In ordine al mancato pagamento dei canoni di locazione da parte di conduttore moroso”. Ora l'art. 8, comma 5, della L. 9 dicembre 1998, n. 431 in materia di locazione degli immobili abitativi, ha introdotto nell'art. 23, comma 1 (ora 26, comma 1, TUIR; la previsione secondo cui i redditi dei fabbricati concessi in locazione ad uso abitativo, qualora non vengano percepiti, non concorrono più a formare il reddito imponibile solo dal momento della conclusione del procedimento giurisdizionale di convalida di sfratto per morosità del conduttore; di conseguenza viene riconosciuto un credito d'imposta per i locatori sulle imposte dirette per i canoni scaduti, non percepiti e dichiarati secondo quanto accertato dal giudice in sede di convalida dello sfratto per morosità.

32) RISCOSSIONE

Giurisprudenza

Corte Costituzionale

Riscossione dei tributi e delle entrate dello Stato ed altri enti pubblici – Commissario governativo delegato provvisoriamente alla riscossione – Obblighi e diritti – Sono quelli del concessionario – Art. 24 del D.P.R. n. 43 del 28 gennaio 1988 – Questione di illegittimità costituzionale – Infondatezza – Sussiste.

Corte Cost. 2 marzo 2004, n. 76, ne Il fisco 19/2004, fasc. n. 1, pag. 7221.

E' non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 24 del D.P.R. 28 gennaio 1988, n. 43 (Istituzione del servizio di riscossione dei tributi e di altre entrate dello Stato e di altri enti pubblici, ai sensi dell'art. 1, comma 1, della legge 4 ottobre 1986, n. 657), e dell'art. 18 della legge della regione Sicilia 5 settembre 1990, n. 35 (Istituzione e disciplina del servizio di riscossione dei tributi e di altre entrate), nella parte in cui si conferisce all'autorità competente il potere di imporre al privato, senza limiti di tempo o "funzionali", e senza consentire il recesso unilaterale, l'obbligo di gestire, in qualità di commissario governativo, il servizio di riscossione in forma di impresa, con tutti gli oneri ed i rischi relativi e con l'obbligo del "non riscosso per riscosso", sollevata in riferimento agli artt. 3 e 41 della Costituzione.

Corte di cassazione

Riscossione – Rimborsi – Silenzio-rifiuto – Formazione – Istanza di rimborso – Organo competente – Intendente di finanza – Presentazione dell'istanza ad ufficio dell'Amministrazione finanziaria diverso da quello competente – Equipollenza, sulla base dell'obbligo di trasmettere l'istanza all'ufficio competente ai sensi dell' art. 5 della L. 18 marzo 1968, n. 249 – Esclusione – Conseguenze.

Cass, sez. trib. 29 marzo 2004, n. 6258, ne Il fisco 20/2004, fasc. n. 1, pag. 7565.

La prestazione di domanda di rimborso di imposte sui redditi (nel caso di specie Irpef ed Ilor) indebitamente versate deve avvenire ai sensi dell'art. 38 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 602, e all'ufficio competente, cioè all'Intendenza di finanza e, quindi: ove sia presentata alla segreteria della Commissione tributaria (pur essendo diretta all'Intendenza di finanza) non si forma il provvedimento negativo nella forma del silenzio-rifiuto (nonostante nel caso di specie la segreteria avesse provveduto a trasmettere l'istanza all'Intendenza); e ciò determina l'improponibilità del ricorso al giudice tributario, per difetto di provvedimento impugnabile. Né a soluzione diversa può indurre l'art. 5 della L. 18 marzo 1968, n. 249 – secondo cui "Le istanze o i ricorsi rivolti, nel termine previsto dalla legge, a organi diversi da quello competente ma appartenenti alla medesima amministrazione centrale non sono soggetti a dichiarazione di irricevibilità per scadenza di termine ..."e "sono trasmessi d'ufficio all'organo competente" – atteso, da un lato, che tale disposizione prende in considerazione istanze o ricorsi rivolti a organi diversi da quello competente, ma pur sempre "appartenenti alla medesima amministrazione centrale", con esclusione, quindi, degli uffici periferici, e, dall'altro, che il diritto al rimborso è regolato da norme speciali – prevedenti, tra l'altro competenze funzionali ed inderogabili in capo ad un organo del Ministero delle finanze munito di attribuzioni (a rilevanza esterna) autonome e distinte, che costituiscono un microsistema, il quale non può essere influenzato da altre norme di settore o di differenti discipline.

Riscossione – Cartella di pagamento – Natura giuridica –Rapporti con il ruolo – Consegna al concessionario – Prova a carico dell’Amministrazione – Mancato rispetto del termine di cui all’art. 43 del D.P.R. 600/73 – Decadenza dell’Amministrazione.

Comm. trib. prov. di Roma, sez. XXVII, 13 novembre 2003, n. 344, in Boll. trib. 2004, pag. 383.

Il ruolo, che è un atto interno dell’Amministrazione non controllabile dal contribuente, costituisce con la cartella esattoriale un solo atto a formazione progressiva, formato dall’Ufficio impositore e dal concessionario, avente per sua finalità la tempestiva notifica al contribuente della pretesa impositiva.

Ferma restando la decadenza dell’azione di riscossione qualora il ruolo sia formato oltre i termini previsti dall’art. 17 del D.P.R. 602/73, l’azione medesima incorre nella decadenza anche quando, pur essendo tempestiva la consegna del ruolo al concessionario, la notifica di esso al contribuente intervenga oltre il termine previsto dall’art. 43 del D.P.R. 600/73.

Spetta all’Amministrazione la prova della tempestiva consegna del ruolo che ha sostituito l’appostazione del visto di esecutorietà.

36) DISPOSIZIONI ANTIELUSIVE

Dottrina

“Riforma Tremonti: vecchi e nuovi profili di elusività”, di R. RIZZARDI, in Riv. dott. comm. 1/2004, pag. 175.

Dopo aver ricordato le principali regole che connotano la riforma IRES e i requisiti che devono tutti sussistere al fine di integrare una fattispecie di elusione ai sensi dell’art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973, l’Autore si sofferma sul “catalogo” delle operazioni potenzialmente elusive di cui alla medesima norma, esaminandone le integrazioni operate dalla Riforma e, più in generale, la portata alla luce delle nuove disposizioni del TUIR.

Il campo di applicazione dell’art. 37-bis risulta, infatti, da un lato, ampliato, in relazione alla introduzione, nell’elenco delle operazioni potenzialmente elusive, delle classificazioni in bilancio delle partecipazioni (ai fini del loro accesso al regime di *participation exemption*) e delle cessioni di beni in regime di neutralità fiscale tra soggetti ammessi alla tassazione di gruppo, e, dall’altro, ridimensionato, a seguito della abolizione di norme che, nel previgente regime, si prestavano alla realizzazione di condotte elusive. Il riferimento è, in particolare, alle operazioni di fusione e scissione - che, con l’abolizione dell’imposta sostitutiva del 19% e della possibilità di utilizzare, in esenzione di imposta, le plusvalenze del cedente la partecipazione annullata con l’operazione, hanno sostanzialmente perso la loro carica di elusività - e alle distribuzioni ai soci di somme prelevate da voci del patrimonio netto diverse da quelle formate con utili - il cui oggetto è venuto meno con la presunzione, di cui all’art. 47, comma 1, del TUIR, di prioritaria distribuzione, indipendentemente dalla delibera assembleare, dell’utile di esercizio e delle riserve diverse da quelle di capitale, per la quota di esse non accantonata in sospensione di imposta - .

Sempre in tema di fusioni e scissioni rileva come, a seguito delle modifiche apportate all’ex comma 5, dell’art. 123 del TUIR (ora comma 7 dell’art. 172), la condizione di vitalità minima per il riporto delle perdite, in precedenza riferita ai “ricavi” della società in perdita, e ora esplicitata in termini di “ricavi e proventi dell’attività caratteristica”, risolve in senso positivo il tema della applicabilità di tale norma anche alle *holding* di partecipazioni e alle società di gestione di immobili non strumentali per natura.

Infine, evidenzia che con il D.Lgs. 344/2003 è stata per la prima volta introdotta nel nostro ordinamento una norma che impedisce all'amministrazione finanziaria di considerare elusiva un'operazione di conferimento di azienda in neutralità fiscale, seguita dalla cessione della partecipazione ricevuta, per usufruire della *participation exemption*. (PT)

43) IMPOSTA SOSTITUTIVA CREDITO

Prassi Amministrativa

Imposta sostitutiva – Operazioni di credito a medio e lungo termine – Finanziamento a medio termine utilizzato per estinguere precedenti operazioni – Applicabilità dell'art. 15 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602.

Ris. Agenzia del Territorio 24 marzo 2004, n. 2/T, ne Il fisco 14/2004, fasc. n. 2, pag. 5444

La risoluzione precisa che il contratto di finanziamento stipulato tra un pool di Istituti di credito e una società per azioni, al fine di utilizzarne l'importo al fine di estinguere un indebitamento pregresso della stessa società derivante dalla precedente concessione di una linea di credito costituisce una vera e propria operazione di finanziamento, seppure a destinazione vincolata (mutuo di scopo), e come tale è soggetto al particolare regime di cui all'art. 15 D.P.R. 601/73.

46) IPOTECARIE E CATASTALI (Imposte)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Ipotecarie e catastali (imposte) – Cessione di azienda comprendente beni immobili – Valutazione base imponibile.

Cass., sez. trib. 9 luglio 2003, n. 10751, in Riv. dott. comm. 2004, pag. 185.

In tema di imposte ipotecaria e catastale, ove venga trasferito un complesso aziendale comprendente beni immobili, la base imponibile va determinata secondo la disciplina ordinaria dell'imposta di registro applicabile agli immobili in sé considerati e non secondo la disciplina speciale di tale imposta applicabile agli immobili quali componenti dell'azienda ceduta.

Con nota di L. NANO, "La base imponibile delle imposte ipotecarie e catastali nella cessione di azienda: l'orientamento della Cassazione si consolida".

Ipotecaria e catastale (imposta) – Base imponibile – Conferimento di beni immobili – Base imponibile – Artt 2 e 10 del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347 – Valore degli immobili – Tassabilità – Passività aziendali – Irrilevanza.

Cass., sez. trib. 4 febbraio 2004, n. 2074, ne Il fisco 17/2004, fasc. n. 1, pag. 6552.

In caso di conferimento di un immobile in una società, le imposte ipotecaria e catastale debbono essere raggugliate al valore dell'immobile stesso, senza che dalla base imponibile possano essere dedotti debiti e passività, ancorché inerenti all'immobile stesso (nel caso di specie il

contribuente aveva ottenuto dal giudice di merito la deduzione delle passività derivanti da un mutuo ipotecario e da un contratto di apertura di credito).

47) IVA

Dottrina

“Il regime IVA dei fondi comuni di investimento immobiliare”, di D. AVOLIO e F. CAPITTA, in Corr. trib. 2004, pag. 608.

“Disciplina IVA degli apporti di beni immobili ai fondi di investimento immobiliare”, di L. DEL FEDERICO, ne Il fisco 8/2004, fasc. n. 1, pag. 2420.

La legge Finanziaria per il 2004 ha modificato il regime IVA degli apporti di immobili ai fondi comuni di investimento immobiliare con l'introduzione di una norma che consente di non versare l'IVA sugli apporti mediante il meccanismo del “reverse-charge”, che pone a carico del cessionario, se soggetto passivo d'imposta residente nel territorio dello Stato, l'obbligo di corrispondere l'imposta per conto del cedente. Ne consegue che la società che apporta l'immobile al fondo comune di investimento immobiliare dovrà emettere fattura senza addebito d'imposta, mentre la società di gestione provvederà ad integrarla con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta e ad annotarla sia nel registro dei corrispettivi che in quello degli acquisti. La SGR diviene, pertanto, debitore dell'imposta e come tale obbligata agli adempimenti formali e contabili.

Gli AA. osservano, tuttavia, che la nuova disciplina IVA, per la sua natura derogatoria, sarà pienamente operativa solo dopo l'approvazione da parte del Consiglio dell'Unione europea.

Secondo il regime previgente l'apporto era invece operazione soggetta all'imposta in capo al soggetto apportante che corrispondeva l'iva ed esercitava la rivalsa sul fondo che rilevava il credito e poteva chiedere il rimborso.

Con il nuovo sistema, invece, la società di gestione non deve più pagare l'IVA all'apportante, ma l'imposta deve essere “teoricamente” versata dalla SGR. “Teoricamente”, perchè l'imposta non viene versata in concreto, dal momento che in sede di liquidazione dell'imposta dovuta, la doppia annotazione della fattura consente la compensazione dell'IVA a debito con quella a credito.

Poiché i fondi comuni di investimento immobiliare non hanno un'autonoma soggettività tributaria ai fini IVA – essendo quest'ultima attribuita alla società di gestione per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi relative alle operazioni di fondi da essa istituiti – la società di gestione del risparmio è tenuta ad effettuare un unico versamento cumulativo per le somme dovute dalla società e dal fondo, previa compensazione dei saldi Iva rilevati in ciascuna distinta contabilità.

Tenuto conto che per i fondi immobiliari l'attività caratteristica è costituita dall'investimento in via prevalente in beni immobili, diritti reali immobiliari, nonché dall'acquisto di partecipazioni in società immobiliari e di titoli rappresentativi di operazioni di cartolarizzazione, trovano applicazione le disposizioni disciplinanti la determinazione della percentuale di detrazione (art.19-bis Dpr 633/72). Pertanto, a tali fini, si tiene conto delle operazioni attive che riguardano le cessioni di partecipazioni in società immobiliari e di titoli rappresentativi di operazioni di cartolarizzazione, ma non si tiene conto delle operazioni esenti indicate ai numeri da 1 a 9 dell'art. 10 Dpr 633/72, quando le predette operazioni non formano oggetto dell'attività propria del fondo o siano accessorie alle operazioni imponibili, ferma restando l'indetraibilità dell'imposta relativa ai beni e servizi utilizzati esclusivamente per effettuare queste ultime operazioni.

L'eccedenza IVA detraibile può essere chiesta a rimborso, utilizzata in compensazione con altre imposte, ovvero ceduta a terzi. (EM)

Il regime suddetto sarà modificato con la qualificazione del conferimento come conferimento d'azienda da un provvedimento in corso di esame da parte del Parlamento.

Prassi Amministrativa

IVA – Agevolazioni ed esenzioni – Società assicuratrici – Individuazione del gruppo assicurativo e delle attività ausiliarie svolte nell’ambito del gruppo – Art. 6 della L. 13 maggio 1999, n. 133 – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.

Ris. Agenzia delle Entrate 3 febbraio 2004, n. 6/E, ne Il fisco 7/2004 fasc. n. 2, pag. 2268.

Le prestazioni di servizi rese nell’ambito di attività di carattere ausiliario, che siano effettuate da società appartenenti al gruppo assicurativo nei confronti di altre società appartenenti al gruppo stesso, sono esenti da IVA.

Ai fini dell’esenzione devono sussistere contemporaneamente due presupposti:

- ~~☒~~ uno, soggettivo, consistente nel fatto che le società devono appartenere ad un gruppo assicurativo e, in particolare, quella che fornisce la prestazione ausiliaria deve rientrare in una delle ipotesi di cui all’art. 2359 c.c.(controllo di diritto, di fatto, controllo esercitato in base a vincoli contrattuali);
- ~~☒~~ uno, oggettivo, consistente nel fatto che le prestazioni di servizio rese da una società all’altra abbiano carattere ausiliario. Tale nozione di ausiliarità deve essere intesa in un senso ampio, come qualsiasi attività finalizzata ad agevolare ed integrare l’operatività istituzionale delle società del gruppo.

In ogni caso, deve trattarsi di attività che si distinguono da quella principale propria (e cioè assicurativa), ponendosi in un rapporto non di mero mezzo a fine, ma, in termini più latenti, di attività servente e collaterale a quella principale. Ne sarebbero escluse le attività dirette a definire l’*an* e il *quantum* della prestazione assicurativa (liquidazione danni) in quanto costituente attività essenziale e caratterizzante il ciclo operativo della società assicuratrice.

Esenzione dall’IVA per i servizi ausiliari resi nell’ambito del gruppo assicurativo. Art. 6, comma 3, lettera a), della legge 13 maggio 1999, n. 133.

Ris. Agenzia delle Entrate 9 luglio 2004, n. 90/E, ne Il fisco 2004, fasc. n. 2, pag. 4553.

In risposta ad un quesito presentato dall’ANIA con riguardo alla risoluzione del 3 febbraio 2004, n. 6/E, sopra riportata, l’Agenzia ha operato una più precisa analisi dell’art. 6 della L. n. 133/99, con particolare riguardo al comma 3, lett. a) e b).

Dopo aver premesso che la *ratio* della norma è quella di evitare ostacoli di natura fiscale alla razionalizzazione delle strutture societarie, realizzati tramite l’affidamento a società appartenenti al gruppo di segmenti della gestione in origine curati dalle stesse banche o assicurazioni al proprio interno (c.d. *outsourcing*), l’Agenzia rileva che la individuazione delle attività ausiliarie in campo assicurativo appare particolarmente problematica, data la genericità dei riferimenti contenuti nel citato articolo 6. Si è pertanto richiesto all’ISVAP un parere su come debbano essere individuate le “attività ausiliarie” rispetto a quella principale assicurativa, e, in particolare, se l’attività di accertamento del danno e liquidazione del risarcimento a seguito di sinistro rientri tra tali attività ausiliarie o faccia parte del *core business* dell’attività assicurativa.

Con nota prot. n. 455123 del 28 aprile 2004, l’ISVAP ha chiarito che “l’attività assicurativa consiste in un’assunzione sistematica dei rischi caratterizzata dall’adozione di procedimenti tecnici complessi che consentono di determinare preventivamente il costo della garanzia predisponendo i mezzi necessari per far fronte ai relativi oneri e neutralizzare gli effetti patrimoniali di eventi dannosi futuri e incerti (...). Il negozio assicurativo si esplica quindi nel rapporto contrattuale tra l’assicuratore e l’assicurato, il cui oggetto è l’assunzione professionale del rischio gravante sull’assicurato, il quale paga un premio corrispondente all’entità del rischio ceduto dall’assicuratore”.

L’Istituto ha inoltre rilevato che <<possono essere enucleati i seguenti criteri interpretativi per circoscrivere il perimetro della c.d. “attività ausiliaria”, criteri che discendono dal modo stesso in cui è costruita la relazione di “ausiliarità” ossia:

- ☒☒ deve trattarsi di attività direttamente rivolta al servizio dell'attività principale come sopra descritta;
- ☒☒ deve inserirsi nel ciclo economico dell'altra;
- ☒☒ deve risolversi in un rapporto di accessorietà e di complementarietà rispetto all'altra.>>

Con specifico riferimento alla valutazione delle attività di accertamento del danno e liquidazione del risarcimento a seguito di sinistro, l'ISVAP ritiene che le stesse, <<... pur facendo parte del ciclo economico dell'impresa di assicurazione, costituiscono attività ausiliarie, come tali esercitabili da un'impresa distinta senza che per il loro svolgimento in *outsourcing* sia richiesta una specifica autorizzazione; ciò a differenza dell'attività assicurativa primaria per la quale vige un rigoroso regime autorizzativo>>.

Considerando le precisazioni dell'ISVAP, l'Agenzia ha qualificato quali "ausiliarie" le attività direttamente rivolte al servizio dell'attività principale, che si inseriscono nel ciclo economico di quest'ultima, risolvendosi, rispetto alla principale, in un rapporto di accessorietà e di complementarietà.

Le attività di accertamento del danno e liquidazione del risarcimento a seguito di sinistro possono quindi essere considerate attività ausiliarie a quella principale assicurativa, soggette al regime di esenzione di cui all'art. 6 della legge n. 133 del 1999.

Un commento alla Risoluzione è contenuto nella Circolare ANIA 3 agosto 2004, n. 167.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

IVA – Detrazione dell'imposta – Attività d'impresa – Requisito soggettivo per la detraibilità – Soggetti compresi nell'art. 4, comma 2, n. 2), del D.P.R. 633/1972 – Presunzione "*iuris et de iure*" dell'esercizio di tale attività.

Cass., sez. trib. 5 luglio 2002, n. 9806, in Boll. trib. 2004, pag. 391.

Ai fini dell'applicazione dell'IVA, in base all'art. 4, secondo comma, n. 2), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi poste in essere dalle società ivi indicate – società in nome collettivo e in accomandita semplice, società per azioni e in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, società cooperative, di mutua assicurazione e di armamento, società estere di cui all'art. 2507 cod. civ., e società di fatto – costituiscono ad ogni effetto operazioni effettuate nell'esercizio di impresa per presunzione "*iuris et de iure*", quale che sia la natura dell'attività svolta, e, pertanto, a tali società compete *ex lege* la qualifica di impresa in ordine alle operazioni attive compiute. Ne consegue che, altresì, necessariamente la qualificabilità delle società medesime come imprese anche con riguardo alle realizzate operazioni passive, atteso che, ai fini anzidetti, uno stesso soggetto (nella fattispecie, società di gestione immobiliare) non può essere considerato imprenditore per le operazioni attive e, invece, consumatore finale per le operazioni passive, con aprioristica esclusione del suo diritto alla detrazione dell'imposta inerente a queste ultime e ad avvalersi della definizione agevolata delle pendenze di cui all'art. 49 della legge 30 dicembre 1991, n. 143.

IVA – Detrazione – Mancanza di operazioni attive – Irrilevanza – Soggettività passiva IVA – Sufficienza.

Cass., sez. trib. 9 dicembre 2002, n. 17514, in Dir. prat. trib. 2004, II, pag. 93.

La soggettività passiva ai fini dell'IVA sussiste anche se la società ha svolto solamente attività propedeutiche all'attività di impresa per la quale è stata costituita. Nè l'inerenza delle prime rispetto alla seconda può essere negata per il solo fatto che non si sono ancora svolte operazioni attive (perché, se così fosse, non potrebbe essere intrapresa alcuna iniziativa economica – e

particolarmente un'iniziativa complessa e quantitativamente rilevante – senza che l'imprenditore sconti un ulteriore aggravio consistente nell'irrelevanza dei costi di investimento che si siano distesi per più di un periodo d'imposta). Di conseguenza, il diritto alla detrazione spetta anche se l'attività d'impresa non si sia ancora manifestata in operazioni attive e, quindi, imponibili ai fini IVA.

Con nota di F. LOCASTRO, "La detrazione IVA per le imprese non operative".

IVA – Accertamento – Utilizzo di atti acquisiti come polizia giudiziaria – Autorizzazione ex art. 63 del D.P.R. n. 633 del 1972 – Attestazione nel verbale di contestazione – Prova a querela di falso.

Cass., sez. trib. 12 maggio 2003, n. 7208, in Boll. trib. 2004, pag. 230.

In riferimento all'autorizzazione ex art. 63 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, alla trasmissione di dati già acquisiti in sede di polizia giudiziaria per fini esclusivamente penali anche agli Uffici finanziari, deve ritenersi che l'esistenza dell'autorizzazione suddetta sia attestata dal richiamo nel Processo verbale di constatazione della Guardia di finanza, poiché questo è un atto dotato di fede privilegiata, e quindi denunciabile, ove se ne contesti la veridicità, soltanto con querela di falso.

IVA – Detrazione dell'imposta – Operazioni esenti – Calcolo del *pro-rata* – Indagine sull'attività propria dell'impresa – Necessità.

Cass., sez. trib. 10 settembre 2003, n. 13268, in Boll. trib. 2004, pag. 470.

Al fine di escludere dal calcolo del *pro-rata* di detraibilità le operazioni esenti che non formano oggetto dell'attività propria dell'impresa e che sono solo accessorie alle operazioni imponibili, occorre superare il dato testuale di cui alle indicazioni formali contenute nello statuto per verificare se il contribuente abbia, invece, posto in essere in modo abituale e non occasionale cessioni di beni e prestazioni di servizi di genere non accessorio ma principale.

Con nota esplicativa di V. FICARI, "Attività propria dell'impresa e calcolo del *pro-rata* IVA".

IVA – Rimborsi – Mancata effettuazione di operazioni imponibili ed effettuazione di operazioni non imponibili strumentali – Non rientranti nell'attività propria – Iva relativa ai beni ammortizzabili – Rimborso – Ammissibilità.

Cass., sez. trib. 7 gennaio 2004, n. 4, ne Il fisco 9/2004, fasc. n. 1, pag. 2841.

Il comma 3 dell'art. 30 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, nel testo modificato dal D.P.R. 29 gennaio 1979, n. 24, consente il rimborso dell'Iva erogata per l'acquisto di beni ammortizzabili strumentali, anche quando il contribuente non abbia effettuato operazioni imponibili e le operazioni non imponibili poste in essere non rientrino nell'attività propria dell'impresa esercitata.

IVA – Rimborso dell'eccedenza detraibile, ex art. 30 del D.P.R. n. 633 del 26 ottobre 1972 – Diniego per insussistenza delle condizioni previste dalla norma – Natura di avviso di accertamento – Esclusione – Termine di decadenza ex art. 57 del citato D.P.R. n. 633 del 1972 – Inapplicabilità.

Cass., sez. trib. 10 gennaio 2004, n. 194, ne Il fisco 11/2004, fasc. n. 1, pag. 3858.

Il provvedimento, regolato dall'art. 30 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, con cui l'Amministrazione finanziaria nega il diritto del contribuente al rimborso dell'eccedenza detraibile senza contestare l'entità dell'imposta dovuta, dato che non incide sull'entità dell'imposta dovuta non ha, neppure sostanzialmente, natura di avviso di accertamento (che presuppone necessariamente una pretesa tributaria nuova). Perciò l'emanazione di simile provvedimento non è soggetta al termine

decadenziale stabilito dall'art. 57 del citato D.P.R. n. 633 del 1972 per gli avvisi di accertamento e questo può essere emanato finché il contribuente abbia il diritto di ottenere il rimborso dell'eccedenza.

IVA – Rimborsi – Erronea applicazione di aliquota – Istanza di rimborso ex art. 38 del D.P.R. n. 602/1973 – Ammissibilità.

Cass., sez. trib. 6 febbraio 2004, n. 2274, in Boll. trib. 2004, pag. 544.

In caso di erronea applicazione di un'aliquota superiore a quella dovuta, il soggetto che ha emesso la fattura può ripetere la maggior IVA versata senza dover ricorrere alla procedura di cui all'art. 26 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, con la conseguenza che la scadenza del termine annuale entro il quale può procedersi alle variazioni di cui al cit. art. 26 non preclude al contribuente l'esercizio dell'azione di restituzione dell'imposta non dovuta, che può essere esercitata attraverso l'istanza di rimborso e l'impugnazione del silenzio rifiuto, ai sensi dell'art. 16 del D.P.R. n. 636/1972.

Con nota di E. SOLLINI, "L'importo dell'IVA versata in più si può recuperare anche con specifica richiesta di rimborso ex art. 38 D.P.R. 602/73".

IVA – Cessazione dell'attività – Diritto al rimborso dell'imposta versata in eccedenza – Liquidazione – Sussistenza.

Cass., sez. trib. 9 febbraio 2004, n. 2435, ne Il fisco 15/2004, fasc. n. 1, pag. 5854.

Quando una società venga posta in liquidazione (o dichiarata fallita), la cessazione dell'attività, ex art. 30, comma 2, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (nel testo, applicabile *ratione temporis*, in epoca anteriore al 1° gennaio 1990), determina il sorgere del diritto del contribuente al rimborso dell'eventuale eccedenza tra l'IVA versata e quella dovuta, non essendo possibile, per la stessa società, recuperare l'imposta assolta su acquisti ed importazioni con quella riscossa per operazioni imponibili effettuate successivamente.

IVA – Dichiarazione – Correzioni – Ammissibilità – Termine quadriennale previsto dall'art. 57 del D.P.R. n. 633/72 per la rettifica – Applicabilità.

Cass., sez. trib. 2 marzo 2004, n. 4236, ne Il fisco 18/2004, fasc. n. 1, pag. 6881.

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

IVA – Rimborsi – Pagamento parziale da parte dell'Amministrazione finanziaria – Imputazione del pagamento – Art. 1194 del codice civile – Inapplicabilità – Fondamento.

Cass., sez. trib. 9 marzo 2004, n. 4767, ne Il fisco 19/2004, fasc. n. 1, pag. 7231.

In materia tributaria, il potere di accertare e liquidare la somma da restituire al contribuente è attribuito esclusivamente all'Amministrazione fiscale, senza che vi sia alcuna possibilità di intervento del creditore, ed in deroga al disposto dell'art. 1194, comma 2, del codice civile secondo cui i pagamenti parziali vanno imputati prima agli interessi e poi al capitale, ed esclude che il debitore possa stabilire l'imputazione dei versamenti stessi.

IVA – Rimborsi – Obbligazione dell'Amministrazione finanziaria – Interessi scaduti – Anatocismo – Applicabilità.

Richiesta del maggior danno da svalutazione monetaria – Prova- Necessità – Specifica domanda all'A.G.O. – Necessità.

Cass., sez. trib. 10 marzo 2004, n. 4830, ne Il fisco 18/2004, fasc. n. 1, pag. 6877.

La condanna del debitore al pagamento degli interessi sugli interessi, in base all'art. 1283 del codice civile è possibile solo se il giudice accerta che vi sia una specifica domanda giudiziale degli interessi anatocistici proposta su interessi già scaduti, o una convenzione posteriore alla scadenza degli interessi principali che preveda gli interessi anatocistici. Se, viceversa, al momento della domanda giudiziale volta a conseguire tali interessi gli interessi principali siano già stati (sia pure tardivamente) versati, gli interessi anatocistici non spettano (nel caso di specie sugli interessi dovuti su un credito IVA). Né vale a costituire una convenzione da cui possa derivare il diritto agli interessi anatocistici, la semplice comunicazione da parte dell'ufficio al contribuente degli interessi principali dovuti sul debito, perché si tratta di un atto privo del requisito della bilateralità.

L'imprenditore che, nel chiedere il rimborso IVA, pretenda il risarcimento del maggior danno derivante da svalutazione monetaria, deve fare specifica domanda giudiziale e deve provare il maggiore danno, rispetto a quello misurato dagli interessi legali.

Commissione tributaria di merito

IVA – Esenzione ex art. 10, n. 19) del D.P.R. n. 633/1972 – IVA relativa a beni destinati esclusivamente all'esercizio di attività esente – Istanza di rimborso – Fondatezza – Mancata recezione dell'art. 13, parte B, lettera c), della Direttiva n. 77/388/CEE del 17 maggio 1977 – Sussiste – Inadempimento della Repubblica italiana agli obblighi del Trattato CE – Sussiste – Diretta applicabilità della VI Direttiva da parte del giudice nazionale – Ammissibilità.

Comm. trib. prov. di Roma, sez. LII, 23 gennaio 2004, n. 681, ne Il fisco 15/2004, fasc. n. 1, pag. 5865.

La VI Direttiva del Consiglio CEE n. 388 del 17 maggio 1977, ha disposto all'art. 13, parte B, lettera c), l'esplicita esenzione dall'IVA per "le forniture di beni destinati esclusivamente ad un'attività esentata a norma del presente articolo...", ove gli stessi beni non abbiano formato oggetto di un diritto a deduzione.

Lo Stato italiano ha provveduto soltanto ad un parziale e del tutto settoriale recepimento della parte della Direttiva in questione. La Corte di Giustizia della CEE ha esplicitamente evidenziato che la Direttiva "impone" agli Stati membri di esentare le forniture dei beni destinate esclusivamente ad un'attività esentata, ed ha dichiarato che la Repubblica italiana era venuta meno agli obblighi ad essa incombenti in forza della Direttiva medesima.

La Corte di Giustizia della CEE ha elaborato principi puntuali ritenendo che "in tutti i casi in cui alcune disposizioni di una direttiva appaiano, dal punto di vista sostanziale, incondizionate e sufficientemente precise, i singoli possono farle valere dinanzi ai giudici nazionali nei confronti dello Stato, sia che questo non l'abbia recepita sia che l'abbia recepita in modo inadeguato.

49) REGISTRO (Imposta di)

Giurisprudenza

Registro (imposta di) – Fusione c.d. inversa – Direttiva n. 69/335/CEE sulla raccolta dei capitali - Tassabilità in base al regime *pro tempore* vigente – Prevalenza della Direttiva – Rinvio alla corte CE.

Cass. sez. trib. 21 gennaio 2004, n. 994, in Corr. trib. 2004, pag. 1508.

La questione se la fusione c.d."inversa" realizzi i presupposti comunitari del rafforzamento economico della incorporante e determinare un effettivo mutamento della consistenza dei soci non è mai stata oggetto di pronuncia della Corte di Giustizia CE. In particolare la Corte non ha espresso il proprio giudizio in ordine alla compatibilità della norma di diritto interno con l'operazione di fusione inversa (art. 4, lett. b., della Parte prima della tariffa allegata al D.P.R. n. 131/1986) – che nel testo applicabile alla specie *ratione temporis* prevedeva la soggezione ad imposta proporzionale di registro dell'atto con il quale tale forma di fusione veniva attuata – con quelle contenute nella direttiva n. 69/335/CEE e successive modificazioni.

Tale direttiva esenta dall'imposta le operazioni di raccolta di capitali che consistono in un rafforzamento del potenziale economico della società beneficiaria.

Il giudizio va quindi sospeso, rimettendolo alla Corte di giustizia per una pronuncia interpretativa.

54) ICI

Giurisprudenza

Consiglio di Stato

ICI – Deliberazione comunale che discrimina le aliquote nell'interno delle tre categorie fissate dalla legge (immobili diversi dalle abitazioni, o posseduti in aggiunta all'abitazione principale, o di alloggi non locati) – Nullità.

Consiglio di Stato, sez. V, 10 febbraio 2004, n. 485, ne Il fisco 9/2004, fasc. n. 1, pag. 2847.

L'art. 6 del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, come modificato dall'art. 3, comma 53, della L. 23 dicembre 1996, n. 602, ha abilitato i comuni a dettare una disciplina diversa, quanto all'aliquota ICI e rispetto a quanto previsto per le abitazioni principali, con riguardo alle categorie di immobili espressamente individuate, senza prevedere alcunché in ordine alla possibilità di determinare in modo ulteriormente differenziato l'aliquota ICI nell'ambito degli immobili appartenenti alle tre categorie esplicitamente indicate (immobili diversi dalle abitazioni, o posseduti in aggiunta all'abitazione principale, o di alloggi non locati). E' pertanto nulla, per eccesso di potere, la deliberazione comunale che fissa, soltanto per gli immobili inclusi nella categoria catastale D/1, l'aliquota massima fissata dalla legge.

Commissione tributaria di merito

ICI – Rendita catastale – Accertamento – Ricorso proposto con unico atto contro il comune e contro l'ufficio del Territorio – Notificazione al solo Ufficio del territorio – Inammissibilità.

Comm. prov. di Roma, sez. LI, 1° dicembre 2003, n. 443, ne Il fisco 16/2004, fasc. n. 1, pag. 2488

Il ricorso proposto con unico atto contro l'Ufficio del territorio e contro il comune, per ottenere l'annullamento degli avvisi di liquidazione dell'ICI e la rettifica della rendita catastale attribuita all'unità immobiliare tassata, è inammissibile, se sia stato notificato solamente all'ufficio del Territorio.

55) IRAP

Giurisprudenza

Commissione tributaria di merito

IRAP – Professionisti privi di organizzazione – Assenza di dipendenti e di capitali – Soggettività passiva – Esclusione.

Comm. trib. prov. di Arezzo, sez. II, 13 novembre 2003, n. 97, in Boll. trib. 2004, pag. 233.

Per stabilire se ad un contribuente sia assoggettabile a IRAP occorre verificare se sono presenti tanto il capitale quanto il lavoro, e cioè i fattori della produzione; se manca o l'uno o l'altro non c'è organizzazione e quindi assoggettabilità ad IRAP.

56) RIFORMA DIRITTO SOCIETARIO

Dottrina

“I nuovi strumenti finanziari” di F. CAROTTI, in Corr. trib. 2004, pag. 1072.

L'A. illustra le novità introdotte dalla riforma del diritto societario in tema di strumenti finanziari.

A tal riguardo l'A. rileva che la tradizionale suddivisione tra capitale proprio e capitale di debito non è più così netta, così come non lo è più la differenza tra il concetto di azione e quello di obbligazione, considerando l'ampia autonomia attribuita agli statuti in materia di azioni. Infatti, posto che in via generale queste debbono essere di uguale valore e conferiscono ai possessori uguali diritti, la società può creare, se previste dallo statuto, categorie di azioni che attribuiscono diritti diversi.

In sintesi la riforma prevede:

- in tema di emissione di azioni, la possibilità di emettere azioni senza valore nominale, nonché quella di escludere per statuto l'emissione di titoli rappresentativi delle azioni o di prevedere forme diverse di legittimazione e circolazione, consentendo la dematerializzazione del titolo;
- nuove categorie di azioni. Si riconosce la possibilità di emettere azioni postergate nelle perdite, e quindi con ridotta partecipazione ai rischi, e azioni che possono essere riscattate dalla società e dai soci (azioni riscattabili). Viene introdotta la categoria delle azioni correlate, che attribuiscono diritti patrimoniali correlati agli utili prodotti da un particolare settore della società, e di azioni senza diritto di voto o con voto limitato. La possibilità di prevedere limitazioni di voto modifica, anche se indirettamente, la posizione del socio titolare di azioni a voto pieno, aumentando il suo peso deliberativo e quindi la sua capacità di controllo della società;
- nuovi strumenti finanziari. Si possono ad. es. assegnare ai dipendenti strumenti finanziari diversi dalle azioni, forniti di diritti patrimoniali o amministrativi (escluso il voto nell'assemblea generale degli azionisti). Azioni e strumenti finanziari possono essere assegnati anche ai dipendenti delle società controllate.
- la introduzione della disciplina dei patrimoni dedicati nelle s.p.a.;
- in tema di circolazione delle azioni, l'atto costitutivo può sottoporre a particolari vincoli l'alienazione delle azioni nominative e delle azioni dematerializzate e prevedere il divieto di trasferimento per un periodo massimo di cinque anni dalla costituzione della società o dal momento in cui il divieto viene introdotto;

- una nuova disciplina delle obbligazioni delle s.p.a, con significative modifiche con riferimento all'organo deputato a deliberare l'emissione (che ora non è più l'assemblea straordinaria, ma il consiglio di amministrazione), ai diritti degli azionisti (con la facoltà di attribuire il diritto agli interessi indipendentemente dai risultati di esercizio), ai limiti all'emissione delle azioni, alle regole per la riduzione del capitale sociale e alle obbligazioni convertibili;
- estensione alle s.r.l. della possibilità di emettere obbligazioni. (EM)

57) VARIE

Dottrina

“Principi contabili internazionali: definiti i criteri per contabilizzare le <<stock option>>”, di M. GIACONIA e M. RICCIARDI, in Corr. trib. 2004, pag. 1241.

L'articolo analizza il documento International Financial Reporting Standard 2, IFRS 2, che disciplina specificatamente la contabilizzazione delle assegnazioni di azioni come mezzo di attribuzione di corrispettivi. Il documento impone alle società che prevedono l'assegnazione di azioni a dipendenti o agli amministratori in base a piani di *stock option*, o che, più in generale, utilizzano azioni o altri strumenti rappresentativi di capitale quale corrispettivo per il pagamento di beni e servizi forniti da terzi, di valutare tali beni e servizi al *fair value*.

Gli AA. rilevano come allo stato non esistano ancora in Italia, per quanto riguarda i piani di stock option, principi contabili che ne definiscano la contabilizzazione, di modo che fino ad oggi si è sempre fatto riferimento ai principi generali.

A seguito delle modifiche apportate dalla riforma societaria, le società tenute alla redazione del bilancio dovranno fornire informazioni sugli strumenti finanziari emessi e sulle principali caratteristiche delle relative operazioni.

A tal proposito gli AA. evidenziano come la prassi contabile italiana abbia individuato, con riferimento all'acquisto e sottoscrizione di azioni da parte dei dipendenti, specifiche modalità di contabilizzazione in funzione delle diverse forme di partecipazione al capitale sociale previste dalla normativa civilistica (sottoscrizioni di azioni di nuova emissione derivanti da aumento a pagamento del capitale sociale; assegnazione straordinaria di utili ai dipendenti mediante attribuzione gratuita di azioni; assegnazione di azioni proprie ai dipendenti e offerta di azioni della controllata possedute dalla controllante a favore dei dipendenti della società controllata stessa).

Il criterio del *fair value* posto a base della valutazione delle *stock option* sembra portare la misurazione dei valori di bilancio verso un progressivo abbandono del modello del costo storico in favore del valore corrente.

In particolare, l'IFRS prevede che nel caso in cui la società, a fronte dell'acquisto di beni e servizi, corrisponda strumenti rappresentativi del capitale sociale, la rilevazione in bilancio dei beni e dei servizi ricevuti debba avvenire direttamente al loro *fair value*, con un incremento di pari importo del patrimonio netto. Nel caso in cui, invece, il valore di tali beni non sia valutabile in maniera attendibile, le società dovranno valutare i beni o i servizi al *fair value* degli strumenti finanziari corrisposti, ed effettuare contestualmente un uguale incremento di patrimonio netto.

Il *fair value* degli strumenti finanziari conferiti ai dipendenti deve essere rilevato alla data in cui entrambe le parti, la società e il lavoratore, raggiungono l'accordo di pagamento; se non è possibile individuare un prezzo di mercato, il *fair value* deve essere determinato con le ordinarie tecniche di valutazione tra parti terze.

La valutazione di azioni e opzioni offerte a dipendenti al valore di mercato alla data dell'offerta, potrà comportare, secondo gli autori, una consistente lievitazione del costo del lavoro e un conseguente ridimensionamento dei profitti, per cui ci sarà da aspettarsi che il passaggio agli IFRS in futuro abbia come effetto di scoraggiare l'utilizzo di *stock option*. (EM)

“**Consorzio e Fisco**”, di G. MORO VISCONTI e P. FANCI, ne Il fisco 12/2004, fasc. n. 1, pag. 4091.

Gli AA. compiono una disamina del regime tributario dei consorzi, come modificato a seguito dell'entrata in vigore del D.Lgs. n. 344/2003.

Dopo avere osservato che, dal 1° gennaio 2004, i consorzi tra imprese, già assoggettati ad IRPEG, rientrano nel quadro tassonomico dei soggetti passivi all'IRES, in base all'art. 73, comma 2, del TUIR, si soffermano sulle tipologie consortili fiscalmente rilevanti e segnatamente:

- consorzi costituiti in forma di società (di persone o di capitali), il cui trattamento tributario viene mutuato dal corrispondente tipo di società commerciale e rispetto ai quali operano, ove ne ricorrano i presupposti, le disposizioni del TUIR in materia di tassazione per trasparenza, *thin capitalization*, *participation exemption*, tassazione dei dividendi (eliminazione del meccanismo del credito di imposta);
- consorzi-enti commerciali (con attività esterna), qualificati in funzione del requisito di commercialità (da intendersi come “economicità”) dell'attività principale (in base all'art. 73, comma 4, quella essenziale per il perseguimento degli scopi indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto), il cui reddito costituisce reddito di impresa, indipendentemente dalla provenienza, da determinarsi in base alle disposizioni dettate dal TUIR per le società di capitali;
- consorzi-enti non commerciali, nei confronti dei quali (fino a completa attuazione della Riforma che ne prevede l'attrazione all'ambito di applicabilità dell'IRE) rilevano le disposizioni in materia di IRES limitatamente ai redditi rivenienti da attività commerciali eventualmente esercitate in via occasionale e sussidiaria (nonché di quelle qualificabili come tali in base all'art. 148, comma 2, del TUIR).

Viene inoltre evidenziato come i consorzi rientrino tra i soggetti passivi dell'IRAP, ai sensi dell'art. 3 del D.Lgs. n. 446/1997, e dell'IVA, operando relativamente a tale ultima imposta la distinzione, secondo i medesimi criteri sopra indicati, tra consorzi commerciali, le cui prestazioni si considerano in ogni caso effettuate in esercizio di impresa e come tali sempre soggette ad IVA, e i consorzi non commerciali, relativamente ai quali sono soggette ad IVA solo le prestazioni rese nell'ambito della eventuale attività commerciale, esercitata con carattere di non prevalenza e collateralità.

Infine, relativamente alle disposizioni di cui all'art. 1 del D.Lgs. n. 269/2003 (c.d. “Tecno-Tremonti”), gli Autori fanno osservare che le stesse, rivolgendosi esclusivamente agli esercenti attività di impresa ai sensi dell'art. 55 del TUIR, indipendentemente dalla veste giuridica assunta, si applicano anche ai consorzi, non necessariamente costituiti in forma societaria, sempre che esercitino una attività commerciale. (PT)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Varie – Persona giuridica – Mancata indicazione dell'organo titolare del potere di rappresentanza e del nome della persona fisica titolare del relativo ufficio – Illeggibilità della sottoscrizione di quest'ultima – Conseguenze – Nullità assoluta della procura – Sanabilità attraverso l'esercizio dei poteri attribuiti al giudice ex art. 182 del codice di procedura civile o mediante l'applicazione dell'art. 372 del codice di procedura civile – Esclusione.

Cass., sez. trib. 12 novembre 2003 n. 16991, ne Il fisco 7/2004, fasc. n. 1, pag. 2082.

Nel giudizio di merito, è affetta da nullità assoluta la procura alle liti che appaia conferita – per conto di una persona giuridica – da un soggetto la cui sottoscrizione risulti illeggibile, senza che nella procura stessa (in particolare nella autentica della sottoscrizione) o nell'atto di citazione cui essa accede sia indicato l'organo titolare del potere di rappresentanza od il nominativo della persona fisica titolare del relativo ufficio. Il vizio non è sanabile né attraverso l'esercizio dei poteri istruttori (peraltro di natura discrezionale) conferiti al giudice dall'art. 182 del codice di procedura civile, né mediante la produzione documentale prevista dall'art. 372 dello stesso codice. Infatti, anche ove si ritenesse che le disposizioni previste dall'art. 372 del codice di procedura civile per il giudizio di legittimità fossero estensibili in via analogica al giudizio di merito, esse consentirebbero solo di dimostrare documentalmente che la persona fisica già indicata nella procura è il legale rappresentante dell'ente e non già di sopperire all'impossibilità di individuare la persona fisica stessa.

Commissione tributaria centrale

Varie – Banche – Versamenti da condono effettuati in misura maggiore di quella dovuta in base alla richiesta del cliente – Richiesta di rimborso – Rapporto privatistico e non tributario – Difetto di giurisdizione delle Commissioni tributarie.

Comm. Centrale, 22 gennaio 2004, n. 486, ne Il fisco 16/2004, fasc. n. 1, pag. 6167.

L'eccezione di difetto di giurisdizione del giudice tributario costituisce questione rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del procedimento, e conseguentemente, salva la formazione di giudicato interno, può essere sollevata per la prima volta anche in sede di ricorso alla Commissione centrale. Gli errori materiali dedotti dall'istituto di credito e concernenti l'esecuzione del mandato *ad hoc* conferito dai clienti afferiscono un rapporto privatistico diverso da quello tributario, intercorrente fra i clienti medesimi e l'Amministrazione finanziaria, laddove l'obbligazione tributaria cui il condono si riferisce, costituisce soltanto l'occasione e non la causa del preteso diritto alla restituzione degli importi a titolo di imposte versati in più. Va, quindi, dichiarata la giurisdizione del giudice ordinario.

Indos 2.04

LEGISLAZIONE

Provvedimenti emanati e pubblicati in G.U. dal 1° maggio 2004 al 31 agosto 2004

DOTTRINA

AVOLIO D., CAPITTA F., “Il regime IVA dei fondi comuni di investimento immobiliare” (IVA)	“ 40
CAPOLUPO S., “Il regime fiscale dei patrimoni dedicati” (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	“ 6
CAPOLUPO S., “IRES – Considerazioni in tema di fusione” (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	“ 7
CAPOLUPO S., “Operazioni straordinarie e <i>participation exemption</i> ” (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	“ 9
CAPOLUPO S., “Scissioni – Il regime delle perdite pregresse” (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	“ 9
CAPPELLOTTO L., “Incertezze della disciplina CFC tra controllo indiretto e collegamento” (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	“ 10
CAROTTI F., “I nuovi strumenti finanziari” (RIFORMA DIRITTO SOCIETARIO)	“ 47
CHIRICHIGNO S., STANCATI G., “Le polizza assicurative stipulate per gli amministratori” (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 31
COLNAGO G.P., MASSAROTTO S., “L’esonazione dei dividendi distribuiti a società madri comunitarie nella riforma Tremonti” (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	“ 11
COMMITTERI G. M., SCIFONI G., “Dal consolidato nazionale possibili effetti sul bilancio 2003” (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	“ 11
COMUZZI P., “Contrasto alla sottocapitalizzazione e diritto societario” (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	“ 12
DEL FEDERICO L., “Disciplina IVA degli apporti di beni immobili ai fondi di investimento immobiliare” (IVA)	“ 40

D'ALFONSO G., "Service Agreement e transfer pricing" (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)	" 25
FACCHINI F., ZANELLA S., "Il regime transitorio delle fusioni e scissioni". (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	" 13
FASOLI BRACCINI B., "Il consolidato fiscale nazionale e l'iscrizione del carico tributario nei singoli bilanci d'esercizio". (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	" 13
FERLAZZO NATOLI L., MARTELLA M., "Regime fiscale punitivo per l'associazione in partecipazione?". (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	" 14
FESTA D., "Collaborazioni coordinate e continuative o prestazioni d'opera?" (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	" 32
GHISSETTI F., "L'interpello nella disciplina del consolidato mondiale: alcune riflessioni" (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	" 15
GIACONIA M., RICCIARDI M., "Principi contabili internazionali: definiti i criteri per contabilizzare le <<stock option>>" (VARIE)	" 48
IAVAGNILIO M., "Il trasferimento dei beni in regime di neutralità nel consolidato nazionale". (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	" 16
IZZO B., MIELE., "Considerazioni sull'interruzione del regime consolidato". (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	" 16
MONARCA P., "La fusione nazionale dopo le riforme" (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	" 17
MORO VISCONTI G., FANCI P., "Consorzio e Fisco" (VARIE)	" 49
MORO VISCONTI G., FANCI P., "Joint ventures e riforma del sistema fiscale" (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	" 17
MORO VISCONTI R., BARBIERI C., "Valutazione del patrimonio effettivo delle <i>holdings</i> e applicabilità della <i>participation exemption</i> ". (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	" 19
PALMA P., "La cessione di partecipazioni da parte di soggetti non residenti". (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	" 20
PEDROTTI F., "Note minime sulle permuta <<domestiche>> di partecipazioni sociali nel reddito d'impresa alla luce della riforma tributaria" (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	" 21

PESSINA C., BOLLO C., "Il punto sul consolidato nazionale". (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	" 20
RIZZARDI R., "Riforma Tremonti: vecchi e nuovi profili di elusività" (DISPOSIZIONI ANTIELUSIVE)	" 38
ROSSI L., SCARIONI P. "Il consolidato nazionale" (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	" 20
SCREPANTI S., "Il nuovo regime fiscale dei proventi e degli oneri connessi a partecipazioni societarie" (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	" 22
STANCATI G., "Profili tributari del lavoro a progetto" (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	" 32
VALACCA R., "I dividendi e le remunerazioni assimilate nell'IRES" (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	" 23
VALACCA R., "La nuova disciplina degli interessi di mora" (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	" 24
<u>PRASSI AMMINISTRATIVA</u>	
Ris. Agenzia delle Entrate 3 febbraio 2004, n. 6/E (IVA)	" 41
Circ. Agenzia delle Entrate 4 febbraio 2004, n. 5/E (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	" 1
Circ. Agenzia delle Entrate 18 febbraio 2004, n. 7/E (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Amnistia e condono)	" 26
Parere del Comitato Consultivo Norme Antielusive 24 febbraio 2004, n. 1 (REDDITI DI IMPRESA)	" 28
Ris. Agenzia delle Entrate 10 marzo 2004, n. 34/E (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	" 33
Circ. Agenzia delle Entrate 15 marzo 2004, n. 10/E (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	" 33
Ris. Agenzia del Territorio 24 marzo 2004, n. 2/T (IMPOSTA SOSTITUTIVA CREDITO)	" 39

Ris. Agenzia delle Entrate 8 aprile 2004, n. 55/E (REDDITI DI IMPRESA)	“ 28
Ris Agenzia delle Entrate 9 aprile 2004, n. 59/E (REDDITI DI IMPRESA)	“ 29
Ris Agenzia delle Entrate 10 maggio 2004, n. 69/E (REDDITI DI IMPRESA)	“ 29
Circ. Agenzia delle Entrate 10 giugno 2004, n. 24/E (IRPEF)	“ 27
Circ. Agenzia delle Entrate 16 giugno 2004, n. 25/E (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	“ 25
Circ. Agenzia delle Entrate 16 giugno 2004, n. 26/E (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	“ 25
Ris. Agenzia delle Entrate 9 luglio 2004, n. 90/E (IVA)	“ 41

GIURISPRUDENZA

Corte di Giustizia CE

11 marzo 2004, n. C-9/02 (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)	“ 26
--	------

Consiglio di Stato

10 febbraio 2004, n. 485 (ICI)	“ 46
--	------

Corte Costituzionale

19 dicembre 2003, n. 360 (IMPOSTE E TASSE (in genere))	“ 5
26 gennaio 2004, n. 41 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 34
2 marzo 2004, n. 76 (RISCOSSIONE)	“ 37

Corte di Cassazione

20 luglio 2001, n. 9891 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)	“ 4
26 febbraio 2002, n. 2817 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 35
23 maggio 2002, n. 7555 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 29
21 giugno 2002, n. 9094 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)	“ 4
5 luglio 2002, n. 9806 (IVA)	“ 42
30 luglio 2002, n. 11213 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 30
9 dicembre 2002, n. 17514 (IVA)	“ 42
11 febbraio 2003, n. 2013 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)	“ 5
25 marzo 2003, n. 4329 (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	“ 1
1° aprile 2003, n. 4989 (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	“ 1
6 giugno 2003, n. 9074 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)	“ 5
7 maggio 2003, n. 6911 (REDDITI FONDIARI)	“ 36
12 maggio 2003, n. 7208 (IVA)	“ 43
9 luglio 2003, n. 10751 (IPOTECARIE E CATASTALI Imposte)	“ 39
10 settembre 2003, n. 13268 (IVA)	“ 43

18 settembre 2003, n. 13819 (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	“ 2
22 settembre 2003, n. 14001 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 35
14 novembre 2003, n. 17219 (IMPOSTE E TASSE (In genere))	“ 6
4 dicembre 2003, n. 18545 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 35
5 dicembre 2003, n. 18663 (REDDITI DI CAPITALE)	“ 28
5 dicembre 2003, n. 18671 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 30
12 dicembre 2003, n. 16991 (VARIE)	“ 50
16 dicembre 2003, n. 19238 (REDDITI ASSOCIATIVI)	“ 27
7 gennaio 2004, n. 4 (IVA)	“ 43
10 gennaio 2004, n. 194 (IVA)	“ 43
14 gennaio 2004, n. 353 (IMPOSTE E TASSE (In genere))	“ 6
21 gennaio 2004, n. 994 (REGISTRO Imposta di)	“ 46
4 febbraio 2004, n. 2074 (IPOTECARIE E CATASTALI Imposte)	“ 39
6 febbraio 2004, n. 2274 (IVA)	“ 44
9 febbraio 2004, n. 2435 (IVA)	“ 44

10 febbraio 2004, n. 2466 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 35
2 marzo 2004, n. 4236 (IVA)	“ 44
9 marzo 2004, n. 4767 (IVA)	“ 44
9 marzo 2004 n. 4768 (VIOLAZIONI E SANZIONI)	“ 3
10 marzo 2004, n. 4830 (IVA)	“ 45
29 marzo 2004, n. 6258 (RISCOSSIONE)	“ 37
<u>Commissione tributaria centrale</u>	
22 gennaio 2004, n. 486 (VARIE)	“ 50
<u>Commissione tributaria di merito</u>	
17 settembre 2002, n. 141 (VIOLAZIONI E SANZIONI)	“ 3
22 ottobre 2002, n. 123 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 36
28 marzo 2003, n. 31 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 31
15 ottobre 2003, n. 132/5 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 31
13 novembre 2003, n. 97 (IRAP)	“ 47
13 novembre 2003, n. 344 (RISCOSSIONE)	“ 38
1° dicembre 2003, n. 443 (ICI)	“ 46

