

CONSORZIO
STUDI E
RICERCHE
FISCALI



OSSERVATORIO TRIBUTARIO

Legislazione

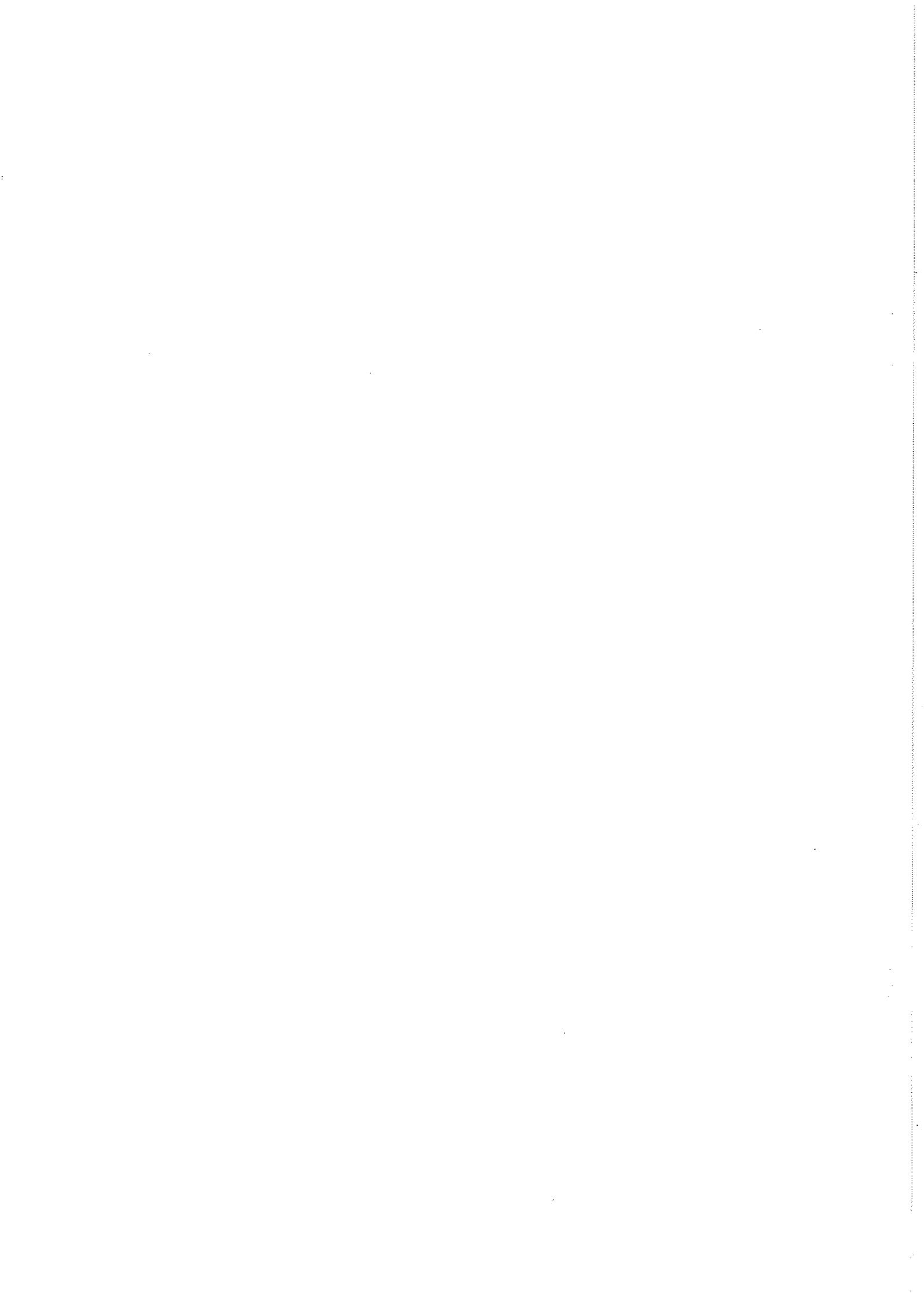
Dottrina

Prassi amministrativa

Giurisprudenza

Numero 2

Maggio – Agosto 2005



STATUTO DEL CONTRIBUENTE

Statuto del contribuente – Pareri resi su istanza di interpello presentata dal contribuente – Interpello art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212 – Censure di violazione di legge ed eccesso di potere – Cognizione del giudice amministrativo – Sussiste – Eccezione di difetto di giurisdizione – Infondatezza.
Natura di provvedimento amministrativo in senso proprio – Non sussiste – Conseguenze – Ricorso al Giudice amministrativo avverso il parere reso in sede di interpello – Inammissibilità.
Tar Emilia – Romagna (Bologna), sez. I, 17 gennaio 2005, n. 47. Pag. 1

Statuto dei diritti del contribuente – Atti tributari – Motivazione – Riferimento ad altri atti – Allegazione – Necessità – Conoscibilità da parte del contribuente – Insufficienza.
Cass., sez. trib. 22 marzo 2005, n. 6201. “ 1

Statuto del contribuente – Verifiche fiscali – Termine di permanenza dei verificatori – Art. 12 della legge n. 212/2000 – Tassatività – Elementi raccolti oltre tale termine – Inutilizzabilità.
Comm. trib. prov. di Catania, sez. II, 4 maggio 2004, n. 238. “ 1

Statuto del contribuente – Interpello art. 11 dello Statuto del Contribuente – Atti impugnabili ex art. 19 del D.Lgs. 546/92 – Pareri resi dall'Amministrazione in sede di interpello – non rientrano nella previsione normativa – Impugnazione di detti pareri – Improcedibilità.
Comm. trib. prov. di Milano, sez. XIX, 26 novembre 2004, n. 242. “ 2

ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)

Accertamento (principi e norme generali) – Accertamento negativo – Processo verbale di accertamento – Efficacia endoprocedimentale – Improponibilità.
Cass., sez. trib. 20 gennaio 2004, n. 787. “ 2

ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali)

“La Convenzione OCSE sulla reciproca assistenza amministrativa in materia fiscale”, di F. TAGLIAFIERRO e L. TAGLIAFIERRO. “ 3

CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Impugnazione degli atti della verifica fiscale – Difetto di giurisdizione del giudice amministrativo – Giurisdizione esclusiva ma differita del giudice tributario – Ingiustificata violazione del diritto di difesa del contribuente – Non sussiste.
Statuto del Contribuente – Impugnabilità degli atti tributari dinanzi al giudice amministrativo prevista dall'art. 7 della legge n. 212/2000 – Non comprende tutti gli atti della verifica fiscale – Riguarda solo i casi in cui dalla verifica fiscale non consegna alcun atto impositivo.
Accessi, ispezioni e verifiche – Irregolarità verificatesi nel corso di questi – Difetto di giurisdizione del giudice amministrativo – Giurisdizione esclusiva ma differita dal giudice tributario.
Tar per la Campania, sede di Napoli, sez. I, 9 marzo 2004, n. 2806. “ 3

Contenzioso tributario – Giudizio avanti le Commissioni – Annullamento di atto in via di autotutela – Costituisce soccombenza – Condanna alla rifusione delle spese di lite – Conseguenze.
Comm. trib. prov. di Treviso, se. V, 15 marzo 2004, n. 35. Pag. 4

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Ricorso – Difesa personale del contribuente – Accoglimento del ricorso – Spese del giudizio – Obbligo di rifusione – Sussiste.
Comm. trib. reg. di Roma, sez. XXVIII, 7 aprile 2004, n. 8. “ 4

IAS

“IAS, proposte di adeguamento fiscale e magazzino titoli”, di R. COPPA, D. STEVANATO, R. LUPI. “ 5

IMPOSTE E TASSE (imposte e tasse)

IRES – IRE – IVA – IRAP – Finanziaria 2005.
Circ. Agenzia delle Entrate 16 marzo 2005, n. 10/E. “ 5

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.

“Gli utili da partecipazione in società non residenti”, di M- BASILAVECCHIA. “ 6

“Controlli fiscali e consolidato nazionale – Ipotesi di lavoro”, di F. CARRIROLO. “ 6

“Nuovi chiarimenti sulla trasparenza fiscale”, di A. DODERO. “ 7

“Utilizzo e trasferimento dei crediti e delle eccedenze d’imposta per le società consolidate”, di R. FANELLI. “ 8

“Costo fiscale della partecipazione nel regime di trasparenza”, di B. IZZO. “ 9

“Il legislatore *corregge* il regime di trasparenza”, di L. MIELE. “10

“La stabile organizzazione *post* riforma fiscale”, di A. STESURI. “10

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC

“Le partecipazioni in società collegate nei nuovi principi contabili internazionali”, di G. D’ABRUZZO e C. SALVATORES “11

“L’esonero dei dividendi nelle *controlled foreign companies*”, di R. LOCCO e G. CAMPOLO. “12

“Dividendi esteri percepiti attraverso una *controlled foreign companies*”, di S. MAYR. “12

Convenzione Italia – Paesi Bassi contro le doppie imposizioni – Trattato dell'8 maggio 1990, ratificato con legge n. 305 del 1993 – Direttiva CEE madri – figlie, n. 435 del 1990 – Attuazione con D.Lgs. n. 136 del 1993 – Deduzione da parte della società madre dei pagamenti della società figlia – Incompatibilità con la Convenzione del 1990 – Esclusione – Ritenuta del 5 per cento su dividendi corrisposti da società figlia – Richiesta di rimborso ex art. 27-bis del DPR n. 600 del 1973 – Infondatezza.
Cass., sez. trib. 23 settembre 2004, n. 19152. "13

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Agevolazioni ed esenzioni

Agevolazioni ed esenzioni – Aziende ed istituti di credito – Esenzione dall'ILOR – Art. 21 del DPR n. 601 del 1973 – Esenzione parziale – Accantonamenti di utili deliberati dall'assemblea di aggiunta a quelli tassativamente determinati dallo Statuto – Riserve facoltative – Configurabilità – Conseguenze – Applicazione della riduzione dell'aliquota d'imposta – Esclusione.
Cass., sez. trib. 24 settembre 2004, n. 19226. "14

CATASTO

Catasto – Decorrenza della rendita catastale – Attribuzione delle rendite catastali – Mancata impugnazione – Definitività delle rendite – Variazione delle rendite catastali definitive – Efficacia.
Cass., sez. trib. 27 ottobre 2004, n. 20854. "14

Catasto – Opifici – Attribuzione di rendita catastale – Centrali elettriche – Turbine – Rilevanza ai fini della determinazione della rendita catastale.
Cass., sez. trib. 17 novembre 2004, n. 21730. "15

Catasto – Rendita catastale – Albergo – Criteri – Perizia di parte – Utilizzabilità.
Cass., sez. trib. 26 gennaio 2005, n. 1581. "15

DICHIARAZIONE DEI REDDITI

Accertamento – Dichiarazione dei redditi con modello 730/2005 – Redditi 2004 – Assistenza fiscale prestata dai sostituti d'imposta e dai Centri di assistenza fiscale per i lavoratori dipendenti – Istruzioni.
Circ. Agenzia delle Entrate 1° aprile 2005, n. 12/E. "15

Accertamento – Dichiarazione dei redditi – Modello 730/2004 – Questioni interpretative in materia di Irpef prospettate dal Coordinamento nazionale dei centri di assistenza fiscale – Risposte ai quesiti.
Circ. Agenzia delle Entrate 20 aprile 2005, n. 15/E. "16

IRES/IRPEF

"Ammissibilità dei *trust* e applicazioni pratiche nell'ordinamento italiano: profili fiscali – Il parte", di L. BELLUZZO. "16

"Trust "nudo" e trasparenza fiscale", di G. SEMINO.	Pag. 16
"Imposta di registro ed immobili in <i>trust</i> ", di G. SOZZA.	"17

IRES/IRPEG

" <i>Thin capitalization rule</i> – Considerazioni in margine alle istruzioni dell’Agenzia delle Entrate", di S. CAPOLUPO.	"17
"Affrancamento delle riserve dopo la riforma IRES", di F. CATARZI e R. LUPI.	"18
"La <i>thin cap</i> e il calcolo del patrimonio netto in presenza di partecipazioni", di P. COMUZZI e D. STEVANATO.	18
"I finanziamenti inclusi nel campo di applicazione della <i>thin capitalization</i> ", di R. DE LUCA.	19
"Le partecipazioni societarie nel correttivo IRES", di G. FERRANTI.	"19
"Trasferimenti infragruppo in neutralità e <i>transfer pricing</i> interno", di A. GARCEA e R. LUPI.	"20
"Il consolidato nazionale nel correttivo IRES", di B. IZZO.	"21
"Le novità IRES per le operazioni straordinarie", di P. MONARCA.	"22
"Svalutazione partecipazioni <i>per quinti</i> e limiti al riporto delle perdite in caso di fusione", di F. PORPORA e R. LUPI.	"22
"Le riserve create con accantonamenti fiscalmente dedotti possono considerarsi in sospensione d’imposta?", di L. SABOT e R. LUPI.	"22
" <i>Thin capitalization rule</i> – Aspetti qualificanti dell’Istituto alla luce dei chiarimenti ministeriali forniti con la circolare n. 11/E del 17 marzo 2005 e aspetti ancora non definiti", di G.G. VISENTIN e R. PORFIDO.	"23
IRES – Finanziamento dei soci – Sottocapitalizzazione – Contrasto all’utilizzo fiscale della sottocapitalizzazione – Art. 98 del TUIR – Chiarimenti. Circ. Agenzia delle Entrate 17 marzo 2005, n. 11/E.	"24

REDDITI DI CAPITALE

"Revisione dei redditi di capitale e diversi nel correttivo IRES", di N. ARQUILLA.	"26
Redditi di capitale – Società per azioni – Offerta pubblica di acquisto obbligatoria da parte	

di una società controllante sulla totalità delle azioni ordinarie della controllata – Assegnazione gratuita di azioni eseguita dalla società controllante nei confronti dei soci della controllata che non hanno aderito all'OPA – Inassoggettabilità dell'assegnazione gratuita da parte della società offerente.

Ris. Agenzia delle Entrate 25 febbraio 2005, n. 26/E.

Pag. 27

REDDITI DI IMPRESA

“La difficoltà di gestire l'imputazione a periodo delle prestazioni di servizi, tra ultimazione e determinazione obiettiva: il caso delle provvigioni”, di **A. DE' MOZZI, R. LUPI.**

“27

“*Participation exemption*, CFC e utili provenienti da paesi a regime fiscale privilegiato”, di **S. DELLA ROVERE e M. NUSSI.**

“28

“La deducibilità delle perdite conseguenti alla cessione pro soluto di crediti”, di **L. GRANELLI.**

“28

“La *participation exemption* dopo i chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate”, di **E. MIGNARRI.**

“29

“La deducibilità del componente negativo di reddito in sede di cessione di crediti nelle operazioni di cartolarizzazione”, di **R. PEDROTTI.**

“30

Redditi di impresa – Determinazione dei redditi – Proventi ed oneri non computabili – Riserva da rivalutazione monetaria – Utilizzo – L. 21 novembre 2000, n. 342 – Trattamento – Art. 91 del DPR 22 dicembre 1986, n. 917 – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212. **Ris. Agenzia delle Entrate 1° marzo 2005, n. 32/E.**

“31

Redditi di impresa – Conferimento di opere e servizi in società a responsabilità limitata – Trattamento fiscale.

Ris. Agenzia delle Entrate 16 marzo 2005, n. 35/E.

“31

Redditi di impresa – Determinazione del reddito – Ammortamenti – Deducibilità delle quote inferiori a quelle massime consentite – Ammissibilità – Condizioni – Art. 102 del DPR 22 dicembre 1986, n. 917.

Ris. Agenzia delle Entrate 22 aprile 2005, n. 51/E.

“31

Reddito di impresa – Interessi passivi – Rapporto di deducibilità – Art. 58 del DPR n. 597 del 1973 – Determinazione – Interessi su crediti in sofferenza – Rilevanza nel periodo di maturazione – Esclusione.

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

“32

Redditi di impresa – Interessi passivi – Indeducibilità fino a concorrenza di interessi attivi esenti da obbligazioni pubbliche – Entrata in vigore – Sottoscrizione delle obbligazioni – Onere della prova – Persona giuridica – Delibera del Consiglio di Amministrazione – Natura – Atto prodromico con efficacia meramente interna – Rilevanza – Esclusione.

Cass. Sez. trib. 19 ottobre 2004, n. 20445.

“32

Redditi di impresa – Costi deducibili – Telefoni cellulari – Deducibilità.

Cass., sez. trib. 21 dicembre 2004, n. 23731.

“33

Redditi di impresa – Determinazione del reddito – Interessi passivi – Interessi per crediti in sofferenza – Deducibilità – Requisiti.
Cass., sez. trib. 2 febbraio 2005, n. 2114.

Pag. 33

REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

“CUD 2005 – Novità e conferme rispetto al CUD 2004”, di P. GHINI e F. LEDDA. “33

“L'utilizzo dello schema di certificazione per le cessazioni nel corso del 2005”, di P. GHINI e F. LEDDA. “33

“La tassazione dei redditi di lavoro dipendente prestato fuori dell'ordinaria sede di servizio e i suoi riflessi sulla competitività imprenditoriale”, di E. GRASSI. “33

Redditi di lavoro dipendente – Indennità per licenziamento illegittimo – Imponibilità.
Cass., sez. trib. 17 agosto 2004, n. 16014. “34

Redditi di lavoro dipendente – Incentivazioni all'esodo – Non rientrano nella previsione di esonero di cui al previgente art. 48, lett. f), del TUIR – Imponibilità – Sussiste.
Cass., sez. trib. 22 novembre 2002, n. 22022. “34

Redditi di lavoro dipendente – Ispettori del lavoro – Indennità di trasferta – Tassabilità per la parte eccedente la franchigia.
Cass., sez. trib. 28 gennaio 2005, n. 1798. “34

Redditi di lavoro dipendente – Azioni assegnate ai dipendenti – Momento impositivo – Determinazione – Effettiva disponibilità.
Comm. trib. prov. di Roma, sez. XXXVII, 5 ottobre 2004, n. 203. “34

REDDITI DIVERSI

“La tassazione dei *capital gains*”, di N. ARQUILLA. “35

REDDITI FONDIARI

Imposte sui redditi – Redditi fondiari – Immobili di interesse storico e/o artistico – Determinazione del reddito e gestione delle relative controversie – Istruzioni – Art. 34 del DPR 22 dicembre 1986, n. 917 – Art. 11, comma 2, della L. 30 dicembre 1991, n. 413.
Circ. Agenzia delle Entrate 14 marzo 2005, n. 9/E. “36

RISCOSSIONE

Riscossione – Tributi iscritti a ruolo – Transazione – Art. 3, comma 3, del D.L. 8 luglio 2002, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla L. 8 agosto 2002, n. 178.
Circ. Agenzia delle Entrate, 4 marzo 2005, n. 8/E. “36

Riscossione – Dichiarazione a credito – Rimborso – Termine di prescrizione decennale decorrente dalla presentazione della dichiarazione – Successiva istanza di

rimborso ex art. 38 del DPR 602/73 – Non necessita.
Comm. trib. reg. della Lombardia, sez. XIII, 13 ottobre 2004, n. 14.

Pag. 37

Riscossione – Rimborso del credito da dichiarazione – Istanza di sollecito – Comunicazione dell'Agenzia delle Entrate della non conoscenza dello stato della pratica di rimborso – Non costituisce riconoscimento del debito – Impugnabilità davanti alla Commissione tributaria – Legittimità – Condanna dell'Agenzia delle Entrate al rimborso del credito esposto in dichiarazione – Sussiste – Debenza degli interessi ex art. 44-bis del DPR 29 settembre 1973, n. 602 – Interessi anatocistici ex art. 1283 del codice civile – Competono dalla data di presentazione del ricorso.
Comm. trib. prov. di Torino, sez. XIII, 19 ottobre 2004, n. 31.

“37

Riscossione – Notificazione della cartella di pagamento – Ruoli interiori all'8 giugno 2001 – Termine di notificazione di cinque mesi dalla consegna del ruolo – Art. 19 del D.Lgs. 13 aprile 1999, n. 112 – Applicabilità ai rapporti fra Amministrazione finanziaria e contribuente – Non sussiste.
Comm. trib. prov. di Firenze, sez. XVI, 3 novembre 2004, n. 60.

“38

RITENUTE ALLA FONTE

Ritenute alla fonte – Controversie tra sostituto d'imposta e sostituto in ordine alla rivalsa – Onere del Giudice di integrare il contraddittorio con l'Amministrazione – Ritenute versate di cui non sia stata effettuata la rivalsa – Domanda di rimborso – Competenza del Giudice tributaria – Controversia sulla debenza o meno della ritenuta non versata – Competenza del Giudice ordinario.
Cass., SS.UU. 19 febbraio 2004, n. 3343.

“38

Ritenute alla fonte – Ritenute sui dividendi – Presupposto – Distribuzione del dividendo – Prova della retrocessione dei dividendi – Annullamento delle azioni di risparmio – Insufficienza.
Cass., sez. trib. 6 settembre 2004, n. 17925.

“39

Ritenute alla fonte – Corresponsione di interessi per dilazione di pagamento a soggetto non residente e privo di stabile organizzazione in Italia – Ritenuta a titolo d'imposta ex art. 26, co. 5, DPR n. 600 del 1973 – Applicabilità – Fondamento.
Cass., sez. trib. 10 settembre 2004, n. 18314.

“39

IMPOSTE SOSTITUTIVE DELLE IMPOSTE SUI REDDITI

Imposta sostitutiva – Imprese assicuratrici – Imposta sulle riserve matematiche dei rami vita – Cessione del portafoglio assicurativo – Recupero dell'imposta – Modalità – Art. 26-ter del DPR 29 settembre 1973, n. 600 – Art. 38 del DPR 29 settembre 1973, n. 602.
Nota dell'Agenzia delle Entrate 12 gennaio 2005, n. 105518.

“39

Imposta sostitutiva dovuta dai fondi comuni d'investimento immobiliari chiusi – D.L. 25 settembre 2001, n. 351 – Imposte sostitutive di cui agli artt. 4, 5 e 7 della L. 28 dicembre 2001, n. 448 – Riscossione – Versamento con Modello F24 – D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241 – Istituzione codici-tributo – Imputazione delle somme riscosse a specifici capitoli del bilancio dello Stato – Violazione delle attribuzioni costituzionali della Regione siciliana – Mancata imputazione del gettito relativo alle imposte riscosse nella Regione siciliana ai capitoli del bilancio della Regione – Conflitto di attribuzione Stato-Regione – Inammissibilità.
Corte Cost. 11 febbraio 2005, n. 72.

“40

ASSICURAZIONI (imposta sulle riserve matematiche)

Il "recupero" dell'imposta sulle riserve matematiche nei casi di cessione del portafoglio e di cessazione dell'attività in regime di stabilimento – La nota dell'Agenzia delle Entrate n. 105518 del 2005", di **D. SETTEMBRE**.

Pag. 40

INVIM

INVIM decennale – Opifici industriali – Esenzione – Art. 25, comma 2, lett. d), DPR n. 643 del 1972 – Estensione alle pertinenze – Condizioni.
Cass., sez. trib. 7 gennaio 2005, n. 215.

"41

IPOTECARIE E CATASTALI (Imposte)

Ipotecarie e catastali (imposte) – Documenti, dati e informazioni catastali e ipotecarie – Divieto di riutilizzo ex comma 367 della L. 311/04 – Convenzioni a pagamento pretese dall'Agenzia del Territorio – Legittimità – Affermata violazione della concorrenza – Insussistenza.
Corte d'Appello di Torino, sez. I, 31 marzo 2005, n. 417/05.

"41

IVA

"Differenze e interferenze tra diritto e restituzione, diritto di detrazione e credito da dichiarazione", di **S. LA ROSA**.

"

"42

"Il nuovo testo unico dell'IVA intracomunitaria", di **F. TAGLIAFIERRO** e **L. TAGLIAFIERRO**.

"42

IVA – Società controllanti e controllate – Procedura di liquidazione di gruppo – Compensazione dell'IVA di gruppo ex art. 73, comma 3, del DPR n. 633/1972 – Obbligo di garanzia – Esenzione dalla prestazione della garanzia ex art. 38-bis del DPR n. 633/1972 – Condizioni.
Ris. Agenzia delle Entrate, 28 dicembre 2004, n. 165.

"43

IVA – Regimi speciali – Società controllate – Società residenti all'estero – Liquidazione IVA di gruppo – Modalità – Art. 73 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 – DM 13 dicembre 1979.
Ris. Agenzia delle Entrate 21 febbraio 2005, n. 22/E.

"43

IVA – Territorialità – Soggettività passiva – Società di investimento a capitale variabile (SICAV) – Sussiste – Servizi di elaborazione e fornitura di dati ed informazioni resi da soggetti comunitari a SICAV stabilite in altri Stati membri – Rilevanza territoriale del servizio nello Stato membro del soggetto committente.
Corte di Giust. CE, sez. I, 21 ottobre 2004, n. C-8-03.

"43

IVA – Pagamento dell'imposta – Iscrizione a ruolo dell'IVA liquidata in base alla dichiarazione – Termine di decadenza.
Cass., sez. trib. 8 luglio 2004, n. 12587.

"44

IVA – Pagamento dell'imposta – Iscrizione a ruolo dell'IVA liquidata in base ad accertamento – Termine di decadenza per la iscrizione a ruolo (art. 17, c. 3, DPR n. 602 del 1973) –

Concerne anche le sanzioni.

Cass., sez. trib. 17 agosto 2004, n. 15969.

Pag. 44

IVA – Pagamento dell'imposta – Iscrizione a ruolo dell'IVA liquidata in base a dichiarazione integrativa ex artt. 49, 50 e 52 legge n. 413 del 1991 – Termine di decadenza per la iscrizione a ruolo.

Cass., sez. trib. 19 agosto 2004, n. 16245.

“44

Imposta sul valore aggiunto – Accertamento – Pagamento dell'imposta accertata – Inottemperanza dell'obbligo di dichiarazione annuale – Accertamento induttivo – Ammissibilità – Facoltà di portare in deduzione l'imposta versata nel relativo periodo se non registrata nelle liquidazioni periodiche – Esclusione – Diritto di scomputare il credito maturato nel periodo anteriore – Configurabilità – Condizioni – Limiti – Fattispecie.

Imposta sul valore aggiunto – Rimborsi – Credito d'imposta – Rimborso o restituzione – Istanza – Art. 16 DPR n. 636/1972 – Applicabilità – Fondamento – Termine di prescrizione ex art. 2946 c.c. – Applicabilità – Condizioni – Limiti.

Cass., sez. trib. 20 agosto 2004, n. 16477.

“44

IVA – Pagamento dell'imposta – Iscrizione a ruolo dell'IVA liquidata in base alla dichiarazione – Tempestiva iscrizione a ruolo – Successiva applicabilità del termine decennale di prescrizione.

Cass., sez. trib. 26 agosto 2004, n. 17051.

“45

IVA – Soggetti passivi – Soggetti esercenti abitualmente attività commerciale – Consorzio di ricerca – Svolgimento di attività di ricerca scientifica e cessione a consociati o a terzi dei risultati – Natura – Attività commerciale – Mancanza di scopo di lucro – Finalità mutualistica – Irrilevanza – Conseguenze – Detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti – Spettanza.

Cass., sez. trib. 2 dicembre 2004, n. 22644.

“45

IVA – Riscossione – Attestazione di versamento di imposte alla banca – Sottoscrizione – Disconoscimento – Modalità.

Cass., sez. I, 16 dicembre 2004, n. 23380.

“45

IVA – Dichiarazione annuale – Rimborsi – Interessi moratori – Prescrizione – Termine – Data iniziale.

Cass., sez. trib. 3 gennaio 2005, n. 66.

“46

IVA – Rimborsi annuali – Società immobiliare – Acquisto di bene immobile – Mancata effettuazione di operazioni attive – Soggettività passiva – Sussistenza – Rimborso – Spettanza.

Cass., sez. trib. 16 marzo 2005, n. 5739.

“46

IVA – Rimborsi – Rimborso dell'imposta assolta sull'acquisto di beni e servizi inerenti l'attività esente esercitata – Quesito alla Corte di Giustizia.

Comm. trib. prov. di Napoli, sez. I, 15 luglio 2004, n. 426.

“46

IVA – VI Direttiva – Esenzioni – Art. 13, parte B), Direttiva n. 77/388/ CEE del 17 maggio 1977 – Acquisti di beni destinati esclusivamente all'esercizio di attività esenti dall'IVA – Condizione – Acquisti che non hanno formato oggetto di un diritto alla deduzione – *Ratio* – Evitare la doppia imposizione all'atto della successiva rivendita.

Comm. trib. prov. di Foggia, sez. VI, 20 ottobre 2004, n. 105.

“47

IVA – Avviso di accertamento emesso prima del decorso del termine di 60 gg. previsto dallo Statuto del Contribuente – Inefficacia – Conseguenze.

Factoring – Gestione di crediti volta al loro recupero – Imponibilità – Cessione di credito

a fronte di finanziamento – Esenzione.

Comm. trib. prov. di Pordenone, sez. V, 19 gennaio 2005, n. 1.

Pag. 47

REGISTRO (Imposta di)

Imposta di registro – Immobili concessi in *trust* – Trattamento – DPR 26 aprile 1986, n. 131 – DPR 22 dicembre 1986, n. 917 – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.

Nota dell'Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Normativa e Contenzioso 28 settembre 2004. "48

Registro (imposta di) – Trasferimenti immobiliari – Base imponibile – Immobile di interesse storico – artistico – Benefici per la determinazione del reddito – Art. 11 della legge n. 413/1991 – Applicabilità anche per l'imposta di registro – Esclusione.

Cass., sez. trib. 27 agosto 2004, n. 17152.

"48

Registro (imposta di) – Trasferimenti di immobili – Valore determinato su richiesta del contribuente con il criterio automatico – Inderogabilità.

Cass., sez. trib. 21 gennaio 2005, n. 1321.

"49

Registro (imposta di) – Atti giudiziari – Decreto ingiuntivo – Società di persone – Responsabilità illimitata del socio – Rinuncia del socio al beneficio della previa escussione del patrimonio sociale – Non costituisce distinta convenzione – Tassabilità – Esclusione.

Comm. trib. centrale, sez. II, 25 agosto 2004, n. 7215.

"49

FINANZA E TRIBUTI LOCALI

Tributi locali – Addizionale comunale all'IRPEF – Variazione in aumento dell'aliquota di compartecipazione della suddetta addizionale – Ammissibilità per gli anni 2005, 2006 e 2007 ai soli enti che non si siano avvalsi della facoltà di aumentare l'addizionale comunale all'IRPEF – Modificazioni introdotte dall'art. 1, comma 51, della L. n. 311/2004 – Chiarimenti.

Circ. Dip. Politiche fiscali 18 marzo 2005, n. 1/DPF.

"49

Finanza e tributi locali – Tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche – Accertamento – Integrazione di tassa già pagata – Emissione di avviso di accertamento – Non è necessaria – Cartella di pagamento – Motivazione a pena di nullità.

Cass., sez. trib. 18 ottobre 2004, n. 20381.

"50

ICI

ICI – Classamento immobili – Rilevanza prima della notifica anteriormente al 1° gennaio 2000.

Cass., sez. trib. 1° dicembre 2004, n. 22575.

"50

ICI – Fabbricati classificati in categ. D – Attribuzione di rendita catastale – Effetti – maggiore imposta versata per gli anni precedenti in base al valore contabile – Rimborso – Inammissibilità.

Cass., sez. trib. 30 dicembre 2004, n. 24235.

"50

ICI – Fabbricati censiti nella cat. D – Erroneo versamento dell'imposta in base al valore contabile – Rimborso della eccedenza di imposta – Spetta.

Cass., sez. trib. 9 marzo 2005, n. 5109.

"51

ICI – Esenzioni – Pertinenza – Nozione civilistica ex art. 817 del codice civile – Applicabilità –
Attribuzione di distinte partite catastali – Irrilevanza.
Cass., sez. trib. 16 marzo 2005, n. 5755. Pag. 51

ICI – Rimborso delle somme versate e non dovute – Termine di tre anni per chiedere la
restituzione ex art. 13 D.Lgs. n. 504/1992 – Richiesta oltre il termine triennale – Legittimità –
Debenza del rimborso per irregolare comportamento del Comune – Interessi di legge – Spettano.
Comm. trib. reg. del Lazio, sez. VII di Roma, 13 gennaio 2005, n. 2. “51

ICI – Rimborso delle somme versate e non dovute – Istanza di restituzione oltre il termine
triennale di cui all’art. 13 D.Lgs. n. 504/1992 – Tardività della richiesta di ripetizione – Consegu.
Comm. trib. prov. di Pisa, sez. IV, 1 marzo 2005, n. 26. “51

IRAP

IRAP – Modificazioni – Chiarimenti.
Circ. Agenzia delle Entrate 5 aprile 2005, n. 13/E. “52

RIFORMA DIRITTO SOCIETARIO

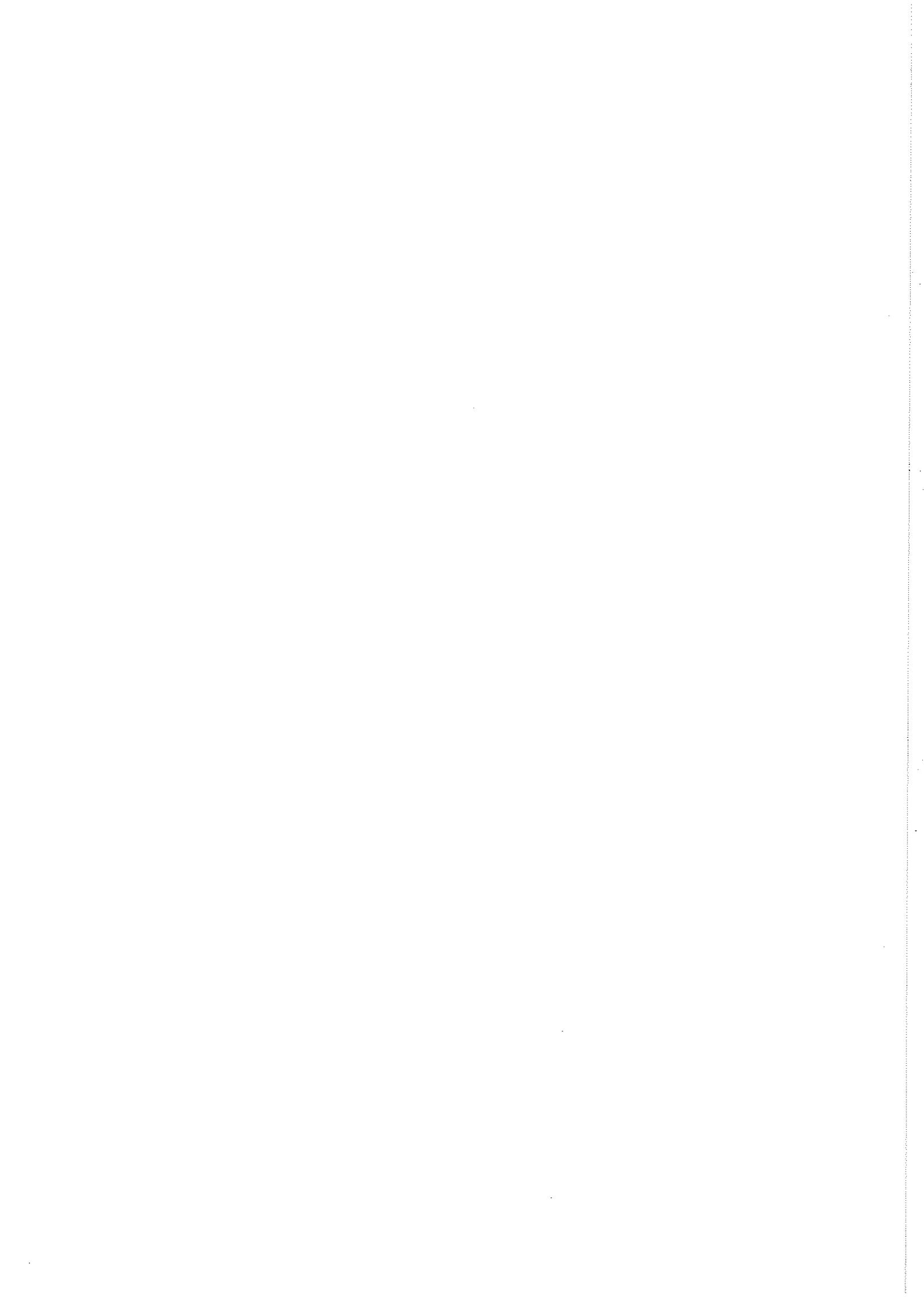
“I patrimoni delle società per azioni destinati a uno specifico affare: analisi della
disciplina e verifica degli effetti”, di F. TERRUSI. “52

VARIE

“Fusione e prestiti obbligazionari di società per azioni”, di P. FERRO LUZZI e F. CHIAPPETTA. “53

VARIE – Aiuti di Stato – Artt. 88, n. 3, ultima frase, del Trattato CE – Divieto di esecuzione
degli aiuti di Stato – Istituzione di una tassa nell’ordinamento di uno Stato membro – Vincolo
di destinazione fra gettito della tassa e misura di aiuto – Invocabilità del divieto da parte di un
singolo inciso dalla tassa – Sussiste – Lesione a seguito della distorsione della concorrenza –
Irrilevanza.
Corte di Giust. CE, sez. I, 13 gennaio 2005, n.C-174/02. “53

VARIE – Reati societari – Bancarotta fraudolenta – Distrazione patrimoniale – Interesse di
Gruppo – Socio persona fisica – Controllo di più società – Gruppo societario – Inconfigurabilità.
Cass., sez. V pen. 18 marzo 2005, n. 1763. “54



Legislazione

Provvedimenti emanati e pubblicati in G.U. dal 1° maggio al 31 agosto 2005

Decreto Legislativo 18 aprile 2005, n. 84: "Misura e mobilità di versamento all'Istituto di vigilanza delle assicurazioni private del contributo dovuto, per l'anno 2005, dalle imprese esercenti attività di assicurazione e riassicurazione" (in G.U. n. 118 del 23 maggio 2005).

Per un commento si veda la Ns. Circolare Informativa n. 5/2005.

Legge 14 maggio 2005, n. 80: "Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 14 marzo 2005, n. 35, recante disposizioni urgenti nell'ambito del Piano di azione per lo sviluppo economico, sociale e territoriale. Delege al Governo per la modifica del codice di procedura civile in materia di processo di cassazione e di arbitrato nonché per la riforma organica della disciplina delle procedure concorsuali" (in Suppl. Ord. n. 91/L alla G.U. n. 111 del 14 maggio 2005)

Il Governo è delegato a predisporre entro il 14 dicembre 2005 la riforma del Codice di procedura civile al fine di razionalizzare il processo davanti alla Corte di Cassazione e l'arbitrato e di estendere il sindacato diretto della Corte Suprema sull'interpretazione e sull'applicazione dei contratti collettivi nazionali.

La riforma fallimentare deve prevedere, tra l'altro, l'abrogazione dell'Amministrazione controllata.

Sono state apportate modifiche all'art. 1 della Legge Finanziaria 2005. Le modifiche riguardano l'aggiornamento dei dati catastali, il versamento dei tributi dovuti nonché gli adempimenti dei concessionari della riscossione.

In materia IRAP è stato quintuplicato l'importo deducibile per incremento della base occupazionale nelle aree depresse.

Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 24 maggio 2005: "Aggiornamento degli importi fissi dell'imposta di bollo e delle tasse sulle concessioni governative, ai sensi dell'articolo 1, comma 300, della legge 30 dicembre 2004, n. 311" (in G.U. n. 123 del 23 maggio 2005).

In particolare, l'importo dell'imposta di bollo stabilito in € 11 dalle disposizioni vigenti anteriormente al 28/5/2005 è stato elevato a € 14,62 ed aumentato il bollo delle fatture, note, altri elementi di addebitamento o accreditamento, sulle ricevute, lettere e ricevute di accreditamento nascenti da rapporti commerciali.

Decreto legislativo 30 maggio 2005, n. 142: "Attuazione della direttiva 2002/87/CE relativa alla vigilanza supplementare sugli enti creditizi, sulle imprese di assicurazione e sulle imprese di investimento appartenenti ad un conglomerato finanziario, nonché all'istituto della consultazione preliminare in tema di assicurazioni" (in G.U. n. 171 del 25 luglio 2005).

Vengono fissati i criteri per l'individuazione del coordinatore, quale autorità di vigilanza responsabile per il coordinamento e l'esercizio della vigilanza supplementare. Il decreto, inoltre, disciplina l'istituto della consultazione preliminare in tema di assicurazioni.

Decreto legislativo 30 maggio 2005, n. 143: "Attuazione della direttiva 2003/49/CE concernente il regime fiscale applicabile ai pagamenti di interessi e di canoni fra società consociate di Stati membri diversi" (in G.U. n. 172 del 26 luglio 2005).

In sede di attuazione sono state apportate modifiche al DPR 600/73 e 602/73.

Sono soggetti alla ritenuta del 30% a titolo di imposta i compensi corrisposti a non residenti per l'utilizzazione di opere di ingegno, brevetti industriali, marchi d'impresa.

Sono esenti, a determinate condizioni e previa presentazione di apposita documentazione, gli interessi ed i canoni corrisposti a società non residenti e a stabili organizzazioni situate in un altro Stato UE giuridicamente collegate.

I soggetti cui si applica la disciplina della "thin cap" sono tenuti ad operare, con obbligo di rivalsa, una ritenuta del 27% a titolo d'imposta sulla remunerazione di finanziamenti eccedenti i limiti previsti dall'art. 98 TUIR erogati dal socio o da sue parti correlate.

I rimborsi delle imposte non dovute ai sensi dell'art. 26-quarter DPR 600/73, richiesti da società non residenti o da stabili organizzazioni situate in un altro Stato UE sono effettuati entro un anno dalla presentazione della richiesta.

Provvedimento del Direttore dell'Agenzia 31 maggio 2005: "Approvazione dei modelli da utilizzare, in relazione al periodo d'imposta 2004, per la comunicazione dei dati riguardanti i contribuenti tenuti agli obblighi di annotazione separata" (in G.U. n. 137 del 15 giugno 2005).

Provvedimento del Direttore dell'Agenzia 1° giugno 2005: "Modalità applicative delle disposizioni previste dall'articolo 27 della legge 18 aprile 2005, n. 62, per il recupero delle agevolazioni fiscali fruite dalle società per azioni, costituite ai sensi della legge 8 giugno 1990, n. 142" (in G.U. n. 136 del 14 giugno 2005).

Il provvedimento fissa le modalità per il recupero dell'Irpeg non versata dalle società per azioni a prevalente capitale pubblico locale, durante il periodo della cd. moratoria fiscale.

Provvedimento del Direttore dell'Agenzia: "Approvazione del modello F24 predeterminato generalizzato" (in G.U. n. 134 del 11 giugno 2005).

Legge 13 giugno 2005, n. 118: "Delega al Governo concernente la disciplina dell'impresa sociale" (in G.U. n. 153 del 4 luglio 2005).

La legge detta i principi e i criteri generali a cui debbono far riferimento le imprese sociali, ossia quelle organizzazioni private che svolgono senza scopo di lucro un'attività economica, di produzione o scambio di beni e servizi di utilità sociale, diretta al raggiungimento di obiettivi di interesse generale.

Decreto-Legge del Presidente della Repubblica 17 giugno 2005, n. 106: "Disposizioni urgenti in materia di entrate" (in G.U. n. 139 del 17 giugno 2005).

Il decreto è stato convertito nella L. 31/7/2005, n. 156. Con riferimento al versamento dell'acconto IRAP per il 2005 sono riammessi sia l'utilizzo del metodo previsionale, sia l'esclusione delle sanzioni per obiettive condizioni di incertezza. Vengono esclusi, in caso di omesso o insufficiente versamento del saldo IRAP 2004 e dell'acconto e saldo 2005 sia il ravvedimento operoso, sia la riduzione delle sanzioni.

Legge 25 giugno 2005, n. 109: "Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 26 aprile 2005, n. 63, recante disposizioni urgenti per lo sviluppo e la coesione territoriale, nonché per la tutela del diritto d'autore. Disposizioni concernenti l'adozione di testi unici in materia di previdenza obbligatoria e di previdenza complementare" (in G.U. n. 146 del 25 giugno 2005).

In sede di conversione sono state inserite modifiche al procedimento di adozione dei testi unici in materia di previdenza obbligatoria e complementare.

Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 28 giugno 2005: "Differimento del termine per la comunicazione all'Agenzia delle Entrate dell'esercizio dell'opzione per avvalersi della disciplina in tema di consolidato nazionale – Art. 119 del TUIR" (in G.U. n. 153 del 4 luglio 2005).

Il decreto per il periodo d'imposta in corso al 4 luglio 2005, proroga al 31 ottobre 2005 il termine per la comunicazione dell'opzione per il regime del consolidato nazionale.

Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 30 giugno 2005: "Misura e modalità di versamento all'istituto di vigilanza delle assicurazioni private del contributo dovuto, per l'anno 2005, dalle imprese esercenti attività di assicurazione e riassicurazione" (in G.U. n. 156 del 7 luglio 2005).

Il decreto prevede le seguenti misure del contributo, che deve essere versato entro il 31/7/05, al netto della rata di acconto versata entro il 31/1/2005;

- per le imprese nazionali di assicurazione e le rappresentanze di imprese con sede extra UE operanti in Italia, è pari allo 0,42 per mille dei premi incassati nel 2004 per assicurazioni sulla vita, operazioni di capitalizzazione e assicurazioni contro danni;
- per le imprese nazionali di riassicurazione e le rappresentanze di imprese estere operanti in Italia, è pari allo 0,10 per mille dei premi incassati nel 2004.

Provvedimento del Direttore dell'Agenzia 8 luglio 2005: "Attuazione dell'articolo 6 del decreto legislativo 18 aprile 2005, n. 84. Trasmissione telematica all'Anagrafe tributaria delle informazioni relative agli interessi pagati o il cui pagamento è attribuito direttamente a persone fisiche ovvero a entità residenti in un altro Stato membro o in un territorio dipendente o associato, a cui è applicabile l'articolo 11, comma 1, del predetto decreto legislativo" (in G.U. n. 162 del 14 luglio 2005).

Provvedimento del Direttore dell'Agenzia 8 luglio 2005: "Definizione delle modalità tecniche e dei termini per la trasmissione telematica dell'ammontare complessivo dei corrispettivi giornalieri delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi da parte delle imprese di grande distribuzione, ai sensi dell'articolo 1, comma 429, della legge 30 dicembre 2004, n. 311" (in G.U. n. 171 del 25 luglio 2005)

Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 22 luglio 2005, n. 179: "Regolamento di attuazione del decreto-legislativo 9 aprile 2003, n. 69, di recepimento della direttiva 2002/94/CE della Commissione del 9 dicembre 2002, recante talune modalità di applicazione della direttiva 76/308/CEE del Consiglio sull'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da taluni contributi, dazi, imposte ed altre misure" (in G.U. n. 209 del 8 settembre 2005)

Provvedimento del Direttore dell'Agenzia 25 luglio 2005: "Attuazione dell'art. 9 del decreto legislativo 18 aprile 2005, n. 84, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale – serie generale – n. 118 del 23 maggio 2005, n. di recepimento della direttiva 2003/48/CE del Consiglio, del 3 giugno 2003, n. in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi, così come modificata dalla direttiva 2004/66/CE del Consiglio, del 26 aprile 2004" (in G.U. n. 179 del 3 agosto 2005)

Per un commento si veda la Ns. Circolare Informativa n. 5/2005.

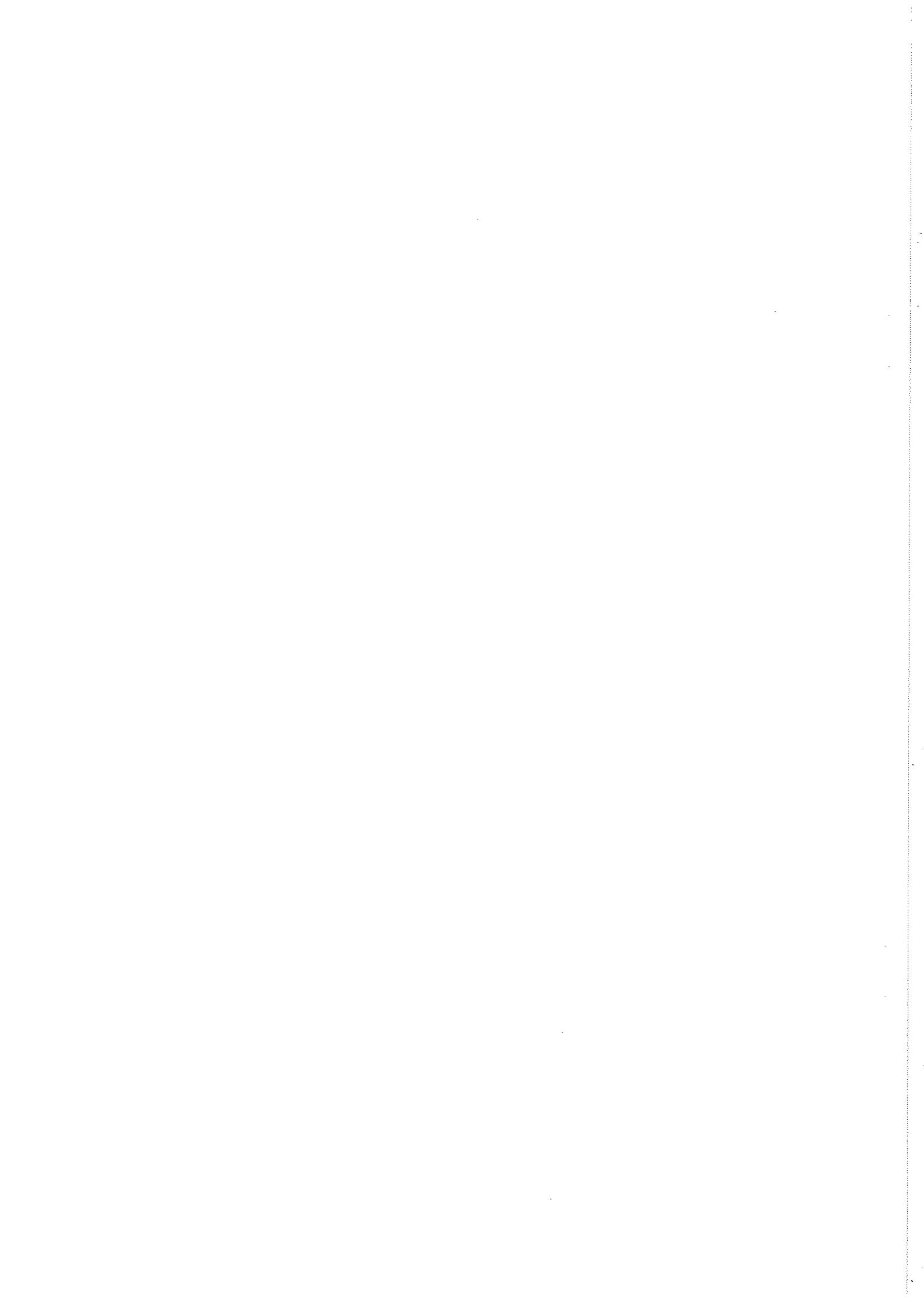
Legge 31 luglio 2005, n. 156: "Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 17 giugno 2005, n. 106, recante disposizioni urgenti in materia di entrate" (in G.U. n. 184 del 9 agosto 2005).

In sede di conversione sono state introdotte disposizioni che fissano nuovi termini, a pena di decadenza, per la notifica delle cartelle di pagamento emesse in relazione alla liquidazione delle dichiarazioni ex art. 36-bis del DPR n. 600/73, all'attività di controllo formale ex art. 36-ter DPR n. 600/73 e agli accertamenti divenuti definitivi. E' stato inoltre fissato il termine, sempre a pena di decadenza, per la notifica della cartella di pagamento riguardante l'iscrizione a ruolo per il recupero delle somme erroneamente rimborsate.

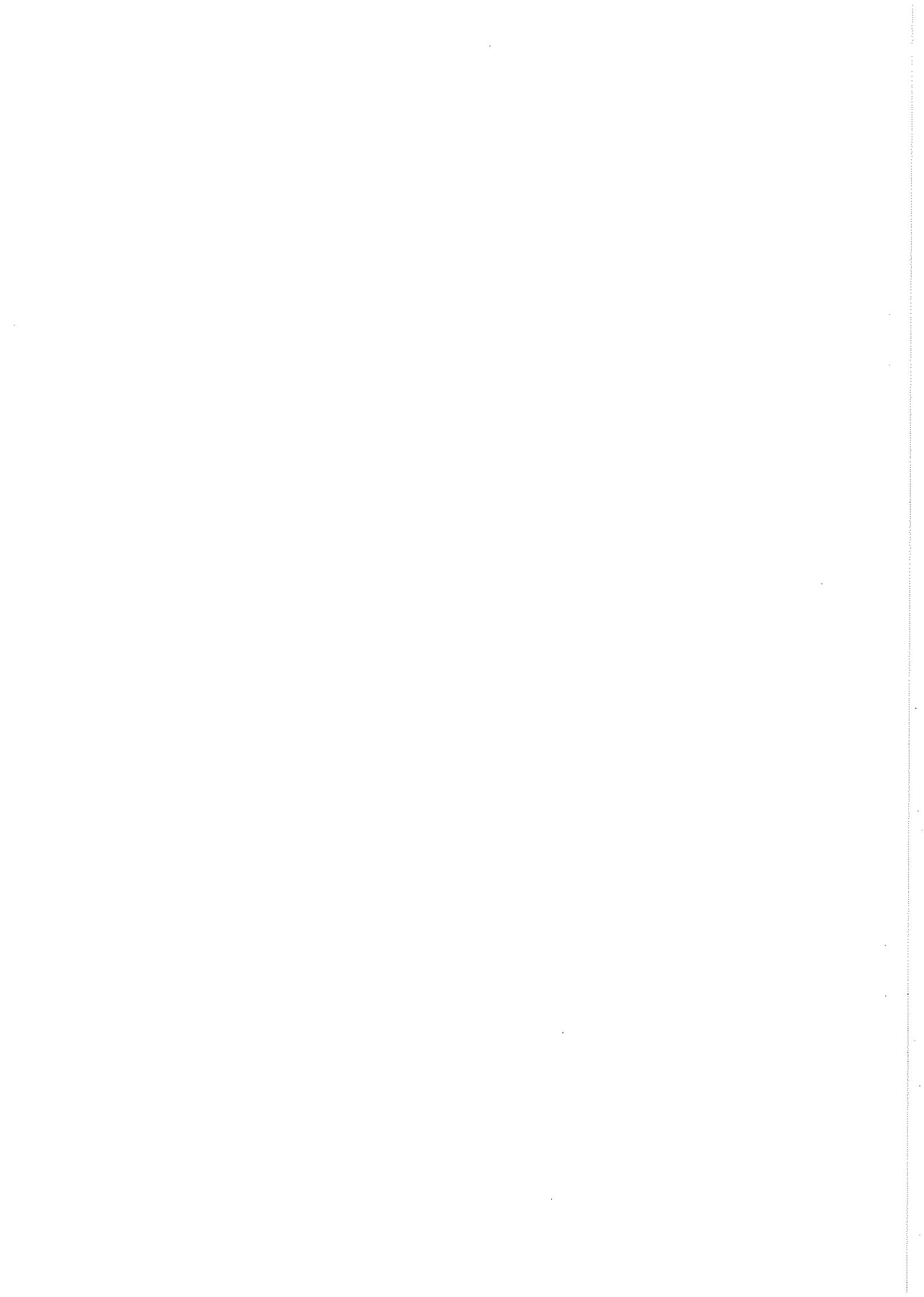
Le nuove disposizioni tengono conto della recente sentenza n. 280/05, con la quale la Corte Costituzionale ha dichiarato l'illegittimità dell'art. 25 del DPR n. 602/73 nella parte in cui non disponeva un termine per la notifica della cartella di pagamento.

In particolare per quanto concerne l'attività di liquidazione delle dichiarazioni, la notifica deve essere effettuata:

- entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, per quelle presentate dall'1° gennaio 2004;
- entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, per quelle presentate nel 2002 e 2003;
- entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, per quelle presentate fino al 31 dicembre 2001.



RASSEGNA DI DOTTRINA, PRASSI AMMINISTRATIVA, GIURISPRUDENZA



STATUTO DEL CONTRIBUENTE

Giurisprudenza

Tribunali/TAR

Statuto del contribuente – Pareri resi su istanza di interpello presentata dal contribuente - Interpello art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212 – Censure di violazione di legge ed eccesso di potere – Cognizione del giudice amministrativo – Sussiste – Eccezione di difetto di giurisdizione – Infondatezza.

Natura di provvedimento amministrativo in senso proprio – Non sussiste – Conseguenze – Ricorso al giudice amministrativo avverso il parere reso in sede di interpello – Inammissibilità.

Tar Emilia – Romagna (Bologna), sez. I, 17 gennaio 2005, n. 47, ne Il fisco 15/2005, fasc. n. 1, pag. 6271.

Sussiste la giurisdizione del giudice amministrativo laddove il ricorrente deduca censure di violazione di legge ed eccesso di potere relativamente all'attività di interpretazione normativa posta in essere dall'Agenzia delle Entrate richiesta di emettere il proprio parere ai sensi dell'istituto dell'interpello di cui all'art. 11 dello Statuto del contribuente. Tuttavia, tale parere non riveste natura di provvedimento amministrativo in quanto l'interpretazione delle disposizioni fiscali adottata è vincolante unicamente per l'Amministrazione finanziaria, ben potendo il contribuente discostarsene facendo successivamente valere le proprie ragioni davanti al giudice tributario in caso di esercizio del potere di accertamento da parte dei competenti uffici tributari. Ne consegue l'inammissibilità del ricorso.

Corte di Cassazione

Statuto dei diritti del contribuente – Atti tributari – Motivazione – Riferimento ad altri atti – Allegazione – Necessità – Conoscibilità da parte del contribuente – Insufficienza.

Cass., sez. trib. 22 marzo 2005, n. 6201, ne Il fisco 16/2005, fasc. n. 1, pag. 6604.

A seguito dell'entrata in vigore della L. n. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente), se in un atto dell'Amministrazione tributaria si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere necessariamente allegato all'atto che lo richiama (art. 7, comma 1) e non è sufficiente che l'atto sia conoscibile da parte del contribuente. Nel caso di prova della natura edificabile di un'area, la delibera del consiglio comunale deve essere conseguentemente allegata.

Commissione tributaria di merito

Statuto del contribuente – Verifiche fiscali – Termine di permanenza dei verificatori – Art. 12 della legge n. 212/2000 – Tassatività – Elementi raccolti oltre tale termine – Inutilizzabilità.

Comm. trib. prov. di Catania, sez. II, 4 maggio 2004, n. 238, in Boll. Trib. 2005, pag. 300.

L'art. 12, quinto comma, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto del Contribuente), dispone che la permanenza degli operatori civili o militari dell'Amministrazione finanziaria, dovuta a verifiche presso la sede del contribuente, non può superare i 30 giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori 30 giorni nei casi di particolare complessità individuati e motivati dal dirigente dell'Ufficio, e perciò ne consegue che ogni elemento raccolto dagli operatori della Guardia di finanza o degli Uffici impositori oltre il predetto limite temporale è frutto di attività posta in essere in violazione della legge, che rende inutilizzabili gli elementi di prova raccolti oltre l'indicato limite, anche se ciò non è stabilito espressamente dalla legge stessa.

L'acquisizione di un documento in violazione di legge non può rifluire a vantaggio del detentore che sia l'autore di tale violazione o ne sia comunque direttamente o indirettamente responsabile, e pertanto sono inutilizzabili le prove acquisite presso la sede del contribuente oltre il termine di 30 giorni lavorativi previsto dall'art. 12, quinto comma, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente), che fissa principi generali dell'ordinamento tributario in attuazione degli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost., secondo quanto stabilito dall'art. 1, primo comma della stessa legge n. 212 del 2000.

Statuto del contribuente – Interpello art. 11 dello Statuto del Contribuente – Atti impugnabili ex art. 19 del D.Lgs. 546/92 – Pareri resi dall'Amministrazione in sede di interpello – Non rientrano nella previsione normativa – Impugnazione di detti pareri – Improcedibilità.

Comm. trib. prov. di Milano, sez. XIX, 26 novembre 2004, n. 242, in Boll. Trib. 2005, pag. 469.

Il parere reso dall'Amministrazione finanziaria in risposta all'interpello previsto dall'art. 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, è vincolante solo per l'Amministrazione stessa non per il contribuente il quale è libero di opporsi ad ogni eventuale provvedimento adottato in conformità di detto parere.

Considerata, dunque, la natura puramente interpretativa del parere medesimo, esso non rientra tra gli atti giudizialmente impugnabili ai sensi dell'art. 19 del D.Lgs. 546/92, e la sua eventuale impugnazione deve essere dichiarata improcedibile dal Giudice tributario.

ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Accertamento (principi e norme generali) – Accertamento negativo – Processo verbale di accertamento – Efficacia endoprocedimentale – Improponibilità.

Cass., sez. trib. 20 gennaio 2004, n. 787, in Boll. Trib. 2005, pag. 377.

E' improponibile un'azione di accertamento negativo contro il processo verbale di accertamento redatto dagli organi accertatori della S.I.A.E. ai fini dell'imposta sugli spettacoli, poiché tale atto si inserisce nell'attività istruttoria con funzione di documentazione di quanto direttamente rilevato dai verificatori e quindi è un elemento dell'istruttoria, sfornito di autonoma rilevanza e che resta comunque un atto endoprocedimentale, privo di autonoma rilevanza esterna, cui non può essere attribuita la funzione di accertamento in senso lato, non potendo incidere direttamente sulla sfera patrimoniale del contribuente, correlabile al rapporto tributario con il medesimo.

ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi generali)

Dottrina

“La Convenzione OCDE sulla reciproca assistenza amministrativa in materia fiscale” di F. TAGLIAFIERRO e L. TAGLIAFIERRO, ne Il fisco 18/2005, fasc. n. 1, pag. 7152.

L'A. esamina la convenzione OCSE sulla reciproca assistenza amministrativa in materia fiscale tra gli Stati membri del Consiglio d'Europa e i Paesi membri dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico.

Si sofferma sulla portata di applicazione della convenzione, sulle definizioni generali e sulle forme di assistenza in essa contenute. Nell'ambito di queste ultime, l'A. segnala la procedura dei controlli fiscali all'estero e le cd. “informazioni contraddittorie”, per mezzo delle quali quando una parte firmataria della convenzione riceve da un'altra parte dati sulla situazione fiscale di una persona che le sembrano in contrasto con quelle di cui dispone, essa ne informa la parte che ha fornito le informazioni. La convenzione prevede anche l'obbligo per lo Stato “richiesto” di fornire assistenza per il recupero dei crediti fiscali e di notificare al destinatario i documenti, ivi compresi quelli relativi a decisioni giudiziarie, emanati dallo Stato “richiedente” e concernenti un'imposta menzionata nella convenzione stessa (S.G.)

CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie

Giurisprudenza

Tribunali/TAR

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Impugnazione degli atti della verifica fiscale – Difetto di giurisdizione del giudice amministrativo – Giurisdizione esclusiva ma differita del giudice tributario – Ingiustificata violazione del diritto di difesa del contribuente – Non sussiste.

Statuto del Contribuente – Impugnabilità degli atti tributari dinanzi al giudice amministrativo prevista dall'art. 7 della legge n. 212/2000 – Non comprende tutti gli atti della verifica fiscale – Riguarda solo i casi in cui dalla verifica fiscale non consegue alcun atto impositivo.

Accessi, ispezioni e verifiche – Irregolarità verificatesi nel corso di questi – Difetto di giurisdizione del giudice amministrativo – Giurisdizione esclusiva ma differita dal giudice tributario.

TAR per la Campania, sede di Napoli, sez. I, 9 marzo 2004, n. 2806, in Boll. Trib. 2005, pag. 298.

E' inammissibile, per difetto di giurisdizione in relazione alla natura degli atti impugnati, il ricorso proposto innanzi al giudice amministrativo contro gli ordini di verifica con cui sia stata disposta la riapertura della verifica fiscale generale già conclusa a carico del contribuente.

La verifica fiscale si inquadra nell'ambito del procedimento di accertamento tributario quale fase istruttoria volta ad acquisire le prove del maggior reddito e delle violazioni commesse dal contribuente, e pertanto non riveste carattere di autonomia ma è destinata ad assumere valore nella misura in cui i suoi risultati sono recepiti nel provvedimento conclusivo la cui formazione compete agli Uffici finanziari, cosicché il carattere propedeutico dell'azione ispettiva di acquisizione degli elementi utili all'accertamento tributario determina che la relativa tutela del contribuente si realizza in via differita, facendo valere l'esercizio irregolare dei poteri di controllo mediante l'illegittimità derivata dell'atto conclusivo del procedimento di accertamento, che rientrando nella materia impositiva è riservato in via esclusiva alla giurisdizione del giudice tributario, il quale può

esaminare in via principale, e non incidentale, anche la pretesa illegittimità e vessatorietà dell'ordine di verifica che abbia disposto la riapertura della verifica generale a carico del contribuente.

L'impossibilità di agire in giudizio in via immediata avverso gli illegittimi atti istruttori del procedimento di accertamento tributario non si traduce nell'ingiustificata compressione del diritto di difesa del contribuente, in quanto sino al momento dell'accertamento non può dirsi sussistere alcuna compressione della sfera giuridica del potenziale soggetto passivo della potestà sanzionatoria, il quale potrà viceversa reagire *ex post* avverso il provvedimento amministrativo collusivo, ove quest'ultimo abbia recepito le eventuali illegittimità della fase istruttoria.

L'art. 7 ultimo comma, della legge. 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del Contribuente), nel consentire l'impugnabilità degli atti tributari dinanzi al giudice amministrativo, la subordina alla sussistenza dei relativi presupposti che non possono ipotizzarsi rispetto alla mera attività istruttoria di verifica fiscale, la quale non cagiona *ex se* alcuna lesione immediata del verificato, poiché l'eventuale pregiudizio si manifesta soltanto all'esito del procedimento di accertamento, ossia con l'emanazione dell'atto impositivo, cosicché l'ambito di applicazione della predetta norma va limitato ai casi in cui non consegua alcun atto impositivo per l'intervenuta decadenza dell'azione accertatrice o la verifica fiscale illegittimamente condotta non porti ad alcun rilievo, dato che solo in tali fattispecie il controllato, in assenza della possibilità di ricorso alla giurisdizione amministrativa, si troverebbe irrimediabilmente privo di una tutela giurisdizionale.

Commissione tributaria di merito

Contenzioso tributario – Giudizio avanti le Commissioni – Annullamento di atto in via di autotutela – Costituisce soccombenza – Condanna alla rifusione delle spese di lite – Conseguenze.

Comm. trib. prov. di Treviso, sez. V 15 marzo 2004, n. 35, in Boll. Trib. 2005, n. 378.

Nel caso che, dopo l'impugnazione dell'atto impositivo, l'Ufficio emittente annulli tale atto in via di autotutela, la controversia cessa soltanto sul piano formale non essendovi alcuna definizione della pendenza tributaria, poiché l'Ufficio si limita a dare atto dell'erroneità dell'avviso di liquidazione impugnato, mantenendo la facoltà di rinotificare altro avviso a carico del ricorrente.

Di conseguenza viene a mancare la *ratio* della compensazione delle spese prevista dall'art. 46 del D.Lgs. 546/92, in quanto il contribuente non viene liberato dalla pretesa tributaria fatta valere nei suoi confronti.

In tale ipotesi l'annullamento si configura come rinuncia agli atti del giudizio ai sensi dell'art. 44 del D.Lgs. 546/92, la quale comporta l'addebito delle spese di lite a carico del rinunziante salvo diverso accordo fra le parti.

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Ricorso – Difesa personale del contribuente – Accoglimento del ricorso – Spese del giudizio – Obbligo di rifusione – Sussiste.

Comm. trib. reg. di Roma, sez. XXVIII, 7 aprile 2004, n. 8, ne Il fisco 14/2005, fasc. n. 1, pag. 5926.

L'art. 15 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, secondo il quale la parte soccombente è condannata al pagamento delle spese processuali, ha la funzione di dissuadere le parti dall'eccessivo ed ingiustificato ricorso al contenzioso. E' irrilevante pertanto che il contribuente non abbia ricevuto l'assistenza del difensore tecnico non essendosi curato l'ufficio di evitare l'annullamento dell'atto impositivo illegittimamente emesso da parte del giudice di prime cure costringendo il privato all'instaurazione del processo.

IAS

Dottrina

“IAS, proposte di adeguamento fiscale e magazzino titoli”, di R. COPPA, D. STEVANATO, R. LUPI, in Dial. Dir. Trib. 1/2005, pag. 75.

Gli AA., prendendo spunto dallo schema di decreto legislativo sull'applicazione degli IAS, successivamente tradottosi nel D.Lgs. 28 febbraio 2005, n. 38 (G.U. n. 66 del 21.3.2005), effettuano l'analisi della disposizione di adeguamento che attribuisce rilevanza fiscale ai componenti imputati direttamente a patrimonio netto. Tale disposizione è destinata ad avere effetti sul trattamento fiscale delle valutazioni al *fair value* degli strumenti finanziari disponibili per la vendita. In particolare, relativamente alle obbligazioni e titoli simili disponibili per la vendita, gli AA. rilevano che la disposizione comporterebbe il concorso al reddito di componenti valutative non transitate a conto economico, con la conseguenza che l'impresa dovrebbe pagare imposte non solo su utili meramente stimati e ipotetici, ma addirittura su maggiori valori contabili che non hanno alimentato l'utile d'esercizio, ma una riserva di patrimonio netto non distribuibile. Fermo restando la possibilità di dedurre le svalutazioni, gli AA. propongono di rendere fiscalmente irrilevanti le rivalutazioni rispetto al costo effettuate in ottemperanza degli IAS e di attribuire invece rilevanza fiscale alle riprese delle precedenti svalutazioni dedotte. In altri termini, le rivalutazioni dovrebbero essere imponibili fino al ripristino di precedenti eventuali svalutazioni ed essere irrilevanti per l'eccedenza. Lo stesso per le successive svalutazioni, finché queste non arrivino ad intaccare il costo. (FDA)

La soluzione prospettata nell'articolo è stata accolta dal legislatore. Infatti, da un lato, l'art. 11, comma 2, del D.Lgs. n. 38/2005 ha stabilito che per le società che adottano gli IAS si considerano immobilizzazioni finanziarie - fra gli altri - gli strumenti disponibili per la vendita e, dall'altro, il comma 1, lett. e), dell'art. 11 del citato D.Lgs. n. 38/2005, ha sostituito la lett. c) dell'art. 110 del TUIR stabilendo che per le obbligazioni e titoli simili che costituiscono immobilizzazioni finanziarie le plusvalenze iscritte non concorrono a formare il reddito per la parte eccedente le minusvalenze dedotte.

IMPOSTE E TASSE (in genere)

Prassi Amministrativa

IRES – IRE – IVA – IRAP – Finanziaria 2005

Circ. Agenzia delle Entrate 16 marzo 2005, n. 10/E, in Boll. Trib. 2005, pag. 438.

In occasione di recenti incontri con la stampa specializzata l'Agenzia delle Entrate ha fornito alcune risposte a quesiti riguardanti:

- IRPEF, IRAP e novità della Finanziaria 2005;
- pianificazione fiscale concordata;
- gli studi di settore e gli accertamenti;
- il bilancio dopo la riforma societaria e fiscale;
- la *participation exemption* e le novità per i redditi di natura finanziaria;
- la trasparenza fiscale e il consolidato nazionale;
- le novità IVA contenute in Finanziaria 2005 e nella dichiarazione annuale;
- il contrasto all'evasione sui redditi immobiliari;
- il nuovo limite di € 10.000 oltre al quale vi è l'obbligo di invio telematico delle dichiarazioni.

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.

Dottrina

“Gli utili da partecipazione in società non residenti”, di M. BASILAVECCHIA, in Corr. Trib. 2005, pag. 827.

La riforma fiscale, com'è noto, ha introdotto all'art. 44, comma 2, lett. b) del TUIR una disciplina specifica per le partecipazioni in società ed enti non residenti, assimilate alle azioni, che limita l'assimilazione a quelle partecipazioni la cui remunerazione, se corrisposta da un soggetto residente, sarebbe stata totalmente indeducibile.

L'A. ritiene sostanzialmente inutile tale disposizione, perchè troppo ampia e generica e, soprattutto, non riferibile a strumenti finanziari che non sono espressione di partecipazioni al capitale o al patrimonio.

A tale riguardo, egli osserva che avrebbe avuto più senso limitare l'assimilazione alle azioni ai soli strumenti finanziari produttivi di remunerazioni indeducibili, se il soggetto che li eroga si fosse trovato in Italia; tale assimilazione andrebbe, invece, esclusa per tutte le altre tipologie di strumenti finanziari la cui remunerazione, negli ordinamenti esteri, sarebbe probabilmente consentita e la cui qualificazione in termini comunitari appare riconducibile agli interessi.⁽¹⁾ (PM).

“Controlli fiscali e consolidato nazionale – Ipotesi di lavoro”, di F. CARRIROLO, ne Il fisco 8/2005, fasc. n. 1, pag. 3193.

L'A. esamina le vigenti disposizioni in materia di accertamento e di responsabilità per le società aderenti al consolidato nazionale, tenendo conto delle indicazioni in tema di accertamento fornite dall'A.F. con la circolare n. 53 del 2004 ma non anche delle modifiche in tema di responsabilità contenute nello schema di decreto correttivo dell'IRES.

Pertanto, l'attuale regime della responsabilità contempla, in capo a ciascuna consolidata ed in via principale, quella:

- per maggiori imposte accertate e relative sanzioni sul proprio reddito;
- per maggiori imposte dovute ex art. 36-ter DPR n. 600/1973;
- per violazione degli obblighi strumentali per la determinazione del proprio reddito;
- per maggiori imposte dovute ex art. 36-bis DPR n. 600 cit. (in particolare, in relazione al riscontro tra versamenti effettuati e dichiarati).

Per la consolidante, invece, la responsabilità si verifica in via esclusiva:

- per maggiori imposte accertate e relative sanzioni sul proprio reddito;
- per maggiori imposte dovute ex art. 36-ter DPR n. 600/1973;
- per gli adempimenti connessi alla determinazione del reddito complessivo consolidato,

mentre è solidale con quella principale di ciascuna consolidata.

Per quanto riguarda l'accertamento, una particolare problematica è quella dell'utilizzo delle perdite a compensazione del maggior imponibile.

In sostanza, quando l'accertamento ha ad oggetto il reddito “proprio” di ciascuna società, possono utilizzarsi sia, e in via prioritaria, le perdite anteriori all'avvio del consolidato sia quelle di gruppo emergenti dal consolidato; in caso di contestazioni sulla “somma algebrica” dei redditi e sulle “rettifiche da consolidamento”, sono invece utilizzabili solo quest'ultime perdite.

L'A. difende, inoltre la disposizione (art. 128 TUIR) sul riallineamento – che impone una verifica decennale a ritroso sulle svalutazioni e sulle rettifiche ed accantonamenti effettuati – dalle critiche sulla incompatibilità con i termini per l'accertamento, osservando che si tratta di una verifica da

¹ Si fa presente che è corso di approvazione il decreto correttivo dell'IRES che dovrebbe modificare, tra l'altro, l'art. 44, comma 2, lett. b) del TUIR (cfr. sul punto la ns. circ. inf. n. 4/2005, par. 1.1):

effettuare sulla base della contabilità che, per obbligo civilistico, deve esser conservata per almeno dieci anni.

Viene osservato che la disciplina del consolidato dovrebbe influire sul concetto di "inerenza" e sulla applicazione dell'art. 37-*bis* del DPR n. 600 cit.. Secondo l'A., l'adozione di un sistema di tassazione di gruppo dovrebbe comportare l'individuazione di un concetto di "valida ragione economica" sottostante ad un'operazione tale da ricomprendere gli interessi anche di una società consolidata diversa da quella che l'ha posta in essere. (NM)

"Nuovi chiarimenti sulla trasparenza fiscale" di A. DODERO, in Corr. Trib. 2005, pag. 829.

Le caratteristiche del regime di trasparenza fiscale sono state esaminate dall'Agenzia delle Entrate con la circolare 22 novembre 2004, n. 49/E nonché nel corso di eventi organizzati da Italia Oggi in data 22 gennaio 2005 e da Il Sole 24 Ore il 1° febbraio 2005 ("Telefisco 2005").

Una delle questioni esaminate dall'Agenzia concerne l'attribuzione ai soci dei crediti d'imposta dalla società trasparente ai soci che è obbligatoria con riferimento a quegli importi che possono essere utilizzati in diminuzione delle imposte sul reddito, mentre è facoltativa per i crediti conseguenti ad agevolazioni concesse alle imprese i quali possono essere trasferiti ai soci a libera scelta della società trasparente, anche sull'ammontare.

Rimangono esclusi dalla possibilità di trasferimento i crediti della cosiddetta "carbon tax", quelli sul "caro petrolio" e quelli verso Efim disciplinati da specifiche disposizioni di legge.

Altra precisazione dell'Agenzia verte in materia di perdite fiscali illimitatamente riportabili in quanto generatesi nei primi tre periodi d'imposta. A proposito del predetto limite temporale, poiché le perdite delle partecipate confluiscono nel reddito del socio, è come se fosse quest'ultimo ad averle prodotte. Pertanto, la verifica del suddetto limite deve essere operata con riferimento al socio ed alla sua situazione e non alla società trasparente. In applicazione di tale principio si considerano illimitatamente riportabili le perdite generate dalla società trasparente – anche oltre il terzo periodo d'imposta - solo per la quota parte attribuita a soci che si trovano nei primi tre periodi di imposta.

Nel caso di socio che detenga la partecipazione in società trasparente in regime di contabilità semplificata (ad esempio un socio imprenditore individuale), le perdite, in base all'art. 8, comma 3, Tuir, possono essere utilizzate in diminuzione di altri redditi appartenenti a categorie diverse da quella del reddito di impresa ed in mancanza di redditi o di in capienza degli stessi, la perdita non è riportabile in avanti.

In caso di distribuzione di riserve di capitali da parte delle società trasparente, la presunzione dell'art. 47 Tuir - secondo cui si considerano prioritariamente distribuiti l'utile d'esercizio e le riserve diverse da quelle di capitale per la quota di esse non accantonata in sospensione di imposta – si applica solo se esistono nel patrimonio riserve di utili formatesi in periodi d'imposta diversi da quelli in cui opera la trasparenza e fino a concorrenza di tali utili.

Solo in questo caso si considerano, per presunzione, distribuite le riserve di utili che concorrono a formare il reddito del partecipante e non anche quando, nel patrimonio della società trasparente, sono rinvenibili esclusivamente riserve di capitale e di utili formati in costanza del regime di trasparenza.

Il possesso o l'acquisto di partecipazioni che godono del regime di esenzione da tassazione delle plusvalenze da parte della società partecipata impedisce l'accesso al regime di trasparenza. Tuttavia, l'esclusione non opera:

- se l'acquisto o il possesso delle partecipazioni è avvenuto in base ad un obbligo normativo, regolamentare o amministrativo (vedasi il caso delle quote nel consorzio CONAI);
- quando vi siano disposizioni normative, statutarie o regolamentari non derogabili che, di fatto, impediscono il realizzo di plusvalenze.

Se il possesso di partecipazioni avviene in forza di un obbligo imposto dallo statuto per fruire di determinati servizi, il possesso di partecipazioni esenti suscettibili di generare plusvalenze è causa ostativa all'applicazione del regime di trasparenza.

Le società partecipate da società cooperative possono accedere al regime della trasparenza. Le cooperative agricole socie di una società che ha esercitato l'opzione, non possono invocare l'esenzione IRES di cui all'art. 10 del D.P.R. n. 601 del 1973 per la quota di reddito che viene loro imputata per trasparenza in ragione del fatto che l'esenzione in argomento viene accordata in

ragione della natura mutualistica del soggetto che usufruisce dei benefici e dell'oggetto dell'attività svolta. Il reddito imputato per trasparenza trae, invece, origine da un'attività avente ad oggetto un intento speculativo di carattere non mutualistico e, dunque, non può per sua natura essere ammesso al regime di esenzione.

L'opzione per il regime di trasparenza è accordato ad s.r.l. con volume di ricavi, del periodo precedente a quello dell'opzione, non superiore a quello previsto per l'applicazione degli studi di settore. Il superamento del limite determina la decadenza dal regime a decorrere dal periodo d'imposta successivo.

Nel caso in cui, a seguito di accertamento, la rettifica in aumento dei ricavi determini uno sconfinamento, si considera realizzata la causa di inammissibilità al regime, se la rettifica interessa il periodo d'imposta precedente a quello di accesso al regime di trasparenza. Qualora, invece, la rettifica sia operata su uno dei periodi compresi nel triennio di validità dell'opzione o la società ammessa al regime di trasparenza è costituita nel corso dell'anno a partire dal quale ha optato per tale regime, la decadenza si verificherà a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello della rettifica.

Quanto agli effetti della decadenza in seguito a rettifica, l'Amministrazione finanziaria applicherà in capo alla partecipata il regime di tassazione ordinario, recuperando l'IRES dovuta in assenza dell'opzione – oltre ai relativi interessi ed alle sanzioni – senza solidarietà da parte dei soci. Questi ultimi potranno cedere alla partecipata acconti e saldi Irpef versati in proporzione al reddito loro imputato per trasparenza in analogia a quanto prevede l'art. 9 del decreto di attuazione per gli altri casi di decadenza dal regime. (AF)

“Utilizzo e trasferimento dei crediti e delle eccedenze d'imposta per le società consolidate”, di R. FANELLI, in Corr. Trib. 2005, pag. 912.

L'articolo prende in esame l'ipotesi del trasferimento dei crediti e delle eccedenze d'imposta alla consolidante.

In linea generale, come risulta dal combinato disposto dell'art. 118, comma 2, del TUIR e dell'art. 7, comma 1, lett. b) del decreto di attuazione del 9 giugno 2004, i crediti d'imposta possono essere trasferiti alla consolidante esclusivamente per il pagamento dell'IRES. La consolidante, pertanto, non potrà utilizzare i crediti ad essa trasferiti dalle controllate per compensare altri debiti tributari o contributivi diversi dall'IRES, nè potrà richiederli a rimborso, a parte le eccedenze IRES maturate nei periodi d'imposta in cui trova applicazione la tassazione di gruppo e i crediti che dovessero residuare al termine del consolidato.

Tuttavia, con riferimento ai crediti maturati entro il 31 dicembre 2003, si fa presente che:

- se richiesti a rimborso dalle singole società che li hanno prodotti non possono essere più utilizzati da alcun soggetto;
- se non richiesti a rimborso e riportati a nuovo, potrebbero essere compensati nel corso del 2004 con imposte diverse dall'IRES (o con i contributi previdenziali) e con l'IRES dovuta in acconto.

L'art. 7, comma 1, lett. b) del decreto attuativo prevede, inoltre, che le società consolidate possano trasferire alla consolidante crediti d'imposta diversi dall'IRPEG/IRES per un ammontare non superiore al minore importo tra € 516.456,90 e l'IRES dovuta, a saldo o in acconto, dalla consolidante.

Con riguardo al limite di € 516.456,90, l'A. rileva che non è chiaro se detto limite sia applicabile a ciascuna società controllata ovvero anche alla società consolidante (in sostanza, se due società trasferiscono alla consolidante il proprio credito IVA non è chiaro se il limite massimo è pari a € 516.456,90, ovvero a tale importo moltiplicato 2, quindi a € 1.032.913,8). Egli ritiene che le norme in materia di consolidato non prevedono alcuna deroga esplicita all'art. 25 del D.lgs. n. 241/1997, nè all'art. 34 della L. n. 388/2000, i quali fissano il limite massimo dei crediti d'imposta e dei contributi compensabili in € 516.456,90. Tuttavia, egli ipotizza che dette disposizioni possano essere implicitamente derogate dalle norme in materia di consolidato dato che se così non fosse si creerebbe, per effetto del consolidato, una evidente lesione del principio fondante dell'istituto consistente nella penalizzazione delle società che vi partecipano. A titolo d'esempio, s'ipotizzi il caso in cui la consolidante chiuda il periodo d'imposta con un debito IRES pari a zero, mentre due

società consolidate chiudano con un debito IRES pari a € 500.000 e con un credito IVA di € 500.000. In tal caso se dovesse affermarsi che il limite per la compensazione esterna con l'IRES del gruppo è pari a €516.456,90 complessivamente considerato il gruppo si troverebbe a versare IRES per la differenza tra €1.000.000 e €516.456,90, mentre laddove il regime del consolidato non fosse stato applicato le due società controllate avrebbero potuto compensare complessivamente l'IRES dovuta²).

Per quanto concerne i crediti d'imposta maturati successivamente al 1° gennaio 2004, l'A. distingue tra quelli diversi dall'IRES e le eccedenze IRES.

I primi sono compensabili con l'IRES (ad esempio IVA, IRAP, ritenute alla fonte, ecc.) e possono essere trasferiti alla società consolidante secondo le stesse regole applicabili ai crediti d'imposta ante 2004.

Le seconde (eccedenze IRES) prodotte dalle controllate che partecipano al consolidato, secondo l'A., dovrebbero essere trasferite alla consolidante ai fini della liquidazione dell'IRES di gruppo.

In effetti, dato che le controllate presentano la dichiarazione senza procedere alla liquidazione dell'imposta dovuta, sembra difficile sostenere che le eventuali eccedenze IRES debbano emergere dalla dichiarazione della consolidata e, come tali, siano compensabili con altre imposte e contributi da parte della consolidata stessa. Egli ritiene, quindi, che le eccedenze IRES prodotte durante la tassazione di gruppo siano utilizzabili esclusivamente dalla consolidante, anche in ragione di quanto indicato nelle istruzioni per la compilazione di UNICO 2005, sezioni II, III, e IV, con specifico riferimento al rigo GN16.(PM).

“Costo fiscale della partecipazione nel regime di trasparenza”, di B. IZZO, in Corr. Trib. 2005, pag. 918.

L'articolo esamina, in linea generale, il principio contenuto all'art. 115, comma 12, del TUIR che regola la determinazione del costo fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni detenute in società trasparenti. Tale principio è analogo a quello previsto per le società di persone all'art. 68, comma 6, del TUIR.

Entrambe le disposizioni affermano, in sostanza, che per le partecipazioni detenute in società trasparenti (di persone o di capitale), il relativo costo è aumentato o diminuito, rispettivamente, dei redditi e delle perdite imputati ai soci; esso è altresì diminuito, sino a concorrenza del reddito imputato per trasparenza, degli utili maturati in regime di trasparenza e distribuiti ai soci, ed aumentato dei versamenti effettuati a copertura delle perdite, nei limiti delle perdite imputate ai soci.

Ciò porta l'A. ad affermare che il costo fiscale della partecipazione detenuta in una società trasparente risulta condizionato:

- dai redditi imputati ai soci della società trasparente che aumentano il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione;
- dalle perdite imputate ai soci che, a differenza dei redditi, diminuiscono il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione;

² A tale riguardo le Circ. nn. 53/E, par. 5.1, del 20 dicembre 2004 e 35/E del 18 luglio 2005, par. 2, hanno precisato che il limite massimo di € 516.456,90, posto all'ammontare dei crediti d'imposta trasferibili (in ragione d'anno) all'interno del consolidato, deve essere riferito a ciascun soggetto partecipante al regime.

In particolare, nel primo periodo del paragrafo 5.1. della citata Circ. n. 53/E è stata riportata espressamente una parte dell'art. 7, comma 1, lett. b) del D.M. 9 giugno 2004, ai sensi del quale ciascun soggetto compreso nel perimetro di consolidamento può cedere, al fine della compensazione con l'IRES dovuta dalla consolidante, i crediti utilizzabili in compensazione ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997, nel limite di € 516.456,90 per l'importo non utilizzato dal medesimo soggetto. Le singole consolidate, che intendano trasferire i propri crediti d'imposta alla consolidante, debbono rispettare il limite di € 516.456,90 su base annuale, al raggiungimento del quale concorrono anche eventuali utilizzi compiuti "in proprio" dai singoli partecipanti in compensazione dei propri debiti d'imposta.

Il par. 2 della citata Circ. n. 35/E precisa che la consolidante potrà utilizzare i crediti d'imposta così ricevuti (per compensarli con l'IRES di gruppo) anche oltre il limite di € 516.456,90, in quanto la verifica di tale limite - operata in capo a ciascuna delle singole società aderenti al consolidato - assorbe quella da effettuare in capo alla società consolidante.

- dagli utili distribuiti che, sino a concorrenza dei redditi imputati per trasparenza, riducono il costo fiscalmente della partecipazione.

L'A. evidenzia, inoltre, l'assoluto rilievo dell'art. 8, comma 1, del D.M. 24 aprile 2004, attuativo del regime di tassazione per trasparenza, secondo il quale le modalità di calcolo del costo fiscale della partecipazione trovano applicazione anche quando viene distribuito un utile ad un socio diverso da quello cui è stato imputato il reddito per trasparenza, sempre che sia un soggetto compreso tra quelli che possono optare per il regime di trasparenza, ovvero nelle ipotesi in cui l'opzione non è più efficace.

In sostanza, la distribuzione dell'utile formato in regime di trasparenza ridurrà sempre il costo fiscale della partecipazione detenuta dal socio che percepisce quell'utile, a prescindere dal soggetto in capo al quale il reddito è stato imputato per trasparenza (e per il quale si è verificato l'aumento del costo della partecipazione).

Laddove, invece, l'utile è distribuito ad un soggetto che ha forma giuridica diversa da quella del socio compreso nel perimetro di tassazione per trasparenza, il dividendo sarà assoggettato a tassazione ordinaria prevista per il percettore. (PM).

“Il legislatore *corregge* il regime di trasparenza”, di L. MIELE, in Corr. Trib. 19/2005, pag. 1479.

L'A. critica le correzioni legislative in materia di trasparenza fiscale previste nello schema di decreto legislativo integrativo e correttivo dell'IRES, approvato lo scorso 18 marzo dal Consiglio dei Ministri, soprattutto con riferimento al regime dei dividendi applicabile in caso di partecipazione diretta in una società o mediante lo “schermo” di una partecipata trasparente. In sostanza con la modifica si elimina la causa di preclusione all'accesso al regime di trasparenza fiscale, relativa al possesso di partecipazioni con i requisiti per l'esenzione delle plusvalenze, prevedendo la tassazione in misura pari al 40% sui proventi (dividendi e plusvalenze su partecipazioni esenti) derivanti dal possesso di partecipazioni. Si equipara, in tal modo, il trattamento della s.r.l. trasparente a quello di una società di persone, evitando arbitraggi fiscali. Tale schema di decreto legislativo, inoltre, elimina la causa di preclusione della tassazione per trasparenza derivante dalla emissione di strumenti finanziari partecipativi (privi di diritto di voto) di cui all'art. 2346, ultimo comma, del c.c.. (SG)

“La stabile organizzazione *post* riforma fiscale”, di A. STESURI, ne Il fisco 17/2005, fasc. n. 1, pag. 6860.

L'A. esamina la nozione di stabile organizzazione, ai fini delle imposte sui redditi, introdotta nel nostro ordinamento dall'art. 162 del TUIR a seguito della riforma fiscale attuata con il D.Lgs. n. 344/2003, ponendo in risalto le differenze con quella contenuta nel modello OCSE e con quella contenuta nelle varie Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia. Per quanto concerne, in particolare, l'elenco delle fattispecie elencate nel comma 2 dell'art. 162 che costituiscono comunque S.O., senza necessità di procedere ad alcuna verifica circa l'esistenza dei requisiti individuati dalla definizione generale, l'A. pone in risalto che, con riferimento ai luoghi di estrazione delle risorse naturali, una S.O. può sussistere in Italia anche se ubicata al di fuori delle acque territoriali, purché situata in zone in cui, in conformità al diritto internazionale consuetudinario e alla legislazione nazionale relativa allo sfruttamento di risorse naturali, lo Stato può esercitare diritti relativi al fondo del mare, al suo sottosuolo ed alle risorse naturali.

Differenze fra la norma domestica e quella contenuta nel modello OCSE sussistono anche in merito alla durata dei cantieri di costruzione e montaggio, non costituenti S.O. per il comma 3 dell'art. 162 del TUIR se di durata non superiore a 3 mesi mentre, in senso opposto, le attuali Convenzioni stipulate dall'Italia prevedono una durata superiore. In caso di divergenza fra norma interna e norma convenzionale, prevale quest'ultima con la conseguenza che la durata minima prevista dall'art. 162 si applicherà soltanto in mancanza di una Convenzione. La norma interna dà inoltre rilievo all'attività di supervisione dei cantieri.

In merito ai casi di esclusione di S.O. in presenza di attività preparatorie o ausiliarie, le Convenzioni stipulate dall'Italia non contengono una disposizione analoga a quella contenuta nella lett. f) del comma 4 dell'art. 162 (corrispondente alla lett. f), paragrafo 4 dell'art. 5 del modello OCSE) che esclude l'esistenza di una S.O. quando una sede fissa di affari è utilizzata per lo svolgimento di una qualsiasi combinazione delle attività di carattere preparatorio o ausiliario, purché l'attività della sede fissa nel suo insieme, risultante dalla combinazione de *qua*, sia di carattere preparatorio o ausiliario. L'introduzione di tale disposizione consente di evitare che più attività congiunte trasformino attività singolarmente "irrilevanti" in realtà congiunte rilevanti ai fini di configurare una S.O.

Pur non affrontando direttamente la problematica del commercio elettronico in modo esaustivo, la disciplina contenuta nel comma 5 dell'art. 162 del TUIR risulta meno restrittiva di quella elaborata nel Commentario al modello OCSE. Infatti, mentre la norma interna dispone che "non costituisce di per sé S.O. la disponibilità ... di elaboratori elettronici", il Commentario OCSE prevede che un *server*, attrezzatura con precisa localizzazione, può costituire base fissa di affari per l'impresa gerente e, quindi, S.O. Ne consegue – secondo l'A. - che non dovrebbe costituire S.O. l'attività posta in essere in Italia da parte di un soggetto non residente in virtù di un contratto di *housing* stipulato con un *internet service provider*.

Mentre il modello OCSE esclude la sussistenza di una S.O. personale nel caso in cui il soggetto si limiti ad effettuare attività di carattere preparatorio o ausiliario, il comma 6 dell'art. 162 del TUIR esclude l'esistenza di una S.O. soltanto nella circostanza in cui il soggetto stipula contratto di acquisto di beni e non anche contratti che si riferiscono ad attività di carattere preparatorio o ausiliario. Ciò potrebbe comportare – secondo l'A. – l'esistenza di una S.O. nel caso in cui un soggetto concluda dei contratti di fornitura di servizi relativi ad un ufficio di rappresentanza.

L'A. auspica infine l'introduzione nel nostro ordinamento di una definizione di S.O. anche ai fini delle imposte indirette in modo da dare maggiore certezza ai contribuenti nei rapporti con il Fisco. (FDA)

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC

Dottrina

"Le partecipazioni in società collegate nei nuovi principi contabili internazionali", di G. D'ABRUZZO e C. SALVATORES, in Boll. Trib. 2005, pag. 501.

L'articolo descrive, in linea generale, le regole di rilevazione e valutazione delle partecipazioni di collegamento detenute da società che non redigono il bilancio consolidato introdotte dai principi contabili internazionali, e segnatamente dallo IAS 28.

Secondo gli AA., tale principio considera il cd. "metodo del patrimonio netto integrale", secondo il quale l'utile d'esercizio della partecipata, debitamente rettificato, viene imputato secondo il principio di competenza al conto economico della partecipante ad incremento del valore patrimoniale della partecipazione, il più fedele strumento di riconoscimento, in capo alla partecipante, del valore della quota di patrimonio netto della partecipata e corrisponde al tipo di misurazione che si otterrebbe attraverso la redazione di un bilancio consolidato.

Tale impostazione è, peraltro, condivisa dalla dottrina maggioritaria che in più occasioni ha manifestato la sua preferenza verso una applicazione dell'*equity method* che consentisse di far concorrere, per competenza, alla formazione del reddito della società partecipante l'utile di sua spettanza conseguito dalla partecipata.

Si rinvia a successive pubblicazioni il trattamento tributario da applicare alle predette partecipazioni, alla luce del regime della *participation exemption* ed a quello in materia di minusvalenze patrimoniali da valutazione e da realizzo.(PM).

“L'esenzione dei dividendi nelle *controlled foreign companies*” di R. LOCCO e G. CAMPOLO, in Boll. Trib. 2005, pag. 410.

L'articolo valuta gli effetti che derivano dall'applicazione della normativa CFC al regime di esenzione dei dividendi di cui all'art. 89 del TUIR.

In particolare, si analizza il caso di una società di capitali italiana che detiene una partecipazione di controllo in una società residente in un Paese a fiscalità privilegiata, per il tramite di un'altra società estera residente in uno Stato non compreso nella cd. *black list*.

Il possesso della suddetta partecipazione da parte della società residente comporta l'applicazione delle cd. *CFC rules* e, conseguentemente, la tassazione per trasparenza in capo alla società medesima del reddito del soggetto CFC.

E' possibile, com'è noto, disapplicare le predette norme presentando un interpello preventivo ex art. 11 della L. n. 212/2000, qualora ricorrano le condizioni previste dall'art. 167, comma 5, lett. a) e b) del TUIR, vale a dire la società non residente svolga una effettiva attività industriale o commerciale nel territorio a fiscalità privilegiata in cui ha sede ovvero, in alternativa, dalla partecipazione non consegua l'effetto di localizzare i redditi in Paesi a bassa fiscalità.

Gli AA. ritengono che, se viene riconosciuta la disapplicazione, la società residente che possiede indirettamente la società residente in un Paese a fiscalità privilegiata e percepisce i dividendi distribuiti dal soggetto estero interposto può usufruire del regime di esenzione sui dividendi, dato che non vi sono disposizioni che lo vietano. Peraltro, gli stessi osservano che quando il legislatore ha voluto colpire il possesso indiretto delle partecipazioni in soggetti residenti in Paesi cd. *black list* (come nel caso della *participation exemption*, e segnatamente dell'art. 87, comma 5, del TUIR) lo ha espressamente previsto, per cui, mancando all'art. 89 del TUIR un esplicito riferimento, è da ritenersi che la distribuzione di dividendi provenienti da una società residente in un Paese a fiscalità privilegiata possa essere fruibile del predetto regime di esenzione nella misura del 95%. (PM).

“Dividendi esteri percepiti attraverso una *controlled foreign companies*”, di S. MAYR in Boll. Trib. 2005, pag. 519.

L'articolo trae spunto dalla circolare n. 10/E del 16 marzo 2005 dell'Agenzia delle Entrate, in merito al trattamento fiscale applicabile in Italia agli utili distribuiti da una società estera non “*black list*” ad una società CFC e da quest'ultima distribuiti – come dividendo – al suo socio italiano, società di capitali. Secondo l'Agenzia delle Entrate occorre assoggettare a tassazione integrale l'eccedenza degli utili distribuiti rispetto a quelli già imputati. Secondo l'A., invece, lo scopo degli artt. 47, comma 4, e 89, comma 3, del TUIR, in assenza di un interpello positivo, non è quello di tassare due volte il reddito della CFC, ma è quello di tassarlo almeno una volta (con il carico fiscale italiano), come dimostra il fatto che l'imposta estera gravante sull'utile imputato al socio italiano può essere accreditata all'imposta italiana su tale reddito fino a concorrenza della stessa. Inoltre, quando il reddito di una CFC è costituito da un dividendo proveniente da un'altra società estera non CFC, le norme di determinazione del suo reddito da imputare al socio italiano permettono di applicare il regime di esclusione proprio come nel caso di una partecipazione diretta nella società che ha prodotto gli utili (e che invece sono confluiti come dividendi nella CFC). Ciò è coerente con il principio che il dividendo dà sempre diritto al regime di esclusione, indipendentemente dal numero di passaggi, se proviene da un utile che è stato regolarmente e congruamente tassato in capo alla società che lo ha prodotto (condizione richiesta solo per i dividendi esteri). Ritiene pertanto l'A. che non ha alcun senso penalizzare il dividendo con una doppia o tripla imposizione economica dell'utile societario sottostante, solo perché confluito in una società CFC la quale può, al massimo, riservare a tale dividendo lo stesso trattamento di esenzione che avrebbe in capo a società partecipanti con sede nei Paesi di tutto il mondo, compresa l'Italia. (S.G.)

“Distribuzione dei dividendi da società figlie italiane a <<madri>> comunitarie”, di L. MIELE, in Corr. Trib. 2005, pag. 671.

Gli utili distribuiti a società madri comunitarie da parte di società figlie italiane (cd. dividendi in uscita) sono disciplinati, com'è noto, dall'art. 27-*bis* del D.P.R. n. 600/1973, che prevede il diritto alla richiesta di rimborso delle ritenute prelevate ai sensi dell'art. 27, comma 3, del medesimo decreto, ovvero alla non effettuazione di tali ritenute da parte del sostituto.

La richiesta, effettuata dalla società comunitaria beneficiaria dei dividendi di non applicazione della ritenuta da parte del sostituto, è subordinata a talune condizioni che devono essere soddisfatte da parte della società madre, tra le quali quella di detenere ininterrottamente *per almeno un anno* una partecipazione non inferiore al 25% del capitale della società figlia italiana che distribuisce gli utili.

L'A. osserva che, prima delle modifiche introdotte dall'art. 2, comma 1, lett. c) del D.lgs. n. 344/2003, il citato art. 27-*bis*, per quanto concerne il riferimento all'ininterrotto possesso della partecipazione, prevedeva le parole “*da almeno un anno*”; la modifica apportata, che ad una prima lettura sembrerebbe di contenuto meramente formale potrebbe, in vero, assumere rilevanza sostanziale.

L'A., infatti, si domanda se il regime di esonero della ritenuta possa applicarsi immediatamente in sede di applicazione della ritenuta stessa, nel senso di abilitare il sostituto d'imposta ad ometterne l'applicazione laddove l'ininterrotto periodo di possesso non si sia ancora trascorso.

Secondo l'Assonime la ritenuta potrebbe essere immediatamente omessa, se l'onere di documentazione, richiesto al terzo comma del citato art. 27-*bis*, venisse interpretato nel senso che, ove al momento dell'erogazione del dividendo l'anno di possesso non sia ancora maturato, la società madre potrebbe limitarsi a rilasciare un impegno a mantenere la partecipazione fino al compimento del predetto periodo.

Tale tesi sembrerebbe confermata anche dall'Agenzia delle entrate (cfr. la Circ. n. 49/E del 22 novembre 2004, par. 2.5), la quale nell'ambito del regime di trasparenza fiscale ha chiarito che il requisito della detenzione ininterrotta per almeno un anno della partecipazione qualificata, richiesto per la non applicazione delle ritenute sui dividendi distribuiti, non va necessariamente verificato su un arco temporale precedente a quello dal quale decorre il regime di trasparenza. Si rammenta, a tale riguardo, che al socio estero è riconosciuta la possibilità di non subire ritenute sui dividendi anche prima che sia trascorso il periodo minimo, purché la richiesta per fruire di tale beneficio si adempia anche successivamente alla data della delibera di distribuzione. Nell'eventualità che la condizione della detenzione ininterrotta non risulti soddisfatta entro il primo periodo di trasparenza l'opzione si considera non perfezionata. (PM).

Giurisprudenza

Convenzione Italia – Paesi Bassi contro le doppie imposizioni – Trattato dell'8 maggio 1990, ratificato con legge n. 305 del 1993 – Direttiva CEE madri – figlie, n. 435 del 1990 – Attuazione con D.Lgs. n. 136 del 1993 – Deduzione da parte della società madre dei pagamenti della società figlia – Incompatibilità con la Convenzione del 1990 – Esclusione – Ritenuta del 5 per cento su dividendi corrisposti da società figlia – Richiesta di rimborso ex art. 27-*bis* del DPR n. 600 del 1973 – Infondatezza.

Cass., sez. trib. 23 settembre 2004, n. 19152, in Giur. Imp. n. 1/2005.

In tema di misura per evitare le doppie imposizioni fiscali, sia la Convenzione tra Italia e Regno dei Paesi Bassi fatta all'Aja l'8 maggio 1990 e ratificata e resa esecutiva in Italia con la legge 26 luglio 1993, n. 305, sia la direttiva 90/435/CEE relativa al regime fiscale applicabile alle società madri e figlie di Stati membri, attuata nell'ordinamento interno con il decreto legislativo 6 marzo 1993, n. 136 – in conflitto solo apparente tra loro – fanno salva la regola della deduzione a favore della società madre di quanto sia stato pagato nello Stato della società figlia.

Conseguentemente, il riconoscimento del diritto al rimborso ai sensi dell'art. 27-*bis*, comma 1, del DPR n. 600 del 1973 – aggiunto dall'art. 2 del citato decreto legislativo n. 136 del 1993, in

attuazione della direttiva madri – figlie – in favore di una società madre di diritto olandese, in ordine all'ammontare della ritenuta alla fonte, operata nella misura del 5 per cento (peraltro compatibile con la disposizione di cui all'art. 5, par. 1, della direttiva) sui dividendi distribuiti in suo favore da una società figli di diritto italiano, più che porre rimedio ad un fenomeno di doppia imposizione, ove applicata indiscriminatamente – e, cioè, senza la dimostrazione di non essersi avvalsi (o di non potersi avvalere) del diritto alla deduzione – comporterebbe la realizzazione di un doppio beneficio (rimborso più deduzione).

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Agevolazioni ed esenzioni

Giurisprudenza

Agevolazioni ed esenzioni – Aziende ed istituti di credito – Esenzione dall'ILOR – Art. 21 del DPR n. 601 del 1973 – Esenzione parziale – Accantonamenti di utili deliberati dall'assemblea in aggiunta a quelli tassativamente determinati dallo Statuto – Riserve facoltative – Configurabilità – Conseguenze – Applicazione della riduzione dell'aliquota d'imposta – Esclusione.

Cass., sez. trib. 24 settembre 2004, n. 19226, in Giur. Imp. 1/2005.

In tema di agevolazioni tributarie, ai fini dell'applicazione dell'art. 21 del DPR 29 settembre 1973, n. 601 – secondo cui “per le aziende e gli istituti di credito le quote di reddito destinate a riserva legale o statutaria in eccedenza al centesimo dell'utile di bilancio sono esenti dall'imposta locale sui redditi per metà del loro ammontare” – allorché, in virtù di una clausola statutaria che preveda tassativamente l'accantonamento di utili in misura determinata, sia nello stesso tempo rimesso all'assemblea dei soci di deliberare ulteriori accantonamenti in base ad aliquote determinate di volta in volta dalla stessa assemblea, deve escludersi il beneficio in relazione a questi ultimi accantonamenti, i quali costituiscono riserve facoltative e, come tali, esulano dalla suddetta previsione agevolativa.

L'agevolazione in esame non è più in vigore, essendo stata soppressa ad opera dell'art. 3, comma 102, della legge 28 dicembre 1995, n. 549, con effetto a decorrere dal periodo di imposta per il quale il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi scadeva successivamente alla data del 1° gennaio 1996. Tale norma faceva però riferimento ad un requisito – quello della indisponibilità delle riserve – che non è stato considerato dalla Cassazione. La massima, enunciando sia il testo originario della disposizione che la sua interpretazione, mostra come quest'ultima introduca condizioni (tassatività delle norme statutarie) che la norma non contempla.

CATASTO

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Catasto – Decorrenza della rendita catastale – Attribuzione delle rendite catastali – Mancata impugnazione – Definitività delle rendite – Variazione delle rendite catastali definitive – Efficacia.

Cass., sez. trib. 27 ottobre 2004, n. 20854, in Giur. Imp. 1/2005.

Le variazioni delle risultanze catastali definitive non dovute a mutamenti di stato o della destinazione dei beni, individuati quali circostanze storicamente sopravvenute o a correzioni di errori materiali di fatto, anche se sollecitate all'ufficio dal contribuente, sono efficaci a decorrere

dall'anno di imposta successivo a quello nel corso del quale le modifiche medesime sono stata annotate negli atti catastali.

Catasto – Opifici – Attribuzione di rendita catastale – Centrali elettriche – Turbine – Rilevanza ai fini della determinazione della rendita catastale.

Cass., sez. trib. 17 novembre 2004, n. 21730, in Giur. Imp. 1/2005.

Le turbine, sebbene amovibili senza danno per le strutture murarie della centrale elettrica nella quale sono collocate, costituiscono una componente strutturale ed essenziale della centrale elettrica stessa, che senza le turbine non potrebbe più essere qualificata come tale. Conseguentemente le turbine devono computarsi nel calcolo per la determinazione della rendita catastale di un opificio industriale classificabile come centrale elettrica.

La questione è oggetto di interpretazione autentica ad opera della L. n. 311 del 30 dicembre 2004 (legge Finanziaria per il 2005). L'art. 1, comma 540, prevede, infatti che l'art. 4 del regio decreto – legge 13 aprile 1939, n- 652 (convertito, con modificazioni, dalla legge 11 agosto 1939, n. 1249) – che contiene la definizione di immobili ai fini della valutazione della relativa rendita catastale – “si interpreta nel senso che i fabbricati e le costruzioni stabili sono costituiti dal suolo e dalle parti ad esso strutturalmente connesse, anche in via transitoria, cui possono accedere, mediante qualsiasi mezzo di unione, parti mobili allo scopo di realizzare un unico bene complesso. Pertanto, concorrono alla determinazione della rendita catastale...gli elementi costitutivi degli opifici e degli altri immobili costruiti per le speciali esigenze di un'attività industriale o commerciale anche se fisicamente non incorporati al suolo”.

Cfr. la Ns. circolare informativa n. 1/2005, par. 7.4 nella quale si sono espone le perplessità circa l'estensione della norma al di là dello specifico caso delle centrali elettriche.

Catasto – Rendita catastale – Albergo – Criteri – Perizia di parte – Utilizzabilità.

Cass., sez. trib. 26 gennaio 2005, n. 1581, ne Il fisco 8/2005, fasc. n. 1, pag. 3235.

In base alle disposizioni contenute nel DPR n. 1142/1949 e nell'art. 34 del DPR n. 917/1986, il canone determinativo del classamento e della conseguente attribuzione della rendita catastale per gli immobili di categoria D (nella specie un albergo) non deve basarsi sulla comparazione con valori a metro cubo di immobili aventi caratteristiche similari, ma sulla stima diretta che tenga conto delle caratteristiche dell'immobile, ed a tal uopo possono essere utilizzate le risultanze emergenti dalla perizia prodotta dalla parte interessata senza necessità che venga eseguito sopralluogo, posto che esso, a mente dell'art. 11 del D.L. 14 marzo 1988, n. 70, convertito in L. 13 maggio 1988, n. 154, può essere effettuato “salvo successive verifiche con riferimento ad unità già censite aventi medesime caratteristiche”. In questa chiave, dunque, il riferimento alle strutture analoghe ha solo valore rafforzativo ed integrativo del metodo legale utilizzato, essendo idoneo a confermare l'adeguatezza della rendita attribuita sulla base della stima diretta.

DICHIARAZIONE DEI REDDITI

Prassi Amministrativa

Accertamento – Dichiarazione dei redditi con Modello 730/2005 – Redditi 2004 – Assistenza fiscale prestata dai sostituti d'imposta e dai Centri di assistenza fiscale per i lavoratori dipendenti – Istruzioni.

Circ. Agenzia delle Entrate 1° aprile 2005, n. 12/E, ne Il fisco 16/2005, fasc. n. 2, pag. 6747.

L'Agenzia fornisce chiarimenti in merito al Mod. 730/2005 e all'assistenza fiscale prestata dai sostituti d'imposta e dai Caf dipendenti. In particolare i chiarimenti riguardano:

- i contribuenti che possono o meno presentare il Mod. 730/2005;
- le dichiarazioni congiunte e integrative;
- i versamenti d'acconto;

- le operazioni di conguaglio da parte del sostituto d'imposta.

Accertamento – Dichiarazione dei redditi – Modello 730/2004 – Questioni interpretative in materia di Irpef prospettate dal Coordinamento nazionale dei Centri di assistenza fiscale – Risposte ai quesiti.

Circ. Agenzia delle Entrate 20 aprile 2005, n. 15/E, ne Il fisco 18/2005, fasc. n. 2, pag. 7418

L'Agenzia delle Entrate fornisce risposte ad una serie di quesiti proposti dal Coordinamento Nazionale dei Caf in materia di Irpef.

In particolare i chiarimenti riguardano gli oneri detraibili e deducibili (mutui per l'acquisto dell'abitazione principale, spese di ristrutturazione edilizia, spese sanitarie e assicurative, premi INAIL), nonché le deduzioni per assicurare la progressività dell'imposizione (c.d. *no tax area*).

IRE/IRPEF

Dottrina

“Ammissibilità dei *trust* e applicazioni pratiche nell'ordinamento italiano: profili fiscali – II parte” di L. BELLUZZO, in Trust e attività fiduciarie, aprile 2005, pag. 206.

Lo scritto fornisce un inquadramento del *trust* generale in ambito di fiscalità indiretta, riportando in sintesi, le diverse posizioni dottrinali, gli orientamenti giurisprudenziali più rilevanti nonché le prese di posizione dell'Amministrazione. (EM)

“Trust “nudo” e trasparenza fiscale”, di G. SEMINO, in Trust e attività fiduciarie, aprile 2005, pag. 169.

L'A. prende spunto da due recenti pronunce dell'Agenzia delle Entrate, Direzione Regionale della Liguria che hanno affrontato e risolto il problema della soggettività passiva dei *trust* caratterizzati, sotto il profilo fiscale, da un diritto pieno e incondizionato dei beneficiari a rivedere il reddito prodotto dai beni in *trust*.

L'A. ritiene le due pronunce di estremo interesse non solo perché è la prima volta che questo tipo di *trust* viene riconosciuto dall'Amministrazione finanziaria, ma anche perché queste interpretazioni risultano in linea con quella dei Paesi più evoluti in materia di fiscalità dei *trust*, i quali, avendo ormai acclarato il polimorfismo dello schema giuridico applicano regimi fiscali differenziati a seconda delle caratteristiche assunte dal singolo *trust*.

Nella prima pronuncia l'interpello è incentrato sul regime fiscale applicabile ai dividendi che derivano da una società a responsabilità limitata interamente partecipata da un *trust* interno.

La peculiarità del *trust* consiste nel prevedere in qualsiasi circostanza un accredito immediato della totalità dei redditi ai beneficiari. Nella fattispecie, la direzione Regionale della Liguria ha escluso una possibile soggettività passiva del *trust* ritenendo che l'imposizione debba colpire direttamente i beneficiari.

Nella seconda pronuncia l'interpello è incentrato sull'applicabilità delle norme sulla rideterminazione del valore di acquisto delle partecipazioni detenute da un *trust* interno.

Sotto il profilo reddituale anche in questo caso il *trust* è nudo e ciò porta la Direzione Regionale della Liguria ad affermare che lo stesso non costituisce un autonomo centro di imputazione fiscale. L'accrescimento reddituale si realizza direttamente a favore dei beneficiari che acquistano così la soggettività passiva.

La “tassazione per trasparenza” di cui parlano le due pronunce non significa negazione dell'esistenza giuridica del *trust* e nemmeno disconoscimento della sua validità, ma semplicemente inesistenza dei presupposti per la imputazione dei redditi al *trust* in quanto tale.

Dopo aver tracciato brevi cenni comparatistici sulla fiscalità dei *trust* nudi l'A. allineandosi all'indirizzo espresso dall'Amministrazione finanziaria nelle due pronunce in commento, trae le seguenti conclusioni:

- trasparenza fiscale del *trust*, quando i beneficiari hanno un diritto pieno e incondizionato alla corresponsione del reddito prodotto dai beni in *trust*. Questo viene ad essi direttamente imputato;
- soggettività passiva del *trust* negli altri casi. Resta qui aperto il problema del regime impositivo applicabile all'ulteriore passaggio di ricchezza dal *trustee* ai beneficiari, anche se la tesi ormai prevalente indottrina ritiene rilevante detto passaggio solo ai fini dell'imposizione indiretta;
- il disconoscimento degli effetti fiscali del *trust* quando il disponente avochi a se poteri così ampi da snaturare l'istituto.(EM)

“Imposta di registro ed immobili in “trust” di G. SOZZA, ne Il fisco 16/2005, fasc. n. 1, pag. 6475.

Mentre in dottrina è ormai pacifico che l'atto di trasferimento dei beni in *trust* vada assoggettato all'imposta di registro, non altrettanto risulta essere invece l'altra questione riguardante la misura dell'imposta applicabile (in misura fissa ovvero proporzionale).

L'A. con una serie di esaurienti motivazioni abbraccia la tesi di quella parte della dottrina che ritiene che l'imposta di registro vada applicata in misura proporzionale in base alle aliquote stabilite per i singoli beni trasferiti, ovvero all'aliquota residuale del 3% prevista dall'art. 9 della Tariffa, Parte Prima, allegato al DPR 131/86 per gli atti di contenuto patrimoniale non espressamente disciplinati.

IRES/IRPEG

Dottrina

“Thin capitalization rule – Considerazioni in margine alle istruzioni dell'Agenzia delle Entrate”, di S. CAPOLUPO, ne Il fisco 15/2005, fasc. n. 1, pag. 6125.

La Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 11/E del 17 marzo 2005 contiene importanti indicazioni in merito alla esimente fondata sulla prova della autonoma capacità di credito della società finanziata, relativamente alla quale l'Amministrazione:

- ha escluso, senza peraltro fornire particolari motivazioni, la possibilità di ricorrere all'istituto dell'interpello preventivo di cui all'art. 37-*bis*, comma 8, del D.P.R. n. 600/1973 (interpello per la disapplicazione delle disposizioni antielusive). Tale indicazione è fortemente criticata dall'Autore che la considera pregiudizievole sia delle esigenze di certezza dei rapporti tra Fisco e contribuenti che dei diritti difensivi di questi ultimi;
- ha reputato, con orientamento condiviso da parte dell'Autore, che l'emissione di un prestito obbligazionario sia di per sé idonea a dimostrare la autonoma capacità di credito della società emittente - in ragione delle garanzie che il codice civile richiede per la emissione di titoli di massa che incorporano il prestito - e che, pertanto, tale forma di indebitamento non debba essere considerata “rilevante” ai fini della *thin capitalization*;
- ha ugualmente ritenuto sussistere la esclusiva capacità di credito nell'ipotesi in cui il finanziamento sia stato concesso esclusivamente sulla base della garanzia rappresentata dalle azioni della società finanziata rilasciate in pegno dai soci. Tale impostazione, a parere dell'Autore, appare giustificabile in ragione dei diritti attribuiti al creditore pignoratizio, sulla disamina dei quali si sofferma diffusamente.

Maggiori incertezze emergono con riferimento alle società personali e alle imprese individuali cui pure, per espressa previsione normativa, si applica la disciplina *anti thin capitalization*. Le

indicazioni relative alla prova della esclusiva capacità di credito, infatti, appaiono evidentemente "pensate" con riferimento alle sole società di capitali, probabilmente sul presupposto che la *thin cap rule*, in funzione della esimente fondata sul volume di ricavi, investa prevalentemente le imprese di grandi dimensioni. Non potendosi, tuttavia, escludere in via di principio l'applicazione della disciplina ai soggetti-imprese che non rivestono la forma di società di capitali, appare opportuna una integrazione delle istruzioni già emanate volta a colmarne gli attuali spazi di indeterminatezza.

Infine, sono richiamati i chiarimenti forniti con riferimento a particolari tipologie di operazioni quali il *cash pooling*, che rileva nella sola forma di *notional cash pooling*, e il *leasing* finanziario, che si computa tra i finanziamenti rilevanti ai fini della *thin cap*. (PT)

"Affrancamento delle riserve dopo la riforma IRES", di F. CATARZI e R. LUPI, in Dial. Dir. Trib. 2/2005, pag. 231

L'articolo, dopo aver sinteticamente illustrato la disciplina per l'affrancamento delle riserve in sospensione di imposta prevista dai commi 473 e 474 dell'art. 1 della Finanziaria 2005, focalizza l'attenzione sui vantaggi di tale disciplina, che rappresenta il primo provvedimento del regime *post* riforma – caratterizzato da un sistema di esenzione nella tassazione della ricchezza dalla società ai soci – e quindi operante in un contesto normativo diverso da quello in cui si inseriva il precedente provvedimento di affrancamento della Finanziaria 2002, caratterizzato, invece, dal sistema del credito di imposta. In particolare, le riserve affrancate con l'imposta sostitutiva del 10% al momento della loro distribuzione non concorrono a formare il reddito della società, mentre sono tassati come "utili" in capo ai soci percettori, secondo le nuove regole del TUIR. Ne deriva che sfugge a qualsiasi tassazione la distribuzione di riserve affrancate nell'ambito delle società aderenti al consolidato fiscale nazionale, che consente la completa esclusione dalla formazione del reddito del gruppo dei dividendi distribuiti tra i soggetti che partecipano alla tassazione consolidata in luogo dell'ordinario regime di tassazione al 5%.

L'affrancamento si presenta vantaggioso anche per le società di persone, in quanto l'imposta sostitutiva libera riserve non imponibili per la società che non scontano alcun prelievo al momento della distribuzione ai soci. Pertanto, tanto più è elevata la tassazione del socio in base alla propria aliquota marginale, tanto maggiore è la convenienza all'affrancamento delle riserve, con un costo complessivo pari all'imposta sostitutiva nella misura del 10%.

Argomentazioni analoghe valgono anche per le società che hanno optato per il regime della trasparenza fiscale di cui agli artt. 115 e 116 del TUIR, in base al quale, analogamente a quanto previsto per le società di persone, il reddito prodotto dalla società partecipata è attribuito ai soci in base alla percentuale di partecipazione agli utili, indipendentemente dalla percezione degli stessi. Pertanto, se la società trasparente effettua l'affrancamento delle riserve in sospensione al 31 dicembre 2004, gli utili corrispondenti alla riserva affrancata sono assimilati ad utili formati nel periodo di trasparenza e, conseguentemente, la loro distribuzione sfugge da ogni ulteriore tassazione in capo ai soci.

Gli AA. ricordano infine che nel valutare la convenienza all'affrancamento occorre tenere presente che, una volta affrancate, le riserve sono soggette alla presunzione assoluta dell'art. 47, comma 1, del TUIR, secondo cui, indipendentemente dalla delibera assembleare, si considerano prioritariamente distribuiti l'utile dell'esercizio e le riserve di utili. Pertanto, nel caso in cui la società possieda solo riserve di capitale e quelle di utili fossero indisponibili, l'affrancamento delle riserve in sospensione comporterebbe una conversione dell'eventuale distribuzione delle riserve di capitale in distribuzioni di riserve di utili, con gli annessi risvolti di tassazione per il socio. (FDA)

"La *thin cap* e il calcolo del patrimonio netto in presenza di partecipazioni", di P. COMUZZI e D. STEVANATO, in Dial. Dir. Trib., dicembre 2004, n. pag. 1651.

Per le partecipazioni in società controllate e collegate acquisite in corso d'anno si pone il problema se la sterilizzazione del patrimonio della partecipante ai fini della *thin cap*, prevista dall'art. 98, comma 3, lett.e), n. 4, del TUIR, debba essere operata avuto riguardo alle partecipazioni risultanti

dal bilancio dell'esercizio nel quale è avvenuta l'acquisizione ovvero se debba adottarsi un criterio omogeneo rispetto alla individuazione del patrimonio di riferimento (che è quello risultante dal bilancio dell'esercizio precedente). In favore di tale ultima soluzione si esprimono gli Autori, argomentando sulla base del tenore letterale nonché della ratio e della ricostruzione sistematica dell'ambito applicativo della norma, senza tuttavia ignorare che pure tale interpretazione è suscettibile di provocare effetti distortivi, ponendo di fatto nel nulla eventuali interventi dei soci attuati nel corso di un esercizio al fine di correggere situazioni di sottocapitalizzazione emergenti alla fine del precedente. (PT)

“I finanziamenti inclusi nel campo di applicazione della <<thin capitalization>>”, di R. DE LUCA, in Corr. Trib. 17/2005, pag. 1343.

In via generale, operando una lettura congiunta delle disposizioni di cui all'art. 98 del TUIR e dell'art. 2467 c.c., la nozione di “ogni altro rapporto di natura finanziaria” rilevante ai fini della *thin capitalization* dovrebbe intendersi riferita ai rapporti giuridici in grado di generare interessi passivi che attengono principalmente al prestito di danaro e in relazione ai quali sia specificamente previsto un obbligo di restituzione da parte della società, restando pertanto esclusi da tale ambito i versamenti effettuati dai soci a fondo perduto o in conto capitale.

Tenuto conto di ciò, sulla base delle indicazioni fornite dall'Amministrazione nella Circolare n. 11/E del 2005:

- i contratti di *cash pooling* rilevano ai fini della *thin capitalization rule* se assunti nella forma di “*notional cash pooling*” ma non anche in quella di “*zero balance cash pooling*”, difettando in tale ultima fattispecie l'obbligo di restituzione delle rimesse intervenute tra le parti;
- nelle operazioni di *leasing* la disciplina trova applicazione, ricorrendone le altre condizioni, con riferimento alla componente “interessi” implicita nei canoni di locazione finanziaria (non, invece, alle operazioni di *leasing* operativo);
- i debiti commerciali dovrebbero ritenersi esclusi dal novero dei finanziamenti “rilevanti” a patto che non sia dimostrabile la funzione sostitutiva di interventi sul capitale;
- per i prestiti obbligazionari si applica in ogni caso l'esimente di cui all'art. 98, comma 2, lett. b), del TUIR, ritenendo fornita la prova della esclusiva capacità di credito della società emittente/finanziata sul presupposto che le garanzie imposte dalla normativa civilistica (artt. 2412 e 2413 c.c.) in ordine all'emissione di titoli di massa incorporanti il prestito integrino di per sé il rispetto dell'equilibrio tra risorse proprie della società e indebitamento.

Con riferimento ai finanziamenti garantiti da soci qualificati o loro parti correlate, l'ampia nozione fornita dal legislatore permette di includere tra le forme di garanzia rilevanti, oltre a quelle aventi le forme tipiche previste dal codice civile, tutti quegli atti o fatti che raggiungono il risultato di rafforzare la tutela del creditore. Dovrebbero invece ritenersi al di fuori del campo di applicazione della norma quelle garanzie che risultino di scarso valore rispetto al negozio cui esse accedono, quali, ad esempio, quelle di norma rilasciate nelle operazioni di *project financing* (pegno sulle azioni dei soci) che, più che assolvere alla funzione tipica della garanzia (in quanto i soggetti finanziatori, ai fini della erogazione del prestito, valutano piuttosto i flussi di cassa attesi dal progetto nonché gli *asset* e la capacità reddituale delle imprese che vi danno vita), sono funzionali all'acquisizione da parte del finanziatore dell'esercizio dei diritti connessi alle azioni stesse.(PT)

“Le partecipazioni societarie nel correttivo IRES”, di G. FERRANTI, in Corr. Trib. 2005, n. 1395.

L'articolo si occupa delle modifiche da apportare alla disciplina fiscale delle partecipazioni societarie, previste dallo schema di decreto legislativo correttivo ed integrativo del D.lgs. n. 344/2003, approvato dal Consiglio dei Ministri il 18 marzo. (Sul punto cfr. la ns. circ. inf. n. 4/2005). In particolare, tale provvedimento dovrebbe prevedere la modifica del regime della *participation exemption*, intervenendo in merito alla qualificazione come plusvalenza del differenziale tra la restituzione del capitale e il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione, nonché sulla disciplina dell'assegnazione ai soci e sulla destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa

di strumenti finanziari simili alle azioni e sui contratti di associazione in partecipazione e di cointeressenza. Dovrebbe, inoltre, essere regolamentato il caso del trasferimento delle partecipazioni da un comparto ad un altro ed introdotta una norma antielusiva per contrastare le operazioni di acquisizione di partecipazioni in società con apprezzabili riserve di utili, distribuzione degli stessi e successiva cessione della partecipazione con realizzo di minusvalenze deducibili.

L'A., con riferimento alla qualificazione come plusvalenza del differenziale tra la restituzione del capitale e il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione, che emerge nelle ipotesi prese in considerazione nei commi 5 (le somme e i beni ricevuti dai soci a titolo di ripartizione di riserve e altri fondi costituiti con sopraprezzi di emissione di azioni) e 7 (le somme o il valore normale dei beni ricevuti dai soci in caso di recesso, di esclusione, di riscatto e di riduzione del capitale esuberante) dell'art. 47, del TUIR, osserva che tale indirizzo era stato già confermato dall'Amministrazione finanziaria con la Circ. n. 112/E del 21 maggio 1999, ma soltanto per la persona fisica non imprenditore.

Tale interpretazione destava qualche perplessità dato che il medesimo differenziale (somme ricevute eccedenti il costo fiscale della partecipazione) era qualificato in modo diverso (utile da partecipazione o capital gain), a seconda del soggetto -impresa o meno - che lo percepiva.

Il decreto correttivo, al fine di risolvere detta questione, introduce all'art. 86, il comma 5-*bis*, secondo il quale nelle ipotesi di cui all'art. 47, commi 5 e 7, del TUIR, si qualificano come plusvalenze le somme o il valore normale dei beni ricevuti a titolo di ripartizione del capitale e delle riserve di capitale per la parte che eccede il valore fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni, in sostanza, confermando l'orientamento già espresso dall'Agenzia delle entrate.(PM).

“Trasferimenti infragruppo in neutralità e *transfer pricing* interno”, di A. GARCEA e R. LUPI, in Dial. Dir. Trib. 2/2005, pag. 195.

Nell'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600/1973 sono state incluse tra le operazioni potenzialmente elusive le cessioni di beni tra società partecipanti alla tassazione di gruppo.

La disposizione appare essenzialmente volta a colpire i trasferimenti infragruppo che confliggono con il divieto di utilizzare le perdite pregresse nell'ambito della tassazione consolidata, configurandosi tali fattispecie quali manovre dirette a strumentalizzare il particolare regime del consolidato fiscale.

A tale riguardo, tenuto conto che il limite di cui trattasi vale in costanza della tassazione di gruppo, appare sostenibile (anche se non totalmente indubitabile) che non possa parlarsi di elusione ove l'utilizzo delle perdite pregresse si verifichi prima e/o (soprattutto) dopo il periodo di efficacia dell'opzione.

Inoltre, considerato che la disposizione antielusiva in esame opera limitatamente al consolidato fiscale domestico, deve ritenersi che le cessioni di beni *intercompany* tra consolidate residenti siano affidate alla autonomia delle parti e non soggiacciano alla regola del valore normale. Se così non fosse, infatti, la norma *de qua* non avrebbe senso, in quanto la non elusività delle transazioni sarebbe *in re ipsa* garantita dalla applicabilità della disciplina sul *transfer pricing* (interno).

Sulla base delle premesse concettuali come sopra finalizzate sono, quindi, ritenuti schemi di “pianificazione fiscale lecita” i trasferimenti di beni (sia in perdita che in utile) che, pur consentendo una ottimizzazione della distribuzione intertemporale degli imponibili, non determinano salti di imposta. Analogamente, non sono da considerarsi elusive le cessioni di beni neutrali “a regime” (quali, ad esempio, le permutate di beni strumentali con iscrizione del bene acquisito allo stesso valore di quello ceduto), rispetto alle quali non si configura alcuna strumentalizzazione del regime di consolidato fiscale e che, anzi, recepiscono le regole ordinarie di determinazione del reddito di impresa. Tali cessioni, peraltro, rappresentano una valida alternativa ai trasferimenti in neutralità ex art. 123, rispetto ai quali, quanto meno, non impongono “riallineamenti” a pagamento in caso di perdita del requisito del controllo e, probabilmente, dovrebbero consentire, una volta venuta meno l'opzione per la tassazione di gruppo, di compensare le plusvalenze successivamente realizzate sui beni trasferiti con le perdite pregresse della società acquirente. (PT)

“Il consolidato nazionale nel correttivo IRES”, di B. IZZO, in Corr. Trib. 2005, pag. 1588.

Dall'esame dello schema di decreto correttivo, emerge come una prima novità “sostanziale” della disciplina riguarda l'assunzione del ruolo di consolidante da parte delle stabili organizzazioni (S.O.) in Italia di società estere. Attualmente, la norma (art. 117 TUIR) richiede che la partecipazione nelle società consolidate sia “effettivamente connessa” alla S.O.. L'incertezza in ordine all'esatto significato da attribuire a tale condizione – che ha pure originato un'interpello parlamentare – ed il rischio che la disposizione fosse discriminatoria per le società estere hanno indotto il Governo a introdurre, col correttivo una modifica in base alla quale condizione per l'opzione è ora che la partecipazione nella società controllata sia compresa nel “patrimonio” della S.O..

Altre novità riguardano il credito per le imposte pagate all'estero. In primo luogo, è previsto, a chiarimento di quanto già indicato nell'art. 7 del decreto attuativo, che il calcolo del credito spettante sia fatto avendo a riferimento il reddito prodotto all'estero, in ciascun paese, separatamente per ciascuna società. In secondo luogo, le eccedenze che si verificano per la singola società – positive o negative – tra la misura dell'imposta assolta all'estero e quella del credito spettante viene attribuita, in caso di interruzione o di mancato rinnovo della tassazione di gruppo, alla stessa società cui si riferisce e non più – come invece previsto nel decreto attuativo – alla consolidante.

Viene inoltre stabilito che il termine “a regime” per la comunicazione dell'opzione sia anticipato al 20° giorno del 6° mese successivo a quello di chiusura del precedente periodo d'imposta, e quindi entro il termine per il versamento della prima rata di acconto, riducendo così la possibilità che gli acconti siano versati separatamente dalle società aderenti al consolidato.

Altra modifica riguarda l'interazione tra il regime di neutralità di cui all'art. 123 TUIR e l'utilizzo delle perdite pregresse. Attualmente, tale utilizzo è vietato al cessionario qualora ceda i beni ricevuti in regime di neutralità, fino a concorrenza della plusvalenza realizzata, a meno che non si dimostri che difetti un intento elusivo; peraltro, la disciplina antielusiva di cui all'art. 37-bis del DPR n. 600/1973 è applicabile, più in generale, a qualsiasi cessione di beni, compresi quelli merce e quelli immateriali, effettuata tra soggetti aderenti al medesimo consolidato. Con il correttivo, viene in primo luogo estesa la disciplina antielusiva generale anche alle prestazioni di servizi; inoltre, viene stabilito che anche per chi cede un bene in regime di neutralità le plusvalenze realizzate – che sono comunque neutralizzate dalla consolidante in sede di “rettifiche” di consolidamento – non consentono l'utilizzo delle perdite pregresse fino a loro concorrenza (senza, peraltro, che la disposizione stessa sia disapplicabile ove si dimostri l'assenza di intenti elusivi).

In ordine alla ripartizione delle perdite “residue” in caso di interruzione o di mancato rinnovo dell'opzione per il consolidato, il decreto attuativo ha consentito che, anziché restare presso la consolidante, le stesse siano imputate alle società che le hanno prodotte. La circolare dell'Agenzia n. 53/2004 aveva specificato che tale riattribuzione dovesse tenere conto sia della “qualità” e della “stagionatura” delle perdite sia della misura (quantum) in cui le stesse fossero già state utilizzate in seno al consolidato. La modifica introdotta col correttivo integra in tal senso l'art. 124 del TUIR.

Anche il regime della “responsabilità” viene modificato. Allo scopo di coordinare detto regime con il procedimento di accertamento del tributo – che incide esclusivamente, per l'IRES, sul reddito consolidato dichiarato dalla consolidante e non a livello di singola consolidata – la responsabilità diviene, in via principale, della consolidante, e le singole consolidate sono responsabili in solido con questa, in relazione alle maggiori imposte ad esse riferibili. In caso di rettifiche ex art. 36-bis riferite alla dichiarazione di ciascuna consolidata, la consolidante è solidalmente responsabile.

Altra modifica riguarda la disciplina transitoria del “riallineamento”, per la quale il periodo di osservazione è ridotto da dieci a cinque esercizi.

Ai fini IRAP, è stabilito che sono irrilevanti le plusvalenze realizzate in regime di neutralità – il che evita un oneroso “doppio binario” – come pure lo sono i riallineamenti effettuati in base alla disciplina transitoria – il che, invece, comporta il doppio binario ma evita aggravii impositivi non giustificati, non rilevando il consolidato ai fini IRAP -. (NM)

“Le novità IRES per le operazioni straordinarie”, di P. MONARCA, in Corr. Trib. 2005, pag. 1327.

L'articolo riassume, in linea generale, le istruzioni per la compilazione del Modello UNICO 2005 – SC, con riguardo alle novità introdotte dal D.lgs. n. 344/2003 per le operazioni di scissione e fusione, anche con riguardo al regime del consolidato fiscale.

Per quanto concerne le operazioni di scissione, ai fini dichiarativi, occorre compilare il quadro RC. Tale obbligo ricade su ciascun soggetto beneficiario in relazione a ciascuna operazione di scissione intervenuta nel corso del periodo d'imposta. Pertanto, se nello stesso periodo d'imposta, la società è stata beneficiaria di più scissioni la stessa dovrà compilare più quadri.

Con riferimento alle operazioni di fusione, il soggetto incorporante o quello risultante dalla fusione deve compilare il quadro RR. Se nello stesso periodo d'imposta quest'ultimo viene successivamente incorporato o si fonde con altri, il quadro RR, per il soggetto cessato e con riferimento alla sua posizione nella prima operazione di fusione, va compilato a cura della società successivamente incorporante o risultante dalla fusione.

In relazione al regime del consolidato fiscale, l'A. segnala, infine, la presenza nel Modello UNICO 2005 –SC - del quadro GC, da compilarsi nel caso in cui le società che hanno aderito al predetto regime siano state interessate da operazioni straordinarie che non interrompono la tassazione di gruppo. Ai fini della compilazione di tale quadro, l'A., richiamando le istruzioni ministeriali, rammenta che la società dichiarante, risultante dall'operazione straordinaria, deve aggregare nel proprio quadro GC i dati esposti nel quadro GN (reddito complessivo ai fini del consolidato) con quelli esposti dalle società fuse o scisse nei rispettivi quadri GN, desumibili dalle dichiarazioni presentate da tali società per il periodo d'imposta antecedente l'operazione straordinaria. (PM).

“Svalutazione partecipazioni per quinti e limiti al riporto delle perdite in caso di fusione”, di F. PORPORA e R. LUPI, in Dial. Dir. Trib. 2/2005, pag. 257.

Gli AA., dopo aver ricordato la disciplina in materia di riporto delle perdite in caso di fusione, contenuta nel comma 7 dell'art. 172 del TUIR, e quella di cui al D.L. n. 209/2002, che ha introdotto limitazioni in tema di svalutazioni delle partecipazioni, prevedendo per le minusvalenze da valutazione una deduzione in cinque anni, si chiedono se, ai fini del riporto delle perdite in capo alla società incorporante, i quinti residui delle svalutazioni deducibili della partecipazione nella società incorporata riducano o meno il *plafond* delle perdite riportabili.

Secondo PORPORA si pone una alternativa tra l'interruzione della deduzione “per quinti”, ed il riporto di maggiori perdite a seguito della fusione e la prosecuzione “per quinti”, considerando però la svalutazione come fiscalmente dedotta, e quindi riducendo le perdite riportabili. Ad avviso dell'A., la lettura dell'art. 172, comma 7, del TUIR dovrebbe deporre a favore dell'interruzione della deduzione “per quinti” (con conseguente “ampliamento” delle perdite riportabili), posto che tale disposizione postulerebbe l'effettivo concorso della deduzione della svalutazione dal reddito impresa dell'incorporante di un determinato periodo di imposta. In caso di fusione non possono considerarsi integralmente dedotti tutti i quinti, ma soltanto quelli che effettivamente hanno concorso alla determinazione del reddito della società partecipante.

LUPI, pur condividendo l'alternativa posta da PORPORA (nel senso che non vi devono essere né doppi benefici ma neppure doppie penalizzazioni), ritiene tuttavia che la deduzione per quinti sia un “regime legale”, da portare avanti qualunque sia la sorte della partecipazione, e quindi anche in caso di fusione. In altri termini, l'art. 4, comma 1, lett. p) del D.Lgs. n. 344/2003 avrebbe una portata logico-sistematica che travalica la limitata ipotesi di cessione di partecipazioni precedentemente svalutate. (FDA)

“Le riserve create con accantonamenti fiscalmente dedotti possono considerarsi in “sospensione d'imposta”?”, di L. SABOT e R. LUPI, in Dial. Dir. Trib. 1/205, pag. 69.

L'articolo, dopo aver sinteticamente ricordato la disciplina contenuta nell'art. 109, comma 4, lett. b), del TUIR riguardante la possibilità di dedurre solo fiscalmente accantonamenti, ammortamenti o

rettifiche di valore non imputate a conto economico, a condizione che gli utili non tassati non siano distribuiti, pone la questione se le riserve non distribuibili sulle quali sussiste un vincolo "per masse" possano o meno considerarsi in sospensione di imposta ai fini della possibilità di affrancamento prevista dai commi 473 e 474 dell'art.1 della Finanziaria 2005. Tali disposizioni – com'è noto – prevedono la possibilità di affrancare le riserve e i fondi in sospensione di imposta esistenti nel bilancio al 31 dicembre 2004, mediante il pagamento di un imposta sostitutiva. D'altro canto, per effetto dell'art. 4, lett. h), del D.Lgs. n. 344/2003, la disciplina di cui all'art. 109, comma 4, del TUIR è stata estesa anche agli ammortamenti, rettifiche di valore e accantonamenti operanti in esercizi precedenti al 2004 (cd. "disinquinamento fiscale del bilancio").

Gli AA. sono dell'avviso che la disciplina dell'affrancamento non sia applicabile, posto che tecnicamente il vincolo apposto sulle riserve (operante "per masse") non ha quella specificità collegata ai fondi in sospensione di imposta, consistenti in voci ben identificate di bilancio. Il divieto di distribuzione, sanzionato dall'art. 109, comma 4, con l'imponibilità fiscale, non si riferisce infatti ad una specifica voce di bilancio, per la quale si possa parlare di "fondo in sospensione di imposta", ma è riferito a un importo extracontabile, che si modifica di anno in anno, a seguito delle variazioni in aumento ed in diminuzione e degli altri eventi indicati dall'art. 109. (FDA)

La soluzione prospettata dagli AA. è stata condivisa dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 33/E del 15 luglio 2005, emanata a commento della disciplina per l'affrancamento delle riserve in sospensione di imposta di cui all'art. 1, commi 473 e 474, della L. n. 310/2004 ("Finanziaria 2005"). In particolare, l'Agenzia ha escluso l'applicazione di tale disciplina alle riserve e fondi in sospensione di imposta per effetto delle deduzioni extracontabili effettuate ai sensi dell'art. 109, comma 4, lett. b), del TUIR.

"Thin capitalization rule – Aspetti qualificanti dell'istituto alla luce dei chiarimenti ministeriali forniti con la circolare n. 11/ E del 17 marzo 2005 e aspetti ancora non definiti",
di G.G.VISENTIN e R. PORFIDO, ne Il fisco 19/2005, fasc. n. 1, pag. 7526.

Nell'articolo si compie una disamina organica dei presupposti e delle modalità applicative della disciplina sulla *thin capitalization* alla luce dei chiarimenti forniti dall'Amministrazione nella Circolare n. 11/E del 2005, con particolare riferimento a:

- la finalità della norma;
- la metodologia logico applicativa di essa;
- l'ambito soggettivo di applicazione, con particolare riguardo alle *holding* di partecipazioni;
- la definizione di socio qualificato, con riferimento ai due presupposti del controllo ex art. 2359 c.c. ovvero della partecipazione (diretta o tramite parti correlate) al capitale sociale in misura almeno pari al 25%, ai cui fini, sebbene l'Amministrazione non si sia espressamente pronunciata sull'argomento, dovrebbero ritenersi irrilevanti le partecipazioni possedute temporaneamente, ad esempio per effetto di contratti di prestito titoli, riporto o pronti contro termine;
- la definizione di parti correlate, per cui rileva la nozione di controllo di cui all'art. 2359 c.c. (e, se il socio è persona fisica, i familiari di cui all'art. 5, comma 5, del TUIR);
- la nozione di finanziamenti rilevanti, che, secondo quanto chiarito dalla Agenzia delle Entrate: i) ricomprende anche quelli erogati da un socio qualificato (o sue parti correlate) anteriormente all'assunzione di tale *status* (ancorché essi concorrano alla determinazione della "consistenza media dei finanziamenti" limitatamente ai giorni in cui il socio possa ritenersi "qualificato"), i contratti di *leasing* finanziario e i contratti di *cash pooling* che si concretizzano nella forma c.d. di "*notional cash pooling*"; ii) non include, invece, i versamenti a fondo perduto o in conto capitale effettuati dal socio, che non comportano un obbligo di restituzione per la società e, salvo che le condizioni contrattuali non ne denotino la funzione di vero e proprio negozio di finanziamento, i debiti commerciali;
- le condizioni di rilevanza dei finanziamenti infruttiferi e di quelli garantiti da un socio qualificato (o sue parti correlate);
- i termini e le modalità di calcolo del rapporto *debt/equity* "aggregato", riferibile all'insieme dei soci qualificati e delle loro parti correlate, che costituisce condizione pregiudiziale di

- accesso della disciplina, e di quello riferito a ciascun socio qualificato e sue parti correlate, che determina la misura degli interessi passivi effettivamente deducibili;
- la assimilazione ad "utili distribuiti" della remunerazione dei finanziamenti "eccedenti" direttamente erogati dal socio qualificato e dalle sue parti correlate, che tuttavia viene inizialmente assoggettata al regime delle ritenute specificamente previsto per gli interessi e che pertanto, per i soci non residenti ammessi al regime di esenzione da ritenuta dei dividendi di cui all'art. 27-*bis* del D.P.R. n. 600/1973, comporterà la presentazione di una richiesta di rimborso delle ritenute eventualmente subite sugli interessi percepiti e successivamente "riqualificati";
 - l'esimente fondata sulla dimostrazione della oggettiva capacità di credito della società finanziata, con riferimento alla quale l'Agenzia delle Entrate: i) ha ritenuto non idonee le certificazioni rilasciate da istituti di credito né le perizie contabili rese da professionisti; ii) ha individuato una sorta di "presunzione" di possibilità di ottenimento del credito qualora il finanziamento sia raccolto tramite l'emissione di un prestito obbligazionario; iii) ha ritenuto sussistere tale capacità nel caso in cui il finanziamento sia stato concesso esclusivamente sulla base della garanzia rappresentata dalle azioni della stessa società finanziata rilasciate in pegno dai soci; iv) nel precisare che, ai fini della prova dell'esimente, non è proponibile un'istanza di interpello ex art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600/1973 sembra orientare nel senso della ammissibilità di tale prova esclusivamente in occasione di un eventuale accertamento. (PT)

Prassi Amministrativa

IRES – Finanziamento dei soci – Sottocapitalizzazione – Contrasto all'utilizzo fiscale della sottocapitalizzazione – Art. 98 del TUIR – Chiarimenti.

Circ. Agenzia delle Entrate 17 marzo 2005, n. 11/E, in Boll. Trib. 2005, pag. 459.

La Circolare illustra le modalità applicative dell'istituto della "*thin capitalization*" che impone una limitazione alla deducibilità degli interessi passivi derivanti da operazioni di finanziamento erogati o garantiti da soci definiti qualificati o da altri soggetti ad essi correlati.

Gli aspetti più rilevanti che vengono presi in considerazione sono i seguenti:

AMBITO SOGGETTIVO DI APPLICAZIONE

Viene confermato che i soggetti interessati sono tutti quelli che esercitano un'attività di impresa a prescindere dalla forma giuridica;

AMBITO OGGETTIVO DI APPLICAZIONE

Affinché la *thin capitalization rule* possa operare, è necessario che i finanziamenti siano, direttamente o indirettamente, erogati o garantiti da un socio qualificato o da una parte correlata al socio qualificato.

Si definisce <<qualificato>> il socio che:

- controlli, direttamente o indirettamente, il soggetto debitore;
- partecipi al capitale sociale dello stesso debitore con una percentuale pari o superiore al 25%, alla determinazione della quale concorrono le partecipazioni detenute da sue parti correlate.

Possesso di azioni speciali

Il riferimento alla partecipazione al capitale sociale del soggetto debitore comporta che, ai fini della qualificazione del socio, sia rilevante anche il possesso di azioni speciali purché conservino gli elementi minimi causali affinché le si possa definire come partecipazioni sociali e non come titoli rappresentativi di rapporti di altra natura.

Parti correlate

Lo *status* di socio qualificato deve essere valutato non soltanto computando la sua partecipazione diretta nella società finanziata, ma anche quella nella medesima società detenuta da sue parti correlate, considerando tali le società da questi controllate, in via indiretta o di fatto, e se persona fisica, anche i familiari.

FINANZIAMENTI RILEVANTI

Rilevano, ai fini dell'applicazione della *thin capitalization*, i finanziamenti erogati e quelli garantiti dal socio qualificato e dalle sue parti correlate, intendendosi per tali quelli che derivano da mutui, da depositi di denaro e da ogni altro rapporto di natura finanziaria.

"Cash pooling"

Ai fini dell'applicazione della *thin capitalization rule*, il contratto di *zero balance cash pooling* non rileva.

Diversamente, il *notional cash pooling* è assimilabile a un contratto di deposito o conto corrente, come tale rilevante ai fini della *thin capitalization rule*.

Leasing

Tra i finanziamenti rilevanti devono essere compresi anche quelli effettuati tramite operazioni di leasing finanziario. L'istituto, invece, non assume normalmente rilevanza nel leasing operativo.

Finanziamenti esclusi

Non rilevano i finanziamenti assunti nell'esercizio dell'attività bancaria o dell'attività svolta dai seguenti soggetti:

- banche;
- società di gestione;
- società finanziarie capogruppo dei gruppi bancari iscritti nell'albo;
- società previste dalla legge n. 1/1991;
- soggetti operanti nel settore finanziario;
- società esercenti altre attività finanziarie.

Finanziamenti garantiti

Nell'ambito dei finanziamenti rilevanti si tiene conto non soltanto di quelli erogati direttamente dal socio o da sue parti correlate, ma anche di quelli garantiti dagli stessi soggetti. Rientrano, pertanto, in tale definizione le garanzie reali tipiche che assistono i finanziamenti, quali il pegno, l'ipoteca, i privilegi e le garanzie personali quali la fideiussione, il mandato di credito, l'avallo, il contratto autonomo di garanzia, l'anticresi.

MODALITA' APPLICATIVE

Con l'ausilio di esempi numerici viene illustrata la procedura di verifica preliminare del grado di indebitamento della società e di calcolo degli interessi passivi indeducibili.

Condizione pregiudiziale di accesso

Ai fini della verifica della condizione pregiudiziale di accesso, è necessario rapportare l'ammontare complessivo dei finanziamenti erogati o garantiti alla quota di patrimonio netto di pertinenza degli stessi soci qualificati e delle loro parti correlate, tenendo conto, per il calcolo di quest'ultima, del patrimonio netto contabile così come risultante dal bilancio relativo all'esercizio precedente.

Rapporto di indeducibilità riferito ai singoli soci

Una volta soddisfatta la condizione pregiudiziale di accesso, la seconda fase di applicazione della *thin capitalization* richiede di verificare se la consistenza media dei finanziamenti direttamente o indirettamente erogati o garantiti dal singolo socio qualificato o da una sua parte correlata, computata al netto della quota di interessi indeducibili, superi di quattro volte la quota di patrimonio netto contabile di pertinenza del medesimo socio qualificato e delle sue parti correlate.

Consistenza media dei finanziamenti

La consistenza media dei finanziamenti si determina sommando il relativo ammontare complessivo esistente al termine di ogni giornata del periodo di imposta e dividendo tale somma per il numero dei giorni del periodo stesso.

Patrimonio netto contabile

Si assume come patrimonio netto contabile al denominatore del rapporto di indeducibilità quello risultante dal bilancio relativo all'esercizio precedente, comprensivo dell'utile dello stesso esercizio non distribuito alla data di applicazione della *thin capitalization rule*.

Determinazione degli interessi passivi indeducibili

Ai fini della determinazione dell'ammontare degli interessi passivi indeducibili in capo alla società finanziata, occorre procedere con distinti passaggi:

- dopo aver determinato i finanziamenti eccedenti, è necessario calcolarne la remunerazione. In tal modo si ottiene il tasso di remunerazione medio dei finanziamenti eccedenti;

- applicando tale tasso ai finanziamenti eccedenti, si ottiene l'ammontare degli interessi indeducibili di pertinenza del socio qualificato in riferimento al quale il calcolo è stato eseguito;
- gli interessi passivi indeducibili, così determinati, devono essere ricondotti a tassazione mediante variazione in aumento da effettuarsi nella dichiarazione dei redditi.

DISCIPLINA TRANSITORIA

Per il primo periodo di imposta che inizia a decorrere dal 1° gennaio 2004, il rapporto tra i finanziamenti rilevanti e il patrimonio netto è fissato nella misura di cinque a uno.

REMUNERAZIONE DEI FINANZIAMENTI ECCEDENTI: ASSIMILAZIONE AGLI UTILI DISTRIBUITI

Gli interessi passivi indeducibili per effetto dell'applicazione della *thin capitalization rule* sono equiparati agli utili derivanti dalla partecipazione al capitale o al patrimonio di società o enti soggetti all'IRES.

Tassazione

L'assimilazione della remunerazione indeducibile dei finanziamenti agli utili distribuiti comporta che la tassazione di questi ultimi avvenga al momento della percezione (criterio di imputazione a periodo "per cassa") e non al momento della maturazione (criterio di imputazione a periodo "per competenza").

PROVA CONTRARIA

L'istituto della *thin capitalization* non si applica se la società fornisce la dimostrazione che l'ammontare dei finanziamenti erogati o garantiti dai soci o dalle sue parti correlate è giustificato dalla oggettiva capacità di ottenere credito con la sola garanzia del proprio patrimonio sociale e che gli stessi sarebbero comunque stati erogati anche da terzi finanziatori.

Si ricorda che la norma è stata oggetto di commento nella Ns. Circolare n 1/2004.

REDDITI DI CAPITALE

Dottrina

"Revisione dei redditi di capitale e diversi nel correttivo IRES", di N. ARQUILLA, in Corr. Trib. 2005, pag. 1483.

L'A. commenta le disposizioni contenute nello schema di decreto legislativo correttivo del D.Lgs. n. 344/2003 riguardanti la tassazione dei redditi di capitale e dei redditi diversi di natura finanziaria.

In particolare, si sofferma sulla "riformulata" nozione di titolo simile alle azioni emesse da soggetto non residente e sulla nuova disciplina per le plusvalenze su partecipazioni non qualificate in società residenti in Paesi indicati nella "*black list*".

La bozza di correttivo IRES conferma la disciplina prevista per i titoli emessi da soggetti residenti, mentre per i titoli esteri prevede l'assimilazione alle azioni, qualora secondo la disciplina del Paese di residenza dell'emittente, (e non più secondo la legislazione italiana), la remunerazione sia totalmente indeducibile nella determinazione del reddito dell'emittente, fermo restando, in ogni caso, che deve trattarsi di una remunerazione costituita totalmente dalla partecipazione ai risultati economici della società emittente o di altre società appartenenti allo stesso gruppo o dell'affare in relazione al quale i titoli o gli strumenti finanziari sono stati emessi.

In tema di utili da partecipazione, la bozza di decreto correttivo reca alcune modifiche all'art. 47 del TUIR. Con la prima modifica è attuato un coordinamento tra la norma sostanziale riguardante i proventi dei contratti di associazione in partecipazione e la norma procedimentale che disciplina l'applicazione della ritenuta alla fonte, stabilendo che la verifica riguardante il rapporto tra l'ammontare dell'apporto del contratto associativo e l'ammontare del patrimonio dell'impresa associante va fatto con riferimento al patrimonio netto risultante dall'ultimo bilancio approvato prima della data di stipula del contratto. Lo stesso coordinamento è previsto per i redditi diversi di natura finanziaria percepiti a seguito della cessione di un contratto associativo. Si interviene anche

per fornire un più preciso requisito oggettivo per individuare il regime tributario degli utili pagati da società estere. Mentre la disciplina attualmente in vigore prevede che gli utili "provenienti" da società residenti in Paradisi fiscali siano assoggettati a tassazione per l'intero importo, la modifica contenuta nella bozza di decreto correttivo prevede, invece, che tale disciplina riguardi gli utili "distribuiti" dalle predette società.

Tra le numerose novità in materia di dividendi l'A. segnala inoltre la reintroduzione della ritenuta d'acconto sugli utili derivanti dalle partecipazioni non qualificate detenute in società estere, soppressa a partire dal 1° gennaio 2004. Tuttavia, la reintroduzione della ritenuta riguarda solo gli utili e i proventi assimilati relativi alle partecipazioni e gli strumenti finanziari emessi da società ed enti aventi sede nei Paesi della *black list* qualora i titoli o gli strumenti non siano negoziati in mercati regolamentati. (CLP)

Prassi Amministrativa

Redditi di capitale – Società per azioni – Offerta pubblica di acquisto obbligatoria da parte di una società controllante sulla totalità delle azioni ordinarie della controllata – Assegnazione gratuita di azioni eseguita dalla società controllante nei confronti dei soci della controllata che non hanno aderito all'OPA – Inassoggettabilità dell'assegnazione gratuita da parte della società offerente.

Ris. Agenzia delle Entrate 25 febbraio 2005, n. 26/E, in Boll. Trib. 2005, pag. 360.

L'assegnazione gratuita da parte della società controllante di azioni della controllata ai soci di quest'ultima, che non hanno aderito all'offerta pubblica di acquisto sul totale delle azioni ordinarie della controllata, non deve essere assoggettata a tassazione da parte della società offerente. Trattandosi di una cessione a titolo gratuito non assoggettata a tassazione, il valore fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni assegnate sarà pari a zero e, in sede di cessione delle stesse da parte dei soci, l'intero corrispettivo percepito costituirà il reddito diverso di natura finanziaria da assumere a riferimento ai fini della relativa tassazione ai sensi dell'art. 68 TUIR.

In questo caso, inoltre non si applica la disciplina riguardante l'assegnazione di azioni ai lavoratori dipendenti con la conseguente tassazione del valore normale delle azioni gratuite assegnate, a titolo di reddito di lavoro dipendente, non essendo legati i soci assegnatari ad alcune tipo di rapporto di lavoro con la società controllante.

REDDITI DI IMPRESA

Dottrina

“La difficoltà di gestire l'imputazione a periodo delle prestazioni di servizi, tra ultimazione e determinazione obiettiva – Il caso delle provvigioni”, di A. DE' MOZZI, R. LUPI, in Dial. Dir. Trib. 2/2005, pag. 243.

L'A. esamina le particolari problematiche relative alla "competenza" fiscale dei costi provvigionali sostenuti dalle imprese preponenti. Al riguardo, l'art. 1748 del c.c., prima delle modifiche introdotte col D.Lgs. n. 65 del 1999, condizionava sospensivamente il diritto dell'agente al compenso prevedendo che questo spettasse "solo per gli affari che hanno avuto regolare esecuzione". Tale condizione era considerata rilevante anche ai fini della competenza fiscale, nel senso che la deducibilità/imponibilità delle provvigioni era riferita al periodo d'imposta in cui aveva luogo la prestazione del terzo/cliente.

Attualmente, l'art. 1748 stabilisce che, salvo diversa pattuizione, la provvigione spetta all'agente nel momento in cui il preponente esegue o avrebbe dovuto eseguire la prestazione; l'autonomia

negoziale può, tuttavia, anticipare o posticipare l'insorgenza del diritto, ma non oltre il momento in cui il terzo esegue la prestazione o avrebbe dovuto eseguirla. Tale autonomia negoziale, determinando il momento in cui è acquisito il diritto alla percezione della provvigione da parte dell'agente, riverbera gli effetti anche sulla competenza fiscale del costo in capo all'impresa preponente.

In particolare, viene evidenziato come debba derogarsi, ai fini fiscali, al principio civilistico di correlazione tra costi e ricavi qualora l'impresa preponente, pur avendo contabilizzato il ricavo della compravendita o del servizio intermediato dall'agente, non abbia ancora certezza né dell'*an* né del *quantum* di provvigione dovuta, nel caso in cui il terzo non abbia ancora assolto il proprio pagamento e a questo sia condizionato il diritto dell'agente.

A chiosa dell'articolo, LUPI osserva che sarebbe opportuna l'introduzione, nel nostro ordinamento fiscale, una disposizione atta a neutralizzare le conseguenze di accertamenti con cui si contesta la mera competenza di costi e ricavi, salvo che l'Erario dimostri che il comportamento del contribuente gli abbia arrecato un danno. (NM)

“Participation exemption, CFC e utili provenienti da paesi a regime fiscale privilegiato”, di S. DELLA ROVERE e M. NUSSI, in Dial. Dir. Trib. 2/2005, pag. 207.

Gli utili distribuiti da soggetti residenti in Stati o territori a regime fiscale privilegiato concorrono integralmente alla formazione del reddito imponibile in Italia nel periodo d'imposta della loro distribuzione, salva l'applicazione della disciplina CFC in presenza di partecipazioni di controllo o collegamento e salvo il caso di dimostrazione che dalla partecipazione non sia stato conseguito l'effetto di localizzare i redditi in stati o territori a fiscalità privilegiata.

Il regime di tassazione integrale si prefigge di armonizzare il trattamento previsto per i proventi derivanti dai paradisi fiscali con quello generale sui dividendi di fonte interna.

Con riguardo, poi, alla disciplina CFC, la vigente normativa dispone che il reddito prodotto da imprese residenti in paradisi fiscali sia tassato in capo al socio di controllo o di collegamento, indipendentemente dalla effettiva distribuzione dell'utile, in proporzione alla partecipazione detenuta. Peraltro, le perdite sono computate in diminuzione del reddito complessivo della società estera ed i proventi successivamente distribuiti dalla società estera non concorrono alla formazione del reddito del socio residente limitatamente alla quota già tassata per trasparenza. L'eventuale eccedenza deve invece essere tassata integralmente in base agli artt. 47, comma 4, e 89, comma 3, Tuir.

Le imposte pagate all'estero a titolo definitivo dal soggetto non residente sono ammesse in detrazione dall'imposta dovuta sul reddito imputato per trasparenza, detrazione altrimenti preclusa in quanto le imposte estere vengono assolte da un soggetto diverso da quello residente in capo al quale il reddito è assoggettato ad imposizione in Italia. Inoltre, la detrazione è ammessa anche sugli utili successivamente distribuiti sebbene i dividendi non concorrano alla formazione del reddito imponibile in Italia, almeno per la parte precedentemente assoggettata ad imposizione per trasparenza.

Altra particolarità del regime CFC è che il reddito estero è assoggettato ad imposizione separatamente, con aliquota media applicata sul reddito complessivo del soggetto residente. Il modello di tassazione separata sembrerebbe giustificato dalla opportunità di evitare compensazioni tra reddito CFC e perdite del soggetto residente. (AF)

“La deducibilità delle perdite conseguenti alla cessione pro soluto di crediti”, di L. GRANELLI, in Boll. Trib. 2005, pag. 342.

L'A. non ritiene condivisibile l'orientamento giurisprudenziale secondo cui la perdita conseguente alla cessione di crediti *pro soluto* non è deducibile se, al momento della cessione, essa non risulti da elementi certi e precisi in ordine alla non recuperabilità del credito.

In particolare, suscita perplessità il requisito della inesigibilità del credito intesa nel senso che anche la perdita da cessione *pro soluto* debba necessariamente esprimere una diminuzione di valore del credito che sia conseguente alla sua irrecuperabilità e si sia già manifestata all'atto della

cessione.

Atteso infatti che in ambito tributario la nozione di inesigibilità del credito – per come intesa dalla Corte di Cassazione ed anche dal principio contabile n. 15 CNDC – non è quella giuridica, ma esprime una difficoltà di esazione di elevata intensità e quindi è una qualità del credito oggetto di valutazione di contenuto provvisorio, non può considerarsi quale presupposto della perdita nella cessione perché non sembra che la perdita da inesigibilità possa essere necessariamente definitiva.

La norma che subordina la deducibilità delle perdite su crediti all'individuazione degli elementi certi e precisi configura, poi, un criterio di valutazione fiscale di poste patrimoniali. Di conseguenza, nel caso di cessione dovrebbe assumere rilevanza il corrispettivo contrattuale.

Anche la prospettiva di ricondurre il differenziale da cessione del credito alla minusvalenza ovvero alla perdita su crediti come autonome e distinte componenti di reddito appare fuorviante posto che, in materia tributaria, alle nozioni di minusvalenza e perdita possono corrispondere decurtazioni patrimoniali generate indifferentemente da atti oppure valutazioni. Con riferimento ai crediti commerciali le perdite di valore indicate al comma 3 dell'art. 66 Tuir soddisfano anche il requisito fondamentale di quelle riconducibili al comma 1 dell'art. 66 poiché sono relative a beni diversi da quelli che generano ricavi, solo che non risultano realizzate. Allora il depauperamento patrimoniale relativo a un credito è deducibile incondizionatamente quando è realizzato, mentre è deducibile sul presupposto che risulti da elementi certi e precisi in tutti gli altri casi, cioè quando consegua a difficoltà di esazione o anche a fatti come la prescrizione, la decadenza, ecc.

Altro aspetto concerne i limiti alla deducibilità della perdita derivante dalla cessione del credito. Se si condivide il concetto che, con riferimento ai crediti commerciali, anche i differenziali negativi possono ricadere nell'ambito applicativo dell'art. 66, primo comma, Tuir, allora deve necessariamente assumersi che il limite posto dall'art. 71 Tuir sia riferibile anche alle perdite derivanti dalle cessioni *pro soluto* di crediti. (AF)

“La *participation exemption* dopo i chiarimenti dell’Agenzia delle Entrate”, di E. MIGNARRI, ne Il fisco 9/2005, fasc. n. 1, pag. 3538.

Con riguardo al regime dell'esenzione per le plusvalenze realizzate su partecipazioni in possesso di determinati requisiti previsti dall'art. 87 Tuir (cd. *participation exemption*), l'A. si sofferma sui chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate nella circolare 4 agosto 2004, n. 36/E.

Quanto all'ambito oggettivo, la circolare precisa che la *participation exemption* si applica anche alle plusvalenze derivanti da operazioni effettuate a titolo oneroso diverse dalla cessione di partecipazioni propriamente intesa, quali il conferimento, la permuta, lo scambio di azioni. Anche il trasferimento all'estero di sede o residenza della società partecipante costituisce realizzo (al valore normale), salvo che i componenti dell'azienda confluiscono in una stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

La cessione di azioni proprie può dare luogo a plusvalenze esenti, purché sussistano i requisiti prescritti dalla norma. La cessione del diritto di usufrutto e dei diritti di opzione può anch'essa realizzare una plusvalenza esente Ires, a condizione che tali diritti siano ceduti dallo stesso proprietario della relativa partecipazione. Quando, in ipotesi, i diritti di opzione vengano negoziati da un terzo al quale sono pervenuti separatamente dalle partecipazioni cui si collegano, i relativi proventi non possono beneficiare del regime di esenzione. Stesso ragionamento vale per i diritti di usufrutto ceduti dall'usufruttuario o da un successivo avente causa.

Sono escluse dal regime di esenzione le cessioni di quote di fondi comuni di investimento mobiliare e le quote di partecipazione in Sicav, mentre le plusvalenze da cessione di strumenti finanziari rappresentati e non da titoli ed emessi da soggetti non residenti sono soggette al beneficio dell'esenzione a condizione che si tratti di partecipazioni al capitale o al patrimonio di società ed enti non residenti e che la relativa remunerazione, se corrisposta da una società residente, sia totalmente indeducibile dal reddito d'impresa.

Circa i criteri di determinazione della plusvalenza esente, la circolare precisa che sono indeducibili i costi direttamente connessi con la cessione di partecipazioni cui si applica il regime di esenzione ed in particolare gli oneri accessori sostenuti in occasione della cessione della partecipazione (ad

esempio le spese notarili, le perizie tecniche ed estimative le provvigioni dovute agli intermediari) nonché gli altri oneri direttamente collegati alla realizzazione della plusvalenza esente.

Riguardo al trattamento fiscale delle somme ricevute dai soci non imprenditori eccedenti il costo fiscale della partecipazione, viene chiarito che tale eccedenza costituisce un reddito di capitale (utile da partecipazione) e non un reddito diverso.

In caso di ripartizione del capitale e di riserve di capitale, si considera esente la quota parte della somma ricevuta che eccede il valore fiscalmente riconosciuto della partecipazione, mentre la quota corrispondente all'utile da partecipazione rimane assoggettata al regime proprio dei dividendi.

Per i soggetti Ire non imprenditori, l'intera somma ricevuta in caso di recesso ed esclusione del socio, riscatto, riduzione del capitale esuberante, liquidazione della partecipazione, si qualifica come utile. (AF)

“La deducibilità del componente negativo di reddito in sede di cessione di crediti nelle operazioni di cartolarizzazione”, di F. PEDROTTI, in Dir. Prat. Trib. 1/2005, I, pag. 41

Al fine di descrivere il trattamento fiscale applicabile, ai fini della imposizione diretta, alle perdite su crediti ceduti nell'ambito delle operazioni di cartolarizzazione di cui alla L. n. 130/1999, l'A. esamina dapprima la natura civilistica della cessione, e nega che la relativa causa sia quella di vendita; in particolare, l'A. ritiene che si debba individuare una specifica causa di “cartolarizzazione”, cioè di finanziamento del cedente dei crediti per il tramite dei titoli emessi dalla società “veicolo” cessionaria. Del resto, la cessione non necessariamente ha luogo “*pro soluto*”, vuoi per espressa previsione vuoi per l'esistenza di garanzie rilasciate dalla cedente o impegni di riacquisto, la qual cosa potrebbe trovare indiretta conferma nella assunzione, da parte della cedente, dei costi per la gestione e il recupero dei crediti.

Sulla base di tale premessa, e dopo aver evidenziato il trattamento in bilancio delle diverse ipotesi di cessione secondo i principi contabili nazionali per le imprese industriali e commerciali (in particolare il n. 15), il trattamento fiscale dei componenti negativi di reddito, ancorchè realizzati in operazioni di cartolarizzazione disciplinate dalla L. n. 130, è quello desumibile dalle disposizioni generali del TUIR, che tuttavia non disciplinano espressamente la cessione di crediti.

Secondo una corrente interpretativa, nei riguardi delle imprese commerciali, detti componenti sono qualificabili come “minusvalenze su beni relativi all'impresa” ex art. 101, comma 1, TUIR. Secondo, invece, altra interpretazione – seguita anche dalla Cassazione - , si tratta di “perdite” la cui disciplina è data dall'art. 101, comma 5, del TUIR, anche se la posizione della dottrina, rispetto alla giurisprudenza, è che, in caso di cessione, nonostante la norma richieda, ai fini della deduzione, l'esistenza di “elementi certi e precisi” comprovanti la perdita, tale presupposto non riguardi le cessioni *pro soluto*.

Secondo un risoluzione ministeriale del 1982, la perdita conseguita in una cessione *pro solvendo* non è, invece, deducibile, proprio per il difetto della “certezza”; tuttavia, la prevalente dottrina ritiene superata tale posizione da una successiva circolare del 1987 – dove si ammette che la società cessionaria possa dedurre gli accantonamenti su detti crediti – anche perché il cedente resta obbligato solo nei limiti del prezzo conseguito, essendo definitivamente realizzata la differenza rispetto al valore di bilancio del credito *ante* cessione *pro solvendo*.

Secondo l'A., la cessione dei crediti va inquadrata nell'art. 101, comma 1, TUIR, cioè come “minusvalenza patrimoniale”, in quanto il successivo comma 5 è riferibile alle sole perdite di origine valutativa oppure originate da atti di rinuncia volontaria; viene altresì criticata la posizione della Cassazione – peraltro pronunciata in casi di cessione a prezzi meramente simbolici e fortemente connotati di elusività -, a meno che i crediti non siano qualificabili, per l'impresa che li cede, come beni merce. Conseguentemente, la deducibilità del componente negativo che emerge in sede di cessione dipende dalla sussistenza dei generali requisiti di “certezza e determinabilità” e di “inerenza” previsti dall'art. 109 del TUIR.

Quanto ai primi, l'A. ritiene che difettino allorchè la garanzia data dalla cedente alla cessionaria ecceda il corrispettivo conseguito in sede di cessione e la cessionaria sia obbligata a retrocedere alla cedente l'importo dei crediti riscosso in eccedenza rispetto al prezzo di cessione.

Quanto all'inerenza, l'A. ritiene che essa difetti solo quando la scelta imprenditoriale si appalesi manifestamente antieconomica.

Per il caso in cui oggetto di cessione siano crediti non scaduti, l'A. ricorda che l'A.F., nella circolare n. 98/E del 2000, ha affermato che, quando un'impresa cede, in un'operazione di cartolarizzazione, crediti iscritti in bilancio per un valore comprensivo degli interessi a maturare, la plusvalenza o la minusvalenza si determina confrontando il prezzo di cessione con il valore al netto dei risconti passivi. (NM)

Prassi Amministrativa

Redditi d'impresa – Determinazione dei redditi – Proventi ed oneri non computabili – Riserva da rivalutazione monetaria – Utilizzo – L. 21 novembre 2000, n. 342 – Trattamento – Art. 91 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 – Istanza d'interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.

Ris. Agenzia delle Entrate 1° marzo 2005, n. 32/E, ne Il fisco 11/2005, fasc. n. 2, pag. 4704

L'operazione di copertura della differenza da annullamento di azioni proprie, dopo aver azzerato la relativa riserva, è operazione che modifica il patrimonio netto dell'impresa e non influenza il c/economico (art. 91 TUIR) né il reddito d'esercizio.

A tal fine fra le riserve disponibili per l'assorbimento delle perdite non rientra la riserva da rivalutazione. Infatti, dal punto di vista fiscale, questa non è una riserva disponibile, in quanto si tratta di una riserva in sospensione d'imposta, per cui il suo utilizzo a fini diversi da quelli previsti dalla norma determina il realizzarsi del presupposto impositivo. La tassazione comporta la attribuzione ai soci del saldo attivo di rivalutazione e determina il suo concorso alla formazione del reddito sia della società che dei soci.

Redditi di impresa – Conferimento di opere e servizi in società a responsabilità limitata – Trattamento fiscale.

Ris. Agenzia delle Entrate 16 marzo 2005, n. 35/E, in Corr. Trib. 2005, pag. 1369

Il conferimento di opere e servizi in società a responsabilità limitata ha rilevanza fiscale sia in capo alla società conferitaria che in capo ai soci conferenti. In particolare, la società conferitaria può dedurre il costo per le prestazioni ricevute secondo il principio di competenza. Per quanto riguarda invece il socio conferente, il sinallagma fra assunzione dell'obbligo di prestazione e quote attribuite non costituisce una fattispecie imponibile al momento della sottoscrizione delle quote.

L'effettivo assoggettamento ad imposta avviene successivamente e dipende dal tipo di attività svolta dal socio conferente: attività di impresa, di lavoro autonomo o dipendente. Nel caso di attività d'impresa, il socio imputa per competenza, come componente positivo di reddito, la prestazione per la quota maturata, al costo dedotto dalla società conferitaria nello stesso esercizio. Diversamente, se i soci conferenti sono lavoratori autonomi, anche occasionali, dipendenti, collaboratori coordinati e continuativi vige il principio di cassa, in base al quale i corrispettivi delle prestazioni devono essere assoggettati ad imposta nel momento del pagamento.

Se le prestazioni rilevano ai fini IVA, il momento impositivo coincide con quello in cui la società conferitaria registra il costo relativo all'operazione salvo che non sia già stata emessa fattura.

Redditi d'impresa – Determinazione del reddito – Ammortamenti – Deducibilità delle quote inferiori a quelle massime consentite – Ammissibilità – Condizioni – Art. 102 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

Ris. Agenzia delle Entrate 22 aprile 2005, n. 51/E, ne Il fisco 19/2005, fasc. n. 2, pag. 7752.

Il D.Lgs. 12/12/2003, n. 344 ha abrogato il comma 4 dell'ex art. 67 TUIR (attuale 102) che fissava un importo minimo (50%) per le quote di ammortamento ammesso in deduzione.

Nel sistema conseguente all'entrata in vigore dell'IRES è stato infatti riproposto unicamente il limite massimo relativo alle quote di ammortamento ammesse in deduzione.

A tal proposito l'Agenzia ritiene che, a partire dal 1° gennaio 2004, sia consentito il recupero, negli esercizi successivi, delle quote di ammortamento non dedotte per effetto dell'applicazione di coefficienti ridotti rispetto a quelli massimi consentiti.

Sempre dal periodo d'imposta 2004 il contribuente può quindi applicare coefficienti di ammortamento anche inferiori alla metà delle aliquote massime tanto ai beni di nuova acquisizione, quanto a quelli per i quali in passato erano già state imputate quote di ammortamento.

Giurisprudenza

Reddito di impresa – Interessi passivi – Rapporto di deducibilità – Art. 58 del DPR n. 597 del 1973 – Determinazione – Interessi su crediti in sofferenza – Rilevanza nel periodo di maturazione – Esclusione.

Cass., sez. trib. 15 ottobre 2004, n. 20343, in Giur. Imp. 1/2005.

Nella vigenza del DPR 29 settembre 1973, n. 597 gli interessi sui crediti in sofferenza dovevano essere accantonati al passivo su apposito fondo, distinto da quello in cui dovevano essere inseriti i crediti in sofferenza stessi, e, fino al momento in cui non fossero percepiti, non potevano essere inseriti nella base di calcolo del rapporto di proporzionalità tra redditi totali e redditi sottoposti a tassazione, prevista dall'art. 66 dello stesso decreto presidenziale ai fini della determinazione del limite di deducibilità degli interessi passivi.

Redditi di impresa – Interessi passivi – Indeducibilità fino a concorrenza di interessi attivi esenti da obbligazioni pubbliche – Entrata in vigore – Sottoscrizione delle obbligazioni – Onere della prova – Persona giuridica – Delibera del Consiglio di amministrazione – Natura – Atto prodromico con efficacia meramente interna – Rilevanza – Esclusione.

Cass., sez. trib. 19 ottobre 2004, n. 20445, in Giur. Imp. 1/2005.

Il combinato disposto dall'art. 58, co. 1, del DPR 29 settembre 1973, n. 597 (come sostituito dall'art. 28 della legge 2 dicembre 1975, n. 576, e ulteriormente modificato dall'art. 1 della legge 4 novembre 1981, n. 626), e dell'art. 1, commi 1 e 2, del D.L. 28 novembre 1984, n. 791 (convertito dalla legge 25 gennaio 1985, n. 6), determina che gli interessi passivi non erano più ammessi in deduzione fino alla concorrenza degli interessi attivi percepiti sui titoli pubblici sottoscritti, acquistati o ricevuti in pegno od usufrutto a decorrere dalla data di entrata in vigore dello stesso D.L., né se ne poteva tenere conto nel calcolo del rapporto, previsto dal citato art. 58, tra il totale dei redditi di impresa e quello dei redditi che non scontano una ritenuta alla fonte a titolo di imposta, mentre, per la parte che superava l'importo degli interessi attivi, anche gli interessi passivi predetti rimanevano deducibili e conteggiabili ai fini del calcolo del rapporto sopra indicato.

Conseguentemente la prova del diritto all'esenzione e, specificamente, della data di sottoscrizione, o comunque di acquisizione a qualsiasi titolo delle obbligazioni pubbliche di cui si siano percepiti interessi, ricade sul contribuente, che a tal fine deve redigere l'apposito prospetto previsto dal citato art. 1 del D.L. n. 791 del 1984.

Qualora, infine, il contribuente sia una persona giuridica, la delibera del Consiglio di amministrazione (o dell'analogo organo deliberativo) che autorizza la sottoscrizione delle obbligazioni pubbliche costituisce un atto prodromico, con efficacia meramente interna, rispetto alla sottoscrizione vera e propria, che deve essere effettuata dai competenti organi esecutivi, con la conseguenza che ciò che rileva non è il momento dell'adozione di detta deliberazione, bensì quello in cui venga data attuazione ad essa ed i titoli vengano sottoscritti dall'organo esecutivo.

Redditi di impresa – Costi deducibili – Telefoni cellulari – Deducibilità.

Cass., sez. trib. 21 dicembre 2004, n. 23731, in Giur. Imp. 1/2005.

Ai fini del riconoscimento della deducibilità da parte di un'impresa di autotrasporto, dei costi relativi ai telefoni cellulari montati sui propri veicoli per trasporto merci rileva unicamente la destinazione normale che l'impianto può ricevere da parte dei dipendenti attraverso la carta sim riconducibile all'azienda e non l'uso che in astratto può essere fatto del telefono.

Conseguentemente, in presenza di uno specifico sistema di blocco che impedisca ai dipendenti di utilizzare la scheda per finalità extraziendali, i costi sostenuti dall'azienda per i telefoni sono integralmente deducibili.

Redditi di impresa – Determinazione del reddito – Interessi passivi – Interessi per crediti in sofferenza – Deducibilità – Requisiti.

Cass., sez. trib. 2 febbraio 2005, n. 2114, ne Il fisco 11/2005, fasc. n. 1, pag. 4571.

In base all'art. 75 del DPR 22 dicembre 1986, n. 917, artt. 75 e 63, gli interessi passivi sono deducibili dai redditi di impresa (purché rispondano ai requisiti indicati nell'art. 63) anche a prescindere da un giudizio circa l'inerenza all'attività di impresa. Invece l'art. 58 del DPR n. 597 del 1973 (vigente fino al 31 dicembre 1987) sottoponeva anche gli interessi passivi alla regola generale della deducibilità solo in caso di inerenza.

REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

Dottrina

“Cud 2005 – Novità e conferme rispetto al CUD 2004”, di P. GHINI e F. LEDDA, ne Il fisco 8/2005, fasc. n. 1, pag. 3209.

Gli AA. effettuano un esame comparato tra la nuova modulistica e quella dello scorso anno evidenziando in maniera schematica le novità di rilievo di interesse per il sostituto d'imposta.

Le novità di maggior rilievo si concentrano nelle “annotazioni”. (EM)

“L'Utilizzo dello schema di certificazione per le cessazioni nel corso del 2005”, di P. GHINI e F. LEDDA, ne Il fisco 10/2005, fasc. n. 1, pag. 4204.

Dopo un attento esame della nuova modulistica, gli AA. individuano i punti interessanti dalle recenti modifiche introdotte dalla legge finanziaria 2005, illustrando da ultimo gli aggiustamenti da tenere presenti nell'utilizzo della certificazione di fine rapporto. (EM)

“La tassazione dei redditi di lavoro dipendente prestato fuori dell'ordinaria sede di servizio e i suoi riflessi sulla competitività imprenditoriale”, di E. GRASSI, ne Il fisco 19/2005, fasc. n. 1, pag. 7453.

L'articolo delinea il quadro normativo di riferimento relativamente ai redditi di lavoro dipendente prestato all'estero nelle seguenti angolazioni:

- redditi di lavoro dipendente dei soggetti cancellati dalle anagrafi della popolazione residente ed emigrati in Stati o territori aventi un regime di fiscalità privilegiata, individuati con decreto ministeriale;
- redditi di lavoro dipendente prestato fuori della sede di servizio in ambito nazionale;
- redditi di lavoro dipendente prestato in zone di confine e limitrofe;

- redditi di lavoro dipendente prestato in territori di Paesi con i quali l'Italia ha stipulato accordi contro la doppia imposizione, sulla base uniforme del Modello di Convenzione OCSE;
- redditi di lavoro dipendente prestato all'estero da artisti e sportivi. (EM)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Redditi di lavoro dipendente – Indennità per licenziamento illegittimo – Imponibilità.

Cass., sez. trib. 17 agosto 2004, n. 16014, in Boll. Trib. 2005, pag. 282.

Al fine di stabilire se l'indennità da licenziamento illegittimo corrisposta al dirigente rappresenti il risarcimento del danno consistente nella perdita di redditi futuri, in quanto tale imponibile ai sensi dell'art. 6, comma 2, del TUIR, ovvero il mero reintegro di un danno patrimoniale, in quanto tale intassabile alla stregua della medesima disposizione, occorre che il giudice di merito svolga una indagine volta ad accertare la reale volontà delle parti che hanno sottoscritto il contratto collettivo di lavoro, al cui interno l'indennità stessa trova fronte.

Con nota di L. LOVECCHIO, "Le riflessioni della Cassazione sulle indennità risarcitorie nel reddito di lavoro dipendente".

Redditi di lavoro dipendente – Incentivazioni all'esodo – Non rientrano nella previsione di esonero di cui al precedente art. 48, lett. f), del TUIR – Imponibilità – Sussiste.

Cass., sez. trib. 22 novembre 2004, n. 22022, in Boll.trib. 2005, pag. 557.

Le somme corrisposte al lavoratore a titolo di incentivo all'esodo non rientrano nell'ambito della previsione di esonero cui al precedente articolo 48, lett. f), del TUIR, e costituiscono pertanto reddito di lavoro dipendente, poiché sono carenti sia della connotazione della liberalità sia di quella della eccezionalità.

Redditi di lavoro dipendente – Ispettori del lavoro – Indennità di trasferta – Tassabilità per la parte eccedente la franchigia.

Cass., sez. trib. 28 gennaio 2005, n. 1798, in Corr. Trib. 2005, pag. 1191.

In caso di somme corrisposte dal competente Ministero agli ispettori del lavoro per lo svolgimento di attività fuori sede, la speciale indennità prevista per gli ispettori come indennità di trasferta è tassabile per la parte eccedente i limiti previsti dall'art. 48, comma 4 (ora art. 51, comma 5), del TUIR.

Commissione tributaria di merito

Redditi di lavoro dipendente – Azioni assegnate ai dipendenti – Momento impositivo – Determinazione – Effettiva disponibilità.

Comm. trib. prov. di Roma, sez. XXXVII, 5 ottobre 2004, n. 203, in Boll. Trib. 2005, pag. 302.

In caso di assegnazioni di azioni ai dipendenti sottoposte ad un vincolo di c.d. *lock up*, l'imposizione tramite applicazione della ritenuta alla fonte può aver luogo solo nel momento in cui il vincolo venga meno e, dunque, si concretizzi l'effettiva disponibilità del reddito.

Con nota di Prof. V. FICARI, "Ancora sul momento di applicazione della ritenuta nell'imposizione delle assegnazioni di azioni ed opzioni ai dipendenti".

REDDITI DIVERSI

Dottrina

"La tassazione dei "capital gains", di N. ARQUILLA, in Corr.trib. 2005, pag. 1403.

L'articolo prende in esame le novità introdotte dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 15 febbraio 2005 che approva il Modello UNICO 2005, PF, relativo ai redditi 2004 con le relative istruzioni.

In particolare l'A., oltre a descrivere la struttura del quadro RT, sezione I, II, e III, del Modello UNICO 2005, relativo alle plusvalenze di natura finanziaria, pone in evidenza la scelta adottata dall'Agenzia delle entrate concernente l'obbligo di far utilizzare il predetto modello UNICO – PF a persone fisiche non esercenti attività d'impresa commerciale o di lavoro autonomo che, potenzialmente, avrebbero i presupposti per avvalersi dell'assistenza fiscale attraverso la presentazione del Modello 730.

In tal senso l'A. richiama le istruzioni per la compilazione del Modello 730/2005 le quali hanno precisato che, qualora un contribuente realizzi plusvalenze su partecipazioni qualificate (art. 67, comma 1, lett. c) del TUIR) che concorrono a formare il reddito complessivo, lo stesso non può avvalersi dell'assistenza fiscale ma deve redigere il Modello UNICO-PF, quadro RT.

Tale scelta appare dettata dalla necessità di considerare in maniera uniforme la posizione del contribuente, nel senso che sarebbe stato difficile, sia per il contribuente che per l'Amministrazione finanziaria, gestire due dichiarazioni (il quadro RT del Modello UNICO - PF ed il Modello 730) da presentare in tempi diversi.

Resta, invece, ferma la possibilità di utilizzare il Modello 730 per coloro che nel 2004 hanno realizzato solo plusvalenze ed altri redditi di natura finanziaria di cui all'art. 67, comma 1, lett. da *c-bis*) a *c-quinquies*) del TUIR.

Ad avviso dell'A. non è preclusa la possibilità di avvalersi dell'assistenza fiscale neppure a coloro che, in relazione ad operazioni di cessioni di partecipazioni qualificate, abbiano realizzato esclusivamente minusvalenze deducibili che non intendono portare in diminuzione dalle plusvalenze realizzate nei successivi quattro periodi d'imposta.

In tal senso, peraltro, conduce la Circ. n. 165/E del 24 giugno 1998, par. 3.2, la quale ha chiarito che le operazioni che generano minusvalenze o perdite vanno indicate nella dichiarazione dei redditi soltanto se il contribuente intende avvalersi della facoltà di compensazione con le plusvalenze ed altri redditi di cui alle lett. da c) a *c-quinquies*) dell'art. 67 del TUIR.

Può avvalersi, infine, dell'assistenza fiscale anche il contribuente che nel 2004 non ha posto in essere alcuna operazione di cessione di partecipazioni qualificate di cui all'art. 67, comma 1, lett. c) del TUIR ed ha provveduto alla rivalutazione delle partecipazioni possedute in società per azioni non ammesse alla negoziazione in mercati regolamentati ai sensi dell'art. 2, del D.L. n. 282/2002, convertito con modifiche dalla L. n. 27/2003.

In tal caso, infatti, non si pone, neppure astrattamente, il problema di determinare il reddito complessivo del contribuente, atteso che la sezione del quadro RT che accoglie i dati relativi alle rivalutazioni (righe da RT28 a RT32) ha soltanto la funzione di evidenziare l'avvenuta effettuazione dell'operazione di rivalutazione ed il controllo dei versamenti eseguiti. (PM).

REDDITI FONDIARI

Prassi Amministrativa

Imposte sui redditi – Redditi fondiari – Immobili di interesse storico e/o artistico – Determinazione del reddito e gestione delle relative controversie – Istruzioni – Art. 34 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 – Art. 11, comma 2, della L. 30 dicembre 1991, n. 413.
Circ. Agenzia delle Entrate 14 marzo 2005, n. 9/E, ne Il fisco 13/2005, fasc. n. 2, pag. 5758.

L'Agenzia, preso atto delle pronunce della Corte Costituzionale e del consolidato orientamento della Corte di Cassazione, ha precisato che, relativamente ai redditi degli immobili di interesse storico – artistico, la tassazione speciale ai sensi dell'art. 11, comma 2, L. n. 413/91 (sulla base della minore delle tariffe di estimo, previste per le abilitazioni della zona censuaria nella quale è collocato il fabbricato) è applicabile anche qualora gli stessi siano concessi in locazione. Detta disposizione agevolativa non si applica invece agli immobili di interesse storico – artistico che non siano classificati come fabbricati ad uso abitativo.

RISCOSSIONE

Dottrina

“Rassegna di Giurisprudenza – La tutela cautelare nel processo tributario” di B. BELLE', in Dir. Prat. Trib. 1/2005, II, pag. 117 (per segnalazione)

Sommario:

Premessa – I presupposti processuali – Il fumus boni iuris – Il periculum in mora e l'attualità del pregiudizio – Il periculum in mora – L'attualità del pregiudizio – Gli atti per i quali può essere richiesta la sospensione cautelare – Il giudice competente – Legittimazione attiva e passiva – La domanda cautelare: forma e contenuto – Il procedimento – Fissazione della trattazione – La sospensione interinale – La tassazione davanti al collegio – I provvedimenti collegiali e la non impugnabilità dell'ordinanza – La sospensione parziale e quella condizionata – L'esecuzione dell'ordinanza e del decreto interinale di sospensione – L'inottemperanza all'ordine di sospensione – Rapporti tra procedimento cautelare e giudizio di merito: fissazione della trattazione ed efficacia della sentenza di primo grado – Composizione del collegio – Incompatibilità – Revoca e modifica del provvedimento cautelare e reiterazione dell'istanza – La tutela cautelare nei giudizi di gravame – La tutela cautelare nei ricorsi contro i ruoli formati dai Centri di Servizi – La sospensione della riscossione delle sanzioni amministrative – Sospensione cautelare giurisdizionale e sospensione in via amministrativa.

Prassi Amministrativa

Riscossione – Tributi iscritti a ruolo – Transazione – Art. 3, comma 3, del D.L. 8 luglio 2002, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla L. 8 agosto 2002, n. 178.

Circ. Agenzia delle Entrate 4 marzo 2005, n. 8/E, ne Il fisco 11/2005, fasc. n. 2, pag. 4697.

L'istituto della procedura di transazione dei tributi iscritti a ruolo è caratterizzato dalla possibilità, al verificarsi di determinate condizioni ed in deroga ai principi generali, di raggiungere un accordo che, attraverso reciproche concessioni, consenta la chiusura delle controversie relative alla fase

della riscossione, ovvero ne impedisca l'insorgenza, ed il conseguimento di un risultato più proficuo rispetto a quello conseguibile coattivamente.

L'istituto si applica, solo per i tributi il cui gettito è di competenza esclusiva dello Stato, in caso di accertata maggiore economicità e proficuità rispetto alle attività di riscossione coattiva, quando nel corso della procedura esecutiva emerga l'insolvenza del debitore o questi è assoggettato a procedure concorsuali.

La transazione è applicabile non solo alle liti già sorte, ma anche a quelle potenziali; non è possibile chiudere con la transazione le controversie di cognizione instaurate dinanzi alle Commissioni tributarie o ad altro Giudice. La concessione da parte dell'Amministrazione finanziaria è condizionata dal presumibile esito delle procedure esecutive a carico del debitore, nel rispetto del principio dell'economicità dell'azione amministrativa che è un elemento qualificante dell'istituto e di valutazione per la sua applicazione.

Sono esclusi i tributi diversi da quelli erariali che sono amministrati dagli Uffici dell'Agenzia, anche con riferimento all'ipotesi in cui accertamento e riscossione siano rimessi a tali uffici in forza di apposite convenzioni con gli Enti impositori (ad es. le Regioni per l'IRAP); sono inoltre esclusi i tributi che, sia pure disciplinati da leggi statali, danno luogo ad un gettito di esclusiva competenza di altri Enti impositori a favore dei quali si determina il conseguente incremento patrimoniale (tributi locali, tassa automobilistica, addizionali regionali e comunali, ecc.).

Giurisprudenza

Commissione Tributaria di merito

Riscossione – Dichiarazione a credito – Rimborso – Termine di prescrizione decennale decorrente dalla presentazione della dichiarazione – Successiva istanza di rimborso ex art. 38 del D.P.R. 602/73 – Non necessita.

Comm. trib. reg. della Lombardia, sez. XIII, 13 ottobre 2004, n. 14, in Boll. Trib. 2005, pgs. 476.

Allorché un credito d'imposta risulti dalla stessa dichiarazione del contribuente non trova applicazione per il rimborso il termine decadenziale di quarantotto mesi previsto dall'art. 38 del D.P.R. 602/73 e successive modificazioni, bensì quello della prescrizione ordinaria decennale.

Non ha rilievo in contrario che la dichiarazione sia considerata una dichiarazione di scienza e non di volontà, in quanto la richiesta di rimborso ivi contenuta non ammette altro significato che quello di una dichiarazione di volontà, univocamente interpretabile specie nel periodo in cui non era possibile scegliere fra richiesta di rimborso e riporto a nuovo del relativo credito.

Riscossione – Rimborso del credito da dichiarazione – Istanza di sollecito – Comunicazione dell'Agenzia delle Entrate della non conoscenza dello stato della pratica di rimborso – Non costituisce riconoscimento del debito – Impugnabilità davanti alla Commissione tributaria – Legittimità – Condanna dell'Agenzia delle Entrate al rimborso del credito esposto in dichiarazione – Sussiste – Debenza degli interessi ex art. 44-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 – Interessi anatocistici ex art. 1283 del codice civile – Competono dalla data di presentazione del ricorso.

Comm. trib. prov. di Torino, sez. XIII, 19 ottobre 2004, n. 31, ne Il fisco 11/2005, fasc. n. 1, pag. 4580.

La risposta dell'Agenzia delle Entrate al contribuente che ha formalmente intimato alla medesima di provvedere al rimborso dei crediti esposti nelle dichiarazioni dei redditi non costituisce rifiuto in senso tecnico. Il rifiuto al rimborso del credito d'imposta evidenziato nella dichiarazione regolarmente presentata si estrinseca con il semplice ritardo rispetto ai tempi previsti dall'art. 41 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602. Per l'ottenimento del rimborso delle somme indicate in

dichiarazione il contribuente non deve prendere alcuna iniziativa in quanto l'attività necessaria alla restituzione del dovuto è a carico dell'ufficio che deve rispettare i tempi assegnati dalle norme.

La mancata comunicazione al contribuente della quantificazione del credito spettante non consente all'interessato di agire davanti al giudice ordinario ma soltanto di ricorrere al giudizio tributario chiedendo la condanna al rimborso della somma (cioè di stabilire il *quantum* spettante) per lo specifico tributo.

Sulla somma dovuta a titolo d'imposta spettano gli interessi di cui all'art. 44-bis del D.P.R. n. 602/1973 oltre a quelli anatocistici previsti dall'art. 1283 del codice civile dalla data di presentazione del ricorso.

Riscossione – Notificazione della cartella di pagamento – Ruoli anteriori all'8 giugno 2001 – Termine di notificazione di cinque mesi dalla consegna del ruolo – Art. 19 del D.Lgs. 13 aprile 1999, n. 112 – Applicabilità ai rapporti fra Amministrazione finanziaria e contribuente – Non sussiste.

Comm. trib. prov. di Firenze, Sez. XVI, 3 novembre 2004, n. 60, ne Il fisco 10/2005, fasc. n. 1, pag. 4244.

Il termine previsto dall'art. 19 del D.Lgs. 13 aprile 1999, n. 112 per la notificazione della cartella di pagamento da eseguirsi a cura del concessionario della riscossione nei confronti del contribuente, deve ritenersi applicabile unicamente ai fini della responsabilità del concessionario e della perdita del diritto al discarico. Tale disposizione non può dunque estendersi ai rapporti fra Amministrazione finanziaria e contribuente.

RITENUTE ALLA FONTE

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Ritenute alla fonte – Controversie tra sostituto d'imposta e sostituto in ordine alla rivalsa – Onere del Giudice di integrare il contraddittorio con l'Amministrazione – Ritenute versate di cui non sia stata effettuata la rivalsa – Domanda di rimborso – Competenza del Giudice tributaria – Controversia sulla debenza o meno della ritenuta non versata – Competenza del Giudice ordinario.

Cass., SS.UU. 19 febbraio 2004, n. 3343, in Boll. Trib. 2005, pag. 630.

Allorché il sostituto d'imposta abbia già effettuato la rivalsa nei confronti del sostituto per ottenere quanto versato a titolo di ritenuta, la giurisdizione sulla controversia spetta alle Commissioni tributarie, ancorché essa sia insorta solo fra sostituto e sostituito, restando compito del Giudice di provvedere all'integrazione del contraddittorio nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

Qualora, però, la rivalsa non sia stata ancora esercitata, pur essendo stati soddisfatti sia il Fisco che il percettore del reddito, la controversia esula dalla giurisdizione tributaria ed appartiene a quella del Giudice ordinario.

La soluzione non muta quando il sostituto, successivamente alla domanda di rivalsa, abbia inoltrato al Fisco istanza di rimborso, trattandosi di evento non incidente sulla giurisdizione.

La massima è da condividere, anche se concerne la *vexata quaestio* di chi sia in effetti il contribuente fra il sostituto – che non ha interesse a sostenere tesi in conflitto con l'Amministrazione – e il sostituito, che è inciso dal prelievo.

La seconda massima lascia perplessi, perché il giudizio dell'A.G.O. sulla astratta debenza o meno della ritenuta non risolve i problemi tributari, non avendo ad oggetto il rapporto tributario, ma la correttezza o meno del comportamento del sostituto. Correttezza che il fisco potrebbe contestare in sede di controllo.

Ritenute alla fonte – Ritenute sui dividendi – Presupposto – Distribuzione del dividendo – Prova della retrocessione dei dividendi – Annullamento delle azioni di risparmio – Insufficienza.

Cass., sez. trib. 6 settembre 2004, n. 17925, ne Il fisco 21/2005, fasc. n. 1, pag. 8242.

Il presupposto oggettivo in forza del quale è dovuto dalla società all'Erario il versamento del 15 per cento sui dividendi distribuiti ai soci è il fatto della distribuzione degli utili. Nel caso di specie non può essere accolta la domanda di ripetizione della ritenuta versata, in quanto non vi è prova che la società abbia effettivamente ripetuto dai soci i dividendi, ma soltanto che la società abbia deliberato l'annullamento delle azioni di risparmio alle quali afferivano gli utili distribuiti.

Ritenute alla fonte – Corresponsione di interessi per dilazione di pagamento a soggetto non residente e privo di stabile organizzazione in Italia – Ritenuta a titolo d'imposta ex art. 26, co. 5, DPR n. 600 del 1973 – Applicabilità – Fondamento.

Cass., sez. trib. 10 settembre 2004, n. 18314, in Giur. Imp. 1/2005.

La corresponsione di interessi per dilazione di pagamento a favore di un soggetto non residente nel territorio dello Stato e privo di stabile organizzazione in Italia va assoggettata a ritenuta a titolo d'imposta, ai sensi dell'art. 26, comma 5, del DPR 29 settembre 1973, n. 600, nel testo applicabile "*ratione temporis*".

IMPOSTE SOSTITUTIVE DELLE IMPOSTE SUL REDDITO

Prassi Amministrativa

Imposta sostitutiva – Imprese assicuratrici – Imposta sulle riserve matematiche dei rami vita – Cessione del portafoglio assicurativo – Recupero dell'imposta – Modalità – Art. 26-ter del DPR 29 settembre 1973, n. 600 – Art. 38 del DPR 29 settembre 1973, n. 602.

Nota dell'Agenzia delle Entrate 12 gennaio 2005, n. 105518, ne Il fisco 18/2005, fasc. n. 2, pag. 7428.

L'Agenzia delle Entrate precisa che nel caso in cui l'impresa di assicurazione proceda alla cessione parziale o totale del portafoglio assicurativo la cessione del portafoglio stesso determina una cessione del credito corrispondente all'imposta sostitutiva relativa alle riserve matematiche ad esso riferibili, che pertanto potrà essere recuperato esclusivamente dal cessionario.

Diversamente, l'impresa cedente sarebbe nell'impossibilità di recuperare il credito, considerato che per sua natura rappresenta un anticipo sulle imposte che verranno applicate sulle prestazioni erogate in relazione ai contratti di cui trattasi.

Giurisprudenza

Corte Costituzionale

Imposta sostitutiva dovuta dai fondi comuni d'investimento immobiliari chiusi – D.L. 25 settembre 2001, n. 351 – Imposte sostitutive di cui agli artt. 4, 5 e 7 della L. 28 dicembre 2001, n. 448 – Riscossione – Versamento con Modello F24 – D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241 – Istituzione codici-tributo – Imputazione delle somme riscosse a specifici capitoli del bilancio dello Stato – Violazione delle attribuzioni costituzionali della Regione siciliana –

Mancata imputazione del gettito relativo alle imposte riscosse nella Regione siciliana ai capitoli del bilancio della Regione – Conflitto di attribuzione Stato-Regione – Inammissibilità.

Corte Cost. 11 febbraio 2005, n. 72, ne Il fisco 9/2005, fasc. n. 1, pag. 3604.

E' inammissibile il conflitto di attribuzione sollevato dalla Regione siciliana nei confronti dello Stato con riferimento alle risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate n. 29/E del 30 gennaio 2002 e n. 31/E del 31 gennaio 2002 con le quali sono stati istituiti i codici – tributo per il versamento con Modello F24, rispettivamente, dell'imposta sostitutiva dovuta dai fondi comuni d'investimento immobiliari chiusi (D.L. 25 settembre 2001, n. 351) e delle imposte sostitutive previste dagli artt. 4, 5 e 7 della L. 28 dicembre 2001, n. 448.

Le risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate *de quibus* non costituiscono atti idonei a ledere la sfera delle attribuzioni costituzionali della Regione siciliana in quanto, debitamente inseriti nel sistema normativo introdotto dal D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, rappresentano lo strumento per consentire la definizione delle modalità di versamento delle imposte. Conseguentemente, esse non recano alcun pregiudizio alle pretese tributarie della Regione siciliana alla quale il gettito di competenza sarà riversato allorquando la struttura di gestione centralizzata dei tributi avrà provveduto all'evasione di tutte le operazioni di conteggio e verifica.

ASSICURAZIONI (e imposta sulle riserve matematiche)

Dottrina

“Il recupero dell'imposta sulle riserve matematiche nei casi di cessione del portafoglio e di cessazione dell'attività in regime di stabilimento – La nota dell'Agenzia delle Entrate n. 105518 del 2005”, di D. SETTEMBRE, ne Il fisco 18/2005, fasc. n. 1, pag. 7204.

In questo articolo l'Autore delinea le caratteristiche fondamentali della nuova imposta sulle riserve matematiche, soffermandosi più specificamente sul regime di utilizzo degli importi versati, alla luce della recente nota dell'Agenzia delle Entrate in tema di utilizzo del credito nel caso di cessione del portafoglio ovvero di cessazione dell'attività in regime di stabilimento.

Come è noto, le società e gli enti che esercitano attività assicurativa sono tenuti al versamento di un'imposta sulle riserve matematiche dei rami vita con esclusione di quelle relative ai contratti aventi per oggetto il rischio di morte o di invalidità permanente o di non autosufficienza, nonché di quelle relative ai fondi pensione e ai contratti di assicurazione di cui all'art. 9-ter del Dlgs n. 124/93. A decorrere del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2004 la misura del prelievo è dello 0,30%.

La suddetta imposta è dovuta anche delle imprese di assicurazione estere che operano in Italia in regime di libertà di prestazione di servizi nel caso in cui queste optano per l'applicazione della ritenuta del 12,50% cui all'art. 26-ter del DPR 600/79, in qualità di sostituto d'imposta. L'imposta corrisposta costituisce credito utilizzabile per il versamento delle ritenute d'imposta di cui all'art. 6 della L. n. 482/85 e delle imposte sostitutive di cui all'art.26-ter del DPR n. 600/73. Tuttavia a decorrere dall'anno 2007, nell'ipotesi in cui l'ammontare delle ritenute e imposte sostitutive da versare risulti inferiore all'imposta sostitutiva sulle riserve versate per il quinto anno precedente, la differenza potrà essere portata in compensazione delle imposte dei contribuiti ai sensi del Dlgs. n. 241/97 oltre il limite fissato dalla L. n. 388/200 in € 516.457,90, ovvero ceduta, in tutti o in parte, a società ed Enti appartenenti al medesimo gruppo. La cessione del credito nell'ambito del Gruppo dovrebbe essere la modalità "ordinaria" di utilizzo del credito delle compagnie estere che hanno optato per l'applicazione dell'imposta sostitutiva sui rendimenti delle polizze in quanto dette imprese non sono debentrici di altre somme compensabili ai sensi dell'art. 17 del Dlgs n. 247. Con la nota del 12 gennaio 2005 l'Agenzia delle Entrate ha inoltre chiarito che la cessione del portafoglio da parte di una compagnia determina anche una cessione del credito corrispondente all'imposta sostitutiva relativa alle riserve matematiche ad essa riferibili e, che, nell'ipotesi in cui una

compagnia assicurativa decida di non operare più in regime di stabile organizzazione, la compagnia estera possa recuperare l'eccedenza d'imposta presentando istanza di rimborso ai sensi dell'art. 38 DPR n. 602/73. La possibilità di chiedere a rimborso l'imposta dovrebbe essere consentita, alla luce del principio desumibile dalla citata nota, anche alle imprese estere in regime di libera prestazione di servizi quando non fosse procedere alla cessione infragruppo dei crediti. (CLP)

INVIM

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

INVIM decennale – Opifici industriali – Esenzione – Art. 25, comma 2, lett. d), DPR n. 643 del 1972 – Estensione alle pertinenze – Condizioni.

Cass., sez. trib. 7 gennaio 2005, n. 215, in Giur. Imp. 2/2005.

Ai sensi dell'art. 25, comma 2, del DPR n. 643 del 1972 sono esenti dall'INVIM decennale anche le pertinenze dei fabbricati destinati all'esercizio di attività commerciali, a condizione che anche queste non siano suscettibili di diversa destinazione senza radicali trasformazioni.

IPOTECARIE E CATASTALI (imposte)

Giurisprudenza

Corti d'appello

Ipotecarie catastali (imposte) – Documenti, dati e informazioni catastali e ipotecarie – Divieto di riutilizzo ex comma 367 della L. 311/04 – Convenzioni a pagamento pretese dall'Agenzia del territorio – Legittimità – Affermata violazione della concorrenza – Insussistenza.

Corte d'Appello di Torino, sez. I, 31 marzo 2005, n. 417/05, in Boll. Trib. 2005, p g. 642.

L'iniziativa assunta dall'Agenzia del territorio ai sensi dei commi da 367 a 375 della legge finanziaria 2005 di pretendere la stipulazione di un'apposita convenzione con gli operatori professionali delle visure catastali al fine di consentire la riutilizzazione commerciale di documenti, dati ed informazioni catastali non costituisce autonoma e discrezionale esplicazione di attività economica, ma si pone come vincolata attuazione della disposizione di legge.

Se è vero che la direttiva comunitaria n. 89/2003 consente la libera utilizzabilità dei predetti dati anche ai fini economici, essa non vieta che tale utilizzo sia condizionato a preve concessioni che impongano il pagamento di somme di denaro.

Esula tuttavia dalla legge l'ipotesi di memorizzazione dei dati informativi già raccolti.

IVA

Dottrina

“Differenze e interferenze tra diritto e restituzione, diritto di detrazione e credito da dichiarazione”, di S. LA ROSA, in Riv. Dir. Trib. 2/2005, II, pag. 141.

Traendo spunto dalla sentenza della Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, 20 agosto 2004, n. 16477, l'A. analizza il tema della applicabilità ai rimborsi Iva del termine decadenziale di due anni dal giorno in cui è sorto il diritto al rimborso previsto, in via generale, dall'art. 21 del D.Lgs. n. 546 del 1992.

La Corte di Cassazione afferma che il termine decadenziale biennale si applica per le cd. "eccedenze" di imposta (ossia per le maggiori imposte detraibili) non risultanti dalle dichiarazioni annuali. Infatti, il diritto al recupero delle eccedenze di imposta ha natura di credito di "restituzione" ed in mancanza di apposite disposizioni, l'istanza di rimborso è per tale diritto soggetta al suddetto termine in quanto riferibile ad ogni ipotesi sia di rimborso da indebitato che di restituzione di imposte correttamente corrisposte.

Ne consegue la recuperabilità delle eccedenze di imposta anche nel caso di mancata presentazione della prescritta dichiarazione annuale purché venga avanzata all'Ufficio apposita istanza di rimborso entro il termine biennale.

La soluzione della Corte di Cassazione sulla qualificazione del recupero delle eccedenze in termini di diritto alla restituzione trova riscontro in posizioni di parte della dottrina. Per altra parte occorre, invece, operare una distinzione tra i rimborsi, che sono una naturale conseguenza del pagamento indebitato sin dall'origine, e le restituzioni, per le quali il diritto alla restituzione si ricollega ad eventi successivi, al verificarsi dei quali iniziano a decorrere i termini dell'azione restitutoria.

Le eccedenze d'imposta non sono determinate da situazioni originarie di indebitato, ma il diritto al rimborso discende sempre dalle singole leggi d'imposta. Si è in presenza di crediti che dipendono dal fisiologico svolgimento delle vicende tributarie e non dalla loro patologia.

Quanto, poi, alla recuperabilità delle eccedenze anche in assenza di dichiarazione, l'A. dissente dalla Corte di Cassazione in quanto dette eccedenze hanno natura di crediti da dichiarazione la quale costituisce, pertanto, presupposto necessario per la insorgenza di una posizione debitoria da parte dell'Erario.

Se manca la dichiarazione, non è compiutamente esercitato il diritto di detrazione, né sono configurabili eccedenze di imposta in senso proprio. E' soltanto con l'esercizio del diritto di detrazione, in sede di dichiarazione, che si costruisce un effettivo rapporto di credito/debito tra contribuente ed amministrazione finanziaria.

Con riguardo, poi, al regime delle eccedenze negli esercizi successivi a quello in cui sono maturate, si rileva come ai fini della regolarità dei successivi adempimenti tributari deve essere accertata la corrispondenza tra l'eccedenza risultante dalla precedente dichiarazione e quella riportata nella dichiarazione successiva invece che la fondatezza sostanziale della medesima eccedenza. Pertanto, la detrazione nell'anno successivo deve ritenersi correttamente operata se e nella misura in cui trova riscontro nell'eccedenza dichiarata l'anno precedente e non spettante, se manca la precedente dichiarazione ovvero tale corrispondenza non esiste. (AF)

“Il nuovo testo unico dell'IVA intracomunitaria”, di F. TAGLIAFIERRO e L. TAGLIAFIERRO, ne Il fisco 12/2005, fasc. n. 1, pag. 4890.

Nell'articolo è descritta la struttura del nuovo testo unico dell'IVA, con la segnalazione delle modifiche di rilievo contenute nella proposta di rifusione della VI Direttiva CEE. (S.G.)

Prassi Amministrativa

IVA – Società controllanti e controllate – Procedura di liquidazione di gruppo – Compensazione dell'IVA di gruppo ex art. 73, comma 3, del DPR n. 633/1972 – Obbligo di garanzia – Esenzione dalla prestazione della garanzia ex art. 38-bis del DPR n. 633/1972 – Condizioni.

Ris. Agenzia delle Entrate 28 dicembre 2004, n. 165, in Boll. Trib. 2005, pag. 372.

L'Agenzia delle Entrate precisa che il limite per l'esonero dalla prestazione della garanzia per il rimborso IVA di cui all'art. 38-bis, comma 8, DPR 633/72 (ammontare del rimborso non superiore al 100% della media dei versamenti affluiti nel conto fiscale nel corso del biennio precedente) opera anche nel caso di compensazione infragruppo dei crediti IVA.

IVA – Regimi speciali – Società controllate – Società residenti all'estero – Liquidazione IVA di gruppo – Modalità – Art. 73 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 – DM 13 dicembre 1979.

Ris. Agenzia delle Entrate 21 febbraio 2005, n. 22/E ne Il fisco 13/2005, fasc. n. 2, pag. 5761.

Il regime della liquidazione dell'IVA di gruppo si estende anche alle società residenti in Paesi comunitari, che, in base alle norme vigenti nello Stato di residenza, assumono forme giuridiche equipollenti alle società di capitali di diritto italiano.

La valutazione di equipollenza va accertata caso per caso, alla luce di un esame comparativo della normativa vigente nello Stato di residenza della singola società comunitaria con quella delle società di capitali.

Per poter utilizzare la procedura relativa all'Iva di gruppo, la società non residente dovrà far valere anche la ricorrenza degli altri presupposti richiesti dalla norma, compreso il requisito temporale e quello relativo al possesso delle azioni o quote.

E, inoltre, richiesto che le società estere siano identificate ai fini IVA in Italia, attraverso una stabile organizzazione, la nomina di un rappresentante fiscale o mediante l'identificazione diretta.

Giurisprudenza

Corte di Giustizia CE

IVA – Territorialità – Soggettività passiva – Società di investimento a capitale variabile (SICAV) – Sussiste – Servizi di elaborazione e fornitura di dati ed informazioni resi da soggetti comunitari a SICAV stabilite in altri Stati membri – Rilevanza territoriale del servizio nello Stato membro del soggetto committente.

Corte di Giust. CE, sez. I, 21 ottobre 2004, n. C-8-03, in Giur. Imp. 1/2005.

In tema di IVA l'attività svolta dalle SICAV, consistente nella costituzione e gestione verso corrispettivo, per conto dei risparmiatori, di valori mobiliari acquisiti con i capitali forniti da quest'ultimi, costituisce un'"attività economica" rilevante agli effetti del tributo, ai sensi dell'art. 4, n. 2, della sesta direttiva del 1977.

Conseguentemente i servizi di consulenza e di elaborazione e fornitura di dati ed informazioni, resi da soggetti comunitari nei confronti di SICAV (soggetti passivi d'imposta) stabiliti in altri Stati membri, rilevano territorialmente nello Stato membro di residenza di quest'ultime, secondo quanto disposto dall'art. 9, n. 2, lett. e) della stessa direttiva.

IVA – Pagamento dell'imposta – Iscrizione a ruolo dell'IVA liquidata in base alla dichiarazione – Termine di decadenza.

Cass., sez. trib. 8 luglio 2004, n. 12587, in Boll. Trib. 2005, pag. 229.

Ai sensi dell'art. 17, c. 1 del DPR n. 602 del 1973, nel testo in vigore prima della sua sostituzione ad opera del D.Lgs. n. 46 del 1999, l'IVA dovuta dal contribuente in base alla sua dichiarazione (nella specie relativa all'anno 1990) e dal medesimo non versata deve essere iscritta a ruolo nel termine di decadenza del 31 dicembre del quarto anno successivo alla presentazione della dichiarazione stessa, dovendosi escludere che l'art. 23 del cit. D.Lgs. n. 46 del 1999 abbia introdotto innovativamente per l'IVA, a decorrere dal 1 luglio 1999, il termine di decadenza per la predetta iscrizione a ruolo.

IVA – Pagamento dell'imposta – Iscrizione a ruolo dell'IVA liquidata in base ad accertamento – Termine di decadenza per la iscrizione a ruolo (art. 17, c. 3 DPR n. 602 del 1973) – Concerne anche le sanzioni.

Cass., sez. trib. 17 agosto 2004, n. 15969, in Boll. Trib. 2005, pag. 229.

Il termine previsto per la iscrizione a ruolo dall'art. 17, c. 3 del DPR n. 602 del 1973 (31 dicembre dell'anno successivo alla definitività dell'accertamento), è applicabile anche all'IVA e concerne non solo l'imposta, ma anche le somme accessorie, in particolare a titolo di sanzioni.

IVA – Pagamento dell'imposta – Iscrizione a ruolo dell'IVA liquidata in base a dichiarazione integrativa ex artt. 49, 50 e 52 legge n. 413 del 1991 – Termine di decadenza per la iscrizione a ruolo.

Cass., sez. trib. 19 agosto 2004, n. 16245, in Boll. Trib. 2005, pag. 229.

L'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione integrativa presentata dal contribuente ai sensi degli artt. 49, 50 e 52 della legge n. 413 del 1991 deve essere iscritta a ruolo nel termine di decadenza di cinque anni dalla presentazione della dichiarazione stessa, ai sensi degli artt. 17 del DPR n. 602 del 1973 e 43, 1°c., del DPR n. 600 del 1973, spettando all'Amministrazione, in caso di contestazione, fornire la prova del rispetto del predetto termine, che costituisce fatto costitutivo della obbligazione.

Imposta sul valore aggiunto – Accertamento – Pagamento dell'imposta accertata – Inottemperanza dell'obbligo di dichiarazione annuale – Accertamento induttivo – Ammissibilità – Facoltà di portare in deduzione l'imposta versata nel relativo periodo se non registrata nelle liquidazioni periodiche – Esclusione – Diritto di scomputare il credito maturato nel periodo anteriore – Configurabilità – Condizioni – Limiti – Fattispecie.

Imposta sul valore aggiunto – Rimborsi – Credito d'imposta – Rimborso o restituzione – Istanza – Art. 16 DPR n. 636/1972 – Applicabilità – Fondamento – Termine di prescrizione ex art. 2946 c.c. – Applicabilità – Condizioni – Limiti.

Cass., sez. trib. 20 agosto 2004, n. 16477, in Riv. Dir. Trib. 2/2005, II, pag. 141.

In tema di Iva, ai sensi del combinato disposto di cui agli artt. 30 (secondo cui "Se dalla dichiarazione annuale risulta che l'ammontare detraibile di cui al n. 3 dell'art. 28, aumentato dalle somme versate mensilmente, è superiore a quello dell'imposta relativa alle operazioni imponibili di cui al n. 1) dello stesso articolo, il contribuente ha diritto a sua scelta al rimborso dell'eccedenza o a computarne in detrazione l'importo nell'anno successivo annotandolo nel registro indicato dall'art. 25") e 55 DPR n. 633/1972 (secondo cui "se il contribuente non ha presentato la dichiarazione annuale l'ufficio dell'imposta sul valore aggiunto può procedere in ogni caso

all'accertamento dell'imposta dovuta indipendentemente dalla previa ispezione della contabilità. In tal caso l'ammontare imponibile complessivo e l'aliquota applicabile sono determinati induttivamente sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a conoscenza dell'ufficio, ivi comprese le dichiarazioni mensili o trimestrali eventualmente presentate, e sono computati in detrazione soltanto i versamenti eventualmente eseguiti dal contribuente e le imposte detraibili ai sensi dell'art. 19 risultanti dalle dichiarazioni mensili o trimestrali") l'inottemperanza del contribuente all'obbligo della dichiarazione annuale lo espone all'accertamento induttivo, ed esclude implicitamente la possibilità di recuperare il credito maturato in ordine al relativo periodo d'imposta (nel caso, anni 1985 e 1986) attraverso il trasferimento della detrazione nel periodo d'imposta successivo (1987). A tale riguardo, al contribuente, pertanto, residua solamente la possibilità di chiederne il rimborso.

In tema di IVA, alla domanda di rimborso o restituzione del credito maturato dal contribuente si applica, in mancanza di una disciplina specifica posta dalla legislazione speciale in materia, la norma generale residuale di cui all'art. 16 DPR n. 636/1972 (ora art. 21, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992), prevedente un termine biennale di decadenza per la presentazione dell'istanza, che non esclude tuttavia, una volta maturato il silenzio rifiuto, la decorrenza del termine decennale di prescrizione ex art. 2946 c.c.

Con nota di S. LA ROSA.

IVA – Pagamento dell'imposta – Iscrizione a ruolo dell'IVA liquidata in base alla dichiarazione – Tempestiva iscrizione a ruolo – Successiva applicabilità del termine decennale di prescrizione.

Cass., sez. trib. 26 agosto 2004, n. 17051, in Boll. Trib. 2005, pag. 229.

Una volta che l'ufficio abbia rispettato il termine quinquennale di decadenza per la iscrizione a ruolo dell'imposta valore aggiunto dovuta dal contribuente in base alla sua dichiarazione, l'ufficio stesso ha formato un titolo esecutivo al quale è applicabile il termine prescrizione di dieci anni previsto dall'art. 2946 c.c.

IVA – Soggetti passivi – Soggetti esercenti abitualmente attività commerciale – Consorzio di ricerca – Svolgimento di attività di ricerca scientifica e cessione a consociati o a terzi dei risultati – Natura – Attività commerciale – Mancanza di scopo di lucro – Finalità mutualistica – Irrilevanza – Conseguenze – Detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti – Spettanza.

Cass., sez. trib. 2 dicembre 2004, n. 22644, in Fisconline, ETI.

Ai sensi dell'art. 2195, comma 1, n. 1, del codice civile, espressamente richiamato dall'art. 4, comma 1, del DPR n. 633/1972 per l'individuazione dell'attività di impresa rilevante ai fini dell'applicazione della disciplina dell'IVA, costituisce attività imprenditoriale commerciale l'attività industriale, diretta alla produzione di beni o servizi, ossia quell'attività produttiva non solo di beni materiali e immateriali, ma anche di servizi, che sia finalizzata alla realizzazione di una nuova utilità e sia organizzata per conseguire la remunerazione dei fattori produttivi, restando irrilevante lo scopo di lucro, che riguarda soltanto il movente soggettivo che induce l'imprenditore ad esercitare la propria attività. Ne consegue che ben può costituire attività imprenditoriale di natura commerciale quella rivolta allo svolgimento di ricerca scientifica ed alla cessione a consociati o a terzi dei risultati di tale ricerca in vista della loro utilizzazione industriale e commerciale.

IVA – Riscossione – Attestazione di versamento di imposte alla banca – Sottoscrizione – Disconoscimento – Modalità.

Cass., sez. I civ. 16 dicembre 2004, n. 23380, ne Il fisco 12/2005, fasc. n. 1, pag. 4965.

L'attestazione rilasciata dalla banca ai sensi del comma 2 dell'art. 12 della L. 12 novembre 1976, n. 751, della delega ricevuta al pagamento di imposte (nel caso di specie IVA) quale scrittura

privata formalmente ascrivibile ad essa (o a una sua dipendenza), è suscettibile di disconoscimento da parte della banca medesima, secondo le disposizioni dell'art. 214 del codice di procedura civile (cioè con riguardo alla sottoscrizione di tutti i soggetti legittimati alla firma che debbono essere specificatamente individuati nell'atto), e tale disconoscimento non può essere proposto per la prima volta nel giudizio di rinvio.

IVA – Dichiarazione annuale – Rimborsi – Interessi moratori – Prescrizione – Termine – Data iniziale.

Cass., sez. trib. 3 gennaio 2005, n. 66, ne Il fisco 8/2005, fasc. n. 1, pag. 3237.

Gli interessi moratori sulle eccedenze di versamento dell'IVA, costituenti obbligazione accessoria ed autonoma rispetto a quella per il pagamento della sorte capitale, decorrono "dal giorno di scadenza del termine del ... pagamento" dei rimborsi (art. 1, comma 16, D.L. 30 dicembre 1991, n. 417, convertito con modificazioni nella L. 6 febbraio 1992, n. 66); cioè "dal novantesimo giorno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione" (art. 38-*bis* del DPR n. 633/1972 e successive modificazioni); e sono "soggetti alla prescrizione di cui all'art. 2946 del codice civile" (art. 1, comma 6, del D.L. n. 417/1991, citato), che si compie nel termine ordinario di dieci anni "dal giorno in cui il diritto può essere fatto valere" (art. 2935 del codice civile), cioè dal giorno in cui tale diritto è riconosciuto con provvedimento dell'Amministrazione (che non coincide con il giorno di decorrenza degli interessi).

IVA – Rimborsi annuali – Società immobiliare – Acquisto di bene immobile – Mancata effettuazione di operazioni attive – Soggettività passiva – Sussistenza – Rimborso – Spettanza.

Cass., sez. trib. 16 marzo 2005, n. 5739, in Giur. Imp. 2/2005.

La soggettività passiva ai fini dell'IVA, ai sensi dell'art. 4, secondo comma, n. 1), del DPR n. 633 del 1972, deve ritenersi sussistente anche nel caso in cui una società di capitali abbia effettuato soltanto acquisti di beni e/o servizi prodromici rispetto all'avviamento della propria attività imprenditoriale, a condizione che detti acquisti siano effettivamente inerenti a tale attività.

Conseguentemente, il diritto alla detrazione e quindi ove consentito "ex lege", al rimborso dell'imposta assolta sui predetti acquisti, ai sensi dell'art. 19 dello stesso DPR n. 633, spetta anche qualora la società non abbia ancora compiuto operazioni attive imponibili per temporanee difficoltà finanziarie o per fluttuazioni di mercato.

Commissioni tributarie di merito

IVA – Rimborsi – Rimborso dell'imposta assolta sull'acquisto di beni e servizi inerenti l'attività esente esercitata – Quesito alla Corte di Giustizia.

Comm. trib. prov. di Napoli, sez. I, 15 luglio 2004, n. 426, in Boll. Trib. 2005, pag. 639.

Considerato che la giurisprudenza italiana non ha espresso un indizio univoco in ordine alla corretta interpretazione dell'art. 13, parte B, lett. c), della VI Direttiva CEE, della questione è stata investita la Corte di Giustizia. In particolare, ai giudici comunitari è stato chiesto:

- a) se l'intenzione in esame si riferisca all'IVA pagata "a monte" per l'acquisto di beni destinati ad operazioni esenti, ovvero alle fattispecie in cui il soggetto che abbia acquistato beni destinati al compimento di tali operazioni provveda successivamente a cedere i predetti beni ad altri soggetti;
- b) se tale disposizione contenga norme incondizionate e sufficientemente precise, quindi di immediata applicazione nell'ordinamento interno;

- c) quale rilevanza abbia, ai fini dell'immediata applicabilità della Direttiva, la previsione dell'art. 13, parte A, n. 1, per cui gli Stati membri, nel dare attuazione alla norma (parte B, lett. c), devono stabilire le condizioni "per prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso".

Con nota di M. PEIROLO, "Sul recupero dell'IVA "a monte" inerente all'attività esente esercitata".

IVA – VI Direttiva – Esenzioni – Art. 13, parte B), Direttiva n. 77/388/CEE del 17 maggio 1977 – Acquisti di beni destinati esclusivamente all'esercizio di attività esenti dall'IVA – Condizione – Acquisti che non hanno formato oggetto di un diritto alla deduzione – Ratio – Evitare la doppia imposizione all'atto della successiva rivendita.

Comm. trib. prov. di Foggia, sez. VI, 20 ottobre 2004, n. 105, ne Il fisco 9/2005, fasc. n. 1, pag. 3619.

L'interpretazione corretta della Direttiva n. 77/388/CEE del 17 maggio 1977, alla luce delle considerazioni svolte dalla Corte di Giustizia delle Comunità Europee (causa C-45/95), è quella secondo la quale l'esenzione dall'IVA per le operazioni relative ad acquisti di beni destinati all'utilizzo nell'esercizio di un'attività esente, l'esenzione concerne la rivendita di beni acquistati e/o destinati allo svolgimento di attività esenti e per i quali non si è fruito del diritto alla detrazione. La finalità della norma è quella di evitare la doppia imposizione, contraria al principio di neutralità del tributo, inerente al sistema comune di imposta sul valore aggiunto.

La massima riportata dalla rivista è stata modificata in relazione al testo della motivazione.

IVA – Avviso di accertamento emesso prima del decorso del termine di 60 gg. previsto dallo Statuto del Contribuente – Inefficacia – Conseguenze.

Factoring – Gestione di crediti volta al loro recupero – Imponibilità – Cessione di credito a fronte di finanziamento – Esenzione.

Comm. trib. prov. di Pordenone, sez. V, 19 gennaio 2005, n. 1, in Corr. Trib. 2005, pag. 869.

Le disposizioni normative richiamate nello Statuto del contribuente costituiscono i principi generali dell'ordinamento tributario cui devono ritenersi vincolati tanto l'Amministrazione finanziaria quanto il legislatore. Nel caso deciso, l'avviso di accertamento è stato emesso prima della decorrenza del termine di 60 giorni dal rilascio del p.v.c., in contrasto con quanto disposto dall'art. 12 della legge n. 212/2000: l'atto impugnato, pur se materialmente esistente e nonostante il precetto dello Statuto del contribuente non preveda esplicitamente la nullità dello stesso, dovrà essere considerato inefficace, nel senso che tale atto è inidoneo a dispiegare gli effetti che gli sono propri e, come tale, annullabile mancando i requisiti formali e/o sostanziali per il raggiungimento dello scopo ex art. 156 c.p.c. non più utilmente sanabili.

Qualora il *factor* eserciti un'attività di gestione dei crediti rivolta al recupero degli stessi, indubbiamente trova applicazione l'art. 10, punto I, del DPR n. 633/1972, cioè il corrispettivo della commissione deve essere assoggettato ad IVA; se, di contro, il cedente con un contratto di *factoring* (cedendo un credito) chiede un finanziamento, per il quale paga interessi e commissioni, allora per il corrispettivo troverà applicazione l'esenzione prevista dal citato art. 10.

REGISTRO (imposta di)

Prassi Amministrativa

Imposta di registro – Imposta di registro – Immobili concessi in *trust* – Trattamento – DPR 26 aprile 1986, n. 131 – DPR 22 dicembre 1986, n. 917 – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.

Nota Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Normativa e Contenzioso 28 settembre 2004, ne Il fisco 16/2005, fasc. n 2, pag. 6754.

La nota fa seguito ad un'istanza di interpello in cui l'istante, comproprietario di un immobile conferito in *trust* chiedeva chiarimenti sulla corretta tassazione, ai fini delle imposte indirette, dell'atto costitutivo del *trust*, dell'atto di conferimento dell'immobile al *trust* e, infine, dell'atto di trasferimento dei beni dal *trust* ai beneficiari. Ai fini delle imposte dirette, chiedesse se in capo al *trust* sussistesse un'autonoma soggettività passiva.

Dall'esame della bozza dell'atto istitutivo di *trust* si evince che il *trust* è irrevocabile e che il *trustee* amministra e gestisce beni in *trust* conformandosi alle indicazioni del guardiano.

Circa il trattamento ai fini dell'imposta di registro dell'atto costitutivo di *trust*, l'Agenzia ha chiarito che se l'atto viene redatto in forma pubblica o con scrittura privata autenticata va assoggettato all'imposta di registro in misura fissa ai sensi dell'art. 11 della Tariffa, Parte Prima, allegata al DPR 131/86.

Dopo aver rilevato che l'atto di conferimento dell'immobile da parte del disponente nei confronti del *trustee*, non implica alcun *animus donandi* e che la cessione non è onerosa, l'Agenzia ha ritenuto che non sussistono i presupposti necessari per l'applicazione del regime previsto per le donazioni.

Considerato invece che l'atto di trasferimento in *trust* di un bene ha per oggetto una prestazione a contenuto patrimoniale, ha ritenuto applicabile l'art. 9 della su citata Tariffa, Parte Prima, e cioè l'imposta di registro con l'aliquota proporzionale del 3%.

Del pari, l'atto di trasferimento da parte del *trustee* al beneficiario finale del bene immobile conferito in *trust*, sconta la stessa imposta, considerata l'assenza di qualsiasi liberalità del *trustee* nei confronti del beneficiario finale e la gratuità della cessione.

Per quanto concerne inoltre la disciplina applicabile ai redditi percepiti dal *trust*, l'Agenzia concorda con il SECIT, nel ritenere il *trust* autonomo soggetto d'imposta IRES ai sensi dell'art. 73, comma 2, TUIR, ossia come una delle "organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi nei confronti delle quali il presupposto dell'imposta si verifichi in modo unitario e autonomo".

Il riconoscimento della soggettività tributaria in capo al *trust* ed ai redditi al medesimo imputabili vadano trattati secondo le ordinarie disposizioni disciplinanti il regime fiscale proprio degli enti non commerciali.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Registro (imposta di) – Trasferimenti immobiliari – Base imponibile – Immobile di interesse storico – artistico – Benefici per la determinazione del reddito – Art. 11 della legge n. 413/1991 – Applicabilità anche per l'imposta di registro – Esclusione.

Cass., sez. trib. 27 agosto 2004, n. 17152, in Boll. Trib. 2005, pag. 305.

Il principio contenuto nel comma 2 dell'art. 11 della legge n. 413/1991 – secondo cui il reddito degli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico, ai sensi dell'art. 3 della legge 1°giugno 1939, n. 1089, è determinato mediante l'applicazione della minore tra le tariffe d'estimo previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale è collocato il fabbricato – deve essere assunto unicamente ai fini della determinazione del reddito e non anche per l'imposta di registro.

Con nota di G. AIELLO, "Esclusa la riduzione della base imponibile agli effetti dell'imposta di registro per i fabbricati di interesse storico o artistico – Una sentenza che fa chiarezza".

Registro (imposta di) – Trasferimenti di immobili – Valore determinato su richiesta del contribuente con il criterio automatico – Inderogabilità.

Cass., sez. trib. 21 gennaio 2005, n. 1321, ne Il fisco 8/2005, fasc. n. 1, pag. 3238.

Ove il contribuente chieda che il valore dell'immobile, ai fini delle imposte sui trasferimenti, sia determinato sulla base della rendita catastale attraverso i coefficienti automatici (art. 12 del D.L. 14 marzo 1988, n. 70) il valore così individuato può essere contestato solo impugnando la rendita catastale stessa.

Commissione tributaria Centrale

Registro (imposta di) – Atti giudiziari – Decreto ingiuntivo – Società di persone – Responsabilità illimitata del socio – Rinuncia del socio al beneficio della previa escussione del patrimonio sociale – Non costituisce distinta convenzione – Tassabilità – Esclusione.

Comm. Centrale, sez. II, 25 agosto 2004, n. 7215, ne Il fisco 8/2005, fasc. n. 1, pag. 3247.

Considerato che il socio resta sempre illimitatamente obbligato e che con la rinuncia al beneficio della preventiva escussione lo stesso potrà essere attaccato per primo e non dopo che sia stato escusso il patrimonio sociale, ne consegue che il socio stesso resta fideiussore *ex lege* e garante dell'adempimento delle obbligazioni sociali. Consentire al creditore di escludere i suoi beni da quelli sociali, di fatto non diminuisce né aggrava la responsabilità del socio nei confronti di terzi: possono infatti soltanto cambiare i tempi di esecuzione dei beni personali prima di quelli sociali, ma ciò non cambia la portata complessiva dell'obbligazione. Pertanto la rinuncia al beneficio della preventiva escussione non riveste natura sostanziale e, di conseguenza, non è fonte di una nuova applicabilità ai fini dell'imposta proporzionale di registro, propria questa degli atti di garanzia.

FINANZA E TRIBUTI LOCALI

Prassi Amministrativa

Tributi locali – Addizionale comunale all'IRPEF – Variazione in aumento dell'aliquota di compartecipazione della suddetta addizionale – Ammissibilità per gli anni 2005, 2006 e 2007 ai soli enti che non si siano avvalsi della facoltà di aumentare l'addizionale comunale all'IRPEF – Modificazioni introdotte dall'art. 1, comma 51, della L. n. 311/2004 – Chiarimenti.

Circ. Dip. politiche fiscali 18 marzo 2005, n. 1/DPF, in Boll. Trib. 2005, pag. 549.

Non possono avvalersi della facoltà di aumentare l'addizionale all'IRPEF, prevista dalla legge finanziaria 2005, nella misura massima dello 0,1%, i comuni che all'1-1-2005 hanno già deciso per la variazione dell'aliquota, anche se si tratta di delibera assunta durante il periodo di blocco delle addizionali.

I comuni che all'1-1-2005 non hanno mai deliberato l'istituzione del prelievo possono però applicare, già dal 2005, l'aliquota massima dello 0,1%.

Il blocco dell'efficacia degli aumenti dell'addizionale, deliberati successivamente al 29/09/2002, permane fino al 31 dicembre 2006 e soltanto dal periodo d'imposta successivo riprendono piena validità le aliquote dell'addizionale sospese.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Finanza e tributi locali – Tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche – Accertamento – Integrazione di tassa già pagata – Emissione di avviso di accertamento – Non è necessaria – Cartella di pagamento – Motivazione a pena di nullità.

Cass., sez. trib. 18 ottobre 2004, n. 20381, in Boll. Trib. 2005, pag. 493.

In materia di tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, l'art. 51 del D.Lgs. n. 507 del 1993 stabilisce che l'ente impositore può provvedere alla correzione di eventuali errori materiali o di calcolo dei versamenti già effettuati, dandone comunicazione al contribuente e chiedendo l'integrazione delle somme in meno versate, con l'accettazione di quest'ultimo; ove tale accettazione manchi, l'ente impositore può procedere alla iscrizione a ruolo della somma richiesta e ad emettere la relativa cartella di pagamento, senza necessità di notificare avviso di accertamento; tuttavia nella cartella dovranno essere esplicitate le ragioni della maggiore pretesa tributaria, in base al principio della motivazione obbligatoria degli atti amministrativi, fissato dall'art. 3 della L. 241 del 1990, puntualmente recepito dalla Statuto dei diritti del contribuente (L. 212 del 2000).

ICI

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

ICI – Classamento immobili – Rilevanza prima della notifica anteriormente al 1° gennaio 2000.

Cass., sez. trib. 1° dicembre 2004, n. 22575, ne Il fisco 8/2005, fasc. n. 1, pag. 3242.

Solo a decorrere dal 1° gennaio 2000 gli atti di attribuzione o di modifica della rendita catastale sono efficaci dal giorno della loro notificazione. Prima di tale data il comune quindi poteva richiedere l'ICI dovuta in base a classamento catastale non ancora comunicato alla parte, fermo restando che l'interessato poteva procedere all'impugnazione nel momento in cui ne avesse avuto conoscenza.

ICI – Fabbricati classificati in categ. D – Attribuzione di rendita catastale – Effetti – Maggiore imposta versata per gli anni precedenti in base al valore contabile – Rimborso – Inammissibilità.

Cass., sez. trib. 30 dicembre 2004, n. 24235, in Boll. Trib. 2005, pag. 727.

Ai fini dell'imposta comunale sugli immobili, per gli immobili classificabili o successivamente classificati nel gruppo catastale D (a destinazione industriale, strumentale all'attività aziendale, posseduti dall'azienda e distintamente contabilizzati, coerentemente al sistema fiscale societario), è operante il criterio di determinazione del valore sulla base dei costi contabili (valore contabilizzato) fino all'anno di imposizione in cui viene provveduto alla formale attribuzione della rendita catastale, per cui si rende operante – a decorrere da tale epoca – il criterio del valore catastale, parametro unico ed inderogabile con efficacia costitutiva, non retroattiva.

ICI – Fabbricati censiti nella cat. D – Erroneo versamento dell'imposta in base al valore contabile – Rimborso della eccedenza di imposta – Spetta.

Cass., sez. trib. 9 marzo 2005, n. 5109, in Corr. Trib. 2005, pag. 1681.

La società che, erroneamente, per un fabbricato di categoria D, dichiara ai fini ICI il valore contabile, anziché la rendita di fabbricato similare, ex art. 5, comma 4, del D.Lgs. n. 504/1992, a seguito dell'attribuzione della rendita catastale definitiva, ha diritto al rimborso della maggior imposta versata, sia perché esiste nell'ordinamento giuridico un principio generale secondo il quale ogni pagamento indebito legittima una richiesta di restituzione, sia perché l'atto di attribuzione di rendita, come emerge dall'art. 11, comma 1, del D.Lgs. n. 504/1992, non ha natura costitutiva, bensì dichiarativa, con conseguente effetto retroattivo, alla data della richiesta di attribuzione, della rendita catastale definitiva.

ICI – Esenzioni – Pertinenza – Nozione civilistica ex art. 817 del codice civile – Applicabilità – Attribuzione di distinte partite catastali – Irrilevanza.

Cass., sez. trib. 16 marzo 2005, n. 5755, ne Il fisco 20/2005, fasc. n. 1, pag. 7916.

In tema di ICI nell'applicazione dell'art. 2 del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, che esclude l'autonoma tassabilità delle aree pertinenziali, la nozione di pertinenza deve essere valutata in riferimento alla disposizione di carattere generale contenuta nell'art. 817 del codice civile e pertanto non costituisce un ostacolo al riconoscimento del vincolo il fatto che l'area pertinenziale e la costruzione principale siano censite catastalmente in modo distinto.

Commissione tributaria di merito

ICI – Rimborso delle somme versate e non dovute – Termine di tre anni per chiedere la restituzione ex art. 13 D.Lgs. n. 504/1992 – Richiesta oltre il termine triennale – Legittimità – Debenza del rimborso per irregolare comportamento del Comune – Interessi di legge – Spettano.

Comm. trib. reg. del Lazio, sez. VII di Roma, 13 gennaio 2005, n. 2, in Boll. Trib. 2005, pag. 645.

Il rimborso dell'imposta comunale sugli immobili versata in misura superiore a quanto effettivamente dovuto spetta anche se la domanda di rimborso viene presentata oltre il termine triennale previsto dal primo comma dell'articolo 13 del decreto legislativo 504/1992.

Nel caso specifico il contribuente, come verificato dall'ente impositore, aveva versato somme eccedenti a quelle dovute fin dall'istituzione del tributo; quindi il Comune, se avesse proceduto tempestivamente alla liquidazione, avrebbe rilevato il credito e provveduto al rimborso d'ufficio.

Il rigetto dell'istanza di rimborso presentata dal contribuente dopo che siano trascorsi tre anni dalla data del versamento deve essere annullato e conseguentemente condannato il Comune al rimborso delle somme non dovute oltre agli interessi di legge.

ICI – Rimborso delle somme versate e non dovute – Istanza di restituzione oltre il termine triennale di cui all'art. 13 D.Lgs. n. 504/1992 – Tardività della richiesta di ripetizione – Consegu.

Comm. trib. prov. di Pisa, sez. IV, 1 marzo 2005, n. 26, in Boll. Trib. 2005, pag. 645.

L'istanza di rimborso dell'imposta comunale versata in eccedenza a quella dovuta deve essere presentata entro il termine triennale di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 504/1992.

Il *dies a quo* dal quale decorre il termine triennale è quello del pagamento e non quello in cui è stato formalizzato il diritto alla restituzione nella rettifica della dichiarazione.

IRAP

Prassi Amministrativa

IRAP – Modificazioni – Chiarimenti.

Circ. Agenzia delle Entrate, 5 aprile 2005, n. 13/E, in Boll. Trib. 2005, pag. 549.

La finanziaria 2005 ha apportato alcune modifiche alla disciplina dell'IRAP relativamente a talune deduzioni dalla base imponibile.

Relativamente a tali modifiche l'Agenzia ha chiarito che:

- le deduzioni per i contratti di formazione e lavoro e di apprendistato si applicano anche ai nuovi contratti di inserimento e di apprendistato introdotti dalla Legge Biagi;
- la deduzione dei costi per i nuovi assunti con contratto di lavoro dipendente a tempo indeterminato spetta anche alle assunzioni effettuate nel quarto periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2004, limitatamente alla media dell'incremento occupazionale raggiunto nei tre periodi d'imposta precedenti;
- la deduzione dei costi sostenuti per il personale addetto all'attività di ricerca e sviluppo si applica sia al personale addetto alla ricerca di base sia a quello addetto alla ricerca applicata e di sviluppo.

Vd. Ns. Circolare n. 1/2005, par. 3.

RIFORMA DIRITTO SOCIETARIO

Dottrina

“I patrimoni delle società per azioni destinati a uno specifico affare: analisi della disciplina e verifica degli effetti” di F. TERRUSI, in Giust. Civ. 3/2005, II, pag. 105.

L'articolo contiene un'approfondita analisi, sotto il profilo civilistico, della disciplina dei patrimoni delle società per azioni destinati ad uno specifico affare, di cui all'art. 2447-bis e seguenti del codice civile. In particolare, l'A. sottolinea la differenza sussistente tra la costituzione del patrimonio e la scissione parziale della società. La costituzione del patrimonio destinato comporta la non distraibilità dei beni dalla destinazione appositamente fissata nella delibera costitutiva, ma non anche la perdita di proprietà dei beni stessi da parte della società.

Quindi, per effetto della costituzione, si attua una scissione tra proprietà di beni e garanzia generica per i creditori sociali, con conseguenziale deroga al principio della responsabilità patrimoniale del debitore, di cui all'art. 2740 del codice civile. (S.G.)

VARIE

Dottrina

“Fusione e prestiti obbligazionari di società per azioni”, di P. FERRO LUZZI e F. CHIAPPETTA, in Riv. Soc. 1/2005, pag. 133.

L'articolo ha per oggetto la fusione di società per azioni con società non azionaria in pendenza di prestiti obbligazionari, emessi da una o più delle società partecipanti. L'A. esamina la disciplina dettata dagli artt. 2412, comma 1, e 2413, comma 2, del codice civile, sia sotto il profilo degli effetti della fusione sul prestito, quando questa implichi la trasformazione del tipo sociale da azionario a non azionario, che sotto il profilo delle interferenze tra la fusione e i limiti connessi all'emissione del prestito. In particolare, l'art. 2412, comma 1, fissa il limite di capienza massimo all'emissione di obbligazioni nel doppio del capitale sociale, della riserva legale e delle riserve disponibili risultanti dall'ultimo bilancio approvato, e l'art. 2413, c.c., ribadisce tale limite, avendo riguardo alle riduzioni di capitale e al decremento delle riserve verificatesi in pendenza del prestito obbligazionario. Secondo l'A. la *ratio* del limite di capienza è da ravvisare nella tutela di un interesse generale all'equilibrio tra le forme di raccolta, indisponibile da parte dei singoli obbligazionisti. Ritiene inoltre che la pendenza del prestito obbligazionario sia di per sé elemento impeditivo della fusione (implicante la trasformazione) della società per azioni in società a responsabilità limitata, solo quando la configurazione concreta del prestito non sia compatibile con la disciplina dei titoli di debito e, più in generale, della s.r.l., con particolare riferimenti alla necessità della sottoscrizione qualificata ed alla garanzia in sede di circolazione (nonché dell'assenza di attribuzione di facoltà di accesso al capitale di rischio). Conclude ritenendo che le ipotesi di non capienza *post fusione* vanno ricondotte nell'ambito dell'art. 2413, comma 2, del codice civile, per la riduzione obbligatoria del capitale, affinché funzioni il meccanismo di riequilibrio quantitativo ivi previsto, vale a dire il divieto di distribuire utili finché l'ammontare del capitale sociale, della riserva legale e delle riserve disponibili non eguagli la metà dell'ammontare delle obbligazioni ancora in circolazione. (SG)

Giurisprudenza

Corte di Giustizia CE

VARIE – Aiuti di Stato – Artt. 88, n. 3, ultima frase, del Trattato CE – Divieto di esecuzione degli aiuti di Stato – Istituzione di una tassa nell'ordinamento di uno Stato membro – Vincolo di destinazione fra gettito della tassa e misura di aiuto – Invocabilità del divieto da parte di un singolo inciso dalla tassa – Sussiste – Lesione a seguito della distorsione della concorrenza – Irrilevanza.

Corte di Giust. CE, sez. I, 13 gennaio 2005, n. C-174/02, ne Il fisco 12/2005, fasc. n. 1, pag. 4977.

Il divieto di esecuzione delle misure sottoposte alla procedura di autorizzazione può essere invocato anche da un singolo inciso da una tassa funzionalmente destinata al finanziamento di un aiuto di Stato, indipendentemente dalla valutazione circa la sussistenza di una lesione alla situazione giuridica soggettiva derivante dalla distorsione della concorrenza.

L'istituzione di una tassa da parte di uno Stato membro viola il divieto di esecuzione delle misure sottoposte alla procedura di autorizzazione degli aiuti di Stato laddove sussista un vincolo di destinazione fra il gettito di tale prelievo e l'aiuto medesimo. Tale vincolo non può ravvisarsi nella circostanza che la perdita di gettito della tassa, conseguente all'introduzione di un'esenzione, sia compensata, ai fini delle stime del bilancio dello Stato membro, con l'aumento della tassa medesima per altre categorie di soggetti passivi.

Corte di Cassazione

Varie – Reati societari – Bancarotta fraudolenta – Distrazione patrimoniale – Interesse di Gruppo – Socio persona fisica – Controllo di più società – Gruppo societario - Inconfigurabilità.

Cass., sez. V pen. 18 marzo 2005, n. 1763, ne Il fisco 19/2005, fasc. n. 1, pag. 7568.

Il vantaggio compensativo, la cui rilevanza non può in ogni caso andare oltre la sfera dell'infedeltà patrimoniale per la quale è previsto, presuppone l'esistenza di un gruppo societario.

Il solo fatto che una persona fisica si trovi in posizione di controllo rispetto ad una pluralità di società (di cui detiene il 75% del capitale sociale essendone l'amministratore di fatto) non implica l'automatica configurabilità di un gruppo societario. Di gruppo societario si potrà parlare solo se il soggetto per il tramite di detto controllo azionario svolge una vera e propria funzione imprenditoriale di indirizzo e coordinamento delle società controllate (cosiddette *holding* pura), eventualmente accompagnata anche da attività ausiliaria o finanziaria (cosiddetta *holding* operativa), dotandosi a tal fine di un'apposita organizzazione con uffici e dipendenti a ciò destinati.

LEGISLAZIONE

Provvedimenti emanati e pubblicati in G.U. dal 1° maggio al 30 agosto 2005

DOTTRINA

ARQUILLA N., "La tassazione dei <i>capital gains</i> " (REDDITI DIVERSI)	Pag. 35
ARQUILLA N., "Revisione dei redditi di capitale e diversi nel correttivo IRES" (REDDITI DI CAPITALE)	"26
BASILAVECCHIA M., "Gli utili da partecipazione in società non residenti" (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	" 6
BELLUZZO L., "Ammissibilità dei <i>trust</i> e applicazioni pratiche nell'ordinamento italiano: profili fiscali – II parte" (IRE/IRPEF)	"16
CAPOLUPO S., " <i>Thin capitalization rule</i> – Considerazioni in margine alle istruzioni dell'Agenzia delle Entrate" (IRPEG – IRES)	"17
CARRIROLO F., "Controlli fiscali e consolidato nazionale – Ipotesi di lavoro" (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	" 6
CATARZI F., LUPI R., "Affrancamento delle riserve dopo la riforma IRES" (IRPEG – IRES)	"18
COMUZZI P., STEVANATO D., "La <i>thin cap</i> e il calcolo del patrimonio netto in presenza di partecipazioni" (IRPEG – IRES)	"18
COPPA R., STEVANATO D., LUPI R., "IAS, proposte di adeguamento fiscale e magazzino titoli" (IAS)	" 5
D'ABRUZZO G., SALVATORES C., "Le partecipazioni in società collegate nei nuovi principi internazionali" (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)	"11
DE LUCA R., "I finanziamenti inclusi nel campo di applicazione della <i>thin capitalization</i> " (IRPEG – IRES)	"19

DE' MOZZI A., LUPI R., "La difficoltà di gestire l'imputazione a periodo delle prestazioni di servizi, tra ultimazione e determinazione obiettiva: il caso delle provvigioni" (REDDITI DI IMPRESA)	Pag. 27
DELLA ROVERE S., NUSSI M., " <i>Participation exemption</i> , CFC e utili provenienti da paesi a regime fiscale privilegiato" (REDDITI DI IMPRESA)	"28
DODERO A., "Nuovi chiarimenti sulla trasparenza fiscale" (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	" 7
FANELLI R., "Utilizzo e trasferimento dei crediti e delle eccedenze d'imposta per le società consolidate" (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	" 8
FERRANTI G., "Le partecipazioni societarie nel correttivo IRES" (IRPEG – IRES)	"19
FERRO LUZZI P., CHIAPPETTA F., "Fusione e prestiti obbligazionari di società per azioni" (VARIE)	"53
GARCEA A., LUPI R., "Trasferimenti infragruppo in neutralità e <i>transfer pricing</i> interno" (IRPEG – IRES)	"20
GHINI P., LEDDA F., "CUD 2005 – Novità e conferme rispetto al CUD 2004" (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	"33
GHINI P., LEDDA F., "L'utilizzo dello schema di certificazione per le cessazioni nel corso del 2005" (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	"33
GRANELLI L., "La deducibilità delle perdite conseguenti alla cessione pro soluto di crediti" (REDDITI DI IMPRESA)	"28
GRASSI E., "La tassazione dei redditi di lavoro dipendente prestato fuori dell'ordinaria sede di servizio e i suoi riflessi sulla competitività imprenditoriale" (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	"33
IZZO B., "Costo fiscale della partecipazione nel regime di trasparenza" (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	" 9
IZZO B., "Il consolidato nazionale nel correttivo IRES" (IRPEG – IRES)	"21
LA ROSA S., "Differenze e interferenze tra diritto e restituzione, diritto di detrazione e credito da dichiarazione" (IVA)	"42
LOCCO R., CAMPOLO G., "L'esenzione dei dividendi nelle <i>controlled foreign companies</i> "	

(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)	Pag.	12
MAYR S., “Dividendi esteri percepiti attraverso una <i>controlled foreign companies</i> ” (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)		“12
MIELE L., “Distribuzione dei dividendi da società figlie italiane a <<madri>> comunitarie” (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)		“13
MIELE L., “Il legislatore corregge il regime di trasparenza” (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)		“10
MIGNARRI E., “La <i>participation exemption</i> dopo i chiarimenti dell’Agenzia delle Entrate” (REDDITI DI IMPRESA)		“29
MONARCA P., “Le novità IRES per le operazioni straordinarie” (IRPEG/IRES)		“22
PEDROTTI F., “La deducibilità nel componente negativo di reddito in sede di cessione di crediti nelle operazioni di cartolarizzazione” (REDDITI DI IMPRESA)		“30
PORPORA F., LUPI R., “Svalutazioni partecipazioni <i>per quinti</i> e limiti al riporto delle perdite in caso di fusione (IRPEG – IRES)		“22
SABOT L., LUPI R., “Le riserve create con accantonamenti fiscalmente dedotti possono considerarsi in sospensione d’imposta?” (IRPEG – IRES)		“22
SEMINO G., “ <i>Trust</i> “nudo” e trasparenza fiscale” (IRE/IRPEF)		“16
SETTEMBRE D., “Il recupero dell’imposta sulle riserve matematiche nei casi di cessione del portafoglio e di cessazione dell’attività in regime di stabilimento – La nota dell’Agenzia delle Entrate n. 105518 del 2005” (ASSICURAZIONI (imposta sulle riserve matematiche))		“40
SOZZA G., “Imposta di registro ed immobili in <i>trust</i> ” (IRE/IRPEF)		“17
STESURI A., “La stabile organizzazione <i>post</i> riforma fiscale” (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)		“10
TAGLIAFIERRO F., TAGLIAFIERRO L., “Il nuovo testo unico dell’IVA intracomunitaria” (IVA)		“42

TAGLIAFIERRO F., TAGLIAFIERRO L., "La Convenzione OCSE sulla reciproca assistenza amministrativa in materia fiscale"
(**ACCORDI INTERNAZIONALI (principi generali)**) Pag. 3

TERRUSI F., "I patrimoni delle società per azioni destinati a uno specifico affare: analisi della disciplina e verifica degli effetti"
(**RIFORMA DIRITTO SOCIETARIO**) "52

VISENTIN G.G., PORFIDO R., "*Thin capitalization rule* – Aspetti qualificanti dell'Istituto alla luce dei chiarimenti ministeriali forniti con la circolare n. 11/E del 17 marzo 2005 e aspetti ancora non definiti".
(**IRPEG – IRES**) "23

PRASSI AMMINISTRATIVA

Nota Agenzia delle Entrate 28 settembre 2004
(**REGISTRO (Imposta di)**) "48

Ris. Agenzia delle Entrate 28 dicembre 2004, n. 165
(**IVA**) "43

Nota Agenzia delle Entrate 12 gennaio 2005, n. 105518
(**IMPOSTE SOSTITUTIVE DELLE IMPOSTE SUL REDDITO**) "39

Ris. Agenzia delle Entrate 21 febbraio 2005, n. 22/E
(**IVA**) "43

Ris. Agenzia delle Entrate 25 febbraio 2005, n. 26/E
(**REDDITI DI CAPITALE**) "27

Ris. Agenzia delle Entrate 1° marzo 2005, n. 32/E
(**REDDITI DI IMPRESA**) "31

Circ. Agenzia delle Entrate 4 marzo 2005, n. 8/E
(**RISCOSSIONE**) "36

Circ. Agenzia delle Entrate 14 marzo 2005, n. 9/E
(**REDDITI FONDIARI**) "36

Circ. Agenzia delle Entrate 16 marzo 2005, n. 10
(**IMPOSTE E TASSE (in genere)**) " 5

Ris. Agenzia delle Entrate 16 marzo 2005, n. 35/E
(**REDDITI DI IMPRESA**) "31

Circ. Agenzia delle Entrate 17 marzo 2005, n. 11/E
(**IRES/IRPEG**) "24

Circ. Dipartimento Politiche fiscali 18 marzo 2005, n. 1 (FINANZA E TRIBUTI LOCALI)	Pag. 49
Circ. Agenzia delle Entrate 1° aprile 2005, n. 12/E (DICHIARAZIONE DEI REDDITI)	“15
Circ. Agenzia delle Entrate 5 aprile 2005, n. 13/E (IRAP)	“52
Circ. Agenzia delle Entrate 20 aprile 2005, n. 15/E (DICHIARAZIONE DEI REDDITI)	“16
Ris. Agenzia delle Entrate 22 aprile 2005, n. 51/E (REDDITI DI IMPRESA)	“31

GIURISPRUDENZA

Corte di Giustizia CE

21 ottobre 2004, n. C-8-03 (IVA)	“43
13 gennaio 2005, n. C-174/02 (VARIE)	“53

Corte Costituzionale

11 febbraio 2005, n. 72 (IMPOSTA SOSTITUTIVA DELLE IMPOSTE SUL REDDITO)	“40
--	-----

Corte di Cassazione

20 gennaio 2004, n. 787 (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	“ 2
19 febbraio 2004, n. 3343 (RITENUTE ALLA FONTE)	“38
8 luglio 2004, n. 12587 (IVA)	“44

17 agosto 2004, n. 15969 (IVA)	Pag. 44
17 agosto 2004, n. 16014 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“34
18 agosto 2004, n. 20381 (FINANZA E TRIBUTI LOCALI)	“50
19 agosto 2004, n. 16245 (IVA)	“44
20 agosto 2004, n. 16477 (IVA)	“44
26 agosto 2004, n. 17051 (IVA)	“45
27 agosto 2004, n. 17152 (REGISTRO (Imposta di)	“48
6 settembre 2004, n. 17925 (RITENUTE ALLA FONTE)	“39
10 settembre 2004, n. 18314 (RITENUTE ALLA FONTE)	“39
13 settembre 2004, n. 19152 (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)	“13
24 settembre 2004, n. 19226 (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Agevolazioni ed esenzioni)	“14
15 ottobre 2004, n. 20343 (REDDITI DI IMPRESA)	“32
19 ottobre 2004, n. 20445 (REDDITI DI IMPRESA)	“32
27 ottobre 2004, n. 20854 (CATASTO)	“14
17 novembre 2004, n. 21730 (CATASTO)	“15

22 novembre 2004, n. 22022 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	Pag. 34
1 dicembre 2004, n. 22575 (ICI)	“50
2 dicembre 2004, n. 22644 (IVA)	“45
16 dicembre 2004, n. 23380 (IVA)	“45
21 dicembre 2004, n. 23731 (REDDITI DI IMPRESA)	“33
30 dicembre 2004, n. 24235 (ICI)	“50
3 gennaio 2004, n. 66 (IVA)	“46
7 gennaio 2005, n. 215 (INVIM)	“41
21 gennaio 2005, n. 1321 (REGISTRO (Imposta di)	“49
26 gennaio 2005, n. 1581 (CATASTO)	“15
28 gennaio 2005, n. 1798 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“34
2 febbraio 2005, n. 2114 (REDDITI DI IMPRESA)	“33
9 marzo 2005, n. 5109 (ICI)	“51
16 marzo 2005, n. 5739 (IVA)	“46
16 marzo 2005, n. 5755 (ICI)	“51
18 marzo 2005, n. 1763 (VARIE)	“54

22 marzo 2005, n. 6201
(STATUTO DEL CONTRIBUENTE)

Pag. 1

Tribunali/TAR

9 marzo 2004, n. 2806
(CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)

“ 3

17 gennaio 2005, n. 47
(STATUTO DEL CONTRIBUENTE)

“ 1

Corti d'Appello

31 marzo 2005, n. 417/05
(IPOTECARIE E CATASTALI (Imposte))

“41

Commissione tributaria centrale

25 agosto 2004, n. 7215
(REGISTRO (Imposta di))

“49

Commissione tributaria di merito

15 marzo 2004, n. 35
(CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)

“ 4

7 aprile 2004, n. 8
(CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)

“ 4

4 maggio 2004, n. 238
(STATUTO DEL CONTRIBUENTE)

“ 1

15 luglio 2004, n. 426
(IVA)

“46

5 ottobre 2004, n. 203
(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)

“34

13 ottobre 2004, n. 14
(RISCOSSIONE)

“37

19 ottobre 2004, n. 31 (RISCOSSIONE)	Pag. 37
20 ottobre 2004, n. 105 (IVA)	“47
3 novembre 2004, n. 60 (RISCOSSIONE)	“38
26 novembre 2004, n. 242 (STATUTO DEL CONTRIBUENTE)	“ 2
13 gennaio 2005, n. 2 (ICI)	“51
19 gennaio 2005, n. 1 (IVA)	“47
1 marzo 2005, n. 26 (ICI)	“51

