

Indice analitico

STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE

“Le conseguenze processuali dell’interpello preventivo ai fini della <<normativa CFC>>”, di **E. CERIANA** Pag. 3

“Istanza per la disapplicazione di norme antielusive: la posizione dell’amministrazione finanziaria in ordine al significato di idoneità della prova”, di **P. TROIANO**. “ 4

ACCERTAMENTO: Principi e norme generali

“Autotutela su atti definitivi: evoluzione della giurisprudenza ed una ipotesi ricostruttiva”, di **P. ROSSI** “ 4

AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

“Conseguenze operative della soppressione dei Centri di servizio” di **G. CATTELAN e A. PROVITO**. “ 5

“Le nuove competenze per le istanze di rimborso” di **A. TOMASSINI** “ 6

CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie

Procedimento – Proposizione del ricorso del contribuente – Non comporta sanatoria dei vizi di notifica dell’atto impugnato o dell’accertamento da esso presupposto – Inapplicabilità della sanatoria di cui all’art. 156 c.p.c.
Natura amministrativa e sostanziale dell’accertamento – Conseguenza - Esclusione della sanatoria dei vizi di notifica dell’accertamento per solo effetto della proposizione del ricorso del contribuente.
Cass., sez.trib. 11 marzo 2002, n. 3513. “ 6

Commissioni tributarie – Procedimento – Disposizioni di terzi regolarmente documentate – Rilevanze pari a quelle prodotte dalla P.A.
Cass., sez.trib. 25 marzo 2002, n. 4269. “ 7

Rimborso imposte sul reddito – Commissioni tributarie – Ricorso – Rimborso di eccedenze di acconto e di ritenute subite – Inammissibilità – Sussiste.
Comm.trib.prov. di Pescara 28 aprile 2001, n. 49. “ 7

DIRETTIVE CE

Direttive comunitarie – Regime fiscale comune da applicare alle fusioni, alle scissioni, ai conferimenti d’attivo ed agli scambi d’azioni – Conferimento d’attivo o conferimento di un ramo d’attività – Nozioni – Discriminazione interna – Sua rilevanza per il diritto comunitario.

Corte di Giustizia CE, 15 gennaio 2002, causa C-43/00. “ 7

IMPOSTE E TASSE (in genere)

“Riforma Tremonti – Il divieto dell’interpretazione analogica”, di S. CAPOLUPO “ 8

“Profili fiscali del trasferimento dei beni e diritti al *Trustee* e ai beneficiari del *Trust*”, di D. STEVENATO “ 9

IRPEF e IVA – Redditi di impresa – Legge n. 448/2001 (Finanziaria 2002) – Primi chiarimenti – Risposte a quesiti vari. “
Circ. Agenzia delle Entrate 13 maggio 2002, n. 40/E “
9

Accertamento imposte sui redditi, IVA e IRAP – Dichiarazione – Unico 2002 – Modalità di compilazione – Videoconferenza del 14 maggio 2002 – Risposte a quesiti. “
Circ. Agenzia delle Entrate 7 giugno 2002, n. 48/E “
9

Accertamento imposte sui redditi, IVA e IRAP – Dichiarazione – Unico 2002 – Videoconferenza del 14 maggio 2002 – Risposte ai quesiti in materia di questioni interpretative. “
Circ. Agenzia delle Entrate 12 giugno 2002, n. 50/E “
10

Rassegna della Cassazione tributaria (III quadrimestre 2001) “ 10

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI (in genere)

Imposte sui redditi – Credito d’imposta per i redditi prodotti all’estero – Corretta applicazione dell’art. 15, comma 1, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212. “
Ris. Agenzia delle Entrate 31 maggio 2002, n. 163/E. “
10

Imposte sul reddito – Liquidazione delle imposte ex art. 36-*bis* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. Iscrizione a ruolo – Termine annuale – E’ di decadenza – Cartella di pagamento – Assimilabilità all’avviso di pagamento – Notifica della cartella oltre il termine di cui all’art. 43 del D.P.R. n. 600/1973 – Nullità. “
Comm.trib.prov. di Bari, sez. XVII 17 settembre 2001, n. 238. “ 11

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accertamento

Accertamento imposte sui redditi – Accertamento – Studi di settore – 168 studi di settore in vigore nel periodo di imposta 2001 – Chiarimenti. “
Circ. Agenzia delle Entrate 27 giugno 2002, n. 58/E. “ 11

Accertamento imposte sui redditi – Accertamento – Programmazione e consuntivazione

dell'attività di controllo e verifica per l'anno 2002 – Attività di prevenzione e contrasto all'evasione.
Circ. Agenzia delle Entrate 14 agosto 2002, n. 72/E. “ 11

Imposte sul reddito – Accertamento – Prova della pretesa impositiva – Processi verbali di constatazione – Valore di prova legale certificativi dei fatti constatati – Sussiste al ricorrere dei relativi requisiti di legittimità, ma limitatamente ai fatti constatati direttamente dai verbalizzanti – Attribuzione automatica del valore di prova legale all'intero verbale di constatazione – Esclusione.
Motivazione *per relationem* al processo verbale di constatazione – Insufficienza – Necessità Di un'autonomia motivazione dell'accertamento – Sussiste.
Comm.trib.prov. di Grosseto 10 gennaio 2000, n. 252. “ 12

ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali (CFC)

“Il nuovo regime di tassazione delle società di capitali e dei soci in Germania, di **S. MAYR** “ 13

“Il regime tributario dei dividendi e la valutazione delle partecipazioni nelle imprese partecipate estere soggette alla normativa CFC”, di **R. MICHELUTTI** “ 14

“Concorrenza fiscale dannosa in ambito OCSE e collegamenti con il diritto tributario interno” di **P. OCCHIUTO** “ 15

“Brevi note in tema di credito per le imposte assolate all'estero”, di **N. SACCARDO** “ 16

“L'individuazione dei soggetti interessati alle <<CFC rules>>”, di **G. e A. VASAPOLLI** “ 16

Redditi d'impresa – Società italiana che opera in Grecia per il tramite di una Stabile organizzazione – Credito per le imposte pagate all'estero – Nozione d'imposta estera pagata a titolo definitivo.
Ris. Agenzia delle Entrate 25 settembre 2001, n. 134. “ 18

Imposte sui redditi – Imprese estere partecipate – Disapplicazione della normativa antielusiva *ex art. 127 bis* del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 sulle CFC – Istanze di interpello *ex art. 127 bis*, comma 5, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.
Ris. Agenzia delle Entrate 9 agosto 2002, n. 274/E
Ris. Agenzia delle Entrate 9 agosto 2002, n. 275/E
Ris. Agenzia delle Entrate 9 agosto 2002, n. 276/E
Ris. Agenzia delle Entrate 16 agosto 2002, n. 285/E “
18

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Agevolazioni ed esenzioni

Imposte e tasse – Agevolazioni tributarie – Cooperative – Progressivo adeguamento ai principi comunitari del regime tributario delle società cooperative – Art. 6 del D.L. n. 63/2002 conv. dalla L. n. 112/2002 – Chiarimenti.
Circ. Agenzia delle Entrate 18 giugno 2002, n. 53/E. “ 18

Agevolazioni – Imposte sul reddito – Fondazioni bancarie – Finalità di interesse pubblico e di utilità sociale – Riduzione alla metà dell'IRPEG – Spetta.
Cass., sez.trib. 9 maggio 2002, n. 6607. “ 19

CATASTO

Catasto – Violazioni e sanzioni – Sanzioni amministrative per le violazioni di norme catastali – Applicazione del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, e successive modificazioni ed integrazioni.

Circ. Agenzia del Territorio 17 aprile 2002, n. 2/T. “ 19

Accertamento di maggior valore – Destinazione edificatoria del terreno – Piano Regolatore generale del Comune – Approvazione dalla Regione – Non necessità – Valore venale in comune commercio – Applicabilità – Stime dell'UTE – idoneità
Cass., sez.trib. 22 marzo 2002, n. 4120.

“ 19

DICHIARAZIONE DEI REDDITI

Imposte sul reddito – Dichiarazione – Correzione – A favore dell'Erario – Presentazione della dichiarazione per il secondo periodo di imposta successivo – Condizione – Mancato inizio di accessi, ispezioni e verifiche – Definitività dell'accertamento come limite temporale – Questione di legittimità costituzionale – Violazione degli artt. 3 e 53 della Costituzione – Manifesta infondatezza.
Corte Cost., 23 luglio 2002, n. 392.

“ 20

IRPEF

IRPEF – Aliquote – Applicabilità alle aliquote IRPEF previste per il 2001 dall'art. 2, comma 1, lett. c), della L. n. 388/2000 della riduzione dello 0,4% già disposta dall'art. 3, comma 2, del D.Lgs. n. 56/2000.

Ris. Agenzia delle Entrate 8 luglio 2001, n. 219/E.

“ 20

IRPEF – Oneri deducibili – Contributi versati per la previdenza complementare – Comunicazione dei contributi non dedotti ai sensi dell'art. 1, comma 2, del D.Lgs. 18 febbraio 2000, n. 47 – Art. 10 del D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917 – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.

Ris. Agenzia delle Entrate 23 luglio 2002, n. 245/E.

“ 21

IRPEF – Oneri deducibili – Contributi previdenziali non obbligatori – Art. 10, comma 1, lett. m), del TUIR – Deducibilità – Limiti – Integrazione della pensione – Indeducibilità oltre il limite di 2.500.000 – Versamento successivo alla cessazione del rapporto – Conseguenze.

Cass., sez. trib. 12 marzo 2002, n. 3560.

“ 21

IRPEG

“Affrancamento ex L. n. 448/2001 dei conferimenti in doppia sospensione posti in essere ai sensi del D.Lgs. n. 358/1997 – Gli effetti sul patrimonio e i canestri della società conferente e conferitaria”, di **L. BELLUZZO e E. LO PRESTI**

“ 21

“Consolidato fiscale domestico” di **P. SCARIONI e L. ROSSI.**

“ 21

Imposte sui redditi – Società- Liquidazione ordinaria – Riporto delle perdite in un'operazione di liquidazione volontaria – Trattamento – Artt. 102 e 124 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 – Richiesta di parere ai sensi dell'art. 21 della L. 30 dicembre 1991, n. 413.
Ris. Agenzia delle Entrate 23 aprile 2002, n. 124/E. “ 23

Imposte sui redditi – Fusione di società – Ammissibilità della compensazione tra il credito D'imposta della società incorporante e il debito d'imposta della società incorporata – Applicazione dell'art. 4 del D.L. 11 marzo 1997, n. 50, convertito, con modificazione, dalla L. 9 maggio 1997, n. 122 – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.
Ris. Agenzia delle Entrate 12 giugno 2002, n. 187/E. “ 23

Imposte sui redditi – Fusione di società – Operazioni di fusione deliberate anteriormente alla data di entrata in vigore dell'art. 27 della L. 23 dicembre 1994, n. 724 – Imputazione del disavanzo di fusione.
Ris. Agenzia delle Entrate 24 giugno 2002, n. 207/E. “ 24

Imposte sui redditi – Scissione di società – Scissione parziale proporzionale – Legittimità fiscale – Fattispecie – Art. 123-*bis* del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 – Art. 37-*bis* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 – Istanza di interpello preventivo ai sensi dell'art. 21 della L. 30 dicembre 1991, n. 413.
Ris. Agenzia delle Entrate 9 luglio 2002, n. 224/E. “ 24

IRPEG – Fusione di società – Disavanzo da fusione – Regime anteriore alla L. n. 724/1994 – Imputabilità ad avviamento – Ammissibilità – Deducibilità delle relative quote di ammortamento
Cass., sez.trib. 25 febbraio 2002, n. 2697. “ 25

REDDITI DI CAPITALE

“Le precisazioni dell’Agenzia delle entrate sulle <<unit linked>> estere, di **P.ANELLO** “ 25

“Applicabilità della ritenuta sugli interessi da <<cash pooling>>”, di **J. BLOCH e L. SORGATO** “ 26

“Delega fiscale: favorita la tassazione del risparmio gestito dagli intermediari”, di **E. MIGNARRI** “ 26

Redditi di capitale – Rimpatrio di denaro e altre attività finanziarie detenute all'estero – Immobili ubicati in Italia ma detenuti per il tramite di un soggetto interposto residente all'estero che ne risulta formalmente intestatario – Ammissibilità della procedura di regolarizzazione.
Ris. Agenzia delle Entrate 30 aprile 2002, n. 134/E. “ 27

Redditi di capitale e diversi – OICR italiani ed esteri armonizzati – Negoziazione in Borsa – Trattamento tributario – Art. 10-*ter*, comma 1, della L. 23 marzo 1983, n. 77 – Art. 8 del D.Lgs. 21 novembre 1997, n. 461 – Artt. 81 e 82 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.
Ris. Agenzia delle Entrate 7 maggio 2002, n. 139/E “
27

IRPEF – Redditi di capitale – Polizza vita stipulata con una Compagnia Assicurativa estera presso la filiale ubicata all'estero – Si deve annoverare tra le attività estere di natura finanziaria – Costituiscono redditi di capitale ex art. 41, comma 1, lett. *g-quarter*, del TUIR.
Ris. Agenzia delle Entrate 4 luglio 2002, n. 215/E. “ 28

Imposte sui redditi – Redditi di capitale – Contratti di assicurazione sulla vita e di capitalizzazione – Prestazioni erogate su contratti conclusi anteriormente al 1° gennaio 2001 e prorogati a partire da tale data – Trattamento – Art. 42, comma 4, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 – Art. 13 del D.Lgs. 18 febbraio 2000, n. 47 – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.
Ris. Agenzia delle Entrate 12 luglio 2002, n. 229/E. “ 28

Imposte sui redditi – Redditi di capitale – Prestazioni erogate in forma di capitale da un fondo pensionistico – Trattamento – D.Lgs. 21 aprile 1993, n. 124 – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.
Ris. Agenzia delle Entrate 22 luglio 2002, n. 243/E. “ 29

Imposte sui redditi – Credito d'imposta – Cessione del credito per dividendi – Detrazione del credito ai sensi dell'art. 14, comma 1, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.
Ris. Agenzia delle Entrate 2 agosto 2002, n. 260/E. “ 29

Redditi di capitale – Ritenuta sugli interessi – Applicazione della ritenuta ex art. 26, comma 1, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 – istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.
Ris. Agenzia delle Entrate 7 agosto 2002, n. 271/E. “ 29

REDDITI D'IMPRESA

“Svalutazione ed allocazione delle partecipazioni in vista della riforma fiscale” di **J. BLOCH e L. SORGATO.** “ 30

“Imposte estere a deducibilità limitata”, di **G. M. COMMITTERI e G. SCIFONI** “ 31

“Utilizzabilità del credito di imposta dell'incorporata nel caso di fusioni societarie – Recenti chiarimenti sulla decorrenza del trasferimento del contenuto dei *baskets*” di **P. MAGNANTE** “ 31

“La rinuncia dei soci ai dividendi e l'imposizione sui redditi”, di **F. MENTI** “ 32

“Rilievi fiscali delle partecipazioni di una società italiana in altra no residente” di **P. MONARCA** “ 33

“Il principio di inerenza nella determinazione del reddito d'impresa” di **G. TINELLI** “ 33

“Schemi e considerazioni sulla deducibilità fiscale delle perdite su crediti”

Imposte sui redditi – Redditi d'impresa – Determinazione del reddito – Svalutazione di Partecipazioni ai sensi dell'art. 61, comma 3, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 – istanza di interpello ex art. 21, comma 9, della L. 30 dicembre 1991, n. 413.

Ris. Agenzia delle Entrate 15 maggio 2002, n. 146/E

35

IRPEF – Redditi di impresa – Sopravvenienze attive – Rinuncia al credito da parte del socio di società di capitali – Non costituirebbe sopravvenienza la rinuncia effettuata in funzione della patrimonializzazione della società cessionaria – Non presenta profili di elusività.

Ris. Agenzia delle Entrate 22 maggio 2002, n. 152/E

35

Redditi d'impresa – Rivalutazione dei beni d'impresa ai sensi dell'art. 3, commi da 1 a 3, della L. 28 dicembre 2001, n. 448 – Istruzioni.

Circ. Agenzia delle Entrate 25 giugno 2002, n. 57/E

36

Redditi d'impresa – Spese prestazioni di lavoro – Assunzione di dipendenti stranieri che trasferiscono la propria residenza – Locazione di immobili ad uso abitativo da parte della società e concessione degli stessi in uso ai neo-assunti stranieri – Canoni di locazione e spese di manutenzione – Deducibilità ex art. 32, comma 1 bis, terzo periodo, del TUIR.

Ris. Agenzia delle Entrate 3 luglio 2002, n. 214/E

“ 36

Redditi d'impresa – Cessione *pro soluto* di un credito per il quale non è prevista la separata corresponsione di interessi – Perdita (minusvalenza) – Deducibilità – Limiti.

Qualificazione di un negozio giuridico da parte dell'amministrazione finanziaria – Ammissibilità – Limiti.

Cass., sez. trib. 20 ottobre 2000, n. 13916.

“ 37

Redditi d'impresa – Corrispettivi della cessione di merci a prezzo inferiore al costo – Utilizzazione al fine della individuazione del ricarico medio sul costo operato nelle vendite – Ammissibilità – Esclusione.

Cass., sez. V, 3 settembre 2001, n. 11352

“ 37

Reddito d'impresa – Deducibilità di spese – Annotazione nelle scritture contabili – necessità – Computazione al conto economico in mancanza di annotazione – Irrilevanza – Erogazioni dei soci – Sopravvenienze attive – Non solo tali.

Cass., sez. trib. 17 settembre 2001, n. 11655

37

Reddito d'impresa – Opere di durata ultrannuale – revisione di prezzo – Richieste – Computo nella base imponibile – Certezza giuridica – Necessità.

Cass., sez. trib. 2 novembre 2001, n. 13582.

“ 38

Redditi di impresa – Cessione *pro soluto* di crediti inesigibili – Deducibilità – Necessarietà di elementi certi e precisi o procedure concorsuali in atto.

Cass., sez. trib. 20 novembre 2001, n. 14568.

38

Redditi di impresa – Deducibilità dei costi non registrati o irregolarmente registrati – Art. 75, comma 6, D.P.R. n. 917 del 1986 – Abolizione ex art. 5, D.P.R. n. 695 del 1996 – Registro beni ammortizzabili non vidimato in tutti i fogli – Ammortamento – Riconoscimento – Periodi d'imposta precedenti al TUIR – Ammissibilità.

Cass., sez. trib. 5 febbraio 2002, n. 1528.

“ 38

Redditi d'impresa – Sopravvenienze attive – Rinuncia del socio ai dividendi fatta prima dell'esercizio 1993 – E' sopravvenienza attiva – Computo nel reddito imponibile – Conseguenze.

Cass., sez. V civ. 25 febbraio 2002, n. 2710

38

Reddito d'impresa – Certezza e determinazione delle componenti di reddito – Momento di cui rileva – Presentazione della dichiarazione – E' tale.

Cass., sez. trib. 27 febbraio 2002, n. 2892

“ 39

Redditi d'impresa – Valore dell'avviamento ai fini delle imposte dirette – Valore definitivo ai fini dell'imposta di registro – Vincolatività – Valore previsto per il concordato – Irrilevanza.

Cass., sez. trib. 22 marzo 2002, n. 4117

“ 39

Redditi d'impresa – Criteri di valutazione – Deduzione per le spese – Risultanze dal conto dei profitti e delle perdite – Necessità – Art. 75 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

Cass., sez. trib. 26 aprile 2002, n. 6051

“ 39

REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

“Le condizioni di non imponibilità delle indennità ai dipendenti”

di **A. BODRIGO**

“ 40

“La concessione ai dipendenti di prestiti e di mutui a tasso agevolato”

di **G. FERRANTI**

“ 40

“La disciplina delle trasferte dei lavoratori dipendenti” di **A. IORIO**

“ 41

“Credito per le imposte pagate all'estero e redditi di lavoro dipendente prestatato all'estero” di **M. VALDONIO**

“ 42

Imposte sui redditi – Disciplina delle forme pensionistiche complementari ai sensi degli artt. 14 e seguenti del D.Lgs. 21 aprile 1993, n. 124 – Fattispecie – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.

Ris. Agenzia delle Entrate 19 giugno 2002, n. 197/E

Ris. Agenzia delle Entrate 19 giugno 2002, n. 198/E

Ris. Agenzia delle Entrate 19 giugno 2002, n. 199/E

“ 43

Accertamento – Dichiarazione dei redditi Modello 730 – Deducibilità dei contributi versati alle forme pensionistiche complementari dai cosiddetti “vecchi iscritti” a “vecchi fondi” – Limiti – Art. 4, comma 3, del D.Lgs. 18 febbraio 2000, n. 47.
Ris. Agenzia delle Entrate 1 luglio 2002, n. 210/E “ 43

Imposte sui redditi – Redditi di lavoro dipendente – Determinazione del reddito – Disciplina applicabile ai diritti di opzione per l’acquisto di azioni offerte ai Dipendenti – Art. 48, comma 1, lettera g-bis), del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.
Ris. Agenzia delle Entrate 6 agosto 2002, n. 265/E “ 44

Imposte sui redditi – Fondi pensione – Prestazioni rese da fondi pensione integrativi costituiti precedentemente all’entrata in vigore del D.Lgs. 21 aprile 1993, n. 124 – Trattamento fiscale.
Ris. Agenzia delle Entrate 11 settembre 2002, n. 295/E “ 44

Lavoro dipendente – Redditi in natura – Determinazione della base imponibile – Costo sostenuto dal datore di lavoro – Insussistenza – Non imponibilità del beneficio.
Cass., sez. trib. 22 febbraio 2002, n. 2553 “ 44

Redditi di lavoro dipendente – Indennità per ferie non godute corrisposta in anno successivo – Tassazione separata – Art. 3, comma 82, L. n. 549/95 – Applicazione retroattiva – Esclusione.
Comm. trib. centr., sez. XIX 12 giugno 2002, n. 3824 “
45

REDDITI DIVERSI

“La tassazione dei dividendi e degli interessi – Situazione attuale e linee di riforma di legge delega, di **G. BERNONI**” “ 45

“Affrancamento di partecipazioni e di titoli non quotati” di **M. GIACONIA e M. RICCIARDI** “ 45

“La rivalutazione delle partecipazioni societarie e dei terreni” di **L- LOVECCHIO** “ 46

Redditi diversi – Plusvalenze da cessione o esproprio di terreni edificabili – Illegittimità costituzionale – Non sussiste.
Corte Cost. 12 aprile 2002, n. 109 “ 47

Redditi diversi da cessione di immobili – Calcolo – Conclusione delle operazioni – Stipula del contratto – Corrispettivo pattuito – principio di competenza – Applicabilità – Principio di cassa – Suddivisione del corrispettivo – In più anni – Esclusione – Imputazione *pro quota* ad interessi per dilazione di pagamento – Inammissibilità.
Cass., sez. trib. 20 dicembre 2001, n. 16051 “
47

RISCOSSIONE

Imposte e tasse – Riscossione – Versamento degli acconti e del saldo delle imposte sui redditi e Irap – Razionalizzazione dei termini di versamento – concentrazione del versamento delle imposte dirette in un termine unico ex art. 2 del D.L. n. 63/2002 – Chiarimenti.

Circ. Agenzia delle Entrate 14 giugno 2002, n. 51/E

47

Riscossione – Versamenti d’acconto Irpeg e Ilor eccedenti il debito di imposta – Rimborso d’ufficio ex art. 36 bis D.P.R. n. 600/1973 – Prescrizione ordinaria – Applicabilità – Momento iniziale di decorrenza del termine di prescrizione – Riferibilità al termine di presentazione della dichiarazione – Sussiste.

Cass., sez. trib. 5 settembre 2001, n. 11416

48

Riscossione – IVA – Omissione – Compensazione del debito con un credito Irpef – Esclusione – Applicabilità dell’art. 8, comma 1, della L. 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto del Contribuente) – Non sussiste.

Cass., sez. trib. 20 novembre 2001, n. 14579

48

RITENUTE ALLA FONTE

Accertamento – Ritenute alla fonte – Ritenuta sugli interessi – Interessi maturati sul “conto terzi” detenuto dalla SIM – Ritenuta a titolo d’imposta ex art. 26, comma 4, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 – Applicabilità – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.

Ris. Agenzia delle Entrate 23 aprile 2002, n. 125/E

“ 48

DISPOSIZIONI ANTIELUSIVE

“L’elusione tributaria tra clausole “generali” e disposizioni “correttive” – Alcune chiavi di lettura della vigente disciplina” di **M. BEGHIN**

“ 49

IMPOSTA SOSTITUTIVA CREDITO

Imposta sostitutiva credito – Rilascio di cambiali ipotecarie munite di bollo “simbolico” – Spettanza del beneficio – Sussiste.

Comm. centr. sez. XXVI 20 marzo 2002, n. 2376

“ 50

INVIM

INVIM – Accertamento e riscossione – Dichiarazione – Rettifica – Avviso di accertamento – Valutazione dell’immobile – Stima dell’UTE – Valore probatorio di atto pubblico – Esclusione.

Cass., sez. trib. 30 maggio 2002, n. 7935

“ 51

IVA

- “ Le operazioni <<relative>> a titoli nella giurisprudenza comunitaria” di **F. CASTELLI** “ 51
- “Gli effetti della sussistenza della stabile organizzazione” di **M. IAVAGNILIO** “ 52
- “Concetto di inerenza nella legislazione IVA e interpretazione della Corte di Giustizia CE” di **D. RAVIOLA** “ 53
- IVA – Rimborso dell'eccedenza – Prestazione della garanzia – Soggetto legittimato in un gruppo di società – E' la società capogruppo.
Ris. Agenzia delle Entrate 12 giugno 2002, n. 189/E “
53
- IVA – Dichiarazione annuale – Società controllate – Procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo – Richiesta di compensazione – Modalità – Art. 73, comma 3, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.
Ris. Agenzia delle Entrate 9 luglio 2002, n. 221/E “ 53
- IVA – Territorialità dell'imposta – Prestazioni relative a prestiti di personale con società controllata francese – Applicazione dell'art. 7 del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633 – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.
Ris. Agenzia delle Entrate 2 agosto 2002, n. 262/E “ 54
- IVA ed imposta di registro – Cessione assoggettata ad imposta di registro e ad iva – Istanza di rimborso dell'imposta di registro – Termine triennale – Decorrenza dalla data del versamento.
Cass., sez. trib. 6 settembre 2001, n. 11452 “
54
- IVA – Qualificazione dei contratti diversa da quella stabilita dai contraenti – Inammissibilità – Negozio fiduciario realizzato con cessione di azioni – Intassabilità.
Cass., sez. trib. 18 aprile 2002, n. 5582 “ 54
- IVA – Poteri degli uffici – Accertamento induttivo – Originato da dati e Documenti acquisiti tramite invio di “questionario” – Illegittimo uso dello stesso – Vizio che pregiudica l'azione di accertamento – Sussiste.
Comm. centr., sez. XI 26 aprile 2002, n. 3469 “
55
- IVA – Anticipazione di pagamento per vendita futura – Attraverso il rilascio di cambiali poi sequestrate – Obbligo di fatturazione per il verificarsi del momento impositivo – Non sussiste – Art. 6, comma 4, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.
Comm. centr., sez. XI 13 maggio 2002, n. 3932 “ 55
- IVA – Detrazione dell'imposta – Acquisto di terreno inserito dal Piano regolatore generale tra le aree edificabili interessate ad un Piano di lottizzazione – Operazione soggetta ad IVA – Detrazione – Sussiste.

REGISTRO (Imposta di)

“Contratti tramite Web – Imposta di bollo e tributo di registro”, di
G. MOCCI

“ 56

Imposta di registro – Accertamento di maggior valore – Obbligo di motivazione –
Contenuto minimo – Deve delimitare l’ambito delle ragioni adducibili dall’Ufficio
nella fase contenziosa e consentire al contribuente l’esercizio del diritto di difesa –
Indicazione dei criteri astratti di determinazione del diverso valore accertato, con le
specificazioni concretamente necessarie per tale obiettivo – Sufficienza.
Onere della prova del valore accertato – Spetta all’Ufficio.
Imposta di registro e INVIM – Accertamento di maggior valore – Omessa prova
di alcuni parametri astrattamente richiamati nell’avviso di accertamento –
Non comporta automaticamente la congruità dei valori dichiarati dal
contribuente - Dovere del giudice di formulare un giudizio estimatorio sulla base degli
elementi provati o comunque incontrovertiti – Conseguenze.
Procedimento – Commissioni – Poteri istruttori delle Commissioni – Esercizio
della facoltà di disporre accertamenti istruttori ad integrazione delle prove offerte
dalle parti – Costituisce una valutazione discrezionale ed insindacabile
delle Commissioni tributarie.
Procedimento – Commissioni – Giudizio avanti le Commissioni –
Natura ed oggetto – Giudizio di impugnazione che tende all’accertamento
del merito del rapporto.

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

56

Accertamento di maggiore valore – Destinazione edificatoria del terreno –
Piano regolatore generale adottato dal Comune – Mancanza di approvazione
da parte della Regione – Valutazione automatica – Conseguenze.

Cass., sez. trib. 12 novembre 2001, n. 13969

57

Interpretazione degli atti – Collegamento negoziale di più atti cronologicamente
Distinti – Rilevanza.

Cass., sez. trib. 23 novembre 2001, n. 14900

57

Avviso di accertamento di valore – Motivazione *per relationem* ad una stima UTE –
Legittimità – Condizioni – Conoscenza o conoscibilità da parte del contribuente –
Mancata allegazione all’atto – Irrilevanza.

Cass., sez. trib. 28 gennaio 2002, n. 1034

“ 58

Registro (imposta di) – Aumento di capitale – Versamenti a copertura perdite –
Ricostituzione capitale originario – Imposta proporzionale – Inapplicabilità.

Cass., sez. trib. 25 febbraio 2002, n. 2341

“ 58

Registro – Rettifica del valore degli immobili – Determinazione del valore –
Ricorso al fatto notorio da parte della Commissione tributaria –
Inammissibilità.

Cass., sez. trib. 25 febbraio 2002, n. 2698.

“ 58

Registro (imposta di) – Cessione d'azienda – Avviamento – Nozione – Valore patrimoniale che può sommarsi al valore degli altri beni – Operazione prodromica alla detrazione delle passività – Legittimità – Esclusione dell'avviamento per perdite pregresse – Configurabilità – Insussistenza.
Cass., sez. trib. 25 febbraio 2002, n. 2702 “ 58

Registro – interpretazione degli atti – Pluralità di atti presentati a tassazione in tempi diversi – Effetti giuridici parziali – Determinazione dell'imposta sui distinti rapporti giuridici – Esclusione – Collegamento funzionale tra gli atti – Individuazione dell'effetto giuridico finale – Inscindibilità delle singole regolamentazioni negoziali – Tassabilità della fattispecie unitaria – Consegue.
Cass., sez. trib. 25 febbraio 2002, n. 2713 “ 59

Registro – Azienda – Cessione – Valore – Determinazione.
Comm. prov. I grado di Trento 9 maggio 2001, n. 31 “ 59

DIT

“Il calcolo del beneficio DIT nelle operazioni straordinarie”, di **P. REVELANT** “ 59

VARIE

“Le operazioni di trasformazione, fusione e scissione nella legge delega per la riforma del diritto societario”, di **L. DE ANGELIS** “ 60

“La rappresentazione delle operazioni di fusione nel bilancio d'impresa. Le tendenze in atto”, di **G.M. GAREGNANI** “ 61

“La società per la cartolarizzazione dei crediti: questioni regolamentari e profili di diritto societario e dell'impresa”, di **A. GIANNELLI** “ 61

Osser3.02

Legislazione

Provvedimenti emanati e pubblicati in G.U. dal 1° settembre al 31 dicembre 2002

Decreto-Legge 24 settembre 2002, n. 209: "Disposizioni urgenti in materia di razionalizzazione della base imponibile, di contrasto all'elusione fiscale, di crediti d'imposta per le assunzioni, di detassazione per l'autotrasporto, di adempimenti per i concessionari della riscossione e di imposta di bollo" (in G.U. n. 225 del 25 settembre 2002).

Il decreto è stato convertito, con modificazioni, dalla legge 22 novembre 2002 n. 265.
Per un commento si veda la ns. Circolare Informativa n.11/2002.

Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 17 ottobre 2002: "Elevazione della soglia di esenzione in materia di adempimenti antiriciclaggio, di rilevazione ai fini fiscali di taluni trasferimenti da e per l'estero di denaro, titoli e in materia di commercio di oro" (in G.U. n. 290 dell'11 dicembre 2002).

Provvedimento del Governatore della Banca d'Italia 22 ottobre 2002: "Disciplina dei sistemi di garanzia delle operazioni su strumenti finanziari emanata in attuazione degli articoli 68, 69, comma 2, e 70 del decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58" (in G.U. n. 259 del 5 novembre 2002).

Decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali 30 ottobre 2002: "Modalità applicative per la tenuta dei libri paga e matricola" (in G.U. n. 282 del 2 dicembre 2002).

Decreto-Legge 12 novembre 2002, n. 253: "Disposizioni urgenti in materia tributaria"(in G.U. n. 266 del 13 novembre 2002).

Il provvedimento è stato commentato nella ns. Circolare Informativa n.12/2002.

Decreto del ministro dell'economia e delle finanze 21 novembre 2002: "Modalità e procedure di vendita dei beni immobili trasferiti alle società di cartolarizzazione" (in G.U. n. 281 del 30 novembre 2002).

Legge 22 novembre 2002 n.265: "Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 24 settembre 2002 n. 209, recante disposizioni urgenti in materia di razionalizzazione della base imponibile, di contrasto all'elusione fiscale, di crediti di imposta per le assunzioni, di detassazione per l'autotrasporto, di adempimenti per i concessionari della riscossione e di imposta di bollo" (in G.U. n. 275 del 23 novembre 2002).

Il provvedimento è stato commentato nella ns. Circolare Informativa n.12/2002.

Decreto-Legge 24 dicembre 2002, n. 282: "Disposizioni urgenti in materia di adempimenti comunitari e fiscali, di riscossione e di procedure contabili" (in G.U. n. 301 del 24 dicembre 2002).

Legge 27 dicembre 2002 n.289: "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2003)" (in Suppl. Ord. n. 240/L alla G.U. n. 305 del 31 dicembre 2002).

Il provvedimento, per la parte fiscale che riguarda l'Irpef, è stato commentato nelle ns. Circolari Informative nn. 1 e 2 /2003. Gli altri provvedimenti fiscali saranno oggetto di commento in Circolari in corso di redazione.

STATUTO DEL CONTRIBUENTE

Dottrina

Le conseguenze processuali dell'interpello preventivo ai fini della normativa "CFC", di E. CERIANA, in Corr. trib. 2002, pag. 3326.

In base alla nuova normativa sulle cosiddette CFC, dettata dall'art. 127-bis Tuir, i redditi conseguiti da società controllate estere localizzate in Paesi a bassa fiscalità sono imputati "per trasparenza" al contribuente italiano, il quale può, tuttavia, disapplicare la normativa antielusiva in esame, a condizione che inoltri all'Amministrazione finanziaria una preventiva (ed obbligatoria) richiesta di parere (cd. interpello sulla normativa CFC).

E' singolare che nel caso di specie, per l'interpello, il legislatore abbia preferito la procedura dettata dall'art. 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212 prevista dallo Statuto del contribuente, come strumento a disposizione del contribuente per conoscere l'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate circa la portata e l'ambito applicativo della norma tributaria, piuttosto che quella dell'art. 21 della legge 30 dicembre 1991, n. 413 - richiamata anche dall'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/73 - per la verifica di elusività del comportamento tenuto dal contribuente.

Peraltro, l'interpello CFC si differenzia notevolmente da quello dell'art. 11 citato anzitutto perché non si sottopone all'Amministrazione alcuna questione interpretativa, ma semplicemente si chiede una valutazione in punto di fatto. Un'altra differenza di rilievo è che l'interpello ex L. n. 212 può essere proposto soltanto prima di porre in essere il comportamento rilevante ai fini tributari, mentre nell'interpello CFC il carattere preventivo non è legato alla situazione da cui deriva l'applicazione della normativa CFC, ma alla presentazione della dichiarazione dei redditi.

In relazione all'interpello CFC, è interessante delineare le conseguenze processuali che potrebbero determinarsi in relazione a tre diverse situazioni così ipotizzabili:

- 1) l'istanza di interpello viene presentata e la risposta dell'Amministrazione è positiva o l'Amministrazione non risponde e si verifica il silenzio assenso;
- 2) l'istanza di interpello CFC viene presentata e la risposta è negativa;
- 3) l'istanza non viene presentata.

Nel primo caso, la disapplicazione della normativa CFC è automatica e non è necessario presentare una nuova istanza negli esercizi successivi se non intervengono mutamenti nella situazione di fatto sottoposta all'esame dell'Amministrazione.

Nel secondo caso, il contribuente dovrebbe procedere all'imputazione per trasparenza dei redditi della società controllata residente in un paradiso fiscale. Peraltro, il contribuente potrebbe anche non uniformarsi alla pronuncia dell'Amministrazione, nel qual caso si esporrebbe all'azione accertativa, ma avendo puntualmente ottemperato all'obbligo previsto dall'art. 127-bis Tuir, non subirebbe alcuna preclusione di carattere processuale in ordine alla prova della fondatezza dell'imputazione per trasparenza del reddito della controllata estera e comunque l'onere probatorio spetterebbe sempre all'Amministrazione finanziaria.

Il contribuente potrebbe altresì impugnare il parere negativo dell'Amministrazione dinanzi al giudice tributario sia perché, nell'attuale ordinamento, non esistono atti non impugnabili, sia in quanto il provvedimento negativo potrebbe essere equiparato ad un atto di diniego di un'agevolazione, ove per tale si consideri il regime ordinario della tassazione dell'utile distribuito dalla controllata estera. Si esclude, invece, la possibilità di impugnazione del diniego davanti ai giudici amministrativi in linea con l'indirizzo giurisprudenziale più recente.

Nella terza ipotesi, di mancata presentazione dell'istanza di interpello, l'inadempimento dell'obbligo dettato dalla norma potrebbe determinare per il contribuente una preclusione della possibilità di difesa in caso di accertamento dell'Amministrazione. Tuttavia contro tale conclusione rileva anzitutto il silenzio della legge che non introduce una espressa previsione in tal senso, come era già stato nel caso dell'inutilizzabilità nel contenzioso tributario dei documenti e registri non mostrati in sede di verifica alla Guardia di finanza. Inoltre va considerato il disposto dell'art. 76, comma 7-ter, del Tuir che, per la deducibilità di componenti negativi di reddito, riconosce all'Amministrazione

finanziaria la possibilità di chiedere al contribuente, prima dell'emissione dell'avviso di accertamento, la prova dell'effettività economica dell'operazione posta in essere con controparte residente in un paradiso fiscale. Anche in questa ipotesi è stato sostenuto dalla dottrina che la mancata produzione di prove all'Amministrazione non precluderebbe la loro esibizione in sede contenziosa.

Va inoltre considerato che l'ordinamento già prevede una sanzione amministrativa per la mancata presentazione dell'interpello dell'importo di € 2.065,00, ex art. 11, comma 1, del D. Lgs. n. 471 del 1997, cui si aggiungono l'imputazione per trasparenza dei redditi e la sanzione per infedele dichiarazione, conseguenti all'applicazione della normativa CFC. Non parrebbe quindi ragionevole ipotizzare l'ulteriore sanzione di carattere processuale che impedisca la prova della insussistenza dei presupposti di applicazione della normativa CFC.

Va infine ricordato l'orientamento della Corte Costituzionale che, a proposito dell'art. 24 della Costituzione, ne ha affermato una portata talmente ampia da colpire qualsiasi esclusione della tutela giurisdizionale soggettiva od oggettiva o qualsiasi limitazione che ne renda impossibile o anche difficile l'esercizio.(AF)

“Istanza per la disapplicazione di norme antielusive: la posizione dell'amministrazione finanziaria in ordine al significato di idoneità della prova”, di P. TROIANO, in Boll. Trib. 2002, pag. 1140.

Nel commentare la disposizione di cui all'art. 37-bis, comma 8, D.P.R. n. 600/73, che consente di disapplicare quelle norme tributarie antielusive che *“limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario”*, qualora *“il contribuente dimostri che nella fattispecie tali effetti elusivi non potevano verificarsi...”*, l'A. si sofferma sul concetto di *“idoneità della prova”*, prendendo spunto da una risposta di una Direzione Regionale delle Entrate che, a sostegno della decisione di rigettare un'istanza di interpello, ha addotto la mancanza di elementi probatori sufficienti. Al riguardo l'A. osserva che l'ordinamento tributario non detta alcuna particolare disciplina sull'idoneità dei mezzi di prova utilizzabili dal contribuente per far valere i propri diritti nei confronti dell'Amministrazione finanziaria. Il concetto di idoneità della prova deve, pertanto, ricercarsi all'interno dell'ordinamento giuridico e, più in particolare, nel diritto civile e amministrativo, ove si ritengono ammissibili varie tipologie di prove: quelle di natura tecnico-scientifica, quelle di natura documentale e quelle testimoniali (queste ultime, invece, sono espressamente escluse dall'ordinamento tributario, ai sensi dell'art. 7, D.Lgs. n. 546/92). (S.G.)

ACCERTAMENTO: Principi e norme generali

Dottrina

“Autotutela su atti definitivi: evoluzione della giurisprudenza ed una ipotesi ricostruttiva”, di P. ROSSI, in Riv. dir. trib. 2002, I, pag. 473.

Dopo un breve *excursus* sull'evoluzione normativa del potere di autotutela della pubblica amministrazione su atti definitivi, viene affrontato il tema della riconducibilità dell'inquadramento giuridico dell'istituto - ora disciplinato dall'art. 2-*quater*, della Legge n. 656/1994 e dal Regolamento attuativo n. 37/1997 - e della tutela giurisdizionale del contribuente nel caso di diniego espresso di autotutela, ovvero di silenzio sulla relativa istanza da parte dell'Amministrazione finanziaria competente.

Secondo l'impostazione della dottrina prevalente si ravvisa nell'autotutela su atti definitivi l'esercizio di una funzione discrezionale da parte dell'Amministrazione che, da un lato, sarebbe chiamata a ripristinare la legalità e, dall'altro, ad assicurare, nel proprio interesse, la certezza e

stabilità dei rapporti esauriti per intervenuta definitività. In questo ambito, il contribuente sarebbe titolare di una posizione giuridica soggettiva, meritevole di tutela, affinché l'esercizio del potere di annullamento abbia luogo in modo ragionevole e non arbitrario, pena il ricorso al giudice amministrativo per eccepirne il suo mancato o cattivo esercizio.

Dal punto di vista giurisprudenziale, la Corte di Cassazione in tutte le pronunce ha affermato il carattere discrezionale dell'autotutela per l'Amministrazione finanziaria ed, inoltre, che il mancato esercizio di tale potere non è passibile di alcun sindacato in sede di processo tributario. Anche le Commissioni Tributarie hanno generalmente accolto tale impostazione, qualificando come non impugnabile l'atto di parziale accoglimento di una richiesta di autotutela. In talune sporadiche pronunce, invece, i giudici di merito hanno sostenuto il "potere-dovere" dell'Amministrazione finanziaria di provvedere sull'istanza del contribuente, ma sempre in presenza di specifiche situazioni contingenti, quali il dovere di uniformarsi al giudicato dei Tribunali ex art. 4 della Legge n. 2248/1865, oppure l'esistenza di un giudicato favorevole ad altro coobbligato ed, in un caso, per carenza di motivazione dell'atto di rigetto dell'istanza del contribuente.

I Tribunali Amministrativi Regionali sulla specifica questione hanno dimostrato di avere opinioni contrastanti arrivando, da un canto, a negare la propria giurisdizione a favore del giudice tributario (Tar Lombardia) e dall'altro, ammettendo la giurisdizione del magistrato amministrativo in tutti i casi di procedimento di autotutela instauratosi su impulso del contribuente. In tali ipotesi, conclude il Tar Toscana, deve ritenersi che l'Amministrazione finanziaria non goda di discrezionalità, ma sia tenuta a pronunciarsi sull'istanza, confrontando l'interesse al ripristino della legalità violata con l'esigenza di certezza e stabilità della situazione giuridica ormai consolidata. In questo ambito, si ritiene che la giurisdizione competa al giudice amministrativo, il quale sarà chiamato anche a conoscere della fondatezza della determinazione della Amministrazione nel caso in cui essa si sia pronunciata nel merito. Inoltre, sempre secondo i giudici toscani, la competenza a decidere delle controversie in materia di riesame del provvedimento di autotutela negativo risulta devoluta ai tribunali amministrativi anche perché l'elencazione tassativa ex art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992 non comprende tra gli atti impugnabili dinanzi le Commissioni questo provvedimento dell'Amministrazione finanziaria.

L'A. non condivide le argomentazioni sopra esposte, innanzitutto perché ritiene ormai prevalente nel diritto tributario ed amministrativo il principio secondo cui la giurisdizione non si individua sulla base della situazione giuridica dedotta in giudizio (e quindi sul binomio diritto/interesse), ma sulla materia oggetto di controversia. Rileva, inoltre, che le recenti modifiche apportate all'art. 2 D. Lgs. n. 546/1992 dall'art. 12, comma 2, della legge 28 dicembre 2001, n. 448, già recepite dalla giurisprudenza di legittimità, confermano una lettura estensiva dell'art. 19 al punto da includere nel suo ambito applicativo anche il provvedimento di diniego espresso, per sua natura equiparabile ad un nuovo atto di accertamento impugnabile dinanzi il giudice tributario. Per quanto concerne il provvedimento tacito – per tale intendendosi il silenzio dell'Amministrazione finanziaria sull'istanza di annullamento in autotutela – si ritiene che esso debba essere qualificato come atto endoprocedimentale del successivo atto impositivo (esattivo o di rigetto della istanza di rimborso), i cui profili di illegittimità possono essere rilevati nel medesimo giudizio di impugnazione dell'atto impositivo.(AF)

AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

Dottrina

“Conseguenze operative della soppressione dei Centri di servizio”, di G. CATTELAN e A. PROVITO, in Corr. trib. 2002, pag. 3067 (per segnalazione).

“Le nuove competenze per le istanze di rimborso” di A. TOMASSINI, in Corr.trib. 2002, pag. 2967.

Con la graduale soppressione dei Centri di servizio, le competenze ad essi attribuite, tra le quali emergevano quelle in materia di istanza di rimborso, vengono trasferite agli Uffici locali e ai neo istituiti Centri operativi di Pescara e Venezia.

Tre provvedimenti dell’Agenzia delle Entrate (Circ. 12/4/2002, n. 31/E; Ris. 22/4/2002, n. 123/E; Circ. 31/7/2002, n. 31/E) offrono all’A. l’occasione per fare il punto sulle attuali competenze in materia di istanza di rimborso (una tabella riassume sinteticamente i passaggi di competenze dai Centri di servizio ai Centri operativi ovvero agli Uffici locali).

Tutte le competenze attribuite ai soppressi Centri di servizio che non siano state devolute ai Centri operativi di Venezia e Pescara sono ora demandate, secondo il criterio della competenza territoriale, agli Uffici locali dell’Agenzia delle Entrate: si tratta del controllo formale delle dichiarazioni (ex art. 36 DPR 600/73); degli accertamenti automatizzati (ex Art. 41-*bis* DPR 600/73); dei rimborsi su istanza (ex artt. 37 e 38 DPR 602/73).

Ove questi non siano ancora stati attivati, la competenza deve essere radicata in capo agli Uffici distrettuali delle imposte dirette.

La competenza territoriale è stabilita sulla base del domicilio fiscale del contribuente al momento della presentazione dell’istanza. Conseguentemente saranno gli Uffici locali ad adottare eventuali provvedimenti di diniego del rimborso impugnabili davanti alle Commissioni tributarie.

L’Agenzia delle Entrate ha preso posizione in ordine all’eventualità di presentazione dell’istanza di rimborso ad Ufficio incompetente chiarendo che, nella fase di soppressione dei Centri di servizio e di attivazione di nuove strutture, le istanze di qualsiasi tipo presentate ad uffici incompetenti non determineranno più conseguenze negative per il contribuente, poiché dovranno essere tempestivamente trasmesse d’ufficio agli organi competenti.(E.M.)

CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Procedimento – Proposizione del ricorso del contribuente – Non comporta sanatoria dei vizi di notifica dell’atto impugnato o dell’accertamento da esso presupposto – Inapplicabilità della sanatoria di cui all’art. 156 c.p.c.

Natura amministrativa e sostanziale dell’accertamento – Conseguenze – Esclusione della sanatoria dei vizi di notifica dell’accertamento per solo effetto della proposizione del ricorso del contribuente.

Cass., sez. trib., 11 marzo 2002, n. 3513, in Boll. trib. 2002, pag. 1256.

Gli avvisi di accertamento non costituiscono atti processuali o funzionali al contenzioso tributario, bensì atti amministrativi, esplicativi della potestà impositiva degli uffici finanziari, in quanto non ad essi, ma alla presentazione del ricorso alla Commissione tributaria, si correla l’instaurazione del procedimento giurisdizionale, ed alla loro notificazione non è quindi applicabile la disciplina delle sanatorie dettata dall’art. 160 c.p.c., cosicché la proposizione dei ricorsi da parte del contribuente avverso le cartelle esattoriali per opporre l’invalidità degli atti presupposti non è idonea ad escludere la possibilità di rilevare le denunciate nullità della loro notificazione e gli effetti delle stesse, né ad impedire l’eventuale apprezzamento della questione sui riflessi della loro insanabilità con efficacia *ex tunc* sul diritto sostanziale dell’Amministrazione finanziaria, temporalmente limitato, di procedere alla rettifica delle dichiarazioni tributarie del contribuente.

Commissioni tributarie – Procedimento – Disposizioni di terzi regolarmente documentate – Rilevanza pari a quelle prodotte dalla P.A.

Cass., sez.trib. 25 marzo 2002, n. 4269, in Corr. trib. 2002, pag. 3366.

Nel processo tributario, come è ammessa la possibilità che le dichiarazioni rese da terzi agli organi dell'Amministrazione tributaria trovino ingresso, a carico del contribuente (fermo il divieto di ammissione della "prova testimoniale" posto dall'art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992), con il valore probatorio "proprio degli elementi indiziari, i quali, mentre possono concorrere a formare il convincimento del giudice, non sono idonei a costituire, da soli, il fondamento della decisione", va del pari necessariamente riconosciuto anche al contribuente lo stesso potere di introdurre dichiarazioni rese da terzi in sede extra-processuale, beninteso, con il medesimo valore probatorio, dando così concreta attuazione ai principi del giusto processo come riformulati nel nuovo testo dell'art. 111 della Costituzione, per garantire il principio della parità delle armi processuali, nonché l'effettività del diritto di difesa.

Commissioni tributarie di merito

Rimborso imposte sul reddito – Commissioni tributarie – Ricorso – Rimborso di eccedenze di acconto e di ritenute subite – Inammissibilità.

Comm. trib. prov. di Pescara 28 aprile 2001, n. 49, ne Il fisco 21/2002, fasc. n. 1, pag. 8230.

È inammissibile il ricorso diretto ad ottenere il rimborso di eccedenze di acconto e ritenute subite, perché non presentato ritualmente ai sensi dell'art. 10 del D.P.R. 28 novembre 1980, n. 787, trattandosi di rimborso risultante dalla dichiarazione dei redditi le cui imposte vanno liquidate con la procedura prevista dall'art. 36-*bis* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

DIRETTIVE CE

Giurisprudenza

Corte di giustizia CE

Direttive comunitarie – Regime fiscale comune da applicare alle fusioni, alle scissioni, ai conferimenti d'attivo ed agli scambi d'azioni – Conferimento d'attivo o conferimento di un ramo d'attività – Nozioni – Discriminazione interna – Sua rilevanza per il diritto comunitario.

Corte di Giustizia CE, 15 gennaio 2002, causa C-43/00, in Riv. dir. trib. 2002, IV, pag. 127.

L'art. 2, lett. c) e i), della direttiva del Consiglio 23 luglio 1990, n. 90/434/Cee, relativa al regime fiscale comune da applicare alle fusioni, alle scissioni, ai conferimenti d'attivo ed agli scambi d'azione concernenti società di Stati membri diversi, deve essere interpretato nel senso che non c'è conferimento d'attivo ai sensi di questa direttiva quando una operazione prevede il mantenimento, in capo alla società conferente, del capitale di un prestito consistente contratto da quest'ultima e il trasferimento alla società beneficiaria dei relativi obblighi. E' irrilevante a questo proposito il fatto che la società conferente conservi un piccolo numero di azioni di una società terza.

Spetta al giudice nazionale valutare se un conferimento d'attivo riguardi un'azienda autonoma ai sensi dell'art. 2, lett. i), della direttiva n. 90/434, cioè un complesso capace di funzionare con i propri mezzi, quando le future esigenze di liquidità della società beneficiaria del conferimento

devono essere soddisfatte con un credito di esercizio concesso da un ente di credito che esige, in particolare, che gli azionisti della società beneficiaria del conferimento diano in garanzia un certo numero di azioni rappresentanti il capitale sociale di questa società.

Con nota di P. CONCI, "La nozione di ramo di azienda nella direttiva n. 90/434/CE ed il suo impatto sulla disciplina italiana sui conferimenti in società".

IMPOSTE E TASSE (in genere)

Dottrina

"Riforma Tremonti – Il divieto dell'interpretazione analogica", di S. CAPOLUPO, ne Il fisco 2002, pag. 11958.

L'A. indica i principi fondamentali contenuti nel disegno di legge delega per la riforma del sistema fiscale e, in particolare, si sofferma sul divieto di interpretazione analogica, operando una ricostruzione storico-giuridica dell'evoluzione di tale divieto. A fronte di un'iniziale posizione di divieto assoluto dell'interpretazione analogica, la dottrina più recente ha ritenuto preclusa qualsiasi attività analogica con riguardo soltanto alle norme sanzionatorie, nonché a quelle speciali ed eccezionali, tra le quali sono ricomprese le esenzioni e le agevolazioni, mentre sarebbero oggetto di interpretazione analogica le norme tributarie impositrici. Secondo l'A. il divieto di "applicazione analogica" deve essere inteso non come impedimento al legislatore di prevedere ampliamenti del presupposto oggettivo attraverso fattispecie di assimilazione legale antielusive, ma come limite all'attrazione a tassazione di manifestazioni di capacità contributiva, laddove non trovino un'esplicita previsione. (S.G.)

Si ricorda che la lett. e) dell'art. 2 del D.D.L. pone il divieto di applicazione analogica alle norme fiscali che stabiliscono il presupposto e il soggetto passivo dell'imposta, le esenzioni e le agevolazioni, stabilendo – *a contrario* – che su elementi diversi da questi l'interpretazione analogica è consentita. E' questo forse uno dei punti più delicati della riforma, che pone numerosi interrogativi circa il sistema che si viene a delineare.

E' infatti un principio assai diffuso fra gli studiosi del diritto tributario che dal principio di riserva di legge in materia tributaria derivi la necessità di una tecnica legislativa che collochi la fonte dell'obbligazione tributaria in fattispecie esclusive, e cioè in fattispecie la cui costruzione deve essere integralmente operata dal legislatore, essendo vietato all'interprete di supplire alle lacune del sistema, attraverso l'integrazione dello stesso sulla base di principi desunti da analoghe fattispecie.

Senza ripercorrere l'evoluzione della dottrina in materia di interpretazione delle norme tributarie, ci si può porre il problema se il legittimare l'interpretazione analogica su elementi della fattispecie che non si riferiscano al presupposto o al soggetto passivo, non finisca o per limitare notevolmente il contenuto della norma costituzionale o, comunque, per consentire spazi di discrezionalità all'interprete tali da trasformare la norma di legge in un mero strumento per conseguire finalità da essa non direttamente e sicuramente desumibili.

Non è un caso che l'ampio dibattito intorno all'elusione fiscale abbia individuato l'essenza del fenomeno nella presenza di lacune normative non colmabili attraverso gli ordinari metodi interpretativi, compreso quello sistematico.

Posto che dalla disposizione non emerge quali potrebbero essere i criteri su cui basare l'analogia fra le diverse fattispecie e che quindi, in ipotesi, questa potrebbe essere rinvenuta nel conseguimento di effetti economici identici, pur nella diversità delle operazioni giuridiche poste in essere, la legittimazione dell'interpretazione analogica potrebbe, in qualche modo, costituire un'alternativa a quella norma antielusiva a carattere generale che, da tempo, viene da taluni ritenuta necessaria.

Posto che i criteri in base ai quali stabilire l'analogia non potrebbero essere che discrezionali e che i riferimenti ai presupposti soggettivi o oggettivi dell'imposizione non appaiono concludenti, in particolare per quanto riguarda quelli oggettivi, non è del tutto chiaro come tale principio possa considerarsi coerente con quello costituzionale di legalità. In altri termini ci si può domandare se la norma tributaria costituisca il limite al prelievo fiscale, nel senso che il cittadino non può essere assoggettato a prestazioni patrimoniali che non siano fondate su specifiche leggi e nei limiti in cui le stesse consentano il prelievo, o se, invece, essa non divenga uno strumento utilizzabile essenzialmente dallo Stato per applicare le imposte anche in casi in cui le fattispecie poste in essere non siano specificamente previste, ovvero per alterarne in modo significativo il contenuto apparente, in relazione ad una *ratio* da esse non desumibile in termini giuridici.

“Profili fiscali del trasferimento dei beni e diritti al *Trustee* e ai beneficiari del *Trust*”, di D. STEVANATO, in Giur. imp. 2002, pag. 754.

Nell'articolo si focalizza l'attenzione sull'aspetto determinante della costituzione di un trust, che è il trasferimento dei beni ad un soggetto diverso dal costituente.

Le ipotesi che si verificano più frequentemente nella realtà sono certamente quelle in cui il costituente si spoglia effettivamente di un insieme di beni, trasferendoli al *trustee*, indicando direttamente i beneficiari finali oppure prevedendo la loro designazione da parte del *trustee*, come pure prevedendo uno scopo specifico senza la designazione di beneficiari finali cui devolvere il patrimonio.

A tal riguardo l'A. distingue le ipotesi di trasferimento al *trust* di beni detenuti privatamente da quelle di beni detenuti in regime di impresa e ne illustra il relativo regime fiscale ai fini dell'imposizione diretta.

Nel primo caso, l'A. ritiene che sia da escludere una cessione a titolo oneroso e quindi che il trasferimento dei beni sia irrilevante fiscalmente, salvo casi piuttosto rari che comportano la tassazione a titolo di reddito diverso ove ricorra una delle fattispecie elencate all'art. 81 TUIR, e cioè se ha luogo una cessione a titolo oneroso dei beni ivi elencati.

Nel caso di trasferimento al *trust* di beni detenuti in regime d'impresa, se il *trust* ha uno scopo liberale, gli atti di dotazione patrimoniale sono imponibili a titolo di destinazione dei beni a finalità estranee all'esercizio dell'impresa, a nulla rilevando che qui la liberalità sia mediata attraverso l'intervento del *trustee* che per un certo tempo resterà proprietario dei beni precedentemente vincolati al regime giuridico patrimoniale dell'impresa.

Nei *trust* c.d. "di ritorno", costituiti per esigenze imprenditoriali che prevedono al termine del *trust*, la restituzione dei beni al disponente si potrebbe anche ritenere che non vi sia tassazione in capo a quest'ultimo, non essendovi né una cessione a titolo oneroso al *trustee*, né una destinazione a fini extraimprenditoriali a condizione che il trasferente iscriva in bilancio un credito di restituzione pari al valore fiscalmente riconosciuto dei beni conferiti.

Il *trustee*, dal canto suo, dovrà iscrivere in bilancio in contropartita una immobilizzazione al costo fiscalmente riconosciuto del bene ricevuto, senza che il suo conto economico sia interessato dalla transazione.

Per la restituzione dei beni al disponente si potrebbe invece ipotizzare la rilevazione di una sopravvenienza passiva indeducibile (o di una sopravvenienza attiva intassabile) necessaria per colmare il disallineamento tra il valore fiscale dei beni ricevuti in restituzione rispetto a quello sintetizzato nella immobilizzazione iscritta nel bilancio del trasferente (può essere infatti che durante l'appartenenza dei beni al *trustee* questi non abbiano mantenuto il valore fiscale originario).

In relazione all'ipotesi del trasferimento dell'intera azienda al *trustee*, l'A. esclude la possibilità di estendere la disciplina di neutralità fiscale prevista dal D.Lgs. 358/97 per i conferimenti d'azienda in quanto incompatibile con l'istituto del *trust*, per la assoluta mancanza di un rapporto di tipo associativo.(E.M.)

Prassi Amministrativa

IRPEF e IVA – Redditi di impresa – Legge n. 448/2001 (Finanziaria 2002) – Primi chiarimenti – Risposte a quesiti vari.

Circ. Agenzia delle Entrate 13 maggio 2002, n. 40/E, in Boll. trib. 2002, pag. 845.

Per un commento si veda la Ns. Circolare Informativa n. 9/2002.

Accertamento imposte sui redditi, IVA e IRAP – Dichiarazione – Unico 2002 – Modalità di compilazione – Videoconferenza del 14 maggio 2002 – Risposte a quesiti.

Circ. Agenzia delle Entrate 7 giugno 2002 n. 48/E, in Boll. trib. 2002, pag. 927.

L'Agenzia delle Entrate, in risposta ai quesiti formulati nella videoconferenza del 14/5/2002, fornisce istruzioni per la compilazione delle dichiarazioni tramite modelli Unico 2002, 730/2002 e IVA 2002.

Particolare attenzione viene dedicata alle dichiarazioni delle persone fisiche, nonché alla compilazione del Mod. 730/2002 in presenza di redditi di capitale.

Accertamento imposte sui redditi, IVA e IRAP – Dichiarazione – Unico 2002 – Videoconferenza del 14 maggio 2002 – Risposte ai quesiti in materia di questioni interpretative.

Circ. Agenzia delle Entrate 12 giugno 2002 n. 50/E, in Boll. trib.2002, pag. 912.

La Circolare fa seguito a quella del 7 giugno n. 48.

In relazione alle dichiarazioni delle persone fisiche vengono fornite ulteriori precisazioni riguardanti la deducibilità delle spese per contributi previdenziali, la detrazione degli interessi per interventi di recupero edilizio e quelle relative alla prestazione di lavoro dipendente, anche prestato all'estero.

In relazione al reddito d'impresa le principali questioni riguardano: l'applicazione delle agevolazioni Dit, Visco, Tremonti-*bis*; i termini di versamento delle imposte; i termini e le modalità di rettifica delle dichiarazioni; le modalità per determinare la rivalutazione del fondo TFR e per versare l'acconto dell'imposta sostitutiva su tale rivalutazione.

Giurisprudenza

Rassegna della Cassazione tributaria (III quadrimestre 2001)

Questioni generali – Procedimenti attuativi dei tributi – Dichiarazioni – Accertamento – Riscossione/Rimborsi – Imposte Dirette – IVA ed altre imposte indirette – Diritto processuale.

A cura di E. MANZON e di A. MODOLO, in Riv.dir.trib. 2/2002, II, pag. 183 (per segnalazione).

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI (in genere)

Prassi Amministrativa

Imposte sui redditi – Credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero – Corretta applicazione dell'art. 15, comma 1, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.

Ris. Agenzia delle Entrate 31 maggio 2002, n. 163/E, ne Il fisco 24/2002, fasc. n. 2, pag. 9575.

L'Agenzia fornisce precisazioni circa le modalità di calcolo del credito di imposta per i redditi prodotti all'estero, individuando le condizioni necessarie che danno diritto alla detrazione.

In particolare:

- i redditi esteri devono concorrere alla formazione del reddito complessivo;
- le imposte pagate all'estero su tali redditi devono avere la caratteristica della definitività;
- la detrazione deve essere richiesta nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo in cui le imposte sono state pagate a titolo definitivo;
- se i redditi sono prodotti in più Stati esteri la detrazione si applica separatamente per ciascuno Stato.

Le imposte pagate all'estero sono detraibili dall'imposta netta fino alla concorrenza della quota di imposta italiana corrispondente al rapporto tra i redditi prodotti all'estero e il reddito complessivo al lordo delle perdite di precedenti periodi di imposta ammesse in diminuzione.

L'imposta dovuta in Italia sul reddito complessivo rappresenta il limite massimo entro il quale può essere operata la detrazione del credito per le imposte pagare all'estero.

Il credito di imposta derivante dalla somma dei crediti per imposte pagate in Paesi diversi non può comunque dar luogo ad una detrazione maggiore dell'imposta italiana dovuta sul reddito complessivo netto.

Giurisprudenza

Commissioni tributarie di merito

Imposte sul reddito – Liquidazione delle imposte ex art. 36-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Iscrizione a ruolo – Termine annuale – E' di decadenza – Cartella di pagamento – Assimilabilità all'avviso di pagamento – Notifica della cartella oltre il termine di cui all'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973 – Nullità.

Comm. trib. prov. di Bari, sez. XVII, 17 settembre 2001, n. 238, ne Il fisco 23/2002, fasc. n. 1, pag. 9158.

Nella procedura di liquidazione delle imposte ex art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973, la cartella di pagamento è assimilabile all'avviso di accertamento; la relativa notifica al contribuente deve avvenire, pertanto, a pena di decadenza, nel termine di cui all'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973, vale a dire, entro il quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione dei redditi è stata presentata. Inoltre, l'iscrizione nei ruoli, rappresentando l'atto conclusivo della fase di accertamento dell'imposta, assume carattere innovativo poiché consente al contribuente di conoscere la pretesa fiscale; pertanto, deve essere effettuata entro il termine annuale di decadenza previsto dall'art. 36-bis, comma 1, del D.P.R. n. 600/1973, per la liquidazione dell'imposta risultante da dichiarazione.

Con commento di N. D'AMATI e G. D'AGOSTINO

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accertamento

Prassi Amministrativa

Accertamento imposte sui redditi – Accertamento – Studi di settore – 168 studi di settore in vigore nel periodo di imposta 2001 – Chiarimenti.

Circ. Agenzia delle Entrate 27 giugno 2002, n. 58/E, in Boll.trib. 2002, pag. 1075 (per segnalazione)

Accertamento imposte sui redditi – Accertamento – Programmazione e consuntivazione dell'attività di controllo e verifica per l'anno 2002 – Attività di prevenzione e contrasto all'evasione.

Circ. Agenzia delle Entrate 14 agosto 2002, n. 72/E, in Boll.trib. 2002, pag. 1235 (per segnalazione).

Giurisprudenza

Commissioni tributarie di merito

Imposte sul reddito – Accertamento – Prova della pretesa impositiva – Processi verbali di constatazione – Valore di prova legale certificativa dei fatti constatati – Sussiste al ricorrere dei relativi requisiti di legittimità, ma limitatamente ai fatti constatati direttamente dai verbalizzanti – Attribuzione automatica del valore di prova legale all'intero verbale di constatazione – Esclusione.

Motivazione *per relationem* al processo verbale di constatazione – Insufficienza – Necessità di un'autonoma motivazione dell'accertamento – Sussiste.

Comm. Trib. prov. di Grosseto, 10 gennaio 2000, n. 252, in Boll. trib. 2002, pag. 864.

Nella particolare ottica del processo tributario, che è strutturato in modo diverso dagli altri procedimenti giudiziari e nel quale vige il principio di inammissibilità del giuramento e della prova testimoniale – con la conseguenza che la formazione della prova, prevalentemente documentale, deve generalmente avvenire fuori dal processo – non si può disconoscere al processo verbale di constatazione valore di prova legale certificativa dei fatti constatati ex art. 2700 c.c., in quanto costituente la rappresentazione documentale dei fatti compiuti e accertati dal pubblico ufficiale nell'esercizio delle funzioni attribuitegli dalla legge, ma ciononostante il verbale di constatazione assume la valenza legale che gli è tipica solo allorquando siano stati rispettati tutti i requisiti di legittimità previsti per la sua formazione, ed in particolare provenga da un soggetto cui la legge ha attribuito il potere d'accesso, ispezione e verifica, nel rispetto delle condizioni sia soggettive che oggettive.

Ai fini dell'accertamento tributario, l'Ufficio prima, e il Giudice poi, non possono *tout court* assumere automaticamente quale prova legale l'intero contenuto del processo verbale di constatazione, ma devono sempre compierne un'attenta valutazione, avvalorando le sole parti relative a fatti che il verificatore abbia avuto occasione di "constatare" direttamente, in modo da escludere ogni tipo di valutazioni e deduzioni, logiche o indiziarie; il verbale di constatazione, quindi, deve essere rappresentativo della sola realtà "fotografica" al momento dell'accesso, ispezione o verifica, e in quanto tale assume valore di prova legale di fatti descritti, soddisfacendo esigenze di certezza e di tutela di entrambe le parti se redatto nel rispetto dei requisiti di legge.

Il processo verbale di constatazione non è motivazione dell'accertamento né può diventarlo per il suo semplice richiamo da parte dell'avviso di accertamento, poiché quest'ultimo atto deve avere un suo preciso costrutto e contenuto di quelle parti che il diritto amministrativo richiede come essenziali alla sua natura, quale appunto la motivazione, cosicché il richiamo *per relationem* al verbale di constatazione non può che essere un semplice presupposto della motivazione dell'atto accertativo, che deve comunque essere riportata e sviscerata in tutti i suoi aspetti logico-giuridici dei quali il verbale diviene il necessario conforto oggettivo.

Il processo verbale di constatazione, se introdotto e fatto proprio dall'Ufficio ai fini dell'accertamento senza un conforto derivante da autonoma azione accertativa ed altrettanto autonoma valutazione, rende illegittimo per violazione di legge l'avviso di accertamento, atteso che la motivazione di quest'ultimo non può essere la mera fotografia dei fatti accertati, ma un elemento che va elaborato e introdotto con i relativi addebiti, dei quali i fatti acclarati dal verbale di constatazione costituiscono il presupposto sotto l'aspetto probatorio.

ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali (CFC)

Dottrina

“Il nuovo regime di tassazione delle società di capitali e dei soci in Germania”, di S. MAYR, in Boll. trib. 2002, pag. 1050.

L'A. descrive la disciplina tributaria, recentemente entrata in vigore in Germania, relativa alla imposizione diretta dei dividendi e delle plusvalenze su partecipazioni societarie; l'esame viene condotto avendo riguardo alle disposizioni applicabili ai predetti redditi realizzati sia da imprese sia da persone fisiche.

Tale descrizione consente all'interprete di ipotizzare la disciplina che, in Italia, attuerà i criteri contenuti nel disegno di legge delega per la riforma del sistema tributario che, *in parte qua*, sono chiaramente ispirati alla nuova legislazione tedesca.

Infatti, in Germania:

- per i dividendi di fonte interna, è stato abbandonato il sistema della “imputazione” – quello cioè che prevede l'attribuzione al socio, in capo al quale il dividendo è tassato, di un credito d'imposta corrispondente all'imposta sul reddito assolta dalla società – in favore del sistema “classico” (cioè senza credito d'imposta);
- per tutti i dividendi, interni ed esteri, è accordato uno sgravio da imposizione per il socio.

In particolare, lo sgravio accordato ai soci è diverso a seconda che:

- il socio sia una persona fisica residente. In tal caso, si applica il “regime della imposizione dimezzata”, nel senso che il solo 50% del dividendo concorre alla formazione del reddito complessivo (permane l'applicazione della ritenuta alla fonte a titolo d'acconto, la cui aliquota è ridotta al 20%). Quando il dividendo è estero, la ritenuta alla fonte ivi prelevata è accreditabile nei limiti della quota d'imposta personale afferente tali redditi. I costi e gli oneri connessi sono deducibili al 50%;
- il socio sia una società residente. In tal caso, i dividendi sono totalmente esenti, se nazionali, ma i costi e gli oneri effettivamente connessi a tali redditi sono indeducibili; sono imponibili per il 5% del loro ammontare, se esteri, ma i costi e gli oneri di cui sopra sono deducibili.

Un analogo regime si applica per le plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni in società, sia residenti che non residenti, nel senso che, per le persone fisiche, sono imponibili per il solo 50% e, per le società, sono totalmente esenti. Peraltro, a fronte della non imponibilità delle plusvalenze è prevista la indeducibilità delle minusvalenze, da valutazione e da realizzo.

La riforma ha altresì previsto la riduzione al 25% dell'aliquota dell'imposta erariale sul reddito. Resta elevata l'imposizione locale, che determina un carico fiscale complessivo del 38% circa. Inoltre, è stata inasprita la disciplina in materia di CFC. Infine, sono stati ridotti i limiti per la deducibilità degli interessi su finanziamenti da parte di soci non residenti, in quanto il rapporto massimo capitale proprio/finanziamento soci scende da 1/9 a 1/3 per le holding, e da 1/3 a 1/1,5 per le altre società. Regole specifiche e più restrittive valgono per i finanziamenti “ibridi” (cioè la cui remunerazione è funzione degli utili societari).

Secondo l'A., il sistema risultante dalla riforma ha luci ed ombre.

Gli effetti positivi possono così riassumersi:

- maggiore competitività della Germania per allocare società holding, anche da parte di investitori esteri;
- eliminazione del contrasto con la normativa comunitaria circa il trattamento dei soci esteri, dovuta alla mancata concessione del credito d'imposta sui dividendi;
- semplicità applicativa, anche in ragione della eliminazione della maggiorazione di conguaglio e del sistema a doppia aliquota previsto in precedenza per gli utili societari (40% per gli utili non distribuiti, 30% per quelli distribuiti);
- riduzione dei margini di elusione mediante manovre sulle partecipazioni.

Gli effetti negativi sono invece così riassumibili:

- la neutralità fiscale viene alterata, nel senso che lo spostamento dell'imposizione dal socio all'impresa crea una discriminazione a danno delle imprese esercitate mediante società di persone, i cui redditi concorrono integralmente alla formazione dell'imponibile del socio;
- l'imponibilità dimezzata dei dividendi risulta più vantaggiosa per i soci che si collocano negli scaglioni più elevati dell'imposta personale sul reddito. Per quelli con redditi

- minori, risulta più vantaggioso l'indebitamento della società piuttosto che il finanziamento con capitale proprio;
- la fallacia dell'assunto della equivalenza sostanziale ai fini reddituali tra dividendi e plusvalenze. Al di là delle influenze del mercato sulla formazione dei prezzi, per le persone fisiche alla tassazione delle riserve occulte quali plusvalenze in capo al cedente si somma la tassazione delle stesse riserve quando saranno distribuite come dividendo in capo all'acquirente, salvo il riconoscimento della minusvalenza in sede di cessione o di liquidazione dell'investimento.(NM)

“Il regime tributario dei dividendi e la valutazione delle partecipazioni nelle imprese partecipate estere soggette alla normativa CFC”, di R. MICHELUTTI, in Riv. dir. trib. 2002, IV, pag. 83.

L'A. esamina approfonditamente taluni rilevanti problemi nascenti dall'applicazione della disciplina in materia di *controlled foreign companies* (CFC) contenuta nell'art. 127-bis del TUIR e nel relativo regolamento attuativo del 21 novembre 2001. Tali problemi sorgono dalla natura “ibrida” della disciplina che, da un lato, prevede l'imputazione diretta del reddito realizzato all'estero dalla CFC in capo al socio residente e, dall'altro, mantiene la distinzione giuridica socio/società in relazione alle vicende reddituali (pagamento di dividendi, valutazioni, cessioni) inerenti alla partecipazione posseduta (che può essere diretta o indiretta), richiedendo un complesso coordinamento tra i due fenomeni reddituali. A tal fine, il legislatore ha previsto:

- a) la non imponibilità dei dividendi fino a concorrenza del reddito imputato;
- b) la detraibilità delle imposte estere fino a concorrenza delle imposte italiane relative al reddito imputato;
- c) l'incremento del costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione per importo pari agli utili imputati e il decremento per importo pari ai dividendi distribuiti.

In ordine al credito per imposte estere, esso, in deroga all'art. 15 TUIR, compete sia per le imposte assolute dal socio sia per quelle assolute dalla CFC; il plafond massimo di detrazione va tuttavia calcolato non “*per country*” ma “*per company*”. Secondo l'A., la detrazione compete anche per le imposte (ritenute alla fonte) assolute dalla CFC in Paesi terzi in cui abbia effettuato investimenti, specie se finanziari; ove tale Paese sia l'Italia, l'imposta non sarebbe accreditabile (non essendo “estera”) ma tale reddito non sarebbe ulteriormente imponibile in capo al socio ex art. 58 TUIR. Qualora la CFC sia posseduta indirettamente, tramite una catena societaria, le imposte eventualmente pagate dalle società intermedie non sono accreditabili; tuttavia, esse creano una sorta di franchigia in quanto, riducendo l'utile distribuibile, non decrementano il costo della partecipazione e, quindi, divengono sostanzialmente un costo deducibile.

In ordine alla non imponibilità dei dividendi, secondo l'A. essi potrebbero essere tratti da riserve costituite prima dell'entrata in vigore della disciplina CFC; ciò non solo perché il sistema funziona per masse, ma anche perché gli utili della CFC sono imputabili al socio secondo un criterio di competenza, per cui la franchigia non imponibile si crea nell'esercizio stesso della imputazione, e non in quello in cui è liquidata l'imposta italiana. Inoltre, tale franchigia, inerente a ciascuna partecipazione, costituirebbe una posizione soggettiva tributariamente rilevante, trasferibile in caso di fusione o di scissione (ma non anche al cessionario della partecipazione). I dividendi eccedenti la franchigia sono imponibili secondo i criteri ordinari: in particolare, disciplina di cui all'art. 96-bis potrebbe rendersi applicabile quando si possiede una società non CFC che però abbia una stabile organizzazione in un Paese CFC. Al riguardo, l'A. evidenzia come, ai fini della determinazione del reddito imputabile al socio, questo debba essere determinato secondo i criteri domestici e come, quindi, in caso di dividendi, siano applicabili gli articoli 96 e 96-bis; tale agevolazione verrebbe, di fatto, caducata in sede di tassazione dei dividendi distribuiti dalla CFC eccedenti la franchigia (costituita dal reddito imputato) ove non si addivenga ad una interpretazione secondo la quale è imponibile solo l'eccedenza del dividendo distribuito dalla CFC rispetto al reddito imputato al socio quale utile della CFC.

In caso di controllo indiretto, il regolamento prevede che i dividendi percepiti si presumono formati in via prioritaria con gli utili della CFC. L'A. si chiede se siano comunque operative le limitazioni previste dagli art. 96 e 96-bis in tema di limitazioni alla deducibilità di componenti negative relative

alla partecipazione posseduta (questione, peraltro, ora da esaminare alla luce del D.L. n. 209/2002 – n.d.r.), in quanto la riduzione di patrimonio netto della partecipata diretta non CFC potrebbe essere causata da costi sostenuti dalla medesima; secondo l'A., tali limitazioni non operano, fermo restando che artificiose svalutazioni potrebbero essere in contrasto con l'art. 37-bis del DPR n. 600/1973. Viene ribadita l'opinione che non sono accreditabili le imposte assolute dalla società intermedia, mentre lo sono quelle subite all'estero dal socio in sede di distribuzione degli utili da parte della stessa partecipata indiretta.

In ordine al costo della partecipazione detenuta nella CFC, l'A. ritiene, in caso di controllo diretto, tuttora vietate le svalutazioni ex art. 61, comma 3-bis, del TUIR, la cui disapplicazione non sarebbe consentita nemmeno mediante il cd. interpello negativo: infatti, l'Amministrazione non sarebbe in grado comunque di verificare l'attendibilità dei dati di bilancio della CFC stante la mancanza di scambio di informazioni.

In caso di controllo indiretto – ovvero di controllo diretto di una holding del 1929 lussemburghese – l'A. ritiene aumentabile il costo in funzione dei redditi imputati al socio; si creano, tuttavia, delicati problemi di coordinamento con la disciplina in materia di svalutazioni, in ragione sia del decremento di costo conseguente alle distribuzioni di utili – caso in cui si dovrebbe, ai fini valutativi, assumere il costo già decrementato – sia in ragione del disallineamento tra perdite civilistiche e reddito imputato al socio per trasparenza – caso in cui si dovrebbe, invece, assumere il costo prima dell'incremento, per cui il reddito imputato dovrebbe aggiungersi al costo originario solamente dopo l'abbattimento consentito dal confronto dei netti patrimoniali, anche se tale soluzione, diretta ad evitare effetti amplificativi della svalutazione, non trova solido fondamento normativo.

Infine, l'A. evidenzia come l'imputazione del reddito CFC in capo al socio, al lordo delle imposte estere, genera particolari effetti in sede di cessione o di liquidazione della partecipazione. Infatti, siccome l'incremento del costo della partecipazione risulta superiore all'incremento patrimoniale della CFC (avendo la stessa subito un certo grado di imposizione) si generano minusvalenze che non possono qualificarsi come "indebite" e, quindi, non possono essere disconosciute in base alla norma generale antielusiva, se non in caso di operazioni di "commercio" sulla CFC dirette esclusivamente a proventizzare il componente negativo.(NM)

“Concorrenza fiscale dannosa in ambito OCSE e collegamenti con il diritto tributario interno”, di P. OCCHIUTO, in Corr. trib. 2002, pag. 2227.

L'articolo prende spunto dal dibattito internazionale svoltosi in sede OCSE sul tema della concorrenza fiscale dannosa e ne esamina i rapporti con il diritto tributario interno, soprattutto con riferimento alle disposizioni sulle *Controlled Foreign Companies* (CFC) e al regime d'ineducibilità dei costi per transazioni avvenute tra imprese residenti ed imprese domiciliate fiscalmente in Stati o territori con regimi fiscali privilegiati.

In particolare, l'A. fa osservare le differenze esistenti, ai fini della individuazione della concorrenza fiscale sleale, tra la normativa interna ed i criteri indicati dall'OCSE.

L'ordinamento interno prevede, infatti, la possibilità di disapplicare la disciplina CFC qualora il soggetto residente in Italia dimostri che la società o altro ente non residente svolga un'effettiva attività industriale o commerciale, come sua attività principale, nello Stato o territorio nel quale ha sede, mentre l'ultimo rapporto OCSE, *The OECD's project on Harmful Tax Practices* (2001), non ha più ritenuto rilevante l'utilizzo del criterio cd. "dell'esercizio effettivo di un'attività economica", senza peraltro suffragare tale decisione con particolari e sufficienti motivi.

L'A., dopo aver accennato a talune pronunce ministeriali dirette a chiarire la portata delle norme sulla disapplicazione della disciplina CFC, condivide la scelta dell'OCSE ed auspica un intervento normativo che rigetti il ricorso a tali forme di dimostrazioni empiriche. (PM).

“Brevi note in tema di credito per le imposte assolute all'estero”, di N. SACCARDO in Riv. dir. trib. 3/2002, IV, pag. 49.

L'A., prendendo spunto dalla Risoluzione n. 134 del 25/9/2001, formula alcune considerazioni sul requisito di definitività del pagamento dell'imposta estera, previsto dall'art. 15 del TUIR, nonché sul rapporto tra tale disposizione e la disciplina convenzionale del credito d'imposta.

Come è noto, per consentirne la detraibilità dall'imposta italiana, l'imposta estera deve essere stata pagata a titolo definitivo. In un primo tempo (Circ. n. 7/1977), l'Amministrazione Finanziaria con un'interpretazione restrittiva della norma, aveva sostenuto che “il credito d'imposta può essere fatto valere solo quando il reddito cui si riferisce è divenuto definitivo e le imposte estere relative sono state pagate, anch'esse, in via definitiva”. Successivamente con Circolare n.3/1980, tale orientamento è stato modificato ed è stato chiarito che “il concetto di definitività dell'imposta pagata coincide con l'irripetibilità dell'imposta stessa e, quindi, non possono considerarsi definitive quelle pagate in acconto, in via provvisoria, e quelle, in genere, per le quali è previsto il conguaglio con possibilità di rimborso totale o parziale”. La recente Risoluzione n. 134 del 25/9/2001 ha confermato tale impostazione, precisando ulteriormente che le imposte estere prelevate tramite ritenuta d'acconto, anche se di fatto equivalenti alle imposte dovute al momento della dichiarazione, devono essere scomputate dall'imposta lorda relativa all'esercizio successivo, esercizio nel quale la società italiana presenta la dichiarazione nello Stato estero.

L'A. pur ritenendo aderente tale posizione al disposto dell'art. 15 del TUIR, rileva come tale requisito possa in talune ipotesi comportare la perdita definitiva del credito d'imposta. E' il caso in cui, nel periodo d'imposta nel quale l'imposta estera diventa definitiva, il reddito non concorre alla determinazione del reddito imponibile in Italia. In tal caso, non sarebbe possibile operare il raffronto tra l'imposta estera e la quota di imposta italiana proporzionale al rapporto tra il reddito estero e il reddito complessivo. Tale problematica potrebbe essere superata dalla norma convenzionale. Infatti, nella quasi totalità delle Convenzioni contro le doppie imposizioni concluse dall'Italia è stato recepito sostanzialmente l'art. 23 B del Modello OCSE che, per quanto riguarda l'individuazione del periodo d'imposta nel quale il credito d'imposta può essere richiesto, non reca alcuna indicazione. Tuttavia, il rinvio operato dal Commentario alla Convenzione-tipo dell'OCSE alle norme interne degli Stati contraenti impone di verificare se la disposizione in tema di decadenza contenuta nella norma interna (cfr. art. 15, comma 3, TUIR) possa legittimamente integrare le disposizioni convenzionali, oppure sia incompatibile con la norma convenzionale, la quale impone *incondizionatamente* allo Stato di residenza il riconoscimento del credito d'imposta.

Sotto tale profilo, ad avviso dell'A., potranno ritenersi integrati gli elementi essenziali della norma, idonei a consentire in concreto l'applicazione del credito d'imposta (ad. esempio, il suo computo), mentre dovranno ritenersi esclusi dall'integrazione le condizioni restrittive, quali la tassabilità della detrazione a pena di decadenza, non richiamate dalla norma convenzionale, in quanto idonee a creare situazioni di doppia imposizione che le convenzioni stesse vogliono evitare. Tale interpretazione ricorda l'A., è stata accolta dalla DRE della Lombardia nella Ris. N. 51217/1997 che ha precisato che qualora “le imposte estere fossero state pagate a titolo definitivo in un esercizio anteriore a quello nel quale il reddito estero assume rilievo reddituale in Italia la banca italiana non perde il diritto al credito d'imposta, dal momento che la convenzione conclusa tra l'Italia e la Germania non prevede una limitazione al credito d'imposta a seguito di decadenza”. (CLP)

“L'individuazione dei soggetti interessati alle <<CFC rules>>”, di G. e A. VASAPOLLI, in Corr. trib. 2002, pag. 2708

Nell'articolo vengono analizzate alcune delle disposizioni in materia di imprese controllate estere residenti o localizzate in Stati o territori a regime fiscale privilegiato (c.d. “CFC rules”), e in particolare quelle relative all'individuazione della decorrenza, dei soggetti ai quali si applica la normativa e delle diverse situazioni di controllo previste dal legislatore.

Decorrenza

Tenuto conto del disposto dell'art. 1, comma 2, della L. 342/2000, istitutiva della disciplina CFC, e dell'art. 6 del D.M. n. 429/2001 (decreto attuativo), che ha individuato gli Stati e territori da considerare a regime fiscale privilegiato, le disposizioni in argomento si applicano a partire dal periodo di imposta iniziato successivamente alla pubblicazione in G.U. (23.11.2001) del decreto attuativo. Tale decorrenza riguarda sia il soggetto residente, cui imputare per trasparenza i redditi della CFC, sia i redditi della controllata estera "imputabili", che devono essere anch'essi relativi ad un periodo di imposta iniziato successivamente al 23.11.2001 (cfr., al riguardo, Circ. Agenzia delle Entrate n. 18/E del 2002).

Soggetti cui si applica la normativa

Sulla base delle disposizioni di cui all'art. 127-bis, del TUIR, le CFC rules si applicano alle società di capitali, e più in generale ai soggetti IRPEG, inclusi gli enti non commerciali, alle società di persone, agli imprenditori individuali e alle persone fisiche che non esercitano attività d'impresa. Non si ritengono invece applicabili alle stabili organizzazioni in Italia di società estere (tranne nel caso in cui la stabile organizzazione risulti controllata da un soggetto residente), stante il mancato richiamo a tali soggetti nella lettera della legge.

Individuazione del controllo

Per la verifica del presupposto del controllo, stante l'espresso rinvio all'art. 2359 c.c., si applicano esclusivamente i parametri stabiliti dalla legislazione nazionale, a nulla rilevando le eventuali diverse regole previste dalla legislazione estera applicabile al soggetto partecipato.

L'art. 127-bis del TUIR, sebbene ciò sia già implicito nell'art. 2359 c.c. citato, specifica che, ai fini di cui si tratta, rileva anche il controllo detenuto in via indiretta, tramite società fiduciaria e per interposta persona. Nel decreto attuativo è inoltre precisato che le CFC rules si applicano anche nei confronti di soggetti diversi dalle società commerciali (ivi incluse pertanto le persone fisiche) e che per la verifica del controllo esercitato da persone fisiche si tiene conto dei voti spettanti al coniuge, ai parenti entro il terzo grado e agli affini entro il secondo.

Soggetti residenti a cui imputare il reddito

Ai fini dell'imputazione per trasparenza dei redditi del soggetto estero rileva, come detto, l'esistenza del controllo, diretto o indiretto, da parte di un soggetto residente.

In caso di controllo indiretto, una volta accertato tale presupposto, l'imputazione dei redditi avviene in proporzione alle partecipazioni "direttamente" detenute da ciascun socio residente facente parte della catena partecipativa, anche se tali interessenze, singolarmente considerate, siano di minoranza (non devono invece essere dichiarati per trasparenza i redditi della società estera riferibili a partecipazioni di minoranza di soci residenti non facenti parte di una catena di controllo). Tale impostazione, di cui vengono forniti nell'articolo una serie di esempi applicativi, si desume, a parere degli autori, dalla lettera dell'art. 127-bis del TUIR, che, dopo aver stabilito il requisito del controllo diretto o indiretto ai fini dell'applicazione delle CFC rules, dispone che l'imputazione dei redditi del soggetto non residente partecipato (non quindi necessariamente controllato) avvenga nei confronti dei soggetti residenti (quindi non necessariamente del solo soggetto controllante) in proporzione alle partecipazioni da essi detenute. Essa trova altresì conferma nella relazione di accompagnamento al DM 429/2001, che ne estende peraltro l'applicazione anche nei confronti di stabili organizzazioni in Italia di società estere controllate da una società residente, cui sono ritenuti imputabili per trasparenza, alle stesse condizioni previste per i soggetti residenti, i redditi della CFC (non viene invece ritenuta idonea all'imputazione di detti redditi la stabile organizzazione in Italia di una società estera non controllata da un soggetto residente). Per le ipotesi di controllo contrattuale, sempre la relazione di accompagnamento al decreto attuativo, stabilisce che, ai fini dell'imputazione per trasparenza del reddito della CFC, è necessaria una seppur minima partecipazione agli utili dell'impresa, misurando peraltro tale partecipazione (ancorché minoritaria) la quota di reddito del soggetto estero da imputare al soggetto residente.(PT)

Redditi di impresa – Società italiana che opera in Grecia per il tramite di una stabile organizzazione – Credito per le imposte pagate all'estero – Nozione di imposta estera pagata a titolo definitivo.

Ris. Agenzia delle Entrate 25 settembre 2001, n. 134, in Riv. dir. trib. 3/2002, IV, pag. 47.

L'Agenzia delle Entrate ha ribadito la nozione di definitività dell'imposta già espressa nella lontana Circ. n. 3 dell' 8 maggio 1990, quale irripetibilità della stessa. Tale principio vale anche quando, come nel caso sottoposto all'Amministrazione Finanziaria, le particolari modalità previste dalla legislazione estera in materia di determinazione della base imponibile e dell'imposta dovuta, nonché di applicazione della ritenuta, comportano che le imposte prelevate tramite ritenuta a titolo di acconto siano, di fatto, definitive, poiché sempre di ammontare inferiore a quelle dovute in base alla dichiarazione.

Con nota di N. SACCARDO, "Brevi note in tema di credito per le imposte assolute all'estero", sopra sintetizzata.

Imposte sui redditi – Imprese estere partecipate – Disapplicazione della normativa antielusiva ex art. 127-bis del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 sulle CFC – Istanze di interpello ex art. 127-bis, comma 5, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

Ris. Agenzia delle Entrate 9 agosto 2002, n. 274/E

Ris. Agenzia delle Entrate 9 agosto 2002, n. 275/E

Ris. Agenzia delle Entrate 9 agosto 2002, n. 276/E

Ris. Agenzia delle Entrate 16 agosto 2002, n. 285/E, tutte ne Il fisco 32/2002, fasc. n. 2, pag. 12221.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che l'art. 127-bis, comma 1, TUIR:

- non trova applicazione qualora la società controllata, pur avendo sede legale in un Paese rientrante nella c.d. "black list", produca i suoi redditi, per almeno il 75% in un Paese non rientrante nella lista stessa e nel medesimo Paese tali redditi siano assoggettati a tassazione;
- va disapplicato qualora i redditi della società controllata, dotata di stabile organizzazione in un Paese rientrante nella c.d. "black list" ma avente sede legale in uno Stato non avente regime fiscale privilegiato, siano soggetti a tassazione in quest'ultimo Paese.

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Agevolazioni ed esenzioni

Prassi Amministrativa

Imposte e tasse – Agevolazioni tributarie – Cooperative – Progressivo adeguamento ai principi comunitari del regime tributario delle società cooperative – Art. 6 del D.L. n. 63/2002 conv. dalla L. n. 112/2002 – Chiarimenti.

Circ. Agenzia delle Entrate 18 giugno 2002, n. 53/E, in Boll. trib. 2002, pag. 985.

La Circolare fornisce chiarimenti in ordine alle nuove disposizioni relative al trattamento fiscale applicabile alle società cooperative.

In particolare le precisazioni più significative riguardano:

- l'esclusione dalla base imponibile della quota minima di utili netti annuali destinati a riserva legale e di una parte di utili destinati a riserva indivisibile;
- la disciplina fiscale dei ristorni;

- le modalità di effettuazione delle ritenute sugli interessi corrisposti ai soci finanziatori.

Agevolazioni – Imposte sui redditi – IVA – Studi di settore – Risposte ai quesiti formulati in occasione di incontri con la stampa specializzata in data 21 maggio 2002 e 10 giugno 2002.

Circ. Agenzia delle Entrate 19 giugno 2002, n. 54/E, ne Il fisco 26/2002, fasc. n. 2, pag. 10088.

In risposta ai quesiti formulati dalla stampa specializzata l'Agenzia delle Entrate fornisce precisazioni in ordine: alla modalità di applicazione delle agevolazioni Tremonti-*bis*, Visco, Dit, alle disposizioni in materia di emersione del lavoro sommerso, allo scudo fiscale, alla disciplina dell'IVA, alle modalità di compilazione delle dichiarazioni.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Agevolazioni – Imposte sul reddito – Fondazioni bancarie – Finalità di interesse pubblico e di utilità sociale – Riduzione alla metà dell'Irpeg – Spetta.

Cass., sez.trib. 9 maggio 2002, n. 6607, in Rass. trib. 3/2002, pag. 1025.

Alle fondazioni bancarie – avendo finalità di interesse pubblico e di utilità sociale e, limitandosi ad amministrare le partecipazioni derivanti dal conferimento della propria azienda bancaria ad una società per azioni ed a destinare i relativi dividendi agli scopi statutari senza fini di lucro – deve essere riconosciuta la riduzione alla metà dell'Irpeg di cui all'art. 6 del D.P.R. n. 601 del 1973.

Con nota di P. RUSSO e P. LAROMA JEZZI, "Il *revirement* della Cassazione sul regime fiscale delle fondazioni bancarie: spunti per una riflessione a tutto campo".

CATASTO

Prassi Amministrativa

Catasto – Violazioni e sanzioni – Sanzioni amministrative per le violazioni di norme catastali – Applicazione del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, e successive modificazioni ed integrazioni.

Circ. Agenzia del Territorio 17 aprile 2002, n. 2/T, ne Il fisco 23/2002, fasc. n. 2, pag. 9247 (per segnalazione).

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Accertamento di maggior valore – Destinazione edificatoria del terreno – Piano regolatore generale del Comune – Approvazione dalla Regione – Non necessità – Valore venale in comune commercio – Applicabilità – Stime dell'UTE – Idoneità.

Cass., sez.trib. 22 marzo 2002, n. 4120, in Giur. imp. 3/2002, pag. 659.

Un terreno edificatorio compreso in una zona di espansione edilizia per effetto di uno strumento urbanistico approvato soltanto dal Consiglio comunale, ma non ancora dall'organo regionale competente, costituisce, per l'apprezzamento della generalità dei consociati, un'entità diversa dagli altri terreni non fabbricabili che abbiano conservato la destinazione originaria.

Conseguentemente, seppure l'*iter* di formazione dello strumento urbanistico non sia completato, l'adozione del piano regolatore da parte del Comune legittima la rettifica del valore dell'area alienata non in quello c.d. automatico, bensì in quello in comune commercio individuato dall'UTE in quanto organo tecnico istituzionalmente idoneo a formulare stime.

DICHIARAZIONE DEI REDDITI

Giurisprudenza

Corte Costituzionale

Imposte sul reddito – Dichiarazione – Correzione – A favore dell'Erario – Presentazione della dichiarazione per il secondo periodo di imposta successivo – Condizione – Mancato inizio di accessi, ispezioni e verifiche – Definitività dell'accertamento come limite temporale – Questione di legittimità costituzionale – Violazione degli artt. 3 e 53 della Costituzione – Manifesta infondatezza.

Corte Cost., 23 luglio 2002, n. 392, ne Il fisco 32/2002, pag. 12068.

E' manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 9, ultimo comma, del D.P.R. n. 600/1973, introdotto dall'art. 14, comma 1, lettera a), della L. n. 408/1990, sollevata in riferimento agli artt. 3 e 53 della Costituzione, nella parte in cui fissa un limite temporale per correggere gli errori materiali contenuti nella dichiarazione dei redditi delle persone fisiche e delle persone giuridiche, in quanto la pretesa di procedere a tale correzione sino al momento dell'accertamento definitivo del maggior reddito trasformerebbe tale mezzo di emenda in un sistema elusivo delle sanzioni predisposte dal legislatore per l'inosservanza delle disposizioni relative alla compilazione della dichiarazione dei redditi.

IRPEF

Prassi Amministrativa

IRPEF – Aliquote – Applicabilità alle aliquote IRPEF previste per il 2001 dall'art. 2, comma 1, lett. c), della L. n. 388/2000 della riduzione dello 0,4% già disposta dall'art. 3, comma 2, del D.Lgs. n. 56/2000.

Ris. Agenzia delle Entrate 8 luglio 2001, n. 219/E, in Boll. trib. 2002, pag. 1098.

Con la presente Risoluzione l'Agenzia delle Entrate chiarisce che la riduzione dello 0,4% dell'aliquota IRPEF prevista, a decorrere dal 2001, dall'art. 3, comma 2, D.Lgs. 18/2/2000 n. 56 è stata abrogata implicitamente dalla legge finanziaria per il 2001.

IRPEF – Oneri deducibili – Contributi versati per la previdenza complementare – Comunicazione dei contributi non dedotti ai sensi dell'art. 1, comma 2, del D.Lgs. 18

febbraio 2000, n. 47 – Art. 10 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.

Ris. Agenzia delle Entrate 23 luglio 2002, n. 245/E, ne Il fisco 34/2002, fasc. n. 2, pag. 13000.

La Risoluzione chiarisce che il Fondo pensione, in qualità di sostituto d'imposta, non può escludere dalla base imponibile della prestazione previdenziale da erogare, i contributi non dedotti dall'iscritto, quando non siano stati comunicati ai sensi dell'art. 1, comma 2, D.Lgs. 18 febbraio 2000, n. 47, in quanto solo il contribuente è a conoscenza dell'ammontare esatto dei contributi non dedotti.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

IRPEF – Oneri deducibili – Contributi previdenziali non obbligatori – Art. 10, comma 1, lett. m), del TUIR – Deducibilità – Limiti – Integrazione della pensione – Indeducibilità oltre il limite di 2.500.000 – Versamento successivo alla cessazione del rapporto – Conseguenze.

Cass., sez.trib., 12 marzo 2002, n. 3560, Giur. imp. 3/2002, pag. 550.

Ai sensi dell'art. 10, comma 1, lett. m), primo periodo del TUIR n. 917 del 1986 i contributi previdenziali non obbligatori per legge sono deducibili per importi complessivamente non superiori a lire 2.500.000.

Conseguentemente risultano indeducibili i contributi versati oltre tale importo, ancorché corrisposti da un dirigente per l'ipotesi di integrazione al minimo della pensione, risultando altresì inapplicabile alla fattispecie il disposto di cui all'art. 48, comma 2, lett. a) dello stesso TUIR, in quanto i contributi in questione furono versati successivamente alla cessazione del rapporto di lavoro.

IRPEG

Dottrina

“Affrancamento ex L. n. 448/2001 dei conferimenti in doppia sospensione posti in essere ai sensi del D. lgs. n. 358/1997 – Gli effetti sul patrimonio e i canestri della società conferente e conferitaria”, di L. BELLUZZO e E. LO PRESTI, ne Il fisco 2002, pag. 12457.

L'articolo si occupa dell'art. 3, comma 11, della L. n. 448/2001 che ha riproposto, relativamente ai beni risultanti in bilancio al 31 dicembre 2001, la possibilità di applicare le disposizioni contenute negli artt. da 17 a 20 della L. n. 342/2000 alle società che hanno effettuato operazioni di conferimento in regime di neutralità, ai sensi dell'art. 4 del D.Lgs. n. 358/1997. Sono, altresì, evidenziate in linea generale le conseguenze degli effetti derivanti dall'affrancamento dei differenziali tra i valori civilistici e fiscali sugli incrementi di patrimonio netto e sulla formazione dei canestri della società conferente e della conferitaria. (PM)

“Consolidato fiscale domestico”, di P. SCARIONI e L. ROSSI, in Boll. Trib., 2002, pag. 1131.

Gli AA. esaminano il testo del disegno di legge delega per la riforma dell'imposizione sul reddito delle società soffermandosi sui principi e criteri direttivi riguardanti il cd. “consolidato fiscale domestico”, che prevede la possibilità di determinare un'unitaria base imponibile in capo alla

società o ente controllante (residente o stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente), quale somma algebrica degli imponibili di ciascun partecipante (residente) al consolidato fiscale stesso.

Requisiti di appartenenza al gruppo fiscale

Secondo la formulazione del disegno di legge, le società consolidabili devono essere controllate “di diritto”, in via diretta o indiretta. Secondo gli AA., deve ritenersi che il rapporto di controllo rilevante ai fini del consolidato fiscale sia solo quello individuato al n. 1) del comma 1 dell’art. 2359 c.c., ossia quello fondato sulla maggioranza dei voti esercitabili nell’assemblea ordinaria, convenzionalmente definito dalla dottrina come “di diritto”, in contrapposizione a quello di fatto di cui al successivo n. 2) dello stesso articolo. La formulazione del disegno di legge delega lascia spazio al decreto delegato di fissare una percentuale minima di partecipazione per l’ingresso nel consolidato fiscale anche superiore al 50% più una azione. Non è chiaro se una partecipazione inferiore al 50% possa rappresentare un rapporto di controllo che permette il consolidamento qualora la società partecipata abbia azioni proprie in portafoglio per una percentuale tale da far residuare voti esercitabili da parte di terzi inferiori a quello nelle mani del socio di riferimento. Il disegno di legge non contiene alcun cenno al momento in cui la situazione di controllo assume rilevanza ai fini del consolidamento (situazione alla chiusura del periodo d’imposta ovvero periodo minimo di possesso).

Opzione al consolidato fiscale

L’opzione è una facoltà che può essere esercitata discrezionalmente da parte delle singole società interessate, per un periodo non inferiore a tre anni, salvo ovviamente il caso di uscita dal gruppo (es. cessione della partecipata ad un soggetto terzo esterno al gruppo). Pertanto, per poter applicare la tassazione di gruppo non è necessario che tutte le società appartenenti alla catena di controllo optino per il suddetto regime fiscale, essendo invece necessaria l’esistenza di una controllante che abbia optato in tal senso alla quale imputare gli imponibili delle società controllate.

Identità del periodo di imposta

E’ richiesta l’identità del periodo di imposta per ciascuna società del gruppo, da intendersi – secondo gli AA. – non solo in termini di coincidenza della data di chiusura dei periodi stessi, ma anche di durata. Ciò comporterebbe l’inapplicabilità del regime di tassazione di gruppo per le società neo acquisite che hanno la data di chiusura dell’esercizio diversa da quella della controllante, nonostante abbiano adeguato tempestivamente la data di chiusura. Analoga conseguenza si avrebbe per una società costituita in corso d’anno, per la quale potrebbe essere precluso tale regime per il primo periodo d’imposta. Apposite regole saranno stabilite dal decreto delegato in caso di operazioni straordinarie che diano luogo a periodi d’imposta non coincidenti con quelli di altre società del gruppo.

Rettifiche per i trasferimenti in neutralità

Il disegno di legge prevede la possibilità di rendere fiscalmente neutri i trasferimenti di beni diversi da quelli che producono ricavi tra le società e gli enti che partecipano al consolidato fiscale. Il suddetto regime di neutralità, da un lato, non comporterà l’emersione (immediata) di plusvalenze tassabili in capo al soggetto cedente e, dall’altro, imporrà al cessionario il mantenimento del valore fiscalmente riconosciuto presso il cedente. Il concetto di “trasferimento” dovrebbe – secondo gli AA. - ricomprendere sicuramente tutti quelli a titolo oneroso (compravendite, conferimenti, permuta), nonché quelli assimilati, quali le destinazioni a finalità estranee all’esercizio dell’impresa e le assegnazioni al socio. Il regime di neutralità dovrebbe essere circoscritto ai soli beni plusvalenti, posto che, in caso di uscita dal consolidato fiscale, è previsto il recupero a tassazione delle “plusvalenze realizzate” e non anche la deducibilità delle minusvalenze. Non sembra pertanto che il regime di neutralità interferisca sulla deducibilità delle minusvalenze in costanza di consolidato.

Rettifiche per i dividendi distribuiti da società consolidate

Sono totalmente esclusi dal concorso alla formazione del reddito imponibile i dividendi distribuiti dalle società consolidate. Si tratta quindi di un regime più favorevole rispetto all’ordinario regime di imposizione del 5% del dividendo distribuito previsto dalla riforma in caso di tassazione su base individuale. Sebbene non sia chiaro se beneficiaria di tale disposizione sia anche la parte di dividendo spettante ai soci di minoranza (società di capitali) della società consolidata, gli AA. ritengono che il regime di favore venga circoscritto al solo gruppo fiscale, trattandosi di una

specifica rettifica dell'imponibile consolidato. Sussistono inoltre dubbi sul mantenimento di tale beneficio lungo tutta la catena di controllo pur in presenza di anelli non fiscalmente consolidati.

Rettifiche per svalutazioni di partecipazioni dedotte

Il disegno di legge delega prevede l'adeguamento (cd. riallineamento) del valore fiscale dell'attivo e del passivo della società consolidata al minor valore fiscale della partecipazione nel caso in cui tale differenza sia originata dalla svalutazione della partecipazione stessa effettuata dalla controllante o da altra controllata, anche non consolidata. La verifica del presupposto del riallineamento deve essere operata confrontando il costo fiscale della partecipazione con il valore fiscalmente riconosciuto del patrimonio netto pro-quota della partecipata. Il decreto delegato dovrà individuare i criteri di determinazione e di ripartizione di tale differenza fra gli elementi dell'attivo e del passivo della partecipata.

Perdite prodotte ante consolidato e attribuzione di quelle residue

In merito alle perdite fiscali prodotte anteriormente all'ingresso nel consolidato fiscale, gli AA. – aderendo alla opinione espressa in dottrina e all'esperienza di altri Paesi europei – ritengono che la limitazione potrebbe consistere nell'utilizzo delle perdite pregresse solo per compensare i redditi futuri conseguiti dallo stesso soggetto del gruppo che le ha prodotte. Il criterio di attribuzione delle perdite residue in caso di uscita dal gruppo dovrebbe essere funzione del criterio di utilizzo delle perdite stabilito in costanza di consolidamento. (FDA)

Prassi Amministrativa

Imposte sui redditi – Società – Liquidazione ordinaria – Riporto delle perdite in un'operazione di liquidazione volontaria – Trattamento – Artt. 102 e 124 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 – Richiesta di parere ai sensi dell'art. 21 della L. 30 dicembre 1991, n. 413.

Ris. Agenzia delle Entrate 23 aprile 2002, n. 124/E, ne Il fisco n. 21/2002, fasc. n. 2, pag. 8398.

In risposta ad una richiesta di parere (considerata inammissibile in quanto non rientrante tra le materie oggetto dell'interpello c.d. antielusivo) riguardante il regime fiscale applicabile alle perdite conseguite da una società per azioni negli esercizi anteriori alla messa in liquidazione, l'Agenzia delle Entrate chiarisce che per le società di capitali, le perdite di esercizio conseguite anteriormente alla messa in liquidazione e non compensate nel corso della liquidazione, possono essere compensate in sede di conguaglio finale (anche se sono trascorsi più di 5 anni dalla loro formazione), a condizione però che la liquidazione si chiuda nel termine di cinque anni.

Diversamente, se la liquidazione si protrae oltre il quinquennio, tali perdite sono indeducibili, dal momento che i redditi degli esercizi intermedi si considerano definitivi, senza possibilità di effettuare il conguaglio finale.

Le perdite realizzate nei singoli periodi di liquidazione sono compensabili entro il quinto anno a partire dal periodo d'imposta in cui sono state conseguite, indipendentemente dal fatto che la liquidazione si concluda o meno in 5 anni.

Imposte sui redditi – Fusione di società – Ammissibilità della compensazione tra il credito d'imposta della società incorporante e il debito d'imposta della società incorporata – Applicazione dell'art. 4 del D.L. 11 marzo 1997, n. 50, convertito, con modificazione, dalla L. 9 maggio 1997, n. 122 – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.

Ris. Agenzia delle Entrate 12 giugno 2002, n. 187/E, ne Il fisco 25/2002, fasc. n. 2, pag. 9862.

Il quesito riguarda un atto di fusione tra due società (i cui esercizi sociali coincidono con l'anno solare) mediante incorporazione della seconda nella prima che ne possedeva il 99% del capitale sociale, con effetti fiscali retrodatati al 1° gennaio 2002.

A tal riguardo l'Agenzia delle Entrate chiarisce che tale retrodatazione ha effetti soltanto contabili e consiste nella possibilità per entrambe le società partecipanti alla fusione di presentare un unico bilancio ed un'unica dichiarazione dei redditi per il periodo d'imposta in cui si è verificata la fusione.

La società incorporante acquisisce inoltre tutti gli obblighi e i diritti facenti capo alla società incorporata e quindi sia l'obbligo di presentazione telematica della dichiarazione della società incorporata relativa ai redditi 2001, sia gli obblighi di versamento facenti capo ad essa.

La risoluzione precisa inoltre che:

- i versamenti in acconto della società incorporante vanno calcolati tenendo conto anche dell'imposta liquidata dalla società incorporata nella propria dichiarazione, riferita al periodo d'imposta precedente la fusione;
- la successione negli obblighi e nei diritti facenti capo all'incorporata comporta la possibilità di compensare l'Irpeg e di compensare l'imposta sostitutiva a debito con l'Irpeg a credito;
- per evidenziare nella dichiarazione la compensazione tra credito d'imposta dell'incorporante e debito d'imposta dell'incorporata, entrambe le società devono compilare il quadro RF. L'incorporante evidenzia la cessione del credito Irpeg, mentre l'incorporata riporta a nuovo l'eccedenza oggetto della cessione.

Imposte sui redditi – Fusione di società – Operazioni di fusione deliberate anteriormente alla data di entrata in vigore dell'art. 27 della L. 23 dicembre 1994, n. 724 – Imputazione del disavanzo di fusione.

Ris. Agenzia delle Entrate 24 giugno 2002, n. 207/E, ne Il fisco 28/2002, fasc. n. 2, pag.10893.

L'art. 27 della L. 27/12/1994 n. 724, invertendo radicalmente la precedente impostazione legislativa, ha introdotto espressamente il principio della totale irrilevanza fiscale del disavanzo da annullamento per le operazioni di fusione deliberate a partire dalla data di entrata in vigore della medesima legge (1/1/1996).

In una precedente Circolare (n. 49/E del 30/5/2001) gli uffici erano stati invitati a valutare, caso per caso, l'opportunità di proseguire il contenzioso relativo all'iscrizione in bilancio, a titolo di avviamento, del disavanzo di fusione realizzato mediante annullamento di quote di capitale sociale.

Tra le fattispecie per le quali era stato ritenuto opportuno procedere ad una valutazione in ordine alla continuazione del contenzioso, la menzionata Circolare aveva fatto riferimento al caso in cui si discutesse di "fusione rogitata successivamente all'entrata in vigore della L. 724/1994".

La Risoluzione in commento chiarisce il significato da attribuire a tale espressione, evidenziando come, il riferimento alle operazioni "deliberate" a partire dall'entrata in vigore della legge, contenuto nell'art. 27 della L. 724/1994, sia indicativo della volontà del legislatore di dare rilevanza ad una fase ben precisa del procedimento di fusione, quella della approvazione del progetto da parte dell'assemblea di soci.

La locuzione "fusione rogitata" contenuta nella Circolare 49/E risponde alla necessità che la data della suddetta delibera assembleare risulti in modo certo e che, pertanto, l'approvazione del progetto di fusione avvenga in sede straordinaria alla presenza di un notaio.

Imposte sui redditi – Scissione di società – Scissione parziale proporzionale – Legittimità fiscale – Fattispecie – Art. 123-bis del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 – Art. 37-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 – Istanza di interpello preventivo ai sensi dell'art. 21 della L. 30 dicembre 1991, n. 413.

Ris. Agenzia delle Entrate 9 luglio 2002, n. 224/E, ne Il fisco 29/2002, fasc. n. 2, pag. 11275.

Il caso esaminato è quello di una operazione di scissione parziale a vantaggio di una pluralità di società di capitali neocostituite, cui viene trasferita la proprietà di terreni su cui edificare fabbricati da destinare alla vendita.

Le azioni delle società neocostituite saranno distribuite fra i soci della società scissa in proporzione alle loro quote di partecipazione al capitale.

Successivamente, i soci delle società beneficiarie potranno optare per la cessione totale o parziale delle quote o azioni.

In merito alla questione rappresentata l'Agenzia ribadisce ancora una volta che se la scissione, come in questo caso, risulta preordinata esclusivamente alla creazione di apposite società contenitore (che non svolgano una effettiva attività di impresa) in cui immettere beni da alienare, cui far seguire la cessione delle partecipazioni da parte dei soci, la scissione deve ritenersi elusiva perché priva di concreti motivi economici, avendo come unico fine la trasformazione delle plusvalenze su singoli beni in plusvalenze su partecipazioni, al fine di consentire ai soci delle società beneficiarie di usufruire della più favorevole tassazione delle plusvalenze ad aliquota agevolata del 19%.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

IRPEG – Fusione di società – Disavanzo da fusione – Regime anteriore alla L. n. 724/1994 – Imputabilità ad avviamento – Ammissibilità – Deducibilità delle relative quote di ammortamento.

Cass., sez. trib., 25 febbraio 2002, n. 2697, ne Il fisco 2002, fasc. n. 2, pag. 9705.

Il disavanzo da fusione emergente dall'incorporazione da parte di una società che già possedeva l'intero capitale sociale dell'incorporata e che procede alla fusione senza aumentare il proprio capitale sociale e annullando tutte le quote rappresentative dell'intero capitale sociale dell'incorporata, può, nel regime previgente al 1° gennaio 1995, data di entrata in vigore della L. 23 dicembre 1994, n. 724, essere iscritto in bilancio alla voce avviamento e, conseguentemente, ai sensi dell'art. 68, comma 3, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, è legittima la deduzione fiscale della relativa quota di ammortamento.

REDDITI DI CAPITALE

Dottrina

Le precisazioni dell'Agenzia delle Entrate sulle “unit linked” estere, di P. ANELLO, in Corr. trib. 2002, pag. 2973.

Con la Risoluzione 4 luglio 2002, n. 215/E, l'Agenzia delle Entrate ha fornito talune importanti precisazioni sulla natura e sulla disciplina fiscale e dichiarativa delle polizze “unit linked” estere, polizze che rappresentano forme assicurative caratterizzate dalla diretta dipendenza delle prestazioni dal valore di una entità di riferimento, generalmente un fondo di investimento le cui quote vengono attribuite all'assicurato all'atto del pagamento del premio.

La pronuncia scaturisce da una istanza di interpello avanzata da un soggetto italiano, contraente di una polizza di assicurazione sulla vita con una compagnia assicurativa estera, il quale ha chiesto chiarimenti in merito al trattamento fiscale ed alla esposizione in dichiarazione dei redditi generati dalla polizza.

L'Agenzia - basandosi sulle indicazioni fornite dall'ISVAP con la Circolare n. 332/D del 25 maggio 1998, nella quale venivano focalizzati alcuni elementi essenziali del contratto in questione - ha innanzitutto precisato che le polizze in questione debbono essere considerate contratti di capitalizzazione, e non contratti di assicurazione, nel caso in cui siano riscontrabili le caratteristiche tipiche di detti contratti ed in particolare quando sia prevista la garanzia di un rendimento minimo. L'Agenzia delle Entrate ha quindi concluso che, anche ai fini fiscali, una polizza unit-linked rientra tra le operazioni di capitalizzazione – come definite dall'art. 1, secondo

comma, lett. b) della direttiva n. 79/267/CEE – ogni qual volta non sussista per l'assicuratore alcun profilo di aleatorietà della prestazione in dipendenza di un evento attinente alla vita umana, ma l'evento stesso concretizzi solo la mera occasione per il pagamento della prestazione variabile e nel contratto si preveda sempre una garanzia minima di rendimento.

Da tale inquadramento della natura delle polizze in esame, ne discende, come logico corollario, che, in quanto rientranti tra gli impieghi di capitale, i relativi proventi derivanti da tali attività sono qualificabili come redditi di capitali ex art. 41 del D.P.R. n. 917/86 che, peraltro, alla lett. g-quater) espressamente vi include i redditi compresi nei capitali corrisposti in dipendenza di contratti di assicurazione sulla vita e di capitalizzazione, assumendo l'equiparabilità delle due figure contrattuali.

In base al comma 2, dell'art. 42, il reddito tassabile è determinato come differenza tra l'ammontare percepito ed i premi pagati e, trattandosi di polizze estere, si applica sui redditi l'imposta sostitutiva del 12,50 per cento a titolo definitivo, giusta il combinato disposto dell'art. 26-ter del D.P.R. n. 600/73 e dell'art. 16-bis del D.P.R. n. 917/86. Inoltre, in quanto redditi di fonte estera, se percepiti senza l'intervento di un intermediario residente, debbono essere assoggettati all'imposta sostitutiva in sede di dichiarazione annuale dei redditi - modello Unico – da parte del percettore residente in Italia.

Quanto, poi, alla disciplina sul monitoraggio dettata dal D.L. n. 167/1990, l'Agenzia assume che, come le altre attività estere di natura finanziaria produttive di redditi imponibili in Italia, le polizze debbono essere evidenziate dai detentori nel quadro RW della dichiarazione dei redditi, sia nel quadro relativo alle attività detenute all'estero sia in quello concernente i relativi trasferimenti da e verso l'estero. A tal proposito la pronuncia dell'Agenzia offre una interessante interpretazione della disciplina sul monitoraggio in quanto riconosce la sussistenza dell'obbligo di compilazione del quadro RW per tutte le fattispecie reddituali diverse da quelle esenti, ivi incluse, quindi, quelle dei redditi soggetti ad applicazione di imposta sostitutiva. Ovviamente resta ferma la condizione di esonero da dichiarazione, prevista dall'art. 4 del citato D.L. n. 167/1990, qualora i redditi derivanti dalle polizze in questione vengano riscossi attraverso l'intervento di intermediari residenti (ad esempio, banche).(AF)

“L'applicabilità della ritenuta sugli interessi da <<cash pooling>>”, di J. BLOCH e L. SORGATO, in Corr.trib 2002, pag.2981.

L'articolo, prendendo spunto da una risoluzione della Agenzia delle Entrate (58/E del 27 febbraio 2002), esamina gli aspetti fiscali del contratto di *cash pooling* dal punto di vista della applicabilità della ritenuta alla fonte sugli interessi corrisposti da una società residente al *cash pooler estero*.

A tale riguardo, la principale discriminante è rappresentata dal configurarsi o meno, nei rapporti tra le parti, di un prestito di denaro, atteso che, solo in mancanza di un rapporto debitorio, si renderebbe applicabile - al verificarsi delle condizioni oggettive e soggettive ivi previste - l'esenzione di cui all'art. 26 bis del DPR 600/73.

Sotto tale profilo, per una corretta ricostruzione, il riferimento non potrà tanto essere al contratto di *cash pooling* in sé considerato, in quanto lo stesso si limita a definire le modalità di regolamento delle reciproche rimesse tra consociate e *cash pooler*, ma alle eventuali pattuizioni inesprese ad esso collaterali, palesate dalla concreta evoluzione dei rapporti tra le parti, in quanto alle stesse possa ricondursi l'esistenza di un rapporto di finanziamento.

L'applicazione della ritenuta potrà quindi escludersi solo qualora il contratto di *cash pooling* - come nella fattispecie esaminata nella Risoluzione - sia diretto unicamente alla gestione ottimale dei flussi di cassa nell'ambito di un gruppo, senza che ne derivi alcun onere restitutorio delle rimesse effettuate. (PT)

“Delega fiscale: favorita la tassazione del risparmio gestito dagli intermediari” di E. MIGNARRI, in Bancaria 6/2002, pag. 26.

Uno degli aspetti più importanti della delega per la riforma della tassazione dei redditi finanziari è l'abolizione della tassazione sul maturato, attualmente vigente sul risparmio gestito. Tale

abolizione è senza dubbio condivisibile, ove si tenga conto che la soppressione dell'equalizzatore ha posto l'esigenza di riconsiderare la disciplina dei regimi di tassazione delle rendite finanziarie definita dalla riforma Visco. L'equalizzatore, infatti, si proponeva di rendere equivalente la tassazione in base al realizzato (tipica del regime di amministrazione e dichiarazione) con quella in base al maturato, con l'obiettivo di garantire la neutralità dell'imposta rispetto alle scelte degli investitori.

In particolare, per gli OICR di diritto italiano, è previsto che nel regime riformato la tassazione dei redditi avvenga all'atto del realizzo, con conseguente applicazione da parte delle società di gestione di un prelievo di tipo proporzionale e sostitutivo al momento della distribuzione dei proventi periodici oppure in caso di riscatto delle quote da parte dei partecipanti. Secondo l'A. la suddetta previsione appare condivisibile ed in linea tanto con le modalità di tassazione prevalenti in ambito comunitario quanto con le aspettative degli operatori che, nei periodi di flessione dei corsi, si ritrovano ingenti immobilizzi finanziari sotto forma di crediti d'imposta vantati nei confronti dell'Erario.

L'eliminazione della tassazione sul maturato avrebbe anche il vantaggio di allineare il regime fiscale dei fondi comuni italiani a quello delle polizze unit linked, i cui proventi - pari alla differenza tra montante erogato e premi versati - vengono, infatti, tassati soltanto al momento in cui sono percepiti dal beneficiario, senza applicazione dell'equalizzatore. Meno definito risulta il progetto di riforma della fiscalità delle gestioni individuali per le quali è previsto un regime di tassazione del risultato realizzato in ciascun periodo d'imposta, con compensazione, a cura degli intermediari, dei redditi diversi e di quelli di capitale. Il diverso trattamento fiscale riservato alle gestioni individuali rispetto a quelle collettive sembra penalizzare le prime nei confronti delle seconde in quanto la tassazione avverrà, per le prime, presumibilmente ogni anno - e per le seconde, solo al momento del riscatto della quota da parte dell'investitore. (CLP)

Prassi Amministrativa

Redditi di capitale – Rimpatrio di denaro e altre attività finanziarie detenute all'estero – Immobili ubicati in Italia ma detenuti per il tramite di un soggetto interposto residente all'estero che ne risulta formalmente intestatario – Ammissibilità della procedura di regolarizzazione.

Ris. Agenzia delle Entrate 30 aprile 2002, n. 134/E, in Boll. trib. 2002, pag. 770.

La Risoluzione ribadisce che l'emersione delle attività detenute all'estero (cd scudo fiscale) è ammessa non soltanto nel caso di possesso diretto delle attività da parte del contribuente, ma anche nel caso in cui le predette attività siano intestate a società fiduciarie o siano possedute dal contribuente per il tramite di interposta persona.

Con riferimento al caso prospettato di immobili situati in Italia, ma detenuti per il tramite di interposta persona residente all'estero, l'Agenzia delle Entrate ritiene che sia esperibile la procedura di regolarizzazione, poiché il presupposto della "detenzione all'estero di attività" si realizza anche nel caso di "esterovestizione" di beni immobili posseduti da soggetti residenti in Italia per il tramite di soggetti esteri interposti che ne risultino formalmente intestatari, sempre che il soggetto dichiarante abbia violato le disposizioni contenute nel DL 30/6/90 n. 167, in materia di trasferimenti di denaro, titoli e valori da e per l'estero.

Redditi di capitale e diversi – OICR italiani ed esteri armonizzati – Negoziazione in Borsa – Trattamento tributario – Art. 10-ter, comma 1, della L. 23 marzo 1983, n. 77 – Art. 8 del D.Lgs. 21 novembre 1997, n. 461 – Artt. 81 e 82 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

Ris. Agenzia delle Entrate 7 maggio 2002, n. 139/E, ne Il fisco 22/2002, fasc. n. 2, pag. 8725.

La Risoluzione chiarisce il trattamento tributario dei proventi derivanti dalla partecipazione a organismi di investimento collettivo del risparmio (OICR) italiani ed esteri armonizzati negoziati in un nuovo segmento di mercato, denominato Mercato Telematico dei Fondi, che consentirà per la

prima volta in Italia la quotazione e la negoziazione di OICR aperti indicizzati sia italiani che esteri fra i quali, oltre ai Fondi e alle SICAV tradizionali, anche gli Exchange-Traded Funds.

In relazione ai fondi di diritto estero viene precisato che, poiché le azioni o quote non possono essere rappresentate da titoli (sono cioè dematerializzate), vanno necessariamente depositate presso un sistema di gestione accentrata, che attualmente è individuato nella Monte Titoli S.p.A., il quale accende, per ogni intermediario incaricato dall'investitore alla riscossione dei proventi e/o alla negoziazione delle azioni o quote, determinati conti destinati a registrare i movimenti degli strumenti finanziari disposti tramite lo stesso.

Ciò comporta che gli unici soggetti coinvolti dai flussi dei proventi periodici e delle negoziazioni sono gli intermediari a cui, conseguentemente, spetta l'obbligo di applicare la ritenuta del 12.5%.

Con riguardo invece agli organismi di investimento collettivo mobiliare di tipo aperto indicizzati di diritto italiano viene precisato che, ai fini del calcolo delle plusvalenze sulle cessioni delle azioni o quote dei fondi mobiliari, negoziate nell'istituendo MFT, il valore unitario della quota, risultante dal prospetto che giornalmente viene predisposto dalla società di gestione, va considerato al lordo dell'imposta sostitutiva accantonata dal fondo; altrimenti, nell'ipotesi di un valore al netto dell'imposta sostitutiva, verrebbe tassata anche l'imposta accantonata durante il periodo di detenzione della quota.

IRPEF – Redditi di capitale – Polizza vita stipulata con una Compagnia assicurativa estera presso la filiale ubicata all'estero – Si deve annoverare tra le attività estere di natura finanziaria – Costituiscono redditi di capitale ex art. 41, comma 1, lett. g-quarter, del TUIR.

Ris. Agenzia delle Entrate 4 luglio 2002, n. 215/E, in Boll. trib. 2002, pag. 1244.

La Risoluzione chiarisce che le polizze assicurative stipulate con compagnie estere che presentano le caratteristiche dei contratti c.d. "unit linked" non possono essere configurate come contratti di assicurazione sulla vita, ma come contratti di capitalizzazione.

Tali polizze, in quanto espressione di un impiego di capitali, rientrano tra le attività estere di natura finanziaria i cui proventi vanno qualificati come redditi di capitale e assoggettati ad imposta sostitutiva nella misura del 12.50%.

Imposte sui redditi – Redditi di capitale – Contratti di assicurazione sulla vita e di capitalizzazione – Prestazioni erogate su contratti conclusi anteriormente al 1° gennaio 2001 e prorogati a partire da tale data – Trattamento – Art. 42, comma 4, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 – Art. 13 del D.Lgs. 18 febbraio 2000, n. 47 – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.

Ris. Agenzia delle Entrate 12 luglio 2002, n. 229/E, ne Il fisco 30/2002, fasc. n. 2, pag. 11604.

Con riferimento alle prestazioni erogate, sotto forma di rendita o di capitale, sulla base di contratti di assicurazione sulla vita e di capitalizzazione conclusi entro il 31/12/2000 e prorogati unilateralmente a decorrere dall'1/1/2001 è stato precisato che le nuove disposizioni in materia di tassazione delle prestazioni assicurative introdotte dall'art. 13 D.Lgs. 18/2/2000, n. 47 si applicano sia ai contratti stipulati che a quelli rinnovati dall'1/1/2001.

Conseguentemente, i contratti rinnovati, anche nella forma di tacito consenso o proroga del contratto, sono assimilati ai contratti di nuova stipulazione e assoggettati alla stessa disciplina fiscale.

Pertanto:

- alle prestazioni erogate riferibili agli importi maturati fino alla data in cui il contratto è rinnovato si applica la disciplina previgente;
- a quelle riferibili agli importi maturati dalla data di scadenza del contratto originario oggetto di rinnovo, si applica l'attuale disciplina.

Imposte sui redditi – Redditi di capitale – Prestazioni erogate in forma di capitale da un fondo pensionistico – Trattamento – D.Lgs. 21 aprile 1993, n. 124 – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.

Ris. Agenzia delle Entrate 22 luglio 2002, n. 243/E, ne Il fisco 35/2002, fasc. n. 2, pag. 13367.

La Risoluzione chiarisce che con la locuzione “vecchi iscritti a vecchi fondi” si intendono quei soggetti iscritti al 28/4/1993 (data di entrata in vigore del D. Lgs. 21/4/1993 n. 124) alle forme pensionistiche già istituite alla data del 15 novembre 1992 (data di entrata in vigore della legge delega 23 ottobre 1992, n. 421), anche qualora abbiano successivamente trasferito la propria posizione previdenziale ad altri fondi senza riscattarla.

Pertanto, alle prestazioni in forma di capitale percepite dai predetti soggetti in dipendenza di contratti di assicurazione sulla vita o di capitalizzazione, si applica:

- sulla parte relativa al rendimento, la ritenuta a titolo d'imposta del 12.50%;
- sull'importo dei contributi versati dal datore di lavoro o dal lavoratore eccedenti il 4% della retribuzione annua, l'aliquota IRPEF prevista per la tassazione del TFR.

La ritenuta del 12.50% si applica anche in caso di trasferimento della posizione previdenziale da un fondo assicurativo ad un fondo di tipo diverso, con il conseguente trasferimento al nuovo fondo:

- della parte corrispondente ai contributi versati dal datore di lavoro e dal lavoratore in regime di neutralità fiscale;
- della parte corrispondente ai rendimenti assicurativi già definitivamente assoggettati ad imposta.

Nella Risoluzione viene precisato altresì che nel caso in cui, all'atto di liquidazione della posizione in forma capitale, sui rendimenti assicurativi trasferiti, e già tassati, venga ulteriormente applicata l'imposta, il contribuente può presentare istanza di rimborso.

Imposte sui redditi – Credito d'imposta – Cessione del credito per dividendi – Detrazione del credito ai sensi dell'art. 14, comma 1, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.

Ris. Agenzia delle Entrate 2 agosto 2002, n. 260/E, ne Il fisco 35/2002, fasc. n. 2, pag. 13368.

In caso di cessione del credito sui dividendi deliberati ma non distribuiti, il soggetto cui spetta il credito d'imposta è il soggetto cedente, e non il soggetto cessionario.

Infatti, il credito d'imposta sugli utili distribuiti compete a coloro che rivestono la qualifica di soci e la cessione del credito in argomento non trasferisce lo status di socio; tale cessione non comporta un mutamento del rapporto tra soci cedenti e società partecipata.

Redditi di capitale – Ritenuta sugli interessi – Applicazione della ritenuta ex art. 26, comma 1, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.

Ris. Agenzia delle Entrate 7 agosto 2002, n. 271/E, ne Il fisco 34/2002, fasc. n. 2, pag. 12982.

Per le obbligazioni e titoli similari, con scadenza non inferiore a 18 mesi è prevista l'applicazione di una ritenuta alla fonte nella misura del 12.50%.

Tuttavia, se tali titoli sono emessi da società o enti diversi dalle banche, il cui capitale è rappresentato da azioni non negoziate in mercati regolamentati italiani ovvero da quote, l'aliquota del 12.50% si applica a condizione che, al momento di emissione, il tasso di rendimento effettivo non sia superiore al doppio del tasso ufficiale di sconto, per le obbligazioni e i titoli similari negoziati in mercati regolamentati in Paesi aderenti all'Unione Europea o collocati mediante offerta al pubblico, ovvero al tasso ufficiale di sconto aumentato di due terzi, per le altre obbligazioni e titoli similari.

A tale riguardo l'Agenzia delle Entrate ha precisato che per tasso di rendimento effettivo a scadenza (TRES) si intende il tasso che, in regime di capitalizzazione composta, eguaglia il prezzo di un titolo a tasso fisso al valore attuale dei flussi attesi cui il titolo da diritto. Ai fini

dell'applicazione della ritenuta è necessario confrontare TRES e tasso ufficiale di riferimento, aumentato di 2/3 al lordo della ritenuta.

Nell'ipotesi in cui si debba comparare con il tasso ufficiale di riferimento aumentato annuale un tasso di rendimento periodico, si rende necessario trasformare il tasso periodico in tasso annuale attraverso la formula dei tassi equivalenti in regime di capitalizzazione composta.

REDDITI D'IMPRESA

Dottrina

“Svalutazione ed allocazione delle partecipazioni in vista della riforma fiscale”, di J. BLOCH e L. SORGATO, in Corr. trib. 2002, pag.1948.

L'articolo affronta le seguenti problematiche relative alla svalutazione e alla allocazione delle partecipazioni, alla luce delle previsioni di cui al disegno di legge delega per la riforma del sistema fiscale italiano.

Svalutazione di partecipazioni

In vista della indeducibilità delle svalutazioni su partecipazioni per le quali sussistono i presupposti di applicazione del regime di *participation exemption*, gli AA. affermano la possibilità di effettuare svalutazioni, meramente fiscali e forfetariamente determinate sulla base dei criteri di cui agli artt. 66, comma 1 bis, e 61 del TUIR, anche nel caso in cui il conto economico dell'esercizio risulti già di per sé in perdita, ovvero diventi tale per effetto della svalutazione imputata. Rispetto alla parte della dottrina che, argomentando dal principio di preventiva imputazione di cui all'art. 74 del TUIR, sostiene la legittimità della deduzione di componenti forfetariamente determinate solo a condizione che se ne dimostri l'effettività anche sotto il profilo civilistico, sostengono che le cosiddette disposizioni di *forfait* presentano caratteri di oggettività e biunivocità tali da renderle applicabili, non solo in favore del fisco, ma anche ad opzione insindacabile del contribuente, e quindi indipendentemente da qualsiasi considerazione circa l'effettività civilistica della perdita.

Circa la decorrenza delle disposizioni suddette, si osserva come, giusta la previsione di irretroattività delle norme tributarie di cui all'art.3 dello Statuto del contribuente, le stesse potranno trovare applicazione solo a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data della loro entrata in vigore; atteso, inoltre, che lo Statuto del contribuente si pone espressamente in funzione attuativa di principi costituzionali, eventuali disposizioni confliggenti con lo stesso potranno essere disapplicate dal giudice tributario senza necessità di adire la corte costituzionale.

Allocazione di partecipazioni svalutate presso “terze economie”

Gli AA. sostengono che la allocazione di partecipazioni svalutate in “terze economie”, effettuata nell'immediato al fine di non incorrere, in caso di realizzo della partecipazione, nel recupero a tassazione delle svalutazioni dedotte negli esercizi anteriori all'entrata in vigore della Riforma (da determinarsi, si ricorda, in numero non inferiore a due), non sia sindacabile sotto il profilo dell'elusività di cui all'art.37-bis del DPR 600/73. In quanto, infatti, la previsione di recupero delle svalutazioni dedotte è allo stato contenuta in un progetto di legge delega, che come tale non può dirsi ancora parte dell'ordinamento, verrebbe a mancare uno dei presupposti essenziali alla configurazione della fattispecie come elusiva, e cioè la preordinata finalizzazione degli atti e negozi posti in essere ad aggirare obblighi e divieti dell'ordinamento medesimo.

Una ulteriore osservazione riguarda l'opportunità che la riallocazione può offrire al fine di non incorrere nella previsione, contenuta nel progetto di Riforma, di riallineamento del valore fiscale del *pro-quota* di patrimonio netto di una società consolidata al minor valore fiscale della partecipazione, determinatosi per effetto di svalutazioni dedotte dalla società controllante o da altra controllata. In tale caso, infatti, la allocazione presso una società terza farebbe venire meno i presupposti del riallineamento.

Da ultimo viene criticata l'assenza, anche nel disegno di legge delega, di disposizioni tese a rimuovere - nei casi di fusioni e scissioni infragruppo, e relativamente alle perdite interamente prodottesi durante le gestioni societarie di gruppo - i vincoli al riporto delle perdite fiscali stabiliti dall'art. 102, comma 1-ter. A parere degli AA. trattasi del perpetuarsi di una lacuna normativa prodottasi in occasione dell'introduzione dell'art. 102, comma 1-ter, che legittimerebbe anche ora la presentazione di una istanza di interpello volta ad ottenere la disapplicazione delle norme antielusive specifiche ivi contenute.(PT)

“Imposte estere a deducibilità limitata”, di G. M. COMMITTERI e G. SCIFONI, in Il fisco, 2002, fasc. n. 1, pag. 11067.

Gli AA. evidenziano gli effetti distorsivi del meccanismo di applicazione del credito d'imposta per evitare la doppia tassazione internazionale, che si verificherebbero quando un soggetto Irpeg realizzasse una perdita di esercizio in Italia superiore al reddito imponibile di fonte estera.

Nel caso suddetto, infatti, al soggetto Irpeg, sarebbe interamente preclusa la possibilità di fruire del beneficio del credito d'imposta – e quindi, in sostanza, il reddito di fonte estera subirebbe una doppia imposizione - in virtù del fatto che l'art. 15 del TUIR non prevede il riporto a nuovo del beneficio del credito d'imposta che non possa essere effettivamente fruito per incapienza del reddito imponibile tassabile in Italia.

Allo stato attuale, le imposte pagate all'estero sui redditi ivi prodotti, che vengono interamente compensati dalle perdite italiane, non possono essere in alcun modo recuperate e costituiscono una componente negativa di reddito indeducibile per l'impresa italiana.

Per ovviare a questa disfunzione, gli AA. propongono, anche in luogo del riconoscimento della facoltà di riportare a nuovo l'utilizzazione del credito d'imposta, di assumere le perdite fiscali al lordo dei redditi prodotti all'estero, per i quali non si renda applicabile il recupero delle imposte ivi pagate.

Grazie a tal correttivo, infatti, i redditi prodotti all'estero, per i quali, nell'esercizio in cui vengono attratti a tassazione in Italia, non può farsi luogo al recupero delle imposte pagate all'estero a causa della presenza di una perdita nella gestione italiana, non andrebbero a ridurre l'ammontare delle perdite fiscali utilizzabili dal contribuente.

La soluzione proposta avrebbe il pregio di eliminare i predetti effetti distorsivi, evitando la discriminazione del contribuente che realizzi una perdita fiscale italiana nello stesso esercizio in cui realizza dei redditi esteri, rispetto al contribuente che, comunque, può compensare propri redditi esteri utilizzando perdite fiscali pregresse.¹(E.M.)

“L'utilizzabilità del credito di imposta dell'incorporata nel caso di fusioni societarie – Recenti chiarimenti sulla decorrenza del trasferimento del contenuto dei *baskets*”, di P. MAGNANTE, ne Il fisco, 2002, fasc. 1, pag. 10628.

L'A., dopo aver illustrato il meccanismo di memorizzazione nei *basket* “A” e “B” delle imposte liquidate o “virtualmente” liquidate e la loro trasformazione in credito d'imposta ordinario o limitato da attribuire ai soci in occasione della distribuzione dei dividendi, esamina la risoluzione n. 106/E del 29 marzo 2002 riguardante la decorrenza della disponibilità per l'incorporante delle imposte memorizzate nei *basket* della società incorporata al fine di utilizzarle per la distribuzione dei propri dividendi.

In particolare, il caso esaminato dall'Agenzia è quello di una società X che ha incorporato la società Y con atto di fusione stipulato nel maggio 2001, in cui è prevista la retrodatazione contabile della fusione stessa al 1° gennaio 2001. Nel periodo antecedente alla fusione si sono verificati i seguenti eventi:

1) l'incorporata in data 27 aprile 2001 ha deliberato la distribuzione dell'utile all'incorporante e, disponendo di imposte memorizzate nei *basket*, ha attribuito il relativo credito d'imposta; i

¹ In questo ultimo caso il reddito complessivo si considera al lordo delle perdite fiscali pregresse che correttamente non influiscono nella quantificazione del credito d'imposta spettante.

dividendi sono stati distribuiti in data 4 maggio 2002, anteriormente alla stipula dell'atto di fusione;

- 2) l'incorporante ha contabilizzato dividendi nell'esercizio 2000 rilevando un utile civilistico di oltre 50 miliardi di lire ed in sede di dichiarazione dei redditi ha effettuato una variazione in diminuzione per l'importo corrispondente ai dividendi non percepiti, evidenziando una perdita fiscale;
- 3) l'incorporante, sempre in data 27 aprile 2001, con verbale di assemblea ordinaria successiva a quella dell'incorporata, ha deliberato la distribuzione degli utili dell'esercizio 2000 per circa 47 miliardi di lire. Al momento della delibera, l'incorporante, costituita in data 25 gennaio 2000, non disponendo di imposte memorizzate ai sensi dell'art. 105 del TUIR, nulla stabiliva in merito all'attribuzione del credito d'imposta ai soci.

L'Agenzia delle Entrate, prendendo atto che gli effetti (giuridici) della fusione si sono realizzati in data successiva alla delibera di distribuzione dell'utile da parte dell'incorporante, ma prima della presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio precedente, ha escluso un'applicazione estensiva della disposizione di cui al comma 3 dell'art. 105, secondo cui in caso di distribuzione degli utili di esercizio concorre a formare il *basket* "A" l'imposta liquidata nella dichiarazione dei redditi del periodo cui gli utili si riferiscono, anche se il termine di presentazione di detta dichiarazione scade successivamente alla data della deliberazione di distribuzione. La circostanza che l'incorporante presenti per l'esercizio 2000 (esercizio anteriore a quello in cui è avvenuta la fusione) la dichiarazione anche per l'incorporata non comporta il consolidamento delle posizioni dei due soggetti in relazione alle imposte pagate e agli utili cui tali imposte si riferiscono, in quanto l'effettivo consolidamento delle posizioni dei soggetti coinvolti nella fusione si verifica solo a partire dalla data da cui si producono gli effetti giuridici della fusione stessa. La dichiarazione del periodo d'imposta precedente alla fusione presentata dall'incorporante per l'incorporata resta una dichiarazione riferita da un distinto soggetto, relativo ad un periodo d'imposta in cui lo stesso ha svolto un'attività d'impresa, ha determinato un proprio utile civilistico ed un proprio reddito imponibile. Non è pertanto legittimo utilizzare le imposte memorizzate nei *basket* dell'incorporata per distribuire utili d'esercizio attraverso una delibera adottata prima che la fusione abbia effetto. (FDA)

“La rinuncia dei soci ai dividendi e l'imposizione sui redditi”, di F. MENTI in Boll. trib. 2002, pag. 1211

La rinuncia del socio al dividendo deliberato rientra fra le ipotesi generali di rinuncia del credito dei soci previste agli art. 55, comma 4, e art. 61, comma 5, TUIR che, a decorrere dal periodo d'imposta 1993,² non costituiscono sopravvenienza attiva per la società che beneficia della rinuncia e consentono al socio rinunciante di incrementare il costo della partecipazione per l'ammontare del credito rinunciato.

Detto ammontare andrà ad incrementare il valore della partecipazione nella misura in cui l'operazione economica a cui è collegata la nascita del credito rinunciato sia stata assoggettata ad imposizione sui redditi.

In caso contrario, infatti, ipotizzando l'autonomia del credito rispetto all'operazione economica da cui è sorto, si rischierebbe, secondo l'A., nel caso che intervenga la rinuncia, di patrimonializzare la somma relativa e di renderla per questa via una componente di reddito (incremento del valore della partecipazione), omettendo di farla concorrere alla formazione del reddito imponibile e creando, di conseguenza, un salto d'imposta.

È stato sottolineato che il socio può rinunciare ai dividendi distribuiti non prima che la società abbia deliberato di distribuire gli utili, siano essi di esercizio o di precedenti esercizi, in quanto solo dopo che è intervenuta la deliberazione dell'assemblea, il socio ha un diritto di credito attuale ed esigibile verso la società.

² Nei periodi d'imposta anteriori al 1993, il conseguimento di una sopravvenienza non tassata era limitato alle rinunce dei soci ai soli crediti sorti in relazione ai finanziamenti concessi alla società e non anche ai crediti in genere (sorti per cause diverse).

Il socio che rinuncia al credito per i dividendi deliberati perde ed estingue il proprio diritto ad esigere il pagamento dei dividendi ma dispone ugualmente del relativo ammontare, se non altro per averlo dismesso una volta che lo ha acquistato.

Con la deliberazione di distribuzione la società pone infatti a disposizione del socio gli utili, che diventano così utili corrisposti.

A seguito della rinuncia, per la società, il dividendo risulta comunque corrisposto e, per il socio, non percepito, ma per un fatto ascrivibile esclusivamente a lui stesso. La mancata percezione del dividendo e, in definitiva, del reddito relativo, è espressione dell'esercizio della facoltà rinunziativa, che realizza un interesse esterno a quello proprio della realizzazione del rapporto società – socio in ordine alla distribuzione degli utili.

Ne deriva che il socio, con la rinuncia a percepire i dividendi, dispone del loro ammontare come se procedesse alla loro riscossione, con la conseguenza che, ai fini dell'imposizione, i dividendi devono essere trattati come se fossero stati percepiti. (EM)

“Rilievi fiscali delle partecipazioni di una società italiana in altra non residente”, di P. MONARCA, in Corr.trib., 2002, pag.3153

L'articolo ha carattere essenzialmente compilativo e prende in rassegna le disposizioni del Testo Unico che, con riferimento ad investimenti partecipativi in società estere, disciplinano il trattamento fiscale di:

- svalutazioni e riprese di valore su partecipazioni di controllo o di collegamento, sia valutate in bilancio con il metodo del costo sia al patrimonio netto;
- versamenti effettuati dal socio a copertura di perdite delle società partecipate;
- dividendi distribuiti dalle società residenti nella UE in applicazione della Direttiva madri-figlie, con correlata alimentazione del basket B della società madre a fronte della quota parte di tali dividendi non assoggettati ad imposizione.(PT)

“Il principio di inerenza nella determinazione del reddito d'impresa”, di G. TINELLI, in Riv. dir. trib., 2002, parte I, pag. 437.

L'A., prendendo spunto da alcune recenti pronunce della Corte di Cassazione, in cui è stato affermato il principio della sindacabilità amministrativa di alcuni componenti negativi di reddito che, pur regolarmente documentati, risultano quantitativamente sproporzionati rispetto ad altri fattori economici dell'impresa, esamina la portata del principio di inerenza nell'ambito delle regole sulla determinazione del reddito d'impresa ai fini fiscali. In particolare, l'A. sottolinea come il principio di inerenza nel sistema dell'attuale testo unico delle imposte sui redditi debba riferirsi non già a singoli atti produttivi di reddito, ma all'attività di impresa nel suo complesso. Tale principio ha una portata generale, non riservata soltanto ai componenti negativi, ma anche a quelli positivi. L'A. non ritiene che il principio di inerenza discenda da una particolare disposizione, individuabile nel comma 5 dell'art. 75 del TUIR che dispone *“Le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito; se si riferiscono indistintamente ad attività o beni produttivi di proventi computabili e ad attività o beni produttivi di proventi non computabili nella determinazione del reddito sono deducibili per la parte corrispondente al rapporto di cui ai commi 1, 2 e 3 dell'art. 63”*, posto che tale norma disciplina un'ipotesi più ristretta del principio di inerenza, condizionando la deducibilità dei componenti negativi alla riferibilità degli stessi ad attività o beni produttivi di proventi che concorrono alla formazione del reddito. Inoltre, il collegamento del costo ad una attività produttiva di ricavi o proventi, ove letto formalmente finirebbe per escludere la rilevanza fiscale di tutti i costi sostenuti nella fase di avviamento dell'attività, in relazione ai quali difetterebbe un'attività produttiva di componenti positivi cui attribuire la fase genetica dell'impresa. Al contrario, la fonte del principio dell'inerenza è individuabile nello stesso sistema dell'imposizione sul reddito, che, collegando i componenti economici ad una fonte legalmente qualificata, richiede la fissazione di una “clausola generale” idonea a stabilire tale collegamento, individuabile in una relazione di

causa ad effetto dei singoli componenti economici all'attività che costituisce la fonte del reddito, di modo che i componenti risultino teleologicamente legati all'esercizio dell'attività stessa.

L'A. esclude che sussistano disposizioni normative che, regolando la deduzione dei componenti negativi (es. le spese di rappresentanza), predeterminino legalmente l'inerenza, dispensando l'interprete dalla necessità di dimostrare la relazione esistente fra il componente economico e l'attività d'impresa. Così ad esempio, le spese sostenute dall'imprenditore per fini esclusivamente personali e non riconducibili neppure indirettamente all'attività d'impresa devono considerarsi prive del requisito di inerenza (e quindi indeducibili), anche se qualificate come spese di rappresentanza.

Per quanto riguarda il rapporto tra l'inerenza e l'eventuale antiggiuridicità dell'attività, l'A. ritiene che se il reddito d'impresa rappresenta il risultato di una serie di atti teleologicamente legati dal fine economico impresso dall'imprenditore e tale reddito concorre a formare l'imponibile fiscale anche ove riveniente da atti contrastanti con l'ordinamento giuridico, non si vede perché gli eventi negativi ricollegabili a tale attività astrattamente profittevole non possano concorrere in deduzione alla formazione del reddito imponibile. (FDA)

“Schemi e considerazioni sulla deducibilità fiscale delle perdite su crediti”, di A. VICINI RONCHETTI, in Riv.dir.trib. 2002, I, p. 707.

L'ampio articolo costituisce una puntuale ricognizione dell'evoluzione e dello stato attuale dei problemi in tema di deducibilità delle perdite su crediti ai fini delle imposte sui redditi.

Viene innanzi tutto precisato che la nozione di perdita civilistica è molto diversa, se non addirittura opposta, da quella assunta ai fini tributari. Mentre, infatti, ai fini civilistici il principio di prudenza impone l'obbligo di svalutare i crediti al valore di presumibile realizzo, la norma richiede per la deducibilità la ricorrenza di elementi “certi e precisi”, e quindi non solo una previsione.

Tuttavia, la disciplina fiscale non è univoca in quanto postula il coordinamento fra l'art. 66 del TUIR, per cui la perdita deve risultare da elementi certi e precisi, e l'art. 75 dello stesso T.U., che stabilisce la competenza economico-fiscale delle componenti di reddito in relazione alla circostanza che esse siano certe e oggettivamente determinabili.

Tale coordinamento va ribadito in base alla considerazione che l'art. 66 deve considerarsi come norma speciale e quindi prevalente sui generali requisiti richiesti dall'art. 75, nel senso che la deducibilità presuppone un'imputazione per competenza civilistica della perdita, ma ne rinvia la deducibilità al momento in cui sussistono i cennati elementi probatori.

Emerge, quindi, la difficoltà di stabilire quale sia l'esercizio di competenza fiscale per le perdite. Tenendo conto dell'ampio dibattito dottrinale, dovrebbe, tuttavia, ritenersi che essa sia correlata, ma non vincolata, al verificarsi degli eventi certi e precisi e non all'oggettiva determinabilità delle perdite stesse. Quanto alla natura dei presupposti della perdita, la migliore dottrina ha da tempo rilevato che anche le perdite hanno un contenuto intrinsecamente valutativo, nel senso che, per quanto assistita da elementi dotati di certezza e precisione, la natura dell'operazione è pur sempre quella dell'accertamento di un'accentuata probabilità del verificarsi dell'evento e non della sua irreversibilità.

Il dibattito, quindi, si sposta essenzialmente sulla validità degli elementi di prova che suffragano tale valutazione e si risolve essenzialmente in una casistica. Non esistono infatti regole valide per tutti i casi, ma singoli casi per i quali taluni elementi possono ritenersi avere quel carattere di cogenza che consente la deduzione fiscale.

In linea di principio, quindi, la prova è libera e come tale ha una funzione strumentale rispetto all'accertamento dell'incapacità economica del debitore di effettuare le prestazioni cui è obbligato.

Le fattispecie di più frequente ricorso sono quelle di perdite di crediti di modesto importo, di crediti nei confronti di debitori residenti all'estero e quelle di perdite realizzate per effetto della rinuncia al credito da parte del creditore. Quest'ultima fattispecie è analizzata, in particolare, in relazione alla inerenza di tale rinuncia all'attività di impresa, al fine di escludere che essa possa configurarsi come liberalità. A tali fini viene contestata la tesi per cui l'Amministrazione potrebbe operare un controllo di congruità ovvero valutare l'opportunità di comportamenti aziendali in vista della loro presunta anti economicità.

Il caso frequente di perdite realizzate per effetto della cessione del credito, nelle due forme della cessione pro-soluto e pro-solvendo, ha dato luogo ad un ampio dibattito, soprattutto per quanto riguarda le cessioni pro-solvendo, nella quale il cedente potrebbe essere tenuto a rimborsare al cessionario la quota del credito che risulti inesigibile, considerazione, questa, in base alla quale l'Amministrazione ha ritenuto non certa la perdita così rilevata.

Per la cessione pro-soluto nessuno ha mai dubitato che essa determinasse una perdita per la differenza fra corrispettivo e valore nominale del credito. Un recente intervento della Cassazione avrebbe, invece, ritenuto che anche in questo caso dovrebbero sussistere i requisiti di certezza e precisione richiesti in via generale dall'art. 66. A tale riguardo, però, si deve contestare che la cessione di un credito integri un elemento che costituisca la prova di una perdita, ex art. 66 TUIR, quanto un elemento negativo di reddito conseguente ad un atto giuridico specifico e quindi soggetto alla disciplina dell'art. 75 e non dell'art. 66, essendo il contratto di per sé un elemento certo e preciso.

E' noto che tali cessioni possono essere considerate elusive ai sensi dell'art. 37-bis del DPR n. 600. A tali fini è quindi necessario che la cessione risponda a valide ragioni economiche.

Un caso di perdita deducibile *ex lege* è quello dei crediti verso debitore assoggettati a procedure concorsuali, norma che ha superato i problemi sollevati per l'innanzi nel momento in cui la perdita fosse definitiva.

La norma, opportuna, non è tuttavia immune da critiche, soprattutto perché da un lato consente la deduzione di perdite solo potenzialmente verificabili, mentre non assiste i crediti verso soggetti che non sono passibili di fallimento.

In ogni caso si deve ritenere che il verificarsi dei presupposti previsti dalla legge non determini il radicamento della competenza nell'esercizio in cui si apre la procedura, ben potendo essere il credito svalutato in quelli successivi, secondo i presupposti civilistici. (SD)

Prassi Amministrativa

Imposte sui redditi – Redditi d'impresa – Determinazione del reddito – Svalutazione di partecipazioni ai sensi dell'art. 61, comma 3, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 – Istanza di interpello ex art. 21, comma 9, della L. 30 dicembre 1991, n. 413.

Ris. Agenzia delle Entrate 15 maggio 2002, n. 146/E, ne il fisco 22/2002, fasc. n. 2, pag. 8729.

Nella Risoluzione si afferma che la svalutazione di una partecipazione in una società che nel precedente periodo d'imposta ha distribuito riserve di utili pregressi è pienamente deducibile e non presenta caratteri di elusività qualora l'importo della svalutazione risulti inferiore a quello massimo consentito dall'art. 61, comma 3, lett. b) ed anche se la svalutazione sia stata effettuata in assenza di durevoli perdite di valore, invocando la deroga prevista dall'art. 2426, comma 2, c.c. che ammette le rettifiche di valore in applicazione di norme tributarie.

IRPEF – Redditi di impresa – Sopravvenienze attive – Rinuncia al credito da parte del socio di società di capitali – Non costituisce sopravvenienza la rinuncia effettuata in funzione della patrimonializzazione della società cessionaria – Non presenta profili di elusività.

Ris. Agenzia delle Entrate 22 maggio 2002, n. 152/E, in Boll. trib. 2002, pag. 844.

Il caso prospettato riguarda un'operazione di ricapitalizzazione di una società residente controllata, consistente nella rinuncia al credito vantato dalla società non residente controllante, alla quale era stato ceduto dalla società non residente capogruppo.

In particolare, l'operazione si realizza sostanzialmente in due momenti strettamente collegati tra loro:

- in primo luogo, la cessione del credito di natura commerciale, vantato dalla capogruppo francese nei confronti della società italiana, effettuata al valore nominale a favore della controllata olandese;

- successivamente, la rinuncia al credito da parte della stessa società olandese a favore della sua controllata italiana.

A parere dell’Agenzia delle Entrate, l’operazione consente alla società italiana di applicare l’art. 55, comma 4, TUIR, alla rinuncia al credito effettuata nei suoi confronti dal socio controllante olandese – che a sua volta ne era divenuto cessionario dalla capogruppo francese – e pertanto di non tassare la correlata sopravvenienza. L’Agenzia ha infatti ritenuto l’operazione, esaminata nel suo insieme, non elusiva, in quanto supportata da valide ragioni economiche (nel caso di specie, la ricapitalizzazione della controllata italiana), non realizzativa di un salto di imposta (in quanto modalità alternative di “patrimonializzazione” avrebbero determinato effetti analoghi) e non tesa ad aggirare *ratio* e finalità dell’art. 55, comma 4, TUIR.

Redditi d’impresa – Rivalutazione dei beni d’impresa ai sensi dell’art. 3, commi da 1 a 3, della L. 28 dicembre 2001, n. 448 – Istruzioni.

Circ. Agenzia delle Entrate 25 giugno 2002, n. 57/E, ne Il fisco 27/2002, fasc. n. 2, pag. 10534.

Per un commento, ns. Circolari Informative nn. 5 e 9/2002.

Redditi di impresa – Spese per prestazioni di lavoro – Assunzione di dipendenti stranieri che trasferiscono la propria residenza – Locazione di immobili ad uso abitativo da parte della società e concessione degli stessi in uso ai neo-assunti stranieri – Canoni di locazione e spese di manutenzione – Deducibilità ex art. 62, comma 1-bis, terzo periodo, del TUIR.

Ris. Agenzia delle Entrate 3 luglio 2002, n. 214/E, in Boll. trib.2002, pag. 1247.

Il caso esaminato è quello di una società italiana che assume dipendenti stranieri provenienti da altre società del gruppo cui quest’ultima appartiene.

La società italiana acquisisce inoltre in locazione immobili ad uso abitativo e li concede in uso ai dipendenti stranieri, considerando il compenso in natura ai fini della determinazione del reddito.

Rileva nella fattispecie che l’art. 62 TUIR, comma 1-bis, si occupa della deducibilità dal reddito di impresa delle spese per lavoro dipendente. In particolare detto articolo prevede che, nel caso in cui i fabbricati acquisiti dall’impresa in locazione siano concessi in uso ai dipendenti che abbiano trasferito la loro residenza, per esigenza di lavoro, nel Comune in cui prestano l’attività, i relativi canoni e le spese di manutenzione sono totalmente deducibili dal reddito d’impresa nel periodo d’imposta in cui si ha il trasferimento e nei due successivi.

A tal riguardo l’Agenzia delle Entrate chiarisce che il triennio contemplato dalla norma costituisce un limite massimo, conseguendone che:

- se oltre il triennio l’immobile risulta ancora concesso in locazione allo stesso dipendente si renderà applicabile la disciplina di parziale deducibilità prevista dal secondo periodo del comma 1-bis dell’art. 62 (vale a dire deducibilità per un importo non superiore a quello che costituisce reddito per i dipendenti medesimi);
- se entro lo scadere del triennio il dipendente lascia l’immobile che gli è stato concesso, quello stesso non potrà più essere considerato strumentale, e conseguentemente i canoni di locazione e le spese di manutenzione non saranno più totalmente deducibili.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Redditi d’impresa – Cessione *pro soluto* di un credito per il quale non è prevista la separata corresponsione di interessi – Perdita (minusvalenza) – Deducibilità – Limiti.

Qualificazione di un negozio giuridico da parte dell'amministrazione finanziaria – Ammissibilità – Limiti.

Cass., sez. trib., 20 ottobre 2000, n. 13916, in Riv. dir. trib. 4/2000, II, pag. 237

In caso di cessione *pro soluto* di un credito d'impresa non ancora scaduto e per il quale non è prevista la separata corresponsione di interessi, è configurabile una perdita (minusvalenza) deducibile dal reddito d'impresa solo se il prezzo di cessione del credito sia inferiore al valore attualizzato del credito stesso calcolato al netto degli interessi "impliciti" non ancora maturati al momento della cessione.

La qualificazione di un negozio giuridico può essere operata dall'Amministrazione finanziaria sulla base di criteri oggettivi e del tutto distaccati dalla volontà privata.

Con nota di F. BATOCCHI, "Riflessioni in tema di componenti negative del reddito conseguenti alla cessione *pro soluto* di crediti d'impresa".

Redditi d'impresa – Corrispettivi della cessione di merci a prezzo inferiore al costo – Utilizzazione al fine della individuazione del ricarico medio sul costo operato nelle vendite – Ammissibilità – Esclusione.

Cass., sez. V, 3 settembre 2001, n. 11352, in Boll. trib. 2002, pag. 1260.

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, i corrispettivi delle cessioni di merci a prezzi inferiori al costo, pur dovendo essere considerati ricavi, non determinano alcun utile nell'ambito dell'attività dell'impresa, giacché comportano una variazione negativa del reddito risultante dal conto economico per effetto del concorso nella determinazione dello stesso delle rimanenze finali del magazzino, imposta ai fini fiscali anche dal testo previgente dell'art. 59, primo comma, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917. L'includibilità del risultato economico di queste cessioni tra le perdite di esercizio esclude, quindi, l'omogeneità di tali ricavi con quelli derivanti dalle cessioni effettuate a prezzi remunerativi e la possibilità di una loro utilizzazione al fine dell'individuazione del ricarico medio sul costo operato nelle vendite, in quanto la stessa ne consentirebbe una duplicazione dell'influenza negativa sui profitti, dei quali, oltre a compensare l'ammontare, concorrerebbe anche a determinare l'entità.

Reddito d'impresa – Deducibilità di spese – Annotazione nelle scritture contabili – Necessità – Computazione al conto economico in mancanza di annotazione – Irrilevanza – Erogazioni dei soci – Sopravvenienze attive – Non solo tali.

Cass., sez.trib., 17 settembre 2001, n. 11655, in Giur.imp. 3/2002, pag. 573.

Ai sensi dell'art. 2, comma 6-*bis* del D.L. n. 90 del 1990, l'art. 75 del TUIR deve essere inteso nel senso che le spese sono imputate al conto dei profitti e delle perdite se e nella misura in cui sono state annotate nelle scritture contabili ed abbiano concorso alla determinazione del risultato netto del conto medesimo.

Conseguentemente, la mancata annotazione di spese e costi nel libro giornale ne determina l'indeducibilità, ancorché gli stessi siano computati nel conto economico.

Le erogazioni dei soci non sono da includere fra i ricavi o le sopravvenienze attive ai sensi degli artt. 53 e 55 del TUIR: se integrano prestiti con obbligo di restituzione, non comportano un profitto per la società; ove siano effettuate a fondo perduto, aumentano il patrimonio sociale, ma non sono computabili tra le sopravvenienze attive.

Reddito d'impresa – Opere di durata ultrannuale – Revisione di prezzo – Richieste – Computo nella base imponibile – Certezza giuridica – Necessità.

Cass., sez.trib., 2 novembre 2001, n. 13582, ne Il fisco 21/2002, fasc. n. 1, pag. 8211.

In tema di reddito d'impresa, esulano dall'ambito di applicazione dell'art. 60 del D.P.R. n. 917/1986 – che, nel disciplinare la valutazione delle variazioni delle rimanenze finali delle opere, forniture e servizi pattuiti come oggetto unitario e con tempo di esecuzione ultrannuale, stabilisce che essa debba avvenire sulla base dei corrispettivi pattuiti e, se si tratta di maggiorazioni di prezzo richieste in applicazione di disposizioni di legge o di clausole contrattuali, in misura non inferiore al 50 per cento – tanto le richieste di maggiori compensi fondate su varianti in corso d'opera che si sostanzino in proposte di modifica del contratto (come tali insuscettibili di dar luogo ad una pretesa coercibile sul piano giuridico, e di assumere quindi rilevanza, fino a quando non siano accettate dalla controparte, solo in tal caso esse essendo assistite da un congruo grado di certezza e di determinabilità), quanto le pretese di carattere risarcitorio (le quali, essendo prive di collegamento con le prestazioni dedotte in contratto ed essendo per contro dirette unicamente alla reintegrazione del patrimonio dell'appaltatore, non possono essere ricomprese nella nozione di prezzo o di corrispettivo), nell'uno o nell'altro caso avendosi mere pretese unilaterali costituenti "speranze" di ricavi.

Redditi d'impresa – Cessione *pro soluto* di crediti inesigibili – Deducibilità – Necessarietà di elementi certi e precisi o procedure concorsuali in atto

Cass., sez. trib., 20 novembre 2001, n. 14568, in Boll. trib. 2002, pag. 1182.

La cessione *pro soluto* di crediti ritenuti inesigibili non comporta di per sé la deducibilità delle relative perdite, allorché non siano presenti dati di riferimento precisi, o procedure concorsuali comprovatamente in atto, secondo la previsione dell'art. 66, del TUIR n. 917 del 1986.

Redditi d'impresa – Deducibilità dei costi non registrati o irregolarmente registrati – Art. 75, comma 6, D.P.R. n. 917 del 1986 – Abolizione ex art. 5, D.P.R. n. 695 del 1996 – Registro beni ammortizzabili non vidimato in tutti i fogli – Ammortamento – Riconoscimento – Periodi d'imposta precedenti al TUIR – Ammissibilità.

Cass., sez. trib., 5 febbraio 2002, n. 1528, in Giur. Imp. 3/2002, pag. 601.

L'indeducibilità prevista dall'art. 75, comma 6 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, delle spese e degli altri componenti negativi di reddito non registrati o registrati irregolarmente in apposite scritture contabili ai fini delle imposte sui redditi è stata abrogata dall'art. 5 del D.P.R. 9 dicembre 1996, n. 695.

Conseguentemente, non possono essere disconosciuti gli ammortamenti dei beni regolarmente registrati sul registro dei beni ammortizzabili non bollato in tutti i suoi fogli, anche se riferiti a periodi d'imposta precedenti all'entrata in vigore del Testo Unico delle Imposte sui Redditi del 1986.

Redditi d'impresa – Sopravvenienze attive – Rinuncia del socio ai dividendi fatta prima dell'esercizio 1993 – E' sopravvenienza attiva – Computo nel reddito imponibile – Conseguenze.

Cass., sez. V civ., 25 febbraio 2002, n. 2710, in Boll. trib. 2002, pag. 1262.

Le rinunce ai dividendi da parte dei soci fatte prima dell'esercizio 1993 debbono essere considerate delle sopravvenienze attive da conteggiare nel reddito imponibile.

L'art. 55, comma 4, D.P.R. n. 917 del 1986, si limitava ad eccettuare dalle sopravvenienze attive soltanto le rinunce ai crediti "derivanti da precedenti finanziamenti". Solo dopo la soppressione di quest'ultimo inciso, avvenuta con il D.L. 30 dicembre 1993, n. 537, convertito con modificazioni dalla L. 26 febbraio 1994 e con effetto a partire dall'esercizio 1993, le rinunce al diritto alle distribuzioni degli utili non sono più considerate sopravvenienze attive.

Reddito d'impresa – Certezza e determinazione delle componenti di reddito – Momento in cui rileva – Presentazione della dichiarazione – E' tale.

Cass., sez. trib., 27 febbraio 2002, n. 2892, in Corr. trib., 2002, pag. 2458.

In tema di determinazione del reddito d'impresa, la regola, dettata dall'art. 74, primo comma, del D.P.R. n. 597/1973 (ora art. 75 del TUIR), secondo cui i costi e gli altri oneri concorrono a formare il reddito dell'esercizio di competenza a meno che la loro esistenza o il loro ammontare non sia ancora determinabile in modo oggettivo (nel qual caso vanno calcolati nel periodo d'imposta in cui si verificano tali condizioni), mira a salvaguardare tanto la necessità di computare tutte le componenti nell'esercizio di competenza che l'esigenza di non addossare ai contribuenti un onere eccessivo. Tale certezza deve essere valutata, oltre che alla data di bilancio, anche a quella di redazione e presentazione della dichiarazione dei redditi. In tal senso depone anche la correlativa disposizione del D.P.R. n. 600/1973, che consente alle società ed agli enti il cui bilancio deve essere approvato, per legge o per statuto, da un'assemblea o da altri organi, di inserire nelle scritture contabili tutti gli aggiornamenti consequenziali all'approvazione fino al termine per la presentazione della dichiarazione, altamente significativa anche perché poi estesa ad ogni soggetto in regime di contabilità semplificata (art. 9, comma I, lett. B, del D.L. n. 69/1989), e, soprattutto, in linea con la direttiva CEE 18 luglio 1978, secondo la quale occorre tener conto di tutte le perdite e i rischi, anche se conosciuti soltanto fra la data di chiusura del bilancio ed il giorno della sua compilazione.

Redditi d'impresa – Valore dell'avviamento ai fini delle imposte dirette – Valore definitivo ai fini dell'imposta di registro – Vincolatività – Valore previsto per il concordato – Irrilevanza.

Cass., sez.trib., 22 marzo 2002, n. 4117, in Giur. imp. 3/2002, pag. 555.

Il dovere di imparzialità di cui all'art. 97 Cost., il riconoscimento alle Commissioni tributarie dei poteri istruttori degli uffici finanziari e l'obbligo in capo agli uffici pubblici di acquisire documenti già in possesso di altra Pubblica Amministrazione, evidenziano un vincolo giuridico per gli uffici finanziari riguardo al valore di un bene definitivamente accertato per altri tributi.

Conseguentemente il valore definitivo assegnato per l'imposta di registro all'avviamento in caso di trasferimento di azienda è vincolante per l'Amministrazione finanziaria nell'accertamento, ai fini delle imposte sui redditi, avente ad oggetto plusvalenze realizzate con lo stesso trasferimento, a nulla rilevando che agli effetti dell'accertamento con adesione ai fini delle imposte indirette l'art. 2 del D.P.R. 31 luglio 1996, n. 460 preveda criteri diversi.

Redditi di impresa – Criteri di valutazione – Deduzione per le spese – Risultanze dal conto dei profitti e delle perdite – Necessità – Art. 75 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

Cass., sez.trib. 26 aprile 2002, n. 6051, ne Il fisco 23/2002 fasc. n. 1, pag. 9153.

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, in virtù dell'art. 2, comma 6-bis, del D.L. n. 90 del 1990, convertito nella L. n. 165 del 1990, sia l'art. 74 del D.P.R. n. 597 del 1973 che l'art. 75 del D.P.R. n. 917 del 1986 devono interdarsi nel senso che le spese ed i componenti negativi sono deducibili "se in misura in cui siano stati annotati nelle scritture indipendentemente dalla specifica evidenza in tale documento". Pertanto, al fine della loro deducibilità, è necessario che i costi risultino dalle scritture contabili e che sia possibile correlarli ai ricavi.

REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

Dottrina

“Le condizioni di non imponibilità delle indennità ai dipendenti”, di A. BODRITO, in Corr. trib. 2002, pag. 2794.

Il regime tributario previsto per il reddito di lavoro dipendente è fondato, com'è noto, sul principio della cd. “omnicomprensività”, secondo il quale rientrano nella base imponibile tutte le somme ed i valori a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali in relazione al rapporto di lavoro.

In sostanza, la base imponibile include sia gli emolumenti percepiti quale retribuzione del lavoro prestato, sia le somme non riconducibili al lavoro, ma che trovano il titolo dell'erogazione nel rapporto di lavoro.

L'articolo individua, sulla base di talune pronunce della Suprema Corte di Cassazione, le condizioni che pongono le indennità percepite dai dipendenti per la risoluzione del rapporto di lavoro, fuori dalla suddetta base imponibile, assoggettandole a tassazione separata ex art. 16, comma 1, lett. a), TUIR.

Avuto riguardo alle indennità erogate in costanza del rapporto direttamente dal datore di lavoro, senza l'intervento dell'Autorità giudiziaria o a seguito di transazioni, si rileva come esse rientrino nell'ambito dell'art. 48, comma 1, del TUIR e siano pertanto escluse dall'applicazione del citato art. 16, comma 1, lett. a) del TUIR.

L'A., inoltre, condivide l'indirizzo adottato dalla Suprema Corte, che ha escluso dalla tassazione le indennità relative alle spese sostenute dal dipendente per adempiere a mansioni nell'interesse del datore di lavoro e che, normalmente, non sono sostenute dagli altri lavoratori. Tale pronuncia equipara, infatti, il trattamento dei lavoratori cui vengono commissionati incarichi che necessitano di esborsi straordinari con quelli cui non vengono assegnati simili incarichi. (PM).

“La concessione ai dipendenti di prestiti e di mutui a tasso agevolato”, di G. FERRANTI, in Corr. trib., pag. 2493.

L'articolo prende in esame la disciplina relativa all'erogazione di prestiti ai dipendenti prevista dall'art. 48, comma 4, lett. b), del TUIR, così come modificata dall'art. 13, comma 1, lett. b), n. 4, del D. Lgs. n. 505/1999.

Attualmente, relativamente ai prestiti concessi ai dipendenti, costituisce reddito di lavoro dipendente il 50 per cento della differenza tra l'importo degli interessi, determinato sulla base del tasso ufficiale di sconto vigente al termine di ciascun anno, e non più quindi al momento della concessione del prestito come prevedeva il regime ante modifica, e l'importo degli interessi calcolato al tasso effettivamente applicato.

L'A., al riguardo, fa notare come, anche a seguito delle modifiche introdotte, l'applicazione della norma possa determinare taluni effetti distorsivi.

In particolare nell'articolo si rileva che l'attuale regime genera, per il sostituto d'imposta, un aggravio di natura operativa, mentre, per il dipendente, può comportare l'assoggettamento ad imposizione di valori superiori a quelli di cui egli ha effettivamente beneficiato, nel caso, ad esempio, di pagamento della rata ad inizio dell'anno e aumento del tasso ufficiale a fine anno.

Inoltre, il prestito che al momento della concessione può non costituire per il dipendente un beneficio, in quanto il tasso è pari o superiore a quello ufficiale, può, a seguito della crescita dei tassi ufficiali, dare luogo a compensi in natura maggiori di quelli originariamente stabiliti tra datore di lavoro e lavoratore.

L'A. auspica, di conseguenza, un intervento normativo che prenda come riferimento il momento della concessione del prestito al fine di determinare la sussistenza di un compenso in natura e i relativi effetti di natura tributaria. In particolare si ritiene che:

- se, al momento della concessione del prestito non si configura un compenso in natura, le successive modifiche dei tassi ufficiali debbano essere ininfluenti;
- se, in caso di prestito a tasso fisso, il *benefit* sussiste originariamente, si possa ipotizzare di tornare a prevedere che il compenso in natura sia sempre determinato con riferimento alla differenza tra il tasso previsto e quello ufficiale vigente al momento della concessione del prestito;
- in caso di tasso variabile, infine, si potrebbe prevedere il confronto dello stesso con il tasso ufficiale vigente al momento del pagamento delle singole rate e non alla fine dell'anno. (PM).

“La disciplina delle trasferte dei lavoratori dipendenti”, di A. IORIO, in Corr. trib., 2002, pag. 3255.

Traendo spunto da recenti risoluzioni dell’Agenzia delle Entrate – in particolare la n. 95/E del 21.3.2002 e la 232/E del 21.7.2002 – vengono affrontati il regime fiscale e talune problematiche irrisolte in materia di trasferte di lavoratori dipendenti e assimilati.

In linea con l’impostazione adottata nell’ordinamento, che prevede un differente trattamento fiscale delle trasferte effettuate nell’ambito del territorio comunale e al di fuori dello stesso, i due temi vengono trattati nell’articolo in modo separato. Sono inoltre affrontate le problematiche relative al trattamento fiscale delle trasferte di soggetti percettori di redditi assimilati a quello di lavoro dipendente e dei lavoratori non residenti.

Trasferte nell’ambito del territorio comunale

Rileva al riguardo l’art. 48, comma 5, del TUIR, che prevede che le indennità e i rimborsi delle spese sostenute per le trasferte nell’ambito del territorio comunale concorrono a formare il reddito del dipendente, fatta eccezione per le spese di trasporto comprovate da documenti provenienti dal vettore.

Per l’ipotesi di utilizzo da parte del dipendente della propria autovettura in occasione di trasferte nell’ambito del territorio comunale, una recente Risoluzione delle Agenzia delle Entrate (n. 232/E del 2002, citata), attenendosi al tenore letterale dell’art. 48, comma 5, del TUIR, ha stabilito il concorso alla formazione del reddito di lavoro dipendente delle indennità chilometriche percepite a titolo di rimborso delle spese sostenute, con ciò ritornando su una posizione meno favorevole al contribuente rispetto a quanto desumibile, anche se non espressamente indicato, dalla Circ. Min. 326/E del 1997. Tale Circolare, emanata a seguito della completa rivisitazione del trattamento fiscale del lavoro dipendente conseguente alla riforma “Visco”, aveva infatti stabilito un principio di revoca delle precedenti risoluzioni e circolari in materia di lavoro dipendente, se non espressamente confermate, e da ciò, atteso che la conferma non aveva interessato le risoluzioni che si erano pronunciate nel senso della tassabilità delle indennità in argomento, autorevole dottrina aveva tratto la convinzione di un modificato orientamento dell’Amministrazione sul tema.

Trasferte al di fuori del territorio comunale

Viene esaminato il trattamento fiscale nelle ipotesi alternative di:

- a) corresponsione al dipendente di una indennità forfetaria di trasferta, nel qual caso è imponible solo la parte della stessa eccedente le soglie stabilite dalla legge, eventualmente ridotte in caso di somministrazione di vitto e/o alloggio a titolo gratuito;
- b) rimborso a piè di lista, nel qual caso le somme rimborsate non concorrono alla determinazione del reddito del lavoratore dipendente, purchè risultanti da idonea documentazione;
- c) sistema misto, con rimborso a piè di lista delle spese sostenute e inoltre corresponsione di una indennità di trasferta, nel qual caso operano congiuntamente le regole di cui ai punti b) (non imponibilità delle somme rimborsate a piè di lista) ed a), con corrispondente riduzione delle soglie di esenzione della indennità forfetaria, qualora il rimborso abbia riguardato spese di vitto e/o alloggio (per le spese di viaggio l’esenzione permane, invece, anche se il rimborso avviene in aggiunta all’indennità di trasferta).

Trasferte effettuate da percettori di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente

Nella Risoluzione n. 95/E del 2002, citata, che trae origine da un'istanza di interpello effettuata da un lavoratore autonomo che aveva chiesto di conoscere il trattamento fiscale dei rimborsi erogati ai propri tirocinanti per trasferimenti al di fuori del territorio comunale, nonché a fronte di spese per il servizio di trasporto pubblico sostenute al fine di recarsi presso il soggetto ospitante, l'Agenzia delle Entrate – reputando che il tirocinio non integri un rapporto di lavoro, e che pertanto le somme percepite dai tirocinanti sono fiscalmente qualificabili come redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente - ha ritenuto applicabili in via estensiva le disposizioni che regolano il rapporto di lavoro dipendente, affermando in particolare:

- ?? la deducibilità in capo al soggetto istante delle somme corrisposte a titolo di rimborso delle spese di vitto e alloggio, nei limiti risultanti dal combinato disposto degli artt. 50, comma 6, e 62, comma 1-ter, del TUIR;
- ?? l'imponibilità delle somme percepite dai tirocinanti a titolo di rimborso delle spese di trasporto pubblico sostenute al fine di recarsi nel luogo di trasferta, non integrandosi le condizioni di esenzione di cui all'art. 48, comma 2, lett. d), del TUIR.

Trasferte di lavoratori non residenti

In relazione ai lavoratori dipendenti non residenti, che prestano la propria opera in Italia, sussiste il dubbio se la norma di esenzione di cui all'art. 48, comma 5, del TUIR, possa operare avuto riguardo alle sole trasferte effettuate al di fuori del comune in cui il lavoratore presta abitualmente la propria opera - considerato quale luogo di origine della trasferta - ovvero in ogni caso, assumendo quale luogo di partenza la città di residenza estera del lavoratore.

A tale riguardo l'A. propende per una interpretazione più restrittiva, tenuto conto del tenore letterale della norma richiamata e del principio di non applicazione estensiva delle norme di esenzione, frequentemente affermato dall'Amministrazione.(PT)

“Credito per le imposte pagate all'estero e redditi di lavoro dipendente prestato all'estero”, di M. VALDONIO, in Riv. dir. trib. 2/2002, IV, pag. 27.

Prendendo spunto dalle considerazioni espresse dall'Agenzia delle Entrate in una recente Risoluzione (18 gennaio 2002, n.12) in merito alle modalità di applicazione della nuova disciplina tributaria dei redditi di lavoro dipendente – nel caso di soggetti residenti, dipendenti di imprese italiane, che prestino la propria attività all'estero – vengono formulate alcune riflessioni sugli aspetti maggiormente problematici connessi alla nuova normativa.

Prima fra tutti la questione relativa alla possibilità per il dipendente di fruire di un credito d'imposta per le imposte pagate all'estero sul reddito di lavoro dipendente percepito.

A tal riguardo, la conclusione dell'Agenzia delle Entrate – condivisa peraltro dall'A. – è nel senso dell'applicabilità delle disposizioni relative al riconoscimento del credito per le imposte pagate all'estero (art. 23, comma 3, quinto periodo, DPR 600/73) per i redditi di lavoro dipendente ivi prodotti, indipendentemente dalla circostanza che la loro determinazione avvenga su base forfetaria convenzionale, ed a condizione che il dipendente abbia pagato imposte all'estero e che queste siano state pagate a titolo definitivo.

Quanto alla misura del credito d'imposta riconosciuto per le imposte pagate all'estero, sembrerebbe potersi concludere che non vi siano ulteriori limitazioni al riconoscimento e che sia pertanto possibile determinare detto credito sulla base del reddito prodotto all'estero effettivamente percepito dal dipendente e non sulla base del reddito determinato in misura forfetaria.

La seconda questione riguarda le modalità di riconoscimento del credito d'imposta per il dipendente: detto credito deve essere detratto dall'imposta dovuta ad opera del sostituto d'imposta in sede di determinazione del conguaglio tra le ritenute effettuate e le imposte effettivamente dovute.

Poiché il credito d'imposta per le imposte pagate all'estero è riconosciuto sia ai sensi del citato art. 23 che ai sensi dell'art. 15 TUIR, solo a condizione che l'imposta estera sia definitiva, l'A. ritiene che nel caso in cui al momento di effettuazione del conguaglio le imposte estere non siano ancora state pagate in via definitiva (è il caso di tutte le giurisdizioni in cui le imposte sui redditi di lavoro dipendente, seppure riscosse in acconto, vengano liquidate definitivamente in sede di dichiarazione dei redditi ed il termine per la presentazione di tale dichiarazione decorra dopo la

data ultima per l'effettuazione del conguaglio) il sostituto d'imposta non debba riconoscere in tale sede alcun credito d'imposta.(E.M.)

Prassi Amministrativa

Imposte sui redditi – Disciplina delle forme pensionistiche complementari ai sensi degli artt. 14 e seguenti del D.Lgs. 21 aprile 1993, n. 124 – Fattispecie – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.

Ris. Agenzia delle Entrate 19 giugno 2002 n. 197/E

Ris. Agenzia delle Entrate 19 giugno 2002 n. 198/E

Ris. Agenzia delle Entrate 19 giugno 2002 n. 199/E, tutte ne Il fisco 26/2002, fasc. n. 2, pag. 10116.

Le Risoluzioni chiariscono le modalità di determinazione del risultato netto maturato ai fini dell'applicazione, da parte dei c.d. "vecchi fondi" gestiti mediante convenzioni con imprese assicurative, dell'imposta sostitutiva dell'11%.

Tale risultato netto si determina sottraendo al valore attuale della rendita in via di costituzione al termine dell'anno solare, diminuito dei premi versati nell'anno, il valore attuale della rendita stessa all'inizio dell'anno.

Con il termine "premi" si intendono esclusivamente i contributi che il fondo pensione versa alla compagnia assicurativa convenzionata per alimentare la posizione previdenziale.

Per quanto concerne gli interessi derivanti dal conto corrente sul quale transitano i contributi versati dagli iscritti al fondo pensione, l'Agenzia chiarisce che il sistema di tassazione che prevede l'applicazione dell'imposta sostitutiva sul risultato netto maturato in ciascun periodo d'imposta è incompatibile con il sistema delle ritenute alla fonte del 27%.

Tali interessi sono percepiti al lordo dell'imposta prevista dall'art. 26 del D.P.R. 600/1973, concorrono all'incremento della posizione previdenziale del singolo iscritto e sono assoggettati all'imposta sostitutiva dell'11%.

Nel caso la banca abbia erroneamente applicato la ritenuta del 27%, il Fondo pensione ha diritto al rimborso di detta ritenuta.

Accertamento – Dichiarazione dei redditi Modello 730 – Deducibilità dei contributi versati alle forme pensionistiche complementari dai cosiddetti "vecchi iscritti" a "vecchi fondi" – Limiti – Art. 4, comma 3, del D.Lgs. 18 febbraio 2000, n. 47.

Ris. Agenzia delle Entrate 1° luglio 2002, n. 210/E, ne Il fisco 28/2002, fasc. n. 2, pag. 10892.

Nella Risoluzione, l'Agenzia delle Entrate chiarisce quale sia il limite di deducibilità dei contributi versati nel 2001 da parte dei c.d. "vecchi iscritti" ai "vecchi fondi", cioè da parte dei soggetti iscritti entro il 28/4/1993 alle forme pensionistiche complementari già istituite alla data stessa.

In virtù del regime transitorio (valido fino a dicembre 2005) introdotto dall'art. 4, comma 3, D.Lgs. 18 febbraio 2000, n. 47, il limite di deducibilità è costituito dal minore importo tra il 12% del reddito complessivo ed il maggiore tra l'importo dei contributi effettivamente versati nel 1999 ed € 5.164,57.

Ciò premesso, ai fini della corretta liquidazione della dichiarazione Modello 730/2002 l'Agenzia precisa che nella colonna 4 del rigo E 25 va riportato l'ammontare dei contributi versati nel 2001 già escluso dall'imponibile da parte del sostituto d'imposta.

Qualora tale ammontare corrisponda già al limite massimo disponibile (€ 5.164,57), al dipendente non spetta alcuna ulteriore deduzione, anche se al punto 25 del CUD 2002 risulta indicato un ulteriore importo di contributi versati alla previdenza complementare nel 2001 non escluso dal reddito di lavoro dipendente da parte del sostituto.

Nel caso in cui l'importo dei contributi complessivamente versati nel 1999 sia superiore a € 5.164,57 ed il totale dei contributi versati nel 2001 superi detto importo ma permanga nei limiti del 12% del reddito complessivo, il sostituto dovrà rilasciare un nuovo prospetto di liquidazione

modello 730-3 in tempo utile per le operazioni di conguaglio e riconoscere come deduzione massima complessiva il solo importo consentito.

Imposte sui redditi – Redditi di lavoro dipendente – Determinazione del reddito – Disciplina applicabile ai diritti di opzione per l'acquisto di azioni offerte ai dipendenti – Art. 48, comma 1, lettera *g-bis*), del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.

Ris. Agenzia delle Entrate 6 agosto 2002, n. 265/E, ne Il fisco 32/2002, fasc. n. 2, pag. 12219.

Affinché ricorrano i presupposti per l'applicazione della disposizione agevolativa di cui all'art. 48, comma 1, lett. *g-bis*, TUIR, l'ammontare corrisposto dal dipendente per l'acquisto delle azioni non deve essere inferiore al valore delle azioni stesse al momento dell'offerta.

Qualora tale condizione non sia verificata, ossia nei casi in cui il prezzo pagato dal dipendente è inferiore al valore delle azioni al momento dell'offerta, l'agevolazione non spetta.

Pertanto anche l'aggiustamento del prezzo di opzione al di sotto di quest'ultimo valore (effettuata per renderlo più adeguato al minor valore delle azioni in conseguenza di operazioni straordinarie) fa venir meno le condizioni per applicare la norma agevolativa.

Solo con l'approvazione di un nuovo piano di stock-option, che tenga conto del nuovo prezzo d'esercizio, è possibile verificare l'esistenza dei presupposti per l'applicabilità dell'art. 48 citato.

Imposte sui redditi – Fondi pensione – Prestazioni rese da fondi pensione integrativi costituiti precedentemente all'entrata in vigore del D.Lgs. 21 aprile 1993, n. 124 – Trattamento fiscale.

Ris. Agenzia delle Entrate 11 settembre 2002, n. 295/E, ne Il fisco 34/2002, fasc. n. 2, pag. 12999.

La Risoluzione chiarisce il regime fiscale applicabile ai trattamenti erogati dai fondi integrativi interni costituiti presso l'Inps, l'Inail ecc. istituiti antecedentemente all'entrata in vigore del D.Lgs. 21 aprile 1993, n. 124.

Tali fondi non sono inquadrabili tra i fondi di previdenza integrativa disciplinati dal D.Lgs 124/1993 e non sono soggetti al controllo della commissione di vigilanza sui fondi pensione (COVIP).

Conseguentemente i trattamenti erogati da detti fondi, per la parte maturata entro il 31 dicembre 2000, devono essere tassati per intero, non essendo applicabile la tassazione dell'87.5%.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Lavoro dipendente – Redditi in natura – Determinazione della base imponibile – Costo sostenuto dal datore di lavoro – Insussistenza – Non imponibilità del beneficio.

Cass., sez. trib., 22 febbraio 2002, n. 2553, in Corr. trib. 2002, pag. 3091.

L'art. 48, comma 3, del D.P.R. n. 917/1986 stabiliva, nel testo vigente prima del 1° gennaio 1988, che i compensi in natura concorrevano alla formazione del reddito tassabile in misura pari al costo specifico sostenuto dal datore di lavoro. In assenza di tale condizione non ricorrono i presupposti per la imponibilità del beneficio fruito dal dipendente.

Commissione Tributaria Centrale

Redditi di lavoro dipendente – Indennità per ferie non godute corrisposta in anno successivo – Tassazione separata – Art. 3 comma 82 legge n. 549/95 – Applicazione retroattiva – Esclusione.

Comm. trib. centr., sez. XIX 12 giugno 2002, n.3824, in Boll. trib. 2002, pag. 1106.

È soggetta a tassazione separata l'ipotesi dell'indennità per ferie non godute corrisposta in un anno successivo a quello di maturazione, anche per mero ritardo nella liquidazione delle competenze, alla luce del disposto del previgente art. 12, lett. d), D.P.R. 597/73.

La novella dell'art. 3, comma 82, legge 549/95, che ha ristretto l'ambito della tassazione separata degli emolumenti arretrati, nella parte in cui dispone per i rapporti pregressi non può essere intesa, alla luce di una interpretazione rispettosa dei canoni costituzionali, nel senso della interferenza sulle fattispecie già devolute all'esame del giudice.

REDDITI DIVERSI

Dottrina

“La tassazione dei dividendi e degli interessi – Situazione attuale e linee di riforma di legge delega”, di G. BERNONI, ne Il fisco 2002, fasc. n. 1, pag. 8559

Nell'articolo è schematizzato, anche con il supporto di tabelle, il regime attualmente vigente di tassazione dei dividendi ex art. 41, comma 1, lett. e), del TUIR e degli interessi. Sono, inoltre, presentate le linee guida di riforma contenute nel disegno di legge delega all'esame del Parlamento, che si propone di *“estendere il sistema del prelievo alla fonte, con imposta sostitutiva proporzionale, a tutti i redditi di natura finanziaria, indipendentemente dallo strumento giuridico utilizzato per produrli, dalla durata dell'investimento, dalla natura dell'emittente, con l'eccezione di quelli derivanti da partecipazioni qualificate...”*. Per dare attuazione a questi principi il disegno di legge delega propone di: 1) eliminare la distinzione tra redditi di capitale e redditi diversi; 2) accorpate le aliquote del 12,5% e del 27% in un'unica aliquota pari a quella in vigore sui titoli del debito pubblico (cioè, 12,5%); 3) prevedere, per i dividendi derivanti da partecipazioni non qualificate, solamente la tassazione a titolo definitivo; 4) prevedere, nel regime di risparmio gestito la tassazione dei redditi all'atto del realizzo. (CLP).

“L'affrancamento di partecipazioni e di titoli non quotati”, di M. GIACONIA e M. RICCIARDI, in Corr. trib. 2002, pag. 2885.

L'articolo esamina, alla luce dei chiarimenti contenuti nella Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 47/E del 5 giugno 2002, talune problematiche derivanti dalla possibilità, prevista all'art. 5 della L. n. 448/2001, di adeguare i valori di acquisto di titoli, quote e diritti non negoziati in mercati regolamentati, posseduti alla data del 1° gennaio 2002, previo pagamento entro il 16 dicembre 2002³ di una imposta sostitutiva del 2 per cento in caso di partecipazione non qualificata, ovvero del 4 per cento in caso di partecipazioni qualificate.

In particolare, tra i chiarimenti contenuti nella citata Circ. n. 47/E, l'A. segnala quello che ha, sostanzialmente, rettificato il precedente orientamento contenuto nella Circ. n. 12/E del 31 gennaio 2002, secondo il quale non era possibile fruire del regime in questione nel caso in cui la partecipazione fosse stata ceduta prima dell'ultimazione della perizia ed entro il 30 settembre 2002 (termine fissato dalla norma per la redazione della perizia stessa).

³ Tale termine, in precedenza fissato al 30 settembre 2002, è stato stabilito dall'art. 4, comma 3, del D.L. 24 settembre 2002, n. 209, convertito dalla L. 22 novembre 2002, n. 265, in vigore dal 24 novembre 2002.

A seguito, invece, di quanto precisato con la Circ. 47/E si potrà utilizzare il nuovo valore rivalutato anche qualora la partecipazione sia ceduta prima della redazione e del giuramento della perizia e precedentemente al 30 settembre 2002.

Soltanto nel caso in cui il contribuente abbia optato per il regime del risparmio amministrato o del risparmio gestito, ai sensi, rispettivamente, degli artt. 6 e 7 del D.lgs. n. 461/1997, la perizia di stima dovrà essere giurata prima della realizzazione della plusvalenza, in modo da consentire all'intermediario di determinare correttamente la plusvalenza sulla base del nuovo valore. Tale condizione, invece, non sarà necessaria nel caso di cessioni di partecipazioni effettuate in regime dichiarativo.

Altro chiarimento contenuto nella citata Circ. n. 47/E e segnalato dall'A. è quello relativo alla inapplicabilità della valorizzazione della partecipazione, come determinata ai sensi del citato art. 5 della L. n. 448/2001, ai fini dell'art. 6, comma 2, del D.lgs. n. 358/1997, relativo al riconoscimento fiscale, in franchigia d'imposta, dei maggiori valori iscritti per effetto dell'imputazione del disavanzo derivante da operazioni di fusione e scissione di società.

Tale interpretazione è supportata dal fatto che il riconoscimento fiscale in franchigia d'imposta, ai sensi del citato art. 6, comma 2, del D.lgs. n. 358/1997, è ammesso nei limiti dei plusvalori che in precedenza sono stati assoggettati all'imposta sostitutiva di cui all'art. 2 del D.L. n. 27/1991, ovvero di quella all'art. 5, comma 1, del D.lgs. n. 461/1997.

L'imposta sostitutiva di cui all'art. 5 della L. n. 448/2001, invece, come sottolineato peraltro anche dall'A., non è assimilabile alle suddette imposte sostitutive e non si applica ai redditi diversi di natura finanziaria ma soltanto ad una rideterminazione del costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione.

L'A., infine, segnala gli altri chiarimenti contemplati sempre nella Circ. n. 47/E, concernenti: la possibilità di rideterminare il costo o valore di acquisto delle partecipazioni acquistate a seguito di delibere di aumento di capitale, a titolo gratuito o a pagamento, intervenute dopo il 1° gennaio 2002; l'acquisto per successione o donazione delle partecipazioni rivalutate; la delimitazione dell'ambito applicativo della norma in esame. (PM).

“La rivalutazione delle partecipazioni societarie e dei terreni”, di L. LOVECCHIO, in Boll. trib. 2002, pag. 1059.

L'articolo prende in esame il regime previsto dagli artt. 5 e 7 della L. n. 448/2001, che disciplina il riallineamento dei valori, rispettivamente, delle partecipazioni e dei terreni edificabili e non, con particolare riguardo ai profili soggettivi ed oggettivi, nonché alle modalità operative e alla perizia giurata di stima necessaria per rideterminare il valore dei beni oggetto di rivalutazione, richiamando, peraltro, taluni chiarimenti ministeriali *in subiecta materia*.

In sostanza, tale regime, com'è noto, dispone, per le partecipazioni non quotate, la possibilità di assumere quale costo fiscalmente riconosciuto, in luogo del costo o valore di acquisto, il valore della partecipazione stessa alla data del 1° gennaio 2002, a condizione che si assoggetti l'intera cifra risultante da apposita perizia giurata di stima all'imposta sostitutiva del 2 per cento in caso di partecipazione non qualificata, ovvero del 4 per cento in caso di partecipazione qualificata, entro il 16 dicembre 2002⁴; per i terreni edificabili e per quelli agricoli, invece, è possibile rideterminare il valore di acquisto assoggettando ad imposta sostitutiva del 4 per cento, entro il 16 dicembre 2002 (v. nota), il valore risultante dalla perizia giurata, con riferimento al 1° gennaio 2002. (PM).

⁴ Tale termine, in precedenza fissato al 30 settembre 2002, è stato stabilito dall'art. 4, comma 3, del D.L. 24 settembre 2002, n. 209, convertito dalla L. 22 novembre 2002, n.265, in vigore dal 24 novembre 2002.

Giurisprudenza

Corte Costituzionale

Redditi diversi da cessione di immobili – Calcolo – Conclusione delle operazioni – Stipula del contratto – Corrispettivo pattuito – Principio di competenza – Applicabilità – Principio di cassa – Suddivisione del corrispettivo – In più anni – Esclusione – Imputazione *pro quota* ad interessi per dilazione di pagamento – Inammissibilità.

Cass., sez. trib., 20 dicembre 2001, n. 16051, in Rass. trib. 3/2001, pag. 1115.

L'art. 76 del D.P.R. n. 597/1973, affermando che "le plusvalenze conseguite mediante operazioni poste in essere con fini speculativi e non rientranti fra i redditi di impresa concorrono alla formazione del reddito complessivo per il periodo d'imposta in cui le operazioni si sono concluse" intende riferire la tassazione al momento della stipula del contratto, costituendo così una eccezione al principio di cassa di cui all'art. 9 del citato decreto.

A fronte di un contratto che prevede un prezzo unitariamente determinato, non si può spezzettare l'entrata in più voci attribuendone una parte a interessi per la rateizzazione.

Con note di dissenso di A. VIGNOLI, "Plusvalenze immobiliari tra cassa e competenza" e R. LUPI, "Sulla non divisibilità di un prezzo dilazionato in una quota capitale ed in una quota interessi".

Redditi diversi – Plusvalenze da cessione o esproprio di terreni edificabili – Illegittimità costituzionale – Non sussiste.

Corte Cost., 12 aprile 2002, n. 109, ne Il fisco 24/2002, pag. 9417

Sono manifestamente infondate le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 81, comma 1, lettera b), del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, modificato dall'art. 11, comma 1, lettera f), della L. 30 dicembre 1991, n. 413 e dell'art. 11, commi 5 e 9 della stessa legge, sollevate in riferimento agli artt. 3 e 53 della Costituzione.

Con nota di dissenso di A. MONTI

RISCOSSIONE

Prassi Amministrativa

Imposte e tasse – Riscossione – Versamento degli acconti e del saldo delle imposte sui redditi e Irap – Razionalizzazione dei termini di versamento – Concentrazione del versamento delle imposte dirette in un termine unico ex art. 2 del D.L. n. 63/2002 – Chiarimenti.

Circ. Agenzia delle Entrate 14 giugno 2002, n. 51/E, in Boll. trib. 2002, pag. 989 (per segnalazione).

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Riscossione – Versamenti d’acconto Irpeg e llor eccedenti il debito d’imposta – Rimborso d’ufficio ex art. 36 bis D.P.R. n. 600/1973 – Prescrizione ordinaria – Applicabilità – Momento iniziale di decorrenza del termine di prescrizione – Riferibilità al termine di presentazione della dichiarazione – Sussiste.

Cass., Sez. trib., 5 settembre 2001, n. 11416, in Riv. dir. trib. 1/2002, II, pag. 25.

La pretesa di rimborso, derivante dall’esecuzione di versamenti d’acconto ai fini Irpeg e llor eccedenti il debito d’imposta, non integra un interesse legittimo, ma un diritto soggettivo, cui si correla l’obbligo per l’Amministrazione di rimborsare d’ufficio ex art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973. Pertanto il rimborso è condizionato solo dalla prescrizione ordinaria, che inizia a decorrere dalla data di presentazione della dichiarazione e non dalla scadenza del termine assegnato all’ufficio per eseguire il controllo formale. Ciò non contrasta con l’impossibilità di esercitare il diritto in pendenza del controllo formale, perché la prescrizione non va riferita al credito di rimborso, ma al diritto di presentare istanza di rimborso.

Con nota di F. FORNATARO, “ Note in tema di decorrenza del termine di prescrizione ordinaria del diritto al rimborso risultante dalla dichiarazione chiusa a credito”.

Riscossione – IVA – Omissione – Compensazione del debito con un credito Irpeg – Esclusione – Applicabilità dell’art. 8, comma 1, della L. 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto del Contribuente) – Non sussiste.

Cass., sez. trib., 20 novembre 2001, n. 14579, ne Il fisco 22/2002, fasc. n. 1, pag. 8641.

Gli artt. 27, 30 e 33 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, prevedendo l’analitica regolamentazione della *solutio*, in relazione all’importo da pagare ed alle poste creditorie detraibili, esprimono l’esercizio da parte della legge speciale delle facoltà di derogare alle comuni disposizioni codicistiche sull’estinzione dell’obbligazione tributaria per compensazione.

Pertanto in tema di IVA non opera l’istituto civilistico della estinzione per compensazione previsto dall’art. 8, comma 1, dello Statuto del contribuente, in quanto questo potrà trovare applicazione solo a partire dall’anno di imposta 2002, previa emanazione dei regolamenti di attuazione.

Con commento di S. DONATELLI.

RITENUTE ALLA FONTE

Prassi Amministrativa

Accertamento - Ritenute alla fonte – Ritenuta sugli interessi – Interessi maturati sul “conto terzi” detenuto dalla SIM – Ritenuta a titolo d’imposta ex art. 26, comma 4, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 – Applicabilità – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.

Ris. Agenzia delle Entrate 23 aprile 2002, n. 125/E, ne Il fisco 26/2002, fasc. n. 2, pag. n. 10101.

La Risoluzione chiarisce il trattamento tributario degli interessi percepiti da una SIM sulla somma di denaro consegnatale dalla propria clientela per l’esecuzione di operazioni di *trading on line*, depositate presso una banca in un apposito “conto terzi”, intestato alla stessa SIM.

Le somme depositate sul conto corrente in oggetto si debbono considerare di proprietà dei clienti stessi e non della società di intermediazione e conseguentemente, gli interessi ivi maturati non possono essere considerati componenti positivi di reddito della SIM.

La ritenuta del 27% sugli interessi maturati operata dalla banca depositaria non può essere scomputata dall’Irpeg dovuta dalla SIM stessa.

Tale ritenuta deve essere operata a titolo d'imposta, ai sensi dell'art. 26, comma 4, D.P.R. 600/73, trattandosi di interessi di pertinenza di clientela privata non titolare di reddito d'impresa, che dovranno essere retrocessi dalla SIM ai propri clienti al netto della ritenuta stessa.

DISPOSIZIONI ANTIELUSIVE

Dottrina

“L’elusione tributaria tra clausole “generali” e disposizioni “correttive” – Alcune chiavi di lettura della vigente disciplina ”, di M. BEGHIN, ne Il fisco, 24/2002, pag. 9326

L’A. esamina il fenomeno dell’elusione sotto i seguenti profili:

- distinzione rispetto ad altre fattispecie riconducibili alla “patologia” del rapporto tributario, quali l’evasione, la simulazione e la frode;
- individuazione dei tratti caratteristici dell’ elusione rispetto alla “lecita pianificazione fiscale”;
- rapporto tra la clausola “generale” antielusiva di cui all’art. 37-*bis* del DPR 600/73 e le norme “correttive” specifiche aventi funzione antielusiva.

Sotto il primo profilo, l’elusione si distingue:

- dall’evasione, in quanto di regola non presenta l’elemento di violazione della legge che caratterizza tale ultima fattispecie, e che si sostanzia nell’occultamento all’Amministrazione finanziaria del presupposto impositivo, attraverso la mancata rappresentazione in dichiarazione ovvero l’inesatta qualificazione del fatto da cui tale presupposto scaturisce;
- dalla simulazione, che consiste nella rappresentazione di una volontà “formale” diversa da quella effettiva;
- dalla frode, che evoca situazioni nelle quali, attraverso raggiri ed artifici, il contribuente pone le basi per ostacolare l’accertamento o la qualificazione giuridica dei fatti rilevanti per l’applicazione del tributo, ponendo in essere comportamenti dolosi.

In merito ai tratti caratteristici dell’elusione, viene osservato quanto segue:

- rispetto alla lecita pianificazione fiscale (in cui pure si consegue un risparmio di imposta, ma non “indebito”), l’elusione si caratterizza per la presenza di un elemento “patologico”, consistente nel porre in essere contratti secondo una concatenazione che conduce al realizzo di vantaggi anomali rispetto ai principi desumibili dal sistema, rilevando a tal fine, non tanto la atipicità della concatenazione negoziale realizzata, quanto piuttosto la asistematicità del vantaggio fiscale conseguito attraverso gli atti e contratti perfezionati. L’elusione rappresenta, quindi, una degenerazione del lecito risparmio d’imposta, e le disposizioni di cui all’art. 37-*bis* la reazione dell’ordinamento a tale situazione, attuata attraverso il disconoscimento dei vantaggi fiscali conseguiti;
- affinché possa integrarsi una fattispecie elusiva, secondo quanto desumibile dalla *ratio* e dalla formulazione letterale della norma, deve anzitutto sussistere un vantaggio fiscale; tale vantaggio, inoltre, deve risultare, sia “indebito”, sia scaturente da operazioni prive di valide ragioni economiche e rientranti nelle tipologie previste dall’art. 37-*bis*. Nell’adottare tale impostazione, l’A. esprime una critica nei confronti di taluni pareri del Comitato consultivo per l’applicazione delle norme antielusive, in quanto prevalentemente focalizzati sulla insussistenza delle valide ragioni economiche, rispetto alla quale il conseguimento di un indebito vantaggio fiscale risulterebbe posto in secondo piano.

Un’ulteriore annotazione riguarda la portata delle disposizioni di cui all’art. 37-*bis*, commi 3 e 4, ritenute, rispetto alla generica previsione dell’obbligo di motivazione degli atti dell’Amministrazione finanziaria prevista dallo Statuto del contribuente, ancora più incisivamente orientate alla tutela del medesimo, in relazione ad una previsione, non solo di motivazione dell’atto, ma anche di

costruzione di tale motivazione attraverso una serie di passaggi che presuppongono l'instaurarsi di un contraddittorio.

Con riferimento al rapporto tra clausola antielusiva "generale" e clausole "correttive" specifiche, si osserva come queste ultime – al contrario della clausola generale, per la quale il disconoscimento dei vantaggi conseguiti deve necessariamente essere preceduto dall'accertamento dei presupposti che integrano la fattispecie elusiva – producano i loro effetti sostanziali a prescindere da qualsiasi giudizio circa il carattere elusivo dell'operazione stessa (l'elusione, in altri termini, viene tipizzata nella disposizione), importando in ogni caso un determinato trattamento tributario dell'operazione, a correzione della disciplina ordinaria.

In relazione, infine, alla possibilità, riconosciuta al contribuente dall'art. 37-*bis*, comma 8, del DPR 600/73, di richiedere la disapplicazione di norme "correttive" specifiche, quando sia dimostrato che nella particolare fattispecie gli effetti elusivi non potevano verificarsi, viene sottolineato come il limitato ricorso a tale istituto si connetta, da un lato, alla difficoltà di definire con certezza la natura antielusiva della disposizione di cui si richiede la disapplicazione – definizione che peraltro è rimessa all'Amministrazione finanziaria, anche con riferimento a disposizioni contenute in norme letteralmente denominate "antielusive" – e, dall'altro, ad aspetti di ordine più sociologico che giuridico, legati sia alla funzione dissuasiva delle norme antielusive (e quindi alla tendenza ad evitare di porre in essere le fattispecie ivi contemplate) sia al fatto che la richiesta di disapplicazione richiede sovente l'enunciazione di fattispecie che il contribuente preferisce mantenere riservate.(PT)

IMPOSTA SOSTITUTIVA CREDITO

Giurisprudenza

Commissione tributaria Centrale

Imposta sostitutiva credito – Rilascio di cambiali ipotecarie munite di bollo "simbolico" – Spettanza del beneficio – Sussiste.

Comm. Centr., sez. XXVI 20 marzo 2002, n. 2376, ne Il fisco 21/2002 fasc. n. 1, pag. 8221.

Il regime agevolativo dell'imposta sostitutiva deve ritenersi esteso alla garanzia annotata sulle cambiali in quanto strettamente funzionale alla stessa causa del contratto di mutuo, visto l'indissolubile nesso di interdipendenza che sussiste tra il finanziamento agevolato e le cambiali ipotecarie munite, tra l'altro, di bollo "simbolico" che non consente la circolazione delle stesse tra soggetti diversi da quelli originari.

INVIM

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

INVIM . Accertamento e riscossione – Dichiarazione – Rettifica – Avviso di accertamento – Valutazione dell’immobile – Stima dell’UTE – Valore probatorio di atto pubblico – Esclusione.

Cass., sez. trib. 30 maggio 2002, n. 7935, ne Il fisco 26/2002 fasc. n. 1, pag. 10024.

In tema di INVIM, la relazione di stima di un immobile, redatta dall’Ufficio tecnico erariale, e richiamata dall’Amministrazione finanziaria nell’avviso di accertamento di maggior valore, costituisce, ai fini della prova, un documento di parte al quale non può essere attribuito il valore probatorio di un atto pubblico.

IVA

Dottrina

“Le operazioni <<relative>> a titoli nella giurisprudenza comunitaria”, di F. CASTELLI, in Corr.trib. 2002, pag.3074.

Scopo dell’articolo è quello di definire il perimetro delle operazioni esenti da IVA di cui all’art. 10, n. 4) e 9) del D.Lgs. 633/1972 alla luce degli orientamenti espressi dalla Corte di giustizia europea in materia esenzione da IVA delle operazioni “relative a titoli, compresa la negoziazione” di cui all’art. 13 della VI Direttiva.

A tal fine viene anzitutto circoscritto l’ambito di applicazione delle disposizioni in commento, attraverso l’individuazione: a) delle fattispecie cui non risultano applicabili le esenzioni di cui all’art. 10, n.4) e 9); nonché: b) di quelle escluse dall’ambito di applicazione dell’IVA.

Sotto tale profilo:

- a) non rientrano tra le operazioni di cui all’art. 10, n.4) e 9), e pertanto non possono ritenersi esenti da IVA, quelle aventi ad oggetto:
- titoli rappresentativi di merci, per espressa previsione della normativa nazionale;
 - titoli che attribuiscono un diritto di godimento su beni immobili, stante la formulazione dell’art. 13 della direttiva e il principio di immediata applicabilità delle disposizioni comunitarie incondizionate e sufficientemente precise;
 - partecipazioni in società di mero godimento nel cui patrimonio si trovino immobili non inseriti in un compendio aziendale organico, sempre sulla base del tenore letterale dell’art.5 della direttiva;
 - le prestazioni di custodia ed amministrazione di titoli, per espressa menzione sia della direttiva sia del DPR 633/72;
- b) si collocano invece al di fuori del campo di applicazione dell’IVA:
- il mero possesso di obbligazioni e la detenzione “inattiva” di partecipazioni, che configura una attività non imprenditoriale, giusta le previsioni di cui all’art.4 del DPR 633/72, come modificato dal D.Lgs. 313/97, e le precisazioni in tal senso rinvenibili nella giurisprudenza comunitaria;
 - i differenziali su contratti derivati, che configurano l’oggetto del contratto e non il corrispettivo di una cessione di beni o di una prestazione di servizi, secondo quanto affermato dalla giurisprudenza nazionale (cfr. RM 77/E del 1998).

Precisato quanto sopra viene sollevato il tema di quali operazioni debbano essere ricomprese nella nozione di operazioni “relative” a titoli, valori mobiliari o altri strumenti finanziari, da considerare esenti da IVA, e di come debba intendersi la locuzione “compresa la negoziazione” di cui all’art.13 B, lett. d), par. 5 della VI Direttiva.

A tale riguardo, gli AA. richiamano le più recenti pronunce sul tema della Corte di giustizia europea, che ha affermato (cfr., in particolare, sentenza 13.12.2001, causa C-235/00) come le operazioni "relative a titoli" siano quelle che "involgono modifiche giuridiche ed economiche, ossia "idonee a creare, modificare od estinguere diritti e obblighi delle parti relativi ai titoli", non potendosi quindi ricomprendere in tale ambito le prestazioni materiali e quelle di natura tecnica o amministrativa. Contrariamente a quanto sostenuto da una parte della giurisprudenza nazionale (cfr. in particolare R.M. 150/E /1998), viene a tale riguardo negata dalla Corte la possibilità di equiparazione delle operazioni propedeutiche alla negoziazione (es. servizi di informativa sulle quotazioni di borsa preordinati alla contrattazione dei titoli).

In merito alla locuzione "compresa la negoziazione", la Corte ha chiarito che tale attività si identifica con quella del mediatore, potendo consistere, tra l'altro, nell'indicare le occasioni in cui concludere un contratto ovvero nell'entrare in contatto con l'altra parte e nel negoziare in nome e per conto del cliente i particolari delle prestazioni reciproche. La fattispecie come delineata è quindi quella disciplinata dall'art. 10 n. 9 del Decreto IVA.

La definizione di negoziazione proposta risulta inoltre di ausilio nell'interpretazione di altre fattispecie previste dall'art. 10 stesso. In generale, tuttavia, gli AA. suggeriscono cautela nel radicare presunte ipotesi di esenzione su formule legislative che menzionano la negoziazione, trattandosi di espressione dal significato ben preciso mutuato dalla direttiva comunitaria.(PT)

"Gli effetti della sussistenza della stabile organizzazione", di M. IAVAGNILIO in Corr. trib. 2002, pag. 3045.

L'A. sintetizza le problematiche IVA connesse all'individuazione di una stabile organizzazione in Italia, alla luce della recente sentenza della sezione tributaria della Corte di Cassazione n. 3368 del 7.3.2002. Per riconoscere l'esistenza di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato, è necessario individuare una struttura che sia idonea a svolgere in modo autonomo le "operazioni" rilevanti ai fini IVA e, con particolare riferimento alle operazioni effettuate in Italia, anche nell'ottica del principio di "prevalenza" della sede sul centro di attività stabile, è necessario procedere ad un'analisi delle funzioni svolte, al fine di individuare se l'operazione è attribuibile alla stabile organizzazione oppure alla casa madre. In tale ambito, occorre tenere presente che l'analisi in questione si rivela cruciale solo per le prestazioni di servizi di cui all'art. 9 della VI Direttiva, mentre per le altre operazioni territorialmente rilevanti la stabile organizzazione assume, comunque, gli obblighi formali generalmente riconducibili alla previsione di cui all'art. 17 del D.P.R. n. 633/72. Nel caso delle imposte dirette, tutto il reddito riconducibile alla stabile organizzazione deve essere assoggettato al regime del reddito d'impresa nello Stato ove la stabile organizzazione è situata, mentre nel caso dell'IVA occorre salvaguardare il principio di neutralità e "prelevare" l'imposta nel luogo dove si assume avvenga il consumo. Per le operazioni attive inquadrabili tra le prestazioni di servizi rese dalla stabile organizzazione "il centro di attività stabile" è principalmente un concetto economico, poiché si riferisce esclusivamente ad uno "stabilimento" dal quale i servizi possono e sono effettivamente resi. Il luogo di tassazione dei servizi complessi, che pur comprendendo una serie di operazioni ed attività sono riconducibili ad un servizio unitario, è quello in cui si svolgono le funzioni principali inerenti al servizio complesso, anche se altre attività sono svolte in un diverso Stato membro. Il sistema dell'IVA fa ricadere sulla stabile organizzazione una serie di obblighi formali anche se l'operazione non è a lei direttamente imputabile e, infatti, per le eventuali operazioni territorialmente rilevanti in Italia effettuate dalla casa madre estera, gli obblighi relativi dovranno essere assunti dalla stabile organizzazione nel territorio dello Stato. Nelle importazioni di beni l'esistenza della stabile organizzazione non ha rilevanza decisiva, poiché il presupposto di imposta si verifica al momento del transito dei beni in dogana, cui fa seguito l'immediata riscossione dell'IVA. La questione dell'esistenza della stabile organizzazione come "centro di attività" stabile dal quale sono svolte le operazioni dovrebbe essere risolta facendo riferimento ad una pluralità di operazioni riconducibili al concetto di autonoma attività d'impresa. (S.G.)

“Concetto di inerenza nella legislazione IVA e interpretazione della Corte di Giustizia CE”, di D. RAVIOLA, ne Il fisco 2002, pag. 3235.

In tema di imputazione specifica dell'IVA assolta, l'A. auspica un intervento legislativo che risponda maggiormente ai criteri richiesti a livello comunitario, visto che nell'attuale normativa italiana sono utilizzati impropriamente i concetti di operazioni ed attività ed è stata creata una ripartizione tra acquisti inerenti, promiscui ed attività promiscue che non esiste, invece, nella normativa comunitaria, né nell'interpretazione giurisprudenziale. Infatti, secondo la costante interpretazione della VI Direttiva (n. 77/388/CEE) fornita dalla Corte di Giustizia CE, si deve ritenere sussistere un unico criterio volto a stabilire se l'IVA gravante sugli acquisti sia o meno detraibile, criterio che deve essere ricercato nell'inerenza delle spese effettuate al prezzo delle operazioni assoggettate ad imposta. Le spese, quindi, devono far parte dei costi di queste operazioni a valle, le quali profittano dei beni e dei servizi acquisiti. Diversamente per le spese relative ad operazioni che si riferiscono alla generalità dell'attività svolta, tipicamente per le spese generali, sarà applicabile il criterio del *pro rata* generale previsto dall'art. 19 della VI Direttiva. (S.G.)

Prassi Amministrativa

IVA – Rimborso dell'eccedenza – Prestazione della garanzia – Soggetto legittimato in un gruppo di società – E' la società capogruppo.

Ris. Agenzia delle Entrate 12 giugno 2002, n. 189/E, in Corr. trib. 2002, pag. 3200.

In caso di rimborso IVA richiesto da una società facente parte di un gruppo societario con patrimonio risultante dal bilancio consolidato superiore a 258.228.449,54 euro, la garanzia può essere prestata, ai sensi dell'art. 38-*bis*, primo comma, del D.P.R. n. 633/1972, mediante la diretta assunzione, da parte della società capogruppo o controllante, dell'impegno alla restituzione all'Amministrazione finanziaria della somma da rimborsare comprensiva degli interessi.

In tale ipotesi, unico soggetto legittimato alla prestazione della garanzia è la società capogruppo, tenuta alla redazione del bilancio consolidato, anche qualora questa abbia sede in un altro Stato membro della Comunità europea.

Con commento di R. FANELLI.

IVA – Dichiarazione annuale – Società controllate – Procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo – Richiesta di compensazione – Modalità – Art. 73, comma 3, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.

Ris. Agenzia delle Entrate 9 luglio 2002, n. 221/E, ne Il fisco 29/2002, fasc. n. 2, pag. 11284.

La Risoluzione fornisce chiarimenti in merito alla procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo.

Per avvalersi della procedura la società controllante deve:

- entro la data di liquidazione dell'IVA di gennaio optare per la liquidazione IVA di gruppo presentando il modello IVA 26, sottoscritto anche dai rappresentanti delle società controllate;
- possedere le azioni e le quote della società controllata per oltre la metà, fin dall'inizio dell'anno solare precedente.

Ciascuna società del gruppo avendo la facoltà e non l'obbligo di partecipare alla procedura può valutare liberamente se aderire, ma qualora aderisca la società controllata deve trasferire mensilmente o trimestralmente le proprie risultanze periodiche alla società controllante, entro il termine stabilito per la liquidazione dell'imposta.

La società controllante, a sua volta, esegue la liquidazione periodica del gruppo, compensando i debiti IVA di alcune società con i crediti IVA di altre società e, inoltre può avvalersi (essa sola) della compensazione.

In caso di adesione alla procedura, la società controllata deve dunque trasferire l'intero suo credito IVA alla società controllante, perdendone la disponibilità: di conseguenza la società controllata non può compensare in proprio, con altri tributi dalla stessa dovuti, una parte del credito e trasferire il residuo credito alla società controllante.

IVA – Territorialità dell'imposta – Prestazioni relative a prestiti di personale con società controllata francese – Applicazione dell'art. 7 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.

Ris. Agenzia delle Entrate 2 agosto 2002, n. 262/E, ne Il fisco 36/2002, fasc. n. 2, pag. 13682.

Con istanza di interpello è stato richiesto un parere circa il trattamento IVA delle prestazioni relative a prestiti di personale dipendente a società controllata francese.

Il personale dipendente dalla società controllante italiana, pur non essendo fisicamente distaccato presso la società controllata francese, svolge attività a favore di quest'ultima.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che la messa a disposizione di personale ricorre quando vi sia un effettivo passaggio dei poteri di direzione, gerarchico e disciplinare sul personale prestato alla società controllata estera.

In assenza di tali condizioni, configurandosi un appalto di servizi, alla prestazione resa nei confronti della controllata va applicata l'IVA con aliquota del 20%.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

IVA ed imposta di registro – Cessione assoggettata ad imposta di registro e ad IVA – Istanza di rimborso dell'imposta di registro – Termine triennale – Decorrenza dalla data del versamento.

Cass., sez. trib., 6 settembre 2001, n. 11452, in Boll. trib., 2002, pag. 1107.

Nel caso in cui l'atto di cessione di terreni sia stato assoggettato ad imposta proporzionale di registro e successivamente, a seguito di richiesta dell'Ufficio, sia stata emessa fattura con pagamento dell'IVA, la domanda del contribuente volta ad ottenere il rimborso della imposta di registro indebitamente corrisposta deve essere avanzata nel termine di decadenza di tre anni decorrente dalla data del versamento della stessa imposta, non potendosi ritenere che il diritto al rimborso sia sorto successivamente ed in particolare al momento in cui l'Amministrazione ha richiesto l'IVA.

IVA – Qualificazione dei contratti diversa da quella stabilita dai contraenti – Inammissibilità – Negozio fiduciario realizzato con cessione di azioni – Intassabilità.

Cass., sez. trib. 18 aprile 2002, n. 5582, in Boll. trib. 2002, pag. 1033.

Ai fini dell'IVA l'Amministrazione finanziaria non ha il potere di riqualificare i contratti posti in essere dalle parti assoggettandoli ad un trattamento fiscale diverso e meno favorevole di quello che sarebbe stato altrimenti applicabile.

La cessione di azioni cui è connesso il diritto di utilizzo di un posto-barca, effettuata da un socio a favore di terzi, sarebbe esente da IVA anche se il socio fosse considerato fiduciario della società che ha ottenuto dal demanio la concessione, essendo il mandatario senza rappresentanza considerato ai fini IVA come operatore in proprio.

Commissione tributaria centrale

IVA – Poteri degli uffici – Accertamento induttivo – Originato da dati e documenti acquisiti tramite invio di “questionario” – Illegittimo uso dello stesso – Vizio che pregiudica l’azione di accertamento – Sussiste.

Comm. Centr., sez. XI, 26 aprile 2002, n. 3469, ne il fisco 22/2002, fasc. n. 1, pag. 8651.

L’art. 32 del D.P.R. n. 600/1973 consente, tra l’altro, la richiesta di informazioni, precisazioni, chiarimenti relativi a fatti specifici e non generici, ma non autorizza a chiedere l’esibizione di documenti e registri contabili, che devono invece essere richiesti ed esaminati in sede di verifica presso la sede del contribuente. Appare, quindi, del tutto illegittimo l’operato dell’ufficio IVA che si è limitato a riscontrare al tavolo le risultanze dell’indagine eseguita, adattandole per i propri fini, dall’ufficio delle imposte dirette, non ricorrendo, invece, alle possibilità previste come suoi poteri dalle norme IVA e cioè impostando l’accertamento induttivo senza aver prima proceduto a verificare, con riscontro diretto, se, per proprio interesse, ne ricorressero i presupposti. L’accertamento induttivo operato risulta, in conclusione, illegittimo, essendone viziato l’*iter* formativo.

IVA – Anticipazione di pagamento per vendita futura – Attraverso il rilascio di cambiali poi sequestrate – Obbligo di fatturazione per il verificarsi del momento impositivo – Non sussiste – Art. 6, comma 4, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Comm. Centr., sez. XI, 13 maggio 2002, n. 3932, ne il fisco 25/2002, fasc. n. 1, pag. 9711.

Il rilascio di cambiali non costituisce versamento del corrispettivo, ma solo promessa di versamento di denaro, non presente, ma futuro e non immediatamente disponibile, rafforzata dalla esecutorietà del titolo e, quindi, non può valere per il ricevente come entrata di denaro, che invece vi sarà solo alla scadenza onorata della cambiale. Ai fini IVA l’effetto economico, l’entrata in denaro, non avviene per effetto del pagamento del corrispettivo da parte dell’obbligato ma per effetto di un’operazione diversa (cessione *pro soluto* o *pro solvendo* del titolo di credito).

Commissioni tributarie di merito

IVA – Detrazione dell’imposta – Acquisto di terreno inserito dal Piano regolatore generale tra le aree edificabili interessate ad un Piano di lottizzazione – Operazione soggetta ad IVA – Detrazione – Sussiste.

Comm. Trib. prov. di Siracusa, 15 ottobre 2001, n. 50, in Boll. trib. 2002, pag. 951.

È soggetta ad IVA la cessione del terreno inserito dal Piano regolatore generale tra le aree edificabili e costituente ambito di Piano di lottizzazione approvato.

La detrazione dell’IVA pagata in via di rivalsa dall’acquirente è conseguentemente legittima.

REGISTRO (Imposta di)

Dottrina

Contratti tramite Web. Imposta di bollo e tributo di registro, di G. MOCCI, ne Il fisco 2002, pag. 3627.

Accertato che la forma contrattuale telematica (o tramite *web*) è valida ed idonea al perfezionamento dell'accordo, occorre verificare in che modo tale contratto debba essere trattato ai fini dell'imposta di bollo e di registro.

In tema di bollo va operata una distinzione tra le diverse forme attraverso le quali, in ambito *web*, si formalizzano tra le parti proposta ed accettazione.

Se l'accettazione è ottenuta per fatto concludente, ossia con la tenuta da parte del contraente di comportamenti che presuppongono l'accettazione delle condizioni negoziali (ad esempio, la comunicazione degli estremi della carta di credito), in questa ipotesi l'imposta di bollo non si applica difettando il requisito oggettivo – tipico del tributo in esame – della materializzazione cartacea del contratto.

Se, invece, interviene uno scambio di corrispondenza, l'accordo assume rilevanza ai fini del tributo in esame soltanto in caso d'uso, cioè quando la corrispondenza viene depositata per essere acquisita presso le cancellerie giudiziarie o presso le Amministrazioni dello Stato o di enti pubblici territoriali. Va, peraltro, ricordato che per i contratti relativi alle operazioni e servizi bancari e finanziari e contratti di credito al consumo, l'Amministrazione finanziaria ha sostenuto l'obbligo di assoggettamento ad imposta di bollo fin dall'origine anche se perfezionati mediante scambio di corrispondenza.

Infine, l'imposta di bollo è dovuta se la contrattazione telematica sfocia nella sottoscrizione di una scrittura privata (ad esempio, il *form* di una pagina *web* che le parti sottoscrivono scambiandolo tramite servizio postale).

Quanto, poi, all'imposta di registro, se l'oggetto del contratto telematico ricade nell'ambito applicativo dell'Iva, il tributo di registro si applica in misura fissa e si ha obbligo di registrazione solo in caso d'uso. Nei casi in cui la prestazione o la cessione dedotte in contratto siano estranee al regime Iva, la scrittura privata è soggetta all'imposta di registro proporzionale secondo le aliquote previste dal D.P.R. n. 131/86.

Per i contratti redatti mediante scambio di corrispondenza l'imposta fissa è dovuta solo in caso d'uso, mentre quelli conclusi per fatto concludente non sono soggetti all'imposta per carenza dell'atto materiale che ai sensi dell'art. 1 del decreto sull'imposta di registro costituisce presupposto di imponibilità. (AF)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Imposta di registro – Accertamento di maggior valore – Obbligo di motivazione – Contenuto minimo – Deve delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'Ufficio nella fase contenziosa e consentire al contribuente l'esercizio del diritto di difesa – Indicazione dei criteri astratti di determinazione del diverso valore accertato, con le specificazioni concretamente necessarie per tale obiettivo – Sufficienza.

Onere della prova del valore accertato – Spetta all'Ufficio.

Imposta di registro e INVIM – Accertamento di maggior valore – Omessa prova di alcuni parametri astrattamente richiamati nell'avviso di accertamento – Non comporta automaticamente la congruità dei valori dichiarati dal contribuente – Dovere del giudice di formulare un giudizio estimatorio sulla base degli elementi provati o comunque incontrovertibili – Conseguenze.

Procedimento – Commissioni – Poteri istruttori delle Commissioni – Esercizio della facoltà di disporre accertamenti istruttori ad integrazione delle prove offerte dalle parti – Costituisce una valutazione discrezionale ed insindacabile delle Commissioni tributarie.

Procedimento – Commissioni – Giudizio avanti le Commissioni – Natura ed oggetto – Giudizio di impugnazione che tende all'accertamento del merito del rapporto.

Cass., sez. trib., 23 dicembre 2000, n. 16171, in Boll. trib. 2002, pag. 1270.

In tema di imposta di registro e di INVIM, l'obbligo della motivazione dell'avviso di accertamento in rettifica del valore dichiarato mira a delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'Ufficio nell'eventuale successiva fase contenziosa, ed altresì a consentire al contribuente l'esercizio del diritto di difesa, e pertanto è sufficiente che l'avviso enunci, anche facendo richiamo ad altro atto a conoscenza del contribuente (nel caso di specie, stima dell'U.T.E.), i criteri astratti in base ai quali è stato determinato il diverso valore, con le specificazioni che si rendano in concreto necessarie per il raggiungimento di detto obiettivo, fermo restando che per la sede contenziosa sussiste l'onere dell'Ufficio di provare gli elementi di fatto giustificativi del *quantum* accertato, nel quadro dei parametri prescelti, non sussistendo in materia tributaria alcuna presunzione di legittimità dell'avviso di accertamento, e che l'esercizio della facoltà di disporre accertamenti istruttori ad integrazione delle prove offerte dalle parti costituisce una valutazione discrezionale (e perciò insindacabile) delle Commissioni tributarie.

Il processo tributario non è annoverabile tra quelli di "impugnazione-annullamento" ma tra quelli di "impugnazione-merito", in quanto non diretto all'eliminazione giuridica dell'atto impugnato, ma alla pronuncia di una decisione di merito sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente sia dell'accertamento dell'ufficio, e perciò il rilievo che l'Ufficio possa non avere provato la sussistenza in concreto di uno o più dei parametri astrattamente richiamati nell'avviso di accertamento non comporta che il giudice tributario debba ritenere automaticamente congrui i valori dichiarati dal contribuente, dovendo invece formulare un proprio giudizio estimatorio sulla base degli elementi provati o comunque incontrovertibili.

Accertamento di maggiore valore – Destinazione edificatoria del terreno – Piano regolatore generale adottato dal Comune – Mancanza di approvazione da parte della Regione – Valutazione automatica – Consegue.

Cass., sez. trib., 12 novembre 2001, n. 13969, in Giur. imp. 3/2002, pag. 614.

La disposizione di cui all'art. 52, comma 4, del D.P.R. n. 131 del 1986, secondo cui il calcolo del valore automatico dei beni immobili ai fini dell'imposta di registro "non si applica per i terreni per i quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria", va interpretata nel senso che gli strumenti urbanistici cui essa si riferisce sono "strumenti urbanistici perfetti", cioè devono aver completato il loro procedimento di formazione.

Conseguentemente, nel caso in cui lo strumento urbanistico è il piano regolatore generale di un Comune, poiché l'adozione dello stesso da parte del Comune non è sufficiente ad assicurare l'esistenza giuridica dell'atto essendo necessaria anche l'approvazione da parte della Regione, secondo la fattispecie dell'atto complesso, occorre, affinché detto piano possa essere ritenuto perfetto ai fini della citata norma, che lo stesso, oltre ad essere stato adottato dal Comune, sia stato anche approvato dalla Regione.

Interpretazione degli atti – Collegamento negoziale di più atti cronologicamente distinti – Rilevanza.

Cass., sez. trib., 23 novembre 2001, n. 14900, in Giur. imp. 3/2002, pag. 624.

Ai sensi dell'art. 20 del D.P.R. n. 131 del 1986, al momento della registrazione, l'imposta va applicata tenendo conto della "*intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente*". Tale norma, con funzione anti-elusiva, è finalizzata a determinare la portata complessiva dei negozi posti in essere dal contribuente. Independentemente, quindi, dall'applicazione dei criteri ordinari di interpretazione della volontà negoziale delle parti, nell'individuare la base imponibile si deve attribuire preminenza assoluta alla "causa reale" del negozio "sull'assetto cartolare" del medesimo.

Conseguentemente, nell'individuazione della "causa reale" di più atti negoziali fra loro funzionalmente collegati per il raggiungimento di un "intento negoziale oggettivamente unico", e quindi nella determinazione del corrispondente regime impositivo, si deve applicare la disciplina

dettata dal comma secondo dell'art. 21 del D.P.R. n. 131 del 1986; posto che i negozi giuridici funzionalmente collegati devono considerarsi alla stregua di diverse disposizioni contenute in un unico atto negoziale.

Avviso di accertamento di valore – Motivazione *per relationem* ad una stima UTE – Legittimità – Condizioni – Conoscenza o conoscibilità da parte del contribuente – Mancata allegazione all'atto – Irrilevanza.

Cass., sez. trib., 28 gennaio 2002, n. 1034, in Giur. imp. 3/2002, pag. 518.

L'avviso di accertamento motivato *per relationem* è legittimo alla sola condizione che l'atto o il documento cui la motivazione si riferisce sia conosciuto o conoscibile da parte del contribuente. Conseguentemente, non può essere dichiarata la nullità, per carenza di motivazione, di un avviso di accertamento motivato *per relationem* ad una stima UTE non portata a conoscenza dal contribuente preventivamente o contestualmente all'avviso stesso ma da questi comunque conoscibile.

Registro (imposta di) – Aumento di capitale - Versamenti a copertura perdite – Ricostituzione capitale originario – Imposta proporzionale – Inapplicabilità.

Cass., sez. trib., 18 febbraio 2002, n. 2341, in Giur. imp. 3/2002, pag. 636.

I conferimenti eseguiti in ossequio degli artt. 2446 e 2447 c.c. fino al totale assorbimento delle perdite hanno un unico obiettivo, che è quello di riportare il capitale al livello originario. Conseguentemente a tali conferimenti non è applicabile, ai sensi della Nota II all'art. 4 della Tariffa, Parte I del T.U. n. 131 del 1986 l'imposta proporzionale di registro.

Registro – Rettifica del valore degli immobili – Determinazione del valore – Ricorso al fatto notorio da parte della Commissione tributaria – Inammissibilità.

Cass., sez. trib., 25 febbraio 2002, n. 2698, ne Il fisco 2002, fasc. n. 1, pag. 10027.

Il fatto notorio, derogando al principio dispositivo delle prove ed al principio del contraddittorio, va inteso in senso rigoroso, e cioè come fatto acquisito alle conoscenze della collettività con tale grado di certezza da apparire incontestabile; pertanto, tra le nozioni di comune esperienza non possono farsi rientrare le acquisizioni specifiche di natura tecnica e quegli elementi valutativi che richiedono il preventivo accertamento di particolari dati estimativi come la determinazione del valore corrente degli immobili.

Registro (imposta di) – Cessione d'azienda – Avviamento – Nozione – Valore patrimoniale che può sommarsi al valore degli altri beni – Operazione prodromica alla detrazione delle passività – Legittimità – Esclusione dell'avviamento per perdite pregresse – Configurabilità – Insussistenza.

Cass., sez. trib., 25 febbraio 2002, n. 2702, in Boll. trib. 2002, pag. 1108.

Atteso che il valore dell'avviamento commerciale è un valore patrimoniale, da sommarsi prodromicamente alla detrazione delle passività, a quello degli altri beni che compongono l'azienda, per l'applicazione dell'art. 51, comma 4, del D.P.R. n. 131/1986, all'atto della determinazione del valore complessivo di cessione di un'azienda si deve tener conto anche del valore *de quo*, senza che assuma alcuna rilevanza la circostanza che la società cedente abbia riportato a nuovo perdite d'esercizio pregresse.

Con nota di T. SCIARRA, "Tassazione degli atti di cessione d'azienda: vecchi e nuovi problemi in tema di determinazione del valore dell'avviamento commerciale".

Registro – Interpretazione degli atti – Pluralità di atti presentati a tassazione in tempi diversi – Effetti giuridici parziali – Determinazione dell'imposta sui distinti rapporti giuridici – Esclusione – Collegamento funzionale tra gli atti – Individuazione dell'effetto giuridico finale – Inscindibilità delle singole regolamentazioni negoziali – Tassabilità della fattispecie unitaria – Consegue.

Cass., sez. trib., 25 febbraio 2002, n. 2713, ne Il fisco 25/2002 fasc. n.1, pag. 9707.

L'art. 20 del D.P.R. 26 aprile 1986, n.131, ai fini dell'applicazione dell'imposta sugli atti presentati alla registrazione, dà risalto alla loro intrinseca natura nonché agli effetti giuridici ad essi riconducibili rispetto al titolo o alla forma apparente; l'interprete è allora vincolato, nella individuazione della struttura del rapporto tributario, ad esaltare il dato giuridico reale, indicativo della capacità contributiva, individuando il comportamento sostanzialmente unitario tenuto dal contribuente anche se manifestato in distinti negozi che partecipino alla formazione progressiva di un'unica fattispecie, identificabile attraverso un determinato effetto giuridico finale.

Nel caso di specie erano stati sottoposti a registrazione due atti, a distanza di circa un mese l'uno dall'altro: il primo di conferimento in società di bene immobile gravato da mutuo ipotecario ed il secondo di cessione di quote sociali da parte dei conferenti alla società conferitaria. Secondo la sentenza tale dinamica era meramente strumentale alla realizzazione di un effetto giuridico finale costituito dal trasferimento dell'immobile alla società.

La decisione non è condivisibile, in quanto non si trattava di negozi funzionalmente collegati da un'unica causa, ma di atti aventi ciascuno una distinta causa giuridica, connessi – eventualmente – solo dallo scopo economico.

L'art. 20 del DPR n. 131/86 non è norma antielusiva che consenta di accertare – e di dare prevalenza – allo scopo economico perseguito dalle parti, ma di superare il *nomen juris* attribuito al negozio qualificandolo in base al suo effettivo contenuto giuridico.

Ai fini del registro la connessione porrebbe comunque rilevanti problemi in ordine al mutamento del criterio di tassazione in base a fatti successivi, non essendo possibile individuare *a priori* la natura dell'atto registrato.

Se poi si considera che ai fini del registro sono tassabili anche gli atti nulli o annullabili per simulazione, il principio della Cassazione sembra sconvolgere un sistema fondato su elementi giuridici e non economici. (SD)

Commissioni tributarie di merito

Registro – Azienda – Cessione – Valore – Determinazione.

Comm. Prov. I grado di Trento, 9 maggio 2001, n. 31, ne Il fisco 21/2002 fasc. n. 1, pag 8231.

La circostanza che l'acquirente si accolli passività che costituiscano, indirettamente, una parte del prezzo di cessione è del tutto irrilevante ai fini della determinazione del valore dell'azienda da assoggettare a registro, che è sempre costituito, *ex lege*, dalla differenza dell'attivo col passivo.

DIT

Dottrina

“Il calcolo del beneficio DIT nelle operazioni straordinarie”, di P. REVELANT, in Corr. trib. 2002, pag. 3345.

L'articolo prende spunto dalla Risoluzione n. 147/E del 16 maggio 2002, con la quale l'Amministrazione finanziaria chiarisce le modalità applicative, nelle ipotesi di fusione per incorporazione, dell'art. 3, comma 2, del D. Lgs. n. 466/1997, che, com'è noto, dispone la riduzione della variazione in aumento del capitale investito per un importo pari ai conferimenti in denaro effettuati, successivamente alla chiusura dell'esercizio in corso alla data del 30 settembre 1996, a favore di soggetti controllati, o sottoposti al controllo del medesimo controllante, ovvero divenuti tali

a seguito del conferimento, a prescindere dalla persistenza del rapporto di controllo alla data di chiusura dell'esercizio.

In particolare, tale Risoluzione esamina i criteri applicativi relativi alla sterilizzazione degli incrementi contenuti nel citato art. 3, comma 2, nell'ipotesi che la partecipata, dopo aver ricevuto il conferimento in denaro, venga incorporata dalla conferente.

In tal caso, detta sterilizzazione, che ha una sua *ratio* quando interessa due società giuridicamente distinte, perde di significato per effetto della fusione, dato che l'incorporante e l'incorporata annullano "per confusione" gli elementi rilevanti ai fini DIT, costituiti, da un lato, dal conferimento della controllante e, dall'altro, dall'incremento patrimoniale nella controllata.

L'A. osserva che l'Agenzia, ai fini del calcolo del beneficio DIT, somma fra loro gli incrementi delle società interessate ed i relativi decrementi, ma fa notare che, in alternativa a tale procedimento, si sarebbe potuto applicare quello indicato nella C.M. n.76/E del 6 marzo 1998, fondato, non già su incrementi e decrementi, ma direttamente sulla somma delle variazioni in aumento del capitale investito delle società interessate, vale a dire sulla somma delle cd. basi DIT.

Tale ultimo procedimento, tuttavia, non viene condiviso dall'A. che ritiene logico, essendo la *ratio* dell'agevolazione DIT quella di premiare la propensione marginale alla capitalizzazione, calcolare, in caso di fusione, l'aumento del capitale investito considerando, analiticamente, l'insieme degli incrementi e dei decrementi realizzati dalle società fuse come se, fin dall'origine, avessero costituito un'unica entità.

Infine, l'A. fa notare che la citata risoluzione n. 147/E tralascia le modalità di calcolo del beneficio DIT nell'ipotesi di scissione, per la quale l'unico riferimento interpretativo rimane quello indicato nella citata C.M. n.76/E, secondo cui la ripartizione della variazione in aumento del capitale investito deve avvenire in proporzione alle quote del patrimonio rimaste e trasferite, utilizzando quindi il criterio previsto all'art. 123-*bis*, comma 4, del TUIR. (PM).

57) VARIE

Dottrina

“Le operazioni di trasformazione, fusione e scissione nella legge delega per la riforma del diritto societario”, di L. DE ANGELIS in Riv. Soc. 2002, pag. 41.

L'A. esamina la disciplina fiscale delle operazioni di trasformazione, fusione e scissione prevista dalla legge delega per la riforma del diritto societario, esprimendo le sue considerazioni in merito alla notevole genericità delle previsioni ivi contenute. Si sofferma sulle cd. trasformazioni eterogenee, ossia sulle trasformazioni che comportano anche la modifica del tipo di società e dello scopo sociale, riguardo alle quali la legge delega dovrebbe accordare piena legittimazione, anche al fine dello snellimento delle procedure. In tema di fusione e scissione, oltre a commentare la disposizione che preclude alle società sottoposte a procedure concorsuali di compiere operazioni di fusione e di scissione, sottolineando gli effetti negativi che un tale divieto potrebbe produrre sulla possibilità di risanamento delle grandi imprese insolventi che si trovano in amministrazione controllata o straordinaria, l'A. rileva le varie lacune della legge delega, dall'individuazione del termine di validità del progetto di fusione o di scissione, al problema dell'antergazione convenzionale degli effetti contabili della fusione e della data dalla quale le azioni o quote della società incorporante o risultante dalla fusione partecipano agli utili, alla relazione degli esperti e ai criteri di formazione del primo bilancio successivo al perfezionamento della fusione o della scissione. In particolare, l'A. auspica l'intervento del legislatore delegato riguardo all'ammissibilità del procedimento semplificato di fusione o di scissione in fattispecie che esulano da quelle espressamente considerate dagli artt. 2504-*quinquies* e 2504-*novies*, comma 3, c.c., concernenti, rispettivamente, l'incorporazione di una società da parte della sua controllante totalitaria e la scissione mediante costituzione di una o più società beneficiarie con attribuzione delle azioni o quote di queste ai soci della società scissa in misura esattamente proporzionale. Altri problemi

sono segnalati riguardo alla fusione inversa e, in particolare, in merito alla sorte delle azioni della società controllata (incorporante) che si trovano nel patrimonio della controllante (incorporata). (S.G.)

“La rappresentazione delle operazioni di fusione nel bilancio d’impresa. Le tendenze in atto”, di G.M. GAREGNANI, in Riv. dott. comm., 2002, pag. 577.

L’A. esamina le operazioni di fusione sotto il profilo della loro rappresentazione nel bilancio d’impresa, in merito al quale è in atto un vivo dibattito in dottrina e nella prassi professionale per effetto della sempre maggiore affermazione del *purchase method*, che permette di esprimere comunque il valore corrente del complesso aziendale acquisito, a prescindere dalla modalità di acquisizione. Tale criterio di contabilizzazione è l’unico previsto dai Financial Accounting Standard di recente emanazione e dalle bozze pubblicate dallo IASB in vista della revisione dello IAS n. 22. L’argomento risulta di stringente attualità anche nel contesto nazionale, sia per effetto della sempre maggiore pregnanza dei principi contabili internazionali, ai quali al più tardi dal 2005 dovranno attenersi le società quotate (e forse anche le non quotate) nel predisporre i bilanci consolidati e annuali, sia perché il legislatore nazionale si trova, per effetto della delega di cui all’art. 7 della legge n. 366/2001, a dover compiere delle scelte in materia di rappresentazione in bilancio delle operazioni di fusione. L’A. esamina le suddette tendenze in atto e ipotizza possibili soluzioni in linea con le stesse, nell’ottica di un superamento della prassi oggi corrente in materia di rappresentazione in bilancio dei valori originati dall’operazione di fusione. (FDA)

“La società per la cartolarizzazione dei crediti: questioni regolamentari e profili di diritto societario e dell’impresa”, di A. GIANNELLI in Riv. Soc. 2002, pag. 920.

L’A. compie un’analisi delle caratteristiche e della struttura della società per la cartolarizzazione dei crediti (cd. società veicolo – SV), al fine di individuarne la peculiarità, non solo rispetto alla generale disciplina codicistica del modello di società di capitali di volta in volta prescelto, ma anche nel più circoscritto ambito dei soggetti che operano nel settore finanziario, per espresso rinvio della L. n. 130/1999 alle disposizioni contenute nel testo unico bancario. Le società per la cartolarizzazione dei crediti possono assumere la forma di S.p.A. o S.r.l. o qualunque altro tipo di società di capitali, ivi compresa, in linea di principio, quella di società cooperativa. In particolare, il rinvio all’art. 106 e ss. del T.U. bancario, comporta che: (i) la società di cartolarizzazione sia iscritta negli elenchi degli intermediari finanziari; (ii) che sia consentito, anche a società con sede legale all’estero, di esercitare l’attività di cartolarizzazione dei crediti in Italia e, cioè, in favore di cedenti-*originator* italiani, tramite una filiale italiana o in libera prestazione di servizi direttamente dall’estero; (iii) che sussistano i requisiti di onorabilità e professionalità per coloro che nella società di cartolarizzazione assumano funzioni di amministrazione, direzione e controllo. Rispetto all’art. 106, comma 2, del T.U. bancario, la L. n. 130/99 compie due eccezioni consistenti, da un lato, nella previsione di un oggetto sociale esclusivo assai più circoscritto e specifico rispetto a quello indicato dall’art. 106 e, dall’altro, nella deroga al disposto del successivo comma 3, lett. c), che prevede un capitale sociale versato non inferiore a 500.000 Euro, a prescindere dalla forma giuridica adottata. Un altro effetto del richiamo all’art. 106 del T.U. bancario, consiste nel fatto che, nel caso di insufficienza del patrimonio separato costituito dai crediti ceduti, i diritti dei portatori dei titoli al pagamento degli interessi e al rimborso del capitale e degli altri creditori dell’operazione potrà farsi valere anche sul patrimonio proprio e, in ultima analisi, sul capitale sociale della società veicolo. Quanto ai titoli emessi dalla società veicolo (Asset Backed Securities - ABS), in assenza di modificazioni legislative sulla loro qualificazione giuridica, la dottrina ha proposto diverse interpretazioni: alcuni autori, infatti, considerano i titoli ABS come forma di raccolta di capitale di rischio; altri ne affermano la natura di titoli di debito; altri ancora ne evidenziano l’assoluta novità rispetto alla fattispecie di titoli di credito già esistenti, o ne sottolineano il carattere poliedrico. Secondo l’A. i titoli ABS rientrano nella categoria dei titoli di debito, pur distinguendosi sotto diversi aspetti dalle obbligazioni societarie di cui agli artt. 2410 e ss. c.c.; infatti, non ci sono disposizioni nella L. n. 130/99 che considerano gli ABS incompatibili con i titoli di debito e, in particolare, con

l'obbligo di rispondere verso i possessori dei titoli con tutto il proprio patrimonio sociale. In ogni caso, a prescindere dalla loro qualificazione giuridica, ai titoli emessi della SV si applica l'art.129 del T.U. bancario e la relativa disciplina sanzionatoria di cui al successivo art. 143, per espresso disposto dell'art. 5, comma 2, L. n. 130/99. L'A. inoltre, esclude la possibilità di emettere titoli ABS al portatore regolati dal diritto italiano, perché la L. n. 130/99 non lo prevede; diversamente, se i titoli sono disciplinati da altri ordinamenti, non sussiste alcuna preclusione all'emissione di titoli ABS al portatore. Peraltro, stante la natura strumentale della SV che assolve essenzialmente la funzione di segregare e isolare in capo ad un soggetto giuridico autonomo un determinato portafoglio crediti originato dal cedente, è importante che, a tutela degli investitori che sottoscrivono i titoli ABS e degli altri creditori della cartolarizzazione, le principali decisioni gestionali siano assunte con il consenso di soggetti indipendenti, autonomi rispetto al gruppo del cedente. In conclusione l'A. accenna brevemente all'ipotesi in cui la SV sia costituita sotto forma di S.r.l. (S.G.)

LEGISLAZIONE

Provvedimenti emanati e pubblicati in G.U. dal 1 settembre al 31 dicembre 2002

Pag. 1

DOTTRINA

ANELLO P., "Le precisazioni dell'Agenzia delle Entrate sulle <<unit linded>> estere", (REDDITI DI CAPITALE)	“ 25
BEGHIN M., "L'elusione tributaria tra clausole "general" e disposizioni "correttive" – Alcune chiavi di lettura della vigente disciplina" (DISPOSIZIONI ANTIELUSIVE)	“ 49
BELLUZZO L., LO PRESTI E., "Afrancamento ex L. n. 448/2001 dei conferimenti in doppia Sospensione posti in essere ai sensi del D.Lgs. n. 358/1997 – Gli effetti sul patrimonio e i canestri della società conferente e conferitaria" (IRPEG)	“ 21
BERNONI G., "La tassazione dei dividendi e degli interessi – Situazione attuale e linee di riforma nella legge delega" (REDDITI DIVERSI)	“ 45
BLOCH J., SORGATO L., "L'applicabilità della ritenuta sugli interessi da <<cash pooling>> (REDDITI DI CAPITALE)	“ 26
BLOCH J., SORGATO L., "Svalutazione ed allocazione delle partecipazioni in vista della riforma fiscale" (REDDITI D'IMPRESA)	“ 30
BODRIGO A., "Le condizioni di non imponibilità delle indennità ai dipendenti" (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 40
CAPOLUPO S., "Riforma Tremonti – Il divieto dell'interpretazione analogica" (IMPOSTE E TASSE (in genere))	“ 8
CASTELLI F., "Le operazioni <<relative>> a titoli nella giurisprudenza comunitaria" (IVA)	“ 51
CATTELAN G., PROVITO A., " Conseguenze operative della soppressione dei Centri di servizio" (AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA)	“ 5
COMMITTERI G. M., SCIFONI G., "Imposte estere a deducibilità limitata"	

(REDDITI D'IMPRESA)	“ 31
DE ANGELIS L., “Le operazioni di trasformazione, fusione e scissione nella legge delega per la riforma del diritto societario” (VARIE)	pag. 60
FERRANTI G., “La concessione ai dipendenti di prestiti e di mutui a tasso agevolato” (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 40
GAREGNANI G. M., “La rappresentazione delle operazioni di fusione nel bilancio d'impresa. Le tendenze in atto” (VARIE)	“ 61
GIACONIA M., RICCIARDI M., “L'affrancamento di partecipazioni e di titoli non quotati” (REDDITI DIVERSI)	“ 46
GIANNELLI A., “La società per la cartolarizzazione dei crediti: questioni regolamentari e profili di diritto societario e dell'impresa” (VARIE)	“ 61
IAVAGNILIO M., “Gli effetti della sussistenza della stabile organizzazione” (IVA)	“ 52
IORIO A., “La disciplina delle trasferte dei lavoratori dipendenti” (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 41
LOVACCHIO L., “La rivalutazione delle partecipazioni societarie e dei terreni” (REDDITI DIVERSI)	“ 46
MAGNANTE P., “L'utilizzabilità del credito di imposta dell'incorporata nel caso di fusioni societarie – Recenti chiarimenti sulla decorrenza del trasferimento del contenuto dei <i>baskets</i> ” (REDDITI D'IMPRESA)	“ 32
MAYR S., “Il nuovo regime di tassazione delle società di capitali e dei soci in Germania” (ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali CFC)	“ 13
MENTI F., “La rinuncia dei soci ai dividendi e l'imposizione sui redditi” (REDDITI DI IMPRESA)	“ 32
MICHELUTTI R., “Il regime tributario dei dividendi e la valutazione delle partecipazioni nelle imprese partecipate estere soggette alla normativa CFC” (ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali CFC)	“ 14
MONARCA P., “Rilievi fiscali delle partecipazioni di una società italiana in altra non residente” (REDDITI DI IMPRESA)	“ 33

OCCHIUTO P., "Concorrenza fiscale dannosa in ambito OCSE e collegamenti con il diritto tributario interno" (ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali CFC)	pag. 15
RAVIOLA D., "Concetto di inerenza nella legislazione IVA e interpretazione della Corte di Giustizia CE" (IVA)	" 53
REVELANT P., "Il calcolo del beneficio DIT nelle operazioni straordinarie" (DIT)	" 59
SACCARDO N., "Brevi note in tema di credito per le imposte assolte all'estero" (ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali CFC)	" 16
SCARIONI P., ROSSI L., "Consolidato fiscale domestico" (IRPEG)	" 22
STEVANATO D., "Profili fiscali del trasferimento dei beni e diritti al <i>Trustee</i> e ai beneficiari del <i>Trust</i> " (IMPOSTE E TASSE (in genere))	" 9
TINELLI G., "Il principio di inerenza nella determinazione del reddito d'impresa" (REDDITI DI IMPRESA)	" 33
TOMASSINI A., "Le nuove competenze per le istanze di rimborso" (AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA)	" 6
TROIANO P., "Istanza per la disapplicazione di norme antielusive: la posizione dell'amministrazione finanziaria in ordine al significato di idoneità della prova" (STATUTO DEL CONTRIBUENTE)	" 4
VALDONIO M., "Credito per le imposte pagate all'estero e redditi di lavoro dipendente prestato all'estero" (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	" 42
VASAPOLLI G. e A., "L'individuazione dei soggetti interessati alle <<CFC rules>>" (ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali CFC)	" 16
VICINI RONCHETTI A., "Schemi e considerazioni sulla deducibilità fiscale delle perdite su crediti" (REDDITI D'IMPRESA)	" 34
<u>PRASSI AMMINISTRATIVA</u>	
Ris. Agenzia delle Entrate 25 settembre 2001, n. 134 (ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali CFC)	" 18

Circ. Agenzia del Territorio 17 aprile 2002, n. 2/T (CATASTO)	pag. 19
Ris. Agenzia delle Entrate 23 aprile 2002, n. 125/E (RITENUTE ALLA FONTE)	“ 48
Ris. Agenzia delle Entrate 30 aprile 2002, n. 134/E (REDDITI DI CAPITALE)	“ 27
Ris. Agenzia delle Entrate 31 maggio 2002, n. 163/E (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI (in genere))	“ 10
Ris. Agenzia delle Entrate 23 aprile 2002, n. 124/E (IRPEG)	“ 23
Ris. Agenzia delle Entrate 7 maggio 2002, n. 139/E (REDDITI DI CAPITALE)	“ 28
Circ. Agenzia delle Entrate 13 maggio 2002, n. 40/E (IMPOSTE E TASSE (in genere))	“ 9
Ris. Agenzia delle Entrate 15 maggio 2002, n. 146/E (REDDITI DI IMPRESA)	“ 35
Ris. Agenzia delle Entrate 22 maggio 2002, n. 152/E (REDDITI DI IMPRESA)	“ 36
Circ. Agenzia delle Entrate 7 giugno 2002, n. 48/E (IMPOSTE E TASSE (in genere))	“ 9
Circ. Agenzia delle Entrate 12 giugno 2002, n. 50/E (IMPOSTE E TASSE (in genere))	“ 10
Ris. Agenzia delle Entrate 12 giugno 2002, n. 187/E (IRPEG)	“ 24
Ris. Agenzia delle Entrate 12 giugno 2002, n. 189/ E (IVA)	“ 53
Circ. Agenzia delle Entrate 14 giugno 2002, n. 51/E (RISCOSSIONE)	“ 47
Circ. Agenzia delle Entrate 19 giugno 2002, n. 54/E (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Agevolazioni)	“ 19
Ris. Agenzia delle Entrate 19 giugno 2002, n. 197/E	

(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 43
Ris. Agenzia delle Entrate 19 giugno 2002, n. 198/E (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	pag. 43
Ris. Agenzia delle Entrate 19 giugno 2002, n. 199/E (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 43
Ris. Agenzia delle Entrate 24 giugno 2002, n. 207/E (IRPEG)	“ 24
Circ. Agenzia delle Entrate 25 giugno 2002, n. 57/E (REDDITI DI IMPRESA)	“ 36
Circ. Agenzia delle Entrate 27 giugno 2002, n. 58/E (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI (Accertamento))	“ 11
Ris. Agenzia delle Entrate 1° luglio 2002, n. 210/E (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 43
Ris. Agenzia delle Entrate 3 luglio 2002, n. 214/E (REDDITI DI IMPRESA)	“ 36
Ris. Agenzia delle Entrate 4 luglio 2002, n. 215/E (REDDITI DI CAPITALE)	“ 28
Ris. Agenzia delle Entrate 8 luglio 2002, n. 219/E (IRPEF)	“ 20
Ris. Agenzia delle Entrate 9 luglio 2002, n. 221/E (IVA)	“ 53
Ris. Agenzia delle Entrate 9 luglio 2002, n. 224/E (IRPEG)	“ 25
Ris. Agenzia delle Entrate 12 luglio 2002, n. 229/E (REDDITI DI CAPITALE)	“ 28
Ris. Agenzia delle Entrate 22 luglio 2002, n. 243/E (REDDITI DI CAPITALE)	“ 29
Ris. Agenzia delle Entrate 23 luglio 2002, n. 245/E (IRPEF)	“ 21
Ris. Agenzia delle Entrate 2 agosto 2002, n. 260/E (REDDITI DI CAPITALE)	“ 29

Ris. Agenzia delle Entrate 2 agosto 2002, n. 262/E (IVA)	pag. 54
Ris. Agenzia delle Entrate 6 agosto 2002, n. 265/E (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 44
Ris. Agenzia delle Entrate 7 agosto 2002, n. 271/E (REDDITI DI CAPITALE)	“ 29
Ris. Agenzia delle Entrate 9 agosto 2002, n. 274/E (ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali)	“ 18
Ris. Agenzia delle Entrate 9 agosto 2002, n. 275/E (ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali)	“ 18
Ris. Agenzia delle Entrate 9 agosto 2002, n. 276/E (ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali)	“ 18
Circ. Agenzia delle Entrate 14 agosto 2002, n. 72/E (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accertamento)	“ 11
Ris. Agenzia delle Entrate 16 agosto 2002, n. 285/E (ACCORDI INTERNAZIONALI – Redditi transnazionali)	“ 18
Ris. Agenzia delle Entrate 11 settembre 2002, n. 295/E (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 44

GIURISPRUDENZA

Corte di Giustizia CE

15 gennaio 2002, n. C-43/00 (DIRETTIVE CE)	“ 7
--	-----

Corte Costituzionale

12 aprile 2002, n. 109 (REDDITI DIVERSI)	“ 47
23 luglio 2002, n. 392 (DICHIARAZIONE DEI REDDITI)	“ 20

Corte di Cassazione

20 ottobre 2000, n. 13916 (REDDITI DI IMPRESA)	pag. 37
23 dicembre 2000, n. 16171 (REGISTRO Imposta di)	“ 56
3 settembre 2001, n. 11352 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 37
5 settembre 2001, n. 11416 (RISCOSSIONE)	“ 48
6 settembre 2001, n. 11452 (IVA)	“ 54
17 settembre 2001, n. 11655 (REDDITO DI IMPRESA)	“ 37
2 novembre 2001, n. 13582 (REDDITO DI IMPRESA)	“ 38
12 novembre 2001, n. 13969 (REGISTRO imposta di)	“ 57
20 novembre 2001, n. 14568 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 38
20 novembre 2001, n. 14579 (RISCOSSIONE)	“ 48
23 novembre 2001, n. 14900 (REGISTRO imposta di)	“ 57
20 dicembre 2001, n. 16051 (REDDITI DIVERSI)	“ 47
28 gennaio 2002, n. 1034 (REGISTRO imposta di)	“ 58
5 febbraio 2002, n. 1528 (REDDITI D'IMPRESA)	“ 38
18 febbraio 2002, n. 2341 (REGISTRO imposta di)	“ 58

22 febbraio 2002, n. 2553 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	pag. 45
25 febbraio 2002, n. 2697 (IRPEG)	“ 25
25 febbraio 2002, n. 2698 (REGISTRO imposta di)	“ 58
25 febbraio 2002, n. 2702 (REGISTRO imposta di)	“ 58
25 febbraio 2002, n. 2710 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 39
25 febbraio 2002, n. 2713 (REGISTRO imposta di)	“ 59
27 febbraio 2002, n. 2892 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 39
11 marzo 2002, n. 3513 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)	“ 6
12 marzo 2002, n. 3560 (IRPEF)	“ 21
22 marzo 2002, n. 4117 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 39
22 marzo 2002, n. 4120 (CATASTO)	“ 20
25 marzo 2002, n. 4269 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)	“ 7
18 aprile 2002, n. 5582 (IVA)	“ 54
26 aprile 2002, n. 6051 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 40
9 maggio 2002, n. 6607 (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Agevolazioni ed esenzioni)	“ 19

Commissione Tributaria Centrale

12 giugno 2000, n. 3824
(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE) “ 45

20 marzo 2002, n. 2376
(IMPOSTA SOSTITUTIVA CREDITO) “ 50

26 aprile 2002, n. 3469
(IVA) “ 55

13 maggio 2002, n. 3932
(IVA) “ 55

Commissione tributaria di merito

10 gennaio 2000, n. 252
(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accertamento) “ 12

28 aprile 2001, n. 49
(CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie) “ 7

9 maggio 2001, n. 31
(REGISTRO(imposta di) “ 59

17 settembre 2001, n. 238
(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI (in genere) “ 11

15 ottobre 2001, n. 50
(IVA) “ 55