

Analitico 3.04

ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)

Accertamento – Imposte sul reddito – Indagini bancarie su società – Indizi di intestazioni fittizie in capo a soci e amministratori – Estensione delle indagini – Legittimità.

Cass., sez. trib. 12 settembre 2003, n. 13391.

Pag. 1

Accertamento (principi e norme generali) – Partecipazione del contribuente alle operazioni di verifica – Mancanza di contestazioni immediate – Equivale ad accettazione delle operazioni da parte del contribuente.

Accertamento ex art. 39, comma 1, lett. d), del D.P.R. n. 600/1973 – Percentuali di ricarico relative ad un determinato anno fiscale – Valore indiziario per la ricostruzione dei dati di altri periodi d'imposta – Criteri e condizioni.

Cass., sez. trib. 26 gennaio 2004, n. 1286.

“ 1

ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi generali)

“L'evoluzione della definizione di <<stabile organizzazione>>”, di **A. LOVISOLO.**

“ 2

“Profili evolutivi della <<stabile organizzazione>> nel diritto interno e convenzionale”, di **A. LOVISOLO.**

“ 3

“Dopo il caso <<Philip Morris>> la Suprema Corte statuisce ancora sul <<centro di attività stabile>> ai fini dell'IVA e sulla questione della società di capitali controllata da soggetto non residente riqualficata quale stabile organizzazione”, di **T. MARINO.**

“ 4

“La nozione di stabile organizzazione nel nuovo TUIR – Analogie e differenze con il Modello OCSE e con le Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia”, di **A. NUZZOLO e P. CONSIGLIO.**

“ 5

“Stabile organizzazione e rappresentante IVA – Posizione italiana e valutazione della compatibilità con la normativa comunitaria”, di **A. PICIOCCHI.**

“ 6

AMNISTIA E CONDONO

Amnistia e condono – L. n. 289 del 2002 e successive modificazioni – Rapporti non contenziosi – Nozione – Inapplicabilità – Generica previsione di sanzioni e soprattasse – Irrilevanza.

Cass., sez. trib. 2 luglio 2004, n. 12147.

“ 7

VIOLAZIONI E SANZIONI

Violazioni e sanzioni – Reati tributari – Art. 2, comma 30, del D.Lgs. 19 dicembre 1984, n. 853, convertito con L. 17 febbraio 1985, n. 17 – Contravvenzione – Abrogazione ad opera del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 – Insussistenza.

Cass., sez. III pen. 18 febbraio 2004, n. 103.

“ 8

CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Contenzioso in genere – Classificazione catastale – Disciplina – Classe e categoria – Attribuzione ad unità immobiliare – Provvedimento – Impugnazione – Indicazione di unità immobiliari omogenee diversamente classificate – Necessità – Esclusione – Art. 75 del D.P.R. n. 1142 del 1° dicembre 1949. Atti amministrativi – Classificazione catastale – Motivazione – Semplice elencazione dei provvedimenti – Vizio di motivazione – Sussiste – Nullità dell'atto – Sussiste.

Comm. trib. reg. di Firenze, sez. VI 1° aprile 2004, n. 6.

Pag. 8

CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Giudizio di ottemperanza – Sentenza passata in giudicato – Singoli capi della sentenza – Giudicato interno – legittimità della richiesta di ottemperanza – Titoli esecutivi di condanna – Legittimità – Esecuzione forzata ordinaria – Esecuzione in sede tributaria – Cumulabilità.

Cass., sez. trib. 14 gennaio 2004, n. 358.

“ 9

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Sentenze – Impugnazione – Decorso del termine breve – Notificazione – Soggetto che consegna l'atto all'ufficiale giudiziario – Irrilevanza – Indicazioni delle parti nell'atto – Sufficienza – Termini – Proroga per mancato funzionamento di uffici finanziari – Decreto ministeriale – Non è atto normativo – Produzione nel corso del giudizio di merito – Necessità.

Cass., sez. trib. 26 gennaio 2004, n. 1287.

“ 9

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Intervento del terzo – Intervento adesivo dipendente o *ad adiuvandum* – Legittimità – Conseguente litisconsorzio – grado di appello – Integrazione del contraddittorio – Necessità.

Cass., sez. trib. 30 gennaio 2004, n. 1789.

“ 10

IAS

“Introduzione ai principi contabili internazionali – Analisi del metodo e dei criteri di formazione del bilancio d'esercizio nella prospettiva IAS”, di **G. D'ABRUZZO, E. PUCCI.**

“ 10

“Stato patrimoniale e conto economico secondo i principi IAS”, di **P. MORETTI.**

“ 12

IMPOSTE E TASSE (In genere)

Imposte e tasse – Fondi comuni d'investimento immobiliare – Modificazioni apportate dall'art. 41-bis del D.L. n. 269/2003, conv. Con modif. dalla L. n. 326/2003, al D.L. n. 351/2001, conv. Con modif. dalla L. n. 410/2001 – Chiarimenti.

Circ. Agenzia delle Entrate 5 agosto 2004, n. 38/E.

“ 13

Imposte e tasse – Contratti – Interpretazione da parte dell'A.F. – Legittimità – Collegamento

fra contratti – Modifica della causa e del trattamento fiscale – Ammissibilità.
Leasing e finanziamento funzionalmente collegati – Riqualficazione ai fini fiscali – Necessità.
Cass., sez. trib. 14 maggio 2003, n. 7457. “ 13

Imposte e tasse – Imposte straordinarie – Imposta sul patrimonio netto delle imprese –
Base imponibile – Fondo per imposte differite sulle riserve da rivalutazione – Inclusione –
Violazione del divieto di doppia imposizione – Non sussiste.
Cass., sez. trib. 3 febbraio 2004, n. 1946. Pag. 14

Imposte e tasse (in genere) – Rimborso di somme indebitamente riscosse a titolo d'imposta –
Risarcimento del maggior danno da svalutazione monetaria – Art. 1224, comma 2, del codice
civile – Applicabilità.
Cass., sez. trib. 4 febbraio 2004, n. 2087. “ 14

Imposte e tasse – Interpretazione e applicazione delle leggi tributarie – Statuto dei diritti del
contribuente – Principi di irretrattività delle leggi tributarie e di tutela dell'affidamento incolpevole del
contribuente – Valenza di criterio interpretativo generale.
Cass., sez. trib. 14 aprile 2004, n. 7080. “ 14

Imposte e tasse – Imposte straordinarie – Imposta sul patrimonio netto delle imprese – Direttiva
del Consiglio 17 luglio 1969, n. 335 (operazioni societarie) – Contrasto – Esclusione.
Cass., sez. trib. 11 maggio 2004, n. 8907. “ 15

Imposte e tasse – Contributo unificato per le spese degli atti giudiziari – Giurisdizione delle
Commissioni tributarie – Esclusione – Natura impugnatoria del giudizio tributario –
Impossibilità di configurare come parti sia il Ministero della giustizia sia l'Agenzia delle Entrate.
Comm. trib. prov. di Cagliari, sez. II, 1°luglio 2003, n. 431. “ 15

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI (In genere)

Tributi erariali diretti (in genere) – Liquidazione dell'imposta in base alla dichiarazione *ex art. 36-bis*
del D.P.R. n. 600/1973 – Presupposto – Correzione di errori materiali o di calcolo immediatamente
rilevabili con riscontro cartolare – Rettifiche basate su motivi giuridici – Illegittimità.
Comm. trib. Centrale SS.UU. 5 dicembre 2003, n. 9104. “ 16

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.

“Chiarite le regole per il regime transitorio della <<participation exemption>>”, di **D. BUONO** e
E. VASCHETTO. “ 16

“Le scelte interpretative dell'Agenzia delle Entrate in materia di <<participation exemption>>”, di
D. BUONO e **E. VASCHETTO.** “ 17

“La distribuzione dei dividendi”, di **S. CAPILUPI.** “ 18

“Consolidato nazionale – La deduzione delle perdite”, di **S. CAPOLUPO.** “ 19

“Tassazione per trasparenza – Emanate le norme di attuazione”, di **S. CAPOLUPO.** “ 19

“Elusione e norme antielusione – Novità, schermi e ipotesi”, di **F. CARRIROLO.** “ 21

“Costi per sponsorizzazioni e normativa antielusiva sulla deducibilità dei costi da paradisi fiscali”,
di **F. CAVALLINO** e **P. ZUIN.** “ 21

“L’interpello nella disciplina del consolidato nazionale”, di E. CERIANA .	“ 22
“L’opzione per la neutralità dei trasferimenti intragruppo nel consolidato fiscale nazionale”, di G.M. COMMITTERI, G. SCIFONI .	“ 22
“In che misura la riforma fiscale elimina la doppia imposizione a livello internazionale?”, di A. CROSTI .	“32
“Note critiche in margine alla disciplina di attuazione del consolidato fiscale nazionale”, di G. D’ABRUZZO .	“23
“Il consolidato fiscale nazionale – Eventi interrottivi, mancato rinnovo e norme transitorie”, di F. DEZZANI, L. DEZZANI .	“24
Opzione per la trasparenza fiscale – Prime considerazioni”, di S. DUS .	“19
“La ricostruzione delle riserve nelle operazioni di fusione”, di F. FACCHINI, G. LAPECORELLA .	“25
“Strumenti finanziari partecipativi esteri”, di F. FACCHINI, G. PEZZATO .	“26
“Responsabilità e sanzioni nel consolidato nazionale”, di R. FANELLI .	“26
“Il requisito della commercialità per la <<participation exemption>>”, di G. FERRANTI .	“27
“L’istituto della trasparenza ed il confronto con il consolidato fiscale nazionale – Aspetti da considerare nelle scelte di convenienza”, di E. FUSA .	“28
“IRES e paradisi fiscali – Dalla legislazione sulle <i>Controlled Foreign Companies</i> a quella sulle <i>Foreign Participations</i> ?”, di G. INGRAO .	“28
“La rideterminazione del reddito della società partecipata nel regime di trasparenza”, di B. IZZO, L. MIELE .	“19
“Riporto delle perdite eccedenti e irrilevanza degli utili distribuiti nel regime di trasparenza”, di B. IZZO e L. MIELE .	“29
“Aspetti procedurali dell’opzione per la trasparenza”, di D. LIBURDI .	“20
“Le conseguenze della tassazione per trasparenza sul versamento degli acconti”, di D. LIBURDI .	“20
“Il decreto ministeriale sulla trasparenza fiscale nelle società di capitali”, di L. LOVECCHIO .	“20
“La nuova disciplina IRES: le operazioni straordinarie ed i riflessi nell’elusione”, di R. LUPI .	“29
“Il regime della trasparenza fiscale esteso alle società di capitali”, di G. MENTI .	“30
“Alcune riflessioni in tema di consolidato nazionale”, di M. MICCINESI .	“31
“Le novità del decreto Ires in materia di rapporti internazionali e la nuova disciplina sulle CFC collegate”, di A. NUZZOLO e P. CONSIGLIO .	“31
“La soppressione del credito d’imposta sui dividendi e le Convenzioni internazionali – Il caso Italia – Francia”, di P. PALMA .	“32
“Ires – Profili elusivi dei trasferimenti infragruppo nel consolidato nazionale”, di M. PISANI .	“22
“Credito per imposte estere. L’eliminazione dell’imposta <<virtuale>> in caso di riporto di perdite ed altri <<correttivi>> della riforma”, di G. SEPIO .	“32
“La trasparenza fiscale intersocietaria – Il nuovo testo unico”, di P. SGREVA .	“33
“Il nuovo credito per le imposte pagate all’estero alla luce della riforma fiscale”, di A. STESURI ,	

F. GRAMMATICO.	“32
“Fusioni, scissioni e <<participation exemption”, di D. STEVANATO.	“34
“Fusione di società e tassazione di gruppo”, di G. ZIZZO.	“34
“Osservazioni in tema di consolidato nazionale”, di G. ZIZZO.	“35

IRES – Il nuovo regime fiscale delle plusvalenze da realizzo delle partecipazioni –
D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344.

Circ. Agenzia delle Entrate 4 agosto 2004, n. 36/E.

“35

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

“CFC *legislation* e trattati internazionali: le recenti integrazioni al Commentario OCSE e il loro valore ermeneutica”, di **P. BRACCO.**

“36

“La disciplina delle *controlled foreign companies* CFC – Art. 167 e 168 del TUIR, di **L. ROSSI, P. SCARIONI.**

“37

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Agevolazioni ed esenzioni

Agevolazioni ed esenzioni – Fondazioni bancarie – Natura – Imposizione diretta agevolata sui dividendi percepiti – Configurabilità di aiuti di Stato – Quesito alla Corte di Giustizia CE”.

Cass., sez. trib. 30 aprile 2004, n. 8319.

“38

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Catasto

Catasto – Accertamento rendita – Edifici a destinazione speciale – Stima diretta – Ricorso – Indicazione di unità similari – Non necessita.

Cass., sez. trib. 16 febbraio 2004, n. 2975.

“39

Catasto –Frazionamento o variazioni catastali – Condizioni – Istanza delle parti interessate – Necessità – Funzione – Conseguenze – Connessione con cause civili – Non sussiste.

Cass., sez. trib. 15 aprile 2004, n. 7144.

“39

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Dichiarazione dei redditi

Dichiarazione dei redditi – Dichiarazione integrativa –Istanza di rimborso da parte del contribuente ai sensi dell’art. 38 del D.P.R. n. 602/1973 – Termine – E’ quello di presentazione della successiva dichiarazione.

Cass., sez. trib. 2 marzo 2004, n. 4238.

“40

IRPEF

IRPEF – Dividendi – Credito d’imposta – Computo del “reddito complessivo” di cui al D.L. n. 90/1990 –Irretroattività – Anno 1988 – Riferimento al reddito complessivo netto.

Cass., sez. trib. 5 marzo 2004, n. 4568. "40

IRPEG

"Thin capitalization – Indeducibilità interessi derivanti da finanziamenti soci – Effetti (anche imprevisti) nella sua applicazione", di **G. BERNONI**. "41

"Riforma IRES e TRUST: la maggiore realtà e la patrimonializzazione come ulteriori argomenti per la soggettività <<definitiva>> del trust", di **A. CONTRINO**. "42

"Operazioni straordinarie fra soggetti residenti in Stati membri diversi dell'Unione europea – regime fiscale della fusione tra società e successivo conferimento di ramo di azienda da parte di soggetto non residente in società italiana", di **L. DEL FEDERICO**. "42

"Le operazioni di leveraged buy out alla luce delle nuove norme in materia di thin capitalization e relative esimenti", di **C. DI FELICE** e **M. SIMONELLI**. "43

"La nuova disciplina IRES: la tassazione dei redditi dei non residenti ed i principi comunitari", di **A. DI PIETRO**. "44

"La proposta di modifica alla <<direttiva sulle fusioni>>", di **M. IAVAGNILIO**. "44

"Le indicazioni dell'Assonime sulle novità IRES dei modelli di dichiarazione", di **D. LIBURDI**. "45

"Presunzione di distribuzione delle riserve e nuovi istituti IRES", di **D. LIBURDI**. "46

"Profili elusivi del leveraged buyout", di **M. PISANI**. "46

IRPEG – Trattato CE – Libertà di stabilimento – Restrizioni all'apertura di filiali in altro Stato-membro – Partecipazioni societarie – Costi deducibili – Realizzazione, anche indiretta, di utili della società-madre – Necessità – Legislazione nazionale – Direttiva n. 435/90, c.d. madri-figlie – Incompatibilità.
Corte di Giustizia CE, sez. V 18 settembre 2003, n. 168-01. "47

IRPEG – Direttiva madri-figlie – Distribuzione di dividendi – Divieto di ritenuta alla fonte – Convenzione contro le doppie imposizioni – Riconoscimento di credito d'imposta – Imposizione – Compatibilità – Imposizione su dividendi – Incompatibilità.
Normativa nazionale più favorevole – Convenzione contro le doppie imposizioni – Credito d'imposta – Imposizione – Compatibilità – Requisiti – Normativa più favorevole e prelievo deducibile dalla società madre – Necessità.
Atto generale introdotto dopo la direttiva – Necessità solo quando l'atto nazionale sia diverso da quello già esaminato.
Corte di Giustizia CE, sez. V, 25 settembre 2003, n. 58-01. "47

REDDITI ASSOCIATIVI

"Il contratto di associazione in partecipazione – La disciplina civilistica e fiscale", di **R. CELLI** e **A. FERRAGUTO**. "48

REDDITI DI CAPITALE

"Gli investimenti speculativi in hedge Funds – Inquadramento giuridico e trattamento fiscale", di **S. BATTISTINI**. "49

REDDITI DI IMPRESA

- Reddito di impresa – Determinazione del reddito di imprese di costruzioni edili – Art. 76, comma 1, lett. b), del TUIR – Interessi passivi su finanziamenti per costruzione di fabbricati – Patrimonializzazione – Ammissibilità.
Cass., sez. trib. 2 luglio 2003, n. 10448. “50
- Interessi passivi – Rapporto di deducibilità ex art. 58 TUIR – Determinazione – Interessi moratori sui crediti in sofferenza – Computo – Fondo rischi su crediti – Accertamento – Limiti percentuali di deducibilità.
Cass., sez. trib. 12 maggio 2004, n. 8994. “50
- IRPEF – Accertamento sintetico – Manifestazioni di spesa non adeguatamente giustificate nei disinvestimenti patrimoniali e finanziari adottati – Legittimità.
Reati penali – Efficacia vincolante del giudicato penale nel giudizio civile ed amministrativo (tributario) – Condizioni di operatività – Unicità dei fatti materiali dedotti e insussistenza di altri elementi di prova.
Comm. Centrale sez. XVI 30 ottobre 2003, n. 8065. “51
- Redditi di impresa – Oneri per sanzioni pecuniarie – Natura affittiva – Indeducibilità.
Comm. trib. reg. Lombardia, sez. XLI, 31 maggio 2004, n. 17. “51

REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

- “Il regime fiscale degli incentivi all'esodo”, di **G. FERRAU**’. “51
- “Il cumulo delle pensioni con i redditi da lavoro”, di **F. PETRUCCI**. “52
- Collaborazioni coordinate e continuative – Presupposti e limiti alla stipula dei contratti – Regime fiscale e previdenziale – Autonomia contrattuale.
Circ. Presidenza Consiglio Ministri – Dipartimento della Funzione Pubblica 15 luglio 2004, n. 4 “52
- Redditi di lavoro dipendente – Riliquidazione del tributo ai sensi degli artt. 4 e 5 della L. n. 482 del 1985 – Istanza – Mancanza della sottoscrizione – Nullità – Conseguenze.
Cass., sez. trib. 22 luglio 2003, n. 11367. “53
- Redditi di lavoro dipendente – Indennità percepita da un dipendente a seguito della risoluzione transattiva del rapporto di lavoro – Imponibilità – Sussiste.
Cass., sez. trib. 24 luglio 2003, n. 11501. “53
- Redditi di lavoro dipendente – Indennità sostitutiva per ferie non godute – Tassabilità.
Cass., sez. V, 26 settembre 2003, n. 14304. “53
- Redditi di lavoro dipendente – Integrazione del contraddittorio fra sostituto e sostituito – Non è necessaria – Somme corrisposte a titolo di contributo per maggior canone di locazione – Imponibilità – Sussiste.
Cass., sez. trib. 15 dicembre 2003, n. 19168. “53
- Reddito di lavoro dipendente – Demansionamento – E' inadempimento contrattuale – Danno – Sussiste – Valutazione del giudice – Legittimità.
Art. 32, comma 1, lett. a), D.L. n. 41 del 1995 – Indennità erogata in sede di risoluzione consensuale del rapporto – Imponibilità.
Cass., sez. trib. 17 febbraio 2004, n. 3082. “54
- Lavoro dipendente – Base imponibile – Indennità sostitutiva di ferie non godute – Rivalutazione monetaria – Imponibilità come redditi di lavoro.
Cass., sez. trib. 29 marzo 2004, n. 6246. “54

Risarcimento del danno biologico – Danno emergente – Intassabilità.
Cass., sez. trib. 11 giugno 2004, n. 11186. “54

Redditi di lavoro dipendente – Assegnazione di azioni ai dipendenti con vincolo temporaneo di indisponibilità – Determinazione del valore delle azioni – Momento impositivo – E' quello dell'attribuzione.
Comm. trib. prov. di Firenze, sez. XIV 19 novembre 2003, n. 86. “55

Redditi di lavoro dipendente – Incentivazioni per esodo – Base imponibile.
Comm. trib. reg. del Lazio, sez. III, 16 giugno 2003, n. 33. “55

REDDITI DIVERSI

“Rideterminazione del costo delle partecipazioni – Analisi della disciplina introdotta dalla Finanziaria per l'anno 2002 alla luce della riapertura dei termini disposta dal D.L. 24 dicembre 2002, n. 282 e della proroga contenuta nel D.L. 30 settembre 2003, n. 269”, di **V. CELESIA** e **M. NASTRI**. “55

“L'affrancamento di partecipazioni sociali”, di **P. MONARCA**. “55

REDDITI FONDIARI

Redditi fondiari – Immobili di interesse storico o artistico – Adozione delle tariffe catastali quale base imponibile – Violazione del principio di capacità contributiva e del principio di uguaglianza – Infondatezza.
Corte Cost. 28 novembre 2003, n. 346. “56

Redditi fondiari – Immobili di interesse storico o artistico – Base imponibile – Tariffe d'estimo – Applicabilità anche in caso di locazione.
Cass., sez. trib. 29 settembre 2003, n. 14480. “56

Redditi fondiari – Reddito di fabbricati – Arretrati maturati su canoni di locazione – Adeguamenti Istat ed interessi – Assoggettabilità a tassazione separata – Non sussiste.
Cass., sez. trib. 16 dicembre 2003, n. 19226. “57

Redditi fondiari – Reddito dei fabbricati – Immobili di interesse storico e artistico locati – Canoni di locazione – Inapplicabilità – Canoni “condizionati” – Irrilevanza.
Cass., sez. trib. 14 gennaio 2004, n. 368. “57

RISCOSSIONE

Riscossione – Interessi – Computo per semestri – Rimborso con titoli di Stato – Inapplicabilità.
Cass., sez. trib. 11 febbraio 2004, n. 2607. “57

Riscossione – Versamenti indebiti – Procedura di rimborso di cui all'art. 38 D.P.R. n. 602/73 – Carattere generale.
Cass., sez. trib. 24 febbraio 2004, n. 3662. “57

Riscossione – Dividendi percepiti in Italia da società francesi – Art. 10, comma 4, lett. b), della Convenzione del 5 ottobre 1989, ratificata con la L. n. 20 del 7 gennaio 1992 – Richiesta di rimborso – Soggetto legittimato – E' la società francese e non quella italiana.
Cass., sez. trib. 10 giugno 2004, n. 11033. “58

IMPOSTE SOSTITUTIVE DELLE IMPOSTE SUI REDDITI

Imposte sostitutive delle imposte sui redditi – Fondi comuni di investimento mobiliare –

Art. 9, L. n. 77 del 1983 – Imposta sostitutiva – Applicabilità – Valore netto del fondo – Media annua dei valori netti mensili – Rilevanza dei mesi in cui il fondo non ha avuto valore – Necessità.

Cass., sez. trib. 3 luglio 2003, n. 10471.

“58

IVA

IVA – Operazioni esenti – Prestazioni di servizi rese nell’ambito delle attività di carattere ausiliario – Servizi ausiliari resi nell’ambito del gruppo assicurativo – Individuazione dei servizi che possono fruire dell’esenzione di cui al comma 3 dell’art. 6 della L. n. 133/1999.

Ris. Agenzia delle Entrate 9 luglio 2004, n. 90/E.

“58

IVA – Territorialità – Art. 9, n. 1, della Sesta Direttiva 77/388/CEE – Centro di attività stabile – Trattamento IVA delle prestazioni di servizi per la casa madre – Mancanza del requisito oggettivo – Inesistenza della prestazione di servizi ai fini IVA - Consegu

Ris. Agenzia delle Entrate 22 agosto 2002, n. 2002/135/102.

“59

IVA – Cessione di azienda – Operazioni escluse – Requisiti – Prosecuzione delle attività – Necessità.

Corte di Giustizia CE, sez. V 27 novembre 2003, n. C-497-01.

“59

IVA – Crediti per periodi diversi – Sussistenza – Sospensione del pagamento – Ammissibilità.

Cass., sez. trib. 5 marzo 2004, n. 4567.

“59

IVA – Prestazioni di servizi – Soggetto non residente – Rilevanza territoriale del servizio nello Stato membro del committente – Emissione di fattura irregolare da parte del prestatore – Autofatturazione del committente – Legittimità – Detrazione – Compete.

Corte di Giustizia CE, sez. V 1° aprile 2004, n. 90-02.

“60

IVA – Nozione di attività economica – Art. 4, n. 2, della Sesta Direttiva 77/388/CEE – Operazioni di collocamento di somme di investimento da parte di società *holding* “mista” – Attività economica ai sensi dell’art. 4, n. 2, della Sesta Direttiva 77/388/CEE – Non sussiste. Concessione di prestiti onerosi a società partecipata da parte di *holding* e investimenti di questa in varie attività finanziarie – Attività economica ai sensi dell’art. 4, n. 2, della Sesta Direttiva 77/388/CEE – Sussiste.

Attività svolta in relazione ad un contratto di consorzio – Prestazioni o cessioni capienti nella quota del consorzio – Non costituisce attività economica.

Lavori eccedenti rispetto alla quota del consorzio – Sono tali.

Corte di Giustizia CE, sez. V, 29 aprile 2004, n. C-77/01.

“60

IVA – Rimborsi – Richiesta di rimborso dell’imposta indebitamente versata – Legittimazione – Spetta solo al cedente o prestatore e non alla controparte – Rivalsa – Natura civilistica – Rapporto d’imposta – Insussistenza.

Cass., sez. trib. 22 aprile 2003, n. 6419.

“61

IVA – Società finanziaria – Attività esente – Acquisti di beni e servizi in periodi d’imposta precedenti – Credito ripartito negli anni successivi – Rimborso – Non spetta.

Cass., sez. trib. 26 settembre 2003, n. 14315.

“61

IVA – Dichiarazione annuale – Errore – Rettifica del contribuente – Ammissibilità – Termine – Non è quello della dichiarazione.

Cass., sez. trib. 9 dicembre 2003, n. 18774.

“61

IVA – Rimborsi – Interessi – Decorrenza – Computo semestri interi – Disciplina relativa alle imposte sui redditi – Analogia – Applicabilità.

Cass., sez. trib. 2 marzo 2004, n. 4235.

“62

IVA – Stabile organizzazione di soggetti non residenti – Autonoma soggettività – Art. 9 della Direttiva del 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE – Nozione – Art. 5, paragrafo 6, della Convenzione Italia-Svizzera del 9 marzo 1976, ratificata con la L. n. 943 del

23 dicembre 1978 – Applicabilità – Limiti.
Cass., sez. trib. 6 aprile 2004, n. 6799. “62

IVA – Prestazione di servizi – *Cost sharing agreement* – Trattamento IVA delle prestazioni di servizi per la casa madre – Richiesta alla Corte di Giustizia U.E. di pronunciarsi in via pregiudiziale.
Cass., sez. trib. 23 aprile 2004, n. 7851. “62

IVA – Rimborsi – Fermo amministrativo – Inapplicabilità.
Cass., sez. trib. 26 aprile 2004, n. 7952. “63

IVA – Esenzioni – Raccolta e smaltimento dei rifiuti urbani da Comuni – Esclusione – Svolgimento del servizio da parte di S.P.A. e aziende speciali – Esenzione IVA – Esclusione.
Cass., sez. trib. 13 maggio 2004, n. 9114. “63

IVA – Comune- Attività di impresa – Cessione di beni in corrispettivo di una prestazione di servizi – Soggettività IVA – Non sussiste.
Cass., sez. trib. 22 settembre 2003, n. 13999. “63

REGISTRO (imposta di)

Riflessioni in materia di imposta di registro sulle fusioni – Tra norma nazionale e direttiva comunitaria”, di F. GHISELLI. “64

Registro (imposta di) – Restituzione della imposta – Nullità o annullabilità dell'atto per cause non imputabili alle parti – Tassatività – Risoluzione per impossibilità sopravvenuta o ulteriori ipotesi di inefficacia dell'atto – Esclusione.
Cass., sez. trib. 1° aprile 2003, n. 4971. “65

Imposta di registro e INVIM – Accertamento di maggior valore – Motivazione *per relationem* – Rinvio a stima dell'UTE – Sufficienza per la motivazione dell'accertamento – Insufficienza per la prova dell'accertamento in quanto costituisce un semplice giudizio discrezionale.
Cass., sez. trib. 14 febbraio 2004, n. 2124. “65

Registro (imposta di) – Avviso di liquidazione – Omessa tempestiva impugnazione – Definitività del rapporto – Domanda di rimborso – Effetto preclusivo.
Cass., sez. trib. 15 aprile 2004, n. 7179. “65

FINANZA E TRIBUTI LOCALI

Tributi locali – Tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche – Canone (COSAP) – Natura giuridica – Non è tributaria – Controversie sulla sua applicazione – Giurisdizione – E' quella del giudice ordinario e non delle Commissioni tributarie.
Cass., SS. UU. 19 agosto 2003, n. 12167. “66

Tributi locali – TARSU – Determinazione della tariffa – Organo competente – E' il Consiglio comunale – Approvazione con delibera di Giunta – Illegittimità – Conseguenze.
Cass., sez. trib. 11 novembre 2003, n. 16870. “66

Tributi locali – Servizio di raccolta dei rifiuti solidi urbani – Tariffa igiene ambientale – Natura privatistica – Commissioni tributarie – Competenza – Esclusione.
Comm. trib. prov. di Caserta, sez. X, 31 marzo 2004, n. 53. “66

ICI

ICI – Aree pertinenziali – Qualificazioni – Situazione di fatto – Frazionamento catastale – Irrilevanza.
Cass., sez. trib. 17 dicembre 2003, n. 19375. “66

ICI – Area fabbricabile – Omessa dichiarazione – Irrogazione delle sanzioni riferite a differenti periodi d'imposta – Concorso di violazioni e continuazione – Cumulo giuridico delle sanzioni – Applicabilità.
Comm. trib. prov. di Roma, sez. XXXII 15 marzo 2004, n. 54. “67

IRAP

IRAP – Deduzione dalla base imponibile prevista dall'art. 11, comma 4-bis1, del D.Lgs. n. 446/1997 introdotto dall'art. 5, comma 2, della L. n. 289/2002 – Conseguente riduzione del carico impositivo collegata ai lavoratori dipendenti impiegati nel periodo d'imposta – Chiarimenti.
Ris. Agenzia delle Entrate 10 agosto 2004, n. 116/E. “67

VARIE

“Fondi comuni d'investimento immobiliare – Le novità dall'Agenzia delle Entrate”, di **C. CUGNASCA.** “68

“La disciplina civilistica e fiscale dei fondi comuni di investimento immobiliari”, di **F. GALLIO.** “68

Decreto legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito dalla Legge 24 novembre 2003, n. 326 – Primi chiarimenti.

Circ. Agenzia delle Entrate 21 giugno 2004, n. 28/E.

“69

Credito fondiario – Contratto condizionato di mutuo – Avvenuta iscrizione di ipoteca di primo grado – Vincolatività del contratto – Sussistenza – Rifiuto ingiustificato della banca di consegnare la somma mutuata – Inadempimento contrattuale – Configurabilità.
Cass., sez. I 6 giugno n. 9101. “70

TRUST – Natura giuridica – Fatto giuridico posto in essere con dichiarazione unilaterale – Requisiti – Unico soggetto disponente e beneficiario – Ammissibilità – Unico soggetto disponente e *trustee* – Inammissibilità.
Comm. trib. prov. di Napoli, 1° ottobre 2003. “70

TRUST – Istituzione – Trascrivibilità – Sussistenza.
Comm. trib. prov. Parma 13 ottobre 2003. “70

Legislazione

Provvedimenti emanati e pubblicati in G.U. dal 1 settembre al 31 dicembre 2004.

Provvedimento del Direttore dell’Agenzia 8 settembre 2004: “Approvazione del modello per la richiesta di rimborso o per l'utilizzo in compensazione del credito IVA trimestrale e delle relative istruzioni” (in G.U. n. 216 del 14 settembre 2004).

Decreto del Capo della Direzione del Dipartimento del Tesoro 16 settembre 2004: “Classificazione delle operazioni creditizie per categorie omogenee ai fini della rilevazione dei tassi effettivi globali medi, praticati dalle banche e dagli intermediari finanziari” (in G.U. n. 230 del 30 settembre 2004).

Provvedimento della Direzione Normativa e Contenzioso 18 ottobre 2004: “Accertamento del cambio delle valute estere per il mese di settembre 2004, ai sensi dell’articolo 110, comma 9 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917” (in G.U. n. 253 del 27 ottobre 2004).

Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 27 ottobre 2004: “Differimento del termine per la comunicazione dall’Agenzia delle entrate dell’esercizio dell’opzione, per avvalersi della disciplina in tema di <<consolidato nazionale>>” (in G.U. n. 255 del 29 ottobre 2004).

Il decreto dispone la proroga al 31/12/2004 del termine entro cui i soggetti interessati sono tenuti a comunicare all’Agenzia l’opzione per il regime del consolidato nazionale.

Decreto-Legge 9 novembre 2004, n. 266: “Proroga o differimento di termini previsti da disposizioni legislative” (in G.U. n. 264 del 10 novembre 2004).

Il decreto è stato convertito nella legge 27/12/2004, n. 306. Il decreto legge contiene una serie di proroghe riferite ai diversi ambiti. Quella rilevante dal punto di vista fiscale riguarda il differimento al 31 dicembre 2005 del termine di decorrenza per le operazioni societarie (privatizzazione, trasformazione e fusione di enti) degli enti pubblici indicati nella tabella A, allegata al D.Lgs. 29 ottobre 1999, n. 419.

Provvedimento dell’Agenzia delle Entrate 15 novembre 2004: “Approvazione dello schema di certificazione unica <<CUD 2005>>, con le relative istruzioni, nonché definizione delle modalità di certificazione dei redditi diversi di natura finanziaria” >(in Suppl. Ord. N. 171 alla G.U. n. 280 del 29 novembre 2004)

Provvedimento dell’Agenzia delle Entrate 22 novembre 2004: “Approvazione del modello di comunicazione annuale dati IVA con le relative istruzioni, delle caratteristiche tecniche per la stampa e delle specifiche tecniche per la trasmissione telematica dei dati” (in Suppl. Ord. N. 176 alla G.U. n. 285 del 4 dicembre 2004).

Decreto-Legge 29 novembre 2004, n. 281: “Modifiche alla disciplina della ristrutturazione delle grandi imprese in stato di insolvenza” (in G.U. n. 280 del 29 novembre 2004).

In particolare sono stati modificati i requisiti e le condizioni per l'ammissione di tali imprese alla procedura di amministrazione straordinaria.

Decreto-legge 29 novembre 2004, n. 282: "Disposizioni urgenti in materia fiscale e di finanza pubblica" (in G.U. n. 280 del 29 novembre 2004).

Il decreto è stato convertito nella legge 27 dicembre 2004, n. 307.

Si evidenziano di seguito gli aspetti di maggior rilevanza fiscale:

- banche – IRAP: viene differita al periodo d'imposta 2005 l'applicazione della norma relativa all'IRAP delle banche;
- imposta di bollo assolta in modo virtuale: le Poste italiane S.P.A., le banche, gli altri enti e società finanziari di cui all'art. 1, D.Lgs. 27/1/1992, n. 87 devono versare a titolo di acconto, entro il 30 novembre di ogni anno (15 dicembre 2004 per l'acconto dovuto nel 2004) il 70% dell'imposta liquidata in via provvisoria ai sensi dell'art. 15, D.P.R. 26/10/1972, n. 642;
- Poste Italiane S.P.A. e Cassa depositi e prestiti S.P.A. – acconto delle ritenute: dal 29/11/2004 le disposizioni sui versamenti dell'acconto delle ritenute su interessi vengono applicate anche a Poste italiane S.P.A. e Cassa depositi e prestiti S.P.A. L'acconto dovuto nel 2004 va versato in unica soluzione entro il 15 dicembre 2004;
- imposta sulle assicurazioni – acconto: gli assicuratori devono versare a titolo di acconto, entro il 30 novembre di ogni anno (15 dicembre 2004 per l'acconto dovuto nel 2004) il 12,5% dell'imposta liquidata per l'anno precedente, esclusa quella relativa alla responsabilità civile derivante dalla circolazione dei veicoli (nuovo co. 1-bis, art. 9, L. 29/10/1961, n. 1216);
- condono edilizio: sono stati prorogati, rispettivamente, al 31 maggio 2005 (il termine precedente era il 20 dicembre 2004) e al 30 settembre 2005 (il termine precedente era il 30 dicembre 2004) i termini per il versamento della seconda e terza rata dell'oblazione dovuta per il condono edilizio. La domanda di definizione degli illeciti edilizi deve essere integrata entro il 31 ottobre 2005 (non più entro il 30 giugno 2005).

Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 29 novembre 2004: "Sospensione dei termini per l'adempimento degli obblighi tributari, a seguito dello sciopero generale del 30 novembre 2004, ai sensi dell'articolo 9 della legge 27 luglio 2000, n. 212" (in G.U. n. 281 del 30 novembre 2004).

Il decreto ha differito al 1 dicembre 2004 il termine per l'effettuazione dei versamenti dei tributi scadenti il 30 novembre.

Provvedimento dell'istituto per la Vigilanza sulle Assicurazioni private e di interesse collettivo 6 dicembre 2004 n. 2322: "Decreto legislativo 3 novembre 2003, n. 307, di attuazione delle direttive 2002/12 CE e 2002/13 CE, che modifica i decreti legislativi 17 marzo 1995, numeri 174 e 175 in materia di margine di solvibilità delle imprese di assicurazione sulla vita e nei rami diversi dall'assicurazione sulla vita. Istruzioni di vigilanza e nuovi prospetti del margine di solvibilità" (in Suppl. Ord. N. 189 alla G.U. n. 303 del 28 dicembre 2004).

Provvedimento 10 dicembre 2004: "Modalità di versamento all'entrata del bilancio dello Stato delle somme dovute dalle banche per l'anno 2004, ai sensi dell'articolo 1 del decreto-legge 10 dicembre 2003, n. 341, così come modificato dall'articolo 7 del decreto-legge 29 novembre 2004, n. 282" (in G.U. n. 298 del 21 dicembre 2004).

Le banche sono tenute al versamento, presso le sezioni di tesoreria provinciali dello Stato competenti per territorio entro il 30/12/2004, dell'1,50% delle somme riscosse nell'anno 2003. Il provvedimento fissa per il 2004 le modalità di versamento e di rendiconto dell'avvenuto pagamento

all'Agenzia delle Entrate delle somme suddette, nonché le modalità previste per l'eventuale recupero di tali somme da parte delle banche nell'anno successivo.

Provvedimento del Direttore dell'Agenzia 15 dicembre 2004: "Approvazione dello schema di certificazione degli utili corrisposti e dei proventi ad essi equiparati, delle ritenute operate, delle imposte sostitutive applicate e del credito d'imposta spettante, di cui all'articolo 4, commi 6-ter e 6-quarter, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322" (in G.U. n. 302 del 27 dicembre 2004).

Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 21 dicembre 2004, n. 318: "Regolamento concernente le modalità di riconoscimento del credito di imposta, di cui all'articolo 4, commi da 181 a 186 e 189, della legge 24 dicembre 2003, n. 350 (Legge finanziaria 2004)" (in G.U. n. 6 del 10 gennaio 2005).

Legge 27 dicembre 2004, n. 306: "Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 9 novembre 2004, n. 266, recante proroga o differimento di termini previsti da disposizioni legislative. Disposizioni di proroga di termini per l'esercizio di deleghe legislative" (in G.U. n. 302 del 27 dicembre 2004).

In sede di conversione sono state aggiunte alcune disposizioni riguardanti le agevolazioni fiscali per le società cooperative.

Legge 27 dicembre 2004, n. 307: "Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 29 novembre 2004, n. 282, recante disposizioni urgenti in materia fiscale e di finanza pubblica" (in G.U. n. 302 del 27 dicembre 2004).

Decreto Legislativo 28 dicembre 2004 n. 310: "Integrazioni e correzioni alla disciplina del diritto societario ed al testo unico in materia bancaria e creditizia" (in G. U. n. 305 del 30 dicembre 2004).

Vengono, in particolare, disposte modifiche ed integrazioni al D.Lgs. 17/1/2003, n. 5, al Codice Civile, alle norme di attuazione del codice civile e al Testo Unico Bancario.

Le principali novità riguardano i bond emessi all'estero da società italiane, le operazioni con parti correlate, le società cooperative, il credito cooperativo e le banche, norme in materia di bilanci delle società di capitali, le situazioni di potenziale conflitto di interessi.

Legge 30 dicembre 2004, n. 311: "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge Finanziaria 2005)" (in Suppl. Ord. N. 192/L alla G.U. n. 306 del 31 dicembre 2004).

Per un commento, si veda la Ns. Circolare Informativa nn. 8 e 9/2001. (EM)

Provvedimento del Direttore normativa e contenzioso 30 dicembre 2004: "Accertamento del cambio delle valute estere per il mese di novembre 2004, ai sensi dell'articolo 110, comma 9, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 novembre 1986, n. 917" (in G.U. n. 4 del 7 gennaio 2005).

Comunicato: Entrata in vigore l'1/11/2004 del protocollo che modifica la Convenzione del 23 luglio 1990, relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate, fatta a Bruxelles il 25 maggio 1999.

STATUTO DEL CONTRIBUENTE

Dottrina

“L’evoluzione dei rapporti di collaborazione tra amministrazione finanziaria e contribuente: l’interpello alla luce dello Statuto del contribuente”, di A. GIORGIANNI, in Riv. dir. trib. 2/2004, I, pag. 217 (per segnalazione).

ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Accertamento – Imposte sul reddito – Indagini bancarie su società – Indizi di intestazioni fittizie in capo a soci e amministratori – Estensione delle indagini – Legittimità.

Cass. sez. trib. 12 settembre 2003, n. 13391, in Dir. prat. trib. 3/2004, II, pag. 585.

L’acquisizione dagli istituti di credito di copia dei conti bancari intrattenuti con il contribuente e l’utilizzazione dei dati da questi risultanti ai fini delle rettifiche e degli accertamenti non possono ritenersi limitate, in caso di società di capitali, ai conti intestati alla società, ma riguardano anche quelli intestati ai soci e agli amministratori, allorché risulti provata dall’Amministrazione finanziaria, anche tramite presunzioni, la natura fittizia dell’intestazione o, comunque, la sostanziale riferibilità all’ente dei conti medesimi o di alcuni loro singoli dati.

Con nota di F.MENTI, “L’intestazione fittizia dei conti bancari e il loro utilizzo per la rettifica e l’accertamento dei redditi”.

Accertamento (principi e norme generali) –Partecipazione del contribuente alle operazioni di verifica – Mancanza di contestazioni immediate – Equivale ad accettazione delle operazioni da parte del contribuente.

Accertamento ex art. 39, comma 1, lett. d), del D.P.R. n. 600/1973 – Percentuali di ricarico relative ad un determinato anno fiscale – Valore indiziario per la ricostruzione dei dati di altri periodi d’imposta – Criteri e condizioni.

Cass. sez. trib. 26 gennaio 2004, n. 1286, in Boll. trib. 2004, pag. 1098.

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, la partecipazione del contribuente alle operazioni di verifica senza contestazioni equivale sostanzialmente ad accettazione delle stesse e dei loro risultati, non occorrendo per questo un’accettazione espressa, ma soltanto la mancanza di contestazioni, perché se il contribuente ha qualcosa da contestare sulle operazioni di verifica circa la materialità dei fatti questi deve, e può, formulare immediatamente il proprio dissenso e pretendere che le proprie contestazioni siano riportate sul verbale, oppure, in caso di rifiuto da parte dei verbalizzanti di porle a verbale, comunicare immediatamente per iscritto la propria protesta, segnalando il rifiuto e ribadendo le contestazioni.

Ai fini dell'accertamento delle imposte sui redditi, le circostanze di fatto, comprese quelle relative alle percentuali di ricarico, accertate con riferimento ad un determinato anno fiscale non possono essere estese acriticamente ad ogni altro esercizio precedente o successivo, anche perché ogni periodo impositivo è autonomo rispetto agli altri, ma costituiscono pur sempre validi elementi indiziari, da utilizzare secondo criteri di razionalità e di prudenza, per ricostruire i dati corrispondenti relativi agli anni precedenti o successivi, costituendo una regola d'esperienza che l'entità dei vari ricarichi non è una variabile indipendente di carattere occasionale, ma è condizionata da una serie di fattori che costituiscono nel loro insieme le condizioni di mercato.

Ai fini dell'accertamento delle imposte sui redditi, quella della persistenza nel tempo dell'entità delle percentuali di ricarico non può costituire certo una regola assoluta, ma non costituisce una regola assoluta neppure il contrario, ossia che ogni anno di attività sia assolutamente diverso dall'altro, e che perciò ogni volta vengano effettuati ricarichi del tutto differenti, cosicché lo stabilire fino a quando possano persistere le medesime percentuali di ricarico, e quando invece non possano più essere le stesse o, quanto meno, la loro persistenza non risponda più ad una regola d'esperienza, costituisce una valutazione di fatto, da effettuarsi motivatamente da parte del giudice di merito.

ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi generali)

Dottrina

“L'evoluzione della definizione di <<stabile organizzazione>>”, di A. LOVISOLO, in Corr. Trib., 34/2004, pag. 2655

L'articolo si sofferma sulla nozione di stabile organizzazione contenuta nell'art. 162 del TUIR (introdotta dal D.Lgs. n. 344/2003).

A tale riguardo, dopo aver premesso che essa riproduce nella sostanza la definizione dell'art. 5 del modello OCSE e che troverà applicazione solo se più favorevole rispetto alla norma convenzionale (l'art. 162, comma 1, fa infatti salva l'applicazione del successivo art. 169), rileva gli elementi differenziali che connotano le due disposizioni (TUIR e modello OCSE), di cui si riportano di seguito i principali.

Relativamente alla stabile organizzazione materiale, la norma interna:

- ?? specifica, rispetto a quella convenzionale, che deve trattarsi di attività esercitata “sul territorio nazionale”, non risultando, pertanto, imponibile in Italia il reddito prodotto all'estero da una stabile organizzazione italiana di un soggetto non residente;
- ?? nella c.d. “esemplificazione negativa” (individuazione non tassativa delle fattispecie in cui non si configura una stabile organizzazione) di cui all'art. 162, comma 4, riproduce sostanzialmente le ipotesi di “attività preparatoria ed ausiliaria” prevista nel modello convenzionale. Tuttavia, innovando ed esplicitando rispetto a quest'ultimo, esclude che costituisca “di per se stessa” stabile organizzazione “la disponibilità a qualsiasi titolo di elaboratori elettronici e relativi impianti ausiliari che consentano la raccolta di dati e informazioni finalizzati alla vendita di beni e servizi”. Tale formulazione, che appare riconnettersi al dettato dell'art. 5, comma 4, del Modello OCSE e ai Paragrafi 10 e 42.7 del Commentario, induce, relativamente alla fattispecie del commercio elettronico, ad escludere l'esistenza della stabile organizzazione nella ipotesi del commercio elettronico indiretto, caratterizzato dalla semplice raccolta di ordini e dati, cui fa seguito l'invio con mezzi “ordinari” dei beni o servizi acquistati, e ad affermarla nell'ipotesi di commercio elettronico diretto, caratterizzato dalla fornitura di beni o servizi direttamente scaricabili dall'elaboratore.

Relativamente alla stabile organizzazione personale, l'art. 162, comma 6, prevede che, in presenza di contratti “abituamente conclusi” a nome dell'impresa dal rappresentante nel territorio dello Stato, si configuri una stabile organizzazione a condizione che tali contratti risultino “diversi

da quelli di acquisto di beni”, non essendo tale ultima precisazione contenuta nella norma convenzionale.

In conclusione, rileva l'Autore come la definizione di stabile organizzazione, auspicata per anni, sia stata introdotta nella normativa interna quando (paradossalmente) se ne sentiva meno la necessità, stanti recenti interventi della Suprema Corte che, attraverso il richiamo al modello OCSE e al suo Commentario, avevano supplito alla sua assenza. Ciò, peraltro, senza una sufficiente chiarezza in relazione alla determinazione del reddito della stabile organizzazione (ad esempio, con riferimento, alle c.d. spese di regia) e lasciando irrisolta la necessità di pervenire ad una definizione di essa a fini IVA (in relazione alla quale difetta il diretto riferimento al modello convenzionale). (PT)

“Profili evolutivi della <<stabile organizzazione>> nel diritto interno e convenzionale”, di A. LOVISOLO, in Corr. Trib., 35/2004, pag. 2729

Il 12 aprile 2004, nell'ambito del *Working Party* n. 1 (incaricato in ambito OCSE dell'adattamento delle convenzioni contro la doppia imposizione) sono state formulate proposte, tuttora in discussione, su alcuni punti di rilievo della nozione di stabile organizzazione, ritenendo di dover includere nel Commentario OCSE all'art. 5 del Modello Convenzionale alcuni profili interpretativi espressamente definiti “*widely accepted*”. Tali profili, peraltro attinenti a problematiche già affrontate dalla Suprema Corte nelle note sentenze intervenute in merito, riguardano:

1. la configurabilità di una società collegata (o controllata) quale stabile organizzazione della controllante (o di altra società collegata).

A tale riguardo il *Draft del Working Party*, partendo dalla previsione contenuta nel Commentario (art. 5, par. 41), in base alla quale una società controllata costituisce stabile organizzazione “personale” della controllante allorché la prima operi, in concreto, quale agente con rappresentanza esclusiva della seconda, ha ulteriormente precisato le ipotesi in cui i rapporti intersocietari possono generare la presenza di una stabile organizzazione, di tipo “personale” ovvero (e questo rappresenta l'elemento innovativo) di tipo “materiale”, rilevando a tale ultimo fine la messa a disposizione da parte della *subsidiary* di immobili ed uffici nei quali la controllante (o la collegata) svolga la propria attività con personale alle proprie dipendenze o, a maggior ragione, utilizzando personale della *subsidiary*. Ciò a condizione che tale disponibilità si protragga per un tempo sufficiente a far considerare l'immobile o gli uffici una “sede fissa di affari” del soggetto non residente;

2. la configurabilità di una stabile organizzazione di gruppo, relativamente alla quale viene precisato quanto già indirettamente desumibile dalla attuale versione del Commentario (art. 5, par. 4.24, che considera l'ipotesi di *management office* istituito all'estero, ritenendo che tale ufficio di direzione sarà *di norma* considerato una stabile organizzazione), e cioè che la valutazione dell'esistenza di una stabile organizzazione (sotto il profilo sia “materiale” sia personale”) debba essere effettuata separatamente per ciascuna società del gruppo, sulla base di una valutazione caso per caso dei rapporti intersocietari e dei relativi elementi fattuali;

3. la possibilità che la mera partecipazione alla negoziazione di contratti configuri l'esistenza di una stabile organizzazione “personale”.

Al riguardo viene proposta una integrazione del Par. 33 del Commentario - che ai fini della configurazione di una stabile organizzazione personale richiede che i contratti conclusi all'estero attengano al *core business* della casa madre e che il rappresentante sia idoneo ad impegnare tale società (indipendentemente dal fatto che il contratto sia firmato da altri nello Stato di residenza della casa madre) – nel senso di considerare irrilevante la circostanza che l'“agente” non abbia formalmente ricevuto il potere di rappresentanza e precisando che la mera partecipazione alla negoziazione del contratto all'estero non comporta *di per sé* che tale soggetto sia dotato del potere di concludere contratti (condizione, quest'ultima, necessaria all'esistenza di una stabile organizzazione).

Sul tema viene altresì segnalata una parziale discordanza tra le definizioni internazionale e domestica di stabile organizzazione, principalmente riconducibile alla esclusione, contenuta nell'art. 162, comma 6, del TUIR e non nel Commentario, dal novero dei contratti

potenzialmente indicativi dell'esistenza di una stabile organizzazione, di quelli di acquisto di beni. (PT)

“Dopo il caso <<Philip Morris>> la Suprema Corte statuisce ancora sul <<centro di attività stabile>> ai fini dell'IVA e sulla questione della società di capitali controllata da soggetto non residente riqualificata quale stabile organizzazione”, di T. MARINO, in Boll.trib. 2004, pag. 1205.

Nell'articolo sono analizzate le statuizioni della Corte di Cassazione, contenute nella sentenza n. 6799 del 2004, relative alla riqualifica di una società di capitali italiana, controllata da una società svizzera, come stabile organizzazione ai fini IVA, anche in relazione a quanto affermato nelle celebri sentenze del caso “Philip Morris”.

Nella fattispecie il direttore della società svizzera rivestiva la carica di presidente della società italiana, la quale aveva come finalità statutaria quella di informare i potenziali clienti sulle caratteristiche del prodotto, promuoverne le vendite e, di conseguenza, sviluppare le relazioni pubbliche in Italia.

A tale riguardo, l'Autore:

?? critica la sentenza della Corte che, richiamando in senso adesivo la pronuncia sul caso Philip Morris, ritiene incompatibile con il concetto di “centro di attività stabile” ai fini IVA la nozione di stabile organizzazione personale di cui all'art. 5 del Modello OCSE e allo stesso tempo afferma potersi individuare una stabile organizzazione ai fini IVA di un soggetto estero “all'interno” di una società di capitali residenti.

Secondo autorevole dottrina, infatti, in siffatte ipotesi la qualifica di stabile organizzazione può essere attribuita solo se in capo alla società figlia siano riscontrabili rapporti con la casa madre del tutto assimilabili a quelli di un agente dipendente. Pertanto, se la presunta stabile organizzazione è una società e, per pacifica interpretazione, occorre fare riferimento all'ipotesi dell'agente, non si comprende come sia possibile conciliare questo passaggio logico con l'inutilizzabilità nell'IVA della nozione di stabile organizzazione personale;

?? condivide l'assunto del giudice di legittimità in base al quale il mero controllo, ancorché totalitario, di una società non assume ai fini processuali alcuna valenza probatoria per l'azione di accertamento di una stabile organizzazione di un soggetto non residente, sia ai fini dell'IVA sia delle imposte dirette;

?? reputa tuttavia pericolosa e fuorviante l'indicazione della sentenza secondo cui, posto il controllo societario di una società italiana da parte di un soggetto non residente, l'art. 5 par. 6 della Convenzione Italia – Svizzera non esclude il valore indiziario di tale circostanza ma unicamente la sua autonoma sufficienza probatoria e non vieta conseguentemente un utilizzo della stessa ai fini del convincimento del giudice, ove trovi riscontro in altre circostanze gravi, precise e concordanti.

Il rischio è che una tale indicazione del giudice di legittimità possa essere interpretata come una esplicita attribuzione di un valore procedimentale e processuale alla norma convenzionale, risultando ciò incompatibile con la natura di essa;

?? fa rilevare come la sentenza in commento, ritenendo la censura del ricorrente inammissibile sotto il profilo processuale, non si sia pronunciata sullo specifico punto della assoggettabilità ad IVA delle prestazioni di servizi tra casa madre e stabile organizzazione, su cui peraltro risultano precedenti dell'Amministrazione, aspramente criticati in dottrina, nel senso della applicabilità del tributo. Ciò nonostante essa sembra aver avallato la tesi dell'impossibilità del recupero dell'IVA sulle prestazioni rese dalla stabile organizzazione se non mediante la stabile organizzazione stessa.

Peraltro la Suprema Corte, nel trattare la questione con riferimento ad altra controversia (ordinanza di Cassazione n. 7851 del 2004), ha ritenuto di rinviarla alla Corte di Giustizia delle Comunità Europee, che non si è ancora pronunciata al riguardo. A parere di chi scrive è auspicabile che la Corte di Giustizia accolga le istanze della dottrina, con particolare riguardo all'orientamento interpretativo secondo cui, per un soggetto non residente con stabile organizzazione in Italia, l'impossibilità di recuperare l'IVA relativa ai rapporti tra casa madre e centro di attività stabile costituirebbe una violazione del principio di stabilimento,

poiché il tributo addebitato dal centro di attività stabile per i servizi da questo prestati importerebbe la non neutralità dell'imposta sull'impresa, come farebbe rispetto ad un consumatore finale. (PT)

“La nozione di stabile organizzazione nel nuovo TUIR – Analogie e differenze con il Modello OCSE e con le Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia”, di A. NUZZOLO e P. CONSIGLIO, ne Il fisco, 33/2004, fasc. n. 1, pag. 5120

L'articolo analizza approfonditamente la definizione di stabile organizzazione contenuta nell'art. 162 del nuovo TUIR (per una completa disamina dei profili trattati, si rinvia al testo integrale pubblicato) che, pur mutuando nella sostanza quella riportata nell'art. 5 del Modello OCSE, assume connotazioni del tutto particolari e in parte contrastanti con la maggior parte delle Convenzioni stipulate dall'Italia.

Sotto tale profilo, viene rilevato che:

- ?? l'effetto pratico della introduzione nel TUIR di una definizione di stabile organizzazione sarà limitato, potendo le previsioni di cui all'art. 162 essere applicate solo nei confronti di soggetti residenti in Stati con i quali l'Italia non abbia concluso una Convenzione contro le doppie imposizioni, ovvero nei casi in cui, pur in presenza di una Convenzione, le previsioni del TUIR risultino più favorevoli al contribuente (art. 169 del TUIR);
- ?? in presenza di cantieri aperti in Italia da soggetti non residenti, l'art. 162, comma 3, del TUIR, rispetto alle Convenzioni in essere e allo stesso Modello OCSE, rende più facilmente configurabile una stabile organizzazione, atteso il più limitato termine temporale previsto (tre mesi) a tal fine. Tuttavia, in base al combinato disposto degli artt. 162 e 169 del TUIR, esso troverà applicazione solo nei confronti di soggetti residenti non “coperti” da regime convenzionale;
- ?? a differenza della maggior parte delle Convenzioni stipulate dall'Italia, il comma 4 dell'art. 162 non chiarisce esplicitamente che non sono stabili organizzazioni le sedi fisse utilizzate esclusivamente “a fini pubblicitari, di fornire informazioni e di ricerca scientifica”, ma utilizza la più generica e ampia formulazione del vigente Modello OCSE, che esclude “qualsiasi attività di carattere preparatorio e ausiliario”;
- ?? la precisazione, contenuta nel comma 4, lettera f) dell'art. 162 - in base alla quale il cumulo delle attività, espressamente indicate quali esempi che non configurano (salva prova contraria dell'Amministrazione) una stabile organizzazione, non ne determina l'esistenza, ove l'insieme di tali attività mantenga un carattere preparatorio ed ausiliario - rappresenta una innovazione rispetto alle Convenzioni in essere e pertanto potrà essere invocata dai contribuenti a proprio favore, stante il richiamato disposto dell'art. 169 del TUIR;
- ?? la previsione di cui al comma 5 dell'art. 162 - in base alla quale la disponibilità di un *server* (elaboratori e impianti ausiliari per la raccolta e la trasmissione di dati e informazioni finalizzati alla vendita di beni e servizi) non costituisce *di per sé* una stabile organizzazione - appare meno restrittiva di quella contenuta nel Commentario al Modello OCSE, a mente del quale, se il *server* è nella piena disponibilità dell'impresa non residente per un periodo sufficiente ad essere considerato una sede fissa di affari e svolge attività non qualificabili come preparatorie e ausiliarie, esso *potrà essere considerato* una stabile organizzazione dell'impresa che lo gestisce;
- ?? con la definizione di stabile organizzazione “personale” di cui al comma 6 dell'art. 162 - a sensi del quale costituisce stabile organizzazione dell'impresa non residente il soggetto che nel territorio dello Stato conclude abitualmente, in nome dell'impresa, contratti diversi da quelli di acquisto di beni (nel Commentario è invece richiesto che i contratti siano relativi ad operazioni che costituiscono l'attività propria dell'impresa) - viene recepita la teoria largamente affermata dalla dottrina internazionale, secondo la quale l'esercizio del potere di rappresentanza (da valutare, tuttavia, sul piano sostanziale oltre che formale) è condizione sufficiente al riconoscimento di una stabile organizzazione, indipendentemente dal carattere preparatorio o ausiliario delle attività svolte. Al contrario, nel Modello OCSE,

tale carattere preparatorio o ausiliario vale *a priori* ad escludere l'esistenza di una stabile organizzazione.

In conclusione, fanno osservare gli Autori come nei casi di contrasto tra disciplina domestica e convenzionale, che non possano essere risolti attraverso la prevalenza della norma interna ai sensi dell'art. 169 del TUIR (risultando la Convenzione più favorevole al contribuente), l'unica strada percorribile per superare le divergenze sembrerebbe essere la negoziazione di revisione degli accordi bilaterali già conclusi. (PT)

“Stabile organizzazione e rappresentante IVA – Posizione italiana e valutazione della compatibilità con la normativa comunitaria”, di A. PICIOCCHI, ne Il fisco, 34/2004, fasc. n. 1 pag. 12618

Nell'articolo sono esaminate le conseguenze che la presenza della stabile organizzazione comporta ai fini dell'applicazione dell'IVA, con particolare riguardo alle novità introdotte dal D. Lgs. n. 191/2002, di recepimenti della Direttiva n. 2000/65/CE.

In via generale viene fatto osservare che la novella, nell'attribuire rilevanza alla stabile organizzazione solo con riferimento alle operazioni poste in essere o ricevute *direttamente dalla stessa*, si pone in contrasto con le norme della VI Direttiva (e di quelle nazionali ante D.Lgs. n. 191/2002), che invece considerano la stabile organizzazione soggettivamente rilevante nel meccanismo di applicazione del tributo sia nel caso di operazioni poste in essere/ricevute dalla stessa sia di quelle relative all'*head office* (senza l'intervento della sede secondaria italiana).

Ulteriori contrasti emergono con riferimento alla c.d. forza di attrazione della stabile organizzazione, sia dal lato passivo, afferente l'ipotesi in cui il soggetto non residente, con stabile organizzazione in Italia, riceva una fattura da parte di un fornitore italiano, sia dal lato attivo, con riferimento alla individuazione del debitore di imposta nel caso in cui il soggetto non residente, con stabile organizzazione in Italia, ponga in essere un'operazione soggetta ad IVA, senza l'intervento della sede secondaria.

Sotto il primo profilo (forza di attrazione dal lato passivo), infatti:

- il D. Lgs. n. 191/2002 ha radicalmente mutato la disposizione contenuta nell'art. 38-ter del D.P.R. n. 633/1972, consentendo anche al soggetto non residente che abbia una stabile organizzazione in Italia di recuperare l'imposta assolta sugli acquisti non riferibili alla stabile avvalendosi della procedura di rimborso delineata dalla stessa norma, con ciò ponendosi in contrasto con la normativa comunitaria, desumibile dalla Direttive VIII e XIII, che non consente la procedura di rimborso semplificato (ma solo quella ordinaria di detrazione) ai soggetti aventi una partita IVA in Italia, ivi inclusi quelli dotati di stabile organizzazione nello Stato, stante l'unicità del soggetto passivo (casa madre-SO) per le operazioni territorialmente rilevanti;
- inoltre, contrariamente a quanto imposto dall'art. 17, par. 4, della VI Direttiva, la norma nazionale considera operazioni attive, che precludono la possibilità di rimborso, anche quelle per cui l'Italia ha previsto volontariamente il regime del *reverse charge* (assolvimento dell'imposta da parte del committente residente mediante procedura di autofatturazione).

Dal punto di vista della c.d. forza di attrazione dal lato attivo, chi scrive ritiene che l'unicità del soggetto responsabile del pagamento del tributo, da un lato, e il tenore dell'art. 21 della VI Direttiva, dall'altro, debbano comportare, come regola generale, che: i) in caso di soggetto stabilito nel Paese di applicazione dell'imposta, sarà tale soggetto a fatturare tutte le operazioni ivi realizzate, indipendentemente dal fatto che le stesse siano state realizzate tramite la propria sede nel territorio o attraverso una diversa sede presente in altro Stato; mentre ii) in caso di soggetto non stabilito sarà possibile per lo Stato membro prevedere il *reverse charge* ovvero consentire la registrazione ai fini IVA del soggetto non stabilito.

Tale impostazione risulta completamente disattesa in ambito nazionale, prima, dalla Risoluzione dell'Amministrazione n. 4/E del 2002 - ove, con riferimento a prestazioni di consulenza tecnica relative ad attività di *mergers & acquisitions* rese a committenti nazionali dalla casa madre estera, senza intervento della stabile organizzazione presente in Italia, si sostiene che il principio della forza di attrazione “vale esclusivamente per le prestazioni materialmente effettuate dalla stabile organizzazione e non anche per quelle realizzate direttamente dalla casa madre estera” – e, da

ultimo, dalle modifiche apportate all'art. 44 del D.L. n. 331/1993 dal D.Lgs. n. 191/2002, che recepiscono i principi già riflessi nel citato provvedimento. In base a tale norma, infatti, per le operazioni soggette ad IVA nel territorio dello Stato da un soggetto non residente dotato di stabile organizzazione, ma senza l'intervento di quest'ultima (salva l'applicabilità del regime di *reverse charge*, sussistendone i presupposti), la fatturazione deve avvenire da parte della casa madre non residente tramite una seconda partita IVA ottenuta in Italia, diversa da quella della propria sede fissa, con la singolare conseguenza che uno stesso soggetto passivo possa avere nello Stato due diverse partite IVA, senza possibilità di compensazione tra le stesse.

Relativamente ai rapporti di prestazione di servizi tra stabile organizzazione e casa madre, la irrilevanza a fini IVA di tali operazioni ha trovato accoglimento nel nuovo regime (cfr. relazione al più volte citato D.Lgs. n. 191/2002) ed è stata anche successivamente affermata dall'Amministrazione nel documento prot. n.2002/135102, reso in risposta ad istanza di interpello, sul presupposto della inconfigurabilità di un rapporto obbligatorio (che costituisce presupposto di applicazione del tributo) tra due soggetti di cui l'uno costituisca una mera articolazione dell'altro (viceversa tale irrilevanza non può essere affermata in caso di cessioni di beni, per le quali il presupposto di applicazione dell'IVA è dato dalla movimentazione del bene).

Sul tema del rappresentante IVA, si fa osservare che:

- il D.Lgs. n. 191/2002 ha inteso chiarire, attribuendo alla modifica normativa introdotta natura interpretativa, l'obbligatorietà della identificazione diretta o della nomina di un rappresentante fiscale nel caso in cui il soggetto non residente ponga in essere cessioni di beni o prestazioni di servizi nei confronti di soggetti che non agiscono nell'esercizio di imprese, arti o professioni (e che quindi, in quanto non soggetti IVA, non possono procedere ad autofatturazione);
- l'orientamento manifestato dalla Agenzia delle Entrate, con la Risoluzione n. 301/E del 2002 - che ha negato la possibilità per un rappresentante fiscale di computare in detrazione, ex art. 19 del D.P.R. n. 633/1972, l'IVA assolta dalla società non residente prima della nomina dello stesso rappresentante - appare palesemente in contrasto con l'art. 17 della VI Direttiva, come interpretato dalla Corte di Giustizia (sentenza del 21 marzo 2000, procedimento C-110/98), che ha stabilito che gli Stati membri non sono legittimati ad impedire l'esercizio del diritto alla detrazione a fronte unicamente di violazioni formali, quali potrebbero essere, ad esempio, la *tardiva comunicazione della nomina del rappresentante IVA* (ai fini di cui trattasi la tardiva comunicazione non si ritiene possa configurare fattispecie sostanzialmente differente rispetto alla mancata nomina di cui alla citata Risoluzione).

Tenuto conto di quanto sopra, viene auspicata dall'Autore una revisione degli orientamenti interpretativi e delle norme interne, volta ad armonizzare l'ordinamento nazionale alla sovraordinata normativa comunitaria. (PT)

AMNISTIA E CONDONO

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Amnistia e condono – L. n. 289 del 2002 e successive modificazioni – Rapporti non contenziosi – Nozione – Inapplicabilità – Generica previsione di sanzioni e soprattasse – Irrilevanza.

Cass., sez. trib. 2 luglio 2004, n. 12147, ne Il fisco 31/2004, fasc. n. 1, pag. 11760.

Il condono di cui all'art. 16 della L. n. 289 del 2002 (e successive modificazioni), non è applicabile alla controversia tributaria scaturita dalla richiesta di valutazione automatica di alcuni immobili, cui non sia stata ancora attribuita la rendita catastale, avanzata dal contribuente nell'atto soggetto a

imposizione (ex art. 12 del D.L. n. 70/1988) non sussistendo alcun atto impositivo per essere le imposte liquidate senza l'esercizio di alcun potere discrezionale dell'Amministrazione finanziaria, in base a parametri predeterminati.

La generica indicazione a stampa nell'atto impositivo di una liquidazione delle sanzioni e delle soprattasse, non appare sufficiente all'applicazione delle sanzioni stesse; e quindi l'impugnazione dell'atto non determina una controversia sulle sanzioni suscettibili di condono ex art. 16 della L. n. 289 del 2002 (e successive modificazioni).

VIOLAZIONI E SANZIONI

Dottrina

“Il nuovo sistema sanzionatorio tributario non penale per le persone giuridiche”, di P. BIONDO, in Boll. trib. 2004, pag. 1217 (per segnalazione).

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Violazioni e sanzioni – Reati tributari – Art. 2, comma 30, del D.Lgs. 19 dicembre 1984, n. 853, convertito con L. 17 febbraio 1985, n. 17 – Contravvenzione – Abrogazione ad opera del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 – Insussistenza.

Cass., sez. III pen. 18 febbraio 2004, n. 103, ne Il fisco 35/2004, fasc. n. 1, pag. 12999.

Alla stregua dei principi sostenuti dalle Sezioni Unite penali della Cassazione in materia di successione di leggi penali nel tempo, deve ritenersi che il nuovo sistema penal-tributario introdotto con il D.Lgs. n. 74/2000, non abbia abrogato la contravvenzione di cui all'art. 2, comma 30, della L. n. 17/1985 (cosiddetta “Visentini – *ter*”), relativa a notizie che gli uffici delle imposte dirette potevano richiedere ai contribuenti con lettera raccomandata e riguardanti elementi per determinare induttivamente l'ammontare dei ricavi e dei compensi ovvero di corrispettivi di operazioni imponibili in misura superiore a quella dichiarata.

CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Giurisprudenza

Commissioni tributarie di merito

Contenzioso in genere – Classificazione catastale – Disciplina – Classe e categoria – Attribuzione ad unità immobiliare – Provvedimento – Impugnazione – Indicazione di unità immobiliari omogenee diversamente classificate –Necessità – Esclusione – Art. 75 del D.P.R. n. 1142 del 1° dicembre 1949.

Atti amministrativi – Classificazione catastale – Motivazione – Semplice elencazione dei provvedimenti – Vizio di motivazione – Sussiste – Nullità dell'atto – Sussiste.

Comm. trib. reg. di Firenze, sez. VI 1° aprile 2004, n. 6, ne Il fisco 24/2004, fasc. n. 1, pag. 9131.

L'impugnativa al classamento catastale è ammissibile ancorché il contribuente non deduca l'incongruità offrendo parametri di immobili simili, esauendo il disposto dell'art. 75 del D.P.R. n. 1142/1949 la sua funzione in ambito meramente probatorio ed autorizzandosi il giudice di merito a valutare le circostanze del caso concreto.

E' nullo per carenza di motivazione il classamento di un immobile, nel caso in cui l'atto amministrativo consista in singoli provvedimenti dalla cui mera lettura non sia possibile individuare un solo elemento od un solo parametro che permetta alla parte di verificare l'iter logico seguito dall'Amministrazione nel procedere al classamento.

CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Giudizio di ottemperanza – Sentenza passata in giudicato – Singoli capi della sentenza – Giudicato interno – Legittimità della richiesta di ottemperanza – Titoli esecutivi di condanna – Legittimità – Esecuzione forzata ordinaria – Esecuzione in sede tributaria – Cumulabilità.

Cass., sez. trib. 14 gennaio 2004, n. 358, in Giur. imp. 2/2004, pag. 456.

Il comma 1 dell'art. 70 del D.Lgs. n. 546 del 1992, nel prevedere la domanda di ottemperanza agli obblighi derivanti dalla sentenza della commissione tributaria passata in giudicato, non limita l'iniziativa delle parti alle ipotesi di pronuncia definitiva esaustiva dell'intera controversia, ma consente l'attuazione coattiva anche di singole parti o capi autonomi della sentenza, rispetto ai quali si sia formato un giudicato interno.

Il comma 1 dell'art. 70 del D.Lgs. n. 546 del 1992 consente il giudizio di ottemperanza nel caso di titoli esecutivi di condanna, ove l'esecuzione forzata ordinaria, secondo le norme del codice di procedura civile, e l'esecuzione in sede tributaria, con il giudizio di ottemperanza, sono mezzi di tutela concorrenti e cumulabili.

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Sentenze – Impugnazione – Decorso del termini breve – Notificazione – Soggetto che consegna l'atto all'ufficiale giudiziario – Irrilevanza – Indicazioni delle parti nell'atto – Sufficienza – Termini – Proroga per mancato funzionamento di uffici finanziari – Decreto ministeriale – Non è atto normativo – Produzione nel corso del giudizio di merito – Necessità.

Cass., sez. trib. 26 gennaio 2004, n. 1287, ne Il fisco 21/2004, fasc. n. 1, pag. 8007.

L'attività di impulso del procedimento di notificazione della sentenza della Commissione tributaria, la quale consiste essenzialmente nella consegna dell'atto da notificare all'ufficiale giudiziario, può essere delegata, anche verbalmente, dal soggetto legittimato ad altro soggetto; sicché in tal caso, l'omessa indicazione, nella relazione di notificazione, della persona che ha eseguito materialmente la predetta attività, ovvero della sua qualità di incaricato dal soggetto legittimato, è irrilevante ai fini della validità della notificazione se, alla stregua dell'atto da notificare, risulti ugualmente la parte ad istanza della quale deve ritenersi effettuata, con la conseguenza che le predette omissioni non determinano inesistenza o nullità della notificazione.

I decreti con cui il Ministro per le finanze accerta, ai sensi del D.L. 21 giugno 1961, n. 498, convertito in L. 28 luglio 1961, n. 770 (e modificato ed integrato dalla L. 25 ottobre 1985, n. 592), il periodo di mancato funzionamento degli uffici finanziari e quindi determina la proroga dei termini per i diversi adempimenti in materia di imposte e tasse, ivi compresi i termini processuali, non hanno natura di atti normativi e perciò, il giudice non è tenuto ad acquisirli d'ufficio e non possono

essere prodotti per la prima volta nel giudizio di legittimità, neppure quando, come nel caso di specie, il decreto di proroga sia intervenuto dopo il deposito della pronuncia di secondo grado che abbia dichiarato tardivo l'appello dell'Amministrazione (e non rileva che tale decreto sia stato richiesto prima del deposito della pronunciata sentenza).

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Intervento del terzo – Intervento adesivo dipendente o *ad adiuvandum* – Legittimità – Conseguente litisconsorzio – Grado di appello – Integrazione del contraddittorio – Necessità.

Cass., sez. trib. 30 gennaio 2004, n. 1789, in Boll. trib. 2004, pag. 1183.

L'intervento volontario del terzo nel processo tributario è istituito compatibile con la natura di tale giudizio ed anzi espressamente disciplinato dall'art. 14 del D.Lgs. 546/92, sia pure con la previsione di alcuni limiti.

Tale intervento è adesivo quando l'interveniente ha un interesse di fatto all'esito della controversia, onde evitare che si ripercuotano nella propria sfera giuridica le conseguenze dannose della decisione; mentre è dipendente quando è rivolto unicamente a sostenere le ragioni di una delle parti.

L'intervento adesivo dipendente (detto anche *ad adiuvandum*) determina un'ipotesi di causa inscindibile, per cui in grado di appello è necessario integrare il contraddittorio anche nei confronti dell'interveniente, pena la nullità dell'intero giudizio di secondo grado e della relativa sentenza, rilevabile anche d'ufficio.

DIRETTIVE CEE
(Vedi anche Irpeg)

Giurisprudenza

Principi fondamentali del trattato CE e normativa statale in materia d'imposte dirette nella giurisprudenza della corte di giustizia CE.

Rassegna di giurisprudenza a cura di M. Q. ROSSI, in Dir. prat. trib. 3-2004, pag. 687. (per segnalazione)

IAS

Dottrina

“Introduzione ai principi contabili internazionali – Analisi del metodo e dei criteri di formazione del bilancio d'esercizio nella prospettiva IAS”, di G. D'ABRUZZO e E. PUCCI, in Boll. Trib., 2004, pag. 966.

Gli AA., dopo aver effettuato un breve *excursus* su l'iter normativo comunitario di recepimento degli IAS nonché sul percorso di avvicinamento dell'Italia ai principi contabili internazionali, iniziato con la Legge Comunitaria 2003 (L. 31 ottobre 2003, n. 306), analizzano le principali differenze tra i Principi contabili nazionali e gli IAS, focalizzando le principali questioni che comporterà la predisposizione dei bilanci a partire dal 1° gennaio 2005 secondo i “nuovi” principi. A differenza dei Principi contabili nazionali applicabili alle sole imprese industriali, commerciali e di servizi non finanziari, le regole IAS sono applicabili a tutte le tipologie di imprese, comprese le banche e le imprese di assicurazione, ed individuano la finalità del bilancio nel fornire informazioni sulla situazione patrimoniale-finanziaria, sull'andamento economico e sui flussi di disponibilità liquide

dell'impresa. Al fine di raggiungere tale obiettivo, lo IAS 1 dispone che il bilancio debba essere costituito dai seguenti documenti: 1) Stato patrimoniale; 2) Conto economico; 3) Prospetto riepilogativo dei movimenti di patrimonio netto; 4) rendiconto finanziario; 5) criteri contabili e note esplicative.

Rispetto ai principi nazionali, le differenze riguardano sia il tipo e la funzione dei documenti richiesti che le modalità e i criteri di rappresentazione. In particolare, per quanto concerne lo Stato patrimoniale, lo IAS 1 non prevede uno schema predeterminato né un ordine di esposizione, limitandosi più semplicemente a richiedere un contenuto minimo integrabile mediante l'inserzione di voci addizionali, intestazioni e subtotali, allorché un principio contabile internazionale lo richieda ovvero quando l'integrazione e la maggiore analiticità siano indispensabili per rappresentare fedelmente la situazione finanziaria dell'impresa. La classificazione delle attività e delle passività deve essere improntata alla distinzione fra partite correnti e non correnti o, in alternativa, secondo l'ordine della loro liquidità. In ogni caso, è necessaria l'evidenziazione, per ogni voce dell'attivo e del passivo, dell'importo che si prevede debba essere realizzato o regolato oltre i dodici mesi. A parte ciò, le principali differenze tra lo Stato patrimoniale IAS e quello prescritto dal codice civile riguardano: i conti d'ordine, l'utile d'esercizio, le voci del passivo e le passività non correnti produttive di interessi. Per quanto concerne i conti d'ordine, nello schema degli IAS non è prevista l'esistenza di un sistema dei conti da porre in calce allo stato patrimoniale che accolga l'evidenziazione dei rischi, degli impegni e dei beni di terzi presso l'azienda. In particolare, l'esistenza di rischi per garanzie reali e personali prestate a fronte di debiti altrui, per l'estinzione dei quali esiste una probabilità non remota di dover impiegare risorse proprie e, in generale, l'esistenza di impegni giuridicamente vincolanti obbliga il redattore del bilancio a riportare le notizie necessarie nelle note (cfr. IAS 37) al fine di fornire, per ciascuna passività potenziale, una breve descrizione corredata dagli effetti finanziari e con l'indicazione delle incertezze relative all'ammontare o al momento di sopravvenienza nonché della probabilità di dover corrispondere un indennizzo. Non risulta, invece, che gli IAS richiedano informazioni, fra le note di bilancio, per i beni di terzi detenuti dall'impresa. Tale omissione, a giudizio degli AA., non appare giustificata, posto che si tratta di fatti di gestione la cui rilevazione costituisce un necessario compendio della situazione economico-patrimoniale dell'impresa. Tale lacuna è stata rilevata anche dall'OIC.

In merito all'utile d'esercizio, diversamente dall'attuale impostazione, improntata ad un principio di distinzione fra *l'utile d'esercizio* e gli *utili portati a nuovo*, gli IAS adottano il criterio speculare dell'aggregazione nell'unica voce "Utili accumulati", privilegiando l'omogeneità di natura della specifica posta, a discapito, tuttavia, della trasparenza che la stratificazione dei risultati di periodo sarebbe stata in grado di assicurare. Per quanto riguarda, infine, le passività, il criterio attualmente utilizzato della classificazione per natura (verso istituti di credito, fornitori, ecc.) e della suddivisione in base all'esigibilità infra o extra-annuale è destinato ad essere sostituito dalla classificazione dei debiti in passività correnti e non correnti. Nell'ambito di tale configurazione, le passività a lungo termine, produttive di interessi, devono essere classificate come non correnti anche se estinguibili entro 12 mesi, assumendo al riguardo valore discriminante il termine di scadenza originario superiore a 12 mesi, ove l'obbligazione sia stata rinegoziata per un'analogha scadenza.

Passando ad analizzare le differenze rispetto all'attuale schema di conto economico, come per lo stato patrimoniale gli IAS non prevedono uno schema predeterminato, ma si limitano a richiedere un contenuto minimo di informazioni, integrabile con ulteriori voci, intestazioni e subtotali quando necessario per soddisfare adeguatamente l'esigenza di una rappresentazione della situazione economica dell'impresa ovvero quando prescritto da un principio contabile. È vietata la distinta esposizione, in conto economico e nelle note al bilancio, dei componenti straordinari di reddito poiché tutte le operazioni sono ritenute inerenti all'attività dell'impresa e vanno comprese nella determinazione unitaria del risultato d'esercizio. Con riferimento ai costi, la classificazione è basata sulla loro natura ovvero alla destinazione all'interno dell'impresa.

Innovativa è la previsione di un prospetto delle variazioni del patrimonio netto, laddove i principi contabili nazionali reputano invece sufficiente la distinta indicazione dei conti di patrimonio netto in una sezione denominata "Patrimonio netto". In particolare, a differenza dei principi contabili nazionali, gli IAS richiedono che nel prospetto si riflettano le variazioni intervenute nell'arco di due esercizi.

Fra le modifiche di maggiore rilevanza, vi è la previsione, da parte dello IAS 7, del rendiconto finanziario, la cui funzione è quella di rappresentare le variazioni delle disponibilità liquide

intervenute nell'esercizio in base alla natura delle attività (operativa, di investimento e finanziaria) che le hanno generate.

Il bilancio IAS è infine completato dalle note esplicative nelle quali sono fornite notizie sui criteri di predisposizione del bilancio, informazioni di dettaglio richieste in particolari contesti dagli stessi IAS ed ulteriori indicazioni non presenti in bilancio che si rendessero necessarie per salvaguardare l'obiettivo della rappresentazione veritiera.

Gli IAS non impongono la redazione di un "relazione sulla gestione" degli amministratori, incoraggiando tuttavia la presentazione di un documento i cui contenuti non si discostano da quelli previsti dall'art. 2428 c.c.

Riguardo ai postulati di bilancio, lo IAS 1 identifica principi e regole generali sostanzialmente analoghi a quelli assunti dall'ordinamento italiano. In particolare, al fine di assicurare una rappresentazione veritiera e corretta, il bilancio deve conformarsi ai seguenti principi: 1) continuità aziendale; 2) competenza; 3) costanza di applicazione dei criteri di valutazione e di classificazione delle voci, salvo che la variazione non sia motivata da una migliore rappresentazione dei fatti e delle operazioni; 4) rilevanza e aggregazione delle poste; 5) divieto di compensazione partite, a meno che la compensazione non sia richiesta da un principio contabile; 6) obbligo di fornire informazioni comparative per il periodo precedente.

La possibilità di derogare ai principi contabili internazionali è prevista solo in rare e circoscritte ipotesi nelle quali l'organo amministrativo reputi che la conformità ad un principio possa risultare fuorviante. In tal caso, lo IAS 1 precisa che l'impresa può non applicare il principio a condizione che indichi, nelle note di bilancio, il trattamento alternativo e le ragioni della scelta compiuta. Anche sotto tale profilo risulta più analitico il supporto informatico degli IAS rispetto all'analogo caso di deroga disciplinato dall'art. 2423 c.c. qualora ricorrano "casi eccezionali".

In merito all'applicazione dei principi internazionali dal 1° gennaio 2005, gli AA. osservano, infine, che l'esigenza di comparazione dei dati con il precedente periodo comporta una applicazione retrospettiva degli IAS già dal 2004. (FDA)

"Stato patrimoniale e conto economico secondo i principi IAS", di P. MORETTI, in Corr. Trib., 2004, pag. 2901.

L'A. analizza le principali differenze rispetto alla prassi contabile nazionale emergenti con riferimento alla forma e al contenuto degli schemi di bilancio previsti dallo IAS 1 ("Presentazione del bilancio").

Secondo gli IAS, le poste dello stato patrimoniale devono essere classificate in base alla distinzione corrente/non corrente o, in alternativa, in base al criterio della liquidità (tale secondo approccio deve essere seguito dalle banche e gli altri enti finanziari). La distinzione tra poste correnti e poste non correnti si fonda su due elementi: a) ciclo operativo dell'impresa; b) periodo amministrativo annuale. Per ciclo operativo si intende il tempo intercorrente tra l'acquisizione dei fattori produttivi che entrano nel processo e la loro realizzazione come disponibilità liquida o come strumento finanziario prontamente convertibile in disponibilità liquide. Pertanto, un'attività deve essere classificata nell'attivo corrente quando:

?? dovrebbe essere realizzata nel normale ciclo operativo dell'impresa;

?? è posseduta principalmente per la vendita o per breve termine e dovrebbe essere realizzata entro dodici mesi dalla data di bilancio;

?? è cassa o disponibilità liquida.

Tra le attività correnti legate al ciclo produttivo dell'impresa sono incluse, ad esempio, le rimanenze e i crediti commerciali. Tali attività, se realizzabili entro il ciclo operativo dell'impresa, devono essere classificate come correnti, a prescindere dalla circostanza di essere effettivamente realizzate entro 12 mesi dalla data di bilancio. Le altre attività, non legate al ciclo produttivo, sono classificate nell'attivo corrente se realizzate entro 12 mesi dalla data di bilancio, ovvero nell'attivo non corrente in caso contrario.

La suddetta distinzione resta valida anche per le passività. In particolare, una passività deve considerarsi corrente quando dovrebbe essere estinta entro il ciclo operativo dell'impresa, ovvero se l'estinzione è dovuta entro 12 mesi dalla data di bilancio.

Passando al conto economico, lo IAS 1 prevede una esposizione dei costi per natura o per destinazione. A giudizio dell'A., la seconda alternativa fornisce informazioni più significative potendo distinguere il costo del venduto dai costi distributivi e amministrativi. Utilizzando la classificazione per destinazione, lo IAS 1 richiede informazioni aggiuntive sulla natura dei costi (svalutazioni, ammortamenti e costi del personale).

Per quanto concerne la struttura sia dello stato patrimoniale che del conto economico, a differenza del codice civile lo IAS 1 non prevede uno schema rigido, essendo previsto solo un contenuto minimo, ma integrabile con l'inserimento ai voci aggiuntive o sottoclassificazioni.

Sempre per quanto concerne le principali differenze con la prassi contabile nazionale, viene sottolineato che la disciplina del codice civile focalizza l'attenzione sulla misurazione del reddito distribuibile, influenzando il meno possibile il risultato d'esercizio con variazioni di poste legate ai criteri valutativi. Nel conto economico IAS, invece, alla formazione del reddito concorrono anche le variazioni di tutte le componenti valutate a *fair value*. La disciplina nazionale non prevede alcun obbligo di indicazione in bilancio delle informazioni sui dividendi per azione, mentre gli IAS ne richiedono l'indicazione nel prospetto di conto economico e nelle relative note esplicative. Per quanto concerne le componenti straordinarie, sia la normativa civilistica che i principi contabili internazionali concordano nel ritenere che la natura straordinaria di fatti od operazioni non dipenda dalla frequenza con cui essi si verificano, ma dalla estraneità o meno dalla gestione operativa. (FDA)

IMPOSTE E TASSE (In genere)

Prassi Amministrativa

Imposte e tasse – Fondi comuni d'investimento immobiliare – Modificazioni apportate dall'art. 41-bis del D.L. n. 269/2003, conv. con modif. dalla L. n. 326/2003, al D.L. n. 351/2001, conv. con modif. dalla L. n. 410/2001 – Chiarimenti.

Circ. Agenzia delle Entrate 5 agosto 2004, n. 38/E in Boll. Trib. 2004, pag. 1156

La circolare illustra le modifiche apportate dal decreto-legge 30 settembre 2003, n. 269 alla disciplina fiscale dei fondi comuni d'investimento immobiliare di cui alla Legge n. 410/2001.

Dopo aver individuato esattamente i fondi di investimento immobiliare destinatari del regime fiscale risultante dalle nuove modifiche normative, la circolare delinea il nuovo regime tributario degli apporti ai fini delle imposte dirette e dell'IVA, nonché dei proventi conseguiti sia da soggetti residenti che da non residenti.

La circolare si sofferma inoltre sulle disposizioni dirette a regolare il passaggio dalla vecchia alla nuova disciplina e sulla peculiare disciplina transitoria per i sottoscrittori non residenti. (EM)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Rassegna della Cassazione tributaria a cura di E. MANZON e A. MODOLO, in Riv. dir. trib. 5-2004, II, pag. 301. (per segnalazione)

Imposte e tasse – Contratti – Interpretazione da parte dell'A.F – Legittimità – Collegamento fra contratti – Modifica della causa e del trattamento fiscale – Ammissibilità.

Leasing e finanziamento funzionalmente collegati – Riqualficazione ai fini fiscali – Necessità.

Cass., sez. trib. 14 maggio 2003, n. 7457, in Dir. prat. trib. 3/2004, II, pag. 549.

Quando due soggetti formalmente diversi pongono in essere due contratti con contenuto differente, ma tra loro collegati, rientra nei poteri dell'Amministrazione finanziaria l'interpretazione dei contratti in esame, tenendo conto del loro collegamento e dell'influenza di tale collegamento sulla loro causa, con riflessi sul piano dell'imponibilità delle operazioni contemplate.

In tal caso, nell'ipotesi di interdipendenza funzionale tra due distinti ed autonomi contratti di locazione finanziaria e di finanziamento, ciascuno fruente di un proprio autonomo regime giuridico e fiscale, spetta al giudice tributario riquilibrare la fattispecie con riguardo all'unitarietà della funzione perseguita, tali da condurre ad effetti sostanziali soggetti all'applicazione dell'IVA (nella specie, la Suprema Corte ha cassato con rinvio la sentenza del giudice tributario di merito, il quale si era limitato a constatare l'esistenza dei due contratti, applicando il regime fiscale proprio di ciascuno di essi. Sarebbe stato, invece, necessario valutare l'eventuale sussistenza di una funzione economica unitaria, consistente, nel caso, nella utilizzazione, ed eventuale acquisizione, di un bene strumentale, con conseguente assoggettabilità ad IVA dell'attività di finanziamento posta in essere).

Con nota di A. CAVALIERI, "Brevi note sui poteri interpretativi dell'Amministrazione finanziaria".

Imposte e tasse – Imposte straordinarie – Imposta sul patrimonio netto delle imprese – Base imponibile – Fondo per imposte differite sulle riserve da rivalutazione – Inclusione – Violazione del divieto di doppia imposizione – Non sussiste.

Cass., sez. trib. 3 febbraio 2004, n. 1946, in Giur. imp. 3/2004, pag. 694.

In tema di imposte straordinarie e con riguardo all'imposta sul patrimonio netto delle imprese, istituita dall'art. 1 del D.L. 30 settembre 1992, n. 394 (conv. dalla L. 26 novembre 1992, n. 461), è legittima l'inclusione nell'imponibile di un fondo per imposte differite sulle riserve da rivalutazione alla luce delle disposizioni attuative del citato D.L. n. 394 del 1992 recate dall'art. 2 del D.M. 7 gennaio 1993 e delle varie previsioni di legge succedutesi nel tempo in materia di iscrizione in bilancio delle riserve suddette, senza che possa ritenersi che tale inclusione realizzi di per sé una duplicazione d'imposta, in violazione del divieto di doppia imposizione.

Imposte e tasse (in genere) – Rimborso di somme indebitamente riscosse a titolo d'imposta – Risarcimento del maggior danno da svalutazione monetaria – Art. 1224, comma 2, del codice civile – Applicabilità.

Cass., sez. trib. 4 febbraio 2004, n. 2087, in Giur. imp. 3/2004, pag. 575 e in Dir. prat. trib. 2004, II, pag. 635.

L'applicabilità, alla domanda di rimborso avente ad oggetto somme indebitamente riscosse a titolo d'imposta, di una norma speciale che liquida gli interessi moratori con periodicità e ad un saggio diverso da quello previsto dall'art. 1284 del codice civile, non esclude la risarcibilità del maggior danno ai sensi dell'art. 1224, comma 2, del codice civile. La regola generale in materia di obbligazioni è, infatti, il diritto del creditore al pagamento degli interessi moratori, nonché al risarcimento dell'eventuale maggior danno, così come risulta dal disposto dell'art. 1224 del codice civile: l'eccezione, cioè l'eventuale non risarcibilità del danno ulteriore, deve essere invece espressamente prevista dal legislatore.

Con ampia nota di S. FORNI.

Imposte e tasse – Interpretazione e applicazione delle leggi tributarie – Statuto dei diritti del contribuente – Principi di irretrattività delle leggi tributarie e di tutela dell'affidamento incolpevole del contribuente – Valenza di criterio interpretativo generale.

Cass., sez. trib. 14 aprile 2004, n. 7080, ne Il fisco 27/2004, fasc. n. 1, pag. 10134.

Il principio di cui all'art. 3, comma 1, della L. n. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente), secondo cui le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo, e quello dell'affidamento e della buona fede (art. 10 della L. n. 212/2000) costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario (ex artt. 3, 23, 53 e 97 della Costituzione) e perciò debbono guidare il giudice nella interpretazione ed applicazione della legge. Pertanto, deve essere preferita l'interpretazione del D.L. n. 331/1993 (convertito, con modificazioni, dalla L. 29 ottobre 1993, n. 427) che mantiene in vigore il sistema di sgravio impositivo per le bevande alcoliche a lungo invecchiamento previsto dalla L. n. 339/1950 e mantenuto in vigore dalla L. n. 1039/1971 per l'acquavite immagazzinata prima del 1° novembre 1971.

Imposte e tasse – Imposte straordinarie – Imposta sul patrimonio netto delle imprese – Direttiva del Consiglio 17 luglio 1969, n. 335 (operazioni societarie) – Contrasto – Esclusione.

Cass., sez. trib. 11 maggio 2004, n. 8907, in Corr. trib. 2004, pag. 2384.

L'imposta sul patrimonio netto delle imprese, istituita dal D.L. n. 394/1972 e abolita dall'art. 36 del D.Lgs. n. 446/1997 con effetto dal 1° gennaio 1998, il cui presupposto, riferibile anche alle società di capitali, non attiene ad operazioni riguardanti il movimento di capitali o di beni, secondo l'interpretazione cogente per il giudice nazionale fornita dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia UE, non individua nessuna delle operazioni imponibili elencate nell'art. 4 della direttiva del Consiglio 17 luglio 1969, n. 335 (operazioni societarie) e, pertanto, non costituisce né imposta sui conferimenti, né imposta avente simili caratteristiche. Infatti, tale direttiva, che mira ad armonizzare le discipline riguardanti le imposte gravanti sui conferimenti di capitale nelle società nel contesto dell'eliminazione degli ostacoli che si frappongono alla libera circolazione dei capitali, non osta alla riscossione di un'imposta sul patrimonio netto delle imprese.

Commissioni tributarie di merito

Imposte e tasse – Contributo unificato per le spese degli atti giudiziari – Giurisdizione delle Commissioni tributarie – Esclusione – Natura impugnatoria del giudizio tributario – Impossibilità di configurare come parti sia il Ministero della giustizia sia l'Agenzia delle entrate.

Comm. trib. prov. di Cagliari, sez. II, 1° luglio 2003, n. 431, in Boll. trib. 2004, pag. 854.

Il contributo unificato di iscrizione a ruolo per le spese di giustizia non appartiene alla giurisdizione delle Commissioni tributarie, bensì all'Autorità Giudiziaria Ordinaria, pur dopo l'ampliamento di quella giurisdizione specializzata disposto dalla legge finanziaria del 2001.

Infatti, a parte la fase di esecuzione forzata e le controversie avanti diversa natura anche se collegata al rapporto tributario continua a restare un giudizio impugnatorio (di merito e non di mero annullamento) che deve riguardare l'impugnazione di uno degli atti indicati nell'art. 19 del D.Lgs. 546/92.

Del resto non potrebbero essere parti del giudizio tributario né il Ministero della giustizia, cui tale contributo è destinato, né l'Agenzia delle entrate, che non riveste alcun ruolo nella sua applicazione.

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI (in genere)

Giurisprudenza

Commissione tributaria Centrale

Tributi erariali diretti (in genere) – Liquidazione dell'imposta in base alla dichiarazione ex art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973 – Presupposto – Correzione di errori materiali o di calcolo immediatamente rilevabili con riscontro cartolare – Rettifiche basate su motivi giuridici – Illegittimità.

Comm. trib. Centrale, SS.UU., 5 dicembre 2003, n. 9104, in Boll. trib. 2004, pag. 781.

La possibilità di correzione dei dati esposti nella dichiarazione dei redditi, riconosciuta all'Ufficio finanziario dall'art. 36-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, è rigorosamente circoscritta alla correzione di errori materiali o di calcolo immediatamente rilevabili a seguito di riscontro cartolare, con la conseguenza che non si può procedere all'iscrizione a ruolo, senza previo accertamento nel caso in cui l'Ufficio abbia compiuto una serie di valutazioni ed apprezzamenti diversi rispetto a quelli fatti dal contribuente, ritenendo indeducibili dei contributi versati in adesione a programmi previdenziali volontari.

A norma dell'art. 36-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, l'Ufficio finanziario può escludere la deduzione dal reddito complessivo delle persone fisiche degli oneri non previsti solo quando l'ineducibilità dell'onere sia rilevabile *ictu oculi*, a seguito di controllo formale della dichiarazione e dell'allegata documentazione, e non anche quando sia necessario procedere all'interpretazione della documentazione allegata o della norma giuridica, o alla qualificazione giuridica di atti e negozi, occorrendo in tali casi un atto di accertamento esplicitamente motivato, il quale soltanto è idoneo a rendere edotto il contribuente del processo logico-giuridico seguito dall'Amministrazione per l'esclusione dell'onere ed a metterlo in condizione di potersi adeguatamente difendere.

La previsione dell'art. 36-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, diretta a rendere possibile la più sollecita correzione degli errori individuabili nella dichiarazione del contribuente sulla scorta di un mero controllo formale, ha carattere eccezionale e non tollera applicazioni estensive ad ipotesi diverse da quelle tassativamente indicate dal legislatore, e dunque a tale strumento non può fare ricorso l'Amministrazione finanziaria ogniqualvolta sia necessario procedere, al di là del mero riscontro cartolare, ad attività di valutazione giuridica ai fini dell'interpretazione del dato normativo, della qualificazione di fatti o rapporti fiscalmente rilevanti, della soluzione di questioni di imponibilità o di deducibilità o relative all'applicazione di norme di esenzione o agevolazione.

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.

Dottrina

“Chiarite le regole per il regime transitorio della <<participation exemption>>”, di D. BUONO e E. VASCHETTO, in Corr. Trib. 2004, pag. 2891.

Con riferimento alla Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 36/E del 4 agosto 2004, gli AA. analizzano il regime transitorio della *participation exemption* di cui all'art. 4, lett. c), d), g) e p) del comma 1, del D. Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344.

In tema di svalutazioni operate prima dell'entrata in vigore della Riforma fiscale, la norma prevede che debbano essere tassate le plusvalenze derivanti dal realizzo di partecipazioni seppure qualificabili per l'esenzione, quando – nel biennio precedente l'entrata in vigore delle nuove regole – sono state dedotte minusvalenze da valutazione delle medesime partecipazioni. La norma ha lo scopo di neutralizzare gli effetti derivanti dalla combinazione di due operazioni: la svalutazione della partecipazione fiscalmente rilevante prima della Riforma e la cessione della medesima partecipazione con realizzo di una plusvalenza in regime di esenzione d'imposta in base alla Riforma.

Peraltro, risulta chiarito che: le plusvalenze relative a partecipazioni non svalutate nel biennio ovvero svalutate prima di tale periodo sono esenti se ricorrono i requisiti prescritti dall'art. 87 Tuir; le plusvalenze generate in caso di cessione di partecipazioni realizzate a partire dal terzo periodo

d'imposta di applicazione del nuovo regime sono esenti, a prescindere dall'esistenza di precedenti svalutazioni dedotte.

Tra le svalutazioni dedotte debbono essere incluse anche quelle deducibili per quinti. In pratica, la deduzione per quinti non risulta influenzata dalla Riforma, dal momento che concorre a rendere imponibile la plusvalenza realizzata non soltanto per la parte già dedotta delle svalutazioni, ma per l'intero importo della svalutazione indipendentemente dal differimento della deduzione. Per coerenza, è stata altresì esclusa la possibilità di anticipare la deduzione dei residui quinti in caso di effettivo realizzo di una minusvalenza da cessione delle partecipazioni.

E' stato chiarito che le svalutazioni deducibili entro il secondo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2003 sono tutte quelle riprese a tassazione nel biennio precedente l'entrata in vigore della Riforma, non soltanto in applicazione del D.L. n. 209, ma anche, più in generale, in base alle disposizioni degli artt. 61 e 66 del vecchio Tuir.

Con riguardo, poi, alla classificazione delle partecipazioni già possedute ante Riforma, poiché la prima iscrizione in bilancio qualifica senz'altro per la *participation exemption* tutte le tipologie di azioni e quote di partecipazione, l'agevolazione spetta anche in caso di cessione di azioni proprie inizialmente iscritte tra le immobilizzazioni finanziarie e successivamente riclassificate nell'attivo circolante. (AF)

“Le scelte interpretative dell’Agenzia delle Entrate in materia di <<participation exemption>>”, di D. BUONO e E. VASCHETTO, ne Il fisco 35/2004, fasc. n. 1, pag. 12934.

Gli AA. si soffermano sulle soluzioni interpretative più significative rese dall’Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 36/E del 4 agosto 2004 in tema di *participation exemption*.

In particolare:

- a) contabilità semplificata. Ai contribuenti in contabilità semplificata è preclusa la possibilità di applicazione del regime della *participation exemption* in quanto detto regime non prevede la redazione di un bilancio d'esercizio ex art. 2424 cod. civ. e quindi manca lo strumento contabile atto a dimostrare il rispetto del requisito, prescritto dall'art. 87 Tuir, dell'iscrizione della partecipazione nella categoria delle immobilizzazioni finanziarie nel primo bilancio chiuso nel periodo di possesso.
- b) Strumenti finanziari assimilati e contratti di associazione in partecipazione. In assenza di un puntuale riferimento normativo, è stato ritenuto che per gli strumenti finanziari assimilati ed i contratti in argomento, l'assegnazione ai soci e la destinazione a finalità estranee all'esercizio d'impresa non rientrano, diversamente dalle cessioni a titolo oneroso, tra le modalità di realizzo ammesse al beneficio dell'esenzione sulle plusvalenze realizzate. Inoltre, gli strumenti finanziari assimilati rientrano nel regime di esenzione a condizione che la remunerazione sia interamente ancorata ai risultati economici della società emittente.
- c) Azioni proprie. Le plusvalenze realizzate con riguardo alle azioni proprie rientrano nell'ambito applicativo dell'art. 87 Tuir, a condizione che sussistano i requisiti prescritti dalla norma. Inoltre, l'Agenzia ha chiarito che il meccanismo di rateizzabilità delle plusvalenze derivanti dalla cessione obbligatoria di azioni proprie previsto dall'art. 82 Tuir si applica esclusivamente alle azioni proprie iscritte tra i titoli immobilizzati e non anche a quelle facenti parte dell'attivo circolante, ferma restando l'applicazione della regola generale in tema di esenzione delle plusvalenze di cui all'art. 87 Tuir.
- d) Diritti di opzione ed usufrutto su azioni. La loro cessione può dare luogo, ricorrendone i requisiti, a plusvalenze che si qualificano per l'esenzione a condizione che tali diritti siano “scorporati” dalla relativa partecipazione e siano ceduti dallo stesso proprietario del titolo.
- e) Pronti contro termine e prestito titoli. Si tratta di operazioni che non generano plusvalenze e, come tali, non determinano i presupposti oggettivi per l'applicazione del regime di esenzione.
- f) Bilancio di esercizio. Non è necessario, ai fini della dimostrazione dell'iscrizione tra le immobilizzazioni finanziarie, che il bilancio d'esercizio risulti approvato dall'assemblea dei soci prima della cessione della partecipazione. E' tuttavia indispensabile che l'approvazione del bilancio intervenga entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi nella quale si va valere l'esenzione.

- g) Costo fiscale per il cessionario. In presenza di cessioni di partecipazioni che beneficiano del regime di esenzione, per il cessionario comunque rileva il costo di acquisto dal medesimo sostenuto.
- h) Requisito della residenza e rapporti tra interpelli. In merito al requisito oggettivo della residenza fiscale della società partecipata è stato precisato che, *holding* escluse, il requisito deve essere verificato in capo alla partecipata, a prescindere dalla circostanza che la partecipazione sia stata posseduta, nell'arco del periodo temporale di riferimento (triennio), dallo stesso soggetto che pone in essere la cessione o dal suo dante causa. In alternativa, la dimostrazione della sussistenza del requisito in capo alla partecipata può derivare dall'esito positivo dell'interpello presentato ai sensi dell'art. 167, comma 5, lett. b), Tuir. Peraltro, l'esito positivo dell'interpello di cui all'art. 89, comma 3, Tuir, in tema di disciplina C.F.C., qualifica automaticamente per l'esenzione la partecipazione detenuta in Paesi a fiscalità privilegiata, a condizione che tra questo interpello e la data di cessione della partecipazione non siano intervenute variazioni dei presupposti su cui l'Amministrazione finanziaria ha basato le proprie conclusioni e che all'atto del realizzo sia decorso il periodo triennale di cui al comma 2, dell'art. 87.
- i) Distribuzione di riserve di capitale. Alle somme distribuite a tale titolo è applicabile il regime di esenzione (limitatamente al maggiore importo rispetto al costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione), se sussistono tutti i requisiti prescritti. Per gli imprenditori persone fisiche, l'esenzione è parziale ovvero nei limiti del 60 per cento della plusvalenza realizzata. Per le persone fisiche non imprenditori, la distribuzione determina riduzione del costo fiscalmente riconosciuto dell'azione o quota, mentre leccedenza costituisce utile e non plusvalenza.
- j) Operazioni straordinarie. In sintesi, l'orientamento interpretativo comune a tutte le operazioni straordinarie "neutrali" fiscalmente è stato nel senso di garantire al soggetto ricevente la continuità del possesso delle partecipazioni e l'etichettatura della partecipazione ossia la classificazione del titolo nel bilancio del dante causa. (AF)

“La distribuzione dei dividendi”, di S. CAPILUPI, in Corr. trib. 2004, pag. 1313.

L'articolo si occupa del nuovo regime di tassazione dei dividendi e della conseguente eliminazione dei crediti d'imposta sui dividendi medesimi, che in linea generale, trova applicazione dal periodo d'imposta che ha inizio dal 1° gennaio 2004.

Com'è noto, tuttavia, l'applicazione di tale regime, per effetto delle disposizioni transitorie e a carattere antielusivo contenute nell'art. 40 del D.L. n. 269/2003 convertito con modifiche dalla L. n. 326/2003, è stata anticipata, per talune ipotesi, ai redditi relativi al periodo d'imposta 2003, contenuti nel modello UNICO 2004 – Persone fisiche.

In particolare, l'art. 40, comma 1, del D.L. n. 269/2003 prevede che alle distribuzioni di utili, adottate successivamente al 30 settembre 2003 e fino alla chiusura del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2003, compete unicamente il credito d'imposta limitato nella misura del 51,51 per cento, anche se, al momento della delibera, la società avrebbe potuto attribuire il credito d'imposta pieno. In altri termini, tutte le imposte memorizzate nei canestri (sia A che B) possono essere utilizzate per attribuire soltanto credito d'imposta limitato.

Posto che, com'è noto, il credito d'imposta limitato può essere utilizzato da parte dei soci esclusivamente a compensazione della quota d'imposta liquidata sul reddito complessivo afferente i dividendi per i quali è concesso, e che non può in ogni caso generare una eccedenza d'imposta suscettibile di essere chiesta a rimborso o di essere riportata a nuovo, l'A. ritiene che, con la disposizione in commento, si sia voluto:

- negare sia la possibilità di consolidare il dividendo con le perdite della società socia;
- chiedere il conseguente rimborso del credito stesso.

Nell'ipotesi, invece, di distribuzione di acconti sui dividendi deliberati nel periodo 1° ottobre – chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2003, il secondo periodo del comma 1 del citato art. 40 del D.L. n. 269/2003 stabilisce che ai predetti acconti si applica lo stesso regime fiscale previsto per l'utile distribuito o che sarebbe stato distribuito dall'assemblea che approva il bilancio del relativo esercizio.

Tale disposizione che, in sostanza, anticipa gli effetti del nuovo regime fiscale dei dividendi è diretta ad evitare che venga elusa la limitazione prevista dal comma 1 del citato art. 40, mediante una formale deliberazione di acconti di dividendi in luogo di una vera e propria distribuzione di riserve di utili. Tale disposizione, tuttavia, non si applica in via generalizzata a tutte le società dato che l'art. 2433 del Codice Civile prevede che non possono essere pagati dividendi se non per utili realmente conseguiti e risultanti dal bilancio regolarmente approvato. E', quindi, vietato alle società di capitali adottare il comportamento secondo il quale i soci già in corso d'anno possono prelevare utili che emergeranno in modo definitivo alla chiusura dell'esercizio (prassi invece consentita alla società di persone). Fanno eccezione a tale regola le società sottoposte all'obbligo della revisione contabile.

Nell'ipotesi, invece, di chiusura anticipata dell'esercizio sociale, disciplinata dal comma 2 dell'art. 40 del D.L. n. 269/2003, si stabilisce che le norme restrittive sull'applicazione del credito d'imposta, di cui al comma 1, si applicano anche alle distribuzioni di utili effettuate prima del 30 settembre, nel caso in cui la chiusura anticipata dell'esercizio sia stata deliberata dopo il 1° settembre.

Al riguardo l'A. rammenta che la Circolare dell'Agenzia delle entrate n. 4/E del 3 febbraio 2004 ha precisato che, al fine di non vanificare l'intento elusivo della norma, deve ritenersi che la limitazione si applica alle delibere adottate sia prima che dopo il 30 settembre. Tale interpretazione è diretta a contrastare la chiusura anticipata dell'esercizio sociale rispetto a quella ordinaria, che è stata deliberata allo scopo di distribuire utili d'esercizio fruendo del regime applicabile prima dell'entrata della riforma. (PM).

“Consolidato nazionale – La deduzione delle perdite”, di S. CAPOLUPO, ne Il fisco 31/2004, fasc. n. 1, pag. 11625.

L'articolo si occupa della disciplina delle perdite nel consolidato nazionale, con riguardo alla fase di pre-consolidamento, di vigenza del consolidato e in caso di interruzione dello stesso prima del compimento del triennio.

Con riferimento alla prima fase (di consolidamento), l'A. evidenzia l'irrelevanza delle perdite pregresse conseguite dalle società partecipanti al consolidato tenuto conto che dette perdite saranno considerate da ciascun soggetto interessato in sede di determinazione del proprio risultato d'esercizio, secondo i principi generali del TUIR, ossia nei periodi d'imposta successivi a quello in cui sono state sopportate.

Nella fase di vigenza del regime di tassazione di gruppo, viceversa, le perdite eventualmente conseguite da ciascuna società, sin dal primo esercizio di partecipazione al regime del consolidato, concorreranno nella loro totalità a formare il risultato fiscale del gruppo.

In caso d'interruzione della tassazione di gruppo prima del compimento del triennio, infine, l'art. 13, comma 8, del D.M. 9 giugno 2004, recante le disposizioni applicative del regime di tassazione del consolidato fiscale nazionale, prevede che le perdite residue risultanti dalla dichiarazione della consolidante siano imputate alle società che le hanno prodotte e nei cui confronti viene meno il requisito del controllo secondo i criteri stabiliti dai soggetti interessati.

L'A. rileva che tale norma non dà indicazioni sulle modalità di documentazione riguardo l'accordo intervenuto tra le società partecipanti al consolidato, ma, di contro, esige (vedi il comma 10 del citato art. 13) che, entro trenta giorni, dal verificarsi dell'evento che ha comportato l'interruzione della tassazione di gruppo si comunichi, all'Agenzia delle entrate, la perdita di efficacia della opzione, nonché l'importo delle perdite residue attribuite a ciascun soggetto.(PM).

“Tassazione per trasparenza – Emanate le norme di attuazione”, di S. CAPOLUPO, ne Il fisco 22/2004, fasc. n. 1, pag. 8311.

“Opzione per la trasparenza fiscale – Prime considerazioni”, di S. DUS, ne Il fisco 31/2004, fasc. n. 1, pag. 11668.

“La rideterminazione del reddito della società partecipata nel regime di trasparenza”, di B. IZZO e L. MIELE, in Corr. Trib. 2004, pag. 1783.

“Aspetti procedurali dell’opzione per la trasparenza”, di D. LIBURDI, in Corr. Trib. 2004, pag. 1951.

“Le conseguenze della tassazione per trasparenza sul versamento degli acconti”, di D. LIBURDI, in Corr. Trib. 2004, pag. 2275.

“Il decreto ministeriale sulla trasparenza fiscale nelle società di capitali”, di L. LOVECCHIO, in Boll. Trib. 2004, pag. 725.

Con il D.M. 23 aprile 2004 - oggetto di alcuni commenti da parte della dottrina - si è data attuazione al primo istituto innovativo della riforma fiscale del reddito di impresa, rappresentato dalla trasparenza delle società di capitali. Si tratta del regime facoltativo, della durata minima di tre anni, previsto dagli artt. 115 e 116 del TUIR che, in analogia con la disciplina tipica delle società di persone, si traduce nell'imputazione diretta ai soci del reddito o della perdita di periodo della società partecipata, a prescindere dalla distribuzione dell'utile di esercizio. Tale sistema di tassazione è ammesso a determinate condizioni che devono sussistere per l'intera durata di applicazione del regime di trasparenza, pena l'esclusione automatica dal meccanismo opzionale e solo nelle seguenti ipotesi: (i) in presenza di società di capitali partecipata esclusivamente da altre società di capitali; (ii) in presenza di s.r.l. partecipata esclusivamente da persone fisiche (o “piccola s.r.l.”).

In particolare, alcuni Autori si sono soffermati sull'aspetto procedurale della prima fase di esercizio dell'opzione per la trasparenza e sulle ipotesi di comunicazione tra i soci delle società trasparenti e l'Amministrazione finanziaria, quali, ad esempio, il mutamento della compagine sociale, delle percentuali del diritto di voto, o di partecipazioni agli utili, che, comunque, non determinano l'uscita dal regime di trasparenza. Una più complessa ipotesi di comunicazione tra soci si verifica con la cessione della partecipazione, nel qual caso il socio cedente deve comunicare al cessionario l'ammontare dei redditi che sono stati oggetto di imputazione, nonché gli utili che, se distribuiti, riducono l'importo fiscalmente riconosciuto della partecipazione (LIBURDI).

CAPOLUPO rileva l'asimmetria esistente tra le disposizioni sulla trasparenza e quelle sul consolidato, per il fatto che il divieto di accedere alla trasparenza per le società che hanno aderito alla forma di tassazione su base consolidata, non si estende a tutte le società, partecipate e partecipanti, ma solo alle partecipate. L'A. si sofferma su due aspetti non chiari del decreto: il primo attiene all'ipotesi in cui il socio subentrante non possieda i requisiti previsti dall'art. 115 del TUIR; il secondo profilo attiene alle cosiddette riserve miste, in quanto costituite da utili conseguiti in parte nei periodi d'imposta di applicazione della trasparenza e in parte in quelli successivi.

IZZO e MIELE rilevano che il D.M. 23/4/2004 non fissa un criterio di utilizzo delle svalutazioni, nel senso che non stabilisce le modalità di computo delle stesse in presenza di svalutazioni “miste”; è il caso delle svalutazioni derivanti da perdite della partecipata originatesi sia per effetto di rettifiche di valore e/o di accantonamenti a fondi non deducibili che per effetto di oneri deducibili. L'assenza di un'espressa previsione concernente il criterio di utilizzo delle rivalutazioni risponde, evidentemente, ad esigenze di semplificazione e si risolve in favore del contribuente, in quanto le rivalutazioni verranno considerate prioritariamente utilizzate a “riassorbimento” delle svalutazioni rilevanti ai fini di che trattasi. Gli AA. rilevano, inoltre, che il periodo di tempo entro il quale individuare le svalutazioni vale anche per le rivalutazioni indipendentemente dal fatto che queste ultime abbiano o meno preceduto le prime. Nel caso in cui il socio abbia svalutato con rilevanza fiscale la partecipazione in tale società nei dieci periodi d'imposta che precedono quello di inizio della tassazione per trasparenza, per effetto di rettifiche di valore e accantonamenti contabilizzati dalla società partecipata e non dedotti fiscalmente, e la svalutazione dedotta dal socio non sia stata interamente riassorbita da eventuali rivalutazioni della medesima partecipazione assoggettate a tassazione, il socio medesimo deve rideterminare il reddito imponibile della società partecipata allo stesso imputato, rettificando i valori patrimoniali di tale società. Ai fini della rettifica del valore fiscale degli elementi patrimoniali della società partecipata, laddove si sia proceduto a svalutazioni dedotte “per quinti”, l'importo da prendere in considerazione è pari all'intero ammontare delle svalutazioni a prescindere dalla quota parte che ha già avuto rilevanza fiscale. Una volta individuate le svalutazioni rilevanti, al netto delle rivalutazioni, ciascun socio, per la parte

corrispondente alla propria quota, rettifica in aumento il reddito imputato per trasparenza. La determinazione delle svalutazioni e degli accantonamenti e rettifiche di valore rilevanti ai fini della rideterminazione del reddito imponibile oggetto di imputazione nel regime di trasparenza e il momento in cui effettuare il calcolo del riallineamento sono principi che dovrebbero essere rispettati anche nell'ambito del consolidato.

LOVECCHIO considera eccessivamente rigorosa la previsione della decadenza del diritto dal regime di trasparenza per il venir meno anche di una sola delle condizioni di ammissibilità dell'opzione di cui all'art. 115, comma 1, del TUIR, in quanto sarebbe stato sufficiente prescrivere la verifica dei presupposti di legge alla data di chiusura del periodo d'imposta della partecipata, atteso che l'imputazione del reddito imponibile avviene in tale momento, indipendentemente dalle vicende sociali intercorse durante l'anno. Anche DUS critica l'eccessivo rigore delle cause di decadenza dall'opzione previste dal decreto e dall'art. 115 del TUIR. In particolare, sottolinea l'incoerenza del requisito dell'ininterrotta permanenza del possesso e/o dei diritti di voto con il criterio seguito per individuare il momento in cui rilevano le quote di partecipazione ai fini dell'imputazione dei redditi nella fine del periodo d'imposta, rimarcando la gravità degli effetti conseguenti alla temporanea cessione o acquisizione di diritti di voto da parte di uno dei soci che determinino il superamento del 50% o una partecipazione inferiore al 10% e che, pertanto, farebbe decadere dal regime opzionale tutti i soggetti coinvolti, anche se alla fine del periodo le quote fossero rispettose dei limiti di legge. (SG)

“Elusione e norme antielusione – Novità, schermi e ipotesi”, di F. CARRIROLO, ne Il fisco 30/2004, fasc. n. 1, pag. 11375.

L'A. dopo un ampio *excursus* sulla portata e sull'ambito applicativo dell'art. 37-bis del D.P.R. n. 600 del 1973, anche alla luce dei chiarimenti della prassi ministeriale succedutasi nel tempo e delle interpretazioni del Comitato consultivo in relazione a casi concreti, si sofferma sulla nozione delle valide ragioni economiche, in assenza delle quali l'Amministrazione finanziaria può disconoscere i vantaggi fiscali conseguiti dal contribuente nelle operazioni specificamente individuate dalla norma citata.

Si fa rilevare come alcune connotazioni della nozione di valide ragioni economiche siano riscontrabili nel diritto comunitario ed in particolare, nella sentenza interpretativa della Corte di Giustizia CE del 17 luglio 1997, causa C-28/95, nota anche come sentenza “Leur Bloem”.

In particolare, la sentenza ha statuito i seguenti principi:

- 1) l'accertamento dell'elusività di un'operazione non può basarsi su criteri predeterminati;
- 2) non è ammissibile una norma e, a maggior ragione, una prassi che escluda aprioristicamente talune categorie di operazioni da un trattamento fiscale agevolato sulla base di criteri predeterminati;
- 3) anche un'operazione mirante a configurare una determinata struttura (o ristrutturazione giuridica) per un periodo limitato, e quindi non in maniera duratura, può perseguire valide ragioni economiche;
- 4) una finalità dell'operazione che sia esclusivamente fiscale non può costituire valida ragione economica. (AF)

“Costi per sponsorizzazioni e normativa antielusiva sulla deducibilità dei costi da paradisi fiscali”, di F. CAVALLINO e P. ZUIN, ne Il fisco 19/2004, fasc. n. 1, pag. 2923.

L'articolo tratta il tema relativo all'applicazione della normativa antielusiva, di cui all'art. 110, commi 10 e 11 del TUIR, ai costi per sponsorizzazioni, se derivanti da contratti con soggetti (persone fisiche o società di management) residenti in Paesi a fiscalità privilegiata individuati dal D.M. n. 23 gennaio 2002, con il conseguente obbligo, per il soggetto residente, di indicare separatamente i costi in questione nella propria dichiarazione dei redditi, pena l'indeducibilità di tali costi.

L'art. 110, comma 10, del TUIR, infatti, prevede l'indeducibilità dei costi derivanti da operazioni intercorse tra *imprese* residenti e *imprese* domiciliate in Paesi a fiscalità privilegiata. In sostanza,

sembrerebbe che la disciplina antielusiva sia applicabile alle sole operazioni con soggetti che svolgono attività d'impresa e che rientrano nella black list di cui al D.M. 23 gennaio 2002.

Al riguardo, gli AA. si pongono il dubbio se la presunzione di territorialità, di cui all'art. 23, comma 2, lett. d) del TUIR, secondo la quale si considerano prodotti nel territorio dello Stato i compensi conseguiti da *imprese, società o enti* non residenti per prestazioni artistiche o professionali effettuate nel territorio dello Stato, consente di escludere i soggetti che ricevono compensi per sponsorizzazioni (persone fisiche o società di management) dal concetto di "imprese" cui è applicabile la normativa antielusiva di cui al citato art. 110, comma 10.

I compensi in questione, infatti, in Italia sono considerati, in capo ai percipienti, come redditi di lavoro autonomo, anche se conseguiti da impresa non residente, e devono essere assoggettati a ritenuta. La *ratio* di tale indirizzo, in sintesi, è quella di "attrarre" in ogni caso i compensi per le prestazioni di artisti e professionisti nel campo del lavoro autonomo, indipendentemente dalla forma giuridica del soggetto che percepisce i compensi.

Gli AA., pertanto, auspicano un chiarimento ministeriale sul punto, e nell'attesa sono dell'avviso che, i contribuenti interessati, debbano comunque indicare separatamente detti costi nella propria dichiarazione dei redditi, in modo da non incorrere nella prevista indeducibilità, ai sensi dell'art. 110, comma 11, del TUIR. (PM).

“L’interpello nella disciplina del consolidato nazionale”, di E. CERIANA, in Corr. Trib. 2004, n. 2184.

L'art. 124, comma 5, del TUIR prevede la possibilità, al fine di continuare l'applicazione del consolidato fiscale nazionale in capo all'ente risultante dalla fusione tra una società controllante e una società non inclusa nel consolidato nazionale, che il soggetto interessato interpelli l'Amministrazione finanziaria, ai sensi dell'art. 11, della L. n. 212/2000.

Secondo l'A. tale procedura, anche se la norma ne prevede un uso facoltativo, in realtà ha carattere obbligatorio, poiché solo con una risposta positiva da parte dell'Amministrazione finanziaria è possibile, per il soggetto risultante dalla fusione, continuare ad utilizzare il consolidato fiscale.

L'utilizzo dell'interpello non è richiesto nell'ipotesi di fusione all'interno della struttura di consolidamento, vale a dire se la consolidante incorpora la consolidata. Tale circostanza, a norma dell'art. 11 del D.M. 9 giugno 2004, non interrompe la tassazione di gruppo.

La presentazione dell'istanza d'interpello trova, invece, applicazione quando:

- la controllante viene incorporata in un soggetto esterno al consolidato;
- viene effettuata una fusione vera e propria tra la controllante e un soggetto esterno al consolidato, creando così un nuovo soggetto giuridico.

L'A. ritiene, inoltre, che il legislatore abbia volutamente fatto riferimento alla disciplina dell'interpello previsto dallo Statuto del contribuente, in modo da effettuare un esame più accurato della struttura di controllo risultante dalla fusione e verificare eventuali profili elusivi che potrebbero derivare dalla riorganizzazione societaria.

Per quanto concerne la natura della risposta resa dall'Amministrazione finanziaria, appare difficile ritenere che la stessa possa essere qualificata come un parere non vincolante per il contribuente, dato che da tale risposta dipende la possibilità o meno di continuare ad applicare il consolidato o l'obbligo di interromperlo. Per l'A., quindi, se è plausibile che la risposta positiva costituisce l'autorizzazione a fruire di una agevolazione, sembra ragionevole ritenere che quella negativa sia qualificabile come un diniego di agevolazione, e come tale impugnabile nelle opportune sedi competenti. (PM).

“L’opzione per la neutralità dei trasferimenti intragruppo nel consolidato fiscale nazionale”, di G. M. COMMITTERI e G. SCIFONI, in Corr. Trib. 2004, n. 2735.

“IRES – Profili elusivi dei trasferimenti infragruppo nel consolidato nazionale”, di M. PISANI, ne Il fisco 33/2004, fasc. n. 1, pag. 12290.

L'art. 10, comma 1, del D.M. 9 giugno 2004, contenente le disposizioni applicative del regime di tassazione del consolidato fiscale nazionale, prevede l'esercizio di una opzione per fruire del regime di neutralità dei trasferimenti infragruppo di cui all'art. 123 del TUIR, opzione che è del tutto autonoma rispetto a quella di adesione al consolidato nazionale, disciplinata dall'art. 117, comma 1, del TUIR.

Gli articoli in esame hanno per oggetto la delimitazione dell'ambito di applicazione per quanto concerne il profilo soggettivo e quello oggettivo, della predetta neutralità fiscale, nonché gli eventuali elementi elusivi che possono scaturire da tale applicazione.

Con riferimento al profilo soggettivo, si propende per farlo coincidere con l'intero perimetro di consolidamento fiscale: potranno, quindi, beneficiare del regime di neutralità tutte le cessioni poste in essere tra soggetti che hanno esercitato l'opzione con la medesima società controllante.

Secondo gli AA., sebbene dal tenore letterale della norma si potrebbe ritenere che il regime di *favor* possa trovare applicazione soltanto tra controllante e singola controllata, la *ratio* è quella di neutralizzare fiscalmente le componenti reddituali che si potrebbero generare per effetto di operazioni infragruppo. Alla luce di questa interpretazione, gli stessi ritengono che le cessioni in essere, ad esempio, tra società consociate che partecipino al consolidamento con la medesima controllante non possono essere escluse dal predetto regime.

Con riferimento al profilo oggettivo, le cessioni di beni che possono avvenire in regime neutralità sono tutte quelle idonee a generare plusvalenze, con l'unica eccezione di quelle relative a partecipazioni in possesso dei requisiti per l'esenzione ex art. 87 del TUIR; sarebbero, quindi, escluse dal regime di neutralità le cessioni da cui emergono minusvalenze.

Tale interpretazione troverebbe fondamento in ragione sia dell'art. 122, comma 1, lett. a), b) e c) del TUIR, che disciplinano le rettifiche di consolidamento, prevedendo per la controllante esclusivamente una rettifica in diminuzione del reddito complessivo al fine di tener conto dell'effetto generato dalla neutralità, sia dell'art. 124, comma 1, lett. b), del TUIR che, con riferimento agli effetti all'interruzione anticipata del consolidamento, prevede l'obbligo di procedere esclusivamente ad una variazione in aumento del reddito pari alla residua differenza tra il valore di libro e quello fiscale riconosciuto, con ciò confermando che l'originaria operazione infragruppo debba necessariamente essere plusvalente.

L'opzione per la neutralità fiscale dei trasferimenti infragruppo deve essere effettuata in forma congiunta, sia da parte della società cedente che da parte della società cessionaria, e deve risultare dal relativo contratto stipulato in forma scritta. Ulteriore condizione per fruire del regime di neutralità giustificata, peraltro, da motivi di cautela, è che, dalla dichiarazione dei redditi presentata dalla società controllante, risulti la differenza tra il valore di libro ed il valore fiscale riconosciuto del bene trasferito.

Per quanto concerne i profili elusivi, infine, PISANI osserva che il legislatore è intervenuto, in linea generale, limitando l'ambito di applicazione del cennato regime di neutralità ai soli beni che generano plusvalenze, con la ovvia esclusione delle partecipazioni esenti ex art. 87 del TUIR, e in particolare, individuando e disciplinando talune ipotesi che potrebbero produrre effetti elusivi, come ad esempio quella relativa alle perdite maturate prima dell'esercizio dell'opzione di consolidamento da parte della società cessionaria le quali, in ragione dell'art. 123, comma 2, del TUIR, non possono essere compensate con le plusvalenze maturate dalla successiva cessione di beni acquistati in regime di neutralità.

L'A., comunque, ritiene che la scelta compiuta dal legislatore di non formalizzare eccessivamente le norme sul consolidato nazionale circa la problematica elusiva è condivisibile dato che a presidiare gli interessi erariali c'è comunque l'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600/1973. (PM).

“Note critiche in margine alla disciplina di attuazione del consolidato fiscale nazionale”, di G. D'ABRUZZO, in Boll. Trib. 2004, pag. 1046.

L'articolo prende in considerazione le singole disposizioni attuative contenute nel D.M. 9 giugno 2004 in materia di consolidato fiscale nazionale.

In particolare, tra quelle più significative, si segnala l'art. 2, comma 3, del citato decreto secondo il quale la società controllata può esercitare l'opzione per la tassazione di gruppo anche a decorrere

da un esercizio successivo a quello in cui ha avuto inizio la tassazione consolidata cui partecipa la controllante.

Secondo l'A., la *ratio* di tale disposizione si rinviene nella lett. b) del primo comma dell'art. 119 del TUIR che riconosce all'opzione, intesa come atto bilaterale di ciascuna controllata e della controllante, propria autonomia giuridica.

Operativamente, invece, l'A. osserva che l'art. 2, comma 3, potrebbe provocare, a causa delle scadenze differenziate del triennio di durata dell'opzione, dei condizionamenti nei confronti della società controllante.

L'opzione per il consolidato, come accennato, pur costituendo un atto giuridico autonomo assume rilevanza esterna solo attraverso la comunicazione che la controllante è tenuta ad effettuare all'Agenzia delle entrate, secondo le indicazioni contenute nell'art. 5 del decreto.

Tale comunicazione produce, ai sensi dell'art. 6, comma 1, il trasferimento alla controllante degli obblighi di versamento dell'imposta e dei relativi acconti. Nel caso le società partecipanti al consolidato versino gli acconti separatamente e detti acconti risultassero eseguiti in misura insufficiente, le sanzioni sono applicate alla consolidante.

Questo tipo di responsabilità per fatto altrui, che impone alla consolidante di sopportare gli oneri derivanti dalle omissioni delle consolidate, non costituisce una emanazione della disciplina sulla responsabilità ai sensi dell'art. 127 del TUIR, ma individua, piuttosto, una diversa ed ulteriore forma di soggezione della controllante alla pretesa fiscale.

Secondo l'A. tale impostazione appare criticabile, perché deviando dal principio generale che impone di conservare la soggettività passiva tributaria in capo a ciascuna società del gruppo consolidato, fa gravare sulla controllante un obbligo di versamento in mancanza dei relativi dati di conoscenza che formalmente perverranno nella sua disponibilità solo con la comunicazione del modello di dichiarazione che ogni controllata è tenuto a compilare.(PM).

“Il consolidato fiscale nazionale – Eventi interruttivi, mancato rinnovo e norme transitorie”, di F. DEZZANI e L. DEZZANI, ne Il fisco 28/2004, fasc. n. 1, pag. 10682.

L'articolo descrive, in linea generale e acritica, le disposizioni applicative del regime di tassazione del consolidato fiscale nazionale, contenute nel D.M. 9 giugno 2004, e segnatamente:

- l'interruzione della tassazione di gruppo prima del compimento del triennio;
- il mancato rinnovo dell'opzione;
- la responsabilità delle società controllate e della società controllante;
- la determinazione del reddito imponibile per effetto di svalutazioni dedotte.

Gli AA., con riferimento al primo punto, rammentano che entro 30 giorni da quando, per qualunque motivo prima del compimento del triennio, viene meno il requisito del controllo, la società controllante deve eventualmente integrare quanto versato a titolo di acconto, se il versamento complessivamente effettuato è inferiore a quello calcolato con il metodo storico o previsionale, relativamente alle società per le quali continua a valere l'opzione.

Ciascuna controllata deve effettuare la stessa integrazione sulla base del metodo previsionale o storico, riferito ai redditi propri così come risultanti dalla comunicazione di cui all'art. 121 del TUIR.

Con riferimento al secondo punto (mancato rinnovo dell'opzione) si rendono applicabili le disposizioni di cui all'art. 124, comma 1, lett. b) del TUIR, relativo alle variazioni in aumento da effettuarsi sulla base delle differenze dei valori civilistici e fiscali, inerenti i beni acquisiti da soggetto controllante o da altro controllato in virtù del regime di neutralità, previsto dall'art. 123 del TUIR.

In particolare per effetto del mancato rinnovo totale o parziale dell'opzione per la tassazione di gruppo:

- il reddito della società controllante, per il periodo d'imposta in cui viene meno l'opzione, deve essere aumentato per un importo corrispondente alla differenza fra il valore di libro (che sarà influenzato dagli ammortamenti iscritti a bilancio e non dedotti fiscalmente) ed il valore fiscalmente riconosciuto dei trasferimenti di beni avvenuti in regime di neutralità fiscale di cui al citato art. 123;
- tutte le società appartenenti al gruppo o, in caso di mancato rinnovo parziale, le società che non hanno rinnovato l'opzione, saranno obbligate al versamento degli acconti sulla base del modello della dichiarazione dei redditi inviato alla controllante ai sensi dell'art. 121 del TUIR.

Per quanto concerne il terzo punto (regime della responsabilità delle società controllate e della controllante) l'art. 127 del TUIR introduce una forma di responsabilità solidale tra la società controllante, che presenta la dichiarazione dei redditi del consolidato, e ciascuna società partecipante alla tassazione di gruppo, limitatamente alle maggiori imposte, sanzioni ed interessi calcolati in sede di attività di controllo ex art. 36-ter del D.P.R. n. 600/1973 (controllo formale delle dichiarazioni), per effetto delle rettifiche operate in relazione ai redditi imponibili di ogni società.

In sostanza, qualora l'Amministrazione finanziaria accerti, sulla base del controllo formale delle dichiarazioni, un maggior reddito in capo ad una delle controllate, il legislatore ha previsto che per le maggiori imposte, sanzioni ed interessi rispondano solidalmente la società controllante e la società cui è stato rettificato il reddito, escludendo da qualsiasi responsabilità le altre società controllate.

Con riguardo al quarto punto (determinazione del reddito imponibile per effetto di svalutazioni dedotte), gli AA. ritengono che l'art. 128 del TUIR ha introdotto un meccanismo correttivo diretto a evitare che gli stessi costi concorrano più volte alla riduzione del reddito imponibile, dapprima indirettamente tramite le svalutazioni delle partecipazioni operate a fronte di rettifiche di valore e di accantonamenti a fondi rischi non deducibili effettuati dalla società controllata e tali da ridurre il proprio patrimonio contabile (operazione, quest'ultima, non più consentita per effetto del D.L. n. 209/2002) e poi, all'atto dell'utilizzo dei fondi, mediante la conseguente variazione in diminuzione. (PM).

“La ricostruzione delle riserve nelle operazioni di fusione”, di F. FACCHINI e G. LAPECORELLA, in Corr. Trib., 2004, pag. 1710.

L'articolo, attraverso l'ausilio di esempi numerici, esamina le modifiche apportate dalla riforma fiscale alla disciplina della ricostituzione delle riserve in sospensione d'imposta nelle operazioni di fusione, con particolare riguardo alla nuova disposizione contenuta nell'art. 172, comma 5, del TUIR che prevede il prioritario utilizzo dell'avanzo di fusione per la ricostituzione delle riserve in sospensione tassabili anche in ipotesi diverse dalla distribuzione (cd. riserve del “primo gruppo”). Tale disposizione assolve soprattutto la funzione di definire le modalità di utilizzo dell'avanzo di fusione nell'ipotesi in cui nei bilanci delle società incorporate siano presenti sia le riserve in sospensione assoluta che quelle in sospensione relativa (cioè tassabili solo in caso di distribuzione, cd. del “secondo gruppo”). Con tale disposizione il legislatore ha sancito un criterio di priorità nell'utilizzo dell'avanzo di fusione, nel senso che l'eventuale avanzo deve essere prioritariamente utilizzato per la ricostruzione delle riserve del primo gruppo e solo sulla parte che eventualmente residua può trasferirsi il vincolo di sospensione relativo alle riserve del secondo gruppo. Pertanto, diversamente dalla prassi adottata prima dell'entrata in vigore della riforma, in caso di incapienza dell'avanzo per ricostituire integralmente anche le riserve del secondo gruppo (perché già utilizzato per ricostituire quelle del primo gruppo), non si rende necessario vincolare riserve libere dell'incorporante in misura corrispondente, posto che non essendovi più avanzo distribuibile verrebbe meno il presupposto cui è connessa la tassazione delle riserve in sospensione di tale tipologia.

Per quanto concerne le riserve del secondo gruppo imputate a capitale anteriormente alla fusione, è riproposta la disposizione già contenuta nell'art. 123 del previgente TUIR secondo cui tali riserve si intendono trasferite nel capitale della società risultante dalla fusione e, in caso di riduzione del capitale per esuberanza, si considerano immediatamente distribuite. Tale norma è diretta ad evitare che il vincolo di sospensione possa essere aggirato imputando le riserve del secondo gruppo ad aumento del capitale delle società incorporate prima che sia data esecuzione alla fusione. Tenuto conto della suddetta finalità, secondo gli AA., deve ritenersi che il vincolo di sospensione d'imposta che grava sul capitale delle società incorporate non si trasferisca sul capitale della società incorporante nel caso in cui detto vincolo non si sarebbe comunque trasferito se la riserva in sospensione non fosse stata imputata al capitale della società incorporata (in tal senso depone anche la risoluzione n. 1/E del 2001).

Gli AA. osservano, infine, che nel caso in cui l'incorporante abbia imputato ad aumento del proprio capitale sociale altre tipologie di riserve, in caso di riduzione del capitale torna applicabile il disposto dell'art. 47, comma 6, del TUIR, secondo cui “in caso di aumento del capitale sociale

mediante passaggio di riserve o altri fondi a capitale ... la riduzione del capitale esuberante successivamente deliberata ... si imputa con precedenza alla parte dell'aumento complessivo di capitale derivante dai passaggi a capitale di riserve o fondi diversi da quelli indicati nel comma 5 (*n.r.d.*, ossia le riserve di utili), a partire dal meno recente, ferme restando le norme delle leggi in materia di rivalutazione monetaria che dispongono diversamente". Pertanto, qualora nel capitale sociale siano presenti sia riserve di utili imputate a capitale che riserve di rivalutazione monetaria provenienti da società incorporate, la successiva riduzione del capitale per esuberanza dovrebbe comportare: 1) in via prioritaria, l'attribuzione ai soci, e quindi il recupero a tassazione, del saldo attivo di rivalutazione monetaria, ancorché la sua imputazione a capitale sia più recente rispetto alle altre riserve di utili; 2) solo per la parte eventualmente residua, la riduzione di capitale sarà imputata alle riserve di utili, in base al corrispondente ordine di imputazione al capitale (cioè a partire da quelle imputate meno recentemente). (FDA)

“Strumenti finanziari partecipativi esteri”, di F. FACCHINI e G. PEZZATO, in Corr. Trib. 2004, pag. 2897.

L'articolo esamina il trattamento fiscale degli strumenti partecipativi esteri che, ai fini delle imposte dirette, sono assimilati alle partecipazioni “tipiche”, ma solo alle condizioni individuate dall'Agenzia delle Entrate nella C.M. n. 26/E del 16 giugno 2004. Ad avviso degli AA., tuttavia, l'interpretazione ministeriale appare in contrasto con le norme comunitarie sulla libera circolazione dei capitali. L'assimilazione alle azioni o alle quote di società a responsabilità limitata può essere riconosciuta solo a quegli strumenti finanziari esteri che remunerano l'investitore proporzionalmente ai “risultati economici” ottenuti dal soggetto emittente e che rappresentano un'effettiva partecipazione al patrimonio. Gli strumenti finanziari partecipativi italiani sono sempre assimilati alle partecipazioni “tipiche”, indipendentemente dal fatto che rappresentino o meno una partecipazione al patrimonio del soggetto che li ha emessi. Anche con riferimento ai soggetti IRES gli strumenti finanziari esteri di natura partecipativa che assicurino un'effettiva partecipazione ai risultati economici della società emittente o di quelle del suo gruppo o di un affare sono assimilabili alle partecipazioni “tipiche”. (SG)

“Responsabilità e sanzioni nel consolidato nazionale”, di R. FANELLI, in Corr. Trib. 2004, pag. 2815.

L'articolo si occupa della disciplina che regola le sanzioni e la responsabilità delle società che partecipano al consolidato fiscale nazionale, prevista dall'art. 127 del TUIR e integrata dagli artt. 6, comma 1, e 9, comma 2, del D.M. 9 giugno 2004.

In particolare, tali disposizioni introducono una forma di responsabilità solidale tra la società o ente controllante che presenta la dichiarazione dei redditi del consolidato e ciascuna società partecipante alla tassazione di gruppo, limitatamente alle maggiori imposte, sanzioni ed interessi calcolati in sede accertamento per effetto delle rettifiche operate in relazione ai redditi imponibili di ogni società.

Ai fini dell'accertamento di una maggiore imposta e dell'applicazione delle relative sanzioni dovrà, quindi, aversi riguardo alla società nei confronti della quale viene effettuata la rettifica, tenendo però in considerazione la situazione complessiva del gruppo, vale a dire il reddito complessivo globale e l'imposta complessiva dovuta.

Nel caso di omesso versamento la responsabilità ricade interamente e solidalmente su tutte le società partecipanti al consolidato, anche se è prevista una prioritaria richiesta delle somme dovute alla società controllante.

L'A. ritiene legittime eventuali pattuizioni interne tra le società che partecipano al consolidato volte a disciplinare l'attribuzione della responsabilità per sanzioni (ad esempio, prevedendo che in caso di omesso versamento le sanzioni siano dovute esclusivamente dalla società cui è addebitabile la violazione). Ovviamente, tali clausole non possono incidere sulle disposizioni generali che regolano la materia.

In altri termini, se il regolamento di gruppo, ad esempio, prevede che l'onere derivante dall'applicazione delle sanzioni sia a carico esclusivo di una sola società (quella cui è addebitabile la violazione), l'Ufficio sarebbe comunque legittimato a perseguire, ai sensi dell'art. 127, comma 2, del TUIR, per il pagamento delle somme dovute (imposte, interessi e sanzioni), tutte le società del gruppo alle quali è attribuita dalla norma la responsabilità solidale; siffatte clausole, quindi, produrrebbero effetti esclusivamente tra le parti, dato che investono il rapporto di diritto privato tra di esse incardinato. (PM).

“Il requisito della commercialità per la <<participation exemption>>”, di G. FERRANTI, in Corr. Trib. 2004, pag. 2811.

L'A. prende in esame il quarto requisito, prescritto dall'art. 87 Tuir per il riconoscimento del regime agevolato della *participation exemption*, dell'esercizio di un'impresa commerciale da parte della società partecipata.

La norma citata fa riferimento all'esercizio di un'impresa commerciale secondo la definizione dell'art. 55 del Tuir, e non allo svolgimento di attività considerate produttive di redditi d'impresa, di modo che non tutti i soggetti passivi Ires sarebbero considerati dall'ordinamento come svolgenti attività d'impresa. Ciò risulterebbe confermato dagli artt. 6, comma 3, e 81, comma 1, del Tuir secondo cui i redditi delle società di capitali e degli enti commerciali sono considerati redditi d'impresa, senza che sia tuttavia introdotta una presunzione di commercialità delle attività svolte dalle stesse. Dovrebbero, quindi, restare escluse dall'esenzione, ad esempio, le partecipazioni in società di capitali aventi ad oggetto l'esercizio di attività artistiche o professionali non organizzate in forma d'impresa.

Peraltro anche l'affermazione contenuta nella Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 36/E del 2004 secondo cui il concetto di impresa commerciale coincide con le attività che danno luogo a reddito d'impresa, non consentirebbe di addivenire a conclusioni diverse da quella sopra esposta, bensì avrebbe la finalità di ribadire che le attività rilevanti ai fini dell'esercizio di un'impresa commerciale sono tutte quelle indicate nell'art. 55 Tuir, ma non anche quelle non ricomprese nel medesimo articolo, sebbene il reddito che ne deriva è considerato quale reddito d'impresa.

Il rinvio all'art. 55 Tuir estende la definizione di attività d'impresa anche alle attività indicate nell'art. 2195 cod. civ., seppure non organizzate in forma d'impresa, così interessando anche le società senza impresa che sono già soggette alla normativa sulle società di comodo di cui all'art. 30 della L. n. 724 del 1994. Con riferimento a tale disciplina si ritiene che le partecipazioni che rientrano nel regime di esenzione siano escluse dal meccanismo della citata L. 724 (e quindi non impongano né un ammontare minimo di ricavi né un reddito imponibile minimo), in quanto il detto art. 30, nell'individuare le partecipazioni societarie cui corrispondono ricavi minimi dell'1%, fa riferimento all'attuale art. 85, comma 1, lett. c), Tuir nel quale non sono per l'appunto comprese le partecipazioni soggette all'esenzione.

Quanto, poi, alle società immobiliari, per le quali la norma introduce una presunzione assoluta di non commercialità, l'irrelevanza ai fini dell'individuazione del requisito della commercialità degli immobili al cui scambio è effettivamente diretta l'attività d'impresa impone di valutare l'effettiva destinazione degli immobili stessi, da effettuare tenendo conto non solo delle risultanze contabili, ma anche dell'attività di fatto esercitata e di circostanze quali, ad esempio, il protrarsi del tempo di possesso degli immobili, a prescindere dall'andamento del mercato.

Il rinvio della norma al concetto di utilizzo diretto, anziché a quello dell'utilizzo esclusivo previsto dall'art. 43, comma 2, Tuir per gli immobili strumentali per destinazione, pone il dubbio se sia consentito comprendere nella definizione dell'art. 87 anche quei fabbricati utilizzati promiscuamente per l'esercizio dell'attività d'impresa e per esigenze personali e familiari dei soci. Si ritiene che, in tal caso, dovrebbero rilevare per il 50 per cento del valore ai fini della presunzione.

Non costituiscono immobili utilizzati direttamente nell'esercizio d'impresa: quelli strumentali per natura dati in locazione (compresi quelli che fanno parte dell'azienda concessa in affitto) o in comodato; quelli non utilizzati; quelli concessi in uso ai dipendenti che abbiano trasferito la residenza anagrafica nel comune in cui prestano l'attività (limitatamente al periodo d'imposta del trasferimento e nei due successivi).

Direttamente utilizzati dovrebbero, invece, considerarsi gli immobili concessi in comodato d'uso ad un comodatario che li utilizza nell'ambito di un'attività strettamente funzionale all'esigenza di produzione del comodante (ad es. distributori di carburante dati in comodato d'uso dalle imprese petrolifere).

Nel caso di società immobiliari che danno in locazione immobili (non beni-merce e non strumentali) fornendo ai locatari servizi collegati, si ritiene che non essendo stato previsto un criterio di prevalenza del valore dei servizi rispetto a quello della locazione, detti immobili rilevino ai fini della presunzione in esame.

Per la determinazione del valore corrente dell'attivo patrimoniale appare necessario il ricorso a stime peritali, non essendo possibile l'applicazione dei criteri catastali previsti dalla normativa in materia di imposta di registro.

I valori correnti dell'attivo patrimoniale e degli immobili, come chiarito dalla Circolare n. 36/E, debbono essere assunti al netto di eventuali elementi che possano incidere sulla relativa valutazione, quali, ad esempio, l'iscrizione di ipoteca su immobile ovvero l'inclusione di un terreno agricolo nel piano di fabbricazione. (AF)

“L'Istituto della trasparenza ed il confronto con il consolidato fiscale nazionale – Aspetti da considerare nelle scelte di convenienza”, di E. FUSA, ne Il fisco 27/2004, fasc. n. 1, pag. 10052.

L'articolo, dopo una breve descrizione delle norme che regolano il regime della trasparenza e quello del consolidato fiscale nazionale, prende in esame taluni fattori che possono influenzare la scelta del contribuente nell'adottare uno dei due istituti.

In particolare, tra questi, si segnalano le perdite preesistenti l'esercizio dell'opzione e quelle che si realizzano in vigenza dell'opzione medesima.

Circa le prime (perdite pregresse), sia nel regime di tassazione per trasparenza che in quello del consolidato fiscale, si rileva che sono utilizzabili unicamente in capo alla società che le ha generate, precludendo quindi ogni possibilità di compensazione.

Per le perdite maturate durante il periodo in cui è stata esercitata l'opzione, nel regime di trasparenza, la compensazione trova una limitazione nel fatto che le stesse sono imputabili in ragione della percentuale di partecipazione agli utili della società e nei limiti della propria quota di patrimonio netto. Se tali perdite eccedono i predetti limiti non sono compensabili, e subiscono la stessa sorte di quelle pregresse.

Altri fattori che potrebbero promuovere l'opzione per il regime della trasparenza sono la totale esenzione dei dividendi (comune anche nel regime del consolidato) e la probabile applicazione di aliquote IRPEF più favorevoli (in caso, ad esempio, di trasparenza tra società e persone fisiche).

Con riferimento ai benefici che potrebbero derivare dall'opzione per il consolidato fiscale, l'A. segnala le variazioni in diminuzione da apportare al reddito consolidato ai sensi dell'art. 122 del TUIR, vale a dire quella relativa alla quota imponibile dei dividendi distribuiti dalle società controllate, quella diretta a rendere inefficace il pro-rata patrimoniale di cui all'art. 97 del TUIR, e infine quella corrispondente alla differenza tra il valore di libro e quello fiscalmente riconosciuto dei beni soggetti al regime di neutralità di cui all'art. 123. (PM).

“IRES e paradisi fiscali – Dalla legislazione sulle *Controlled Foreign Companies* a quella sulle *Foreign Participations*?”, di G. INGRAO, ne Il fisco 15/2004, fasc. n. 1, pag. 2231.

L'articolo prende spunto dalle modifiche apportate alla disciplina delle *Controlled Foreign Companies* dal D.lgs. n. 344/2003, attuativo della riforma fiscale. In particolare, sono state incluse nell'ambito applicativo di tale disciplina, oltre le imprese controllate (cfr. l'art. 167 del TUIR), anche quelle collegate (cfr. l'art. 168 del TUIR), ed inoltre è stato previsto un metodo semplificato di determinazione del reddito dell'impresa estera da imputare a quella collegata residente.

Le citate norme prevedono, com'è noto, che i redditi conseguiti dal soggetto estero partecipato siano imputati ai soggetti residenti in Italia in proporzione alle partecipazioni da essi detenute. Si

tratta, in sostanza, come rilevato dall'A., di un meccanismo di tassazione "per trasparenza", nel quale i redditi vengono imputati alla controllante indipendentemente dalla effettiva distribuzione. L'A. ritiene che il suddetto criterio di tassazione rappresenta l'unico metodo applicabile alle partecipate estere per prevenire fenomeni elusivi e, pertanto, auspica che esso sia esteso a tutti i soggetti partecipanti, compresi quelli privi dei requisiti del collegamento. (PM).

"Rapporto delle perdite eccedenti e irrilevanza degli utili distribuiti nel regime di trasparenza", di B. IZZO e L. MIELE, in Corr. trib. 2004, pag. 1623.

L'articolo prende spunto dal D.M. 23 aprile 2004, attuativo della disciplina sulla trasparenza fiscale delle società di capitali di cui agli artt. 115 e 116 del TUIR, e si occupa del trattamento delle perdite della società partecipata e della disciplina degli utili e delle riserve di utili distribuiti dalla stessa società.

Con riferimento alla prima tematica (trattamento delle perdite della società partecipata), gli AA. rilevano che l'art. 115, comma 3, del TUIR - secondo il quale, dette perdite, durante il periodo di efficacia dell'opzione, sono imputate ai soci in proporzione alle rispettive quote di partecipazione ed entro il limite della corrispondente quota di patrimonio netto contabile della società partecipata - potrebbe dar adito a qualche incertezza interpretativa, dato che nulla dispone in merito al trattamento della quota di perdita fiscale eccedente il patrimonio netto contabile della società partecipata.

Secondo un primo orientamento, infatti, detta eccedenza potrebbe considerarsi del tutto inesistente, nel senso che sarebbe sempre inutilizzabile, anche in periodi d'imposta successivi.

Secondo un altro orientamento, invece, si afferma che tale eccedenza rimarrebbe in capo alla società trasparente e potrebbe da quest'ultima essere portata in diminuzione del proprio reddito secondo le regole ordinarie.

A giudizio degli AA. quanto previsto dall'art. 7, comma 2, del D.M. 23 aprile 2004 fugge eventuali dubbi interpretativi sull'argomento, consentendo il riporto delle perdite eccedenti in capo alla società partecipata che potrà utilizzarle per abbattere redditi futuri.

Per quanto concerne la seconda tematica (regime degli utili e delle riserve di utili attribuiti ai soci della società partecipata) l'art. 115, comma 5 del TUIR si limita ad affermare che l'esercizio dell'opzione non modifica il regime fiscale in capo ai soci di quanto distribuito dalla società partecipata utilizzando riserve costituite con utili di precedenti esercizi o riserve di cui all'art. 47, comma 5, del TUIR.

Secondo gli AA. motivi di ordine sistematico portano a ritenere che tali distribuzioni siano irrilevanti ai fini reddituali per il socio, in coerenza con il divieto di doppia imposizione. E' del tutto naturale, infatti, che poste di utili già tassati non costituiscano materia imponibile rilevante per i soci (in tal senso cfr. l'art. 8, comma 1, del citato D.M. 23 aprile 2004).

Tale indirizzo, tuttavia, è stato criticato da una parte della dottrina atteso che, in tal modo, si tende a confondere la fiscalità della società con quella dei soci, in controtendenza con uno dei pilastri strutturali della riforma fiscale rappresentato, appunto, dalla centralità, nel nuovo sistema tributario, della fiscalità societaria. (PM).

"La nuova disciplina Ires: le operazioni straordinarie ed i riflessi nell'elusione", di R. LUPI, in Riv. Dir. Trib., 2004, I, pag. 608.

L'A., prendendo spunto dalla nuova disciplina Ires, pone l'accento sul doppio regime di circolazione delle partecipazioni. Si tratta di due regimi paralleli (e praticamente inversi): ad un regime generale, in cui minusvalenze e plusvalenze sono irrilevanti, si contrappone un altro che consente la deduzione delle minusvalenze e assoggetta a tassazione le plusvalenze, rispettivamente per le partecipazioni inserite nel capitale circolante, per quelle possedute da meno di un anno, per quelle in società immobiliari o per altre in società senza impresa. In tale contesto normativo, secondo l'A. è prevedibile che i contribuenti cercheranno di prendere i vantaggi di entrambi i regimi, realizzando le plusvalenze in regime di esenzione e canalizzando le minusvalenze su partecipazioni che danno invece diritto alla deduzione. Potrebbe essere, ad

esempio, il caso di una *holding* di “vertice” che inserisce la *subholding* nel circolante, e questa inserisce la partecipazione nella società operativa tra le immobilizzazioni, con la conseguenza che in caso di minusvalenza sarà ceduta la *subholding*, mentre in caso di plusvalenza sarà quest’ultima a cedere l’operativa. Le cautele antielusive dovrebbero indirizzarsi verso chi classifica come circolante partecipazioni con caratteristiche di immobilizzazione, e non viceversa, posto che il regime fisiologico della participation exemption è quello della irrilevanza fiscale delle plus-minusvalenze. La classificazione come immobilizzazione è quindi conforme allo spirito della riforma, ed è casomai l’altra a rappresentare una deroga.

E ancora, è ipotizzabile l’acquisto di una *cash box*, l’incasso dei dividendi e la successiva cessione della società prima dei dodici mesi: l’investimento in dividendi esenti darà luogo ad una minusvalenza deducibile di pari ammontare. Secondo l’A. un simile comportamento, intercorso fra soggetti indipendenti, non potrebbe considerarsi elusivo, posto che si tratterebbe di un investimento di portafoglio che il contribuente non ha l’obbligo di diluire in tredici mesi solo per far maturare il periodo minimo di detenzione della partecipazione.

La tendenziale indeducibilità dell’investimento in partecipazioni comporterà inoltre l’abbandono della consolidata tendenza a far circolare i patrimoni delle imprese attraverso società contenitore, in quanto il compratore sarà consapevole di non poter recuperare fiscalmente il costo dell’investimento, cercando se mai di ottenere una riduzione di prezzo. Tuttavia, al fine di mantenere maggiore snellezza operativa e contrattuale connessa alla cessione di partecipazioni, sarà possibile effettuare un conferimento d’azienda in regime di neutralità, cedendo poi la partecipazione. Soluzione questa assolutamente strutturale, a prescindere da disposizioni (a giudizio dell’A. superflue) che ne escludano l’elusività.

L’A. rileva, infine, che a seguito della riforma e della conseguente abolizione dell’imposta sostitutiva le operazioni di riorganizzazione aziendale non sono più caratterizzate da un disciplina ad *hoc*, tant’è che occorre chiedersi se, sotto il profilo fiscale, si possa ancora parlare di “operazioni straordinarie”. Rispetto al recente passato si attenua la divaricazione fra regimi ordinari e straordinari, cessando anche le relative opportunità di pianificazione fiscale. In tale contesto normativo dovrebbero essere eliminate talune disposizioni antielusive ormai anacronistiche quali, ad esempio, la limitazione al riporto delle perdite in caso di fusione, posto che il diritto al riporto delle perdite oggi ha trovato pieno riconoscimento attraverso il consolidato fiscale. (FDA)

“Il regime della trasparenza fiscale esteso alle società di capitali”, di F. MENTI, in Boll. trib. 2004, pag. 245.

L’articolo si occupa, in linea generale, delle condizioni previste dall’art. 115 del TUIR per l’applicazione del regime di trasparenza fiscale e per l’esercizio dell’opzione.

Detto regime, com’è noto, prevede che una società di capitali residente, controllata da altre società di capitali, anche non residenti, possa decidere di optare per l’imputazione del proprio reddito imponibile a ciascun socio, indipendentemente dall’effettiva percezione e proporzionalmente alla quota di partecipazione da esso detenuta.

Tale opzione può essere esercitata a condizione che la quota di partecipazione nella società trasparente sia compresa tra il 10 ed il 50 per cento.

E’ invece escluso l’esercizio dell’opzione nell’ipotesi in cui la partecipata:

- i) ha emesso strumenti finanziari partecipativi, di cui all’art. 2346, ultimo comma del Codice Civile (art. 115, comma 1, lett. a) del TUIR);
- ii) ha esercitato l’opzione per il consolidato nazionale e mondiale, rispettivamente disciplinati dagli artt. 117 e 130 del TUIR (art. 115, comma 1, lett. b) del TUIR).

Con riferimento al divieto di cui all’art. 115, comma 1, lett. a) del TUIR, l’A. rileva l’incertezza che può derivare dalla mancata indicazione, nel citato art. 2346 del Codice Civile, delle caratteristiche che gli strumenti finanziari devono possedere per essere qualificati come partecipativi. Al riguardo, egli osserva che potrebbero essere considerati strumenti partecipativi, quelli dotati di diritti patrimoniali e amministrativi emessi a fronte di apporti fatti a titolo di capitale, e non partecipativi, quelli emessi a fronte di finanziamenti non erogati a titolo di capitale, che attribuiscono soltanto diritti patrimoniali, e non amministrativi.

Per quanto concerne, invece, il divieto di cui alla lett. b), l'A. evidenzia la notevole differenza che intercorre tra la fattispecie di cui all'art. 115 (regime di trasparenza) e quelle di cui agli artt. 117 (consolidato nazionale) e 130 (consolidato mondiale) del TUIR.

Nel regime della trasparenza fiscale, infatti, avremo singole società di capitali che detengono una partecipazione in un'altra società di capitali e ciò porta a ritenere un tipo di controllo cd. orizzontale.

Nel caso del consolidato, sia nazionale che mondiale, avremo, invece, una situazione diametralmente opposta, in cui la controllante possiede una partecipazione al capitale delle controllate in misura superiore al 50%, e ciò implica un controllo del tipo cd. verticale. (PM).

“Alcune riflessioni in tema di consolidato nazionale”, di M. MICCINESI, in Giur. Imp. 2/2004, pag. 481.

Secondo l'A., la natura facoltativa del regime e l'assenza di un requisito di integrazione economica tra le società consolidate qualificano il consolidato nazionale come istituto volto a sovvenire alla eliminazione di forme improprie di consolidamento, usate (ed abusate) ante riforma, in particolare la non più ammessa svalutazione delle partecipazioni, attraverso la “trasmigrazione delle perdite”. Peraltro, nel consolidato le perdite circolano in tutte le direzioni, nel senso che non solo la controllante fruisce delle perdite della controllata, ma anche viceversa e tra controllate, e la loro rilevanza fiscale prescinde dal costo delle partecipazioni. Sempre in tema di perdite, l'A. evidenzia la potenziale responsabilità degli organi societari per la mancata attribuzione di un diritto compensativo.

Critiche sono mosse al regime della responsabilità, nel senso che vi è una discrasia tra trasmissione dell'imponibile alla controllante ed individuazione di una responsabilità a carico della controllata. (NM)

“Le novità del decreto Ires in materia di rapporti internazionali e la nuova disciplina sulle CFC collegate”, di A. NUZZOLO e P. CONSIGLIO, ne Il fisco 14/2004, fasc. n. 1, pag. 2060.

L'articolo prende in esame le modifiche apportate in materia di rapporti fiscali internazionali dal D.lgs. n. 344/2003, e segnatamente quelle relative alla disciplina CFC, quelle che hanno interessato i crediti d'imposta per redditi prodotti all'estero, ed infine quelle sul trasferimento all'estero della residenza o della sede da parte dell'impresa residente.

Con riferimento al prima tematica (la disciplina delle CFC), sono state trattate le modalità d'imputazione, in capo al soggetto residente, dei redditi della collegata estera. L'art. 168, comma 2, del TUIR dispone, che detti redditi siano determinati per un importo corrispondente al maggiore tra l'utile prima delle imposte risultante dal bilancio della società estera e il reddito forfetariamente determinato attraverso l'applicazione di coefficienti di rendimento differenziati per le diverse categorie di beni che compongono l'attivo patrimoniale. I coefficienti da applicare sono i seguenti:

- l'1 per cento dei corrispettivi delle cessioni di azioni o quote di partecipazioni, diverse da quelle cui si applica l'esenzione di cui all'art. 87 del TUIR, anche se costituiscono immobilizzazioni finanziarie, aumentato dei crediti;
- il 4 per cento del valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e da beni indicati nell'art. 8-bis del D.P.R. n. 633/1972;
- il 15 per cento del valore complessivo delle altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria.

Secondo gli AA., in tal modo il legislatore ha cercato di conciliare l'esigenza, da un lato, di ridurre gli oneri per il contribuente e, dall'altro, di evitare una possibile erosione della base imponibile della società estera.

Per quanto concerne la seconda tematica (la disciplina del credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero), occorre rilevare che il citato D.lgs. n. 344 ha introdotto rilevanti modifiche a cominciare dalla collocazione della norma nel TUIR, trasferita dalle disposizioni generali (art. 15 del vecchio TUIR) a quelle relative ai redditi prodotti all'estero (art. 165 del TUIR).

Altra novità di rilievo è quella contenuta al comma 2 del citato art. 165, relativa alla definizione di reddito prodotto all'estero. Tale norma, infatti, stabilisce che i redditi si considerano prodotti all'estero sulla base di criteri reciproci rispetto a quelli previsti all'art. 23 del TUIR, per individuare quelli prodotti nel territorio dello Stato.

Pertanto, possono essere considerati prodotti all'estero:

- i redditi derivanti da terreni e fabbricati situati nel territorio di Stati esteri;
- i redditi conseguiti nel territorio di Stati esteri da stabili organizzazioni di soggetti residenti in Italia;
- i redditi di lavoro dipendente prestato nel territorio di Stati esteri;
- i redditi di lavoro autonomo derivanti da attività esercitate all'estero;
- i redditi di capitale corrisposti da Stati stranieri o da soggetti non residenti nel territorio dello Stato italiano;
- i redditi derivanti dall'utilizzo di marchi, brevetti e diritti di utilizzo delle opere dell'ingegno (*royalties*), corrisposti da soggetti non residenti nel territorio dello Stato italiano.

Con riferimento, infine, alla terza tematica (il trasferimento all'estero della residenza o della sede da parte dell'impresa residente), già disciplinata dall'art. 20-*bis* del vecchio TUIR, gli AA. rilevano che il D.lgs. n. 344/2003 ha introdotto solo modifiche di natura formale, senza aggiornare nei contenuti della disposizione *de quo*. (PM).

“La soppressione del credito d'imposta sui dividendi e le Convenzioni internazionali – Il caso Italia-Francia”, di P. PALMA ne Il fisco21/2004, fasc. n. 1, pag. 7976.

A seguito della soppressione del credito d'imposta sui dividendi, l'A. analizza l'impatto che la riforma della tassazione degli utili societari, attuata in Italia, sta avendo in ambito internazionale, soffermandosi, in particolare, sui rapporti tra società madri nazionali e società figlie domiciliate in Francia (in cui l'istituto del credito d'imposta – *avoir fiscal* - resta in vigore fino al 31 dicembre 2005) e viceversa.(SG)

“Credito per imposte estere: l'eliminazione dell'imposta virtuale in caso di riporto di perdite ed altri correttivi della riforma”, di G. SEPIO, in Dial. dir. Trib. 4/2004, pag. 611.

“In che misura la riforma fiscale elimina la doppia imposizione a livello internazionale?”, di A. CROSTI, ne Il fisco 33/2004, fasc. n. 1, pag. 12322.

“Il nuovo credito per le imposte pagate all'estero alla luce della riforma fiscale”, di A. STESURI e F. GRAMMATICO, ne Il fisco 29/2004, fasc. n. 1, pag. 10913.

Gli articoli esaminano il fenomeno della doppia imposizione, giuridica ed economica, sia sul piano interno che su quello internazionale, alla luce della riforma del sistema fiscale italiano (L. 7 aprile 2003, n. 80) che ha riaffermato il divieto della doppia imposizione giuridica internazionale già espresso dal precedente legislatore del 1973. La riforma, infatti, pur lasciando inalterati i criteri di fondo su cui si basa la determinazione del credito per imposte pagate all'estero, ha introdotto alcune novità inserendo la relativa disciplina, contenuta nell'art. 165 del TUIR, tra le disposizioni comuni, anziché tra quelle relative alla sola imposta sul reddito delle persone fisiche (come era l'art. 15 del vecchio TUIR). Una novità sostanziale è quella di riconoscere, nel contempo, in capo alle stabili organizzazioni di soggetti residenti, la possibilità di riportare in avanti o, a seconda dei casi, all'indietro, il credito per le imposte pagate all'estero. SEPIO, in particolare, descrive il nuovo meccanismo del credito d'imposta estero applicabile ai redditi d'impresa, sottolineando le differenze con quello previsto ante-riforma che, peraltro, poteva essere applicato per tutte le categorie di reddito, dimostrando che con il precedente sistema si aveva un maggior riconoscimento del credito d'imposta estero. Tuttavia, limitatamente ai redditi d'impresa, a differenza di quanto previsto per i proventi riconducibili alle altre categorie di reddito, la norma prevede la possibilità di riportare a nuovo il credito d'imposta derivante dall'eccedenza dell'imposta estera rispetto a quella italiana. Pertanto, quando ci si trova di fronte ad una situazione di perdita

nel paese di residenza, la quota d'imposta italiana sarà pari a zero e di conseguenza quanto versato a titolo d'imposta allo Stato estero potrà essere riportato interamente nei successivi esercizi. In questi ultimi dovrà peraltro sussistere un reddito proveniente da quel medesimo paese estero, per il quale l'imposta italiana ecceda quella estera accreditabile per tale successiva annualità, nel qual caso – invece di versare un conguaglio – sarà spendibile il credito d'imposta riportato a nuovo. (SG)

“Divergenze di principi tra valutazione civilistica e valutazione fiscale nella classificazione delle partecipazioni”, di M. SERINO, ne Il fisco, I, 2004, pag. 1769. (per segnalazione).

“La trasparenza fiscale intersocietaria – Il nuovo testo unico”, di P. SGREVA, ne Il fisco 11/2004, fasc. n. 1, pag. 3768.

L'articolo descrive in sintesi il regime della trasparenza fiscale di cui all'art. 115 del TUIR, con particolare riguardo all'ipotesi prevista al comma 11 relativa al riallineamento dei valori patrimoniali della società partecipata.

Si tratta, in sostanza, dell'ipotesi in cui il costo della partecipazione risulta inferiore al valore patrimoniale della società partecipata a causa di svalutazioni operate nel passato per effetto di rettifiche di valore e accantonamenti fiscalmente non riconosciuti, cui non sono seguiti ripristini di valore conseguenti al nuovo incremento patrimoniale della partecipata.

Tale norma, come peraltro chiarito dalla stessa relazione di accompagnamento al D.lgs. n. 344/2003, “evita che il socio possa ottenere un duplice beneficio: una prima volta mediante una deduzione già effettuata delle svalutazioni e una seconda volta mediante l'imputazione per trasparenza di un reddito ridotto delle eventuali variazioni in diminuzione operate dalla società trasparente a seguito, ad esempio, dell'utilizzo dei fondi già tassati”.

Essa impone al socio di rideterminare il reddito imponibile attribuitogli rettificando i valori patrimoniali della partecipata (secondo le modalità previste dall'art. 128 del TUIR), fino a concorrenza delle svalutazioni determinatesi per effetto di rettifiche ed accantonamenti fiscalmente non riconosciuti, al netto delle rivalutazioni assoggettate a tassazione, dedotte dal socio in un arco temporale che va dal periodo d'imposta antecedente quello dal quale ha effetto l'opzione e ai nove precedenti.

A titolo di esempio, si supponga che la società Alfa S.r.l., nell'anno 2005 in cui viene perfezionata l'opzione per la trasparenza, abbia un patrimonio netto di € 10.000, che per i 3/10 sia posseduto da Beta S.p.A. e per 7/10 da Gamma S.r.l. nei cui bilanci la partecipazione in Alfa S.r.l. risulta iscritta rispettivamente per € 2.500 e per € 5.810, per effetto di svalutazioni dedotte negli anni precedenti fino a un massimo di dieci (compreso il periodo d'imposta antecedente l'opzione).

In questo caso la norma impone ad Alfa S.r.l. di procedere al riallineamento, ai fini fiscali, del proprio patrimonio netto.

La differenza di € 1.690, infatti, dovrà essere ripartita tra gli elementi dell'attivo e del passivo della stessa Alfa S.r.l., imputandola, ad esempio, a “riduzione del valore fiscale dei cespiti”.

Il minore ammortamento fiscale sui € 1.690 di differenza costituirà la rettifica in aumento che Beta S.p.A. e Gamma S.r.l. dovranno apportare al reddito che Alfa S.r.l. avrà loro attribuito.

Secondo l'A., in sostanza, il fine della norma dovrebbe essere quello di non imporre che, al momento dell'esercizio del diritto di opzione, Beta S.p.A. e Gamma S.r.l. debbano immediatamente recuperare a tassazione l'intera cifra per la quale il patrimonio di Alfa S.r.l. risulta sottostimato (€ 1.690), ma di permettere che il recupero avvenga in tempi dilazionati.

È opportuno, comunque, precisare che la disposizione non ha alcuna valenza di ordine civilistico: Alfa S.r.l., infatti, nel proprio bilancio potrà quindi continuare ad esporre il patrimonio netto nella misura di € 10.000. (PM).

“Fusioni, scissioni e <<participation exemption>>”, di D. STEVANATO, in Corr. Trib. 2004, pag. 2575.

Il trasferimento della partecipazione alla incorporante o alla beneficiaria in occasione, rispettivamente, di operazioni straordinarie di fusione o scissione, non determina una interruzione del possesso già maturato dal “trasferente” che, quindi, dovrebbe essere cumulato ai fini del requisito dei dodici mesi di cui all’art. 87 Tuir, con quello che maturerà in capo alla incorporante o beneficiaria.

Con riguardo, poi, all’altro requisito prescritto dall’art. 87 Tuir - della iscrizione della partecipazione tra le immobilizzazioni nel primo bilancio chiuso durante il periodo di possesso - non sono del tutto chiari gli effetti che si potrebbero determinare nel caso in cui la incorporante o beneficiaria procedano - nel pieno rispetto della disciplina civilistica - all’iscrizione della partecipazione nel primo bilancio successivo alla fusione o alla scissione in una sezione dell’attivo diversa da quella in cui la medesima partecipazione era iscritta, prima dell’operazione straordinaria, in capo al soggetto incorporato o scisso. Sul punto appare plausibile ritenere che il trasferimento ad altro soggetto di una partecipazione, avvenuto per effetto delle suddette operazioni, sia inidoneo a dare luogo ad una nuova “prima iscrizione” in bilancio rilevante ai fini della qualificazione fiscale della partecipazione. In pratica, la società incorporante o beneficiaria sarebbe libera di iscrivere in bilancio la partecipazione ricevuta, indipendentemente dalle risultanze del bilancio della incorporata o scissa, ma tale iscrizione sarebbe irrilevante ai fini dell’applicazione del regime di *participation exemption*, non qualificandosi come classificazione tra le immobilizzazioni nel primo bilancio chiuso durante il periodo di possesso.

Del resto, se la società eredita il periodo di possesso maturato presso l’incorporata o la scissa, è logico ritenere che erediti anche la qualifica della classificazione in bilancio. (AF)

“Fusione di società e tassazione di gruppo”, di G. ZIZZO, in Corr. Trib. 2004, pag. 1790.

L’A. esamina gli effetti delle fusioni sul consolidato fiscale. In particolare, con riguardo all’ipotesi di fusione fra consolidate e consolidata in un consolidato formato solo da due tali società, l’autore si pone l’interrogativo se debba o meno essere applicata la disciplina relativa all’interruzione del consolidato, considerato che in tale caso è innegabile che con la fusione la tassazione di gruppo giunge al termine, cessando l’autonomia giuridica delle società. L’A. ritiene tuttavia che la società controllante non debba provvedere al recupero a tassazione degli interessi passivi a seguito del ricalcolo del *pro-rata* patrimoniale, né operare una variazione in aumento di ammontare pari alla residua differenza fra il valore di libro e quello fiscalmente riconosciuto dei beni scambiati in regime di neutralità fiscale, posto che il valore fiscalmente riconosciuto si perpetua attraverso la fusione.

Qualora la data di inizio dell’esercizio e quella di efficacia della fusione non dovessero coincidere, il reddito prodotto dall’incorporata nell’intervallo temporale compreso tra le due date dovrebbe condurre alla formazione di un imponibile di gruppo per l’esercizio in corso al momento in cui la fusione produce gli effetti, ancorché il gruppo, al termine dell’esercizio stesso, sia venuto meno.

In merito al riporto delle perdite fiscali maturate *prima* dell’opzione, si applicano alle stesse i vincoli stabiliti dall’art. 172, comma 7, del TUIR con riferimento alla generalità delle fusioni. In sostanza, con la fusione si verifica il passaggio da una forma di restrizione all’utilizzo delle perdite, quella stabilita in tema di consolidato, ad un’altra, quella prevista in tema di fusione, riflettente la medesima logica, cioè quella di agganciare l’utilizzo delle perdite al contributo fornito dalla società che le ha generate.

L’A. ritiene che non dovrebbero esservi interferenze fra la disciplina contenuta nell’ultimo periodo del comma 7 dell’art. 172 del TUIR, che prevede la sterilizzazione delle perdite fiscali della incorporata fino a concorrenza delle svalutazioni operate sulla partecipazione dall’incorporante, e quella del cd. “riallineamento” di cui all’art. 128, secondo cui, qualora nei 10 anni che precedono quello di esercizio dell’opzione siano state dedotte dalla controllante o da altra società controllata, anche se non esercente l’opzione, delle svalutazioni ricollegabili a rettifiche di valore ed accantonamenti fiscalmente non riconosciuti, i valori fiscali degli elementi dell’attivo e del passivo del patrimonio della partecipata, se, rispettivamente, superiori o inferiori a quelli contabili, sono ridotti o aumentati dell’importo delle predette svalutazioni. Pertanto, se una svalutazione

considerata nell'art. 128 è stata eseguita in un esercizio successivo a quello in cui si è prodotta una perdita fiscalmente riconosciuta, la sua attribuzione alle rettifiche di valore e agli accantonamenti fiscalmente non riconosciuti dovrebbe impedire l'attivazione della preclusione di cui all'art. 172, comma 7, ultimo periodo, la quale presuppone un'imputazione alle perdite fiscalmente riconosciute.

Per quanto concerne le perdite maturate *dopo* l'opzione, il cui riporto spetta alla consolidante, viene sottolineato che l'applicazione delle limitazioni imposte dall'art. 172, comma 7, dà luogo ad esiti inappaganti, posto che impone un confronto tra perdite di gruppo e patrimonio netto della sola controllante, rendendo possibile l'ottenimento di un risultato diverso, non necessariamente sfavorevole all'incorporante, da quello che sarebbe stato raggiunto se ciascuna società partecipante avesse mantenuto la titolarità delle proprie perdite. Per ovviare a tale con conveniente, secondo l'A. occorrerebbe prevedere che in caso di fusione, al fine di effettuare le verifiche per il riporto delle perdite, quest'ultime siano assegnate alle società che hanno prodotte. (FDA)

“Osservazioni in tema di consolidato nazionale”, di G. ZIZZO, in Riv. Dir. Trib. 5/2004, I, pag. 625.

L'analisi del nuovo istituto pone in luce numerose incertezze applicative, che in seguito sono state solo parzialmente risolte a seguito dell'emanazione del decreto attuativo e della Circolare Ministeriale n. 53/E del 2004, ma che dovrebbero essere oggetto del decreto “correttivo” IRES in corso di emanazione.

Tra le varie questioni, l'A. pone in luce:

- quella delle attribuzioni compensative infragruppo di vantaggi tributari trasferiti o ricevuti, in particolare la remunerazione delle perdite, per le quali è prevista la neutralità fiscale, mancando tuttavia una previsione in ordine ad eventuali limiti quantitativi;
- la rettifica in diminuzione per i dividendi infragruppo, che dovrebbe riguardare anche i proventi assimilati nel trattamento (ad es., interessi indeducibili per effetto delle norme in tema di thin capitalization);
- la rettifica del pro rata patrimoniale, che dovrebbe essere eseguita in sede di determinazione dell'imponibile di gruppo;
- le rettifiche di plusvalenze originate da cessioni in regime di neutralità, per le quali il riferimento al “valore di libro” del cespite andrebbe identificato nel corrispettivo di cessione;
- in caso di interruzione del consolidato o di mancato rinnovo dell'opzione, i criteri per l'attribuzione delle perdite residue.

L'A. critica, inoltre, la disciplina in tema di responsabilità, ritenendo che il controllo debba essere precipuamente riferito al reddito complessivo di gruppo, di talché la responsabilità principale dovrebbe pur sempre riferirsi alla controllante, con previsione di una corresponsabilità della controllata il cui imponibile è stato oggetto di rettifica. (NM)

Prassi Amministrativa

IRES – Il nuovo regime fiscale delle plusvalenze da realizzo delle partecipazioni – D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344.

Circ. Agenzia delle Entrate 4 agosto 2004, n. 36/E, in Boll. Trib. 2004, pag. 1165.

Si segnalano alcuni importanti chiarimenti forniti dall'Agenzia in alcune questioni riguardanti il nuovo regime fiscale delle plusvalenze da realizzo delle partecipazioni.

La Circolare conferma il fatto che la *participation exemption* non deve essere interpretata come una norma agevolativa, ma piuttosto come una previsione sistematica, conseguenza diretta dell'abolizione del credito d'imposta sui dividendi.

In presenza di tutti i requisiti, sia soggettivi che oggettivi, indicati dal legislatore il regime della *participation exemption* deve essere obbligatoriamente applicato, anche con riferimento al trattamento di eventuali minusvalenze.

Nell'analisi dell'ambito oggettivo del regime di esenzione, particolare evidenza viene attribuita ad alcune fattispecie.

Per quanto concerne, ad esempio, i diritti di opzione e di usufrutto, l'Agenzia chiarisce che possono fruire della *participation exemption* esclusivamente le plusvalenze realizzate dallo stesso soggetto che detiene la partecipazione cui i diritti spesso sono collegati.

Sono invece escluse dall'ambito applicativo le obbligazioni convertibili, le quote di fondi comuni di investimento e di partecipazione alla Sicav.

Con riguardo alle cessioni di titoli realizzate attraverso contratti di "pronti contro termine" ovvero operazioni di prestito titoli viene precisato che le componenti positive di reddito che scaturiscono dalle predette operazioni non possono fruire del regime di esenzione.

Viene riconosciuta la possibilità di rateizzare le plusvalenze realizzate a seguito della cessione obbligatoria di azioni proprie, a prescindere del requisito temporale del possesso triennale, affermato dall'art. 86, comma 4, TUIR per le partecipazioni diverse da quelle qualificate per l'esenzione, mentre, ai fini dell'esenzione della plusvalenza si afferma la necessità della presenza dei requisiti soggettivi previsti dall'art. 87 ed in particolare quelli relativi alla durata minima del possesso e alla classificazione nella categoria delle immobilizzazioni finanziarie.

Riguardo alla possibile coesistenza della *participation exemption* con l'ipotesi di plusvalenze realizzate con la cessione di azioni proprie l'Agenzia ritiene che non esista alcun automatismo in base al quale a queste plusvalenze debba necessariamente applicarsi il regime Pex. Solo laddove siano realizzati i requisiti e le condizioni previste dalla norma, non vi saranno problemi per applicare il regime agevolato (ipotesi che non ricorre per le azioni proprie di cui al comma 4 dell'art. 2357 c.c., dato che si rende obbligatoria la loro cessione entro un anno dall'acquisto e quindi conseguentemente, non sarebbe ipotizzabile la relativa iscrizione tra le poste accese alle immobilizzazioni finanziarie, requisito questo, indispensabile per poter applicare il regime di esenzione.

Di seguito si segnalano i paragrafi della circolare che presentano aspetti di rilevanza:

- 2.3.5 dove viene analizzata l'applicabilità dell'esenzione alle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni in società *holding* ovvero in quelle società che hanno per oggetto esclusivo o prevalente l'assunzione di partecipazioni;
- 2.3.6 dove vengono esaminati gli effetti di alcune operazioni di riorganizzazione societaria sui requisiti della *participation exemption*. In particolare, l'Agenzia ha distinto i requisiti in soggettivi e oggettivi verificando l'impatto delle operazioni straordinarie quando le stesse coinvolgono il soggetto partecipante oppure quello partecipato;
- 2.3.7 che illustra l'influenza che può essere esercitata da eventuali cessioni infragruppo di partecipazioni in regime di neutralità fiscale ai fini della verifica dei requisiti necessari per l'applicazione dell'esenzione;
 5. in cui l'Agenzia prende posizione in ordine alle interrelazioni tra Pex e redditi rivenienti da ipotesi di distribuzione di riserve di capitale e di recesso;
 7. che si occupa del regime transitorio.

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC

Dottrina

“CFC legislation e trattati internazionali: le recenti integrazioni al Commentario OCSE e il loro valore ermeneutico”, di P. BRACCO, in Riv. Dir. Trib. 2/2004, I, pag.179.

L'articolo tratta della compatibilità delle *CFC legislation* con le disposizioni contenute nelle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni.

Tra le norme che potrebbero confliggere con la disciplina CFC, l'A. individua gli artt. 7, comma 1, e 10, comma 5, del Modello OCSE, i quali, rispettivamente, prevedono che i redditi d'impresa siano tassati esclusivamente nello Stato di residenza del soggetto che li ha realizzati, e che uno Stato contraente non può assoggettare a tassazione gli utili di una società residente nell'altro Stato contraente, anche se scaturenti da redditi realizzati nel primo Stato.

L'A., dopo aver illustrato in linea generale le argomentazioni a favore della compatibilità e quelle ad essa contrarie, è del parere che la stessa debba essere verificata caso per caso, dal momento che una valutazione della questione in termini generali non terrebbe in debito conto le peculiarità proprie della normativa fiscale interna dei Paesi che hanno adottato una *CFC legislation*. (PM).

“La disciplina delle *controlled foreign companies* CFC – Articoli 167 e 168 del TUIR”, di L. ROSSI e P. SCARIONI, in Boll.trib. 2004, pag. 981.

L'articolo prende in esame la disciplina CFC contenuta negli artt. 167 e 168 del TUIR con il relativo Regolamento di attuazione di cui al D.M. n. 429/2001, da coordinarsi con la nuova numerazione degli articoli del TUIR introdotta dalla riforma fiscale.

In particolare, per quanto concerne l'art. 167, gli AA. sottolineano che condizione per l'applicazione della disciplina in parola è l'esercizio - da parte di persone fisiche, anche non imprenditori, società di persone e società di capitali - del controllo su un'impresa, una società o un ente CFC, intendendosi per tale sia un soggetto residente o localizzato in un Paese con regime fiscale privilegiato sia un soggetto residente all'estero non in un Paese privilegiato, ma che ivi operi per il tramite di una stabile organizzazione.

Ai fini della verifica della sussistenza del controllo l'art. 1, comma 3, del Regolamento prevede che si applichino i criteri di cui all'art. 2359, commi 1 e 2, del Codice Civile (anche nei confronti dei soggetti diversi dalle società commerciali).

S'individuano, pertanto, ai sensi del comma 1, tre tipi di controllo: quello di diritto (a maggioranza dei voti esercitabili in assemblea), quello di fatto (voti sufficienti ad esercitare una influenza dominante in assemblea) e quello contrattuale (possibile anche in assenza di un legame partecipativo che presuppone l'esistenza di particolari vincoli contrattuali che implicano l'influenza dominante).

Ai sensi del comma 2, si precisa che, sia nell'ipotesi di controllo di diritto sia in quella di fatto, devono essere computati anche i voti spettanti alle società controllate, alle società fiduciarie e a persona interposta, mentre sono da escludere da tale computo quelli spettanti per conto terzi.

Il requisito del controllo, infine, deve essere verificato sulla base della situazione esistente alla data di chiusura dell'esercizio o periodo di gestione del soggetto estero controllato.

Sempre nell'ambito dell'art. 167, gli AA., sulla base della disposizioni contenute nell'art. 4, commi 2 del Regolamento, sono dell'avviso che per determinare i redditi della CFC occorre tenere presente il bilancio, ovvero altro documento riepilogativo della contabilità, redatto secondo le norme dello Stato dove risiede o è localizzata la CFC medesima, apportando al risultato economico che ne deriva le relative variazioni in aumento o in diminuzione previste dal TUIR.

Se, per esempio, la CFC per contabilizzare gli interessi attivi o le royalties utilizza il criterio contabile “per cassa”, il soggetto controllante residente è tenuto a ricalcolare i predetti valori applicando quello della competenza, apportando al risultato d'esercizio della CFC medesima le necessarie variazioni in aumento o in diminuzione.

Con riferimento all'art. 168 del TUIR, invece, si fa presente che esso attrae nella disciplina CFC il soggetto residente in Italia che detiene, direttamente o indirettamente, una partecipazione non inferiore al 20% agli utili di un'impresa, di una società o di altro ente, residente o localizzato in uno Stato a regime fiscale privilegiato; tale percentuale è ridotta al 10% nel caso di partecipazione agli utili di società quotata.

Secondo gli AA. la partecipazione agli utili diretta o indiretta significa che la stessa si determina tenendo conto dell'eventuale effetto demoltiplicativo prodotto dalla catena partecipativa, computando anche la quota di partecipazione agli utili spettante per il tramite di società non controllate. Dovendosi calcolare la percentuale di partecipazione agli utili occorrerà tener conto, per esempio, delle seguenti ipotesi:

- esistenza di vincoli di usufrutto sulla partecipazione posseduta;

- possesso di diritti di usufrutto da parte del soggetto residente;
- emissione di strumenti finanziari forniti di diritti patrimoniali o partecipativi, escluso il voto nell'assemblea generale, di cui all'art. 2346, ultimo comma del Codice Civile;
- possesso di strumenti finanziari di cui al punto precedente che aumentano l'effettiva quota di partecipazione agli utili.

A differenza dell'art. 167 del TUIR, l'art. 168 non si applica alle partecipazioni in soggetti esteri non CFC, relativamente a redditi derivanti da loro stabili organizzazioni assoggettati a regimi fiscali privilegiati.(PM).

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Agevolazioni ed esenzioni

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Agevolazioni ed esenzioni – Fondazioni bancarie – Natura – Imposizione diretta agevolata sui dividendi percepiti – Configurabilità di aiuti di Stato – Quesito alla Corte di Giustizia CE.
Cass., sez. trib. 30 aprile 2004, n. 8319, ne Il fisco 26/2004, fasc. n. 1, pag. 9816.

La Corte di Cassazione sottopone alla Corte di Giustizia delle Comunità Europee, ai sensi dell'art. 234 del Trattato CE, le seguenti domande pregiudiziali:

- a) se una serie di soggetti (cosiddette fondazioni bancarie), creati in base alla L. n. 218 del 1990 e al D.Lgs. n. 356 del 1990 e successive modificazioni per essere titolari di partecipazioni di controllo di società esercenti attività bancaria e per amministrare tali partecipazioni, in relazione ad una quota assai rilevante dei soggetti operanti sul mercato, con devoluzione a questi degli utili delle imprese controllate, debbano ritenersi sottoposti anche quando agli stessi vengano affidati compiti di utilità sociale alla disciplina comunitaria in materia di concorrenza; se, con riguardo alla disciplina introdotta con il D.Lgs. n. 153 del 1999, la possibilità offerta a tali enti di destinare il ricavato della dismissione di tali partecipazioni all'acquisto e gestione di rilevanti partecipazioni in altre imprese anche bancarie, e anche di controllo in imprese non bancarie, per diverse finalità, tra cui quella dello sviluppo economico del sistema, costituisca del pari esercizio d'impresa, ai fini dell'applicazione del diritto comunitario della concorrenza,
- b) se, in conseguenza, tali enti nella disciplina contenuta nella L. n. 218 del 1990 e nel D.Lgs. n. 356 del 1990 e successive modificazioni, nonché nella riforma di cui alla L. n. 461 del 1998 e D.Lgs. n. 153 del 1999 siano sottoposti alla normativa comunitaria in materia di aiuti di Stato (artt. 87 e 88 del Trattato CE), in relazione ad un regime fiscale di favore di cui siano destinatari;
- c) se, in caso di risposta affermativa al precedente quesito, il regime di imposizione diretta agevolata sui dividendi percepiti, in contestazione nella presente causa, costituisca o meno un aiuto di Stato, ai sensi dell'art. 87 del Trattato CE;
- d) sempre nel caso di risposta affermativa al quesito di cui alla lettera b), se sia valida, sotto i profili di legittimità e di difetto e/o insufficienza della motivazione evidenziati nella presente ordinanza, la decisione della Commissione delle Comunità europee del 22 agosto 2002, con la quale è stata ritenuta inapplicabile la disciplina sugli aiuti di Stato alle fondazioni di origine bancaria;
- e) a prescindere dall'applicabilità della disciplina in materia di aiuti di Stato, se il riconoscimento di un regime fiscale più favorevole sulla distribuzione degli utili delle imprese bancarie conferitarie, esclusivamente nazionali, controllate dalle fondazioni, e da queste percepiti, ovvero delle imprese le cui partecipazioni fossero acquistate col ricavato della dismissione delle partecipazioni in società bancarie conferitarie, costituisca una discriminazione delle imprese partecipate nei confronti delle altre imprese operanti nel

mercato di riferimento e, nel contempo, una violazione dei principi di libertà di stabilimento e di libera circolazione dei capitali, in relazione agli artt. 12, 43 e seguenti, 56 e seguenti del Trattato CE.

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Catasto

Giurisprudenza

Catasto – Accertamento rendita – Edifici a destinazione speciale – Stima diretta – Ricorso – Indicazione di unità simili – Non necessita.

Cass., sez. trib. 16 febbraio 2004, n. 2975, in Corr. trib. 2004, pag. 1833.

In tema di reddito dei fabbricati, ai fini fiscali, la prescrizione secondo la quale il reclamo avverso il provvedimento di attribuzione della categoria e della classe ad un immobile sarebbe inammissibile, a norma dell'art. 75 del Regolamento per la formazione del nuovo catasto edilizio urbano (D.P.R. n. 1142/1949), se non reca l'indicazione delle unità immobiliari della stessa zona censuaria che risultino, nei confronti di quella del ricorrente, collocati in una categoria o in una classe diverse, benché abbiano la stessa destinazione ordinaria e le stesse caratteristiche, è da ritenersi superata e comunque sicuramente non si applica per gli immobili a destinazione speciale o particolare, e fra questi i fabbricati costruiti per esigenze industriali o commerciali e non suscettibili di una destinazione estranea alle esigenze suddette senza radicali trasformazioni. Ciò sia per ragioni letterali, sia perché un'applicazione estensiva della regola si porrebbe in contrasto con il principio di stretta interpretazione delle cause limitative del diritto costituzionale di agire in giudizio a tutela dei propri diritti.

Catasto – Frazionamento o variazioni catastali – Condizioni – Istanza delle parti interessate – Necessità – Funzione – Conseguenze – Connessione con cause civili – Non sussiste.

Cass., sez. II, 15 aprile 2004, n. 7144, ne Il fisco 26/2004, fasc. n. 1, pag. 9806.

I dati catastali debbono coincidere con la situazione dei soggetti titolari del diritto di proprietà o di altro diritto reale; perciò per procedere al frazionamento o alla variazione di dati catastali è necessaria, ai sensi dell'art. 5 della L. n. 679/1969, l'istanza di tutte le parti interessate, ossia dei titolari dei diritti reali sui beni immobili in oggetto, quindi il giudice civile adito da uno degli interessati deve dichiarare la nullità di un frazionamento di una particella catastale eseguito senza il consenso della proprietaria della particella stessa.

La controversia promossa dalla proprietaria di un immobile, che chieda la dichiarazione di nullità del frazionamento catastale richiesto ed ottenuto senza il di lei consenso, può essere autonomamente decisa senza che sussista litispendenza con altra controversia pendente fra le parti in cui i convenuti nella controversia catastale abbiano chiesto l'accertamento dei confini e l'apposizione dei termini delle rispettive relative proprietà in conformità al frazionamento catastale da loro effettuato.

Ciò in quanto la litispendenza presuppone che fra due o più cause vi sia identità, non soltanto dei soggetti ma anche del *petitum* e della *causa petendi*, il primo, inteso come bene della vita di cui si chiede la tutela, il secondo, quale fatto costitutivo del diritto azionato. Né sussiste un rapporto di continenza, pregiudizialità o connessione poiché la continenza ricorre in presenza di cause caratterizzate da identità di "persone" e di titolo, da una differenza solo quantitativa dell'oggetto o anche per l'esistenza fra le stesse di un rapporto di interdipendenza come nel caso in cui sono prospettate (con riferimento a un unico rapporto negoziale) domande contrapposte o in relazione di alternatività e caratterizzate da una coincidenza soltanto parziale delle *causae petendi*. Inoltre, per dare luogo alla competenza per connessione prevista dall'art. 40 del codice di procedura civile, non è sufficiente una qualsiasi relazione di interdipendenza fra due cause pendenti dinanzi a

giudici diversi, ma è necessario che ricorra uno dei rapporti previsti dagli artt. 31 e seguenti del codice di procedura civile.

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Dichiarazione dei redditi

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Dichiarazione dei redditi – Dichiarazione integrativa – Istanza di rimborso da parte del contribuente ai sensi dell’art. 38 del D.P.R. n. 602/1973 – Termine – E’ quello di presentazione della successiva dichiarazione.

Cass., sez. trib. 2 marzo 2004, n. 4238, in Boll. trib. 2004, pag. 1102.

Solo con l’art. 2, comma 1, lett. c) del D.P.R. n. 435/2001 – che ha modificato, con effetto dal 1° gennaio 2002, l’art. 2 del D.P.R. n. 322/1998, introducendo il comma 8-bis – si è stabilito che le dichiarazioni integrative, dirette a correggere errori od omissioni in danno del contribuente, possono essere presentate non oltre il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d’imposta successivo.

In precedenza la richiesta di rimborso, presentata ai sensi dell’art. 38, comma 1, del D.P.R. n. 602/1973, nel termine ivi stabilito, era idonea a rettificare in senso favorevole al contribuente la dichiarazione stessa; ciò in quanto l’art. 9, comma 8, del D.P.R. n. 600/1973 (comma aggiunto dall’art. 14 della L. n. 408/1990, applicabile *ratione temporis*) – che prevede un termine per integrare la dichiarazione – si riferisce soltanto alle omissioni ed agli errori in danno dell’Amministrazione e non anche a quelli in danno del contribuente.

I termini previsti dal citato art. 38, comma 1, D.P.R. n. 602/1973 non interferiscono con quelli stabiliti, per l’emendabilità e la retrattabilità della dichiarazione pregiudizievole per l’Erario, dall’art. 9, comma 8, del D.P.R. n. 600/1973.

IRPEF

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

IRPEF – Dividendi – Credito d’imposta – Computo del “reddito complessivo” di cui al D.L. n. 90/1990 – Irretroattività – Anno 1988 – Riferimento al reddito complessivo netto.

Cass. sez. trib. 5 marzo 2004, n. 4568, in Corr. trib. 2004, pag. 2215

Per l’anno 1988 l’ammontare del credito d’imposta per gli utili distribuiti da società ed enti deve essere computato “in aumento del reddito complessivo netto” e non “in aumento del reddito complessivo”, come previsto dall’art. 14 del TUIR, in vigore, dopo la modifica apportata dal D.L. n. 90/1990, a partire dall’anno 1989 fino al 2003.

Dottrina

“Thin capitalization – Indeducibilità interessi derivanti da finanziamenti soci – Effetti (anche imprevisti) nella sua applicazione”, di G. BERNONI, ne Il fisco 32/2004, fasc. n. 1, pag. 12007.

Dopo aver richiamato la *ratio* e i lineamenti della disciplina sulla *thin capitalization*, nonché le ragioni che hanno portato il legislatore delegato ad una attuazione parzialmente difforme dal dettato della Legge delega (nel frattempo essendo intervenuta la sentenza della Corte di Giustizia Europea sul caso Lankhorst-Hohost), l'Autore si sofferma sui seguenti profili:

- ?? possibilità di disapplicare la norma nel caso in cui il contribuente dimostri che gli indebitamenti eccedenti derivano dalla propria esclusiva capacità di credito e che pertanto gli stessi sarebbero stati erogati anche da terzi con la garanzia del solo patrimonio sociale. A tale riguardo rileva che, pur emergendo dalla lettura della legge, della relazione e degli atti parlamentari che questa prova possa essere fornita solo a seguito della richiesta dell'Amministrazione o in sede di contenziosa (escludendo, nel silenzio della norma, la possibilità di ricorrere all'interpello ex art. 37-bis, comma 8, D.P.R. n. 600/1973), potrebbe comunque essere ammesso il ricorso all'interpello previsto dallo Statuto del contribuente (tenuto conto delle indicazioni in tal senso fornite dall'Amministrazione nella Circ. n. 50/E del 2001 con riferimento a leggi di recente emanazione rispetto alle quali non sia formato un orientamento definito);
- ?? definizione di socio qualificato, ai cui fini, in presenza di catene societarie, non deve essere applicato l'effetto demoltiplicativo per il calcolo della partecipazione al capitale;
- ?? finanziamenti rilevanti, con particolare riferimento al tema del *cash pooling*, rispetto al quale risulterebbe discriminante la distinzione operata dall'Amministrazione finanziaria (Risoluzione n. 194/E del 2003) tra *zero balance cash pooling* e *notional cash pooling*, risultando applicabile solo a quest'ultimo (che prevede l'intervento di un oggetto terzo) la *thin capitalization*;
- ?? determinazione del patrimonio netto, dal quale devono essere dedotte tutte le partecipazioni in società residenti, indipendentemente dall'esistenza dei requisiti di applicazione della *participation exemption* (che invece costituiscono una discriminante ai fini del *pro-rata* patrimoniale). Su tale tema, inoltre, viene rilevato come il conferimento in regime neutralità ex art. 168 (*rectius* 175) del TUIR, effettuato in una società di nuova costituzione (anche con soci terzi), in presenza di avviamento e/o plusvalore, possa incrementare l'ammontare del patrimonio, e quindi dei finanziamenti riferibili al socio non colpiti da *thin cap rule*, senza con ciò far emergere materia imponibile in capo al conferente (è ovviamente necessario che l'operazione di conferimento sia qualificata da valide ragioni economiche e che pertanto rispetto alla stessa sia esclusa l'applicazione della disposizione antielusiva di cui all'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973);
- ?? adesione al consolidato fiscale domestico, rispetto al quale viene auspicata una modifica normativa che escluda l'applicazione della *thin capitalization* nei casi di consolidamento fiscale, tenuto conto che l'applicazione dell'istituto tra società consolidate risulta normalmente neutrale (fanno eccezione i soli casi di società consolidate con perdite fiscali pregresse) in ragione della totale detassazione dei dividendi infragruppo;
- ?? non coincidenza degli esercizi di società e soci, che, qualora la società finanziata disponga dei dati definitivi relativi all'ammontare di interessi da riqualificare come dividendi solo successivamente alla scadenza dei termini di liquidazione delle imposte e di presentazione della dichiarazione dei redditi da parte della società socia/finanziatrice, obbligherebbe quest'ultima alla presentazione di una dichiarazione integrativa, utilizzando i versamenti effettuati in eccesso (a fronte degli interessi attivi incassati, solo successivamente qualificati come dividendi) a decremento delle future imposte (con un maggiore onere, quanto meno sotto il profilo finanziario e procedimentale);

- ?? soci non residenti, rispetto ai quali (come indicato nella Circolare AA:EE. n. 26/E del 2004 e rilevabile dall'interpretazione sostanziale della normativa) opererebbe la riqualificazione di interessi in dividendi nei casi di applicazione della *thin capitalization*, ponendosi tuttavia problemi di non poco conto stanti i differenti regimi fiscali interessati e le particolarità connesse con la tassazione dei soggetti fiscalmente non residenti. In particolare, ove i soci esteri non ottenessero anche nello Stato di residenza la riqualifica di interessi in dividendi, e quindi non potessero beneficiare del regime di esclusione tipico di questi ultimi, si determinerebbero fenomeni di doppia imposizione (in capo alla società partecipata e al socio non residente) che potrebbero essere oggetto di censura da parte degli organi comunitari;
- ?? effetti sulla base imponibile IRAP di una *holding* finanziatrice, che risulterebbe ridotta in caso di applicazione della *thin capitalization* (mentre, infatti, gli interessi attivi concorrono alla base imponibile IRAP, i dividendi ne sono esclusi). A tale riguardo si fa osservare che il ricorso sistematico della società *holding* a finanziamenti "eccedenti" alle proprie partecipate in un'ottica di propria pianificazione fiscale, oltre a possibili profili di elusività, potrebbe comportare problematiche di carattere civilistico in relazione all'attività di direzione e coordinamento introdotta dalla riforma societaria (danno ai soci di minoranza della partecipata, che vedrebbero ridotto il reddito loro distribuibile per effetto dell'ineducibilità degli interessi passivi). (PT)

“Riforma IRES e Trust: la maggiore realtà e la patrimonializzazione come ulteriori argomenti per la soggettività <<definitiva>> del trust”, di A. CONTRINO, in Dialoghi dir. Trib. 4/2004, pag. 579.

La assenza di una specifica disciplina tributaria applicabile ai Trust spinge gli operatori a cercare soluzioni interpretative o ad ipotizzare modifiche normative che si rendano coerenti con il generale impianto tributario.

Secondo l'A., l'alternativa tra tassazione dei redditi prodotti dal patrimonio in trust in capo ai beneficiari ovvero in capo allo stesso trust, come autonomo soggetto passivo e non solo di accertamento, andrebbe preferibilmente risolta in questo secondo senso, sia *de iure condito* che *de iure condendo*.

Attualmente, è particolarmente problematico individuare il presupposto d'imposta in capo ai beneficiari, atteso che difetta, salvi taluni casi, il presupposto del possesso del reddito e, comunque, tale reddito non è agevolmente inquadrabile tra le categorie previste dall'art. 6 TUIR. Di contro, la tassazione dei redditi in capo al (solo) trust, sembra rispondere, oltre che ad esigenze di semplicità e chiarezza e di pronta e immediata attuazione del prelievo fiscale, anche alla natura del rapporto, pur non tacendosi le perplessità originarie dalla assenza di specifiche previsioni in ordine agli adempimenti strumentali per la determinazione del reddito; ne conseguirebbe che l'attribuzione del patrimonio del trust ai beneficiari – sia per la parte originariamente conferita dal settlor sia per gli incrementi prodottisi fintanto che i cespiti sono nella disponibilità del trustee – non comporta alcun fenomeno reddituale, e non è quindi come tale imponibile, ferma restando l'applicazione dell'imposizione indiretta in quanto trasferimento a titolo gratuito.

Al che, si osserva nella postilla, potrebbe ipotizzarsi l'applicazione della disciplina antielusiva qualora il trust si riveli come un mero fenomeno interpositivo e vi sia, quindi, un indebito risparmio d'imposta, specie ove trattisi di redditi che, altrimenti, sarebbero stati assoggettati ad imposizione progressiva in capo al beneficiario se percepiti direttamente. (NM)

“Operazioni straordinarie fra soggetti residenti in Stati membri diversi dell'Unione europea – Regime fiscale della fusione tra società e successivo conferimento di ramo di azienda da parte di soggetto non residente in società italiana”, di L. DEL FEDERICO, ne Il fisco 26/2004, fasc. n. 1, pag. 9711.

Dopo una accurata analisi delle disposizioni interne con le quali sono state attuate quelle della direttiva comunitaria n. 90/434/Cee, l'A. esamina le modifiche proposte dalla Commissione UE,

volte, tra l'altro, a sopprimere il regime di doppia sospensione d'imposta nei conferimenti di azienda e negli scambi di partecipazioni infracomunitari, mediante la previsione che:

- nel conferimento di azienda, la conferente attribuisce ai titoli ricevuti il valore reale dell'azienda, e non quello di libro;
- nello scambio di azioni, se attuato mediante conferimento, la conferitaria attribuisce alle azioni ricevute il valore reale dei titoli emessi in cambio e, se attuato mediante permuta, la società "acquirente" dà alle azioni ricevute lo stesso valore fiscale che le azioni proprie avevano subito prima dello scambio.

L'A., inoltre, segnala una pronuncia della giurisprudenza comunitaria - Corte di Giustizia, causa C-29/95 del 1997 – secondo la quale le limitazioni nazionali alla applicabilità delle previsioni della direttiva per il caso di "frode fiscale" devono essere non discrezionali né tali da intralciare la ordinaria operatività delle imprese per il rafforzamento della propria posizione competitiva sui mercati.

L'A. passa quindi ad esaminare il caso particolare di una fusione transfrontaliera tra società estera (incorporante) e società italiana (incorporata) seguita dal conferimento di ramo d'azienda da parte di soggetto non residente in società italiana. In tal caso, la fusione comporta la creazione di una *branch* nel territorio dello Stato, nella quale confluiscono i beni della incorporata, e, ove vi sia stato un disavanzo, il disallineamento tra valore contabile e fiscale dei beni dovrà risultare da apposito prospetto di riconciliazione; i beni che non confluiscono nella *branch* si considerano realizzati in base al valore normale. Anche il successivo conferimento potrà beneficiare del regime di neutralità. (NM)

"Le operazioni di *leveraged buy out* alla luce delle nuove norme in materia di *thin capitalization* e relative esimenti", di C. DI FELICE e E. M. SIMONELLI, in Riv. Dott. Comm. 2/2004, pag. 419

L'introduzione delle norme sulla *thin capitalization* comporta rilevanti conseguenze sulle operazioni di *leveraged buy out*, tenuto conto che:

- ?? nella prima fase dell'operazione, la *Newco* che funge da veicolo per l'acquisizione di una società *Target* acquisisce fondi necessari all'acquisizione nella forma di finanziamenti, normalmente concessi da soci del proprio gruppo di appartenenza ovvero da altri soggetti che tuttavia a tali soci richiedono garanzie valide. Nel calcolo del rapporto *debt/equity*, rilevante ai fini dell'applicazione della *thin cap*, ciò comporta un incremento dei valori da iscrivere al numeratore e quindi della quota di interessi passivi indeducibili;
- ?? l'acquisto della partecipazione nella società *Target*, che costituisce la fase successiva dell'operazione, determina anch'essa una penalizzazione in capo alla *Newco*, atteso che le partecipazioni in società controllate e collegate subiscono la sterilizzazione dal patrimonio netto della società finanziata, con conseguente incidenza in negativo sul denominatore del rapporto *debt/equity* ed ulteriore incremento della quota di indeducibilità degli interessi passivi.

Le conseguenze evidenziate risultano non perfettamente in linea con le soluzioni di favore introdotte con la riforma del diritto societario in materia di L.B.O.

Una lettura coerente dell'art. 98 del TUIR (che disciplina la *thin capitalization*, prevedendo, tra l'altro, la disapplicazione della norma qualora il contribuente provi che i finanziamenti *de quibus* sarebbero stati erogati anche da terzi indipendenti con la sola garanzia del patrimonio sociale) e 2501-bis del codice civile (che regola le operazioni di L.B.O.) dovrebbe consentire di riferire l'autonoma capacità di credito del soggetto finanziato non solo e non tanto alla neocostituita società veicolo ma alla entità complessa risultante a seguito della fusione *Newco/Target* (che costituisce la fase conclusiva dell'operazione), strutturandosi ed avendo luogo il processo di acquisizione in funzione delle garanzie di rimborso del debito che l'acquirente è in grado di proporre a livello di entità complessiva.

Particolare attenzione va altresì rivolta all'ipotesi, largamente diffusa nella prassi anche delle operazioni di L.B.O., in cui una società ottenga finanziamenti da una banca grazie alla garanzia prestata da un socio qualificato che si limiti a dare in pegno le azioni da lui stesso detenute nella società che intende far finanziare. Si ritiene, infatti, che in tal caso la norma *anti thin capitalization*

possa non trovare applicazione, costituendo la circostanza che un istituto di credito si risolva ad erogare un finanziamento sulla base della garanzia rappresentata dalle azioni della stessa società beneficiaria un indice indiretto, ma decisivo, della solidità e affidabilità, e quindi della capacità di credito della medesima. (PT)

“La nuova disciplina IRES: la tassazione dei redditi dei non residenti ed i principi comunitari”, di A. DI PIETRO, in Riv. Dir. Trib. 5/2004, I, pag. 593.

Secondo l'A., le scelte effettuate dal legislatore della riforma sono state improntate dall'interesse nazionale di massimizzare la tassazione territoriale, non tenendo in debito conto le limitazioni poste dai vincoli comunitari, in particolare quello di non discriminazione e di ragionevolezza, nonché dei contenuti delle direttive in materia di dividendi e di operazioni straordinarie.

Tra le possibili censure che potranno essere mosse, assumono particolare rilievo quelle in materia di trasparenza fiscale. Secondo l'A., venendo meno la soggettività tributaria della società partecipata (in ragione della imputazione del reddito ai soci) vi potrà essere applicazione della ritenuta sui dividendi distribuiti da una propria figlia comunitaria, ritenuta per la quale potrebbero essere ridotte le possibilità di recupero in capo ai soci della madre italiana. Inoltre, nei riguardi del socio estero comunitario della società domestica trasparente, ha luogo una discriminazione rispetto ai soci italiani, in quanto è richiesta una partecipazione minima del 25%.

Quanto al regime del consolidato nazionale, l'esclusione delle controllate non residenti, giustificata dal legislatore con l'alternativa del consolidato mondiale, appare incongrua rispetto alle stabili organizzazioni e impedisce loro di compensare i propri redditi con quelli delle altre società residenti appartenenti al gruppo. Inoltre, per il caso di controllanti estere, il richiedere la presenza nel territorio dello Stato di una stabile organizzazione comporta costi aggiuntivi, ed è, oltre che ingiustificata, discriminatoria.

In ordine al consolidato mondiale, le censure si appuntano sulla diversità di regole rispetto a quelle del consolidato nazionale, sia per quanto riguarda i presupposti applicativi – che possono violare il principio della libertà di stabilimento in Italia di società non residenti e possono, in difetto, rendere ineluttabile il regime di neutralità di plusvalenze, dividendi e perdite infragruppo – sia per quanto riguarda il regime impositivo, specie per i trasferimenti infragruppo che non possono, nel consolidato mondiale, essere effettuati in neutralità e per l'imputazione proporzionale delle perdite.

Ulteriori critiche riguardano la tassazione dei dividendi. Nonostante l'abbandono del criterio di imputazione, permane il rischio di aggravio impositivo per il socio estero. Inoltre, per i dividendi di fonte estera, l'uniformità di trattamento con quelli domestici (imponibilità del solo 5%) potrebbe vanificare le modifiche alla direttiva madri e figlie che impongono di limitare l'aggravio impositivo alla sola entità effettiva delle spese di gestione sostenute dalla società madre italiana. Infine, dubbi vi sono per i proventi degli strumenti finanziari assimilati alle partecipazioni, in ordine al regime comunitario stabilito sia dalla direttiva “madri e figlie” sia da quella in materia di “interessi e royalties”.

Le ultime critiche vengono riservate alla definizione di stabile organizzazione (art. 162 TUIR), in base alla quale si rende possibile un controllo sui caratteri dell'influenza della controllante per disconoscere la soggettività autonoma delle società controllate, secondo i principi affermati dalla Cassazione nel caso Philip Morris. (NM)

“La proposta di modifica alla <<direttiva sulle fusioni>>, di M. IAVAGNILIO, IN Corr. Trib. 24/2004, pag. 1885.

Nell'articolo sono segnalate le novità che potrebbero essere apportate alla direttiva comunitaria in tema di “fusioni transfrontaliere” (n. 90/434/Cee), volta a favorire, mediante un regime di neutralità fiscale, operazioni straordinarie che interessino più società comunitarie situate in diversi Stati.

Sotto il profilo soggettivo, le disposizioni si rendono applicabili anche ai nuovi istituti comunitari della “società europea” e della “società cooperativa europea”.

Inoltre, vengono incluse anche altre persone giuridiche e viene rimosso l'ostacolo nel caso in cui un'entità sia considerata come fiscalmente trasparente da uno Stato membro, prevedendosi che il regime di neutralità sia esteso al socio dell'entità residente nello Stato membro.

Altra modifica riguarda la neutralità dell'avanzo da annullamento, che viene prevista qualora l'avanzo sia generato da riserve di utili della incorporata e la partecipazione in essa non sia inferiore alle soglie previste per l'applicazione della direttiva "madri e figlie".

Viene, inoltre, disciplinata la scissione parziale (split off).

In tema di scambi di partecipazioni e di conferimenti di attivo, le modifiche sono di particolare rilievo in quanto, al fine di evitare il fenomeno della doppia imposizione sulla stessa plusvalenza, viene previsto che, salva l'applicazione delle norme antielusive:

- in caso di conferimento, per la società conferente non è imponibile la plusvalenza determinata dal valore delle azioni ricevute in cambio, ferma restando la plusvalenza latente sull'attivo ricevuto dalla società conferitaria;
- in caso di scambio di azioni, per il soggetto scambiante non è imponibile la plusvalenza costituita dal maggior valore di mercato della partecipazione ricevuta rispetto al costo di quella ceduta in cambio, se trattasi di azioni di nuova emissione;
- i benefici sono estesi anche ai soci non residenti negli Stati membri (salva la tassazione nello Stato extracomunitario di residenza).

Infine, viene espressamente prevista l'applicazione del regime di neutralità in caso di trasformazione di una branch in una subsidiary (mediante conferimento dell'azienda).

L'A. conclude auspicando che la disciplina nazionale italiana venga conformata a quella comunitaria, al fine di evitare discriminazioni per le operazioni interne o il ricorso ad artificiose operazioni transfrontaliere al fine di acquisire i vantaggi della direttiva. (NM)

“Le indicazioni dell’Assonime sulle novità IRES dei modelli di dichiarazione”, di D. LIBURDI, in Corr. Trib. 2004, pag. 2833.

A commento delle indicazioni fornite dall'Assonime con la circolare n. 36 del 2004, viene in primo luogo esaminata la portata della sentenza di Cassazione n. 4238 del 2 marzo 2004, in tema di restituzione delle imposte indebitamente versate, convenendo che, anche dopo l'introduzione dell'art. 2, comma 8-bis, del DPR n. 322/1998, resta fermo quanto stabilito dall'art. 38 del DPR n. 602/1973 ai fini dell'istanza di rimborso.

In tema di sanzioni amministrative applicabili alle persone giuridiche, l'A. conviene con i dubbi espressi in ordine alla necessità o meno di ricercare, ai fini della punibilità, anche l'elemento psichico della colpevolezza nell'autore della violazione tributaria.

In ordine alle disposizioni di diritto transitorio in tema di svalutazione delle partecipazioni (art. 4, comma 1, lett. p del D.Lgs. n. 344/2003), viene evidenziato come il meccanismo di deducibilità per quinti della svalutazione continui ad operare anche dopo l'avvenuta cessione della partecipazione.

In tema di costi esteri per operazioni intercorse con "paradisi fiscali", l'A. conviene con la critica dell'Assonime circa gli eccessivi margini di discrezionalità attribuiti all'A.F. in sede di valutazione dell'esimente costituita dall'effettivo interesse economico dell'operazione.

In tema di interessi di mora, che sono ora imponibili secondo il criterio di cassa, il regime transitorio dovrebbe consentire, ai contribuenti che nel periodo d'imposta 2003 non abbiano rilevato contabilmente detti interessi ovvero che, pur avendoli rilevati, non abbiano proceduto ad accantonamenti o svalutazioni corrispondenti, di optare, in sede di dichiarazione, per il nuovo regime. Non sarebbe, invece, possibile presentare dichiarazione rettificativa a favore del contribuente che abbia già assoggettato ad imposta detti interessi. Vi sono, inoltre incertezze in ordine al trattamento da riservare agli interessi di mora, maturati fino al 2002 ed assoggettati a tassazione, in difetto di una regola di imputazione.

In tema di operazioni straordinarie, tra le varie problematiche, viene evidenziata quella che, per i contribuenti con esercizio "a cavallo", dal 1° gennaio 2004 si è creato un vuoto normativo a causa dell'abrogazione del D.Lgs. n. 358/1997.

Infine, in tema di agevolazioni tributarie, viene segnalata l'incompatibilità della proroga della "Tremonti-bis" con la disciplina comunitaria ed i particolari rapporti dell'agevolazione c.d. Tecno-Tremonti con gli istituti del consolidato nazionale e della trasparenza. (NM)

“Presunzione di distribuzione delle riserve e nuovi istituti IRES”, di D. LIBURDI, in Corr. Trib. 2004, pag. 2651.

La portata del nuovo art. 47, comma 1, del TUIR, secondo l'interpretazione resa dall'A.F. con la C.M. n. 26/E del 2004, è tale da operare anche con riferimento alle distribuzioni ricevute da soci per i quali, al momento della percezione, siano ancora applicabili le disposizioni in materia di IRPEG (cioè quelli con esercizio a cavallo dell'anno solare). Secondo l'A., si tratta di interpretazione criticabile, anche perché contraddittoria rispetto alla posizione assunta dalla CM 4/E del 2004 in sede di commento alle modifiche apportate con il D.L. n. 269/2003.

Quali ulteriori problematiche applicative, sono segnalate:

- le modalità ed i tempi di comunicazione al socio della natura fiscale di dividendo delle somme percepite, nonostante la diversa qualificazione civilistica;
- i rapporti con l'art. 109, c. 4, lett. b), TUIR, propendendo per una qualificabilità delle poste patrimoniali a copertura delle “sovvenzioni fiscali” come in sospensione, sia pure generica;
- l'inapplicabilità della presunzione in caso di utilizzo delle riserve di capitale a copertura di perdite;
- la “riqualificazione”, in misura corrispondente, delle riserve di utili non distribuite come riserve di capitale per effetto della presunzione (per cui, in caso di successiva distribuzione, si riduce il costo della partecipazione per il socio ma non vi è luogo a tassazione);
- i rapporti con le riserve formate con utili oggetto dell'istituto della “trasparenza”, in ordine alle quali era indispensabile la sterilizzazione della presunzione;
- i rapporti con l'istituto del consolidato, per il quale la presunzione, in caso di dividendi provenienti dalla società consolidata, non comporta un aggravio impositivo per la controllante. (NM)

“Profili elusivi del *leveraged buyout*”, di M. PISANI, ne Il fisco 35/2004, fasc. n. 1, pag. 5994.

Nell'articolo viene compiuta una analisi comparativa dei riflessi fiscali dell'istituto del *leveraged buyout* (nella versione c.d. *merger leveraged buyout*, contraddistinta dalla fusione per incorporazione della *target* nella *newco*), e in particolare dei potenziali profili elusivi del complesso di atti in cui esso si sostanzia, nel contesto del nuovo TUIR (come modificato dal D.Lgs. n. 344/2003) rispetto alla previgente versione.

A tale riguardo viene rilevato che:

- ?? i due principali ambiti nei cui confronti le varie fasi di un'operazione di *leveraged buyout* manifestano effetti sostanziali sono identificabili nella deduzione degli oneri finanziari connessi al prestito utilizzato per l'acquisto della *target* e nell'imputazione del disavanzo che, di norma, si genera all'atto della fusione conclusiva;
- ?? entrambi questi aspetti sono stati ampiamente modificati dal D.Lgs. n. 344/2003 e pertanto, nel contesto della nuova disciplina, gli elementi potenzialmente elusivi dell'operazione di L.B.O. mutano profondamente la propria valenza;
- ?? dovrebbero, in particolare, risultare inibiti eventuali aspetti elusivi connessi al riconoscimento fiscale (mediante corresponsione dell'imposta sostitutiva o, sussistendone i presupposti, a titolo gratuito), delle poste attive (avviamento o rivalutazioni di cespiti) iscritte per effetto della imputazione del disavanzo, essendo venuta meno con il D.Lgs. n. 344/2003 la possibilità di tale riconoscimento fiscale;
- ?? dovrebbe invece risolversi positivamente, sia nel vecchio che nel nuovo regime, il tema della inerenza, e quindi della legittima deducibilità in capo alla *target*, degli interessi passivi relativi ai finanziamenti originariamente assunti dalla *newco*, considerato che tali finanziamenti e, di conseguenza, gli interessi ad essi riferiti, vengono posti a carico della *target* esclusivamente in via mediata, per effetto della fusione, dopo essere stati di pertinenza della *newco* e, quindi, perfettamente inerenti. (PT)

Giurisprudenza

Corte di Giustizia CE

IRPEG – Trattato CE – Libertà di stabilimento – Restrizioni all'apertura di filiali in altro Stato-membro – Partecipazioni societarie – Costi deducibili – Realizzazione, anche indiretta, di utili della società-madre –Necessità – Legislazione nazionale – Direttiva n. 435/90, c.d. madri-figlie – Incompatibilità.

Corte di Giustizia CE, sez. V 18 settembre 2003, n. 168-01, in Giur. imp. 1/2004, pag. 61.

L'art. 52, comma 1, del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, art. 43) statuisce che "le restrizioni alla libertà di stabilimento dei cittadini di uno Stato membro nel territorio di un altro Stato membro vengono gradatamente soppresse durante il periodo transitorio. Tale graduale soppressione si estende altresì alle restrizioni relative all'apertura di agenzie, succursali o filiali, da parte dei cittadini di uno Stato membro stabiliti sul territorio di uno Stato membro".

Conseguentemente la direttiva del Consiglio 23 luglio 1990, n. 435, concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati Membri diversi, osta a una disposizione nazionale che, nella determinazione dell'imposta sugli utili di una società madre con sede in uno Stato membro, subordini la deducibilità dei costi relativi ad una partecipazione di tale società nel capitale di una società figlia con sede in un altro Stato membro alla condizione che tali costi servano indirettamente alla realizzazione di utili imponibili nello Stato membro in cui ha sede la società madre.

IRPEG – Direttiva madri-figlie – Distribuzione di dividendi – Divieto di ritenuta alla fonte – Convenzione contro le doppie imposizioni – Riconoscimento di credito d'imposta – Imposizione – Compatibilità – Imposizione su dividendi –Incompatibilità.

Normativa nazionale più favorevole – Convenzione contro le doppie imposizioni – Credito d'imposta – Imposizione – Compatibilità – Requisiti – Normativa più favorevole e prelievo deducibile dalla società madre – Necessità.

Atto generale introdotto dopo la direttiva – Necessità solo quando l'atto nazionale sia diverso da quello già esaminato.

Corte di Giustizia CE, sez. V, 25 settembre 2003, n. 58-01, in Giur. imp. 1/2004, pag. 72.

L'art. 5, n. 1, della direttiva del Consiglio 23 luglio 1990, n. 435, concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi statuisce che "gli utili distribuiti da una società figlia alla società madre, almeno quando quest'ultima detiene una partecipazione minima del 25 per cento nel capitale della società figlia, sono esenti dalla ritenuta alla fonte".

Conseguentemente il prelievo del 5 per cento previsto dalla convenzione contro le doppie imposizioni tra Regno Unito e quello olandese contrasta con la normativa comunitaria nella misura in cui colpisce i dividendi distribuiti dalla società controllata residente alla sua società capogruppo non residente, ma non se applicato al credito d'imposta riconosciuto dallo Stato di residenza della società figlia.

L'art. 7, n. 2, della direttiva del Consiglio 23 luglio 1990, n. 435, concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi prevede che "la presente direttiva lascia impregiudicata l'applicazione di disposizioni nazionali o convenzionali intese a sopprimere o ad attenuare la doppia imposizione economica dei dividendi, in particolare delle disposizioni relative al pagamento di crediti di imposta ai beneficiari dei dividendi".

Conseguentemente il riconoscimento di un credito d'imposta da una convenzione contro le doppie imposizioni per attenuare la doppia imposizione economica dei dividendi non rende incompatibile con la citata direttiva il prelievo del 5 per cento previsto dalla Convenzione stessa se non vengono

annullati gli effetti di tale attenuazione e, comunque, se tale prelievo risulta deducibile dall'imposta della società madre.

L'obbligo di motivazione di un atto nazionale introdotto successivamente alla disciplina comunitaria dipende dalla natura dell'atto di cui trattasi.

Conseguentemente la motivazione di un atto di portata generale può limitarsi ad indicare, da un lato, la situazione complessiva che ha condotto alla sua adozione e, dall'altro, gli obiettivi generali che esso si prefigge, mentre l'obbligo di consultare nuovamente il Parlamento durante il procedimento legislativo sussiste ogni qualvolta l'atto finale adottato, considerato complessivamente, sia diverso da quello sul quale il Parlamento sia stato già consultato.

REDDITI ASSOCIATIVI

Dottrina

“Il contratto di associazione in partecipazione – La disciplina civilistica e fiscale”, di R. CELLI e A. FERRAGUTO, ne Il fisco 30/2004, fasc. n. 1, pag. 11366.

L'articolo esamina la disciplina civilistica e fiscale (ai fini IRES e IRPEF) applicabile ai contratti di associazione in partecipazione evidenziando, per quel che concerne le implicazioni fiscali, le principali novità che sono state apportate dalla riforma, introdotta dal D.Lgs. n. 344/2003. Tale provvedimento ha, infatti, completamente stravolto il regime di tassazione relativo ai contratti di associazione in partecipazione di cui all'art. 2549 c.c., con apporti di solo capitale ovvero “misti” (cioè con apporti patrimoniali, di opere e servizi). Le modifiche hanno interessato sia la posizione dell'associante che quella dell'associato, a partire dal periodo d'imposta che ha inizio a decorrere dal 1° gennaio 2004. La riforma non ha, invece, coinvolto le associazioni in partecipazione con apporto di opere e servizi per le quali continuano ad applicarsi i precedenti criteri di tassazione (in base alla tipologia di reddito: lavoro autonomo o di impresa). In particolare, con riferimento alla posizione dell'associante, l'art. 109, comma 9, lett. b), del TUIR ha stabilito l'indeducibilità di ogni tipo di remunerazione dovuta in relazione ai contratti di associazione in partecipazione che prevedono un apporto diverso da quello di opere e servizi. La deducibilità è invece ammessa per ogni tipo di remunerazione dovuta in base a contratti che comportino la sola partecipazione agli utili o alle perdite di un'impresa o di un affare, senza il corrispettivo di un apporto o con apporto costituito da opere e servizi. Pertanto, l'indeducibilità o la deducibilità per l'associante prescinde dalla natura giuridica dell'associato, dipendendo soltanto dal tipo di apporto effettuato. Con riferimento all'associato troverà applicazione il regime di tassazione previsto per i dividendi, di cui all'art. 89, comma 2, del TUIR, se si tratta di soggetto IRES; nel caso di soggetto IRPEF che conferisce un apporto diverso da quello di opere e servizi, si avrà un differente regime impositivo, a seconda che esso sia o meno un imprenditore individuale. Nel primo caso, il reddito percepito dall'associato si considera di capitale e, se si tratta di utili derivanti da apporti “qualificati”, concorre alla formazione del reddito imponibile nella misura del 40% del loro ammontare, ai sensi dell'art. 47, comma 2, del TUIR; gli utili derivanti da apporti “non qualificati”, invece, non concorrono alla formazione del reddito complessivo, ma sono assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo di imposta nella misura del 12,50%, ai sensi dell'art. 27, comma 1, del D.P.R. n.600/73. Nel caso di associato operante in regime di impresa, invece, gli utili percepiti concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 40% del loro ammontare, a prescindere dal tipo di apporto (qualificato o non qualificato). (SG)

REDDITI DI CAPITALE

Dottrina

“Gli investimenti speculativi in *Hedge Funds* – Inquadramento giuridico e trattamento fiscale”, di S. BATTISTINI, ne Il fisco 31/2004, fasc. n. 1, pag. 11708.

Gli *Hedge Funds*, nati negli Stati Uniti come strumenti che consentono al sottoscrittore di ottenere un rendimento assoluto sul capitale investito sganciato dall'andamento del mercato e dei titoli a reddito fisso e conosciuti in Italia con il nome di investimenti in fondi speculativi, hanno avuto negli ultimi anni un crescente sviluppo favorito soprattutto dalla soluzione delle problematiche di natura fiscale.

Dopo un breve *excursus* sulle normative che regolano il mercato dei fondi di investimento negli Stati Uniti e gli investimenti alternativi in Italia, lo scritto illustra il regime tributario di detti fondi.

Viene innanzitutto precisato che gli investimenti in fondi speculativi sono regolati dall'art. 37 del TUF, che stabilisce i criteri generali ai quali i fondi comuni di investimento debbono uniformarsi, e da un apposito regolamento dell'economia e delle finanze che stabilisce le condizioni di accesso a tali forme di investimento: in particolare, il numero dei partecipanti che non può superare le 200 unità e la soglia minima di ciascuna sottoscrizione che non può essere inferiore a 500.000,00 euro. Va aggiunto il divieto di utilizzare le quote del fondo come veicoli di sollecitazione del pubblico risparmio e l'obbligo di menzionare nel regolamento del fondo la rischiosità dell'investimento e la circostanza che esso avviene in deroga ai divieti e alle norme prudenziali di contenimento e frazionamento del rischio stabiliti da Banca Italia.

La disciplina fiscale dei fondi speculativi italiani è equiparata a quella dei fondi di diritto italiano e, quindi, prevede l'applicazione di un'imposta sostitutiva del 12,50% sul risultato di gestione maturato in ciascun anno ovvero con riferimento di fondi cosiddetti armonizzati UE, l'applicazione di una ritenuta del 12,50% operata dai soggetti incaricati del pagamento del provento.

Detta ritenuta è operata a titolo d'acconto nei confronti di imprenditori individuali, di società in nome collettivo, in accomandita semplice, nei confronti di società e di enti di cui alle lettere a) e b) dell'art. 73 TUIR nonché nei confronti di stabili organizzazioni, e a titolo d'imposta nei confronti delle persone fisiche.

Per quanto attiene ai proventi realizzati i soggetti non residenti che hanno conseguito proventi erogati dagli organismi in esame hanno diritto a richiedere il pagamento di una somma pari al 15 per cento dei predetti proventi, qualora siano erogati da organismi di investimento collettivo soggetti ad imposta sostitutiva del 12,50%. Qualora i proventi siano corrisposti da organismi di investimento collettivo soggetti ad imposta sostitutiva del 5 per cento (fondi ed organismi di investimento collettivo che investono in azioni di società di piccola o media capitalizzazione quotate), il sottoscrittore che si qualifica non residente avrà diritto a richiedere il pagamento di una somma pari al 6 per cento dei proventi erogati. La richiesta del rimborso va fatta entro il 31 dicembre dell'anno in cui il provento è percepito, alla società di gestione del fondo comune, alla SICAV, ovvero al soggetto incaricato del collocamento delle quote o azioni.

Il pagamento è disposto dai soggetti sopra elencati per il tramite della banca depositaria ove esistente, computandolo in diminuzione dai versamenti dell'imposta sostitutiva sul risultato della gestione degli organismi di investimento collettivo da essi gestiti o collocati, a decorrere dalle rate relative al periodo d'imposta precedente.

Il pagamento non può essere richiesto all'Amministrazione finanziaria.

Per gli organismi di investimento collettivo mobiliare, le cui azioni o quote sono sottoscritte esclusivamente da soggetti residenti in Paesi che consentono un adeguato scambio di informazioni, è prevista in capo a tali organismi l'esenzione dall'imposta sostitutiva sul risultato della gestione, altrimenti dovuta con le aliquote del 12,50 per cento e del 5 per cento. (EM)

REDDITI DI IMPRESA

Dottrina

“**Contratti derivati su azioni proprie: profili di disciplina societaria**”, di S. VANONI, in Riv. soc. 2-3/2004, pag. 441 (per segnalazione).

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Reddito di impresa – Determinazione del reddito di imprese di costruzioni edili – Art. 76, comma 1, lett. b), del TUIR – Interessi passivi su finanziamenti per costruzione di fabbricati – Patrimonializzazione – Ammissibilità.

Cass., sez. trib. 2 luglio 2003, n. 10448, in Giur. Imp. 1/2004, pag. 9.

In materia di determinazione del reddito delle imprese di costruzioni edili, in virtù della disciplina contenuta nell'art. 76, comma 1, lett. b), del TUIR – retroattivamente applicabile a norma dell'art. 36 del D.P.R. n. 42 del 1988 – la valutazione dei fabbricati incorso di costruzione va effettuata imputando a costi non solo gli interessi passivi relativi a finanziamenti contratti e utilizzati per l'acquisizione di beni strumentali all'esercizio dell'impresa, ma anche gli interessi passivi su finanziamenti per la costruzione dei predetti fabbricati.

Interessi passivi – Rapporto di deducibilità ex art. 58 TUIR – Determinazione – Interessi moratori sui crediti in sofferenza – Computo – Fondo rischi su crediti – Accertamento – Limiti percentuali di deducibilità.

Cass., sez. trib. 12 maggio 2004, n. 8994, in Corr. trib. 2004, pag. 2470.

In tema di computo del reddito d'impresa, ai fini della determinazione del rapporto di deducibilità degli interessi passivi, previsto dall'art. 58, comma 1, del D.P.R. n. 597/1973, applicabile *ratione temporis*, vanno computati anche gli interessi di mora su crediti in sofferenza maturati nel periodo d'imposta.

Gli accantonamenti iscritti in apposito fondo del passivo a fronte dei rischi su crediti sono deducibili, ai sensi dell'art. 66 del D.P.R. n. 597/1973 nel limite dello 0.50% dell'ammontare complessivo dei crediti risultanti in bilancio, mentre la deduzione è ammessa entro il limite percentuale dello 0.20% quando l'accantonamento globale ha raggiunto il 2% dei crediti stessi esistenti alla fine del periodo d'imposta. Da tale chiara formulazione deriva che il raggiungimento della soglia del 2% ha effetto in relazione al medesimo periodo d'imposta per il quale si opera la deduzione e non con riguardo all'esercizio successivo.

La sentenza si riferisce ai limiti di cui all'art. 66 del D.P.R. n. 597/73. Ora (art. 109 TUIR) il limite dell'accantonamento è dello 0,60% e quello del fondo è del 5%, raggiunto il quale non è ammesso alcun accantonamento deducibile. Resta ferma la deducibilità delle svalutazioni entro il predetto limite dello 0,6%.

Commissione Tributaria Centrale

IRPEF – Accertamento sintetico – Manifestazioni di spesa non adeguatamente giustificate nei disinvestimenti patrimoniali e finanziari addotti – Legittimità.

Reati penali – Efficacia vincolante del giudicato penale nel giudizio civile ed amministrativo (tributario) – Condizioni di operatività – Unicità dei fatti materiali dedotti e insussistenza di altri elementi di prova.

Comm. Centrale, sez. XVI 30 ottobre 2003, n. 8065, ne Il fisco 21/2004, fasc. n. 1, pag. 8021.

Il potere di rettifica delle dichiarazioni dei redditi deve intendersi legittimamente esercitato quando la determinazione sintetica di un imponibile maggiore di quello risultante dalla valutazione analitica si rilevi correlata a manifestazioni di spesa, accertate, non giustificate dal reddito dichiarato o da situazioni, indicate specificatamente, dalle quali possa desumersi una certa capacità di spesa di natura reddituale. Così, in concreto, l'accertamento in contestazione risulta motivato con indicazione e riferimento a fatti certi (ad esempio, acquisto di titoli di Stato e di certificati di deposito che trovano solo parziale copertura nelle dichiarate vendite, ad esempio, di azioni, quote sociali), indicativi di capacità contributiva non giustificata dal reddito dichiarato.

L'efficacia vincolante del giudicato penale in altri giudizi è sottoposta alla duplice condizione che nel giudizio amministrativo (e, quindi, anche in quello tributario) la soluzione delle questioni dedotte dipenda dagli stessi fatti materiali oggetto del giudicato penale e che la legge civile non ponga limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa. Orbene, atteso che nel processo tributario vigono i noti limiti posti in materia di prova e trovano ingresso, con rilievo probatorio, anche presunzioni semplici, prive dei requisiti prescritti ai fini della formazione di siffatta prova tanto nel processo civile che in quello penale, la conseguenza è che nessuna automatica autorità di cosa giudicata può essere attribuita, nel distinto processo tributario, alla sentenza penale, irrevocabile, di condanna o assoluzione, emessa in materia di reati tributari, ancorché i fatti accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l'Amministrazione Finanziaria ha promosso l'accertamento nei confronti del contribuente.

Commissioni tributarie di merito

Redditi di impresa – Oneri per sanzioni pecuniarie – Natura afflittiva – Indeducibilità.

Comm. trib. reg. Lombardia, sez. XLI, 31 maggio 2004, n. 17, in Corr. trib. 2004, pag. 2927.

La sanzione pecuniaria irrogata dall'Autorità garante della concorrenza e del mercato, in quanto pena pecuniaria per l'illecito concorrenziale che non ha natura di misura patrimoniale civilistica, bensì di sanzione amministrativa con connotati punitivi affini a quella penale, non è deducibile ai sensi dell'art. 75 (ora art. 109), comma 5, o dell'art. 66 (ora art. 101) del TUIR.

Con nota di P. Corso.

REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

Dottrina

“Il regime fiscale degli incentivi all'esodo” di G. FERRAU', in Corr. Trib. 2004, pag. 1813.

Le somme aggiuntive corrisposte in occasione della cessazione del rapporto di lavoro dipendente (di cui all'art.19, comma 4-bis Tuir), al fine di incentivare l'esodo dei lavoratori di età superiore a 50 anni se donne e di 55 se uomini, vengono tassate con aliquota pari alla metà di quella applicata per la tassazione del trattamento di fine rapporto.

Un primo indirizzo ministeriale piuttosto restrittivo – che richiedeva che l'offerta del datore di lavoro a corrispondere maggiori somme dovesse essere rivolta alla generalità dei dipendenti o a categorie di essi – è stato successivamente superato da quello della giurisprudenza, sia di

legittimità che di merito, la quale ha invece sostenuto che per l'applicabilità del beneficio non si può far riferimento ad un concetto di esodo di carattere collettivo dovendosi, invece, applicarsi anche qualora si tratti di un solo lavoratore.

L'orientamento della giurisprudenza viene condiviso dall'A. non solo perché dalla lettera della legge non si evince affatto alcun requisito di carattere collettivo per l'applicabilità del beneficio, ma anche perché tale limitazione confliggerebbe con la ratio della norma agevolativa che è quella di rimediare al disagio della perdita del posto di lavoro, disagio che sussiste a prescindere dal fatto che l'esodo sia stato isolato o inquadrato in un piano di licenziamento. E d'altronde il concetto di esodo non è sinonimo di recesso collettivo, ma di uscita accompagnata.

Con riguardo alla decorrenza dell'agevolazione, la giurisprudenza tributaria, contraddicendo ancora una volta la tesi ministeriale dell'applicabilità del regime di favore solo agli incentivi erogati per le cessazioni del rapporto di lavoro verificatesi a far tempo dal 1 gennaio 1998 (data di entrata in vigore dell'agevolazione in parola), estende invece tale regime alle somme per esodi effettivamente corrisposti e dal lavoratore percepite a partire dalla stessa data, indipendentemente data di cessazione del rapporto, ancorché verificatesi anteriormente al 1 gennaio 1998.

L'interpretazione posta a fondamento dell'indirizzo giurisprudenziale anzidetto, condivisa peraltro dall'A., fa salvo il principio di cassa, che caratterizza la disciplina fiscale del reddito di lavoro dipendente.

Se una deroga, in via di eccezione, al principio generale il legislatore avesse voluto apportare, l'avrebbe dovuta disporre con una specifica disposizione di legge.

In conclusione, quindi, l'A. ritiene che ai fini dell'applicazione del beneficio non può derogarsi al principio di cassa, dovendosi, invece, fare riferimento al momento della corresponsione della somma indipendentemente dalla data del recesso. (EM)

“Il cumulo delle pensioni con i redditi da lavoro”, di F. PETRUCCI, in Corr. Trib. 2004, pag. 2361.

A decorrere dal 1° gennaio 2003 le pensioni liquidate con il sistema retributivo o misto sono interamente cumulabili con i redditi da lavoro autonomo o dipendente se, all'atto del pensionamento, l'interessato può contare un'anzianità contributiva pari o superiore a 37 anni e, congiuntamente, aver compiuto i 58 anni di età. Per usufruire della totale cumulabilità della pensione con i redditi da lavoro dipendente autonomo viene stabilito che l'interessato debba versare un importo *“una tantum”* che, secondo quanto precisato dall'Agenzia nella Circ. 10/6/2004 n. 24/E, non va considerato ai fini IRPEF come contributo previdenziale sul presupposto che tali somme non genererebbero una prestazione futura da parte dell'Istituto previdenziale, ma costituirebbero piuttosto una sorta di autorizzazione necessaria per superare il divieto di cumulo.

La posizione espressa dall'Amministrazione viene criticata dall'A. innanzitutto perché non è sempre vero che una somma per essere considerata come contributo previdenziale, e come tale deducibile, debba generare una prestazione futura – basti pensare ai contributi cd. di solidarietà che costituiscono sicuramente costi deducibili quali contributi previdenziali – e poi perché nella specie l'A. ritiene che la somma versata assolva sicuramente ad una funzione previdenziale, dato che deve essere versato allo stesso istituto previdenziale che eroga la pensione, risulta commisurata all'importo della stessa e comporta l'integrale sua corresponsione. L'A. auspica un intervento giurisprudenziale, che faccia chiarezza, non essendo allo stato dei fatti prevedibile un ripensamento da parte dell'Amministrazione. (EM)

Prassi Amministrativa

Collaborazioni coordinate e continuative – Presupposti e limiti alla stipula dei contratti – Regime fiscale e previdenziale – Autonomia contrattuale.

Circ. Pres. Consiglio dei Ministri – Dip. Funz. Pubbl. 15 luglio 2004, n. 4, ne Il fisco 30/2004, fasc. n. 2, pag. 11602.

La circolare pone in evidenza alcuni problemi relativi, in primo luogo, l'individuazione dei presupposti che legittimano il ricorso alla collaborazione, poi alla valutazione di eventuali tutele non previste dall'ordinamento, che, però, possono essere introdotte nei singoli contratti in virtù dell'autonomia contrattuale attribuita ai contraenti e, in ultimo, alla corretta gestione degli adempimenti fiscali e previdenziali.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Redditi di lavoro dipendente –Riliquidazione del tributo ai sensi degli artt. 4 e 5 della L. n. 482 del 1985 – Istanza – Mancanza della sottoscrizione – Nullità – Consegue.

Cass., sez. trib. 22 luglio 2003, n. 11367, in Giur. imp. 1/2004, pag. 19.

Ai sensi dell'art. 4 della legge n. 482 del 1985, le disposizioni di cui all'art. 14 del D.P.R. n. 597 del 1973 – che reca le modalità di tassazione del trattamento di fine rapporto – si applicano, fra l'altro, per la riliquidazione dell'Irpef dovuta sulle altre somme ed indennità equipollenti di cui all'art. 12, lett. e), del medesimo decreto. La riliquidazione deve essere richiesta dal contribuente interessato all'intendente di finanza con apposita istanza, debitamente sottoscritta, redatta in conformità al modello approvato con decreto del Ministro delle Finanze. La mancanza della predetta sottoscrizione impedisce la qualificazione dell'istanza stessa come scrittura giuridicamente rilevante e, quindi, ne preclude l'esame da parte dell'Amministrazione finanziaria, la quale, peraltro, in assenza di una espressa previsione normativa in tal senso, non risulta neppure tenuta a convocare l'istante al fine di consentire la regolarizzazione della domanda.

Redditi di lavoro dipendente – Indennità percepita da un dipendente a seguito della risoluzione transattiva del rapporto di lavoro – Imponibilità – Sussiste.

Cass., sez. trib. 24 luglio 2003, n. 11501, in Giur. imp. 1/2004, pag. 22.

In assenza di elementi che ne consentano una diversa qualificazione, la somma percepita da un lavoratore dipendente a seguito di transazione relativa alla risoluzione del rapporto di lavoro deve ritenersi diretta a risarcire un lucro cessante, ovvero la perdita del reddito che il lavoratore ritraeva in relazione al rapporto di lavoro cessato. Tale somma risulta, di conseguenza, imponibile, ai sensi del combinato disposto degli artt. 6, comma 2, e 48, comma 1, del TUIR.

Redditi di lavoro dipendente – Indennità sostitutiva per ferie non godute – Tassabilità.

Cass., sez. V civ. 26 settembre 2003, n. 14304, in Boll. trib. 2004, pag. 787.

L'indennità per ferie non godute riveste ai fini fiscali natura retributiva e va di conseguenza assoggettata all'Irpef.

Redditi di lavoro dipendente – Integrazione del contraddittorio fra sostituto e sostituito – Non è necessaria – Somme corrisposte a titolo di contributo per maggior canone di locazione – Imponibilità – Sussiste.

Cass., sez. trib. 15 dicembre 2003, n. 19168, in Giur. imp. 2/2004, pag. 314.

La sostituzione d'imposta non influisce sulla posizione del lavoratore sostituito, che rimane, comunque, obbligato, in quanto soggetto passivo del rapporto tributario, a dichiarare ogni componente del reddito imponibile, anche quando la stessa sia soggetta alla ritenuta a titolo d'acconto. Tale ininfluenza porta ad escludere che, nel giudizio d'impugnazione contro l'avviso di

accertamento promosso dal lavoratore sostituito, insorge la necessità di integrare il contraddittorio nei confronti del datore di lavoro sostituito d'imposta.

Le somme corrisposte dal datore di lavoro a titolo di ristoro per i maggiori oneri affrontati dal lavoratore per la locazione di un idoneo alloggio nella località in cui è stato trasferito è spesa propedeutica alla prestazione lavorativa, indispensabile per porsi in condizione di svolgerla, non effetto patrimoniale negativo della prestazione stessa, né pregiudizio arrecato dal datore di lavoro al lavoratore: pertanto, tali somme costituiscono, per il percettore, una componente reddituale imponibile.

Occorre però tenere presente il regime delle indennità di cui all'art. 51, comma 7, del TUIR.

Reddito di lavoro dipendente – Demansionamento – E' inadempimento contrattuale – Danno – Sussiste - Valutazione del giudice – Legittimità.

Art. 32, comma 1, lett. a), D.L. n. 41 del 1995 – Indennità erogata in sede di risoluzione consensuale del rapporto – Imponibilità.

Cass., sez. trib. 17 febbraio 2004, n. 3082, in Giur. imp. 3/2004, pag. 582.

Il “demansionamento” del lavoratore da parte del datore di lavoro “costituisce inadempimento contrattuale e determina, oltre all'obbligo di corrispondere le retribuzioni dovute, l'obbligo del risarcimento del danno da dequalificazione professionale. Tale danno (detto anche danno professionale) può assumere aspetti diversi in quanto può consistere sia nel danno patrimoniale derivante dall'impoverimento della capacità professionale acquisita dal lavoratore e dalla mancata acquisizione di una maggiore capacità, sia nel pregiudizio subito per perdita di *chance* ossia di ulteriori possibilità di guadagno, sia in una lesione del diritto del lavoratore all'integrità fisica o, più in generale, alla salute ovvero all'immagine o alla vita di relazione.

E' compito del giudice del merito – le cui valutazioni, se sorrette da congrua motivazione, sono incensurabili in sede di legittimità – accertare se in concreto il suddetto danno sussista, individuarne la specie e determinarne l'ammontare eventualmente procedendo anche ad una liquidazione in via equitativa.

Circa la tassabilità delle indennità corrisposte al lavoratore a titolo di risarcimento danni, l'art. 32, comma 1, lett. a), D.L. n. 41 del 1995 ha previsto l'assoggettamento ad IRPEF, a tassazione separata, di ogni somma e valore comunque percepiti anche se a titolo risarcitorio a seguito di provvedimenti dell'autorità giudiziaria o di transazioni relativi alla risoluzione del rapporto di lavoro.

Conseguentemente le somme erogate ad un dipendente in caso di risoluzione anticipata consensuale del rapporto di lavoro, realizzate entrambe tali circostanze nella vigenza dell'art. 32 citato, erano comunque tassabili.

Forse sarebbe stato necessario una distinzione fra risarcimento di un “lucro cessante” da quello di un “danno emergente” (art. 6 TUIR) quale sembra essere il caso, vedi la successiva sentenza 11/6/2004.

Lavoro dipendente – Base imponibile – Indennità sostitutiva di ferie non godute – Rivalutazione monetaria – Imponibilità come redditi di lavoro.

Cass., sez. trib. 29 marzo 2004, n. 6246, ne Il fisco 22/2004, fasc. n. 1, pag. 8455.

La rivalutazione monetaria, rappresentando una componente essenziale del credito cui accede, ha la sua medesima natura ed è pertanto soggetta ad identica imposizione, alla luce dell'art. 6, comma 2, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917. Ne consegue che l'importo corrisposto per svalutazione monetaria sull'indennità sostitutiva di ferie non godute, trovando anch'essa titolo immediato e diretto nel rapporto di lavoro, è soggetto alla ritenuta d'acconto di cui all'art. 23 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Risarcimento del danno biologico – Danno emergente – Intassabilità.

Cass., sez. trib. 11 giugno 2004, n. 11186, in Corr. trib. 2004, pag. 2696.

Le somme erogate dal datore di lavoro al lavoratore in qualità di risarcimento del danno biologico non sono tassabili, in quanto somme corrisposte come risarcimento per danno emergente (nel caso di specie, era stato accertato come tale il pregiudizio alla salute in ragione dell'atteggiamento persecutorio subito dal dipendente).

Commissioni tributarie di merito

Redditi di lavoro dipendente – Assegnazione di azioni ai dipendenti con vincolo temporaneo di indisponibilità – Determinazione del valore delle azioni – Momento impositivo – E' quello dell'attribuzione.

Comm. trib. prov. di Firenze, sez. XIV 19 novembre 2003, n. 86, in Boll. trib. 2004, pag. 785.

La determinazione del valore delle azioni assegnate ai dipendenti con vincolo di indisponibilità temporanea e applicazione della relativa imposta devono assumere come momento di riferimento quello dell'assegnazione e non dell'effettiva disponibilità.

Redditi di lavoro dipendente – Incentivazioni per esodo – Base imponibile.

Comm. trib. reg. del Lazio, sez. III 16 giugno 2003, n. 33, in Boll. trib. 2004, pag. 1190.

Le somme corrisposte a titolo di incentivo per l'esodo dal posto di lavoro nel caso di pagamento intervenuto successivamente al 31 dicembre 1997, ma afferente a cessazioni anteriori al primo gennaio 1998, non sono ammesse ad usufruire del trattamento di favore disposto dal decreto n. 314 del 1997.

REDDITI DIVERSI

Dottrina

“Rideterminazione del costo delle partecipazioni - Analisi della disciplina introdotta dalla Finanziaria per l'anno 2002 alla luce delle riapertura dei termini disposta dal D.L. 24 dicembre 2002, n. 282 e della proroga contenuta nel D.L. 30 settembre 2003, n. 269”, di V. CELESIA e M. NASTRI, ne Il fisco 10/2004, fasc. n. 1, pag. 1483.

L'articolo espone, in maniera descrittiva, la disciplina relativa alla rideterminazione del costo, o valore di acquisto, rilevante ai fini del calcolo delle plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di partecipazioni non negoziate in mercati regolamentati, detenute al 1° luglio 2003, i cui termini di applicazione sono scaduti il 30 settembre 2004, ai sensi dell'art. 6-bis del D.L. n. 355/2003, convertito con modifiche dalla L. n. 47/2004.

Si fa presente che l'articolo è stato pubblicato prima delle modifiche apportate dalla legge di conversione e pertanto le considerazioni ivi espresse sono in parte superate. Al riguardo si segnala, comunque, la Circolare dell'Agenzia delle entrate n. 35 del 4 agosto 2004, che ha fornito ulteriori chiarimenti in materia. (PM).

“L'affrancamento di partecipazioni sociali”, di P. MONARCA, in Corr. Trib. 2004, pag. 2669.

L'A. commenta l'art. 6-bis del D.L. n. 355/2003, convertito dalla L. n. 47/2004, che consente di applicare le disposizioni contenute nell'art. 5 della L. n. 488/2001, sulla rideterminazione dei valori di acquisto delle partecipazioni non negoziate in mercati regolamentati, anche alle partecipazioni possedute alla data del 1° luglio 2003. Il contribuente che abbia proceduto a rideterminare il valore delle partecipazioni alla data del 1° gennaio 2003, ovvero dal 1° gennaio 2002, potrà usufruire

della nuova norma agevolativa, ma dovrà in tal caso determinare mediante una nuova perizia giurata di stima il valore delle partecipazioni al 1° luglio 2003. Il beneficio derivante dal pagamento dell'imposta sostitutiva sul valore delle partecipazioni al 1° luglio 2003, non può peraltro tradursi nell'utilizzo di successive minusvalenze per l'abbattimento delle plusvalenze effettivamente realizzate nei periodi di imposta successivi. (SG)

REDDITI FONDIARI

Giurisprudenza

Corte Costituzionale

Redditi fondiari – Immobili di interesse storico o artistico – Adozione delle tariffe catastali quale base imponibile – Violazione del principio di capacità contributiva e del principio di uguaglianza – Infondatezza.

Corte Costituzionale, 28 novembre 2003, n. 346, in Riv. dir. trib. 3/2004, II, pag. 99.

E' infondata la questione di legittimità costituzionale, con riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., dell'art. 11, comma 2, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, nella parte in cui prevede che il reddito imponibile degli immobili vincolati sia "in ogni caso" determinato mediante l'applicazione della minore tra le tariffe d'estimo previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale è collocato il fabbricato, e perciò anche quando l'immobile di interesse storico o artistico sia locato, in considerazione del complesso di vincoli ed obblighi gravati per legge sulla proprietà di siffatti beni quale riflesso della tutela costituzionale loro garantita dall'art. 9, comma 2, Cost., e considerato che il riferimento alle tariffe d'estimo trova una non irragionevole giustificazione nell'obiettiva difficoltà di ricavare per gli immobili di cui si tratta dal reddito locativo il reddito effettivo, per la forte incidenza dei costi di manutenzione e conservazione di tali beni.

Con nota di G. DE MARCO, "Sul reddito delle case storiche la Consulta conferma la Cassazione e invita il legislatore a intervenire".

Corte di Cassazione

Redditi fondiari – Immobili di interesse storico o artistico – Base imponibile – Tariffe d'estimo – Applicabilità anche in caso di locazione.

Cass., sez. trib. 29 settembre 2003, n. 14480, in Riv. dir. trib. 3/2004, II, pag. 99.

L'art. 11, comma 2, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, deve essere inteso come norma recante l'esclusiva ed esaustiva disciplina per la fissazione dell'imponibile rispetto agli edifici d'interesse storico od artistico, da effettuarsi sempre con riferimento alla più bassa delle tariffe d'estimo della zona, a prescindere dalla locazione del bene a canone superiore. Alla conferma di questo principio non osta l'art. 1, comma 2, lett. a) della legge 9 dicembre 1998, n. 431, che esclude, sostanzialmente, dalla disciplina delle locazioni e dalle relative agevolazioni fiscali, di cui all'art. 8 della stessa legge, i contratti di locazione ad uso abitativo di immobili vincolati.

Con nota di G. DE MARCO, "Sul reddito delle case storiche la Consulta conferma la Cassazione e invita il legislatore a intervenire".

Redditi fondiari – Reddito di fabbricati – Arretrati maturati su canoni di locazione – Adeguamenti Istat ed interessi – Assoggettività a tassazione separata – Non sussiste.

Cass., sez. trib. 16 dicembre 2003, n. 19226, in Giur. imp. 2/2004, pag. 319.

L'art. 12 del D.P.R. n. 597 del 1973, applicabile *ratione temporis* al caso oggetto della pronuncia della Corte, contiene un'elencazione tassativa degli emolumenti che, quando non costituiscono reddito d'impresa, sono soggetti alla tassazione separata. Tale regime, dunque, non trova applicazione in ogni caso in cui i proventi percepiti dal contribuente si riferiscano a più periodi d'imposta, ma solo con riferimento alle fattispecie espressamente individuate dal legislatore. Fra queste non sono ricomprese le somme per rivalutazione monetaria dei canoni di locazione ed i relativi interessi cui, conseguentemente, non risulta applicabile la surrichiamata disposizione.

Redditi fondiari – Reddito dei fabbricati – Immobili di interesse storico e artistico locati – Canoni di locazione – Inapplicabilità – Canoni “condizionati” – Irrilevanza.

Cass., sez. trib. 14 gennaio 2004, n. 368, in Giur. imp. 3/2004, pag. 560.

L'art. 11, comma 2, della L. 30 dicembre 1991, n. 413 – secondo cui “in ogni caso” il reddito degli immobili di interesse storico e artistico ai sensi dell'art. 3 della legge 1° giugno 1939, n. 1089, è determinato mediante l'applicazione della minore delle tariffe d'estimo previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale è collocato il fabbricato – continua ad applicarsi anche successivamente all'introduzione della disciplina in materia di canoni locativi di cui alle leggi 27 luglio 1994, n. 473 e 9 dicembre 1998, n. 431.

Qualora il contratto di locazione sia stato adottato in regime cosiddetto “condizionato”, ai sensi dell'art. 8 della L. n. 431 del 1998, e l'applicazione della rendita catastale risulti meno favorevole, il contribuente può in alternativa optare per il canone ridotto del 30 per cento.

RISCOSSIONE

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Riscossione – Interessi – Computo per semestri – Rimborso con titoli di Stato – Inapplicabilità.

Cass., sez. trib. 11 febbraio 2004, n. 2607, in Corr. trib. 2004, pag. 1745.

La disposizione dell'art. 44 del D.P.R. n. 602/1973, che dispone per i crediti del contribuente la maturazione e l'attribuzione di interessi solo per semestri interi, non può essere applicata quando una norma speciale, che contempra come modalità del rimborso l'attribuzione di titoli di Stato, stabilisca che gli interessi maturino fino al giorno antecedente a quello di inizio del godimento dei titoli.

Riscossione – Versamenti indebiti – Procedura di rimborso di cui all'art. 38 D.P.R. n. 602/73 – Carattere generale.

Cass., sez. trib. 24 febbraio 2004, n. 3662, ne Il fisco 22/2004, fasc. n. 1, pag. 8447.

La procedura di cui all'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973 è esperibile ogni qualvolta il contribuente ritenga di aver diritto al rimborso di somme erroneamente versate a titolo di imposta sui redditi, (e, nelle ipotesi in cui non si applica una specifica procedura prevista dalla legge, risulta applicabile quella di cui all'art. 16 del D.P.R. n. 636/1972, ora artt. 19 e 21 del D.Lgs. n. 546/1992). Se a

seguito di questa procedura l'Amministrazione emette un provvedimento esplicito di rigetto esso sarà impugnabile nel consueto termine di 60 giorni, mentre il silenzio-rifiuto è impugnabile fin quando il diritto non sia prescritto.

Riscossione – Dividendi percepiti in Italia da società francesi – Art. 10, comma 4, lettera b), della Convenzione del 5 ottobre 1989, ratificata con la L. n. 20 del 7 gennaio 1992 – Richiesta di rimborso – Soggetto legittimato – E' la società francese e non quella italiana.
Cass., sez. trib. 10 giugno 2004, n. 11033, ne Il fisco 35/2004, fasc. n. 1, pag. 13019.

Spetta direttamente alla società residente in Francia il diritto al rimborso dell'ammontare pari alla metà del credito d'imposta, diminuito della ritenuta alla fonte, previsto dall'art. 10, comma 4, lettera b), della Convenzione italo-francese del 5 ottobre 1989, ratificata dall'Italia con la L. n. 20 del 1992; a differenza dell'ipotesi di cui all'art. 10, comma 6, della L. n. 20 citata, che si riferisce alla "maggiorazione di conguaglio", il cui credito verso il Fisco deve essere richiesto per il tramite della stessa società avente residenza in Italia che in questo caso, a differenza dell'altro, agisce in nome e per conto del residente in Francia.

IMPOSTE SOSTITUTIVE DELLE IMPOSTE SUI REDDITI

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Imposte sostitutive delle imposte sui redditi – Fondi comuni di investimento mobiliare – Art. 9, L. n. 77 del 1983 – Imposta sostitutiva – Applicabilità – Valore netto del fondo – Media annua dei valori netti mensili – Rilevanza dei mesi in cui il fondo non ha avuto valore – Necessità.

Cass., sez. trib. 3 luglio 2003, n. 10471, in Giur. imp. 1/2004, pag. 113.

L'imposta sostitutiva, prevista dall'art. 9, comma 2, della legge 23 marzo 1983, istitutiva dei fondi comuni di investimento mobiliare, deve essere applicata sull'ammontare del valore netto del fondo, calcolata come media annua dei valori mensili, tenendo conto anche dei mesi in cui il fondo non ha avuto alcun valore perché avviato o cessato in corso d'anno.

IVA

Prassi Amministrativa

IVA – Operazioni esenti – Prestazioni di servizi rese nell'ambito delle attività di carattere ausiliario – Servizi ausiliari resi nell'ambito del gruppo assicurativo – Individuazione dei servizi che possono fruire dell'esenzione di cui al comma 3 dell'art. 6 della L. n. 133/1999.

Ris Agenzia delle Entrate, 9 luglio 2004, n. 90/E, in Boll. Trib. 2004, pag. 1086.

La circolare chiarisce quale siano le attività definite "ausiliarie" che hanno diritto all'esenzione IVA definendole come quelle attività direttamente rivolte al servizio dell'attività principale che si inseriscono nel ciclo economico di quest'ultima, risolvendosi, rispetto alla principale, in un rapporto di accessorietà e di complementarietà.

In riferimento all'attività principale assicurativa, l'accertamento del danno e la liquidazione del risarcimento a seguito di sinistro, costituiscono attività ausiliarie (soggette all'esenzione di cui all'art. 6, comma 3 della L. 13 maggio 1999 n. 133), come tali esercitabili da un'impresa distinta senza che per il loro svolgimento in *out sourcing* sia richiesta una specifica autorizzazione.

IVA – Territorialità – Art. 9, n. 1, della Sesta Direttiva 77/388/CEE – Centro di attività stabile – Trattamento IVA delle prestazioni di servizi per la casa madre – Mancanza del requisito oggettivo – Inesistenza della prestazione di servizi ai fini IVA – Conseguenze.

Ris. Agenzia delle Entrate 22 agosto 2002, n. 2002/135/102, in Boll. trib. 2004, pag. 1246.

Il problema è quello di stabilire se le attività intra-soggettive, che si svolgono e si esauriscono nell'ambito interno di un unico soggetto giuridico costituito dalla casa madre e dalla sua stabile organizzazione in Italia, siano da assoggettare ad IVA, quali prestazioni di servizi.

In proposito è stato rilevato che nella fattispecie in esame (trasferimento di fondi tra casa madre e stabile organizzazione per la copertura dei costi sostenuti nelle attività svolte), le prestazioni che intercorrono tra casa madre e stabile organizzazione non costituiscono prestazioni di servizi rientranti nel campo di applicazione dell'IVA in quanto le relazioni intercorrenti tra questi soggetti non sono riconducibili ad uno dei contratti previsti dall'art. 3 D.P.R. 633/73 o, comunque ad un rapporto obbligatorio, verificandosi, invece, un mero passaggio interno di servizi, irrilevante agli effetti IVA. (EM)

Giurisprudenza

Corte di Giustizia CE

IVA – Cessione di azienda – Operazioni escluse – Requisiti – Prosecuzione delle attività – Necessità.

Corte di Giustizia CE, sez. V 27 novembre 2003, n. C-497-01, in Giur.Imp. 1/2004, pag. 128.

Ai sensi dell'art. 5, par. 8, della sesta direttiva del Consiglio 1977, n. 388, in materia di IVA, la cessione di un'azienda commerciale deve ritenersi non soggetta ad imposta a condizione che il soggetto acquirente intenda proseguire l'attività dell'azienda, o del ramo d'azienda, dal medesimo acquistato.

IVA – Crediti per periodi diversi – Sussistenza – Sospensione del pagamento – Ammissibilità.

Cass., sez. trib. 5 marzo 2004, n. 4567, in Boll. trib. 2004, pag. 864.

Il provvedimento di sospensione del pagamento (cd. fermo amministrativo) di cui all'art. 69 del R.D. n. 2440 del 1923 – espressione del potere di autotutela dell'amministrazione – attese la natura, la struttura e la funzione cautelare del medesimo non postula, quale necessario presupposto per la sua legittima adozione, la sussistenza di un *periculum* di mora, essendo a tal fine sufficiente il *fumus boni juris* della vantata e non irragionevole ragione di credito dell'amministrazione (fattispecie relativa a sospensione del pagamento dell'IVA a credito chiesta a rimborso dal contribuente, disposta dall'ufficio assumendo la propria ragione di credito relativa ad imposta dovuta per altri periodi).

IVA – Prestazioni di servizi – Soggetto non residente – Rilevanza territoriale del servizio nello Stato membro del committente – Emissione di fattura irregolare da parte del prestatore – Autofatturazione del committente – Legittimità – Detrazione – Compete.

Corte di Giustizia CE, sez. V, 1° aprile 2004, n. 90-02, in Giur. imp. 3/2004, pag. 653.

In tema di IVA deve ritenersi legittima da parte di un soggetto passivo residente in uno Stato membro, ai fini della detrazione della relativa imposta, l'emissione di un'autofattura per un servizio ad esso reso da un prestatore residente in altro Stato membro e di cui il primo è giuridicamente debitore d'imposta in base alle regole di territorialità, non essendo a tal fine necessario per il committente il possesso della fattura (nel caso di specie, irregolare) emessa dal prestatore del servizio.

IVA – Nozione di attività economica – Art. 4, n. 2, della Sesta Direttiva 77/388/CEE – Operazioni di collocamento di somme di investimento da parte di società *holding* “mista” – Attività economica ai sensi dell'art. 4, n. 2, della Sesta Direttiva 77/388/CEE – Non sussiste. Concessione di prestiti onerosi a società partecipata da parte di *holding* e investimenti di questa in varie attività finanziarie – Attività economica ai sensi dell'art. 4, n. 2, della Sesta Direttiva 77/388/CEE – Sussiste.

Attività svolta in relazione ad un contratto di consorzio – Prestazioni o cessioni capienti nella quota del consorzio – Non costituisce attività economica.

Lavori eccedenti rispetto alla quota del consorzio – Sono tali.

Corte di Giustizia CE, sez. V 29 aprile 2004, n. C-77/01, in Boll. trib. 2004, pag. 790 e in Il fisco 23/2004, fasc. n. 1, pag. 8784.

In una fattispecie in cui una società svolga funzioni di ricerca di minerali metallici e non metallici, di *holding* per la gestione di partecipazioni societarie, di esercizio di attività di ricerca applicata e di sviluppo tecnologico, nonché di promozione di progetti di investimento nell'industria estrattiva, deve ritenersi che le attività consistenti nella mera vendita di azioni e di altri titoli, come le partecipazioni in fondi di investimento, non costituiscano attività economiche ai sensi dell'art. 4, n. 2, della Sesta Direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – sistema comune di imposta sul valore aggiunto e base imponibile uniforme – e, pertanto, non rientrino nella sfera di applicazione della direttiva medesima; quindi le operazioni di collocamento di somme di investimento non costituiscono prestazioni di servizi “effettuate a titolo oneroso”, ai sensi dell'art. 2, n. 1, della Sesta Direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, e non sono neanche esse comprese nella sfera di applicazione di quest'ultima e, conseguentemente, l'importo fatturato relativo a tali operazioni deve essere escluso dal calcolo del *pro rata* di deduzione di cui agli artt. 17 e 19 della Direttiva medesima.

La concessione annua, da parte di una *holding*, di prestiti onerosi alle società partecipate nonché gli investimenti della medesima *holding* in depositi bancari ovvero in titoli, quali buoni del Tesoro o certificati di deposito, costituiscono attività economiche compiute da un soggetto passivo che agisce in quanto tale ai sensi degli artt. 2, punto 1 e 4, n. 2, Sesta Direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, pur costituendo tali attività delle operazioni esenti dall'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'art. 13B, lett. d) punti 1 e 5, della Direttiva medesima e, ai fini del calcolo del *pro rata* di deduzione previsto dagli artt. 17 e 19 della stessa Direttiva, qualificabili come operazioni accessorie.

Attività come la ricerca di giacimenti minerari e lo studio della redditività del loro sfruttamento, effettuati dai membri di un consorzio conformemente alle clausole di un contratto di consorzio e corrispondenti alla quota assegnata in tale contratto a ciascuno di essi, non costituiscono una cessione di beni o una prestazione di servizi “effettuate a titolo oneroso” ai sensi dell'art. 2, punto 1, della Sesta Direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, né di conseguenza, un'operazione imponibile ai sensi di quest'ultima. La circostanza che i detti lavori siano realizzati dal membro gestore del consorzio è irrilevante al riguardo. Per contro, quando il superamento della quota di lavori fissata da tale contratto per un membro del consorzio implichi il pagamento, da parte degli altri membri del consorzio, del corrispettivo per i lavori eccedenti tale quota, questi

ultimi costituiscono una cessione di beni ovvero una prestazione di servizi "effettuate a titolo oneroso" ai sensi della disposizione medesima.

Corte di Cassazione

IVA – Rimborsi – Richiesta di rimborso dell'imposta indebitamente versata – Legittimazione – Spetta solo al cedente o prestatore e non alla controparte – Rivalsa – Natura civilistica – Rapporto d'imposta – Insussistenza.

Cass., sez. trib. 22 aprile 2003, n. 6419, in Riv. dir. trib. 5-2004, II, pag.241.

In tema di IVA, una corretta lettura degli artt. 17 e 18 D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, consente di identificare nel cedente del bene (o nel prestatore del servizio) il soggetto legittimato a pretendere il rimborso dall'amministrazione finanziaria ed eventualmente obbligato a restituire al cessionario (o al committente) la somma pagata a titolo di rivalsa. Infatti, i tre rapporti che discendono dal compimento dell'operazione imponibile (tra l'amministrazione finanziaria e il cedente, relativamente al pagamento dell'imposta; tra il cedente ed il cessionario, in ordine alla rivalsa; tra l'amministrazione del cessionario, per ciò che attiene alla detrazione dell'imposta assolta in via di rivalsa), pur essendo collegati, non interferiscono tra loro. Ne consegue che il cedente non può opporre al cessionario – il quale agisca in restituzione – l'avvenuto versamento dell'imposta, che il cessionario non può opporre all'amministrazione – che escluda la detrazione – che l'imposta è stata assolta in via di rivalsa e versata all'amministrazione medesima e, infine, che solo il cedente ha titolo ad agire per il rimborso nei confronti dell'amministrazione, la quale, pertanto, essendo estranea al rapporto tra cedente e cessionario, non può essere tenuta a rimborsare direttamente a quest'ultimo quanto dallo stesso versato in via di rivalsa.

Con nota di A. DI BELLA, "Rivalsa IVA: alcune osservazioni in tema di giurisdizione".

IVA – Società finanziaria – Attività esente – Acquisti di beni e servizi in periodi d'imposta precedenti – Credito ripartito negli anni successivi – Rimborso – Non spetta.

Cass., sez. trib. 26 settembre 2003, n. 14315, in Giur. imp. 2/2004, pag. 403.

Nei casi in cui un contribuente (nel caso di specie, una società finanziaria) effettui esclusivamente operazioni attive esenti da IVA ai sensi dell'art. 10, p. 4), del D.P.R. n. 633 del 1972, l'imposta dal medesimo assolta sugli acquisti di beni e servizi afferenti tale attività effettuati in anni precedenti, e riportata in detrazione negli anni successivi, non può comunque essere chiesta a rimborso in sede di presentazione della dichiarazione annuale IVA relativa ad una data annualità.

IVA – Dichiarazione annuale – Errore – Rettifica del contribuente – Ammissibilità – Termine – Non è quello della dichiarazione.

Cass., sez. trib. 9 dicembre 2003, n. 18774, in Giur. imp. 2/2004, pag. 429.

La dichiarazione IVA del contribuente, affetta da errore, sia esso di fatto che di diritto, commesso dal dichiarante nella sua redazione, è emendabile e ritrattabile, quando dalla medesima possa derivare l'assoggettamento del dichiarante ad oneri contributivi diversi e più gravosi di quelli che, sulla base della legge, devono restare a suo carico.

Conseguentemente, non è preclusa al contribuente la presentazione dell'istanza di rimborso delle maggiori somme indebitamente versate e il termine decadenziale di tale istanza non è identificabile con quello della presentazione della dichiarazione.

IVA – Rimborsi – Interessi – Decorrenza – Computo semestri interi – Disciplina relativa alle imposte sui redditi – Analogia – Applicabilità.

Cass., sez. trib. 2 marzo 2004, n. 4235, ne Il fisco 25/2004, fasc. n. 1, pag. 9480.

In tema di computo degli interessi sulle somme da restituire, gli artt. 44 e 44-*bis* del D.P.R. n. 602/1973 in materia di imposte dirette, prevedono la liquidazione per semestri compiuti escluso il primo, da computare fino alla data dell'ordinativo di pagamento, e tale previsione è estensibile anche ai rimborsi IVA, atteso che le modalità di effettuazione del rimborso sono analoghe.

IVA – Stabile organizzazione di soggetti non residenti – Autonoma soggettività – Art. 9 della Direttiva del 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE – Nozione – Art .5, paragrafo 6, della Convenzione Italia-Svizzera del 9 marzo 1976, ratificata con la L. n. 943 del 23 dicembre 1978 – Applicabilità – Limiti.

Cass., sez. trib. 6 aprile 2004, n. 6799, ne Il fisco 24/2004, fasc. n. 1, pag. 9124.

Quando un soggetto residente all'estero eserciti abitualmente un'attività commerciale attraverso una sua "stabile organizzazione" in Italia (art. 17, comma 4, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633), gli obblighi e i diritti relativi alle operazioni effettuate da o nei confronti della stabile organizzazione non possono essere adempiuti o esercitati, nei modi ordinari, dal soggetto non residente, direttamente o tramite un suo rappresentante fiscale. La stabile organizzazione nello Stato, infatti, obbligata al pagamento ed alla rivalsa dell'imposta, oltre che al rispetto dei doveri formali di fatturazione delle operazioni attive e di registrazione delle fatture passive, costituisce l'unico centro di imputazione fiscale delle operazioni riferibili al soggetto non residente e la stessa rappresenta anche la sola legittimata a presentare la dichiarazione annuale, nella quale vanno determinate l'imposta dovuta o l'eccedenza da computare in detrazione nell'anno successivo e formulata l'eventuale richiesta di rimborso.

La nozione di "stabile organizzazione" in Italia di un soggetto domiciliato e residente all'estero deve essere ricavata, ai fini IVA, dalla disciplina comunitaria uniforme in materia di IVA dettata dalla Direttiva del Consiglio del 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE, il cui art. 9, n. 1, contiene il richiamo alla nozione di "centro di attività stabile" (e non dalle Convenzioni internazionali in materia di imposte sui redditi). Per stabile organizzazione deve intendersi, quindi, ogni struttura organizzata di mezzi e di persone alle dipendenze del soggetto non residente, ancorché dotata di autonoma personalità giuridica.

La disposizione dell'art. 9 della Direttiva n. 77/388/CEE (disciplina comunitaria uniforme in materia di IVA) secondo cui il fatto che una società residente in uno Stato contraente sia controllata da una società residente in altro Stato non costituisce di per sé motivo sufficiente per far considerare una delle dette società quale stabile organizzazione dell'altra, esclude soltanto che simile circostanza sia da sola sufficiente a provare tale rapporto, ma non impedisce al giudice l'utilizzo della circostanza stessa, ai fini di formare il suo convincimento, ove, ai sensi dell'art. 2729 del codice civile, essa trovi adeguato riscontro in altre circostanze gravi, precise e concordanti.

IVA – Prestazione di servizi – Cost sharing agreement – Trattamento IVA delle prestazioni di servizi per la casa madre – Richiesta alla Corte di Giustizia U.E. di pronunciarsi in via pregiudiziale.

Cass., sez. trib. 23 aprile 2004, n. 7851, in Boll. trib. 2004, pag. 1264.

Questa Suprema Corte, quale giudice di ultima istanza, previa sospensione del processo, chiede alla Corte di Giustizia delle Comunità Europee, di pronunciarsi sulle seguenti questioni ai sensi dell'art. 234 del Trattato CE:

- a) se gli artt. 2, n. 1 e 9, par. 1, della Sesta Direttiva n. 77/388/CE debbano essere interpretati nel senso che la filiale di una società avente sede in altro Stato (appartenente o non all'Unione Europea), avente le caratteristiche di una unità produttiva, possa essere considerata soggetto autonomo, e quindi sia configurabile un rapporto giuridico tra le due entità, con conseguente soggezione ad IVA per le prestazioni di servizi effettuate dalla

casa madre; se per la sua definizione possa essere utilizzato il criterio dell'*arm's lenght* di cui all'art. 7, commi 2 e 3, del modello di Convenzione OCSE contro la doppia imposizione e della Convenzione 21 ottobre 1988 tra Italia, Regno Unito e Irlanda del Nord; se sia configurabile un rapporto giuridico nell'ipotesi di un *cost-sharing agreement* concernente la prestazione di servizi alla struttura secondaria; nel caso affermativo, quali siano le condizioni per ritenere sussistente tale rapporto giuridico; se la nozione di rapporto giuridico debba trarsi dal diritto nazionale o dal diritto comunitario;

- b) se il riaddebito dei costi di tali servizi alla filiale possa, e in quale misura, considerarsi corrispettivo dei servizi prestati, ai sensi dell'art. 2 della Sesta Direttiva n. 77/388/CEE, indipendentemente dalla misura del riaddebito e dal conseguimento di un utile di impresa;
- c) se ove si ritengano le prestazioni di servizi tra casa madre e filiale in principio esenti da IVA per mancanza di autonomia del soggetto destinatario e conseguente non configurabilità di un rapporto giuridico tra le due entità, nel caso in cui la casa-madre sia residente in altro Stato membro dell'Unione Europea, una prassi amministrativa nazionale che ritenga, in tale ipotesi, l'imponibilità della prestazione sia contraria al diritto di stabilimento, previsto dall'art. 43 del Trattato CE.

IVA – Rimborsi – Fermo amministrativo – Inapplicabilità.

Cass., sez. trib. 26 aprile 2004, n. 7952, in Boll. trib. 2004, pag. 864.

In materia di rimborsi di IVA, regolati dall'art. 38-*bis* del D.P.R. n. 633 del 1972 va esclusa la applicabilità dell'Istituto del fermo amministrativo previsto in generale dall'art. 69, c. sesto, del R.D. n. 2440 del 1923 contenente l'ordinamento della contabilità generale dello Stato.

IVA – Esenzioni – raccolta e smaltimento dei rifiuti solidi urbani effettuato da Comuni – Esclusione – Svolgimento del servizio da parte di S.p.A. e aziende speciali – Esenzione IVA – Esclusione.

Cass., sez. trib. 13 maggio 2004, n. 9114, in Corr. trib. 2004, pag. 2301.

Essendo venuta meno, dal 1° gennaio 1994 (a seguito dell'abrogazione dell'art. 10, primo comma, n. 17 del D.P.R. n. 633/1972, disposta dall'art. 2 del D.L. n. 557/1993), l'esenzione IVA per le prestazioni di raccolta, trasporto e smaltimento dei rifiuti solidi urbani svolte dai Comuni, è da escludere che alle S.p.A. o alle aziende speciali, istituite ex artt. 22 e 23 della legge n. 142/1990 sulle autonomie locali, per lo svolgimento di tale servizio si applichi, in relazione alle prestazioni effettuate a partire dalla stessa data, l'esenzione, poiché non è configurabile (in virtù della moratoria fiscale di cui all'art. 66, comma 14, del D.L. n. 331/1993), in favore delle stesse, l'estensione di un'agevolazione non più applicabile all'ente territoriale di appartenenza.

IVA – Comune – Attività di impresa – Cessione di beni in corrispettivo di una prestazione di servizi – Soggettività IVA – Non sussiste.

Cass., sez. trib. 22 settembre 2003, n. 13999, in Giur. imp. 2/2004, pag. 401.

La cessione occasionale di un bene effettuata da un Comune a titolo di corrispettivo di un'opera da esso commissionata ad un soggetto appaltatore non integra gli estremi di una attività d'impresa ai sensi dell'art. 4, comma 4, primo periodo, del D.P.R. n. 633 del 1972, con conseguente irrilevanza agli effetti dell'IVA.

REGISTRO (Imposta di)

Dottrina

“Riflessioni in materia di imposta di registro sulle fusioni – Tra norma nazionale e direttiva comunitaria”, di F. GHISELLI, in Boll. Trib., 2004, pag. 829.

L'A. esamina criticamente la circolare n. 38/E del 2001 con la quale l'Agenzia delle Entrate ha impartito istruzioni agli uffici in merito all'abbandono delle controversie instaurate sull'applicazione dell'imposta di registro nella misura proporzionale dell'1% alle operazioni di fusione, non dovuta in base alla Direttiva CEE n. 69/335 e sostituita con l'imposta in misura fissa dall'art. 10, comma 5, del D.L. n. 323/96. In particolare, l'A. evidenzia che accanto all'ordine di abbandono delle controversie e di rimborso dell'imposta indebitamente percetta l'Amministrazione finanziaria ha impartito un ordine altrettanto preciso ma opposto nel caso in cui la società incorporante detenga già integralmente la partecipazione nella società incorporata, nel presupposto che in tal caso, non generandosi un aumento di capitale sociale della società incorporante, non si rientra nella previsione dell'art. 4 della direttiva che definisce in modo oggettivo e uniforme le operazioni soggette all'imposta armonizzata dalla direttiva stessa. Pertanto secondo l'Amministrazione finanziaria la norma che ha abolito l'imposta di registro proporzionale in favore di quella fissa dovrebbe applicarsi solo alle operazioni di fusione *de quibus* poste in essere a decorrere dal 20 giugno 1996, mentre sarebbe legittima l'applicazione per quelle anteriori. L'A. osserva che tale interpretazione viola i principi costituzionali di uguaglianza e capacità contributiva di cui agli art. 3 e 53 della Costituzione. Verrebbero infatti discriminate le fusioni per incorporazione fra società di capitali con aumento del capitale dell'incorporante rispetto a quelle senza aumento di capitale. In particolare, l'art. 53, secondo cui tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva, va interpretato quale specificazione del generale principio di uguaglianza e va inteso come espressione dell'esigenza che ogni prelievo tributario trovi fondamento in indici concretamente rilevatori di ricchezza.

La norma, come inizialmente concepita dal legislatore italiano, avrebbe dovuto assoggettare ad imposta tutte le fusioni (*rectius*: i trasferimenti di patrimonio aziendale conseguenti a fusioni), in particolare di società di capitali, commisurando l'imposizione all'entità del patrimonio netto trasferito. Ma a seguito della parziale sovrapposizione della direttiva 69/335 e della normativa italiana (che non si è tempestivamente adeguata alla direttiva), fattispecie in cui i soggetti passivi d'imposta hanno identica capacità contributiva sono assoggettate ad una gravosa imposta proporzionale od a una simbolica imposta fissa, anche se la capacità contributiva degli uni (assoggettati ad imposta proporzionale) sia inferiore a quella degli altri (assoggettati ad imposta fissa), sulla base di un elemento estraneo alla normativa stessa, accidentale e talvolta discrezionale (l'aumento del capitale sociale). Di tale contrasto ha avuto sentore anche il legislatore, tant'è che nell'adeguare al normativa interna a quella comunitaria, ha eliminato l'imposizione proporzionale non solo per le fusioni tra società di capitali che comportassero conferimenti ed emissioni di nuove quote, ma per tutte le fusioni e cioè anche per quelle la cui imposizione non contrastava con la lettera della direttiva 69/335. Risulta pertanto ingiustificata la disparità di trattamento in merito alla chiusura dei contenziosi per il rimborso dell'imposta di registro sulle fusioni anteriori alla modifica normativa del 1996. (FDA)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Registro (imposta di) – Restituzione della imposta - Nullità o annullabilità dell'atto per cause non imputabili alle parti – Tassatività – Risoluzione per impossibilità sopravvenuta o ulteriori ipotesi di inefficacia dell'atto – Esclusione.

Cass., sez. trib. 1° aprile 2003, n. 4971, in Riv. not. 1/2004, II, pag. 177.

L'art. 38 del D.P.R. n. 131 del 1986 prescrive che l'amministrazione finanziaria sia obbligata alla restituzione dell'imposta, per la parte eccedente la misura fissa, nell'ipotesi di nullità o annullabilità per cause non imputabili alle parti. Tale disposizione trova applicazione per le sole fattispecie di inefficacia dell'atto ivi menzionate e non è suscettibile di ulteriori estensioni; pertanto, ne restano esclusi i casi di inefficacia derivante da risoluzione per impossibilità sopravvenuta e conseguente recesso di una delle parti ex art. 1464 c.c.

Con nota di M. DEL VAGLIO, "Inidoneità del contratto a produrre effetti giuridici per impossibilità sopravvenuta ed imposta di registro: considerazioni a margine di una recente decisione della Suprema Corte".

Imposta di registro e INVIM – Accertamento di maggior valore – Motivazione *per relationem* – Rinvio a stima dell'UTE – Sufficienza per la motivazione dell'accertamento – Insufficienza per la prova dell'accertamento in quanto costituisce un semplice giudizio discrezionale.

Cass., sez. trib. 14 febbraio 2004, n. 2124, in Boll. trib. 2004, pag. 867.

E' valida la motivazione dell'avviso di accertamento che sia effettuata mediante il rinvio alla relazione dell'UTE, se quest'ultima presenti i requisiti della sufficienza e dell'adeguatezza anche con riguardo alla concretezza dei criteri di valutazione, ma le valutazioni espresse dall'UTE non sono dichiarazioni di scienza aventi effetti di certezza legale, bensì semplici dichiarazioni di giudizio che sono il frutto di un apprezzamento adottato in sede di discrezionalità tecnica da parte dell'Amministrazione pubblica, e pertanto non costituiscono prove e sono oggetto di controllo di legittimità da parte del giudice tributario, anche attraverso le prove contrarie che siano eventualmente fornite dal contribuente.

Registro (imposta di) – Avviso di liquidazione – Omessa tempestiva impugnazione – Definitività del rapporto – Domanda di rimborso – Effetto preclusivo.

Cass., sez. trib. 15 aprile 2004, n. 7179, ne Il fisco 23/2004, fasc. n. 1, pag. 8781.

Con l'avviso di liquidazione di un'imposta l'Amministrazione non si limita a compiere operazioni materiali di calcolo perché manifesta anche la sottoposizione dell'atto all'imposizione; quindi il contribuente che non abbia tempestivamente impugnato l'avviso di liquidazione di imposta (nel caso di specie per la registrazione della delibera di una società concernente riduzione del capitale sociale per perdite di esercizio e successiva ricapitalizzazione), non ha diritto al rimborso dell'imposta che asserisca indebitamente pagata, in quanto la mancata tempestiva impugnazione dell'avviso rende incontestabile l'obbligazione tributaria, con conseguente preclusione per il contribuente del diritto a chiedere il rimborso dell'imposta nel termine triennale di decadenza di cui all'art. 77 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131.

FINANZA E TRIBUTI LOCALI

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Tributi locali – Tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche – Canone (COSAP) – Natura giuridica – Non è tributaria – Controversie sulla sua applicazione – Giurisdizione – E' quella del giudice ordinario e non delle Commissioni tributarie.

Cass., SS.UU. 19 agosto 2003, n. 12167, in Boll. trib. 2004, n. 1274.

Dall'esame del complesso delle norme che disciplinano il canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (sostitutivo della TOSAP, nel quadro del processo politico-istituzionale di una sempre più vasta defiscalizzazione delle entrate degli enti locali), si deve evincere che esso è stato concepito dal legislatore come un *quid* ontologicamente diverso, sotto il profilo strettamente giuridico, dalla TOSAP, quale, cioè, corrispettivo di una concessione, reale o presunta, dell'uso esclusivo o speciale di beni pubblici; alla luce di tali elementi, va senz'altro esclusa la natura di tributo del nuovo COSAP, con la conseguenza della non-soggezione delle relative vertenze alla giurisdizione tributaria e della corretta loro inclusione nella competenza giurisdizionale del giudice ordinario.

Tributi locali – TARSU – Determinazione della tariffa – Organo competente – E' il Consiglio comunale – Approvazione con delibera di Giunta – Illegittimità – Conseguenze.

Cass., sez. trib. 11 novembre 2003, n. 16870, ne Il fisco 33/2004, fasc. n. 1, pag. 12415.

In vigore della legge sull'ordinamento delle autonomie locali dell'8 giugno 1991, n. 142, la delibera di giunta comunale che abbia rideterminato le tariffe della tassa sui rifiuti solidi urbani è illegittima, per incompetenza funzionale, e va disapplicata dal giudice tributario, con conseguente annullamento dell'atto impositivo basato su di essa. La determinazione delle tariffe TARSU attiene, infatti, alla quantificazione della misura del prelievo fiscale ossia all'ordinamento del tributo, materia quest'ultima di esclusiva competenza del consiglio comunale, in virtù di quanto previsto dall'art. 32, comma 2, lettera g), della citata L. n. 142 del 1990.

Commissioni tributarie di merito

Tributi locali – Servizio di raccolta dei rifiuti solidi urbani – Tariffa igiene ambientale – Natura privatistica – Commissioni tributarie – Competenza – Esclusione.

Comm. trib. prov. di Caserta, sez. X, 31 marzo 2004, n. 53, ne Il fisco 21/2004, fasc. n. 1, pag. 8030.

Il corrispettivo che il privato deve corrispondere a titolo di tariffa di igiene ambientale (Tia) in luogo della soppressa tassa per lo smaltimento rifiuti solidi (Tarsu) ha natura privatistica; le relative controversie non rientrano pertanto nella giurisdizione delle Commissioni tributarie.

ICI

Giurisprudenza

ICI – Aree pertinenziali – Qualificazione – Situazione di fatto – Frazionamento catastale – Irrilevanza.

Cass., sez. trib. 17 dicembre 2003, n. 19375, in Riv. dott. comm. 3/2004, pag. 665.

L'art. 2 del D.Lgs. n. 504/1992, il quale esclude l'autonoma tassabilità ai fini ICI delle aree pertinenziali, fonda l'attribuzione della qualità di pertinenza sul criterio fattuale e cioè sulla destinazione effettiva e concreta della cosa al servizio od ornamento di un'altra cosa, senza che

rilevi l'intervenuto frazionamento dell'area posta al servizio di un edificio, circostanza che ha quindi esclusivo rilievo formale.

Con nota di L. NANO, "Esclusa la tassazione ai fini ICI delle aree pertinenziali ai fabbricati".

Commissioni tributarie di merito

ICI – Area fabbricabile – Omessa dichiarazione – Irrogazione delle sanzioni riferite a differenti periodi d'imposta – Concorso di violazioni e continuazione – Cumulo giuridico delle sanzioni – Applicabilità.

Comm. trib. prov. di Roma, sez. XXXII, 15 marzo 2004, n. 54, ne Il fisco 32/2004, fasc. n. 1, pag. 12110.

Nell'ipotesi di omessa presentazione della dichiarazione agli effetti dell'ICI, l'Amministrazione finanziaria deve determinare l'ammontare delle sanzioni irrogabili al contribuente, relativamente a differenti periodi d'imposta, applicando l'Istituto del concorso di violazioni e della continuazione così come disciplinato dall'art. 12 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

IRAP

Prassi Amministrativa

IRAP – Deduzione dalla base imponibile prevista dall'art. 11, comma 4-bis1, del D.Lgs. n. 446/1997 introdotto dall'art. 5, comma 2, della L. n. 289/2002 – Conseguente riduzione del carico impositivo collegata ai lavoratori dipendenti impiegati nel periodo d'imposta – Chiarimenti.

Ris. Agenzia delle Entrate 10 agosto 2004, n. 116, in Boll. trib. 2004, pag. 1248.

La circolare chiarisce la corretta applicazione della nuova deduzione dalla base imponibile ai fini IRAP prevista dall'art. 11, comma 4-bis1 del D.Lgs. n. 446 del 1997, introdotto dalla Finanziaria 2003.

Il comma 4-bis1 ha introdotto un'ulteriore deduzione, finalizzata alla riduzione del carico impositivo, collegata ai lavoratori dipendenti impiegati nel periodo d'imposta.

La deduzione compete ai medesimi soggetti beneficiari della deduzione prevista dal comma 4-bis, ossia ai soggetti di cui all'art. 3, comma 1, da a) ad e), a condizione che alla formazione del valore della produzione concorrano componenti positivi non superiori nel periodo d'imposta a 400.000 euro, ed è pari a 2.000 euro per ogni lavoratore dipendente impiegato nel periodo d'imposta, fino ad un massimo di cinque.

Ai fini del computo del numero di lavoratori dipendenti per i quali spetta la deduzione non si tiene conto degli apprendisti, dei disabili e del personale assunto con contratti di formazione lavoro, i quali danno già luogo a costi integralmente deducibili dalla base imponibile ai fini dell'IRAP.

La deduzione è raggugliata ai giorni di durata del rapporto di lavoro nel corso del periodo d'imposta e, nel caso di contratti di lavoro a tempo parziale, è ridotta in misura proporzionale.

Il limite di cinque lavoratori fissato dalla norma deve essere interpretato nel senso che il beneficio potrà essere calcolato al massimo su cinque lavoratori impiegati nel corso dell'anno.

La deduzione non può mai superare l'importo di 10.000 euro.

Per gli enti privati e per le società che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'attività commerciale – la deduzione spetta solo in relazione ai dipendenti impiegati nell'esercizio di attività commerciali e, in caso di dipendenti impiegati anche nelle attività istituzionali, l'importo della

deduzione è ridotto in base al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e degli altri proventi derivanti dall'attività commerciale e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi.(EM)

VARIE

Dottrina

“Fondi comuni d’investimento immobiliare – Le novità dall’Agenzia delle Entrate”, di C. CUGNASCA, ne Il fisco 35/2004, fasc. n. 1, pag. 12955.

“La disciplina civilistica e fiscale dei fondi comuni di investimento immobiliari”, di F. GALLIO, ne Il fisco 33/2004, fasc. n. 1, pag. 12346.

Con la Circolare 5 agosto 2004, n. 38/E, l’Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in merito al mutato regime impositivo dei fondi comuni di investimento immobiliare di cui al D.L. 25 settembre 2001, n. 351.

Quanto alla disciplina Iva, gli apporti di beni immobili ai fondi immobiliari sono soggetti alle imposte ordinariamente applicabili in capo all’apportante, con la conseguenza che l’applicazione dell’Iva discende dalla natura del soggetto apportante e dalla tipologia del bene apportato.

Peraltro, per l’applicazione dell’Iva è stato introdotto un meccanismo di *reverse charge* di modo che il debitore dell’imposta non è più l’apportante, ma la SGR che, in base alla vigente normativa, è il soggetto tenuto al pagamento dell’imposta per i fondi dalla stessa istituiti. Dal punto di vista formale, l’apportante emette fattura senza Iva e la SGR integra la fattura con l’indicazione dell’aliquota e della relativa imposta e annota la fattura nel registro acquisti e nel registro vendite (o corrispettivi). Peraltro tale meccanismo del *reverse charge* – in quanto configura una deroga alla VI Direttiva CEE in tema di Iva - è stato sospeso dall’art. 3, comma 122, della L. n. 350 del 2003, in attesa dell’approvazione da parte del Consiglio dell’Unione europea ai sensi dell’art. 27 della Direttiva n. 77/388/CEE.

Ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, gli atti relativi all’istituzione dei fondi immobiliari ed alla sottoscrizione (inclusi gli atti relativi alle sottoscrizioni effettuate mediante apporto di beni) o al rimborso delle relative quote non sono soggetti ad alcun obbligo di registrazione. Peraltro, gli atti di apporto di beni immobili al fondo sono soggetti alle imposte ipotecarie e catastali nelle ordinarie misure proporzionali.

Per gli acquisti di immobili effettuati dai fondi occorre distinguere tra immobili dello Stato, di enti previdenziali pubblici, di regioni, di enti locali o loro consorzi i cui atti di trasferimento sono soggetti alle imposte di registro ed ipo-catastali in misura fissa; e gli altri immobili diversi dai precedenti i cui atti di alienazione scontano le imposte suddette secondo le disposizioni ordinarie.

Ai fini delle imposte dirette, l’apporto di beni immobili gode di un trattamento privilegiato esclusivamente nell’ipotesi in cui il beneficiario sia un fondo istituito mediante apporto di beni immobili o diritti reali immobiliari per almeno il 51 per cento da parte dello Stato ed altri enti pubblici. In tale ipotesi opera un regime di neutralità in base al quale gli apporti non generano materia imponibile o perdite deducibili in capo all’apportante e le quote del fondo ricevute da quest’ultimo mantengono il medesimo valore fiscale dei beni anteriormente all’apporto.

Per i fondi immobiliari ad apporto privato, la norma non prevede alcuna specifica disposizione e, secondo l’Agenzia, agli apporti si applicano le disposizioni tributarie in tema di conferimenti, incluso il criterio del valore normale nella valutazione del corrispettivo dell’apporto.

Quanto, poi, al trattamento fiscale del fondo immobiliare ai fini delle imposte dirette, l’art. 6 del D.L. n. 351 del 2001 prevede che i fondi non sono soggetti alle imposte sui redditi e all’Irap, e non si applica più l’imposta sostitutiva patrimoniale. Quanto ai proventi conseguiti dai fondi, gli stessi continuano ad essere considerati soggetti “lordisti” relativamente agli interessi, premi ed altri frutti dei titoli obbligazionari ed equiparati disciplinati dal D. Lgs. n. 239 del 1996, con il conseguente

diritto alla percezione dei redditi di capitale al lordo dell'imposta sostitutiva ovvero delle ritenute alla fonte applicabili.

La Circolare n. 38/E ha precisato che i fondi immobiliari non subiscono: la ritenuta sugli utili distribuiti da società ed enti soggetti all'Ires; la ritenuta per gli utili ricevuti da società ed enti non residenti; l'imposta sostitutiva di cui all'art. 27-ter del D.P.R. n. 600/1973. Inoltre, tutte le ritenute operate sui redditi di capitale percepiti dai fondi si considerano a titolo d'imposta. Peraltro, tale disciplina opera per i fondi istituiti dal 26 settembre 2001 ovvero per quelli istituiti prima di tale data, ma per i quali le SGR abbiano esercitato entro il 25 novembre 2001 l'opzione per l'applicazione delle disposizioni del D.L. n. 351 del 2001.

Per i partecipanti ai fondi immobiliari, i proventi conseguiti – indipendentemente dalla natura del percettore – sono soggetti all'applicazione, da parte della SGR, di una ritenuta del 12,50 per cento calcolata sulla differenza tra il valore di liquidazione o riscatto della quota e il costo di sottoscrizione o di acquisto della quota. La ritenuta è applicata a titolo di acconto soltanto nei confronti di imprenditori individuali, per le partecipazioni relative all'impresa commerciale; s.n.c., s.a.s. ed equiparate; società ed enti di cui all'art. 73, comma 1, lett. a) e b), Tuir; stabili organizzazioni in Italia di società ed enti non residenti. Infine la ritenuta non deve essere applicata nei confronti dei soggetti "lordisti" (fondi pensione di cui al D.Lgs. n. 124 e OICR).

Per gli investitori esteri, è previsto che i proventi del fondo non sono assoggettati ad imposizione se percepiti dai soggetti non residenti di cui all'art. 6 del D. Lgs. n. 239 del 1996. Per beneficiare dell'esenzione detti soggetti sono tenuti a certificare la loro residenza in un Paese *white list* e il periodo di possesso delle quote. Nel caso in cui l'investitore risieda in un Paese *black list* dovrebbe trovare applicazione la ritenuta del 12,50 per cento. Inoltre per i redditi di natura finanziaria derivanti da attività di *trading* delle quote dei fondi immobiliari da parte di non residenti trovano applicazione le disposizioni contenute nelle Convenzioni contro le doppie imposizioni, nell'art. 23 Tuir e nell'art. 5, comma 5, del D. Lgs. n. 461 del 1997.

L'art. 31 del D. L. n. 269/2003 ha previsto una disciplina transitoria, per l'anno 2003, per i sottoscrittori di fondi immobiliari non residenti indicati nell'art. 6 del D. Lgs. n. 239. (AF)

Prassi Amministrativa

Decreto legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito dalla Legge 24 novembre 2003, n. 326 – Primi chiarimenti.

Circ. Agenzia delle Entrate 21 giugno 2004, n. 28/E, in Boll. Trib. 2004, pag. 1000.

I principali argomenti trattati dalla circolare riguardano:

- ?? le modifiche al sistema sanzionatorio amministrativo tributario;
- ?? la disciplina dell'attività di garanzia collettiva dei fidi;
- ?? l'abolizione della sanzione a carico del consumatore per la mancata esibizione dello scontrino e della ricevuta fiscale;
- ?? le agevolazioni fiscali a favore delle associazioni di volontariato e delle ONLUS;
- ?? la proroga dell'agevolazione IVA per ristrutturazioni edilizie;
- ?? la modifica del termine di presentazione della dichiarazione di successione.

La Circolare affronta in modo organico, le novità introdotte dall'art. 7 del decreto in commento riguardanti le sanzioni amministrative tributarie.

La norma pone esclusivamente a carico del soggetto passivo d'imposta la responsabilità amministrativa, senza più coinvolgere l'autore dell'illecito.

Tuttavia la stessa circolare precisa che la nuova disposizione riguarda solo gli amministratori, i dipendenti ed i rappresentanti di società, associazioni od enti con personalità giuridica.

Pertanto, per i soggetti diversi da questi la responsabilità continua ad essere riferita alla persona che ha commesso la violazione, ferma restando la responsabilità solidale del soggetto nel cui interesse è stata commessa, se diversa dall'autore della violazione stessa.

Le nuove disposizioni si applicano alle violazioni non ancora contestate o per le quali la sanzione non sia stata irrogata alla data del 2 ottobre 2003.

La nuova norma, quindi, si applica, secondo l'Agenzia delle Entrate, non solo agli illeciti commessi dal 2 ottobre 2003, ma anche a quelli posti in essere antecedentemente, per i quali, alla predetta data, non sia stato ancora notificato l'atto di irrogazione della sanzione.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Credito fondiario – Contratto condizionato di mutuo – Avvenuta iscrizione di ipoteca di primo grado – Vincolatività del contratto – Sussistenza – Rifiuto ingiustificato della banca di consegnare la somma mutuata – Inadempimento contrattuale – Configurabilità.

Cass., sez. I 6 giugno 2004, n. 9101, in Riv. not. 3/2004, II, pag. 743.

In tema di credito fondiario, deve affermarsi – in parallelo con la figura di cui all'art. 1822 c.c. – il carattere vincolante del c.d. contratto condizionato di mutuo, specie in seguito al verificarsi della condizione relativa all'iscrizione ipotecaria di primo grado, con la conseguenza che l'ingiustificato rifiuto proveniente dall'Istituto di credito di procedere alla consegna della somma mutuata non configura una responsabilità di tipo "precontrattuale", ma, dando luogo ad un vero e proprio inadempimento contrattuale, attribuisce ai mutuatari il diritto di ottenere il risarcimento del danno ai sensi degli artt. 1218 e 1223 c.c.

Con nota di C. UNGARI TRASATTI, "La natura giuridica e la struttura del c.d. contratto condizionato di mutuo fondiario". La sentenza è interessante, in relazione all'aumento dell'imposta sostitutiva, che dovrebbe colpire il contratto condizionato all'atto della stipulazione solo se ne ricorrono i presupposti (casa di abitazione diversa dalla "prima").

Commissioni tributarie di merito

TRUST – Natura giuridica – Fatto giuridico posto in essere con dichiarazione unilaterale – Requisiti – Unico soggetto disponente e beneficiario – Ammissibilità – Unico soggetto disponente e trustee – Inammissibilità.

Comm. trib. prov. Napoli, 1° ottobre 2003, in Riv. not. 2/2004, II, pag. 565.

Il *trust* non è un contratto, ma un fatto giuridico posto in essere con una dichiarazione unilaterale che genera un fenomeno di segregazione patrimoniale che richiede quantomeno la presenza di due soggetti o centri di riferimento autonomi tra loro; mentre però è ammissibile che disponente e beneficiario possano essere la stessa persona, non altrettanto può dirsi per disponente e *trustee*.

Trust – Istituzione – Trascrivibilità – Sussistenza.

Comm. trib. prov. Parma 13 ottobre 2003, in Riv. not. 2/2004, II, pag. 565.

E' trascrivibile l'atto con cui venga istituito un *trust*, vista l'inesistenza nell'ordinamento giuridico italiano di norme che ne vietino espressamente la trascrizione e in considerazione del riconoscimento avvenuto con la ratifica della Convenzione dell'Aja.

Indos 3.04

DOTTRINA

- BATTISTINI S., “Gli investimenti speculativi in *Hedge Funds* – Inquadramento giuridico e trattamento fiscale”
(REDDITI DI CAPITALE) “49
- BERNONI G., “*Thin capitalization* – Indeducibilità interessi derivanti da finanziamenti soci – Effetti (anche imprevisti) nella sua applicazione”
(IRPEG) “41
- BRACCO P., “*CFC legislation* e trattati internazionali : le recenti integrazioni al Commentario OCSE e il loro valore ermeneutica”
(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC) “36
- BUONO D., VASCETTO E., “Chiarite le regole per il regime transitorio della <<*participation exemption*>>”
(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.) “16
- BUONO D., VASCETTO E., “Le scelte interpretative dell’Agenzia delle Entrate in materia di *participation exemption*”
(TRIBUTI ERARIALI DIRETTE: Riforma II.DD.) “17
- CAPILUPI S., “La distribuzione dei dividendi”.
(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.) “18
- CAPOLUPO S., “Consolidato nazionale – La deduzione delle perdite”.
(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.) “19
- CAPOLUPO S., “Tassazione per trasparenza – Emanate le norme di attuazione”
(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.) “19
- CARRIROLO F., “Elusione e norme antielusione – Novità, schemi e ipotesi”
(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.) “21
- CAVALLINO F., ZUIN P., “Costi per sponsorizzazioni e normativa antielusiva sulla deducibilità dei costi da paradisi fiscali”.
(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.) “21
- CELESIA V., NASTRI M., “Rideterminazione del costo delle partecipazioni – Analisi della disciplina introdotta dalla Finanziaria per l’anno 2002 alla luce della riapertura dei termini disposta dal D.L. 24 dicembre 2002, n. 282 e della proroga contenuta nel D.L. 30 settembre 2003, n. 269”
(REDDITI DIVERSI) “55
- CELLI R., FERRAGUTO A., “Il contratto di associazione in partecipazione – La disciplina civilistica

E fiscale”. (REDDITI ASSOCIATIVI)	“48
CERIANA E., “L’interpello nella disciplina del consolidato nazionale” (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	“22
COMMITTERI G.M., SCIFONI G., “L’opzione per la neutralità dei trasferimenti intragruppo nel consolidato fiscale nazionale” (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	“22
CONTRINO A., “Riforma IRES e <i>trust</i> . la maggiore realtà e la patrimonializzazione come ulteriori Argomenti per la soggettività <<definitiva>> del <i>trust</i> .” (IRPEG)	“42
CROSTI A., “In che misura la riforma fiscale elimina la doppia imposizione a livello internazionale?” (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	“32
CUGNASCA C., “Fondi comuni di investimento immobiliare – Le novità dall’Agenzia delle Entrate” (VARIE)	“68
D’ABRUZZO G., PUCCI E., “introduzione ai principi contabili internazionali – Analisi del metodo E dei criteri di formazione del bilancio d’esercizio nella prospettiva IAS”. (IAS)	“10
D’ABRUZZO G., “Note critiche in margine alla disciplina di attuazione del consolidato fiscale nazionale” (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	“23
DEL FEDERICO L., “Operazioni straordinarie fra soggetti residenti in Stati membri diversi dell’Unione europea – Regime fiscale della fusione tra società e successivo conferimento di ramo d’azienda da parte di soggetto non residente in società italiana” (IRPEG)	“42
DEZZANI F., DEZZANI L., “Il consolidato fiscale nazionale – Eventi interrottivi, mancato rinnovo e norme transitorie” (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	“24
DI FELICE C., SIMONELLI E.M., “Le operazioni di <i>leveraged buyout</i> alla luce delle nuove norme In materia di <i>thin capitalization</i> e relative esimenti” (IRPEG)	“43
DI PIETRO A., “La nuova disciplina IRES: la tassazione dei redditi dei non residenti ed i principi comunitari” (IRPEG)	“44
DUS S., “Opzione per la trasparenza fiscale – Prime considerazioni” (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	“19

FACCHINI F., LAPECORELLA G., "La ricostruzione delle riserve nelle operazioni di fusione" (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	"25"
FACCHINI F., PEZZATO G., "Strumenti finanziari partecipativi esteri" (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	"26"
FANELLI R., "Responsabilità e sanzioni nel consolidato nazionale" (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	"26"
FERRANTI G., "Il requisito della commercialità per la <<participation exemption>>" (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	"27"
FERRAU' G., "Il regime fiscale degli incentivi all'esodo" (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	"51"
FUSA E., "L'istituto della trasparenza ed il confronto con il consolidato fiscale nazionale – Aspetti da considerare nelle scelte di convenienza" (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: RIFORMA II.DD.)	"28"
GALLIO F., "La disciplina civilistica e fiscale dei fondi comuni di investimento immobiliari" (VARIE)	"68"
GHISELLI F., "Riflessioni in materia di imposta di registro sulle fusioni – Tra norma nazionale 0 e direttiva comunitaria" (REGISTRO (Imposta di))	"64"
IAVAGNILIO M., "La proposta di modifica alla <<direttiva sulle fusioni>>" (IRPEG)	"44"
INGRAO G., "IRES e paradisi fiscali – Dalla legislazione sulle <i>Controlled Foreign Companies</i> a quella sulle <i>Foreign Participations</i> ?" (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	"28"
IZZO B., MIELE L., "La rideterminazione del reddito della società partecipata nel regime di trasparenza" (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	"19"
IZZO B., MIELE L., "Riporto delle perdite eccedenti e irrilevanza degli utili distribuiti nel regime di trasparenza". (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	"29"
LIBURDI D., "Aspetti procedurali dell'opzione per la trasparenza" (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: RIFORMA II.DD.)	"20"
LIBURDI D., "Le conseguenze della tassazione per trasparenza sul versamento degli acconti" (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: RIFORMA II.DD.)	"20"
LIBURDI D., "Le indicazioni dell'Assonime sulle novità IRES dei modelli di dichiarazione" (IRPEG)	"45"

LIBURDI D., “Presunzione di distribuzione delle riserve e nuovi istituti IRES” (IRPEG)	“46
LOVECCHIO L., “Il decreto ministeriale sulla trasparenza fiscale nelle società di capitali” (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: RIFORMA II.DD.)	“20
LOVISOLO A., “L’evoluzione della definizione di <<stabile organizzazione>>” (ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi generali))	“ 2
LOVISOLO A., Profili evolutivi della <<stabile organizzazione>> nel diritto interno e convenzionale” (ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi generali))	“ 3
LUPI R., “La nuova disciplina IRES: le operazioni straordinarie ed i riflessi nell’elusione” (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: RIFORMA II.DD.)	“29
MARINO T., “Dopo il caso <<Philip Morris>> la Suprema Corte statuisce ancora sul <<Centro di attività stabile>> ai fini dell’IVA e sulla questione della società di capitali controllata da soggetto non residente riqualificata quale stabile organizzazione” (ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi generali))	“ 4
MENTI F., “Il regime della trasparenza fiscale esteso alle società di capitali”. (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	“30
MICCINESI M., “Alcune riflessioni in tema di consolidato nazionale” (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	“31
MONARCA P., “L’affrancamento di partecipazioni sociali” (REDDITI DIVERSI)	“55
MORETTI P., “Stato patrimoniale e conto economico secondo i principi IAS” (IAS)	“12
NUZZOLO A., CONSIGLIO P., “La nozione di stabili organizzazione nel nuovo TUIR – Analogie e differenze con il Modello OCSE e con le Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall’Italia” (ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi generali))	“ 5
NUZZOLO A., CONSIGLIO P., “Le novità del decreto Ires in materia di rapporti internazionali e la nuova disciplina sulle CFC collegate”. (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	“31
PALMA P., “La soppressione del credito d’imposta sui dividendi e le Convenzioni internazionali” (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	“32
PETRUCCI F., “Il cumulo delle pensioni con i redditi da lavoro” (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“52

PICIOCCHI A., “Stabile organizzazione e rappresentante IVA – Posizione italiana e valutazione della compatibilità con la normativa comunitaria” (ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi generali))	“ 6
PISANI M., “Profili elusivi del <i>leveraged buyout</i> ” (IRPEG)	“46
PISANI M., “Profili elusivi dei trasferimenti infragruppo nel consolidato nazionale” (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	“22
ROSSI L., SCARIONI P., “La disciplina delle <i>controlled foreign companies CFC</i> – Art. 167 e 168 del TUIR” (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)	“37
SEPIO G., “Credito per le imposte estere: L’eliminazione dell’imposta <<virtuale>> in caso di riporto di perdite ed altri <<correttivi>> della riforma” (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: RIFORMA II.DD.)	“32
SGREVA P., “La trasparenza fiscale intersocietaria – Il nuovo testo unico”. (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	“33
STESURI A., GRAMMATICO F., “Il nuovo credito per le imposte pagate all’estero alla luce della riforma fiscale” (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: RIFORMA II.DD.)	“32
STEVANATO D., “Fusioni, scissioni e << <i>participation exemption</i> >>” (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	“34
ZIZZO G., “Fusione di società e tassazione di gruppo”. (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: RIFORMA II.DD.)	“34
ZIZZO G., “Osservazioni in tema di consolidato nazionale” (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: RIFORMA II.DD.)	“35
<u>PRASSI AMMINISTRATIVA</u>	
Ris. Agenzia delle Entrate 22 agosto 2002, n. 2002/135/102 (IVA)	“59
Circ. Agenzia delle Entrate 21 giugno 2004, n. 28/E (VARIE)	“69
Ris. Agenzia delle Entrate 9 luglio 2004, n. 90/E (IVA)	“58
Circ. Presidenza Consiglio. Ministri – Dipartimento della Funzione Pubblica, 15 luglio 2004, n. 4 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“52

Circ. Agenzia delle Entrate 4 agosto 2004, n. 36/E
(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: RIFORMA II.DD.) “35

Circ. Agenzia delle Entrate 5 agosto 2004, n. 38/E
(IMPOSTE E TASSE (In genere)) “13

Ris. Agenzia delle Entrate 10 agosto 2004, n. 116/E
(IRAP) “67

GIURISPRUDENZA

Corte di Giustizia CE

18 settembre 2003, n. 168-01
(IRPEG) “47

25 settembre 2003, n. 58-01
(IRPEG) “47

27 novembre 2003, n. 497-01
(IVA) “59

1° aprile 2004, n. 90-02
(IVA) “59

29 aprile 2004, n. C-77/01
(IVA) “60

Corte Costituzionale

28 novembre 2003, n. 346
(REDDITI FONDIARI) “56

Corte di Cassazione

1° aprile 2003, n. 4971
(REGISTRO Imposta di) “65

22 aprile 2003, n. 6419
(IVA) “61

14 maggio 2003, n. 7457
(IMPOSTE E TASSE: In genere) “13

2 luglio 2003, n. 10448

(REDDITI DI IMPRESA)	“50
22 luglio 2003, n. 11367 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“53
24 luglio 2003, n. 11501 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“53
19 agosto 2003, n. 12167 (FINANZA E TRIBUTI LOCALI)	“66
12 settembre 2003, n. 13391 (ACCERTAMENTO: Principi e norme generali)	“ 1
22 settembre 2003, n. 13999 (IVA)	“63
26 settembre 2003, n. 14304 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“53
26 settembre 2003, n. 14315 (IVA)	“61
29 settembre 2003, n. 14480 (REDDITI FONDIARI)	“56
11 novembre 2003, n. 16870 (FINANZA E TRIBUTI LOCALI)	“66
9 dicembre 2003, 18774 (IVA)	“61
15 dicembre 2003, n. 19168 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“53
16 dicembre 2003, n. 19226 (REDDITI FONDIARI)	“57
17 dicembre 2003, n. 19375 (ICI)	“66
14 gennaio 2004, n. 358 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)	“ 9
14 gennaio 2004, n. 368 (REDDITI FONDIARI)	“57

26 gennaio 2004, n. 1286 (ACCERTAMENTO: Principi e norme generali)	“ 1
26 gennaio 2004, n. 1287 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)	“ 9
30 gennaio 2004, n. 1789 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)	“10
3 febbraio 2004, n. 1946 (IMPOSTE E TASSE: In genere)	“14
4 febbraio 2004, n. 2087 (IMPOSTE E TASSE: In genere)	“14
11 febbraio 2004, n. 2607 (RISCOSSIONE)	“57
14 febbraio 2004, n. 2124 (REGISTRO Imposta di)	“65
16 febbraio 2004, n. 2975 (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Catasto)	“39
17 febbraio 2004, n. 3082 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“54
18 febbraio 2004, n. 103 (VIOLAZIONI E SANZIONI)	“ 8
24 febbraio 2004, n. 3662 (RISCOSSIONE)	“57
2 marzo 2004, n. 4235 (IVA)	“62
2 marzo 2004, n. 4238 (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Dichiarazione dei redditi)	“40
5 marzo 2004, n. 4568 (IRPEF)	“40
29 marzo 2004, n. 6246 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“54
6 aprile 2004, n. 6799	

(IVA)	“62
14 aprile 2004, n. 7080 (IMPOSTE E TASSE: In genere)	“14
15 aprile 2004, n. 7144 (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Catasto)	“39
15 aprile 2004, n. 7179 (REGISTRO Imposta di)	“65
23 aprile 2004, n. 7851 (IVA)	“62
26 aprile 2004, n. 7952 (IVA)	“63
30 aprile 2004, n. 8319 (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Agevolazioni ed esenzioni)	“38
11 maggio 2004, n. 8907 (IMPOSTE E TASSE: In genere)	“15
12 maggio 2004, n. 8994 (REDDITI DI IMPRESA)	“50
13 maggio 2004, n. 9114 (IVA)	“63
6 giugno 2004, n. 9101 (VARIE)	“69
10 giugno 2004, n. 11033 (RISCOSSIONE)	“58
11 giugno 2004, n. 11186 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“54
2 luglio 2004, n. 12147 (AMNISTIA E CONDONO)	“ 7
3 luglio 2003, n. 10471 (IMPOSTE SOSTITUTIVE DELLE IMPOSTE SUI REDDITI)	“58

30 ottobre 2003, n. 8065 (REDDITI DI IMPRESA)	“50
5 dicembre 2003, n. 9104 (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: In genere)	“16
<u>Commissioni tributarie di merito</u>	
16 giugno 2003, n. 33 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“55
1°ottobre 2003 (VARIE)	“70
13 ottobre 2003 (VARIE)	“70
19 novembre 2003, n. 86 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“55
15 marzo 2004, n. 54 (ICI)	“67
31 marzo 2004, n. 53 (FINANZA E TRIBUTI LOCALI)	“66
1°aprile 2004, n. 6 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO)	“ 8
31 maggio 2004, n. 17 (REDDITI DI IMPRESA)	“51
1°luglio 2003, n. 431 (IMPOSTE E TASSE: In genere)	“15