

Indice Analitico

STATUTO DEL CONTRIBUENTE

Statuto del contribuente – Affidamento del contribuente – Legittimità – Condizioni – Art. 10 L. n. 212 del 2000 – Portata generale – Applicabilità ai rapporti anteriori alla sua entrata in vigore. Atto impositivo contenente l'indicazione di fruizione del condono – Esercizio della facoltà da parte del contribuente – Archiviazione del procedimento – Successivo provvedimento impositivo da parte - dell'amministrazione basato sugli stessi presupposti di fatto e di diritto – Legittimità – Esclusione. **Cass., sez. trib. 10 dicembre 2002, n. 17576.**

“ 1

ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)

Le verifiche alle società fiduciarie.
Consiglio di Stato, sez. III, Parere 1 luglio 2003, n. 2345.

“ 2

Accertamento – imposte sui redditi – Motivazione *per relationem* ad un processo verbale di constatazione redatto dall'INPS e già noto al contribuente – Sufficienza – Qualora non constino carenze della motivazione imputabili alla mancanza di un'autonoma valutazione critica del verbale da parte dell'Ufficio. Processo verbale redatto dall'INPS – Valore di atto pubblico dotato di fede privilegiata – Onere della prova contraria incombe al contribuente. **Cass., sez. trib. 11 giugno 2001, n. 7832.**

“ 2

Accertamento – Impugnazione parziale di sentenza – Definitività delle parti non impugnate – Conferimento di azienda – Azioni ricevute – Plusvalenza – Società assicuratrice – Norma agevolativa ex art. 79 Legge n. 742 del 1986 – Applicabilità. Accertamento imposta sui redditi – Interposizione fittizia – Art. 37 D.P.R. n. 600/1973 – Titolarità apparente – Prova – Necessità. Deducibilità dei compensi agli amministratori – Vizi della delibera – Irrilevanza. Interessi per pagamento dilazionato – Periodo di competenza – E quello della stipula del contratto. **Cass., sez. trib. 6 dicembre 2001, n. 15442.**

“ 3

Accertamento emesso da ufficio incompetente – impugnazione – Sentenza di primo grado – Annullamento dell'accertamento per vizio di competenza – Impugnazione della sentenza – Rinnovazione del medesimo avviso di parte dell'ufficio competente – Illegittimità. **Cass., sez. trib. 19 marzo 2002, n. 3951.**

“ 3

Accertamento – Imposte sui redditi – Presunzione di percezione, da parte di soci, del maggior reddito accertato a carico di una società di capitali a ristretta base familiare – Reddito societario indicato da una dichiarazione integrativa – Ammissibilità – Legittimità dell'accertamento. **Cass., sez. trib. 30 luglio 2002, n. 11239.**

“ 4

Accertamento – Avviso che non contiene pretesa impositiva – Accertamento integrativo – Sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi – Necessità – Non sussiste. **Cass., sez. trib. 21 novembre 2002, n. 16391.**

“ 4

Accertamento – Perquisizione domiciliare – Autorizzazione del Procuratore della Repubblica – Atto amministrativo – E' tale – Giudice tributario – Controllo giurisdizionale – Ammissibilità. Gravi indizi – Denunce anonime – Non sono tali – Successivo rinvenimento di prove – Irrilevanza.

- Cass., sez. un. 21 novembre 2002, n. 16424.** “ 4
- Accertamento – Imposte sui redditi – Conti correnti bancari intestati a terzi – Acquisizione – Potere – Sussistenza – Fondamento.
Cass. sez. trib. 26 marzo 2003, n. 4423. “ 5
- Accertamento imposte sui redditi – Accertamento – Violazione delle regole sull'accertamento tributario – Prove irrivalentemente acquisite – Invalidità – Insussistenza.
Accertamento imposte sui redditi – Accertamento riguardante società di persone – Poteri dell'Amministrazione finanziaria – Conti correnti bancari intestati al socio di società di persone – Acquisizione – Potere – Sussistenza – Fondamento – Art. 32 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.
Cass., sez. V civ. 1 aprile 2003, n. 4987. “ 5
- Accertamento – Imposte sui redditi – Accertamento induttivo – Percentuale di ricarico medio per categorie omogenee – Difformità fra percentuale di ricarico della media del settore merceologico e quella del contribuente – Livelli abnormi ed irragionevoli dello stesso – Necessità.
Cass., sez. trib. 14 aprile 2003, n. 5870. “ 5
- Accertamento – Monitoraggio fiscale – Dichiarazione per gli investimenti e le attività di natura finanziaria all'estero – Soggetti obbligati.
Omessa dichiarazione annuale per gli investimenti e le attività di natura finanziari all'estero – Sanzioni – Abrogazione per effetto del D.Lgs. n. 471/1997 – Esclusione.
Contenzioso tributario – Potere del giudice di fondare il proprio convincimento sulla confessione resa in sede penale dall'imputato, ricorrente avverso l'atto impositivo – Sussistenza.
Cass., sez. trib. 11 giugno 2003, n. 9320. “ 6
- Accertamento – Notificazione di accertamento a contribuenti residenti all'estero – Modalità.
Cass., sez. trib. 23 giugno 2003, n. 9922. “ 6
- Accertamento – Avviso di accertamento – In genere – Avviso di accertamento nello – Rinnovazione – Ammissibilità – Limiti – Art. 42 e 43 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.
Cass., sez. trib. 16 luglio 2003, n. 11114. “ 6
- Accertamento – Motivazione – Elementi indiziari – Indicazione nell'avviso – Necessità – Omesso esame delle obiezioni del contribuente.
Comm. trib. prov. di Varese, sez. XI, 23 agosto 2002, n. 464. “ 7
- Accertamento – Motivazione – Requisiti – Natura amministrativa e sostanziale dell'accertamento – Contenuto minimo della motivazione – Requisito di legittimità dell'accertamento richiesto a pena di nullità. Ragioni di rettifica diverse da quelle indicate nell'accertamento – preclusione.
Motivazione *per relationem* – Rinvio dell'accertamento ad altri atti – E' legittimo solo se tali atti sono allegati o già noti al contribuente.
Necessità dell'allegazione all'accertamento.
Omessa allegazione – Nullità dell'accertamento.
Principi della legge n. 212/2000 – Sono confermativi di regole già desumibili dalla normativa precedente.
Comm. trib. prov. di Vicenza, sez. VII, 12 settembre 2002, n. 518. “ 7
- Accertamento – Notificazione a mezzo posta – Momento perfezionativo per il notificante e per il notificato.
Comm. prov. di Salerno, sez. XV, 30 gennaio 2003, n. 291. “ 8

Accertamento – Notificazione a mezzo posta – Inesistenza – Sanatoria ex art. 156, comma 3, del codice di procedura civile – Inapplicabilità – Fattispecie.
Comm. prov. di Torino, sez. XIV, 11 giugno 2003, n. 13. “ 8

Accertamento – Notificazione – Servizio postale – Perfezionamento della notifica per il notificante e per il notificato.
Comm. prov. di Reggio Emilia, sez. I, 18 luglio 2003, n. 45. “ 8

AMNISTIA E CONDONO

“Effetti preclusivi del condono tombale sull’attività di accertamento – Un caso concreto in tema di indebita patrimonializzazione di costi correnti o indeducibili”, di **G. GARGIULO.** “ 9

Imposte e tasse – Sanatorie fiscali – D.L. n. 143/2003, conv. dalla L. n. 212/2003 – Proroga dei termini in materia di definizione agevolata di adempimenti tributari ai sensi della L. n. 289/2002.
Circ. Agenzia delle Entrate 25 settembre 2003, n. 51/E. “ 10

VIOLAZIONI E SANZIONI

“Eliminata (in parte) la responsabilità personale per le sanzioni tributarie”, di **R. FANELLI.** “ 10

“La responsabilità degli enti per i reati commessi dai dipendenti ai sensi del D.Lgs. n. 231/2001”, di **W. MAZZEI.** “ 11

CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie

Contenzioso tributario – Atti impugnabili – Avviso di liquidazione – Omessa impugnazione – Definitività – Istanza di rimborso di quanto pagato – Inammissibilità.
Cass., sez. trib. 14 febbraio 2003, n. 2249. “ 12

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Atto di appello – Impugnazione di più decisioni con un unico atto – Ammissibilità – Condizioni.
Cass., sez. trib. 3 luglio 2003, n. 10499. “ 12

DIRETTIVE CEE

“La definitiva approvazione della Direttiva comunitaria sulla fiscalità del risparmio – Le norme e i riflessi operativi in Italia”, di **E. MIGNARRI.** “ 12

Direttive CE – Fonti comunitarie derivate – Aiuti di Stato – Decisione adottata dalla Commissione CE ex art. 211 del trattato – Inidoneità di un atto amministrativo (delibera del CIPE) a dare attuazione ad una norma di diritto interno – Immediata applicabilità della decisione da parte degli Stati membri – Disapplicazione della norma interna incompatibile con quella comunitaria (immediatamente efficace).
Cass., sez. trib. 10 dicembre 2002, n. 17564. “ 13

IMPOSTE E TASSE (in genere)

Società di capitali – Cancellazione dal registro delle imprese – Presunzione di estinzione dei rapporti – Crediti non inseriti nel bilancio finale – Conseguenze – Persistente legittimazione dell'ex liquidatore – Insussistenza.

Corte d'Appello di Milano, sez. I, 3 dicembre 2002, n. 2929.

“ 14

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.

“Profili civilistici e fiscali dei patrimoni dedicati”, di **P. ANELLO.**

“ 14

“Riforma fiscale – Le plusvalenze da immobilizzazioni finanziarie”, di **S. CAPOLUPO.**

“ 15

“Riforma fiscale – Scambio di partecipazioni”, di **S. CAPOLUPO.**

“ 16

“Disavanzo di fusione – Storia, cronaca e riforma fiscale”, di **F. CARRIROLO.**

“ 16

“Prime considerazioni in materia di consolidato fiscale”, di **G.M. COMMITTERI e A. SACRESTANO.**

“ 16

“La demoltiplicazione riduce la convenienza per il consolidato fiscale nazionale”, di **G.M. COMMITTERI e G. SCIFONI.**

“ 17

“Principi di tassazione di gruppo e disciplina del consolidato nazionale nella delega per la Riforma Fiscale”, di **G. D'ABRUZZO.**

“ 17

“Considerazioni sul regime delle CFC”, di **R. DOMINICI.**

“ 18

“I lineamenti fondamentali della *thin capitalization* nella nuova IRES”, di **G. FERRANTI.**

“ 18

“Le finalità della nuova disciplina della <<*thin capitalization*>>”, di **G. FERRANTI.**

“ 19

“Le modalità di applicazione della *thin capitalization*”, di **G. FERRANTI.**

“ 20

“Gli aspetti fiscali della nuova disciplina del *leveraged buyout*”, di **M. GIACONIA.**

“ 20

“Le novità in materia di bilancio e le possibili conseguenze fiscali”, di **M. GIACONIA e M. RICCIARDI.**

“ 21

“La stabile organizzazione nel diritto interno”, di **M. IAVAGNILIO.**

“ 23

“Le peculiarità della tassazione per trasparenza nel nuovo Testo Unico”, di **D. LIBURDI.**

“ 23

“Pianificazione fiscale e riforma: cessione di azienda e di partecipazioni”, di **R. LUGANO.**

“ 24

“Riforma Tremonti: la definizione di stabile organizzazione”, di **S. MAYR.**

“ 25

“Riforma Tremonti: il nuovo regime di tassazione dei dividendi”, di S. MAYR.	“ 25
“La fusione di società nel nuovo Testo Unico”, di L. MIELE e C. FRANZESE.	“ 26
“Le <i>thin capitalization rules</i> al vaglio della Corte di Giustizia: la crisi del modello europeo ispiratore della riforma italiana”, di M. MORELLI.	“ 26
“La disciplina CFC tra attività di controllo dell’Amministrazione finanziaria e disapplicazione – Alcuni spunti di riflessione anche alla luce del progetto di riforma della tassazione delle società”, di A. NUZZOLO.	“ 28
“Indeducibilità degli interessi passivi per mancanza di inerenza – Effettivo beneficiario e <i>thin capitalization</i> ”, di G. PALUMBO.	“ 28
“Le cause ostative al consolidato fiscale nazionale”, di M. PISANI.	“ 29
“L’operazione di fusione nella riforma (art. 174 della bozza di nuovo T.U.)”, di L. ROSSI e P. SCARIONI.	“ 29
“Il riconoscimento fiscale dei gruppi di imprese: analisi e confronto dei due modelli previsti dalla Riforma Tremonti”, di A. SIMONI.	“ 30
“Lo scambio di partecipazioni dalla Riforma Visco alla Riforma Tremonti”, di G. ZIZZO.	“ 31
<u>TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC</u>	
“Caratteristiche del sistema fiscale svizzero con particolare riferimento alle società <i>holding</i> , ausiliarie e di domicilio incluse nelle <i>black list</i> di cui al D.M. 21 novembre 2001 e al D.M. 23 gennaio 2002”, di C.A.A. MARRA.	“ 33
“Indeducibilità dei costi delle operazioni con soggetti residenti in Stati o territori aventi regime fiscale privilegiato – Recenti interpretazioni ministeriali in materia di circostanze esimenti”, di M. MAZZETTI di Pietralata e A. MOLINARI.	“ 34
“Dividendi madre figlia – normativa antiabuso ed effetti distorsivi della <i>participation exemption</i> ”, di G. PALUMBO.	“ 34
“La prova contraria delle <i>CFC rules</i> “, di G. e A. VASAPOLLI.	“ 35
Convenzioni internazionali di doppia imposizione – Tassazione delle pensioni pagate ai sensi della legislazione sulla sicurezza sociale – Interpretazione ed applicazione dell’art. 18, paragrafo 2, degli Accordi conclusi dall’Italia con la Finlandia, il Lussemburgo e la Svezia – Rendite risarcitorie di fonte estera assimilate alle rendite Inail. Circ. Agenzia delle Entrate 21 luglio 2003, n. 41/E.	“ 35

Accordi internazionale – Libertà di prestazione di servizi – Contributi per le assicurazioni volontarie – Pagamento ad imprese non residenti – Limiti alla deducibilità dei premi – Violazione dell'art. 59 (ora 49) del Trattato CEE.

Corte di Giustizia delle Comunità Europee, sez. V, 3 ottobre 2002, n.C-136-00.

“ 36

Accordi internazionali – Trattato CE – Libertà di stabilimento – Cessione sottoprezzo di azioni – Persona giuridica straniera partecipata dal cedente – Normativa nazionale – Trattamento fiscale meno favorevole – Artt. 43 e 48 del Trattato CE - Violazione – Sussiste.

Libera circolazione dei capitali – Cessione sottoprezzo di azioni – Persona giuridica straniera partecipata dal cedente – Normativa nazionale – Trattamento fiscale meno favorevole – Arr. 56 e 58 del Trattato CE – Violazione – Sussiste.

Corte di Giustizia delle Comunità Europee, sez. V, 21 novembre 2002, n. C-436-00.

“ 36

Accordi internazionali – C.E. – Libertà di stabilimento – Normativa anti-elusiva – Discriminazione tra società residenti e non residenti – Divieto – Soggetti non residenti – Esclusione del credito d'imposta – Interessi su prestiti da controllante non residente – Imposizione – Illegittimità.

Corte di Giustizia delle Comunità Europee, sez. V, 12 dicembre 2002, n. C-324-00.

“ 37

Accordi internazionali – Direttive CE – IVA – Prestazioni pubblicitarie – Intermediazione – Fatturazione dal prestatore all'intermediario non svolgente attività interessata dalla pubblicità – Norma pubblicitaria della prestazione – Sussistenza – Luogo della utilizzazione – E' quello di residenza dell'intermediario.

Corte di Giustizia Ce, sez. V, 5 giugno 2003, n. C-438-01.

“ 37

Accordi internazionali – Direttiva madri-figlie – utili distribuiti da società madre e figlia (con sede in Stati membri diversi) – Nozione di ritenuta alla fonte.

Corte di Giustizia delle Comunità Europee, sez. V, 25 settembre 2003, n. C-58-01.

“ 37

Convenzioni contro le doppie imposizioni – Convenzione Italia-Francia – pagamento della metà del credito di imposta – Inapplicabilità dei termini di decorrenza per i rimborsi.

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

“ 38

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI : Agevolazioni ed esenzioni

Agevolazioni – Fondazioni bancarie – Affidamento della partecipazione di controllo nella banca conferitaria ad una società di gestione del risparmio – Trattamento – Art. 25, comma 1-*bis*, del D.Lgs. 17 maggio 1999, n. 153 – Istanza di interpello *ex art.* 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.

Ris. Agenzia delle Entrate 1 agosto 2003, n. 166/E.

“ 38

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Catasto

Catasto – Classificazione catastale – Attribuzione di classe e categoria ad unità immobiliare – Impugnazione del provvedimento – Indicazione delle unità immobiliari omogenee diversamente classificate – Necessità – Esclusione.

Cass., sez. trib. 14 novembre 2002, n. 15987.

“ 38

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Dichiarazione dei redditi

Dichiarazione dei redditi – Emendabilità – Richiesta di rimborso per IRPEF versata in eccedenza

sulla base di dichiarazione errata – Ammissibilità.
Cass., SS.UU. 25 ottobre 2002, n. 15063. “ 39

Dichiarazione dei redditi – Emendabilità – Erroneo assoggettamento ad imposta di redditi non tassabili – Successiva tassabilità dei redditi medesimi ex art. 36 del D.P.R. 4 febbraio 1988, n. 42 – Rettificabilità da parte del contribuente della dichiarazione originariamente errata – Ammissibilità – Condizioni – Data d’effettuazione della rettifica.
Cass., sez. trib. 23 maggio 2003, n. 8153. “ 39

IRPEG

“Trust e *controlled foreign companies*“, di **A. BERGESIO.** “ 39

“Osservazioni sui primi interpelli riguardanti trust”, di **M. LUPOI.** “ 40

“La neutralità fiscale del patrimonio separato delle società veicolo”, di **G. M. MEZZAPESA.** “ 41

“Note minime in tema di *trust* e soggettiva tributaria”, di **G. ZIZZO.** “ 41

IRPEG – Redditi di partecipazione – Disposizioni in materia di imprese estere partecipate – Gestione delle istanze di interpello per la disapplicazione delle disposizioni CFC da parte dei competenti uffici.
Circ. Agenzia delle Entrate 23 maggio 2003, n. 29/E. “ 42

Imposte sui redditi – Fusione di società – Risoluzione n. 190/E del 13 dicembre 2000 del Dipartimento delle Entrate, in materia di regime fiscale per le operazioni di scambio di azioni tra società di Stati membri diversi (Direttiva n. 90/434/CEE e D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 544) – Tassazione delle plusvalenze – Revoca della Risoluzione n. 190/E.
Ris. Agenzia delle Entrate 25 luglio 2003, n. 159/E. “ 42

IRPEG – Plusvalenze e minusvalenze su partecipazioni – Iscrizione in bilancio di costi non documentati o non inerenti come componente negativa del patrimonio – Tassabilità come plusvalenza. Poteri dell’amministrazione finanziaria – Valutazione di congruità di costi e ricavi e rettifica delle dichiarazioni – Valori indicati in libri sociali o contratti – Deducibilità – Sindacabilità del *quantum* – Legittimità. Onere della prova incombe al contribuente.
Cass., sez. trib. 30 luglio 2002, n. 11240. “ 42

IRPEG – Fusione di società – Dichiarazione della incorporata per il periodo intercorrente fra la cessione del precedente periodo e la data cui si riferisce la retrodatazione degli effetti della fusione – Mancanza dalla data di effetto della fusione – Iscrizione a ruolo – Le norme della incorporata – Legittimità.
Cass., sez. trib. 14 maggio 2003, n. 7438. “ 43

REDDITI DI CAPITALE

“Il regime fiscale dei fondi comuni di investimento immobiliare”, di **D. AVOLLO e F. CAPITTA.** “ 44

“Il regime fiscale dei fondi comuni di investimento immobiliare”, di **F. PAU.** “ 44

Redditi di capitali – Ritenute – Depositi a garanzia di finanziamenti concessi ad imprese residenti aventi ad oggetto quote di fondi comuni d'investimento immobiliari – Trattamento – Art. 7, commi da 1 a 4 del D.L. 20 giugno 1996, n. 323.
Ris. Agenzia delle Entrate 9 luglio 2003, n. 150/E. “ 44

Imposta sostitutiva – Contratti di capitalizzazione stipulati dalle forme di previdenza complementare – Applicazione dell'art. 26-ter del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.
Ris. Agenzia delle Entrate 24 settembre 2003, n. 185/E. “ 44

IRPEF – Redditi di capitale – Rimpatrio di denaro e altre attività finanziarie detenute all'estero – Scudo fiscale – Proroga dei termini ai sensi del D.L. n. 143/2003, conv. dalla L. 212/2003.
Circ. Agenzia delle Entrate 25 settembre 2003, n. 50/E. “ 45

Accertamento – Ritenute alla fonte – Ritenute sugli interessi – Interessi passivi corrisposti ad un soggetto estero – Contratto denominato *notional cash pooling* – Esenzione dalle imposte sui redditi per i non residenti – Applicazione dell'art. 26-bis del D.R.P. 29 settembre 1973, n. 600 – Esclusione – Ritenuta alla fonte ex art. 26, comma 5, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 – Applicabilità – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.
Ris. Agenzia delle Entrate 8 ottobre 2003, n. 194/E. “ 45

Redditi di capitale – Società di capitali a ristretta base societaria – Accertamento di utili extracontabili in capo alla società – Presunzione di distribuzione – Annullamento dell'accertamento in capo alla società – Inoperatività della presunzione.
Cass., sez. trib. 5 maggio 2003, n. 6780. “ 45

REDDITI DI IMPRESA

“Provvedimento del 22 maggio 2003 – Minusvalenze qualificate – La comunicazione all'Agenzia delle Entrate”, di **F. DEZZANI** e **L. DEZZANI**. “ 46

“Periodo di imposta di durata inferiore o superiore ai dodici mesi – Recenti chiarimenti ministeriali”, di **P. GARIBOLDI**, **I. LA CANDIA** e **M. STARITA**. “ 46

“Il trattamento dell'Iva indetraibile ai fini delle imposte sui redditi”, di **P. MONARCA**. “ 48

Imposte sui redditi – Redditi d'impresa – Determinazione del reddito – Ammortamento – Svalutazione dei crediti – Deducibilità degli ammortamenti finanziari e svalutazione dei crediti in caso di *leasing* operativo – Trattamento – Art. 67 e 71 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.
Ris. Agenzia delle Entrate 12 agosto 2003, n. 175/E. “ 48

Reddito di impresa – Interessi passivi relativi a finanziamenti utilizzati per l'acquisto di azioni proprie – Deducibilità – Limiti – Corrispondenza al valore normale della azioni.
Cass., sez. trib. 22 agosto 2002, n. 12379. “ 49

Redditi di impresa – Determinazione del reddito – Rimanenze – Valutazione dei titoli – Criteri ex artt. 62 e 64 del D.P.R. n. 597 del 1973 – Portata e rapporti reciproci.
Cass., sez. trib. 29 agosto 2002, n. 12670. “ 49

Reddito di impresa – Principio di competenza – Crediti verso falliti – Svalutazione – Deducibilità – Apertura della procedura concorsuale – Obbligo di svalutazione – Inesistenza – Periodi di imposta successivi – Ammissibilità della svalutazione.
Contributi AIMA – Ricavi – Imputazione – Decreto di liquidazione – Necessità.
Cass., sez. trib. 4 settembre 2002, n. 12831. “ 49

Reddito di impresa – Costi e ricavi – Deducibilità – Stipulazione di un mutuo – Esercizio di competenza per la deduzione del costo – E’ quello di erogazione.
Imprese di costruzioni edili – Fabbricati incorso di costruzione – Interessi passivi su finanziamenti efferenti la costruzione – Deducibilità.
Cass., sez. trib. 14 novembre 2002, n. 15981. “ 49

Reddito di impresa – Interessi attivi su crediti di imposta – Criterio della maturazione – Applicabilità. Patrimonializzazione – Costruzione di fabbricati – Incremento patrimoniale – Tassabilità.
Cass., sez. trib. 20 dicembre 2002, n. 18173. “ 50

Redditi di impresa – Reddito di locazione – Corrispettivo contrattuale – Modificabilità da parte dell’amministrazione finanziaria – Corrispettivo potenziale – Reddito effettivo – Presumibilità – Onere della prova contraria – Contribuente – Necessità.
Locazione in blocco – Canone normale – Canone pattuito – Incongruenza – Presunzioni gravi, precise e concordanti – Maggiore reddito – Sussistenza.
Cass., sez. V civ. 14 gennaio 2003, n. 398. “ 50

Redditi di impresa – Accantonamenti per imposte deducibili – Deducibilità nell’anno in cui è contabilmente operato.
Cass., sez. trib. 21 maggio 2003, n. 8008. “ 51

Redditi di impresa – Acquisto di beni in *leasing* – Iscrizione in bilancio di costi noti non documentati o non inerenti come componente del patrimonio – Possibilità – Conseguenze – Applicazione del regime delle plusvalenze tassabili – beni di *leasing* – Ammortamento da parte dell’impresa concedente – Deducibilità – Impresa utilizzatrice.
Cass., sez. trib. 26 maggio 2003, n. 8292. “ 51

Redditi di impresa – Indennità suppletiva di clientela – Accantonamento – Deducibilità – Compete – Determinazione del *quantum* – Criteri statistici – Ammissibilità – Deduzione di imposta di bollo da corrispondere con la procedura “virtuale” deduzione per cassa – Necessità.
Cass., sez. trib. 27 giugno 2003, n. 10221. “ 51

Redditi di impresa – Interessi su finanziamenti – Presunzione di onerosità – Tasso legale – Misura minima – Prova contraria – Legittimità – Calcolo dell’ufficio basato su incidenza di interessi passivi – Legittimità.
Comm. trib. reg. del Lazio, sez. X, 16 ottobre 2002, n. 103. “ 52

REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

“La disciplina fiscale della previdenza complementare”, di **S. DEDOLA.** “ 52

“Problemi aperti nella delimitazione della categoria fiscale dei cosiddetti trasferitisti”, di **P. GHINI** e **F. LEDDA.** “ 53

- “La tassazione sulle azioni ai dipendenti temporaneamente invendibili”, di **L. MARIOTTI**. “ 53
- IRPEF – Redditi di lavoro dipendente – Premi per l'assicurazione di responsabilità civile di amministratori, dirigenti e quadri direttivi – Non concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente dei soggetti beneficiari – Intassabilità.
Ris. Agenzia delle Entrate 9 settembre 2003, n. 178/E. “ 53
- Lavoro dipendente – Ritenute d'acconto su somme indebitamente percepite e restituite – Criteri di scomputo.
Cass., sez. lav. 26 febbraio 2002, n. 2844. “ 54
- Lavoro dipendente – Ritenute – Contenzioso ad opera del sostituto – Giudicato favorevole – Estensione al sostituto – Esclusione.
Cass., sez. trib. 10 giugno 2002, n. 3109. “ 54
- Reddito di lavoro dipendente – Soggetto non residente – Lavoro dipendente svolto anche all'estero – Trattamento di fine rapporto – Imponibilità – Esclusione.
Cass., sez. trib. 14 agosto 2002, n. 12201. “ 54
- Reddito di lavoro dipendente – Indennità percepita a seguito di transazione relativa alla risoluzione del rapporto di lavoro – Imponibilità.
Cass., sez. trib. 14 novembre 2002, n. 15991. “ 54
- Reddito di lavoro dipendente – Diaria di prima sistemazione – Canone di locazione – Corrisposto al dipendente in occasione di trasferimento ad altra sede – Percezione in periodi di imposta anteriori al 1998 – Assoggettabilità a imposta – Questione di legittimità costituzionale – Manifesta infondatezza.
Ritenute – Omissione – *Perpetuatio obligationis* nei confronti del fisco – Sussiste – Rivalsa successiva – Ammissibilità.
Cass., sez. trib. 9 dicembre 2002, n. 17515. “ 55
- Reddito di lavoro dipendente – Somme percepite a titolo risarcitorio – Imponibilità – Non sussiste.
Cass., sez. trib. 12 dicembre 2002, n. 17769. “ 55
- Redditi di lavoro dipendente – Lavoro svolto all'estero – Residenza e domicilio fiscale del percipiente – Irrilevanza – Luogo di esecuzione della prestazione – Esenzione da IRPEF ex art. 3, comma 3, lett. c), D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 – *Pro tempore* vigente.
Cass., sez. trib. 3 febbraio 2003, n. 1540. “ 55
- Redditi di lavoro dipendente – Indennità per licenziamento ingiustificato – Lucro cessante – Tassabilità.
Cass., sez. trib. 11 marzo 2003, n. 3575. “ 56
- Reddito di lavoro dipendente – Ritenute – Controversie tra sostituto e sostituto d'imposta concernenti la legittimità della ritenuta d'acconto – Giurisdizione esclusiva delle Commissioni tributarie – Sussistenza – Fattispecie relativa a indennità per incentivo d'esodo.
Cass., SS. UU., 6 giugno 2003, n. 9074. “ 56
- Reddito di lavoro dipendente – Incentivo all'esodo – Trattamento di fine rapporto – Qualificazione legale dei periodi di anzianità convenzionale.

Comm. trib. reg. della Basilicata, sez. I, 8 febbraio 2002, n. 46.

“ 56

REDDITI DIVERSI

IRPEF – Redditi diversi – Plusvalenze di cui alle lett. c) e c-bis) del comma 1, dell'art. 81 del TUIR relative a titoli, quote o diritti non negoziati nei mercati regolamentati, posseduti alla data del 1 gennaio 2002 – Art. 5 della L. n. 448/2001 – Rideterminazione dei valori delle partecipazioni.
Ris. Agenzia delle Entrate 27 giugno 2003, n. 141/E.

“ 57

REDDITI FONDIARI

Redditi fondiari – Rendita catastale di immobile urbano – Stima diretta – Notifica della variazione di reddito – Conoscenza da parte del contribuente – Equivalenza.
Immobili di interesse storico o artistico – Minore tariffa d'estimo – Applicabilità – Canone locativo – Irrilevanza – Fabbricati con destinazione diversa da quella abitativa – Minore tariffa d'estimo – Inapplicabilità.
Cass., sez. trib. 30 luglio 2002, n. 11211.

“ 57

Redditi fondiari – Determinazione – Immobile locato - Tassazione del reddito effettivo – Canoni risultanti dal contratto di locazione – Indicazione avente valore meramente presuntivo – Configurabilità – Prova contraria – Ammissibilità.
Cass., sez. trib. 7 maggio 2003, n. 6911.

“ 58

Redditi fondiari – Fabbricato di nuova costruzione realizzato senza concessione – Decorrenza della produzione del reddito – Dall'utilizzo o dall'idoneità all'uso – Mancato allaccio energia elettrica – Irrilevanza.
Comm. Centrale, sez. XIV, 3 luglio 2003, n. 5689.

“ 58

REDDITI TASSATI SEPARATAMENTE

Redditi soggetti a tassazione separata – Somme corrisposte agli eredi dei pensionati deceduti – Trattamento – Art. 2 della L. 27 dicembre 2002, n. 289 – Art. 16, comma 1, lettera b), del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.
Ris. Agenzia delle Entrate 25 luglio 2003, n. 158.

“ 58

RISCOSSIONE

Riscossione – Modalità di riscossione – Versamento diretto – Rimborsi – Termini – Disciplina ex art. 38 del D.P.R. n. 602 del 1973 – Ambito applicativo – Convenzione Italia-Francia del 5 ottobre 1989, ratificata con L. n. 20 del 1992 – Dividendi ricevuti da società francese – Diritto al pagamento di un ammontare pari alla metà del credito d'imposta spettante ad una società italiana – relativa istanza – Termine di decadenza di cui al citato art. 38 – Applicabilità – Esclusione.
Cass., sez. trib. 7 maggio 2003, n. 6913.

“ 59

Riscossione – Termine di notifica della cartella di pagamento decorrente dalla consegna del ruolo al concessionario – Data di consegna – Onere probatorio a carico dell'Amministrazione – Richiamo all'art. 10 dello Statuto del contribuente.
Cass., sez. trib. 9 maggio 2003, n. 7093.

“ 59

Riscossione – Rimborso – Prescrizione – Atti interruttivi – Istanza del contribuente di rimborso di somma a credito – Invito a produrre la documentazione a fondamento del credito – Non è atto interruttivo della prescrizione.
Cass., sez. trib. 1 luglio 2003, n. 10342. “ 60

Riscossione – Cartella esattoriale emessa a seguito di sentenza – Indicazione degli estremi e data di notifica – Necessità.
Comm. trib. prov. di Treviso, sez. VI, 12 settembre 2002, n. 58. “ 60

Riscossione – Cartella esattoriale notificata mezzo posta – Relazione sulla copia notificata – Nullità – Mancanza – Consegue.
Comm. trib. prov. di Treviso, sez. VI, 23 settembre 2002, n. 69. “ 60

RITENUTE ALLA FONTE

Ritenute alla fonte – Lavoro dipendente – Domanda di rimborso – Termine di decadenza – E' quello di cui all'art. 38 del D.P.R. n. 602/73.
Cass., sez. trib. 7 maggio 2003, n. 6904. “ 60

Ritenute alla fonte – Contributi degli enti pubblici – Applicabilità – Condizioni.
Comm. trib. reg. del Lazio, sez. I, 14 maggio 2003, n. 68. “ 61

IMPOSTE SOSTITUTIVE DELLE IMPOSTE SUI REDDITI

Imposte sostitutive sui fondi comuni di investimento – Primo anno di attività – Criteri applicativi.
Cass., sez. trib. 3 luglio 2003, n. 10471. “ 61

BOLLO (imposta di)

Bollo (imposta di) – Atti civili – Copie autentiche dei contratti di cessione di partecipazioni sociali – Imponibilità – Sussiste – Art. 1 della Tariffa, Parte Prima, Allegato A), al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642 – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.
Ris. Agenzia delle Entrate 8 agosto 2003, n. 171/E. “ 61

CONCESSIONI (tasse sulle)

Direttiva CEE n. 335 del 1969 – Imposte indirette sulla raccolta di capitali – Registro delle imprese – Iscrizione di atti societari – Tasse retroattive – Violazione – Imposte sostitutive di quelle – Art. 11 L. n. 448 del 1998 – Illegittimità.
Costo medio del servizio – Necessità – Tasse retroattive – Violazione – Non sussiste.
Iscrizione di atti societari – Termini di decadenza – Diversità rispetto alla disciplina comune – Ammissibilità.
Corte di Giustizia delle Comunità Europee, sez. VI, 10 settembre 2002, nn. C-216 e C-222-99. “ 62

INVIM

INVIM – Tassazione straordinaria – Base imponibile – Valore venale – Terreni agricoli assegnati all'edilizia da uno strumento urbanistico comunale – Perfezionamento del piano – Approvazione regionale – Necessità.

Cass., sez. trib. 15 gennaio 2003, n. 467. “ 63

IPOTECARIE E CATASTALI (Imposte)

Ipotecarie e catastali (imposte) – Complesso aziendale comprendente beni immobili – Trasferimento – Determinazione base imponibile – Criteri.

Cass., sez. trib. 25 ottobre 2002, n. 15046. “ 63

Imposte ipotecarie e catastali – Conferimento di beni immobili – Base imponibile – Valore degli immobili al lordo delle passività.

Cass., sez. trib. 3 luglio 2003, n. 10482. “ 64

Ipotecarie e catastali (imposte) – Annotazione di cessione, di surrogazione e di altri atti dispositivi del credito – Art. 2843 cod. civ. – Formalità da eseguirsi presso la Conservatoria dei RR:II. – Erronea presentazione di nota di iscrizione ipotecaria – Ripetizione della formalità – Rimborso delle somme precedentemente pagate – Legittimità.

Comm. trib. prov. di Mantova, sez. III, 15 novembre 2001, n. 175. “ 64

IVA

IVA – Accordi internazionali – VI direttiva – Soggettività passiva – Attività di acquisto di crediti – Sussistenza – Factoring remunerato con provvigione a fronte di rischi di insolvenza – Recupero crediti – Sussiste – Imponibilità.

Corte di Giustizia CE, sez. VI, 26 giugno 2003, n. C-305-01. “ 64

IVA – Accertamento – Contraddittorio nell'attività di accertamento – Non è obbligatorio – Contestazione immediata al contribuente delle risultanze dell'attività di verifica su c/c bancari – Non sussiste.

Cass., sez. trib. 23 marzo 2001, n. 4273. “ 65

IVA – Variazioni in diminuzione dell'imponibile o dell'imposta – Nota di variazione – Elementi necessari.

Cass., sez. trib. 6 luglio 2001, n. 9188. “ 65

IVA – Cessione di beni – Contratto di *leasing* di macchinari – Mancata consegna del bene all'utilizzatore – Detraibilità dell'IVA afferente l'acquisto del bene ceduto dal fornitore da parte dell'acquirente concedente – Presupposto – Non sussiste.

Cass., sez. trib. 4 novembre 2002, n. 15379. “ 65

IVA – Detrazione dell'IVA relativa all'acquisto di beni o servizi – Condizioni – Legittimità e correttezza delle detrazioni – Onere della prova – Incombe al contribuente.

Cass., sez. trib. 28 novembre 2001, n. 11129. “ 66

IVA – Prestazione di servizi di prenotazione alberghiera – Elaborazione dati operata da residente a favore di soggetto extra CE – Non imponibilità.

Cass., sez. trib. 26 marzo 2003, n. 4438. “ 66

IVA – Termine per l'iscrizione a ruolo delle imposte sul reddito – Applicabilità all'IVA.

Cass., sez. trib. 18 aprile 2003, n. 6256. “ 66

IVA – Rimborso imposta – Legittimazione attiva – Spetta solo al soggetto passivo.
Cass., sez. trib. 22 aprile 2003, n. 6419. “ 67

IVA – Società – Soggettività – Sussiste – Detrazione – Inerenza delle operazioni alla attività d'impresa – Necessità.
Cass., sez. trib. 29 aprile 2003, n. 5599. “ 67

IVA – Rimborsi – Prestazione di un servizio – IVA indebitamente corrisposta in via di rivalsa al prestatore di servizi o appaltatore – Azione di ripetizione nei confronti dell'Amministrazione finanziaria – Legittimazione attiva – Committente – Esclusione.
Cass., sez. trib. 5 maggio 2003, n. 6778. “ 67

IVA – Opzione erronea per la dispensa degli adempimenti – Comportamento concludente difforme – Detrazione dell'imposta assolta per rivalsa – Ammissibilità anche prima del D.P.R. n. 442/97.
Cass., sez. trib. 8 maggio 2003, n. 7011. “ 67

IVA – Permuta di beni verso servizi – Assenza di elementi negoziali che provano il sinallagma – Decisione a merito – Insindacabilità in cassazione.
Cass., sez. trib. 9 maggio 2003, n. 7125. “ 68

IVA – Contratti intervenuti tra soggetti diversi – Loro qualificazione come contratti collegati, aventi unicità di causa – Accertamento da parte del giudice tributario – Legittimità.
Cass., sez. trib. 14 maggio 2003, n. 7457. “ 68

IVA – Determinazione dell'imposta – Detrazioni – detrazione dell'imposta ex art. 19 del D.P.R. n. 633 del 1972 – Limiti – Riferimento ad imposte realmente dovute – Necessità – Artt. 17 e 19 del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633.
Cass., sez. trib. 5 giugno 2003, n. 8959. “ 68

IVA – Rimborsi – Inapplicabilità dell'istituto del fermo amministrativo.
Cass., sez. trib. 26 giugno 2003, n. 10199. “ 69

IVA – Liquidazione di società – Rimborso delle eccedenze – Chiusura della liquidazione – Necessità – Art. 1, D.P.R. 443/97 – Natura interpretativa – Esclusione.
Cass., sez. trib. 27 giugno 2003, n. 10227. “ 69

REGISTRO (imposta di)

Registro (imposta di) – Base imponibile – Valore venale – Avviamento - Trasferimento di azienda – Perdite pregresse – Irrilevanza.
Cass., sez. trib. 25 febbraio 2002, n. 2702. “ 69

Registro (imposta di) – Cessione di azienda comprensivo di immobile – Passività deducibili – Valore dell'immobile – Valore venale in comune commercio.
Destinazione nel complesso aziendale – Rilevanza – Valutazione a metri quadrati – Esclusione.
Cass., sez. trib. 22 agosto 2002, n. 12385. “ 70

Registro (imposta di) – Fusione per incorporazione – Possesso della totalità delle quote – Direttiva CEE n. 335 del 1969 – Riorganizzazione e raggruppamento delle imprese – Eliminazione degli ostacoli fiscali – Imposta proporzionale – Legittimità – Ostacolo alla libertà

di movimento dei capitali – Non sussiste.
Cass., sez. trib. 6 novembre 2002, n. 15528. “ 70

Registro (imposta di) – Base imponibile - Valore venale – Calcolo automatico – Inapplicabilità per i terreni fatti oggetto di destinazione edificatoria negli strumenti urbanistici – Adozione di un piano regolatore da parte di un Comune non seguita ancora da approvazione regionale – Sufficienza – Esclusione.
Cass., sez. trib. 18 febbraio 2003, n. 2416. “ 70

Registro (imposta di) – Registrazione d'ufficio – Scrittura privata acquisita nel corso di una verifica fiscale – Possibilità – Esibizione preventiva dell'atto al contribuente – Non occorre – Disconoscimento della firma da parte del contribuente – Possibilità.
Cass., sez. V, 28 marzo 2003, n. 4711. “ 71

Registro (imposta di) – Sentenza produttiva degli effetti di un contratto condizionato – Tassabilità immediata.
Cass., sez. trib. 27 marzo 2003, n. 4627. “ 71

Registro (imposta di) – Scritture private non autenticate a contenuto patrimoniale – Obbligo di registrazione con termine fisso.
Cass., sez. trib. 28 marzo 2003, n. 4728. “ 71

Registro (imposta di) – Caso d'uso – Documenti prodotti in fotocopia nel processo tributario – Registrazione – Necessità.
Cass. sez. trib. 22 maggio 2003, n. 8108. “ 72

Registro (imposta di) – Vendita di terreno agricolo rivalutato come edificabile e con applicazione dell'aliquota minore (8 per cento) – Pagamento della relativa imposta complementare – Successiva applicazione dell'aliquota maggiore (15 per cento) senza riduzione della valutazione – Illegittimità.
Comm. Centrale, sez. XV, 14 maggio 2003, n. 3844. “ 72

Registro (imposta di) – Atto correttivo di testamento – Reintegrazione di diritti dei legittimari – Divisione immobiliare – Regime di tassazione – E' quello dell'imposta di registro.
Comm. Centrale, sez. XIX, 18 aprile 2003, n. 3180. “ 72

SUCCESSIONI E DONAZIONI (imposta sulle)

Successione e donazioni (imposta sulle) – Valore delle quote sociali – Va assunto in base al valore del patrimonio netto.
Cass., sez. trib. 7 maggio 2003, n. 6915. “ 72

Successioni e donazioni (imposta sulle) – Pagamento dell'imposta principale – Richiesta di rimborso dell'eccedenza – Errore di fatto nella dichiarazione – Legittimità.
Comm. Centrale, sez. IX, 27 maggio 2003, n. 4271. “ 73

IRAP

“La corretta individuazione del primo periodo d'imposta cui applicare gli aumenti delle aliquote Irap

disposti dalla regione Lazio e dalla regione Lombardia”, di **D. TRENZI**. “ 73

IRAP – Contributi in conto esercizio – Modalità di versamento della seconda rata dell’acconto IRAP dovuto per l’anno 2002 – Art. 11 del D.Lgs. n. 446/1997.
Ris. Agenzia delle Entrate 12 agosto 2003, n. 176/E. “ 74

56) RIFORMA DIRITTO SOCIETARIO

“Riforma societaria e circolazione delle partecipazioni azionarie”, di **M. DI FABIO**. “ 75

“I patrimoni destinati nell’esperienza societaria – Prime note sul D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6”, di **M. LAMANDINI**. “ 76

“I patrimoni destinati: costituzione e dinamica dell’affare”, di **R. LENZI**. “ 77

“Le fusioni e le scissioni semplificate nella riforma del diritto societario”, di **G. SCOGNAMIGLIO**. “ 78

57) VARIE

Imposte sui redditi – Iva – Fondi comuni di investimento immobiliare – Regime fiscale – D.L. 25 settembre 2001, n. 351, convertito, con modificazioni, dalla L. 23 novembre 2001, n. 410 – Istruzioni.
Circ. Agenzia delle Entrate 8 agosto 2003, n. 47/E. “ 80

STATUTO DEL CONTRIBUENTE

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Statuto del contribuente – Affidamento del contribuente – Legittimità – Condizioni – Art. 10 L. n. 212 del 2000 – Portata generale – Applicabilità ai rapporti anteriori alla sua entrata in vigore.

Atto impositivo contenente l'indicazione di fruizione del condono – Esercizio della facoltà da parte del contribuente – Archiviazione del procedimento – Successivo provvedimento impositivo da parte dell'amministrazione basato sugli stessi presupposti di fatto e di diritto – Legittimità – Esclusione.

Cass., sez. trib. 10 dicembre 2002, n. 17576, in Giust. civ. 2003, I, pag. 966.

I presupposti che integrano una situazione di legittimo affidamento del contribuente di fronte all'azione dell'amministrazione finanziaria e che consentono al primo di invocarne la relativa tutela (ai sensi dell'art. 10, commi 1 e 2, L. 27 luglio 2000, n. 212) possono così individuarsi: attività dell'amministrazione idonea a determinare una situazione di apparente legittimità e coerenza dell'attività stessa in senso favorevole al contribuente; un comportamento del contribuente, anteriore, contemporaneo e successivo all'attività dell'amministrazione, in buona fede, cioè connotato dall'assenza di qualsiasi violazione del generale dovere di correttezza gravante sul medesimo; eventuale presenza, infine, di circostanze specifiche del caso concreto e rilevante, idonee a costituire indici della sussistenza (o dell'insussistenza) dei predetti presupposti, tenuto presente che i casi di tutela espressamente enunciati dal comma 2 dell'art. 10 (attinenti all'area della irrogazione di sanzioni e della richiesta di interessi), riguardanti situazioni meramente esemplificative e legate a ipotesi ritenute maggiormente frequenti, non limitano la portata generale della regola, idonea a disciplinare una serie indeterminata di casi concreti.

Le regole di cui ai commi 1 e 2 dell'art. 10 L. n. 212 del 2000, sulla tutela del legittimo affidamento e della buona fede, sulla quale sono improntati i rapporti tra contribuente e amministrazione delle finanze, trovando la loro base costituzionale nel principio di eguaglianza dei cittadini dinanzi alla legge e, costituendo un elemento essenziale dello stato di diritto, sono applicabili anche ai rapporti tributari sorti in epoca anteriore alla data di entrata in vigore della L. n. 212 del 2000.

Emanato un atto impositivo fondato su un processo verbale di constatazione di violazione alla legge IVA, con indicazione, al contribuente – nello stesso atto – della facoltà di avvalersi di una disposizione di condono (art. 21, comma 5, D.L. 2 marzo 1989, n. 69, conv., con mod., nella L. 27 aprile 1989, n. 154), qualora a seguito dell'esercizio della predetta facoltà da parte del contribuente l'ufficio impositore abbia chiuso il procedimento con un provvedimento di archiviazione, per cessazione della materia del contendere, lo stesso ufficio non può, neppure nell'esercizio della potestà di autotutela, emettere, successivamente, nei confronti dello stesso contribuente, un provvedimento impositivo (nella specie, un avviso di rettifica) fondato sugli identici presupposti di fatto e di diritto del precedente atto di imposizione, sussistendo, in una tale eventualità, il legittimo affidamento del contribuente di fronte all'azione dell'amministrazione, a norma dell'art. 10 L. n. 212 del 2000.

ACCERTAMENTO: principi e norme generali

Prassi Amministrativa

Le verifiche alle società fiduciarie.

Consiglio di Stato, sez. III, Parere 1 luglio 2003, n. 2345, ne Il fisco 32/2003, fasc. n. 2, pag. 13332.

Il quesito posto dall'Agenzia delle Entrate al Consiglio di Stato, riguarda l'applicabilità a qualunque società fiduciaria delle vigenti disposizioni dettate dall'art. 32, comma 1, n. 5) D.P.R. 600/73. Quest'ultimo si è espresso in senso favorevole, non mancando di sottolineare peraltro la problematicità della questione dovuta anche al fatto che parte della dottrina e della giurisprudenza hanno più volte sostenuto l'applicabilità della norma solamente nei confronti delle società fiduciarie cosiddette "dinamiche" e non anche a quelle "statiche".

A tal riguardo il Consiglio di Stato ha ritenuto necessario un intervento d'adeguato livello normativo.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Accertamento – Imposte sui redditi – Motivazione per *relationem* ad un processo verbale di constatazione redatto dall'INPS e già noto al contribuente – Sufficienza, qualora non constino carenze della motivazione imputabili alla mancanza di un'autonoma valutazione critica del verbale da parte dell'Ufficio.

Processo verbale redatto dall'INPS – Valore di atto pubblico dotato di fede privilegiata – Onere della prova contraria – Incombe al contribuente.

Cass. sez. trib. 11 giugno 2001, n. 7832, in Boll. trib. 2003, pag. 1334.

A norma dell'art. 36, ultimo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, "i soggetti pubblici incaricati istituzionalmente di svolgere attività ispettive o di vigilanza", come l'INPS, "che, a causa o nell'esercizio delle loro funzioni, vengono a conoscenza di fatti che possono configurarsi come violazioni tributarie devono comunicarli direttamente ... al comando della Guardia di finanza competente in relazione al luogo di rilevazione degli stessi, fornendo l'eventuale documentazione atta a comprovarli", e se la legge impone l'obbligo di fornire agli Uffici finanziari, per il tramite della Guardia di finanza, la documentazione (nella specie i verbali di constatazione delle omissioni contributive previdenziali) atta a comprovare fatti che possono configurarsi come violazioni tributarie, significa che poi quella documentazione può essere utilizzata ai fini dell'accertamento, vale a dire che legittimamente gli atti di accertamento possono essere motivati mediante rinvio ai contenuti della documentazione extratributaria, purché questa sia conosciuta dal contribuente.

L'art. 39, primo comma, lett. c), del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, prevede, fra l'altro, che l'Ufficio finanziario procede alla rettifica "se l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta in modo certo e diretto da ... atti e documenti in possesso dell'Ufficio", e quindi certamente i verbali relativi alla attività di controllo dell'INPS rientrano tra i documenti che devono essere trasmessi agli Uffici finanziari quando si profilano violazioni tributarie, e che gli Uffici stessi possono utilizzare ai fini dell'accertamento, anche mediante richiamo nella motivazione; non esiste, difatti, un "monopolio" della Amministrazione finanziaria della "conoscibilità" dei fatti che possono avere rilevanza fiscale, come si evince anche dall'art. 7, secondo comma, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in forza del quale è possibile acquisire elementi conoscitivi di elevato contenuto tecnico richiedendo "apposite relazioni ad organi tecnici dell'Amministrazione dello Stato o di altri enti pubblici".

Il recepimento, da parte dell'Ufficio finanziario, delle conclusioni espresse da un organo di controllo extratributario (nella specie, dall'INPS), se non accompagnato da un'autonoma valutazione, non vuol dire che l'Ufficio le abbia recepite acriticamente, ma sta invece a significare che l'ufficio che ha recepito un precedente atto ne condivide anche le motivazioni senza ulteriori specificazioni, qualora non constino eventuali carenze della motivazione degli avvisi di accertamento imputabili alla mancanza di un autonomo momento di valutazione critica da parte dell'Ufficio stesso.

A fronte dei fatti accertati in sede ispettiva dall'INPS, i cui verbali hanno valore di atti pubblici assistiti di fede privilegiata, al pari dei verbali della Guardia di finanza, rispetto ai quali offrono anche la garanzia della "terzietà" nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, l'onere di provare il corretto adempimento degli obblighi fiscali incombe sul contribuente, che dinanzi alle contestazioni dell'Amministrazione, supportate dagli elementi acquisiti in sede ispettiva, deve provare la diversa natura dei rapporti di lavoro oggetto della controversia e, comunque, di aver effettuato nella misura prescritta dalla legge le ritenute erariali.

Accertamento – Impugnazione parziale di sentenza – Definitività delle parti non impugnate – Conferimento di azienda – Azioni ricevute – Plusvalenza – Società assicuratrice – Norma agevolativa ex art. 79 Legge n. 742 del 1986 – Applicabilità.

Titolarità apparente – Prova – Necessità.

Deducibilità dei compensi agli amministratori – Vizi della delibera – irrilevanza.

Interessi per pagamento dilazionato – Periodo di competenza – E' quello della stipula del contratto.

Cass., sez. trib. 6 dicembre 2001, n. 15442, in Boll. trib. 2003, pag. 1184.

L'art. 329, secondo comma, c.p.c., secondo cui l'impugnazione parziale comporta acquiescenza alle parti della sentenza non contestate e non inscindibilmente connesse a quelle contestate, esprime un principio generale di non frazionabilità dell'impugnazione, e quindi di consumazione della relativa facoltà una volta che sia stata esercitata.

La tassabilità in via generale della plusvalenza ottenuta – dalla contabilizzazione delle azioni ricevute con il conferimento di azienda – per effetto di un maggior valore delle azioni ricevute rispetto a quello di mercato di per sé implica, per le società di assicurazione, l'applicazione della norma di agevolazione di cui all'art. 79, della legge 22 ottobre 1986, dato che la plusvalenza medesima, proprio perché altrimenti da includersi nell'imponibile dell'esercizio in cui viene iscritta, è qualificabile come plusvalenza "emergente in conseguenza" del conferimento e così beneficia del trattamento di sospensione.

L'art. 37 del D.P.R. n. 600 del 1973, riguarda i profitti di cui "appaiano" titolari altri soggetti con la conseguenza che quando al trasferimento a terzi di azioni concorrano in qualità di cedenti, più società del medesimo gruppo, i proventi contabilizzati dall'una possono integrare reddito imponibile dell'altra solo se si dimostri l'apparenza degli atti compiuti, in quanto dissimulanti una divergente situazione.

I vizi afferenti alla deliberazione di remunerazione degli amministratori non toccano sulla debenza delle relative somme e, quindi, non interferiscono sulla deducibilità dell'esborso quale spesa inerente all'esercizio d'impresa.

Ai sensi dell'art. 75 del TUIR gli interessi pattuiti per il pagamento dilazionato del prezzo di compravendita immobiliare concorrono a formare il reddito dell'alienante nell'esercizio di stipulazione dei relativi contratti.

Accertamento emesso dall'ufficio incompetente – Impugnazione – Sentenza di primo grado – Annullamento dell'accertamento per vizio di competenza – Impugnazione della sentenza – Rinnovazione del medesimo avviso di parte dell'Ufficio competente – Illegittimità.

Cass. sez. trib. 19 marzo 2002, n. 3951, in Boll. trib. 2003, pag. 869.

Va annullato l'avviso di accertamento emesso in sostituzione del medesimo avviso di accertamento spiccato da Ufficio incompetente e, per tale motivo, annullato dal Giudice tributario di primo grado la cui sentenza sia stata impugnata dall'Amministrazione finanziaria (senza che

l'appello sia stato ancora deciso), dato che la possibilità di emettere più avvisi di accertamento nei confronti dello stesso contribuente per il medesimo presupposto di imposta è circoscritta ai casi espressamente previsti dalla legge.

Accertamento – Imposte dei redditi – Presunzione di percezione, da parte dei soci, del maggior reddito accertato a carico di una società di capitali a ristretta base familiare – Reddito societario indicato da una dichiarazione integrativa – Ammissibilità – Legittimità dell'accertamento.

Cass., sez. trib. 30 luglio 2002, n. 11239, in Boll. trib. 2003, pag. 1101.

In ipotesi di controversia pendente per contestazione in capo ad una società a responsabilità limitata di ricavi non dichiarati e di presunzione di distribuzione di utili extrabilancio, la domanda del contribuente di condono ex art. 34, comma 5, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, poi depositata dall'Ufficio innanzi al giudice della commissione tributaria di secondo grado, può correttamente costituire per il giudice dell'appello un valido presupposto del ragionamento posto a giustificazione della propria decisione, mentre non può dirsi lo stesso delle determinazioni adottate dal giudice di primo grado sull'ammontare dei redditi accertati, perché con i dati esposti dallo stesso contribuente nella dichiarazione integrativa, che è riferita all'accertamento e non alle determinazioni della sentenza impugnata, il maggior reddito accertato dall'Ufficio restava identico nella sua qualità di reddito extracontabile, e, pertanto, la ripartizione degli utili non contabilizzati risultanti dalla stessa dichiarazione integrativa del contribuente, accolta dall'Ufficio, è la logica conseguenza tratta dalla Commissione tributaria regionale del riconoscimento, effettuato dal contribuente, da parte del giudice di appello dell'esistenza di utili extrabilancio.

Accertamento – Avviso che non contiene pretesa impositiva – Accertamento integrativo – Sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi – Necessità – Non sussiste.

Cass., sez. trib. 21 novembre 2002, n. 16391, in Giur. imp. 2003, I, pag. 574.

Gli avvisi di rettifica e di accertamento sono quelli che contengono una pretesa dell'imposta o di una maggiore imposta rispetto a quella dichiarata o meno dal contribuente.

Conseguentemente non vi è obbligo per l'ufficio finanziario di individuare al sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi per emettere un nuovo avviso allorquando il precedente avviso non avesse evidenziato alcuna pretesa impositiva.

Accertamento – Perquisizione domiciliare – Autorizzazione del Procuratore della Repubblica – Atto amministrativo – E' tale – Giudice tributario – Controllo giurisdizionale – Ammissibilità.

Gravi indizi – Denunce anonime – Non sono tali – Successivo rinvenimento di prove – Irrilevanza.

Cass. SS.UU. 21 novembre 2002, n. 16424, in Giur. imp. 2003, I, pag. 92.

L'art. 33, comma 1, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, nel richiamare l'art. 52, comma 2, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, consente la perquisizione dell'abitazione di un soggetto, anche non contribuente, al fine di reperire prove di violazioni tributarie previa autorizzazione del Procuratore della Repubblica.

Conseguentemente, la natura amministrativa del provvedimento del Procuratore della Repubblica, in termini di apprezzamento tecnico-giuridico delle contrapposte posizioni soggettive del contribuente e della Finanza direttamente stabilite dalla legge, ammette il sindacato giurisdizionale del giudice tributario.

L'art. 33, comma 1, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, nel richiamare l'art. 52, comma 2, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, consente la perquisizione dell'abitazione al fine di reperire prove di violazioni tributarie a seguito di autorizzazione del Procuratore della Repubblica fondata su gravi indizi.

Conseguentemente, l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica fondata su denunce anonime risulta illegittima in quanto non rende noto alcun fatto su cui poi innestare un giudizio di verosimile accadimento del fatto da dimostrare, a nulla rilevando che poi siano stati rinvenuti indizi o prove.

Accertamento – Imposte sui redditi – Conti correnti bancari intestati a terzi – Acquisizione – Potere – Sussistenza – Fondamento.

Cass., sez. trib. 26 marzo 2003, n. 4423, in Boll. trib. 2003, pag. 870.

L'Amministrazione finanziaria può ricostruire il reddito del soggetto sottoposto a verifica anche utilizzando le risultanze dei conti correnti bancari formalmente intestati ad un terzo, senza che sia necessaria la preventiva contestazione al contribuente o agli estranei presso cui sono stati acquisiti, purché si dia la prova, anche presuntiva, della riferibilità al soggetto accertato dei dati acquisiti.

Accertamento imposte sui redditi – Accertamento – Violazione delle regole sull'accertamento tributario – Prove irrualmente acquisite – Invalidità – Insussistenza.

Accertamento imposte sui redditi – Accertamento riguardante società di persone – Poteri dell'Amministrazione finanziaria – Conti correnti bancari intestati al socio di società di persone – Acquisizione – Potere – Sussistenza – Fondamento.

Cass. sez. trib. 1 aprile 2003, n. 4987, in Boll. trib. 2003, pag. 871.

La mancanza dell'autorizzazione del Direttore regionale delle Entrate o del Comandante regionale della Guardia di Finanza, prevista dall'art. 32, n. 7, del D.P.R. n. 600/1973 ai fini dell'acquisizione dei conti correnti bancari intrattenuti con il contribuente, non preclude la utilizzabilità dei dati acquisiti, posto che detta autorizzazione attiene ai rapporti interni e che in materia tributaria non vige il principio, presente nel codice di procedura penale, della inutilizzabilità della prova illegittimamente acquisita.

Nell'ipotesi di accertamenti riguardanti società di persone, l'acquisizione e la utilizzazione dei dati bancari non deve essere limitata ai conti intestati alla società, ma può riguardare anche quelli formalmente intestati a soggetti diversi, legati alla società da particolari rapporti, quali i soci amministratori, in quanto il rapporto intercorrente tra questi e la società amministrata è talmente stretto da realizzare una sostanziale identità di soggetti.

Con nota di F. ARDITO, "Ancora sul tema degli accertamenti bancari".

Accertamento – Imposte sui redditi – Accertamento induttivo – Percentuale di ricarico medio per categorie omogenee – Difformità fra percentuale di ricarico della media del settore merceologico e quella del contribuente – Livelli abnormi ed irragionevoli della stessa – Necessità.

Cass. sez. trib. 14 aprile 2003, n. 5870, in Boll. trib. 2003, pag. 1338.

In presenza di una contabilità regolarmente tenuta l'accertamento di maggiori ricavi d'impresa può essere affidato alla considerazione della difformità della percentuale di ricarico applicata dal contribuente rispetto a quella mediamente riscontrata nel settore di appartenenza soltanto ove tale difformità raggiunga livelli di abnormità ed irragionevolezza tali da privare, appunto, la documentazione contabile di ogni attendibilità, mentre, diversamente, siffatta difformità rimane sul piano del mero indizio (in quanto gli indici elaborati per un determinato settore merceologico, pur basati su criteri statistici, non integrano un fatto noto e certo) che di per se stesso non è idoneo ad integrare gli estremi di una prova per presunzioni.

Accertamento – Monitoraggio fiscale – Dichiarazione per gli investimenti e le attività di natura finanziaria all'estero – Soggetti obbligati.

Omessa dichiarazione annuale per gli investimenti e le attività di natura finanziaria all'estero – Sanzioni – Abrogazione per effetto del D.Lgs. n. 471/1997 – Esclusione.

Contenzioso tributario – Potere del giudice di fondare il proprio convincimento sulla confessione resa in sede penale dall'imputato, ricorrente avverso l'atto impositivo – Sussistenza.

Cass., sez. trib. 11 giugno 2003, n. 9320, ne Il fisco 30/2003, fasc. n. 1, pag. 12522.

L'obbligo di dichiarazione di cui all'art. 4 del D.L. 28 giugno 1990, n. 167 ("Rilevazione ai fini fiscali di taluni trasferimenti da e per l'estero di denaro, titoli e valori"), convertito, con modificazioni, dalla L. 4 agosto 1990, n. 227, non riguarda solo l'intestatario formale e il beneficiario effettivo di investimenti o attività di natura finanziaria all'estero, ma anche, tenuto conto della *ratio* anche di monitoraggio propria della previsione normativa, colui che, all'estero, abbia la disponibilità di fatto e la possibilità di movimentazione di somme di denaro non proprie, con il compito fiduciario di trasferirle all'effettivo beneficiario.

La disposizione di cui all'art. 5, commi 4 e 5, del D.L. 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla L. 4 agosto 1990, n. 227, che sanziona l'omessa dichiarazione annuale per investimenti e attività di natura finanziaria all'estero, costituisce norma di carattere specifico non abrogata tacitamente all'art. 16, comma 2, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, in relazione alla disciplina prevista dall'art. 8, comma 1, dello stesso decreto legislativo.

Nel "primo" processo tributario di cui al D.Lgs. n. 546/1992 trova applicazioni l'art. 116 del codice di procedura civile (libera valutazione delle prove da parte del giudice) e quindi il giudice di merito può trarre la prova dei fatti esclusivamente dalla confessione resa in sede penale dall'imputato, ricorrente avverso l'atto impositivo.

Accertamento – Notificazione di accertamento a contribuenti residenti all'estero – Modalità.

Cass. sez. trib. 23 giugno 2003, n. 9922, in Corr. trib. 2003, pag. 2905.

Ai sensi dell'art. 60, primo comma, lett. c), del D.P.R. n. 600/1973, la notifica deve essere fatta, se non a mani proprie del destinatario, nel suo domicilio fiscale, sito necessariamente "in un Comune dello Stato", che può essere quello di residenza anagrafica ovvero quello in cui si è prodotto il reddito, se il contribuente persona fisica non risiede nel territorio dello Stato (art. 58 del D.P.R. n. 600/1973. Se, a seguito di adeguate ricerche, si accerta che non v'è abitazione, ufficio o azienda del contribuente nel Comune in cui deve essere eseguita la notificazione, cioè nel Comune di domicilio fiscale, l'avviso di deposito prescritto dall'art. 140 c.p.c. si affigge all'albo di tale Comune, ed il termine per ricorrere decorre dall'ottavo giorno successivo a quello di affissione (art. 60, primo comma, lett. e, del D.P.R. n. 600/1973). Le disposizioni ordinarie (art. 142 c.p.c.) relative alla notificazione a persona non residente, né dimorante, né domiciliata nella Repubblica, non si applicano in materia fiscale (art. 60, primo comma, lett. f, del D.P.R. n. 600/1973).

Con commento di M. BRUZZONE.

Accertamento – Avviso di accertamento – In genere – Avviso di accertamento nullo – Rinnovazione – Ammissibilità – Limiti – Artt. 42 e 43 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Cass., sez. trib. 16 luglio 2003, n. 11114, ne Il fisco 34/2003, fasc. n. 1, pag. 13904.

L'Amministrazione finanziaria, prima che sia scaduto il termine per l'accertamento dei redditi, può legittimamente sostituire un avviso di accertamento nullo (nella specie per omessa indicazione delle aliquote applicate) con altro avviso di accertamento conforme alla legge (art. 42 del D.P.R. n. 600/1973). E questo potere di autotutela è del tutto distinto rispetto al potere di procedere a modificazioni dell'avviso di accertamento che può essere esercitato, in base all'art. 43 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, soltanto in caso di sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi da parte dell'ufficio.

Commissioni tributarie di merito

Accertamento – Motivazione – Elementi indiziari – Indicazione nell'avviso – Necessità – Omesso esame delle obiezioni del contribuente – Illegittimità.

Comm. Prov. di Varese, sez. XI, 23 agosto 2002, n. 464, ne Il fisco 32/2003, fasc. n. 1, pag. 13198

L'ufficio utilizzava, nel determinare il maggior reddito imponibile, meri indizi, omettendo di assumere più precisi elementi di cognizione in ordine alle presunte irregolarità. Di questa attività costruttiva assolutamente necessaria non è traccia, né nell'avviso di accertamento, né nelle controdeduzioni al ricorso. Ora, nel giudizio tributario il contribuente è attore solo in senso formale, mentre attore sostanziale è l'Amministrazione finanziaria sulla quale, perciò, incombe l'onere di provare il proprio assunto e, quindi la giustezza e la legittimità dell'accertamento.

L'ufficio, inoltre, non ha fornito neppure nel corso del giudizio elementi idonei a giustificare il suo operato, per giunta senza prendere in considerazione, per contestarle con motivazioni documentate, logiche e coerenti, le obiezioni di controparte, come, invece, dovrebbe avvenire in un contenzioso ispirato ad equità.

Accertamento – Motivazione – Requisiti – Natura amministrativa e sostanziale dell'accertamento – Contenuto minimo della motivazione – Requisito di legittimità dell'accertamento richiesto a pena di nullità – Ragioni di rettifica diverse da quelle indicate nell'accertamento – Preclusione.

Motivazione *per relationem* – Rinvio dell'accertamento ad altri atti. E' legittimo solo se tali atti sono allegati o già noti al contribuente.

Necessità dell'allegazione all'accertamento – Omessa allegazione – Nullità dell'accertamento.

Principi della legge n. 212/2000 – Sono confermativi di regole già desumibili dalla normativa precedente.

Comm. trib. prov. di Vicenza, sez. VII, 12 settembre 2002, n. 518, in Boll. trib. 2003, pag. 1020.

L'avviso di accertamento è un atto amministrativo esplicativo della potestà impositiva dell'Amministrazione finanziaria, e non un atto processuale, né specificatamente funzionale al processo, la cui instaurazione è correlata alla proposizione del ricorso e non alla notificazione dell'avviso, che ne costituisce un semplice antecedente, e sempre l'avviso di accertamento è un atto di natura sostanziale, del quale l'art. 56 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, fissa gli elementi, precisando che deve contenere l'indicazione non solo degli estremi e del titolo della pretesa impositiva, ma anche dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche che la giustificano.

La motivazione costituisce un requisito di legittimità dell'avviso di accertamento, richiesto a pena di nullità dagli artt. 56 e 57 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, che il contribuente può chiedere sia dichiarata in giudizio nel rispetto dei prescritti termini e modalità, instaurando un processo che è diretto ad accertare la legittimità, oltre che la fondatezza, della pretesa tributaria, sulla base dell'atto impugnato e alla stregua dei presupposti di fatto e di diritto in esso indicati, entro i limiti delle contestazioni mosse dal contribuente.

La motivazione dell'avviso di accertamento concorre a delimitare la materia del contendere nel successivo, eventuale, giudizio promosso dal contribuente, e ciò spiega perché l'Amministrazione non possa, in tale sede, addurre ragioni di rettifica diverse da quelle già indicate nell'atto impugnato, trattandosi di un requisito avente finalità essenzialmente informative che si colloca su di un piano diverso dalla prova della fondatezza della pretesa impositiva, la quale non rientra tra i requisiti formali dell'avviso e che, in caso di contestazione, deve essere data successivamente in giudizio.

La motivazione dell'avviso di accertamento può assolvere la funzione informativa, che le è propria, facendo riferimento ad elementi di fatto offerti da documenti diversi, solo se tali documenti sono

allegati o sono comunicati al contribuente, ovvero, per altro verso, da lui conosciuti, non essendo invece sufficiente che il documento richiamato sia semplicemente conoscibile dal contribuente, a meno che non riguardi un atto compiuto alla sua presenza (come il processo verbale di constatazione o che sia stato a lui comunicato nei modi di legge). Al di fuori di tali ipotesi, il riferimento ad un atto non conosciuto dal contribuente, ma del quale egli possa procurarsi la conoscenza, comporterebbe una più o meno accentuata e del tutto ingiustificata riduzione del lasso di tempo a lui concesso per valutare la fondatezza dell'atto impositivo, e si risolverebbe in un'indebita menomazione del suo diritto di difesa garantito come inviolabile in ogni stato e grado del procedimento dall'art. 24 della Costituzione.

Per la motivazione dell'avviso di accertamento, il ricorso ad elementi offerti da altri documenti non conosciuti dal contribuente né a lui comunicati è legittimo solo se tali documenti sono allegati all'atto che li richiama o in esso riprodotti, ed in tal senso si esprime anche il nuovo testo dell'art. 56 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, così come modificato dal D.Lgs. 26 gennaio 2001, n. 32, emanato al fine di garantire la coerenza di tale disposizione con i principi dettati dalla legge 27 luglio 2000, n. 212, sullo Statuto dei diritti del contribuente, secondo una norma priva di effettiva portata innovativa, in quanto confermativa di regole che erano già desumibili dalla normativa precedentemente in vigore.

Accertamento – Notificazione – Notificazione a mezzo posta – Momento perfezionativo per il notificante e per il notificato.

Comm. prov. di Salerno, sez. XV, 30 gennaio 2003, n. 291, ne Il fisco 28/2003, fasc. n. 1, pag. 11797.

Il principio per cui il momento in cui la notificazione a mezzo posta si perfeziona per il notificante (data della spedizione) non può menomare i diritti di difesa del destinatario, facendoli dipendere dalla incerta data della ricezione, e pertanto realizza una proiezione in avanti del *dies a quo* per gli adempimenti posti a carico di quest'ultimo, che decorre appunto dalla data di ricezione dell'atto lesivo delle ragioni del destinatario.

Accertamento – Notificazione – Notificazione a mezzo posta – Inesistenza – Sanatoria ex art. 156, comma 3, del codice di procedura civile – Inapplicabilità – Fattispecie.

Comm. prov. di Torino, sez. XIV, 11 giugno 2003, n. 13, ne Il fisco 28/2003, fasc. n. 1, pag. 11797.

E' inesistente la notificazione a mezzo del servizio postale se mancano il numero cronologico del notificatore, la sottoscrizione o firma dello stesso nella busta, l'indicazione del soggetto notificante o la sottoscrizione del medesimo. Dette irregolarità non sono sanabili ex art. 156, comma 3, del codice di procedura civile.

Accertamento – Notificazione – Servizio postale – Perfezionamento della notifica per il notificante e per il notificato.

Comm. prov. di Reggio Emilia, sez. I, 18 luglio 2003, n. 45, ne Il fisco 33/2003, fasc. n. 1, pag. 13466.

In tema di notifiche a mezzo del servizio postale, il momento in cui si perfeziona la notifica è diverso a seconda che si faccia riferimento al notificante o al notificato; per il notificante, infatti, ha piena valenza la data della spedizione dell'atto, mentre per il notificato vale la data della ricezione effettiva.

AMNISTIA E CONDONO

Dottrina

“Effetti preclusivi del “condono tombale” sull’attività di accertamento – Un caso concreto in tema di indebita patrimonializzazione di costi correnti o indeducibili”, di G. GARGIULO, ne Il fisco, pag. 11426.

L’A. analizza gli effetti che il cd. “condono tombale” esplica in relazione alle seguenti tipologie di rettifiche fiscali:

- a) indebita capitalizzazione di costi correnti d’esercizio ad incremento del valore delle rimanenze finali di magazzino;
- b) indebita capitalizzazione di costi correnti ad incremento del valore di alcune partecipazioni, che al 1° gennaio 2002 risultano ancora iscritte in bilancio tra le immobilizzazioni finanziarie.

In relazione alla prima ipotesi, l’A. osserva che il legislatore tributario fissa esclusivamente il valore minimo che deve essere attribuito alla rimanenze di magazzino. Infatti, laddove il valore delle rimanenze fosse superiore al valore minimo calcolato secondo le regole fiscali, tale maggior valore assumerebbe automaticamente rilievo anche ai fini fiscali, essendo tassato quale componente positivo di reddito, senza possibilità, da parte del contribuente, di operare alcuna variazione in diminuzione in sede di dichiarazione dei redditi. Il valore delle rimanenze finali, così determinato, costituisce il valore delle esistenze iniziali dell’esercizio successivo, con la conseguenza che, in caso di impropria o indebita capitalizzazione nel valore delle rimanenze di oneri finanziari correnti, non dovrebbe sussistere titolo per alcuna rettifica da parte dell’Amministrazione finanziaria, a prescindere dal perfezionamento o meno del condono tombale. Diversa è invece l’ipotesi in cui fossero stati capitalizzati oneri finanziari fittizi, posto che in tal caso la questione non verterebbe sulla competenza di tali oneri, ma sulla loro effettività ed inerenza. In tal caso, ferma restando l’intangibilità del maggior valore delle rimanenze finali indicato in bilancio, il fisco potrebbe legittimamente rettificare il reddito imponibile del periodo d’imposta in cui sono stati contabilizzati i suddetti oneri, disconoscendone la deducibilità. Secondo l’A., tale possibilità sarebbe invece preclusa all’Amministrazione finanziaria, ove il contribuente avesse usufruito del condono tombale per gli anni 1997-2001; infatti le eventuali rettifiche del fisco dovrebbero necessariamente avere ad oggetto il reddito imponibile dei periodi d’imposta (1997-2001) in cui sono stati indebitamente dedotti gli oneri fittizi e/o non inerenti, cioè i periodi per i quali esplica effetti il condono tombale. Per contro, sarebbe precluso all’Amministrazione finanziaria la possibilità di “spostare in avanti” il periodo di competenza dell’accertamento, mediante la rettifica del valore delle rimanenze iniziali al 1° gennaio 2002, il quale, pur non coperto da condono, sarebbe un valore “intangibile” per le ragioni suesposte.

Tali conclusioni – secondo l’A. – non possono invece essere confermate con riferimento all’ipotesi di indebita patrimonializzazione di costi correnti, non inerenti o fittizi, relativi a beni costituenti immobilizzazioni (nella specie partecipazioni), posto che essa integrerebbe la fattispecie dell’iscrizione in bilancio di plusvalenze “non realizzate”, fiscalmente irrilevante dopo l’abrogazione della lett. c) del comma 1 dell’art. 54 del TUIR. In altri termini, l’indebita capitalizzazione degli oneri sarebbe assimilabile a una rivalutazione volontaria di beni costituenti immobilizzazione, priva di conseguenze fiscali nell’anno in cui è compiuta. La rettifica del reddito imponibile potrà invece essere legittimamente operata dall’Amministrazione finanziaria negli esercizi successivi in cui siano state (illegittimamente) dedotte maggiori quote di ammortamento o realizzate minori plusvalenze o maggiori minusvalenze rispetto a quelle fiscalmente riconosciute, che sono calcolate rispetto al costo “originario”, senza tener conto dei maggiori valori iscritti per effetto della indebita patrimonializzazione dei costi. Su tali premesse, l’adesione al condono “tombale” non garantirebbe il contribuente da un eventuale azione di accertamento, laddove l’Amministrazione finanziaria scoprisse che una parte del costo d’iscrizione in contabilità della partecipazione, ceduta ad esempio nel 2003, sia frutto di una indebita capitalizzazione di oneri correnti, non inerenti e/o fittizi. A nulla rileverebbe che i costi siano stati indebitamente capitalizzati in periodi di imposta (1997-

2001) coperti da condono, potendo il fisco disconoscere il maggior valore iscritto in bilancio al 1° gennaio 2002 (periodo non coperto da condono). (FDA)

Le conclusioni cui perviene l'A. sarebbero condivisibili ove non si ritenessero applicabili alle partecipazioni iscritte nelle immobilizzazioni finanziarie le disposizioni in materia di valutazione delle rimanenze di cui all'art. 59 del TUIR (nel testo vigente *ante* riforma). Occorre tuttavia ricordare che l'Amministrazione finanziaria (cfr. appendice alle istruzioni al mod. unico 2003 – società di capitali) ha affermato che il regime di irrilevanza fiscale delle plusvalenze iscritte, conseguente all'abrogazione della lett. c) del comma 1 dell'art. 54 del TUIR e alla riformulazione della lett. c) del comma 1 del successivo art. 76, opera solo nei casi in cui nell'ambito della disciplina del reddito d'impresa non siano già previste autonome e diverse regole di trattamento dei maggiori valori iscritti in bilancio. Questo – a giudizio dell'Amministrazione finanziaria – sarebbe il caso delle immobilizzazioni finanziarie (titoli e partecipazioni), valutate al costo, per le quali si renderebbe applicabile la regola contenuta nel terzo periodo del quarto comma dell'art. 59 del TUIR, in virtù del rinvio operato dall'art. 66 del medesimo testo unico. Ne consegue che, assumendo rilevanza le plusvalenze iscritte su partecipazioni (al pari di quelle su altre rimanenze) l'unica possibilità del fisco sarebbe quella di rettificare il reddito del periodo d'imposta in cui è avvenuta l'illegittima capitalizzazione degli oneri fittizi, possibilità che tuttavia sarebbe preclusa dal conto tombale.

Prassi Amministrativa

Imposte e tasse – Sanatorie fiscali – D.L. n. 143/2003, conv. dalla L. n. 212/2003 – Proroga dei termini in materia di definizione agevolata di adempimenti tributari ai sensi della L. n. 289/2002.

Circ. Agenzia delle Entrate 25 settembre 2003, n. 51/E, in Boll. trib. 2003, pag. 1406.

Per effetto della riapertura dei termini disposta dal D.L. 24/6/2003 n. 143 conv. con mod. dalla L. 1/8/2003 n. 212 i contribuenti possono correggere eventuali errori precedentemente commessi. Nell'ambito della stessa procedura definitiva i contribuenti possono sia presentare dichiarazioni correttive sia integrare i versamenti eventualmente eseguiti in misura inferiore.

VIOLAZIONI E SANZIONI

Dottrina

“Eliminata (in parte) la responsabilità personale per le sanzioni tributarie” di R. FANELLI, in Corr. trib. 2003, pag. 3369.

L'art. 7, del D.L. 30 settembre 2003, n. 269 ha stabilito che le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica.

La norma interviene quindi a modificare il principio contenuto nell'art. 2 del D. Lgs. n. 472 del 1997 in tema di responsabilità personale per le sanzioni tributarie, pur mantenendo piena efficacia a tutte le previsioni in tema di sanzioni amministrative contenute nel citato Decreto in quanto compatibili.

Le nuove disposizioni si applicano alle violazioni fiscali commesse nell'ambito di società o enti con personalità giuridica. Per converso, il principio della personalità delle sanzioni tributarie resta per le violazioni commesse nell'ambito di imprese individuali, di esercenti arti e professioni, di società di persone e soggetti assimilati, di società ed enti senza personalità giuridica. Per tali soggetti resta ancora aperta l'attuazione della delega prevista dall'art. 2, comma 1, lett. l), della legge n. 80/2003 che prevede che la sanzione fiscale amministrativa debba concentrarsi sul soggetto che ha tratto effettivo beneficio dalla violazione.

Da altro punto di vista, la responsabilità esclusiva della persona giuridica esclude la responsabilità della persona fisica che pure avesse tratto effettivo beneficio dalla violazione fiscale.

Per quanto concerne il concorso di persone nella violazione tributaria, si ritiene che la responsabilità esclusiva della persona giuridica renda inoperante anche la responsabilità del soggetto concorrente con la persona fisica che ha commesso la violazione (quale ad esempio, il consulente).

La responsabilità personale è esclusa per le violazioni commesse a decorrere dal 2 ottobre 2003, nonché, per quelle commesse anteriormente a tale data purchè al 2 ottobre non siano già state contestate ovvero la sanzione non sia stata irrogata. (AF)

“La responsabilità degli enti per i reati commessi dai dipendenti ai sensi del D.Lgs. n. 231/2001” di W. MAZZEI, ne Il fisco 29/2003, fasc. n. 1, pag. 12093.

Il D. Lgs. n. 231 del 2001 ha lo scopo di contrastare il fenomeno dell'illegalità di impresa, in attuazione di accordi internazionali con i quali l'Italia si è impegnata a introdurre nel nostro sistema giuridico alcuni paradigmi di responsabilità delle persone giuridiche. Il provvedimento pone fine al principio di esclusione della responsabilità, in capo alle persone giuridiche, derivante dalla commissione di illeciti amministrativi e penali.

I soggetti a cui possono essere applicate le sanzioni previste dal D. Lgs. in esame sono gli enti e associazioni forniti di personalità giuridica, le società di capitali e di persone, le società cooperative, le associazioni prive di personalità giuridica, gli enti pubblici economici, qualora agiscano in ambito privatistico, gli enti concessionario di un pubblico servizio. Sono invece esclusi dall'ambito applicativo della citata normativa lo Stato, gli enti pubblici territoriali, gli altri enti pubblici non economici, gli enti che svolgono funzioni di rilievo costituzionale, le Pubbliche Amministrazioni. La disciplina prevede che l'ente a favore del quale si realizzano gli effetti finanziari, patrimoniali o economici dei reati compiuti dal dipendente sono passibili di sanzioni pecuniarie che non possono essere inferiori a 25.822 euro e non superiore a 1.549.371 euro. Ovviamente l'entità della pena varia in funzione della gravità del fatto, del vantaggio ricevuto dall'ente, delle condizioni economiche e patrimoniali dell'ente medesimo.

Esiste inoltre la possibilità di irrogare sanzioni interdittive, inabilitanti per le attività aziendali, quali, ad esempio, l'interdizione dall'esercizio dell'attività, il divieto di contrarre con la pubblica amministrazione la sospensione o la revoca di licenze, autorizzazioni, concessioni.

Si applica sempre la confisca obbligatoria del prezzo o del profitto del reato che sia confluito nel patrimonio aziendale, esperibile anche nella forma “per equivalente”.

Nel caso di delitto tentato, anche l'ente è responsabile salvo che abbia impedito volontariamente il compimento dell'azione integrante il reato o la realizzazione dell'evento.

Gli enti sono chiamati a rispondere dei reati commessi nel loro interesse o a loro vantaggio dai soggetti che rivestono funzioni di rappresentanza, di amministrazione o di direzione dell'ente o di una unità organizzativa dotata di autonomia finanziaria e funzionale nonché dai soggetti che esercitano anche di fatto la gestione e il controllo dell'ente.

Nel caso di soggetti posti in posizione “apicale” ossia da persona appartenente al vertice organizzativo l'ente non risponde del delitto se prova di aver posto in essere modelli di organizzazione e di gestione idonei a prevenire reati della specie di quello verificatosi e se non vi è stata omessa o insufficiente vigilanza da parte dell'organismo deputato a verificare l'osservanza dei modelli ed il loro aggiornamento.

Per l'accertamento della responsabilità dell'ente per gli illeciti amministrativi è competente il giudice penale in relazione ai reati da cui gli illeciti dipendono. La rappresentanza dell'ente al procedimento spetta al rappresentante legale, salvo che questi sia imputato del reato da cui dipende l'illecito amministrativo.

Per quanto infine concerne i reati che costituiscono presupposto per la responsabilità dell'ente, questi risultano essere i seguenti:

- indebita percezione di erogazioni;
- truffa ai danni dello Stato o di un ente pubblico o per il conseguimento di erogazioni pubbliche;
- frode informatica in danno dello stato o di un ente pubblico;
- concussione;
- corruzione;

- falsità in monete, in carte di pubblico credito e in valori di bollo;
- tutti i reati in materia societaria previsti dal codice civile, ad eccezione dei delitti di infedeltà patrimoniale (art. 2634 cod. civ.) e di infedeltà a seguito di dazione o promessa di utilità (art. 2635 cod. civ.).

Peraltro, si evidenzia che con riferimento ai reati societari non è prevista la possibilità di applicazione delle sanzioni interdittive, ma esclusivamente di quelle pecuniarie. (AF)

CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Contenzioso tributario – Atti impugnabili – Avviso di liquidazione – Omessa impugnazione – Definitività – Istanza di rimborso di quanto pagato – Inammissibilità.

Cass. sez. trib. 14 febbraio 2003, n. 2249, in Riv. dir. trib. 2003, II, pag. 561.

In tema di contenzioso tributario, l'omessa impugnazione di un avviso di liquidazione nel termine di legge rende l'atto inoppugnabile e il pagamento della somma liquidata non è idoneo a riaprire, attraverso l'istituto del rimborso, un termine scaduto, al fine di contestare un rapporto tributario ormai esaurito. Pertanto, il successivo silenzio rifiuto sull'istanza di rimborso della somma pagata in adempimento dell'avviso di liquidazione non è autonomamente impugnabile, atteso che tale comportamento amministrativo è, sia pure implicitamente, meramente confermativo del precedente provvedimento costituito dall'avviso di liquidazione e, come tale, in ragione di tale rapporto di consequenzialità, si sottrae ad autonoma impugnazione.

Con nota di S. LA ROSA, "Ancora in tema di ripetibilità delle imposte principali di registro".

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Atto di appello – Impugnazione di più decisioni con un unico atto – Ammissibilità – Condizioni.

Cass., sez. trib. 3 luglio 2003, n. 10499, ne Il fisco 38/2003, fasc. n. 1, pag. 15570.

E' ammissibile l'appello proposto con unico atto avverso più sentenze relative a distinti procedimenti quando le pronunce impugnate siano state rese tra le stesse parti ed abbiano trattato identiche questioni (circostanze che avrebbero consentito la proposizione di un unico ricorso avverso i distinti atti impositivi), purché, inoltre, nell'unico atto le sentenze impugnate cumulativamente siano espressamente indicate, con manifestazione non equivoca della volontà di impugnarle tutte.

DIRETTIVE CE

Dottrina

La definitiva approvazione della Direttiva comunitaria sulla fiscalità del risparmio, di E. MIGNARRI, ne Il fisco 34/2003, fasc. 1, pag. 13814

Nell'ambito del "pacchetto fiscale" approvato dal Consiglio Ecofin del 3 giugno 2003, particolare importanza riveste per gli intermediari nazionali – in quanto *paying agents* - la direttiva n.

2003/48/CE, in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di interessi, finalizzata a garantire la loro imposizione quando siano conseguiti da una persona fisica in uno stato comunitario diverso da quello in cui ha la propria residenza. La direttiva avrebbe dovuto essere attuata dagli stati membri entro il 1° gennaio 2004, e dovrebbe divenire applicabile dal 1° gennaio 2005.

L'articolo individua, innanzitutto, l'ambito oggettivo di applicazione, cioè la nozione di "pagamento di interessi", tra cui ricadono, oltre ai frutti dei tipici strumenti di debito, cartolarizzati e non, anche redditi derivanti da taluni OICVM, in ragione della composizione del relativo patrimonio. Per alcune emissioni obbligazionarie effettuate anteriormente al 1° marzo 2001 è, tuttavia, prevista una clausola di salvaguardia - "*grandfathering*" - volta a esonerarli dal sistema applicativo della direttiva, per evitare che la nuova disciplina possa comportarne l'immediato rimborso dell'emissione, specie quando siano previste clausole di *gross up*.

Il sistema previsto dalla direttiva è quello dello "scambio di informazioni", nel senso che lo Stato in cui è stabilito il *paying agent* dovrà fornire allo Stato di residenza del beneficiario del pagamento una serie di informazioni, atte a consentire l'accertamento del tributo; in via transitoria, è stabilito che 3 Stati (Austria, Belgio e Lussemburgo), anziché scambiare informazioni, applicheranno una ritenuta alla fonte (con l'aliquota del 15% dal 2005 al 2007, del 20% dal 2008 al 2010 e del 35% successivamente), a meno che l'investitore consenta che le informazioni ad esso relative siano oggetto di comunicazione; lo stato di residenza dell'investitore dovrà riconoscergli il credito d'imposta (tra l'altro, il 75% del gettito delle ritenute deve essere riversato a tale Stato da parte di quello in cui è stabilito il *paying agent*).

Sono quindi evidenziati gli obblighi che gli intermediari, in quanto *paying agent*, dovranno adempiere. Tra questi, grande rilievo hanno le disposizioni in tema di identificazione della propria clientela; in particolare, per le relazioni contrattuali avviate dal 1° gennaio 2004, occorrerà acquisire il codice fiscale del cliente, ovvero, in mancanza, la data e il luogo di nascita. Ovviamente, oggetto di comunicazione dovranno essere anche i dati relativi al reddito conseguito.

La direttiva prevede che, prima della sua applicabilità, siano raggiunti analoghi accordi con alcuni Paesi esterni alla U.E., al fine di evitare una migrazione del risparmio (Svizzera, Liechtenstein, San Marino, Monaco, Andorra), attuando anch'essi lo scambio di informazioni ovvero applicando la ritenuta; una volta entrata in vigore la direttiva, decorre un periodo transitorio, durante il quale i tre Stati comunitari sopra citati potranno applicare la ritenuta alla fonte; detto periodo transitorio terminerà quando anche i Paesi terzi prima menzionati e gli Stati Uniti attueranno lo scambio di informazioni previsto dalla direttiva.

L'A. auspica che la forma di collaborazione tra gli Stati prevista dalla direttiva costituisca un primo passo verso il maggior coordinamento fiscale in Europa, specie in tema di tassazione del risparmio derivante da altre forme di investimento. Inoltre, evidenzia come, per gli intermediari italiani, vi saranno particolari obblighi di monitoraggio della propria clientela estera, anche per fattispecie per le quali è attualmente previsto un sostanziale anonimato (obbligazioni domestiche diverse da quelle soggette alla disciplina del D.Lgs. n. 239/1996; obbligazioni e altri titoli esteri; fondi comuni d'investimento), e si dovranno necessariamente implementare particolari procedure nell'ambito del regime del risparmio gestito. Inoltre, la massa delle informazioni così raccolte dovrà essere ordinata e comunicata all' A.F., in tempo utile per la sua trasmissione alle autorità competenti degli altri Stati comunitari. (NM)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Direttive CE – Fonti comunitarie derivate – Aiuti di Stato – Decisione adottata dalla Commissione Ce ex art. 211 del trattato – Inidoneità di un atto amministrativo (delibera del Cipe) a dare attuazione ad una norma di diritto interno – Immediata applicabilità della decisione da parte degli Stati membri – Disapplicazione della norma interna incompatibile con quella comunitaria (immediatamente efficace).

Cass., sez. trib. 10 dicembre 2002, n. 17564, in Riv. dir. trib. 2003, II, pag. 643.

Le decisioni adottate dalla Commissione CE nell'ambito delle funzioni di vigilanza da essa esercitate, finalizzate a verificare la compatibilità di un aiuto di Stato con il mercato comune, sono equiparate alle norme comunitarie dalle quali derivano obblighi per lo Stato. Esse, pertanto, esplicano efficacia diretta e prevalente rispetto ad una confliggente norma di diritto interno che, pertanto, va disapplicata. La delibera del Cipe, volta a dare attuazione ad una norma nazionale, è, in conseguenza, *tamquam non esset*.

Con nota di M.V: SERRANO, "L'efficacia delle decisioni della Commissione europea nell'ordinamento tributario interno".

IMPOSTE E TASSE (in genere)

Giurisprudenza

Tribunali e Corti d'Appello

Società di capitali – Cancellazione dal registro delle imprese – Presunzione di estinzione dei rapporti – Crediti non inseriti nel bilancio finale – Conseguenze – Persistente legittimazione dell'ex liquidatore – Insussistenza.

Corte d'Appello di Milano, sez. I, 3 dicembre 2002, n. 2929, in Boll. trib. 2003, pag. 1016.

La cancellazione dal registro delle imprese di una società di capitali rappresenta una presunzione non assoluta di estinzione dell'ente, destinata a cadere ove sia dimostrato che non tutti i rapporti facenti capo ad essa sono stati davvero definiti.

Per i crediti della società già esistenti in tale momento, qualora essi non siano stati inseriti nel bilancio finale di liquidazione, può ritenersi che vi sia stata una implicita rinuncia alla riscossione; mentre in caso contrario solo i soci sarebbero legittimati ad ottenerne, *pro quota*, la liquidazione.

In ogni caso è da escludersi che l'ex liquidatore, non essendo socio della società, mantenga la sua legittimazione ad agire giudizialmente per il rimborso, in quanto egli, con la chiusura della fase liquidatoria, ha cessato ogni rapporto con la società e con i relativi soci.

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.

Dottrina

"Profili civilistici e fiscali dei patrimoni dedicati", di P. ANELLO, in Corr. trib. 2003, pag. 3385.

L'A. illustra la nuova disciplina dei patrimoni "dedicati", destinati cioè ad uno specifico affare contenuto nell'art. 2447-bis e seg. cc., soffermandosi, in particolare, sui profili innovativi dal punto di vista civilistico e sulle diverse possibili interpretazioni dal punto di vista fiscale.

Nella predisposizione della disciplina dei patrimoni destinati, la legge delega per la riforma del diritto societario prevede due ipotesi di separazione patrimoniale:

- la prima ipotesi, riguarda la possibilità per la società di frammentare il proprio patrimonio, in modo tale da destinare parte dello stesso, in via esclusiva, ad uno specifico affare, entro il limite del 10% del proprio patrimonio netto;
- la seconda è quella secondo cui si può convenire che nel contratto relativo al finanziamento di uno specifico affare venga stabilito che al rimborso totale o parziale del patrimonio medesimo siano destinati i proventi del medesimo affare o parte di essi.

Con la prima forma di separazione patrimoniale si consegue l'effetto di sottrarre alla garanzia dei creditori generali della società la porzione di patrimonio sociale destinato allo specifico affare e, pertanto, si ha una incisiva limitazione della responsabilità patrimoniale.

La seconda forma di separazione comporta invece che delle obbligazioni nei confronti del finanziatore risponda esclusivamente il patrimonio separato e che i creditori della società, diversi dal finanziatore, non possano porre in essere azioni sui frutti e sugli investimenti eventualmente effettuati in attesa del rimborso al finanziatore.

Per quanto riguarda il trattamento tributario di tali patrimoni, l'A. osserva che non avendo né l'articolato né la relazioni di accompagnamento espresso alcuna linea da seguire, allo stato si deve fare affidamento unicamente allo schema di articolato normativo della Commissione Gallo a cui è stato affidato il compito di adeguare il vigente sistema fiscale alla riforma del diritto societario, ivi comprese quindi le disposizioni sui patrimoni dedicati.

In particolare, l'articolato normativo proposto dalla Commissione concerne gli aspetti della riscossione, delle imposte dirette (con la previsione di due trattamenti impositivi alternativi dell'accertamento).

Per quanto riguarda in particolare l'imposizione diretta, la Commissione Gallo ha rilevato come la costituzione del patrimonio destinato – nonostante l'accentuata autonomia sotto il profilo civilistico, caratterizzata dalla tenuta di distinti libri e scritture contabili e dalla redazione di un separato rendiconto da allegare al bilancio della società che procede alla costituzione del patrimonio – operi esclusivamente sul piano della responsabilità patrimoniale, senza conseguenze sul piano dell'imputazione delle situazioni giuridiche soggettive.

Questo permetterebbe di escludere la configurabilità tributaria di un nuovo e distinto soggetto passivo.

Ciò nonostante la Commissione conscia delle difformità di vedute esistenti sull'argomento ha proposto due ipotesi di tassazione alternative:

- la prima, basata sull'irrelevanza reddituale dei patrimoni dedicati cui non partecipano soggetti terzi, che equipara fiscalmente la partecipazione di terzi al rapporto di associazione in partecipazione limitando la seconda deducibilità delle perdite di pertinenza di terzi al fine di evitare manovre elusive dirette ad abbattere gli utili della società;
- la seconda, basata sostanzialmente sull'assimilazione ai fini fiscali dei patrimoni destinati al modello societario, che comporta la determinazione dell'imponibile in modo unitario. L'imponibile Irpeg – Irap del patrimonio destinato (escluse remunerazioni dei terzi partecipanti all'affare tramite strumenti finanziari destinati alla circolazione) dovrà essere sommato algebricamente al risultato imponibile della società e su tale somma, se positiva, verrà calcolata l'imposta dovuta. Nell'ipotesi di risultato negativo, invece, la perdita è riportabile a nuovo dalla società secondo le ordinarie regole del reddito d'impresa.

Mentre l'A. stava redigendo l'articolo la bozza del decreto legislativo di riforma dell'imposizione sul reddito la società pare abbia adottato la prima di queste soluzioni.

Ancorché nella bozza non compare un esplicito riferimento in tal senso, l'A. sarebbe propenso nel ritenere che la mancanza di una norma che, al contrario, postuli una determinazione separata dell'imponibile per i patrimoni dedicati ad un unico affare, sembrerebbe di fatto confermare l'irrelevanza ai fini reddituali della costituzione dei patrimoni stessi. (EM)

“Riforma fiscale – Le plusvalenze da immobilizzazioni finanziarie”, di S. CAPOLUPO, ne il fisco 28/2003, fasc. n. 1, pag. 11670.

Si tratta di un primo commento sulle disposizioni in materia di *participation exemption* contenute nella bozza di testo unico dell'imposta sulle società.

L'esenzione non presenta il carattere della generalità nel senso che non riguarda in modo indistinto tutte le plusvalenze patrimoniali, ma soltanto quelle derivanti dall'alienazione delle azioni o quote di partecipazioni in società.

La mancanza di una specificazione induce a ritenere che sono assoggettate allo specifico regime le plusvalenze conseguite dalla alienazione di qualsiasi tipo di azione.

In merito alla portata della locuzione “partecipazioni in società”, l'A. chiarisce che ciò che rileva è “l'attualità della situazione e degli altri presupposti richiesti essendo del tutto irrilevante l'origine del

titolo". Conseguentemente, quindi, fino a quando le obbligazioni convertibili non siano state trasformate in azioni si è fuori dal beneficio.

Lo stesso ragionamento vale per le altre ipotesi di partecipazioni prospettiche (quali warrant, diritti di opzione).

Si ritengono invece rientranti nel regime di *participation exemption* le azioni proprie, in quanto pur sempre porzioni di capitale della società nonché i diritti parziali – quali pegno ed usufrutto delle azioni – poiché la particolarità attiene soltanto all'esercizio dei diritti che i sottostanti titoli originano.

I soggetti passivi ai fini dell'IRES non devono assoggettare le plusvalenze a tassazione al verificarsi di determinate condizioni:

- ?? l'interrotto possesso della partecipazione dal primo giorno del dodicesimo mese precedente quello dell'avvenuta cessione. (Non sono previsti limiti quantitativi né distinzioni tra le singole categorie di azioni);
- ?? classificazione delle azioni o quote di partecipazioni tra le immobilizzazioni finanziarie "nel primo bilancio chiuso durante il periodo di possesso". L'iscrizione in bilancio può avvenire in qualsiasi momento del periodo di ininterrotto possesso purché nel primo bilancio chiuso (EM).

"Riforma fiscale – Scambio di partecipazioni", di S. CAPOLUPO, ne Il fisco 38/2003, fasc. n. 1, pag. 15444.

L'articolo si occupa della disciplina concernente lo scambio di partecipazioni mediante permuta, di cui all'art. 5 del D.lgs. n. 358/1997.¹

L'A. dopo aver richiamato, in linea generale, i profili soggettivi ed oggettivi dello scambio di partecipazioni mediante permuta, evidenzia le ulteriori condizioni introdotte dalla riforma per fruire del beneficio della neutralità.

In particolare, egli non condivide quanto previsto dall'art. 179, comma 1, lett. a), dello schema di decreto introduttivo del nuovo TUIR, che espressamente richiede, sia per le azioni o quote date sia per quelle ricevute, il possesso dei requisiti previsti per l'applicazione della *participation exemption*. Tale richiamo, infatti, anche se voluto in apparenza per omogeneizzare la disciplina, costituirebbe, di fatto, un limite allo scambio di partecipazioni mediante permuta che non rispecchia le volontà espresse dal legislatore nella legge delega⁽²⁾. (PM).

"Disavanzo di fusione – Storia, cronaca e riforma fiscale", di F. CARRIROLO, ne Il fisco, 33/2003, fasc. n. 1, pag. 13386.

L'A. effettua un breve *excursus* storico sulla disciplina del disavanzo di fusione, tenendo conto degli sviluppi giurisprudenziali e della prassi in materia, nella prospettiva della riforma fiscale che – come noto - prevede l'abolizione sia dell'imposta sostitutiva di cui al D.Lgs. n. 358/97 che della possibilità di ottenere il riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti per effetto dell'imputazione dei disavanzi da annullamento e da concambio. (FDA)

"Prime considerazioni in materia di consolidato fiscale", di G. COMMITTERI e A. SACRESTANO, ne Il fisco 27/2003, fasc. n. 1, pag. 11403.

L'articolo si occupa, in linea generale, di talune problematiche in tema di consolidato fiscale, prendendo spunto dalla bozza di modifica del TUIR diffusa *on-line* sul sito dell'Agenzia delle

¹ L'art. 3, comma 2, del D.lgs. n. 344/2003, contenente la riforma dell'imposizione sul reddito delle società in attuazione della delega contenuta all'art. 4, comma 1, lett. m) della L. n. 80/2003, dispone l'abrogazione degli artt. da 1 a 6 del D.lgs. n. 358/1997. La disciplina relativa agli scambi di partecipazioni contenuta all'art. 5 del citato D.lgs. n. 358 è stata trasfusa nell'art. 177 del nuovo TUIR, con le dovute integrazioni derivanti dalle modifiche apportate dalla riforma.

² Per completezza occorre rilevare che, la suddetta condizione, richiesta per fruire del regime di neutralità fiscale in sede di scambio di partecipazioni (possesso dei requisiti richiesti per l'applicazione della *participation exemption*), non è più prevista dal testo definitivo risultante dal D.Lgs. 344/2003.

entrate e, successivamente, modificata dallo schema di decreto approvato nella seduta Consiglio dei ministri del 12 settembre 2003.

L'A. evidenzia come il legislatore, al fine d'individuare una base imponibile unitaria, abbia preferito utilizzare il metodo della sommatoria degli imponibili in luogo di quello che fa riferimento al bilancio consolidato, ciò probabilmente in ragione del fatto che nel nostro ordinamento non risulta un riconoscimento giuridico del gruppo, come soggetto unitario e autonomo.

Altra novità segnalata è quella relativa alle modalità di calcolo della partecipazione rilevante che, ai sensi dell'art. 121, del nuovo TUIR, dovrebbe essere determinata tenendo conto degli eventuali effetti demoltiplicativi prodotti nella catena societaria³. Tale criterio prevede che nell'ipotesi che la società A possiede il 51% di B ed il 20% di C, e B possiede il 40% di C, avremo che A esercita su B un controllo diretto, ma non su C - la quota di controllo è pari a 40,4% (20% + 51% X 40%) - che, pertanto, sarà esclusa dal perimetro di consolidamento.

L'A. accenna, infine, senza particolari approfondimenti, gli effetti che i singoli trasferimenti d'imponibili (per la parte eccedente le perdite pregresse anteriori all'esercizio dell'opzione esclusivamente utilizzabili dalle società cui si riferiscono, nonché eventuali crediti fiscali derivanti da ritenute di acconto subite o da acconti versati) avranno sui bilanci delle società interessate, in applicazione dell'art. 119 del nuovo TUIR. (PM).

La demoltiplicazione riduce la convenienza per il consolidato fiscale nazionale, di G.M. COMMITTERI e G. SCIFONI, in Corr.trib. 2003, pag. 3297.

Nel trattare i principali aspetti della disciplina del consolidato fiscale nazionale, secondo la versione contenuta nella "bozza" diffusa lo scorso settembre, gli AA. puntano l'attenzione sulla nozione di controllo richiesta dal legislatore delegato (possesso, diretto o indiretto, di oltre il 50% della partecipazione al capitale e agli utili). Dopo aver segnalato come non assumano rilevanza le azioni prive di diritto di voto e la necessità che il controllo sussista fin dall'inizio del periodo d'imposta, viene descritto, per il caso di possesso indiretto, il metodo della "demoltiplicazione", evidenziando come questo possa condurre, talvolta, all'inapplicabilità della disciplina del consolidamento pur in presenza di un controllo "civilistico" [ad esempio, se A possiede il 70% di B (che possiede il 40% di C) e il 20% di C, la partecipazione rilevante ai fini del consolidato di A nei riguardi di C è pari a $20\% + (70\% * 40\%) = 48\%$]. Ne consegue che i gruppi potrebbero essere indotti a modificare il proprio assetto partecipativo, fermo restando che è consentito, nell'ambito di uno stesso gruppo, esperire più consolidati fiscali; più difficoltoso sarebbe, invece, il ricorso all'istituto del "consortium relief" (o trasparenza fiscale), atteso che questa, secondo il testo normativo definitivamente approvato, non è ammessa quando la percentuale di diritti di voto e di partecipazione agli utili è superiore al 50%. (NM)

Principi di tassazione di gruppo e disciplina del consolidato nazionale nella delega per la riforma fiscale, di G. D'ABRUZZO, in Boll. trib. 2003, pag. 970.

L'articolo, redatto prima che fosse diramata, durante il mese di maggio, la prima "bozza" di nuovo TUIR in attuazione della riforma "Tremonti", analizza i principi generali ed i criteri direttivi, contenuti nella delega (L. n. 80 del 2003), che sovrintendono alla disciplina della tassazione di gruppo – consolidato fiscale nazionale -, alla luce della esperienza di altri ordinamenti.

Secondo l'A., con la nuova normativa non si perviene a configurare il gruppo come un autonomo soggetto passivo tributario, ma si modifica comunque la configurazione originaria della soggettività passiva individuale delle imprese che vi partecipano, sia perché il tributo dovuto è unitario sia perché viene prevista una particolare disciplina dei rapporti intercompany. Il presupposto principale è il rapporto di controllo di diritto, ma non è richiesta una integrazione né organizzativa né

³ Nella ns. circolare informativa n. 6/2003, pag. 16, si osserva come la *ratio*, alla base della scelta del legislatore, d'introdurre il meccanismo della "demoltiplicazione" dovrebbe risiedere nella necessità di non consolidare fiscalmente società che concorrono, in misura modesta, alla formazione del reddito della controllante civilistica.

economica tra i partecipanti. Una limitazione all'adozione del consolidato può rinvenirsi solo in presenza di regimi fiscali differenziati tra le società del gruppo.

Verificandosi un'unica base imponibile, l'accertamento dovrebbe rivolgersi, quanto meno principalmente, verso la società o ente consolidante, il che richiederebbe che le informazioni trasmesse dalle società consolidate siano analitiche, affinché essa, anche in relazione alla propria responsabilità, possa esercitare i dovuti controlli.

Quanto al perimetro del consolidamento, si osserva come sia possibile, nell'ambito dello stesso gruppo, moltiplicare i consolidati, pervenendosi ad un frazionamento della realtà economica; circa il vincolo triennale dell'opzione, sarebbe opportuno introdurre temperamenti per ipotesi particolari prive di elusività.

Infine, vengono evidenziati gli specifici regimi che sterilizzano la indeducibilità degli interessi passivi, la previsione di trasferibilità delle componenti negative di reddito "sovvenzionali", i regimi di non imponibilità dei dividendi e di neutralità dei trasferimenti di beni infragruppo. (NM)

“Considerazioni sul regime delle CFC”, di R. DOMINICI, in Corr. trib. 2003, pag. 3123.

L'articolo si occupa dell'art. 170 del nuovo TUIR che estende l'ambito applicativo della disciplina sulle CFC alle ipotesi in cui il soggetto residente detenga, direttamente o indirettamente, anche tramite società fiduciarie o per interposta persona, una partecipazione non inferiore al 20 per cento (al 10 per cento per le quotate) in una società residente o localizzata in un Paese a fiscalità privilegiata.

In particolare, l'A. ritiene che il citato art. 170, recante "disposizioni in materia di imprese estere collegate", sia fuorviante, atteso che il legislatore, con tale norma, disciplina non soltanto le ipotesi di collegamento, ma anche tutte quelle situazioni in cui si riscontra una influenza notevole del titolare della partecipazione sulla società partecipata, che non si estrinsecano nelle forme di controllo ex art. 2359 del Codice civile. E' possibile, infatti, che la detenzione di una partecipazione di valore superiore alla soglia stabilita nell'art. 170 non consente di esercitare alcuna influenza notevole, ovvero, di converso, può verificarsi che al di sotto di essa l'influenza notevole sussista. In altri termini, sarebbe opportuno, a parere dell'A., che al fine di estendere il regime CFC a tutte le situazioni d'influenza notevole, si richiami direttamente tale fattispecie; si potrebbe, ad esempio, inserire una presunzione relativa d'influenza notevole, laddove sussista la detenzione di una partecipazione di entità tale da eccedere la soglia prevista. (PM).

“I lineamenti fondamentali della *thin capitalization* della nuova IRES”, G. FERRANTI in Corr. trib. 2003, pag. 2445.

Vengono presi in esame finalità ed ambito di applicazione delle disposizioni relative alla *thin capitalization* contenute nel nuovo art. 110 del T.U.I.R., di cui allo schema di decreto di attuazione della L. 80/2003 messo a disposizione degli operatori su Internet dal Ministero delle Finanze⁽⁴⁾.

A parere dell'Autore la norma, oltre ad avere le finalità antielusive, e segnatamente di contrasto ai fenomeni di utilizzo fiscale della sottocapitalizzazione, espressamente dichiarate nella relazione allo schema di legge delega, intenderebbe favorire la capitalizzazione delle imprese, e in particolare di quelle in difficoltà finanziaria. Se così non fosse non si comprenderebbe la necessità di fornire, quale prova contraria dell'anomalia del rapporto di indebitamento della società verso il socio, la dimostrazione che i finanziamenti eccedenti la soglia considerata fisiologica siano giustificati dalla esclusiva capacità di credito della società e pertanto le sarebbero stati concessi anche da terzi indipendenti con la sola garanzia del patrimonio sociale: tale previsione

⁴ Nella versione approvata in via preliminare dal Consiglio dei Ministri e inviata alle Commissioni parlamentari per il relativo esame, la disciplina in materia di *thin capitalization* è contenuta nel nuovo art. 99 del T.U.I.R.; rispetto alla precedente stesura, per quanto di interesse in questa sede: i) è venuta meno l'esimente di non applicazione della disciplina ove la remunerazione dei finanziamenti riferibili al socio o a sue parti correlate confluisca nel reddito imponibile ai fini delle imposte personali di tali soggetti, tenuti all'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi; ii) è stata fissata al 10% la soglia di partecipazione qualificata rilevante per l'applicazione della norma.

rappresenta, infatti, una evidente penalizzazione delle ipotesi in cui, in caso di crisi economico-finanziaria della società e di conseguente maggiore difficoltà di ottenimento di crediti da parte di terzi, i soci intervengano effettuando dei semplici finanziamenti anziché dei conferimenti di capitale. Non condivisa è invece l'osservazione di chi ha voluto attribuire alla norma finalità analoghe a quelle della disciplina dei prezzi di trasferimento di cui all'art. 76, comma 5 dell'attuale T.U.I.R., perseguite attraverso il ripristino, con riferimento all'entità del finanziamento, dell'equilibrio negoziale che si sarebbe avuto nei rapporti tra soggetti indipendenti.

Ai fini dell'applicazione della disposizione, rilevano i rapporti riferibili ad un socio qualificato - per tale intendendosi il socio che direttamente o indirettamente partecipa al capitale sociale con una percentuale pari o superiore a quella prevista (10%), alla determinazione della quale concorrono le partecipazioni detenute da sue parti correlate - e alle parti ad esso correlate - per tali intendendosi le società controllate ai sensi dell'art. 2359 c.c. e, in caso di socio persona fisica, anche il coniuge (previa correzione di una svista nella attuale formulazione), i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo. Sembrerebbero invece non costituire parti correlate le società collegate. La nozione di parte correlata prescelta appare inoltre diversa e più restrittiva rispetto a quella adottata dalla CONSOB nella comunicazione n. 2064321 del 30.9.2002 (sostanzialmente allineata al principio contabile internazionale IAS 24) per l'individuazione delle situazioni di potenziale conflitto di interessi, che considera parti correlate, oltre a quelle legate da rapporti di controllo, collegamento e "influenza notevole", anche gli aderenti a patti parasociali se agli stessi è conferita una partecipazione di controllo, coloro ai quali sono attribuiti poteri e responsabilità in ordine alle funzioni di amministrazione, direzione e controllo dell'emittente, le imprese che hanno in comune la maggioranza degli amministratori.

In merito ai criteri da adottare per la determinazione della quota di patrimonio netto del socio e delle sue parti correlate, l'Autore ritiene che il metodo più in linea con il disposto della bozza di decreto delegato sia quello di sommare sempre per intero le quote di partecipazione appartenenti al socio qualificato e quelle delle parti correlate, anche se il finanziamento fosse stato effettuato solo da queste ultime e se il socio qualificato possedesse, oltre a una partecipazione diretta nella società finanziata, anche una indiretta per il tramite di una società controllata, a sua volta socia di quella finanziata. (PT)

“Le finalità della nuova disciplina della thin capitalization”, di G. FERRANTI, in Corr. trib. 2003, pag. 3285.

L'articolo si occupa, in linea generale, delle modifiche introdotte all'art. 99 del nuovo TUIR in materia di *thin capitalization* dallo schema di decreto legislativo introduttivo dell'IRES, approvato dal Consiglio dei ministri del 12 settembre 2003.

In particolare, l'A. rileva che è stata eliminata, per i soggetti residenti in Italia, l'inapplicabilità della *thin capitalization* nell'ipotesi che la remunerazione dei finanziamenti concorra alla formazione del reddito imponibile del socio o di sue parti correlate, soggetti all'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi.

Tale scelta, secondo l'A., è stata effettuata in ossequio alla sentenza C-324/00 del 13 dicembre 2002 emessa dalla Corte di Giustizia europea, la quale ha sancito il contrasto della normativa tedesca in materia di *thin capitalization* con il principio della libertà di stabilimento di cui all'art. 43 del trattato CE⁵. Per evitare, dunque, di far nascere un provvedimento viziato in origine si è provveduto ad eliminare il cennato riferimento alla condizione che gli oneri finanziari non confluiscono in un reddito imponibile in Italia. (PM).

⁵ L'art. 8 a, n. 1, punto 2, del Körperschaftsteuergesetz (legge relativa all'imposta sulle società) stabilisce un trattamento differenziato per gli interessi versati da una controllata residente alla sua società capogruppo, a seconda che questa sia anch'essa residente oppure non lo sia; tale norma si pone in contrasto con l'art. 43 del Trattato CE.

“Le modalità di applicazione della *thin capitalization*” di G. FERRANTI, in Corr. trib. 2003, pag. 2781.

Prosegue con il presente articolo l'esame delle disposizioni in materia di *thin capitalization* contenute nel nuovo art. 110 del T.U.I.R, come definite nello schema di decreto di attuazione della L. 80/2003, messo a disposizione degli operatori su Internet dal Ministero delle Finanze.

I profili oggetto di analisi riguardano, in particolare, i casi in cui è esclusa l'applicazione della norma, la nozione di finanziamento rispetto alla quale potenzialmente opera la previsione di indeducibilità, le modalità di determinazione del rapporto “consentito” tra tali finanziamenti e il patrimonio netto contabile riferibile al socio e alle sue parti correlate.

Sotto il primo profilo, l'Autore rileva che, per effetto del richiamo al “volume di ricavi” inferiore a quello previsto per l'applicazione degli studi di settore, ai fini della esclusione dall'applicazione della disciplina, le società *holding* rientrerebbero nella quasi totalità dei casi in tale esimente, conseguendo per lo più proventi di natura finanziaria (dividendi e interessi) e plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni immobilizzate non ricompresi nel “volume di ricavi”. Ritiene tuttavia al riguardo che tale effetto, non voluto dal legislatore, debba essere corretto in sede di stesura definitiva della norma.

Con riferimento ai finanziamenti rilevanti ai fini dell'applicazione della norma, dopo aver evidenziato l'ampiezza della nozione adottata dal legislatore, che si estende a “ogni rapporto di natura finanziaria” in cui un socio qualificato (o una sua parte correlata) intervenga quale soggetto erogatore o garante, sottolinea come debba comunque trattarsi di somme per le quali sussista un obbligo di restituzione da parte della società (diverse quindi dai versamenti a fondo perduto e in conto capitale) e in relazione alle quali sia prevista una specifica remunerazione. In merito alla esclusione dei finanziamenti assunti dai soggetti indicati nell'art. 1 del D.Lgs. 87/1992, precisa che tra gli stessi rientrano, tra gli altri, le società di leasing e factoring, le società di gestione, le SIM e gli altri soggetti indicati nel Titolo V del T.U.B. Circa la individuazione della nozione di oneri finanziari deducibili rinvia a quella contenuta nel principio contabile nazionale n. 12.

Per il calcolo del rapporto di indebitamento riferibile al socio e alle sue parti correlate, rileva come la formulazione del testo legislativo, che porta a non dare rilievo agli eventuali finanziamenti infruttiferi, si presta a manovre elusive e risulta pertanto non opportuna. Fa altresì notare come la previsione che detto rapporto debba essere rispettato in qualsiasi momento durante l'esercizio sociale, appare eccessivamente rigida, soprattutto con riferimento alla difficoltà di determinare giorno per giorno il patrimonio sociale. Qualora non si voglia, per timore di manovre elusive, rinviare all'entità del patrimonio netto ad una determinata data, sarebbe quanto meno opportuno introdurre un criterio di determinazione, anche convenzionale, del patrimonio netto medio.

Con riferimento alle rettifiche da apportare al patrimonio netto, ai fini della individuazione della quota riferibile al socio e alle sue parti correlate, la previsione di diminuire detto patrimonio delle perdite subite, solo e nella misura in cui esse non vengano ripianate entro la data di approvazione del bilancio relativo al secondo esercizio successivo a quello cui le stesse si riferiscono, intende assegnare al contribuente un congruo lasso di tempo per verificare ed eventualmente mutare le proprie scelte di finanziamento. Il principio di sterilizzazione degli effetti delle partecipazioni societarie a catena, previsto dalla delega, nonostante quanto da alcune parti osservato, ha trovato attuazione, secondo il modello in vigore in Germania, attraverso la rettifica in diminuzione del patrimonio netto contabile del valore delle partecipazioni in società controllate o collegate. (PT)

“Gli aspetti fiscali della nuova disciplina del <<leveraged buyout>>” di M. GIACONIA, in Corr. trib. 2003, pag. 2965.

Le operazioni di “*leveraged buyout*” consentono l'acquisizione del controllo di una società da parte di investitori privati attraverso una società appositamente costituita mediante finanziamenti erogati da terzi assistiti da garanzie reali sulle azioni o sui beni del patrimonio della società acquisita, traslando in tal modo, su quest'ultima l'indebitamento contratto dalla società acquirente per finanziare l'acquisizione stessa.

Prima della riforma del diritto societario, non è mai stata assunta una posizione definitiva in merito alla legittimità di tale operazione in quanto ritenuta in contrasto con il divieto di “assistenza

finanziaria”, in base al quale la società non può accordare prestiti, nè fornire garanzie per l’acquisto o la sottoscrizione di azioni proprie.

La questione è stata definitivamente risolta con la riforma del diritto societario che ha sancito la legittimità delle operazioni di *leveraged buyout* ed in particolare quelle che culminano nella fusione tra società acquirente e società acquisita, introducendo nel contempo alcune disposizioni contenenti una serie di adempimenti volti a rendere tali operazioni più trasparenti.

Alla fusione deliberata in seguito ad un’operazione di *leveraged buyout*, conseguono importanti vantaggi fiscali, che l’A. illustra in dettaglio.

In particolare, i vantaggi fiscali sui quali l’A. si sofferma con particolare attenzione riguardano possibilità per la società incorporante di dedurre:

- gli interessi passivi relativi all’indebitamento contratto per il conferimento dell’operazione, nel limite del rapporto tra l’ammontare dei ricavi e degli altri proventi che concorrono a formare il reddito e l’ammontare complessivo di tutti i ricavi e i proventi;
- le quote di ammortamento dei maggiori valori iscritti in bilancio per effetto dell’imputazione del disavanzo di fusione tanto ai fini Irpeg che Irap.

L’A. ritiene che i vantaggi fiscali sopra descritti debbano essere necessariamente rivisti alla luce dei principi direttivi della legge delega per la riforma del sistema fiscale statale.

In particolare, quello dell’abolizione della possibilità di ottenere il riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti per effetto dell’imputazione dei disavanzi da annullamento e concambio derivanti da operazioni di fusione e scissione, precludendo la possibilità di sfruttare un importante vantaggio fiscale, potrebbe incidere in maniera rilevante sulla convenienza ad acquistare una società attraverso lo schema del *leveraged buyout*. (EM)

“Le novità in materia di bilancio e le possibili conseguenze fiscali”, di M. GIACONIA e M. RICCIARDI, in Corr. trib., 2003, pag. 3212.

L’articolo esamina le novità in materia di bilancio introdotte dalla riforma del diritto societario (in vigore dall’1.1.2004) e le connesse implicazioni fiscali. In particolare, per quanto riguarda l’avviamento e altre immobilizzazioni immateriali di durata indeterminata, il n. 3-bis) dell’art. 2427 c.c. ha introdotto l’obbligo di fornire un’informativa nella nota integrativa sul valore corrente dei predetti beni immateriali e sugli effetti della loro valutazione utilizzando il cd. *impairment test*, ponendo in evidenza le eventuali differenze rispetto all’ammortamento sistematico dei beni stessi. Nel caso dovessero trovare riflesso anche in contabilità eventuali deprezzamenti dei cd. *intangibles* risultanti dall’applicazione dell’*impairment test*, secondo la disciplina fiscale in vigore fino al 31.12.2003 emergerebbero svalutazioni non deducibili, se effettuate a tale titolo. Gli AA. rilevano tuttavia che la deducibilità fiscale di ammortamenti e rettifiche di valore non imputabili al conto economico è ammessa dall’art. 110 (ora: art. 109, n.d.r.), comma 4, lett. b) dello schema di decreto sulla nuova imposta sul reddito delle società (IRES), qualora detti componenti di costo vengano iscritti in apposito prospetto della dichiarazione dei redditi, dal quale risulti il loro importo complessivo, i valori civilistici e fiscali dei beni e quelli dei fondi relativi. Pertanto, anche se contabilmente il computo degli ammortamenti sistematici venisse sostituito dall’*impairment test* per la valutazione dell’avviamento e dei beni immateriali a vita indefinita, gli ammortamenti previsti dalla disciplina fiscale sarebbero comunque deducibili, anche se non imputati a conto economico.

Passando all’esame dei contratti di locazione finanziaria, la prescrizione del nuovo n. 22) dell’art. 2427 c.c. di indicare in nota integrativa gli effetti della valutazione di tali operazioni secondo il metodo finanziario (IAS 17) non comporterà la necessità di effettuare variazioni in diminuzione in sede di dichiarazione dei redditi per la deduzione dei canoni di locazione, fin quando la rilevazione contabile non seguirà il metodo finanziario stesso (iscrizione del bene tra le immobilizzazioni dell’utilizzatore e la conseguente imputazione a conto economico di minori costi relativi alle quote di ammortamento e agli interessi estrapolati dai canoni). La necessità di un coordinamento con la normativa fiscale non si presenta neppure per le attività oggetto di contratti di pronti contro termine che devono continuare ad essere iscritte nello stato patrimoniale del venditore. Infatti, i criteri di rilevazione contabile delle operazioni di pronti contro termine prescritti dalla riforma del diritto societario risultano già recepiti dalla disciplina fiscale in quanto in precedenza già stabiliti dalla

Banca d'Italia (provvedimento del 15.7.1992) per gli enti creditizi e finanziari che redigono il bilancio secondo il D.Lgs. n. 87/92.

Gli AA. si soffermano invece sul contrasto tra le nuove disposizioni civilistiche in materia di operazioni in valuta e la relativa disciplina fiscale. In particolare, il nuovo n. 8-bis dell'art. 2426 c.c. dispone che le attività e passività in valuta, non costituenti immobilizzazioni, devono essere iscritte al tasso di cambio a pronti alla data di chiusura dell'esercizio e i relativi utili e perdite su cambi devono essere imputati a conto economico, mentre l'eventuale utile netto deve essere accantonato in apposita riserva non distribuibile fino al realizzo. Le immobilizzazioni in valuta devono invece essere iscritte al tasso di cambio al momento del loro acquisto o a quello inferiore alla data di chiusura dell'esercizio se la riduzione deve ritenersi durevole. Un elemento di contrasto è rappresentato dal fatto che l'art. 72 del TUIR prevede l'utilizzo del cambio dell'ultimo mese dell'esercizio determinato dal Ministero delle finanze con apposito decreto. Nel saldo del computo dei crediti e debiti in valuta non si tiene conto delle posizioni coperte dal rischio di cambio mediante contratti a termine o contratti di assicurazione. Ne consegue che gli utili e le perdite su cambi derivanti dalla valutazione effettuata ai fini fiscali possono essere diversi da quelli civilisticamente rilevanti, determinati in base al cambio corrente alla fine dell'esercizio. Inoltre, l'art. 72 consente di effettuare un accantonamento deducibile ad un fondo di copertura dei rischi di cambio nella misura corrispondente alle perdite risultanti dalla valutazione complessiva dei crediti e dei debiti in valuta. Tuttavia, l'eliminazione del comma 2 dell'art. 2426 c.c., che consente accantonamenti effettuati esclusivamente in applicazione di norme tributarie, porterebbe ad escludere tale possibilità.

In merito all'abolizione della suddetta possibilità, gli AA. auspicano interventi di coordinamento con la legislazione fiscale, proponendo – quale soluzione plausibile – quella di subordinare la deducibilità fiscale (in via extracontabile) alla non distribuibilità degli utili per un ammontare corrispondente ai costi ed oneri non confluiti a conto economico, così come oggi ammesso per lo stanziamento di quote di ammortamento anticipato civilisticamente non sostenibili. (FDA)

Il D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344, recante la riforma dell'imposizione sul reddito delle società (la "nuova" IRES), ha dato risposta agli interrogativi posti dagli AA.. In particolare, per adeguare le norme tributarie alla disposizione civilistica in materia di valutazione delle operazioni in valuta è stato abrogato l'art. 72 del TUIR ("accantonamenti per rischi di cambio") e sono state inserite due ulteriori disposizioni nel nuovo art. 110. Tali nuove disposizioni stabiliscono che la valutazione secondo il cambio alla data di chiusura dell'esercizio dei crediti e dei debiti in valuta estera, anche sotto forma di obbligazioni o di strumenti assimilati, non iscritti fra le immobilizzazioni, deve riguardare la totalità di essi. Non si tiene conto dei crediti e dei debiti per i quali rischio di cambio è coperto qualora i contratti di copertura non siano anch'essi valutati in modo coerente secondo il cambio di chiusura dell'esercizio. Per quanto riguarda invece le minusvalenze relative ai singoli crediti e ai singoli debiti in valuta estera, anche sotto forma di obbligazioni e strumenti finanziari assimilati alle obbligazioni, iscritti fra le immobilizzazioni, esse sono deducibili per un importo non superiore alla differenza fra la valutazione di ciascun credito e di ciascun debito secondo il cambio alla data di chiusura dell'esercizio e la valutazione dello stesso credito o debito secondo il cambio del giorno in cui è sorto o del giorno antecedente più prossimo e in mancanza secondo il cambio del mese in cui è sorto. Non sono deducibili le minusvalenze relative a debiti o crediti per i quali esiste la copertura del rischio di cambio, salvo che il contratto di copertura non sia valutato in modo coerente. Infine, è stato stabilito che la minusvalenza dedotta concorre alla formazione del reddito imponibile quando per due esercizi consecutivi il cambio medio risulta più favorevole di quello utilizzato per la determinazione della minusvalenza dedotta. Ai fini della determinazione dell'importo da assoggettare a tassazione si tiene conto del cambio meno favorevole rilevato alla fine dei due esercizi considerati.

Per quanto riguarda l'eliminazione delle interferenze fiscali sul bilancio (rettifiche ed accantonamenti effettuati esclusivamente in applicazione di norme tributarie), il comma 4, lett. b) del "nuovo" art. 109 ha previsto la deducibilità degli ammortamenti e di altre rettifiche di valori e accantonamenti non imputati a conto economico subordinatamente alla condizione che in apposito prospetto della dichiarazione dei redditi sia indicato il loro importo complessivo, i valori civilistici e fiscali dei beni e quelli dei relativi fondi. Tuttavia, in caso di distribuzione, le riserve di patrimonio netto diverse dalla riserva legale e gli utili d'esercizio, anche se conseguiti successivamente al periodo d'imposta cui si riferisce la deduzione, concorrono a formare il reddito se e nella misura in cui l'ammontare delle restanti riserve di patrimonio netto e dei restanti utili portati a nuovo risulta inferiore all'eccedenza degli ammortamenti, delle rettifiche di valore e degli accantonamenti dedotti rispetto a quelli imputati a conto economico, al netto del fondo imposte differite correlato agli importi dedotti.

“La ‘stabile organizzazione’ nel diritto interno”, di M. IAVAGNILIO, in Corr. trib. 2003, pag. 2705.

L’art. 162 del TUIR, introdotto con la riforma “Tremonti”, contiene la definizione di “stabile organizzazione” (S.O.) ai fini delle imposte sui redditi. Rispetto a quella contenuta nel modello OCSE di convenzione contro la doppia imposizione, risultano le seguenti differenze:

- per i cantieri, la previsione di una durata minima superiore a tre mesi (anzichè dodici) e della attività di supervisione (implicitamente prevista nel Commentario al Modello);
- per il commercio elettronico, l’esclusione della esistenza di una S.O. quando l’impresa estera dispone a qualsiasi titolo di elaboratori elettronici e relativi impianti ausiliari;
- per il caso di S.O. “personale” – che si connota quando un soggetto residente conclude abitualmente per l’impresa non residente contratti diversi da quelli di acquisto di beni-, la mancata previsione della esclusione data dallo svolgimento di attività meramente preparatorie o ausiliarie.

Secondo l’A., anche nei riguardi delle imprese estere residenti in Paesi convenzionati con l’Italia, vi è il diritto di far valere la definizione interna di S.O. – anzichè quella convenzionale – quando la prima risulti più favorevole, ex art. 169 TUIR (in precedenza ex art. 128 TUIR); in particolare, nelle convenzioni stipulate dall’Italia non è presente la clausola, contenuta invece nell’art. 162, comma 4, lett. f), secondo la quale non vi è S.O. quando una sede fissa di affari è utilizzata esclusivamente per effettuare operazioni preparatorie o ausiliarie.

Si osserva, peraltro, che, sulla base della disciplina interna, sussistono dubbi in ordine alle modalità di attribuzione del reddito d’impresa alla S.O., in ragione della c.d. forza di attrazione (cfr. l’art. 151, comma 2, TUIR), specialmente per quelle tipologie reddituali soggette a ritenuta d’imposta o imposta sostitutiva. Dopo aver evidenziato le diverse tesi esposte in dottrina, sottolinea come la C.M. n. 165/E del 1998 abbia negato la supposta forza di attrazione a favore di un principio di effettiva connessione, sia per i redditi diversi che per i dividendi. (NM)

“Il regime del nuovo Testo Unico sulle <<participation exemption>>a confronto con le norme vigenti”, di D. LIBURDI, in Corr. trib. 2003, pag. 2793. (per segnalazione).

“Le peculiarità della tassazione per trasparenza nel nuovo Testo Unico”, di D. LIBURDI, in Corr. trib., 2003, pag. 2529.

L’A. esamina le disposizioni in materia di tassazione per trasparenza delle società di capitali contenute nello schema di bozza del nuovo Testo Unico delle imposte sui redditi, recentemente approvato con il D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344. In particolare, le nuove disposizioni stabiliscono che, esercitando apposita opzione, il reddito imponibile delle società per azioni ed in accomandita per azioni, delle società a responsabilità limitata, delle società cooperative e di quelle di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato può essere tassato per trasparenza in capo ai soci partecipanti alla compagine sociale. Condizione affinché possa aver luogo l’opzione è che tutti i soci siano a loro volta società aventi la medesima natura di quelle citate e che ciascuno dei soggetti partecipanti possieda una percentuale dei diritti di voto e di partecipazione agli utili non inferiore al 10% (e non superiore al 50%, secondo quanto stabilito dall’art. 115 nella versione definitiva del decreto, n.d.r.). L’opzione è irrevocabile per tre esercizi sociali della società partecipata e deve essere esercitata congiuntamente dalla stessa società e dai soci mediante comunicazione all’Amministrazione finanziaria entro il primo dei tre esercizi sociali. In merito alla residenza dei soggetti partecipanti, è previsto che in caso in cui i soci non siano residenti nel territorio dello Stato, l’esercizio dell’opzione è consentito solo a condizione che non vi sia obbligo di ritenuta alla fonte sugli utili distribuiti. Nell’ipotesi in cui uno dei soggetti partecipanti al regime di tassazione per trasparenza proceda ad una trasformazione in società non soggetta all’IRES, tornano applicabili le regole ordinarie di tassazione sul reddito d’impresa sin dall’inizio del periodo d’imposta in cui si è verificata la trasformazione. L’imputazione del reddito in capo ai soggetti partecipanti alla tassazione per trasparenza avviene nei periodi d’imposta delle società partecipanti

in corso alla data di chiusura dell'esercizio della società partecipata. Le eventuali perdite della società partecipata relative a esercizi precedenti a quello di opzione riducono il reddito formatosi in capo alla predetta società nel periodo cd. di "trasparenza" secondo le ordinarie regole previste dal TUIR che presiedono il riporto delle perdite fiscali e, quindi, di regola nell'ambito del quinquennio. Sempre in tema di limiti temporali all'utilizzo delle perdite, l'A. ritiene che laddove la società partecipata sia neo-costituita, le eventuali perdite siano utilizzabili, senza limiti temporali, dai partecipanti destinatari per trasparenza delle medesime.

Vengono inoltre esaminati aspetti riguardanti la responsabilità dei partecipanti, l'attività di accertamento, l' "uscita" dal regime di trasparenza di uno dei soggetti o del complessivo abbandono del medesimo. L'A. esamina infine le disposizioni in materia di tassazione per trasparenza nelle società a responsabilità limitata a ristretta base proprietaria. (FDA)

Rispetto a quanto commentato dall'A., segnaliamo che il testo definitivo del comma 3 dell'art. 115 del nuovo TUIR ha introdotto una specifica disposizione in materia di imputazione delle perdite fiscali della società partecipata relative ai periodi in cui è efficace l'opzione per la trasparenza, stabilendo che le stesse sono imputate ai soci in proporzione alle rispettive quote di partecipazione ed entro il limite della propria quota di patrimonio netto contabile della società partecipata. Con riferimento a tale ultimo aspetto, la relazione allo schema di decreto ha inoltre affermato che l'imputazione deve avvenire entro il limite della propria quota di patrimonio netto contabile della partecipata "risultante prima della copertura della perdita". Per la quota eccedente tale limite non è ammessa alcuna imputazione in capo al socio con la conseguenza che le eventuali coperture di perdite eccedenti mediante versamenti da parte dei soci producono un aumento del costo fiscale della partecipazione posseduta dai soci stessi.

“Pianificazione fiscale e riforma: cessione di azienda e di partecipazioni” di R. LUGANO, in Riv. dott. comm., 2003, pag. 645.

L'A., dopo aver sinteticamente illustrato le principali novità contenute nella legge delega per la riforma del sistema fiscale, attraverso l'ausilio di esempi effettua alcune riflessioni in merito alla cessione di azienda e di partecipazioni, confrontando i risultati prima e dopo l'entrata in vigore della riforma, nel caso in cui le operazioni siano poste in essere, alternativamente, da società di persone ovvero da società di capitali (nella specie una s.r.l.). In particolare, per quanto concerne la cessione di azienda, nel caso di società di persone la plusvalenza verrà imputata ai soci con le nuove aliquote del 23%-33%, posto che verrà abolita l'imposta sostitutiva del 19%. Nel caso di società di capitali diventa fondamentale la possibilità o meno di optare per la tassazione per trasparenza. Se ciò è possibile, l'imputazione della plusvalenza al reddito complessivo dei soci consente:

?? di rendere equivalente il regime fiscale delle s.r.l. a quello delle società di persone;

?? di monetizzare l'azienda ceduta in capo ai soci, mediante distribuzione, con un onere fiscale sostanzialmente non diverso da quello *ante* riforma.

Se invece non è possibile l'opzione per la trasparenza, è evidente l'aggravio impositivo che la riforma creerà nelle operazioni di cessione d'azienda effettuate da società di capitali.

Passando all'esame della cessione di partecipazioni, per le società di persone la tassazione si inasprisce come nell'ipotesi di cessione di azienda; per le società di capitali, gli effetti sono diversi a seconda la partecipazione rientri o meno nel regime di *participation exemption*. Se sono presenti tutti i requisiti per tale regime, la cessione avviene senza tassazione della relativa plusvalenza. L'effetto finale è che la società potrà distribuire un dividendo netto pari al provento lordo, con conseguente riduzione della tassazione in capo al percipiente persona fisica (i dividendi concorrono alla formazione del reddito imponibile del socio nella misura del 40% del loro ammontare). (FDA)

“Prime osservazioni sulla riforma della tassazione delle rendite finanziarie”, di A. MAGNONI. S. MASSAROTTO, in Boll. trib. 2003, pag. 910. (per segnalazione).

“Riforma Tremonti: la definizione di stabile organizzazione”, di S. MAYR, in Boll. trib. 2003, pag. 1290.

L'articolo prende in esame, per sommi capi, la definizione di stabile organizzazione di cui all'art. 164 del nuovo TUIR che recepisce, in linea di massima, quella contenuta all'art. 5 dell'ultima versione del modello di trattato OCSE, pubblicata il 28 gennaio 2003.

Al riguardo, l'A. esprime due considerazioni: la prima di ordine politico, e cioè se la legge interna di uno Stato adotta una disciplina identica o quasi a quella che dovrebbero prevedere i Trattati internazionali (che sono frutto di negoziazione per cui la disponibilità dello Stato della fonte alla rinuncia parziale alla pretesa tributaria dovuta in base all'applicazione della legge interna è spesso collegata alla richiesta di rinuncia equivalente dell'altro Stato) rimane poco spazio per una politica negoziale da parte dello Stato italiano.

La seconda di ordine interpretativo, nel senso che, mentre per l'Amministrazione finanziaria o per il Giudice interno è essenziale ricorrere al Commentario al modello di trattato formulato dall'OCSE per interpretare una norma convenzionale, tale vincolo non sussiste nei confronti di una norma interna, la quale, per caso, corrisponde in parte a quella contenuta nel predetto modello di trattato. Al riguardo, l'A. auspica un intervento da parte del legislatore in modo da circoscrivere la rilevanza giuridica degli atti interpretativi dell'Amministrazione finanziaria in merito alla nozione di stabile organizzazione. (PM).

“Riforma Tremonti: il nuovo regime di tassazione dei dividendi”, di S. MAYR, in Corr. trib. 2003, pag. 1368.

L'A. analizza gli effetti derivanti dall'abolizione del credito d'imposta sui dividendi, mettendo a confronto il carico fiscale complessivo dell'utile societario, suddiviso tra società e socio, risultante dal nuovo regime con quello dell'attuale regime di imputazione⁽⁶⁾.

Nei confronti dei soci persone fisiche con un'aliquota personale massima (45%) l'A. non rileva una significativa differenza tra il carico fiscale attuale e quello previsto dalla Riforma. Il nuovo sistema penalizzerebbe invece gli azionisti con redditi bassi.

Per il socio non qualificato con basse aliquote, la tassazione forfettaria obbligatoria del 12,50% sull'intero dividendo sarebbe più sfavorevole rispetto al regime attuale.

Inoltre la tassazione dei dividendi da partecipazioni non qualificate sarà, nell'ambito del nuovo regime ed in certe condizioni, più sfavorevole rispetto alla disciplina di tassazione ordinaria per il 40% applicabile alle partecipazioni qualificate.

Nel caso in cui tra la società che produce il reddito e il suo ultimo socio persona fisica si frappongano come soci intermedi altrettante società di capitali, alla tassazione parziale in capo al socio persona fisica⁽⁷⁾ si aggiunge un'imposizione sul 5% dei dividendi che in caso di una catena più o meno lunga può tradursi in un onere fiscale significativo, per effetto del passaggio del dividendo lungo la catena delle società, che direttamente e poi indirettamente partecipano alla società che produce l'utile. Anche in questo caso l'A. rileva un peggioramento del nuovo sistema rispetto all'attuale in cui tali passaggi invece sono fiscalmente neutrali.

Viene evidenziato da ultimo come il nuovo sistema presenterebbe i suoi punti più critici nel contesto internazionale in quanto non è in grado di eliminare totalmente la discriminazione dei dividendi esteri rispetto a quelli italiani. (EM)

⁶ Con l'attuazione della riforma fiscale il trattamento fiscale dei dividendi è mutato. Si è passati dal metodo dell'imputazione (basato sul concorso integrale del dividendo al reddito del percettore accompagnato dall'attribuzione del credito d'imposta) al metodo dell'esenzione, basato su una parziale non concorrenza del dividendo al reddito del percettore (e sulla scomparsa del credito di imposta).

⁷ Per le persone fisiche i dividendi da partecipazioni qualificate concorrono alla formazione del reddito complessivo nella misura del 40%; i dividendi da partecipazioni non qualificate sono soggetti alla ritenuta d'imposta a titolo definitivo del 12,50% con esclusione dell'opzione per la tassazione ordinaria.

“La fusione di società nel nuovo Testo Unico”, di L. MIELE e C. FRANZESE, in Corr. trib. 2003, pag. 2361.

L'articolo prende in esame la disciplina della fusione di società contenuta nell'art. 174 dello schema di decreto introduttivo dell'IRES⁸, alla luce dell'abrogazione dell'imposta sostitutiva di cui all'art. 6 del D.lgs. n. 358/1997, introdotta per ottenere il riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti per effetto dell'imputazione dei disavanzi da annullamento e da concambio.

Tale abrogazione, che ha recepito la delega contenuta all'art. 4, comma 1, lett. m) della L. n. 80/2003, incide non sulla neutralità delle operazioni di fusione, che continueranno ad essere considerate tali, ma sul riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti per effetto dell'imputazione dei disavanzi.

In sostanza, s'introduce una ulteriore fattispecie di disallineamento tra valori civilistici e fiscali. I disavanzi da annullamento e da concambio, infatti, potranno essere legittimamente utilizzati per iscrivere maggiori valori sui beni dell'incorporata o fusa, ma tale ribaltamento non potrà assumere rilevanza fiscale, e ciò in coerenza con il regime di esenzione delle plusvalenze su partecipazioni societarie.

L'A. segnala, inoltre, quanto previsto dal comma 4 del citato art. 174⁹, per quanto concerne la ricostituzione, in capo all'incorporante, delle riserve in “sospensione radicale” d'imposta (intendendosi per tali le riserve tassabili anche in ipotesi diverse dalla distribuzione, che si differenziano da quelle in “sospensione moderata” tassabili solo in caso di distribuzione), che dovrà avvenire utilizzando *prioritariamente* l'eventuale avanzo di fusione. Tale disposizione disciplina le modalità di ricostituzione dei fondi iscritti nell'ultimo bilancio delle società fuse o incorporate, atteso che, ante riforma, detta ricostituzione poteva avvenire (i) attingendo all'eventuale avanzo di fusione, (ii) vincolando una riserva dell'incorporante disponibile, (iii) vincolando una parte ideale del capitale sociale dell'incorporante, facendone menzione in nota integrativa¹⁰.

L'A., infine, con riferimento alle modalità di ricostituzione, in capo all'incorporante, delle riserve di utili delle incorporate, nonché di quelle di apporto, condivide l'adozione del criterio della proporzionalità disposta dal comma 5, del citato art. 174. Tale norma dispone, infatti, che all'aumento di capitale e all'avanzo di annullamento o da concambio che eccedono la ricostituzione e l'attribuzione delle riserve in sospensione d'imposta si applica il regime delle riserve della società incorporata o fusa, diverse da quelle già attribuite o ricostituite, che hanno proporzionalmente concorso alla sua formazione.(PM).

“Le *thin capitalization rules* al vaglio della Corte di Giustizia: la crisi del modello europeo ispiratore della riforma italiana” di M. MORELLI, in Giur. Imp. 2/2003, pag. 692.

Vengono esaminate le disposizioni *anti thin capitalization* contenute nella legge delega per la riforma del sistema fiscale (L. 80/2003), avuto specifico riguardo alla loro possibile confliggenza con i principi comunitari e, più in generale, alla compatibilità con il diritto internazionale pattizio.

Sotto il primo profilo, la sentenza della Corte di Giustizia 12 dicembre 2002, nel procedimento C-324/00, ha riconosciuto nella normativa tedesca *anti thin capitalization* una violazione del principio di libertà di stabilimento (art. 43 del trattato UE), in quanto la stessa, trovando applicazione soltanto nei confronti dei finanziatori non aventi diritto al credito di imposta, di fatto operava una discriminazione delle società finanziatrici non residenti.

Numerose questioni, nessuna delle quali ha trovato accoglimento, sono state sollevate dai Governi degli Stati membri nel corso del procedimento, al fine di sostenere la legittimità della norma tedesca rispetto ai principi comunitari. Esse si sono in particolare basate:

- sulla possibilità, prevista dall'ordinamento comunitario, di sottrarre le norme nazionali a censure di illegittimità qualora effettivamente fondate su ragioni di ordine pubblico, compatibili con il Trattato, e proporzionali agli interessi generali perseguiti, sostenendo che

⁸ L'art. 174 in sede di conversione è stato trasfuso nell'art. 172 del nuovo TUIR, con l'aggiunta del comma 3.

⁹ In sede di conversione tale norma corrisponde all'art. 172, comma 5, del nuovo TUIR.

¹⁰ Questa terza possibilità è stata confermata dall'Agenzia delle entrate con la risoluzione n. 131/E del 18 settembre 2001.

la norma in esame fosse finalizzata combattere l'evasione fiscale, impedendo il trasferimento arbitrario del debito fiscale da uno Stato all'altro. Sul punto la Corte ha manifestato un orientamento costante nel non ritenere la riduzione delle entrate tributarie motivo di interesse generale sufficiente. Inoltre, il rispetto del criterio di proporzionalità, nel senso di esclusione del pericolo che vi potesse essere una doppia imposizione, a parere dell'Autore, imporrebbe comunque allo Stato membro, in presenza di una riqualificazione di un versamento di interessi come distribuzione occulta di dividendi, di cooperare con lo Stato di residenza della capogruppo in modo da consentire un *correlative adjustment*;

- sulla necessità di preservare la coerenza dei regimi fiscali applicabili: la Corte non ha ritenuto tale argomentazione valida causa di giustificazione della sfavorevole situazione fiscale dei contribuenti non residenti nel caso di specie, non essendo affermata a livello di uno stesso soggetto, sulla base di una correlazione rigorosa tra un vantaggio fiscale, da un lato, e un trattamento fiscale sfavorevole, dall'altro;
- sulla finalità della norma di evitare frodi fiscali, perpetrate dal contribuente attraverso un abuso dei principi di diritto comunitario, non ravvisandosi nella fattispecie tali abusi.

Con riferimento alla compatibilità con il diritto internazionale pattizio, rileva l'Autore come, pur non esistendo nell'ambito delle convenzioni contro le doppie imposizioni specifiche disposizioni volte a contrastare il fenomeno della *thin capitalization*, è possibile individuare alcune norme che, richiamando il tema della deducibilità degli interessi transnazionali tra imprese associate, appaiono suscettibili di assumere rilievo a tale fine. Trattasi in particolare:

- delle disposizioni in materia di *transfer pricing* contenute nell'art. 9, paragrafo 1, del Modello OCSE, che il Comitato per gli Affari Fiscali dell'OCSE ha ritenuto applicabile, nelle relazioni infragruppo, per riqualificare quali dividendi somme formalmente aventi natura di interessi. A tale riguardo l'Autore ritiene che a detti interessi, una volta riqualificati come dividendi, sia applicabile il regime convenzionale di cui all'art. 10 del Modello OCSE, oltre che la direttiva madri-figlie, ricorrendone le condizioni;
- delle clausole c.d. di *deduction non-discrimination* e *ownership non-discrimination* contenute nell'art. 24 del Modello, finalizzate ad evitare disparità di trattamento tra soggetti residenti e non. Tale questione presenta tuttavia profili di delicatezza, tenuto conto che, da un lato, il tenore letterale delle clausole e l'interpretazione che ne dà il relativo Commentario farebbero ritenere che le norme interne tese a contrastare il fenomeno della capitalizzazione sottile debbano prevalere sulle norme di fonte convenzionale, dall'altro, che la Corte di Giustizia europea ha in più occasioni affermato che l'esercizio del potere impositivo e la relativa ripartizione, su base convenzionale, tra i diversi Stati membri trova comunque un limite nel rispetto dei principi di diritto comunitario.

Passando all'esame delle possibili conseguenze che il principio di diritto affermato dalla Corte europea è suscettibile di produrre negli ordinamenti degli altri Stati membri che prevedono disposizioni analoghe a quelle tedesca, l'Autore si sofferma sulle esperienze di Francia e Spagna, la cui normativa *anti thin capitalization* prende di fatto in considerazione soltanto l'indebitamento nei confronti di soggetti non residenti: i dubbi di legittimità di tali norme, già sollevati in passato in relazione al principio di non discriminazione previsto dal modello OCSE, divengono inevitabilmente più pressanti alla luce della richiamata sentenza.

Con riferimento alle norme di contrasto all'utilizzo fiscale della sottocapitalizzazione delle imprese, contenute nella legge delega per la riforma del sistema fiscale italiano, rileva come la previsione di non applicazione nei casi di confluenza degli oneri finanziari in un reddito imponibile ai fini dell'imposta sul reddito e dell'imposta sul reddito delle società, possa sollevare analoghi dubbi di confliggenza con i richiamati principi convenzionali e di diritto comunitario. Rispetto alla posizione di chi ha affermato l'insussistenza di tale incompatibilità, in ragione della potenziale applicazione della norma anche a soggetti residenti (nei casi di esclusione degli oneri finanziari dalla base imponibile, in quanto assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva) nonché della facoltà per la società di fornire prova che l'affidamento tragga origine dalla propria capacità di credito, l'Autore appare non concordare, rinvenendo un fondato pericolo che la normativa italiana, come definita nella legge delega, sia ritenuta in contrasto con i principi comunitari e auspicando i conseguenti necessari interventi correttivi. Inoltre, al di là dell'intervento specifico sul regime di *thin capitalization*, in prospettiva, in assenza di una armonizzazione dei sistemi fiscali degli Stati membri, e in un'ottica di rispetto dei principi comunitari di libertà di

stabilimento e non discriminazione, ritiene possa prevedersi un regime unico di tassazione per interessi e dividendi, che farebbe venir meno in origine la convenienza a “mascherare” in finanziamenti apporti di capitale. (PT)

“La disciplina CFC tra attività di controllo dell’Amministrazione finanziaria e disapplicazione – Alcuni spunti di riflessione anche alla luce del progetto di riforma della tassazione delle società”, di A. NUZZOLO, ne Il fisco 32/2003, fasc. n. 1, pag. 13087.

L’articolo effettua un’ampia ricognizione della disciplina sulle Controlled Foreign Companies (CFC), con particolare riguardo ai casi di disapplicazione della stessa e all’attività di controllo svolta dall’Amministrazione finanziaria.

In premessa, l’A. fa presente che sono previste due tipologie di modelli di CFC, e segnatamente il *jurisdictional approach* e il *transactional approach*. Il primo, adottato in Italia, prevede, in estrema sintesi, che il reddito del soggetto partecipato estero sia unitariamente ricondotto al controllante residente, indipendentemente dalle diverse fonti di provenienza. Il secondo, invece, fa riferimento, esclusivamente, al reddito derivante da cespiti di facile mobilità, come ad esempio quelli di natura finanziaria.

Successivamente, l’A. svolge alcune notazioni di carattere sulla evasione e sull’elusione d’imposta, con particolare riguardo ai casi di interposizione di persona, fittizia o reale, nonché alle diverse tipologie di misure antielusive previste, ai profili sanzionatori ed ai casi di disapplicazione espressamente indicati all’art. 127-bis, comma 5, del TUIR.

In particolare l’A., per quanto concerne l’interpello, si sofferma sull’organo competente ad impugnare una eventuale risposta sfavorevole dell’Amministrazione finanziaria e ritiene che la sede competente ove far valere il proprio diritto di riesame dell’istanza sia quella tributaria ovvero, in ultima analisi, mediante l’autotutela direttamente davanti all’Amministrazione finanziaria⁽¹¹⁾. (PM).

“Indeducibilità degli interessi passivi per mancanza di inerenza – Effettivo beneficiario e *thin capitalization*”, di G. PALUMBO, ne Il fisco 35/2003, fasc. n. 1, pag. 14503.

Prendendo spunto da una ipotetica situazione di triangolazione economica – cessione di un pacchetto azionario da una *top holding* localizzata nelle Antille olandesi ad una *sub holding* olandese e da questa ad altra società italiana del medesimo gruppo – volta a realizzare una correlata triangolazione finanziaria – in base alla quale la erogazione di un finanziamento avente come destinatario finale la *sub holding* olandese, viene realizzata attraverso la concessione del credito alla società italiana acquirente del pacchetto azionario e il successivo “trasferimento” di tali fondi alla società olandese a titolo di pagamento delle azioni medesime– l’Autore rileva come tale operazione possa dar luogo a risparmi fiscali indebiti (gli interessi passivi non sarebbero infatti deducibili in Olanda, stante le norme vigenti in quel Paese, ove il finanziamento fosse stato direttamente erogato alla *sub holding* a copertura del costo sostenuto per l’acquisizione del pacchetto azionario) censurabili da parte del Fisco.

A tale riguardo ritiene che le eventuali pretese impositive dell’Amministrazione, in termini di mancato riconoscimento della inerenza (e quindi della deducibilità) di una quota degli interessi passivi in capo alla controllata italiana, debbano essere valutate alla luce: i) del principio

¹¹ Al riguardo ci sembra che l’interpretazione resa dall’A. non sia confortata da quanto previsto all’art. 19, comma 1, del D.lgs. n. 546/1992 che individua dalla lett. a) alla lett. h), secondo una elencazione casistica, e in via residuale alla lett. i), gli atti impugnabili e l’oggetto del ricorso. Il riferimento a tale ultima ipotesi (quella residuale), ci sembra che non possa essere utilizzato, atteso che esso si riferisce a tutti quegli atti per i quali la legge ne prevede “l’autonoma impugnabilità davanti alle commissioni tributarie” e il D.M. 26 aprile 2001, n. 209, recante il regolamento per l’esercizio dell’interpello in questione, non prevede tale possibilità d’impugnativa. In definitiva, posto che l’istituto dell’interpello si fonda sulla rapidità delle risposte fornite dall’Amministrazione finanziaria al contribuente, il quale per ovvi motivi non può paralizzare la propria attività in attesa che si risolva la lite tributaria, ci sembra che il legislatore volutamente abbia voluto evitare di appesantire tale procedura con la possibilità di ricorrervi. Pertanto, il contribuente che non condivide l’esito dell’interpello può comunque porre in essere l’operazione prospettata e, una volta contestate le eventuali violazioni dall’Amministrazione finanziaria, adire la via contenziosa impugnando l’avviso di accertamento.

dell'effettivo beneficiario degli interessi medesimi; e ii) delle misure *anti thin capitalization* (di cui la Riforma ha previsto l'introduzione anche in Italia).

In concreto, pertanto, laddove, nel caso prospettato, una quota del finanziamento risultasse eccedente rispetto alla capacità di credito propria della mutuataria italiana (in assenza delle descritte relazioni di gruppo) e al conseguente idoneo rapporto debito/capitale (*anti thin cap rules*), rivelandosi di pertinenza diretta della *sub holding* olandese (effettivo beneficiario), la corrispondente quota di interessi passivi non potrebbe essere riconosciuta come deducibile in Italia. (PT)

“Le cause ostative al consolidato fiscale nazionale”, di M. PISANI, ne Il fisco 38/2003, fasc. n. 1, pag. 5910.

L'articolo prende in esame le due ipotesi, previste all'art. 128, comma 2, lett. a) e b) del nuovo TUIR, che precludono l'applicazione del consolidato nazionale. Elemento comune di tali ipotesi è che la società sia soggetta a criteri di quantificazione del proprio carico impositivo differenti da quelli ordinariamente previsti.

Con riferimento alla lett. a), essa stabilisce l'impossibilità di esercizio dell'opzione per quelle società che non determinano il proprio imponibile secondo le norme previste per le società e gli enti commerciali residenti. Risultano, quindi, escluse dal consolidamento le società non residenti che determinano il reddito secondo il criterio che collega la produzione dello stesso al territorio dello Stato, in sostituzione del *worldwide taxation* applicabile ai soggetti residenti.

L'A., tuttavia, evidenzia una significativa eccezione a tale preclusione nel caso in cui un soggetto non residente, nella sua qualità di controllante, sia dotato di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato alla quale si riconducono le controllate residenti¹².

In tal caso, la stabile organizzazione, pur se giuridicamente non distinguibile dalla casa madre, per una serie di obblighi formali primo fra tutti la predisposizione di un apposito conto economico, sarebbe sostanzialmente parificata ad una società residente, assolvendo ai fini del consolidato domestico le funzioni di una capogruppo residente.

Per quanto concerne la lett. b), essa individua tra le cause ostative l'aver fruito di agevolazioni, totali o parziali, in materia d'imposta sulle società.

Tale generica previsione, attesa la sua natura chiaramente antielusiva, secondo l'A., andrebbe sostanzialmente rivista dato che non è possibile cumulare le agevolazioni limitate a determinati periodi d'imposta (come ad esempio l'art. 7 della L. n. 388/2000 relativa agli incentivi per l'incremento dell'occupazione, o l'art. 4 della L. n. 383/2001, la cd. Tremonti-bis) con quelle di natura permanente regolate dal D.P.R. n. 601/1973. (PM).

“L'operazione di fusione nella riforma (art. 174 della bozza di nuovo T.U.)”, di L. ROSSI e P. SCARIONI, in Boll. trib., 2003, pag. 1057.

Gli AA. effettuano un breve commento all'art. 174 della bozza di nuovo testo unico (ora art. 172 del nuovo TUIR approvato con D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344, n.d.r.), limitando l'analisi alle sole disposizioni che modificano, o precisano, il regime fiscale della fusione vigente fino al 31 dicembre 2003. In particolare, dopo aver premesso che “a regime” non è più possibile ottenere il riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti per effetto dell'imputazione dei disavanzi da annullamento e da concambio, viene evidenziato che il comma 1 della norma in esame non prevede più che “*le plusvalenze e minusvalenze iscritte risultanti dalle situazioni patrimoniali prescritte dall'art. 2502 (ora: art. 2501-ter) del codice civile non si considerano iscritte in bilancio*”. A giudizio degli AA., la soppressione di tale periodo non introduce alcun elemento di novità nella disciplina della fusione, posto che, a seguito della sopravvenuta intassabilità delle plusvalenze iscritte in bilancio (abrogazione della lett. c) dell'art. 54 del TUIR a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 1997, confermata anche nel testo definitivo del nuovo TUIR), perde rilevanza l'ormai risalente indirizzo della Corte di Cassazione da cui aveva verosimilmente tratto

¹² Sul punto cfr. ns. circ. inf. n. 6/2003, pag. 11

origine il chiarimento contenuto nelle disposizione in commento, secondo cui non si considerano iscritte in bilancio le plusvalenze risultanti dalle situazioni di fusione. La norma, dopo aver nuovamente sancito l'irrelevanza fiscale delle poste di pareggio contabile che possono emergere nel bilancio della società risultante dalla fusione o incorporante, nonché dei maggiori valori iscritti in bilancio per effetto dell'imputazione dell'eventuale disavanzo da annullamento o da concambio, sancisce il principio della continuità dei valori fiscali dei beni ricevuti dalla società fusa o incorporante. Sebbene non menzionato specificamente, gli AA. ritengono che l'espressione "beni" comprenda anche l'avviamento.

In merito all'obbligo di ricostituzione e attribuzione delle riserve in sospensione di imposta del "primo" e del "secondo" gruppo iscritte nell'ultimo bilancio delle società fuse o incorporate, la nuova disposizione pone una precisazione con riferimento alle riserve del primo tipo, le quali devono in ogni caso essere ricostituite nel bilancio della società risultante dalla fusione o incorporante, pena la tassazione della riserva per la parte non ricostituita. Al riguardo, la nuova norma dispone che la ricostituzione delle suddette riserve del primo gruppo debba avvenire prioritariamente utilizzando l'eventuale avanzo di fusione. Tale precisazione, a giudizio degli AA., ha in parte carattere interpretativo, avvalorando un comportamento già tenuto nella prassi, e in parte innovativo. Infatti, sebbene la ragione della sua introduzione sia quella di risolvere la questione dell'utilizzo dell'avanzo di fusione in presenza di riserve di entrambi i tipi quando la società incorporante non dispone di altre riserve utilizzabili per la ricostruzione di riserve del primo gruppo, la norma attenua l'obbligo riguardante le riserve del secondo gruppo.

È stato inoltre chiarito un principio seguito nella prassi ai fini dell'individuazione della natura fiscale dell'incremento di patrimonio netto che si origina, nel bilancio dell'incorporante, per effetto dell'annullamento della partecipazione o del concambio. A tale incremento si applica il regime fiscale delle riserve della società incorporata che hanno proporzionalmente concorso alla sua formazione. Gli AA. ritengono che il rapporto cui occorre riferirsi per la determinare la composizione dell'incremento patrimoniale debba essere costruito tenendo conto anche del capitale sociale della società incorporata, forzando il dato letterale della norma che menziona solo le "riserve" della società fusa o incorporata "che hanno proporzionalmente concorso alla sua formazione". Ciò in quanto la norma è volta a mantenere la qualificazione fiscale del patrimonio netto dell'incorporata confluito nell'incorporante, tra cui è compreso il capitale sociale, mentre una ricostruzione fondata sulle sole riserve condurrebbe all'attribuzione in capo all'incorporante di riserve di utili mai prodotte dalla società incorporata.

Infine, con riferimento alla disciplina del riporto delle perdite fiscali pregresse, gli AA. ritengono che l'espressa abrogazione della norma che prevedeva la riduzione delle perdite dell'incorporata fino a concorrenza del disavanzo da annullamento fiscalmente rilevante costituisca una mera modifica formale, posto che detta disposizione doveva intendersi implicitamente abrogata a seguito dell'introduzione dell'art. 27 della legge n. 724/1994 riguardante il principio di neutralità della fusione. (FDA)

Il riconoscimento fiscale dei gruppi di imprese: analisi e confronto dei due modelli previsti dalla riforma Tremonti, di A. SIMONI, in Boll.trib. 2003, pag. 811.

Prima di analizzare le caratteristiche principali dei regimi di consolidamento fiscale (domestico ed internazionale/mondiale) previsti dalla Riforma, l'A. evidenzia come la loro finalità sia quella di non discriminare le imprese articolate in una pluralità di entità legali in un sistema dove il baricentro dell'imposizione è dato dall'impresa stessa e non più, come in passato, dal socio. In particolare, e salva la facoltatività del consolidamento, esso consente di evitare la doppia imposizione economica; tuttavia, ferma restando che in entrambi i casi si integri il requisito del controllo e di una partecipazione agli utili superiore al 50%:

- il consolidato nazionale prende in considerazione il gruppo, unitariamente considerato, per cui rileva l'intero imponibile di gruppo. Per effetto della somma algebrica degli imponibili si perviene ad un'unica obbligazione tributaria, riferibile ai soggetti che vi aderiscono mediante l'opzione;
- il consolidato estero, invece, fa riferimento al soggetto controllante residente – quello di grado più elevato -, e non al gruppo, per cui rileva solo la quota di imponibile al primo

riferibile. Si tratta di un sistema di imputazione proporzionale del reddito ad uno specifico soggetto – quello residente – cui spetta la scelta del sistema impositivo.

In ordine al perimetro di consolidamento, per quello nazionale è ammesso l'approccio "cherry picking", nel senso che è possibile non farvi partecipare alcune controllate, mentre per quello "mondiale" il criterio è quello di "all in all out", cioè la necessaria inclusione di tutte le controllate estere (non è consentito escludere nemmeno quelle di minori dimensioni, se non con l'assenso dell'A.F.); a tale riguardo, fermo restando che la controllata estera deve svolgere attività commerciale, è irrilevante la sua forma giuridica (sono incluse, quindi, anche le partnership estere trasparenti in base alla legislazione locale), purchè sia configurabile il requisito del controllo.

In ordine a detto ultimo requisito, rileva il controllo di diritto, diretto o indiretto, di cui all'art. 2359 codice civile, tenendo conto, in caso di controllo indiretto, degli effetti demoltiplicativi. Peraltro, ai fini del consolidato mondiale, la demoltiplicazione rileva ai fini della determinazione della quota di imponibile estero da imputare al soggetto residente "controllante".

Caratteristica peculiare del consolidato nazionale sono le rettifiche di consolidamento, cioè gli aggiustamenti al risultato della somma algebrica degli imponibili volti a creare una base imponibile quanto più corrispondente a quella che si sarebbe venuta a determinare qualora controllante e controllate avessero costituito un'unica entità legale.

Dopo un' accenno alla disciplina di circolazione infragruppo delle norme "sovvenzionali" – disciplina espunta dalla legge attuativa della delega in quanto non necessaria, stante la possibilità per le imprese cui le medesime norme competono di tenerne conto anche in caso di imponibili negativi – vengono descritte le altre rettifiche di consolidamento prevista dalla delega, cioè la trasferibilità infragruppo, in regime di neutralità fiscale, dei beni diversi da quelli produttivi di ricavi, la sterilizzazione del regime di pro rata patrimoniale (quando il valore delle partecipazioni in regime di *participation exemption* eccede il patrimonio netto della società partecipante) relativamente alle partecipazioni in società consolidate e la assoluta non imponibilità dei dividendi infragruppo. (NM)

"Lo scambio di partecipazioni dalla Riforma Visco alla Riforma Tremonti", di G. ZIZZO, in Riv. dir. trib. 6/2003, I, pag. 549.

Nell'articolo viene compiuta una efficace disamina delle disposizioni contenute nell'art. 5 del D.Lgs. 358/1997, che disciplinano gli scambi di partecipazioni volti ad acquisire od integrare il controllo di una società, anche in rapporto alle norme di cui al D.Lgs. 544/1992, attuative della Dir. CEE 90/434 con riferimento agli scambi infracomunitari, e all'art. 3, comma 1, dello stesso decreto 358, che disciplina i conferimenti di partecipazioni di controllo e collegamento.

Vengono al riguardo auspicati interventi di coordinamento ed omogeneizzazione tra le disposizioni di attuazione della normativa comunitaria di cui al D.Lgs. 544 e quelle che regolano gli scambi domestici nell'ambito del D.Lgs. 358, interventi che potrebbero essere utilmente attuati con l'occasione della Riforma Tremonti.

Relativamente allo scambio di partecipazioni mediante permuta (di cui al comma 1 della norma in esame) l'Autore formula le seguenti osservazioni:

- nonostante il richiamo testuale ai soggetti di cui all'art. 87, lett.a) e b) del TUIR, il novero dei soggetti acquirenti potenzialmente interessati all'applicazione della norma si restringe alle sole società per azioni e in accomandita per azioni, in forza della previsione di attribuzione di azioni proprie ivi contenuta;
- pur in mancanza di una espressa qualificazione dei soci della società acquistata, vengono fornite ampie argomentazioni per sostenere, quale condizione di applicazione del regime di cui all'art. 5, comma 1, che la partecipazione conferita costituisca un bene relativo all'impresa (e quindi che il socio sia un imprenditore); nel caso di soggetti non residenti, la stessa dovrà altresì essere connessa ad una stabile organizzazione in Italia;
- con la locuzione "acquista o integra una partecipazione di controllo" il legislatore avrebbe inteso affermare la sussumibilità nella fattispecie anche dell'acquisizione di partecipazioni non di per sè di controllo (ma che tuttavia permettono di pervenire allo stesso), ma non anche alle acquisizioni che avvengono dopo il conseguimento del medesimo;
- della normativa in oggetto possono avvalersi anche una pluralità di permutate concluse con diversi soci della società acquistata, quando risultino oggettivamente inserite in un progetto

- unitario di acquisizione della partecipazione di controllo (tale interpretazione trova espresso riscontro nella Circ. Min. 320/E del 1998);
- la nozione di controllo che rileva è quella di cui al comma 1, n. 1, dell'art. 2359 c.c. (maggioranza dei diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria), computandosi a tal fine anche i voti spettanti a società controllate, fiduciarie e persone interposte;
 - tenuto conto della diversa formulazione adottata, risulta evidente che nel passaggio dal D.Lgs. 544, che il legislatore delegante aveva indicato quale norma "modello", al D.Lgs. 358, la disciplina degli scambi di partecipazioni abbia subito un mutamento di prospettiva: nel primo caso, infatti, la continuità dei valori fiscali è corollario logico e coerente della neutralità dell'operazione; nel secondo, la continuità del costo è condizione di tale neutralità (l'operazione resta pertanto atto realizzativo, con la particolarità che, ricorrendo una determinata situazione, essa viene sottratta al regime ordinario delle permutate, e quindi delle cessioni onerose);
 - ai fini dell'applicazione del regime di neutralità, la nozione di costo rilevante deve identificarsi con il valore contabile (e non con quello fiscale) della partecipazione: solo l'attribuzione di tale valore risulta infatti atto sempre riscontrabile, sin dal periodo in cui la permuta si è perfezionata (ciò a differenza di quanto avviene per il costo fiscale, atteso che lo stesso potrebbe emergere solo all'atto di una successiva dismissione della partecipazione). Conseguentemente, diversamente da quanto previsto per gli scambi infracomunitari in ragione del diverso tenore del D.Lgs. 544, in quelli soggetti al regime dell'art. 5 di cui si tratta, le partecipazioni nuove non ereditano i valori fiscalmente riconosciuti delle vecchie, a meno che i valori contabili di queste ultime siano ribaltati sulle prime. La permuta resta pertanto una operazione realizzativa né è compresa, a differenza di quella infracomunitaria, nell'elenco delle fattispecie per le quali l'art. 6 della L. 342/2000 instaura un regime di continuità di possesso tra beni ceduti e acquisiti;
 - in mancanza di continuità di valori contabili, si applicano le regole ordinarie delle permutate, ivi inclusa quella che identifica il valore di realizzo con il valore normale del bene ricevuto: ciò tuttavia non nei confronti di tutte le parti del negozio ma solo di quella che non ha osservato la condizione. Ove tale parte sia rappresentata dal socio della società acquistata, e la permuta abbia di per sé per oggetto una partecipazione di controllo o collegamento iscritta tra le immobilizzazioni finanziarie negli ultimi tre bilanci, alla plusvalenza eventualmente realizzata sarà applicabile l'imposta sostitutiva del 19% di cui all'art. 1 del D.Lgs. 358;
 - in caso di conguaglio in denaro, la mancata indicazione di un tetto allo stesso da parte della norma (contrariamente a quanto avviene relativamente agli scambi infracomunitari nel D.Lgs. 544), non preclude all'Amministrazione la possibilità di riqualificare la permuta in compravendita, ove l'entità del medesimo ne palesi una funzione diversa da quella naturale di "servente" nell'ambito dell'operazione. Inoltre, mentre per gli scambi di partecipazioni mediante permuta disciplinati dall'art. 5 in esame, il conguaglio dovrebbe concorrere per intero alla determinazione del reddito imponibile del percettore, potendo invece essere capitalizzato ad incremento del costo della partecipazione da parte dell'acquirente/erogante, una diversa impostazione dovrebbe adottarsi con riferimento agli scambi infracomunitari, stante la assimilazione operata dal D. Lgs. 544 ai concambi attuati nelle fusioni e nelle scissioni.

Con riferimento allo scambio di partecipazioni mediante conferimento (di cui al comma 2 del medesimo art.5 del D.Lgs. 358/1997), si rileva che:

- la disciplina si colloca, diversamente da quella che regola lo scambio di partecipazioni mediante permuta, sul piano della misurazione dei componenti di reddito che scaturiscono dall'operazione, dando prevalenza a tal fine alla posizione della conferitaria che, acquisendo con i valori contabili attribuiti ai beni ricevuti nuovi valori fiscali, detta le conseguenze sulla vicenda della conferente;
- le possibili aree di sovrapposizione tra la norma in esame e l'art. 3, comma 1, dello stesso decreto, dovranno essere superate dando prevalenza all'art. 5, comma 2, in ragione della sua attitudine ad assorbirne la funzione, sia perché riguardante qualsiasi componente di reddito scaturente dal conferimento (non solo le plusvalenze) sia perché ruotante su un

- unico parametro, l'incremento del patrimonio netto della conferitaria, anziché due, il valore di iscrizione dell'oggetto conferito e quello della partecipazione ricevuta;
- in mancanza di una specificazione analoga a quella contenuta nel comma 1 dello stesso art. 5, e tenuto conto della *ratio* della norma, il regime in esame dovrebbe applicarsi anche ai casi di acquirenti rappresentati da società di persone (residenti); dovrebbero invece restarne escluse le società non residenti, quanto meno nel caso in cui l'acquisto non avvenga attraverso una stabile organizzazione in Italia;
 - l'art.5 comma 2 dovrebbe ritenersi operante anche ove la società acquistata sia una società di persone o una società non residente, ciò pur in presenza di un elemento testuale contrario, rappresentato dal rinvio all'art. 2359, n.1, cc, il quale lega il controllo alla disponibilità della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria;
 - con riferimento alla natura dei soci (imprenditori) della società acquisita e all'oggetto del conferimento (acquisizione o integrazione di una partecipazioni di controllo), valgono le considerazioni espresse per gli scambi di partecipazioni attuati mediante permuta;
 - l'identificazione del valore di realizzo con l'incremento di patrimonio netto contabile della conferitaria, corrispondente al valore contabile da essa attribuito alle partecipazioni conferite, cancella sia il rilievo del valore normale delle partecipazioni medesime (riconosciuto quale criterio generale dal TUIR) sia di quello assegnato dalla conferente alle partecipazioni ricevute (richiamato, a determinate condizioni, dall'art. 3 del D.Lgs. 358). Per le partecipazioni non costituenti beni merce (per le partecipazioni costituenti beni merce, il valore di realizzo costituisce ricavo in capo alla conferente): i) alle eventuali plusvalenze, ricorrendone le condizioni, potrà essere applicata l'imposta sostitutiva del 19%; ii) le eventuali minusvalenze, derivando le stesse da un atto di realizzo, non potranno essere assoggettate all'obbligo di rateizzazione quinquennale introdotto per le svalutazioni dal D.L. 209/2002. Laddove la partecipazione ricevuta dall'impresa conferente sia contabilizzata per un valore diverso da quello indicato dall'art. 5, comma 2, si determinerà un disallineamento tra valore contabile e fiscale della medesima. Nel caso a questa divaricazione si associasse l'emersione di una minusvalenza fiscale, senza una corrispondente (o con una minore) minusvalenza contabile, essa dovrebbe ricondursi tra gli oneri non imputabili a conto economico, e perciò deducibile anche in difetto di imputazione allo stesso, in quanto scaturente da una valutazione del conferimento che esplica i suoi effetti esclusivamente in ambito fiscale.(PM)

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC

Dottrina

“Caratteristiche del sistema fiscale svizzero con particolare riferimento alle società *holdings*, ausiliarie e di domicilio incluse nelle black list i cui al D.M. 21 novembre 2001 e al D.M. 23 gennaio 2002”, di C.A.A. MARRA, ne Il fisco 27/2003, fasc. n. 1, pag. 11455.

La disciplina sulle *Controlled foreign companies* (CFC) prevista all'art. 127-*bis* del TUIR e quella sulla indeducibilità dei costi di cui all'art. 76, comma 7-*bis* del TUIR, hanno come riferimento due black lists contenute, rispettivamente, nel D.M. 21 novembre 2001 e nel D.M. 23 gennaio 2002.

In entrambi i decreti l'art. 3, comma 1, contiene una lista di Stati o territori considerati a regime fiscale privilegiato, limitatamente ai soggetti ed alle attività per ciascuno di essi individuate: per la Svizzera, sono indicate le società non soggette alle imposte cantonali e municipali, quali le società holding, ausiliarie e di domicilio.

Dopo una generale esposizione del sistema fiscale svizzero, l'A. rileva che le suddette società sono, in realtà, soggette sia alle imposte cantonali sia alle imposte municipali, anche se in misura ridotta. Pertanto egli ritiene che i citati decreti ministeriali si riferiscano a quelle società holding, ausiliarie e di domicilio, non soggette alle *ordinarie* imposte cantonali e municipali e non a quelle società non soggette affatto alle predette imposte. In sostanza, per l'A., il legislatore non si riferiva

ai soggetti svizzeri esenti indicati all'art. 23 LAID, come ad esempio le persone giuridiche che perseguono scopi di pubblica utilità, le Casse svizzere di assicurazioni sociali, i Comuni, i Cantoni, la Confederazione.

Secondo questa interpretazione, quindi, l'eventuale produzione all'Amministrazione finanziaria da parte di un'impresa residente in Italia di certificati rilasciati dalle competenti autorità fiscali svizzere attestanti l'assoggettamento delle società in questione alle imposte federali, cantonali e comunali non è idonea a provare l'assenza dei presupposti oggettivi per l'applicazione della disciplina sulla indeducibilità dei costi e di quella sulle CFC, in quanto le holding, ausiliarie e di domicilio, sono soggette comunque a tassazione, sebbene si tratti di tassazione non ordinaria ma agevolata.(PM).

“Indeducibilità dei costi delle operazioni con soggetti residenti in Stati o territori aventi regime fiscale privilegiato – Recenti interpretazioni ministeriali in materia di circostanze esimenti” di M. MAZZETTI di Pietralata, A. MOLINARI, ne Il fisco 30/2003, fasc. n. 1, pag. 12442.

L'A. esamina le circostanze esimenti di cui all'art. 7-ter dell'art. 76 TUIR in base alle quali la disposizione di cui al 7-bis, relativa all'indeducibilità dei costi derivanti da operazioni intercorse con soggetti residenti in Stati e territori aventi regime fiscale privilegiato, si rende inapplicabile. Tale analisi è condotta alla luce delle recenti interpretazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate.

La prima esimente attiene all'attività in concreto svolta dalla società estera. Ciò comporta la valutazione, da parte dell'Amministrazione finanziaria, della prevalenza dell'attività commerciale sulle altre attività svolte dal soggetto estero nello Stato con regime fiscale privilegiato, nonché l'effettività, in relazione all'idoneità della struttura organizzata predisposta in loco per lo svolgimento dell'attività stessa. Per quanto attiene alla prova dello svolgimento in via prevalente di un'attività commerciale effettiva, l'Amministrazione indica una serie di documenti ritenuti utili, come ad esempio i documenti societari contabili della società estera, normalmente di difficile reperimento per il contribuente italiano.

La seconda esimente riguarda la prova della sostanza economica dell'operazione in relazione all'effettivo interesse del contribuente italiano. Su tale punto, l'Amministrazione sembra aver fornito, con la procedura indicata dalla Direzione Regionale del Piemonte e con la Ris. n. 127/03 alcune linee guida che permettono al contribuente di produrre le prove. La dimostrazione dell'effettivo interesse economico può essere ottenuta:

- a) sulla base della natura dei costi sostenuti; un indice di tale requisito potrebbe essere il fatto che i costi siano tipicamente afferenti l'attività d'impresa esercitata;
- b) sulla base dei prezzi delle operazioni ed in particolare della loro congruità rispetto al valore normale. (CLP)

“Dividendi madre figlia – Normativa antiabuso ed effetti distorsivi della *participation exemption*” di G. PALUMBO, ne Il fisco 33/2003, fasc. n. 1, pag. 13410.

In base all'art. 27-bis del D.P.R. n. 600/1973, il socio-società residente in un Paese dell'Unione Europea ha diritto al rimborso della ritenuta operata sui dividendi al medesimo corrisposti dalla propria “figlia” italiana, a condizione che vi sia partecipazione diretta nella società italiana non inferiore al 25 per cento del capitale, detenuta ininterrottamente da almeno un anno.

Esiste, poi, una disposizione antiabuso al comma 5, dell'art. 27-bis citato, secondo cui se la “mamma” è controllata, anche indirettamente, da uno o più soggetti non residenti in Stati della Comunità Europea, il regime di esonero da ritenuta dei dividendi in uscita dall'Italia si applica a condizione che venga dimostrato che la “mamma” non è stata costituita allo scopo esclusivo o principale di beneficiare del regime agevolativi (cd. società conduit).

L'art. 27-bis contiene un'ulteriore clausola antiabuso laddove dispone che la “mamma” non deve essere residente in uno stato o territorio a fiscalità privilegiata dell'Unione europea e deve comunque essere sottoposta a tassazione ordinaria nel proprio Paese di residenza, salvo eventuali regimi agevolativi temporanei e territorialmente circoscritti.

Rispetto a tale ultima previsione si pone il dubbio se sia necessario per l'applicazione della Direttiva madre-figlia che la soggezione ad imposta sia effettiva nel senso che cioè la società non residente debba essere effettivamente tenuta al pagamento di imposta sul reddito.

Tale problematica interessa, in particolare, tutte quelle società che, pur essendo soggetti passivi d'imposta nel proprio Stato di residenza, tuttavia beneficiano di norme agevolative, quali, ad esempio, la cosiddetta *participation exemption* che esclude da imposizione le plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni nonché i dividendi sulle medesime partecipazioni.

Peraltro, si ritiene che il meccanismo di esenzione da ultimo riportato come esempio non sia formalmente qualificabile come regime agevolativo, ma consista essenzialmente in un metodo alternativo di tassazione degli utili societari che, tuttavia, viene in punto di fatto trasformato in strumento di esenzione. (AF)

“La prova contraria delle CFC rules”, di G. e A. VASAPOLLI, in Corr. trib. 2003, pag. 2625.

Gli AA. delineano dalle numerose risoluzioni emesse dall'Agenzia delle Entrate un quadro abbastanza chiaro di quando le “CFC rules” possono essere disapplicate, previa presentazione di adeguata prova dello svolgimento di un'attività industriale o commerciale effettiva, ovvero della sottoposizione dei redditi ad un regime fiscale non privilegiato.

Va innanzitutto precisato che l'attività commerciale deve intendersi nella più ampia eccezione contenuta nell'art. 2195 cc; ivi comprese le attività finanziarie bancarie ed assicurative (cfr. ris. n. 285 del 16/8/2002).

E' possibile ottenere la disapplicazione del regime CFC dimostrando che l'impresa estera, per apparato organizzativo e investimenti effettuati, svolge effettivamente un'attività commerciale o industriale nello Stato in cui è localizzata, anche se gli sbocchi commerciali di tale attività trascendono il mercato locale (cfr circ. n. 18/2002, 29/2003).

L'esistenza di una struttura organizzativa consona rispetto al tipo di attività effettuata, può essere dimostrata anche dal bilancio, soprattutto se sottoposto a revisione contabile, dal quale risultino voci tipiche di un'attività d'impresa congrue, (immobilizzazioni, costi del personale, ecc.) anche per ammontare, rispetto all'attività svolta (Ris. 389/2002).

Ricorda l'A. che nella Ris. 388/E è stata specificata la necessità che la struttura organizzativa sussista direttamente in capo alla società controllata non residente, non essendo sufficiente che l'effettiva operatività sussista in capo alla stabile organizzazione all'estero di tale società, anch'essa situata in un Paese a Fiscalità privilegiata.

Le CFC rules non si applicano ai sensi dell'art. 127-bis, comma 5, del TUIR, anche quando sia possibile dimostrare che “dalle partecipazioni non consegue l'effetto di localizzare i redditi in Stati o Territori in cui sono sottoposti a regimi fiscali privilegiati”. A tale riguardo l'A. sottolinea che l'Amministrazione Finanziaria con la Ris. n. 358/2002 ha disconosciuto i c.d. *ruling negativi* per effetto dei quali l'Amministrazione estera non applica alla società le norme agevolative previste a livello statale, assoggettando l'impresa a tassazione piena. Questo poichè i *ruling* sono atti amministrativi di un'Amministrazione fiscale estera che, in quanto tali, non hanno la natura di fonti di diritto.(CLP)

Prassi Amministrativa

Convenzioni internazionali in materia di doppia imposizione – Tassazione delle pensioni pagate ai sensi della legislazione sulla sicurezza sociale – Interpretazione ed applicazione dell'art. 18, paragrafo 2, degli Accordi conclusi dall'Italia con la Finlandia, il Lussemburgo e la Svezia – Rendite risarcitorie di fonte estera assimilate alle rendite Inail.

Circ. Agenzia delle Entrate 21 luglio 2003, n. 41, ne Il fisco 30/2003, fasc. n. 2, pag. 12693.

L'Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti in ordine al trattamento fiscale delle pensioni di fonte estera pagate, in applicazione della legislazione sulla sicurezza o previdenza sociale, a residenti in Italia.

Con riferimento, in particolare alle Convenzioni per evitare le doppie imposizioni stipulate dall'Italia con la Finlandia, il Lussemburgo e la Svezia, le pensioni e le remunerazioni assimilate di cui all'art. 18, paragrafo 2 di tali Convenzioni, erogate a pensionati fiscalmente residenti in Italia, vanno tassate sia in Italia che nello Stato estero. Per le imposte versate a titolo definitivo nello Stato estero compete il credito d'imposta previsto dall'art. 15 TUIR.

Diversamente le somme erogate dagli enti previdenziali esteri, a titolo di pensione di invalidità se equiparate alle rendite risarcitorie INAIL, non avendo rilevanza fiscale, non debbono essere assoggettate a tassazione né incluse nella dichiarazione dei redditi nel nostro Paese.

Giurisprudenza

Corte di Giustizia CE

Accordi internazionali – Libertà di prestazione di servizi – Contributi per le assicurazioni volontarie – Pagamento ad imprese non residenti – Limiti alla deducibilità dei premi – Violazione dell'art. 59 (art. 49) del Trattato CEE.

Corte di giustizia CE, sez. V, 3 ottobre 2002, n. C-136-00, in Giur. imp. 2003, i, pag. 11.

L'art. 59 del Trattato Istitutivo delle Comunità economiche europee – divenuto l'art. 49 CE – vieta le restrizioni alle prestazioni di servizi effettuate da soggetti residenti in Stati membri diversi da quello in cui sia stabilito il soggetto che riceve la prestazione.

Conseguentemente contrasta con la disciplina comunitaria la normativa fiscale di uno Stato membro che, ai fini dell'imposta sul reddito, limiti o precluda la deducibilità dei contributi per l'assicurazione volontaria contro la vecchiaia versati a soggetti erogatori di prestazioni pensionistiche stabiliti in altri Stati membri, seppure sia prevista la facoltà di dedurre tali contributi qualora essi siano versati a filiali stabilite nel primo Stato membro, ove essa non escluda, nel contempo, il carattere imponibile delle pensioni versate dai detti soggetti erogatori di prestazioni pensionistiche.

Accordi internazionali – Trattato CE – Libertà di stabilimento – Cessione sottoprezzo di azioni – Persona giuridica straniera partecipata dal cedente – Normativa nazionale – Trattamento fiscale meno favorevole – Artt. 43 e 48 del Trattato CE – Violazione – Sussiste. Libera circolazione dei capitali – Cessione sottoprezzo di azioni – Persona giuridica straniera partecipata dal cedente – Normativa nazionale – Trattamento fiscale meno favorevole – Artt. 56 e 58 del Trattato CE – Violazione – Sussiste.

Corte di Giustizia CE, sez. V, 21 novembre 2002, n. C-436/00, ne Giur. imp. 2003, I, pag. 379.

Le disposizioni degli artt. 43 e 48 del Trattato CE in materia di libertà di stabilimento ostano ad una normativa nazionale che, in caso di cessione sottoprezzo di azioni di società, esclude il cedente dal beneficio del differimento del pagamento dell'imposta sulle plusvalenze realizzate qualora il cessionario sia una persona giuridica straniera nella quale il cedente detiene, direttamente o indirettamente, una partecipazione tale da conferirgli un'influenza certa sulle decisioni di detta persona giuridica straniera e da consentirgli di determinarne le attività, ovvero, sia una società per azioni partecipata, direttamente o indirettamente, da tale persona giuridica straniera.

Le disposizioni degli artt. 56 e 58 del Trattato CE in materia di libera circolazione dei capitali ostano ad una normativa nazionale che, in caso di cessione sottoprezzo di azioni di società, escluda il cedente dal beneficiario del differimento del pagamento dell'imposta sulle plusvalenze realizzate qualora il cessionario sia una persona giuridica straniera nella quale il cedente detiene, direttamente o indirettamente, una partecipazione che non sia tale da conferirgli un'influenza certa sulle decisioni di detta persona giuridica straniera e da consentirgli di determinarne le attività.

Accordi internazionali – CE – Libertà di stabilimento – Normativa antielusiva – Discriminazione tra società residenti e non residenti – Divieto – Soggetti non residenti – Esclusione del credito d'imposta – Interessi su prestiti da controllante non residente – Imposizione – Illegittimità.

Corte di Giustizia CE, sez. V, 12 dicembre 2002, n. C-324/00, in Giur. imp. 2003, I, pag. 475.

La competenza in materia di imposte dirette, pur non rientrando tra quelle comunitarie, deve essere esercitata dagli Stati membri dell'Unione europea astenendosi da qualsiasi discriminazione basata sulla cittadinanza, anche se fondata sulla natura anti-elusiva della disciplina applicabile.

Conseguentemente, la previsione che soltanto ai soci che godano del credito d'imposta si applichi l'imposta nazionale sulle società nei confronti degli interessi corrisposti a titolo di finanziamento viola il principio di libertà di stabilimento di cui all'art. 43 del Trattato CEE ogniqualvolta alle società non residenti tale credito d'imposta risulti negato.

Accordi internazionali – Direttiva CE – IVA – Prestazioni pubblicitarie – Intermediazione – Fatturazione dal prestatore all'intermediario non svolgente attività interessata dalla pubblicità – Norma pubblicitaria della prestazione – Sussistenza – Luogo della utilizzazione – E' quello di residenza dell'intermediario.

Corte di Giustizia CE, sez. V, 5 giugno 2003, n. C-438-01, in Corr. trib. 2003, pag. 2408.

L'Art. 9, n. 2, lett. e), della VI direttiva IVA, base imponibile uniforme, si applica alle prestazioni pubblicitarie fornite indirettamente all'utente pubblicitario e fatturate ad un destinatario intermedio che le fattura a sua volta all'utente pubblicitario. La circostanza che quest'ultimo non produca un bene o un servizio nel prezzo del quale possa essere compreso il costo delle dette prestazioni non è pertinente al fine di determinare il luogo delle prestazioni di servizi fornite al destinatario intermedio.

Con commento di M. PEIROLO.

Accordi internazionali – Direttive madri-figlie – Utili distribuiti da società madre a società figlia (con sede in Stati membri diversi) – Nozione di ritenuta alla fonte.

Corte di Giustizia CE, sez. V, 25 settembre 2003, n. C-58/01, ne Il fisco 38/2003, fasc. n. 1, pag. 15578.

Un'imposizione come il prelievo del 5 per cento previsto dalla Convenzione sulla doppia imposizione, oggetto del procedimento principale, costituisce, nella misura in cui colpisce i dividendi versati dalla società controllata con sede nel Regno Unito alla sua società capogruppo con sede in un altro Stato membro, una ritenuta alla fonte sugli utili distribuiti da una società controllata alla propria società capogruppo ai sensi dell'art. 5, n. 1, della Direttiva del Consiglio 23 luglio 1990, n. 90/435/CEE, concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi. Per contro, nella misura in cui colpisce il credito d'imposta cui tale distribuzione di dividendi dà diritto nel Regno Unito, la detta imposizione non costituisce una ritenuta alla fonte vietata dall'art. 5, n. 1, della Direttiva.

L'art. 7, n. 2, della Direttiva n. 90/435/CEE, va interpretato nel senso che consente un'imposizione come il prelievo del 5 per cento previsto dalla Convenzione sulla doppia imposizione oggetto del procedimento principale anche se tale prelievo, in quanto si applica ai dividendi versati dalla società controllata alla sua capogruppo, costituisce una ritenuta alla fonte ai sensi dell'art. 5, n. 1, della medesima Direttiva.

Corte di Cassazione

Convenzioni contro le doppie imposizioni – Convenzione Italia-Francia – Pagamento della metà del credito di imposta – Inapplicabilità dei termini di decadenza per i rimborsi.

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

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

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

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Agevolazioni ed esenzioni

Prassi Amministrativa

Agevolazioni – Credito d'imposta per l'incremento dell'occupazione – Chiarimenti in merito alla compilazione del modello di istanza di cui all'art. 63, comma 1, lettera a), della L. 27 dicembre 2000, n. 289 (Mod ICO).

Circ. Agenzia delle Entrate 1° agosto 2003, n. 45/E, ne Il fisco 32/2003, fasc. n. 2, pag. 13313. (per segnalazione).

Agevolazioni – Fondazioni bancarie – Affidamento della partecipazione di controllo nella banca conferitaria ad una società di gestione del risparmio – Trattamento – Art. 25, comma 1 - *bis*, del D.Lgs. 17 maggio 1999, n. 153 – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.

Ris. Agenzia delle Entrate 1° agosto 2003, n. 166/E, ne Il fisco 32/2003, fasc. n. 2, pag. 13316.

Per le fondazioni è prevista, in alternativa alla dismissione, l'affidamento delle partecipazioni di controllo nelle società bancarie conferitarie ad una società di gestione del risparmio (SGR).

Nella risoluzione si afferma che, nel caso di affidamento ad un SGR, la fondazione mantiene lo status di ente non commerciale e quindi il diritto a beneficiare delle agevolazioni tributarie (riduzione dell'Irpeg alla metà). Rimane comunque l'obbligo di dismettere tali partecipazioni entro il 31 dicembre 2007.

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Catasto

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Catasto – Classificazione catastale – Attribuzione di classe e categoria ad unità immobiliare – Impugnazione del provvedimento – Indicazione delle unità immobiliari omogenee diversamente classificate – Necessità – Esclusione.

Cass. sez. trib. 14 novembre 2002, n. 15987, in Giur. imp., 2003, I, pag. 410.

L'attribuzione delle controversie, in materia di classamento, alle Commissioni tributarie, con le conseguenze in tema di tutela, del diritto soggettivo ad una corretta determinazione del tributo

davanti ad organi giurisdizionali, comporta l'applicabilità sia dei poteri del giudice riguardo all'atto amministrativo, sia dei principi in materia di diritto di difesa in giudizio.

Conseguentemente la Commissione tributaria correttamente conosce nel merito di una controversia concernente la classificazione catastale di un'unità immobiliare, pur se il proprietario ricorrente non abbia corredato il ricorso con l'indicazione delle unità immobiliari situate nella stessa zona censuaria, che risultino collocate in categoria o classe diversa quantunque abbiano la stessa destinazione ordinaria e le stesse caratteristiche.

DICHIARAZIONE DEI REDDITI

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Dichiarazione dei redditi – Emendabilità – Richiesta di rimborso per IRPEF versata in eccedenza sulla base di dichiarazione errata – Ammissibilità.

Cass. SS.UU. 25 ottobre 2002, n. 15063, in Giur. imp. 2003, I, pag. 83.

E' emendabile e ritrattabile ogni dichiarazione dei redditi che risulti frutto di un errore del dichiarante nella relativa redazione, sia tale errore testuale o extratestuale, di fatto o di diritto, quando da essa possa derivare l'assoggettamento del dichiarante medesimo ad oneri contributivi diversi, e più gravosi, di quelli che per legge devono restare a suo carico.

Conseguentemente il contribuente che ha versato somme in regime di autotassazione in base ad una dichiarazione dei redditi inficiata da errore può richiedere la ripetizione delle imposte pagate in adempimento di obblighi inesistenti.

Dichiarazione dei redditi – Emendabilità – Erroneo assoggettamento ad imposta di redditi non tassabili – Successiva tassabilità dei redditi medesimi, ex art. 36 del D.P.R. 4 febbraio 1988, n. 42 – Rettificabilità da parte del contribuente della dichiarazione originariamente errata – Ammissibilità – Condizioni – Data d'effettuazione della rettifica.

Cass., sez. trib. 23 maggio 2003, n. 8153, ne Il fisco 26/2003, fasc. n. 1, pag. 11095.

Poiché la dichiarazione dei redditi è emendabile anche attraverso un'istanza di rimborso, ove il contribuente abbia, nella vigenza del D.P.R. n. 597/1973, presentando denuncia dei redditi e abbia anche versato la relativa imposta erroneamente includendo nell'attivo gli interessi maturati per ritardato versamento dell'imposta, ma abbia successivamente presentato istanza di rimborso, si deve escludere che si sia preventivamente uniformato alla disciplina contenuta nel D.P.R. n. 917/1986, e secondo cui tali interessi sono soggetti a imposizione. Non sussistono perciò le condizioni previste dall'art. 36 del D.P.R. 4 febbraio 1988, n. 42, per l'applicazione retroattiva delle norme del nuovo TUIR (nel caso di specie la domanda di rimborso era pacificamente anteriore all'entrata in vigore del D.P.R. n. 42/1988).

IRPEG

Dottrina

“*Trust e controlled foreign companies*” di A. BERGESIO, ne Il fisco 30/2003, fasc. n. 1, pag. 12432.

Dopo una breve sintesi della normativa in materia di CFC o di *trust*, l'A. riporta per sommi capi gli argomenti più dibattuti in tema di rapporti tra le due discipline.

Parte della dottrina afferma che il trust è un istituto non assimilabile alle società o enti che possono essere partecipati, in quanto non vi sarebbe nessuno in grado di effettuare il controllo di diritto su un patrimonio segregato e d'altronde la normativa sulle CFC ha previsto che il controllo di fatto deve essere comunque esplicito attraverso una partecipazione.

Dubbi vengono sollevati in ordine alla possibilità di far soggiacere i trusts che non presentano i requisiti della discrezionalità ed irrevocabilità alla normativa CFC e ciò anche con riferimento ai possibili casi di interposizione reale o fittizia.

Altra situazione che influenza la posizione del trust, rispetto all'art. 127-bis TUIR, è quella relativa al tipo di reddito prodotto dal trust, posto che la normativa sulle CFC trova applicazione solo in presenza di reddito d'impresa e che parte della dottrina, contrariamente a quanto affermato dal SECIT, escludono che il trust produca reddito d'impresa.

L'A. segnala da ultimo l'orientamento di quella parte della dottrina che ritiene che il trust rientri, anche alla luce delle norme convenzionali nell'ampia nozione di persone e possa essere quindi anche annoverato tra i soggetti controllanti.

In relazione a tale assunto l'A. sottolinea però che il trust, secondo alcuno, incontra il limite della mancanza di possesso del reddito, perché a seconda della sua configurazione questo può concentrarsi in capo al disponente, al beneficiario ovvero al trust.

E comunque, in ogni caso, affinché il trust possa far parte dei soggetti controllanti, occorre che lo stesso sia residente nel territorio dello Stato, che tra i beni in esso conferiti vi sia, anche attraverso controllo indiretto, una partecipazione in un'impresa localizzata in uno Stato compreso nella cd *black list*, ed inoltre deve necessariamente esercitare il possesso del reddito in relazione ai dividendi eventualmente distribuiti dalla CFC. (EM)

“Osservazioni sui primi interpelli riguardanti *trust*”, di M. LUPOLI, ne Il fisco 28/2003, fasc. n. 1, pag. 11678.

L'A. commenta tre pronunce dell'Agenzia delle Entrate su istanza di interpello riguardanti il trattamento tributario di *trust* in cui l'Agenzia, facendo proprio l'orientamento della giurisprudenza sia civile che tributaria, nonché della dottrina, si è espressa sulla legittimità dei trust interni, cioè quei trust che, pur regolati da una legge straniera, hanno i propri elementi caratterizzanti, soggettivi e oggettivi, nel territorio dello Stato italiano.

In ciascuno dei tre pareri si trattava di trust interni e l'Agenzia non ha ravvisato alcuna ragione che ostasse un principio al loro riconoscimento: la meritevolezza dell'interesse perseguito era tale che legittimava l'istituzione di trusts interni sottoposti a una legge straniera, ma il loro riconoscimento è stato effettuato o negato non in astratto, ma tenendo conto, nelle diverse tipologie prospettate, del limite del rispetto delle norme imperative e dei principi inderogabili dell'ordinamento giuridico.

Nel primo parere, riguardante la costituzione di un trust (retto dalla legge del Jersey) da parte di un nonno che, intendendo garantire ai propri nipoti il soddisfacimento di alcuni loro bisogni, aveva ivi vincolato le somme necessarie, affidandone la gestione e l'amministrazione ad un trustee, la Direzione centrale aveva maturato la convinzione che non si trattasse di un trust, in quanto alla figurazione del *protector*, all'uopo istituito, erano stati attribuiti tali e tanti poteri da far sì che la propria volontà prevalesse su quella del trustee.

La Direzione, pur riconoscendo la meritevolezza dello scopo, aveva ritenuto che i poteri esorbitanti del *protector*, congiunti con l'inesistenza, o quasi, del potere gestorio del trustee, caratterizzavano il negozio come un mandato con rappresentanza, con la conseguente diretta imputabilità dei redditi al disponente.

A tal riguardo l'A. osserva che, al contrario, per l'esperienza anglosassone, quando i poteri del guardiano sono esorbitanti, la conclusione che normalmente si raggiunge non è l'inesistenza del trust, ma la qualificazione del guardiano quale trustee.

Il secondo parere riguardava un trust in cui disponente e beneficiario coincidevano e in cui i redditi così come percepiti dal trustee, venivano attribuiti direttamente ai beneficiari.

Nonostante la meritevolezza dell'intento, la Direzione centrale che non aveva ritenuto che la figura in questione si potesse configurare come un trust per le seguenti ragioni: il potere del disponente di revocare il trustee, l'identità fra disponente e beneficiario e soprattutto la circostanza che il reddito prodotto fluisce direttamente dal trust in capo ai beneficiari.

A tutte queste ragioni l'A. obietta che il disponente ha in qualsiasi momento il diritto di sostituire il trustee e che in alcuni tipi di trust la struttura più logica prevede proprio l'identità fra disponente e beneficiario.

Il terzo parere riguardava un trust, retto dalla legge inglese, istituito in favore di un soggetto incapace di intendere e di volere, al quale il disponente intendeva assicurare assistenza per tutta la sua vita.

Anche qui lo scopo è meritevole ma la Direzione centrale non ha ugualmente riconosciuto alla fattispecie gli effetti segregativi tipici del trust, primo perché diversamente dalla prassi dei trust a favore di disabili, non è stato nominato nell'atto istitutivo un guardiano, quale figura che proietta nel tempo la volontà del disponente, o secondo il perché, non esistendo nel diritto inglese una specifica regolamentazione sui trust non è stato possibile verificare, attraverso la documentazione prodotta dall'istante, la conformità del trust alla legge straniera (id est inglese) che lo regola e da ultimo perché non si può porre sul contribuente l'onere di dimostrare tale conformità. (EM)

La neutralità fiscale del patrimonio separato delle società veicolo, di G.M. MEZZAPESA, in Giust. Civ., n. 6/2003, II, pag. 271.

In base alla disciplina recata dalla L. n. 130/1999, i crediti che formano oggetto di ciascuna operazione di cartolarizzazione costituiscono patrimonio separato della società cessionaria, c.d. SPV, in quanto destinati, in via esclusiva, al soddisfacimento dei diritti incorporati nei titoli emessi per finanziare l'acquisto dei crediti stessi.

Talune leggi speciali hanno sancito la neutralità ai fini IRPEG ed IRAP del patrimonio separato (cfr. la L. 350/2001, art. 22, comma 9; D.L. n. 63/2002, art. 7 ed art. 8). La C.M. n. 8/E del 2003 afferma, tuttavia, che la neutralità riguarda anche le cartolarizzazioni disciplinate dalla L. n. 130 cit.

Su tali premesse, e dopo aver evidenziato che la disciplina italiana si fonda su un approccio pay trough – per cui lo SPV diviene titolare dei crediti, mentre gli investitori hanno solo un'obbligazione autonoma nei riguardi dell'emittente – e non esclude, quindi, che dei residui attivi risultanti al termine dell'operazione possa appropriarsi la stessa società veicolo, l'A. mette a confronto le tesi dottrinarie che erano state avanzate prima della emanazione della citata C.M..

La tesi contraria alla neutralità si fonda su un concetto di "possesso di reddito" legato alla titolarità della relativa fonte di produzione, con la conseguenza che anche gli spread di periodo avrebbero dovuto concorrere alla formazione del reddito imponibile della SPV.

La tesi pro neutralità si fonda, invece, sul vincolo di destinazione dei patrimoni segregati, che non consentirebbe un incremento della ricchezza, cioè del patrimonio, dello SPV.

L'A. evidenzia come la tesi della neutralità ben si concili con le regole di contabilizzazione dei patrimoni segregati emanate dalla Banca d'Italia, secondo cui il conto economico della società veicolo non deve rappresentare i flussi attivi e passivi relativi ai crediti (l'operatività risulta dagli allegati alla nota integrativa). Considerato che il reddito d'impresa è desunto da quello civilistico, difettano altresì disposizioni che, nel caso in esame, possano legittimare variazioni in aumento e in diminuzione agli effetti fiscali. (NM)

"Note minime in tema di trust e soggettiva tributaria" di G. ZIZZO, ne Il fisco 30/2003, fasc. n. 1, pag. 12398.

Secondo una ricostruzione operata dal Secit, condivisa peraltro dall'A., i redditi generati dal patrimonio costituente il *trust fund*, sono imponibili in capo al *trust*, quale autonomo soggetto passivo d'imposta ai sensi dell'art. 87, comma 2, TUIR.

Occorre quindi che il *trust* si configuri come organizzazione (e cioè come insieme di persone o beni stabilmente strutturato per il raggiungimento di un determinato scopo); non appartenga ad altri soggetti passivi, (non sia cioè parte di un'altra più ampia organizzazione sottoposta a tributo); abbia l'attitudine a realizzare il presupposto dell'imposta in modo unitario ed autonomo (sia cioè, identificabile quale centro di imputazione degli effetti degli atti compiuti dai suoi organi).

L'A. osserva però come questa configurazione non sia valida per tutte le tipologie di *trust* esistenti.

Per i *charitable trusts*, per quelli di scopo, e per quelli discrezionali, che presentano le caratteristiche sopra descritte, non sarebbe prospettabile una diversa imputazione del reddito. Al contrario, i *fixed trusts*, nei quali ai beneficiari, nonostante la pienezza dei poteri del trustee nell'amministrazione dei beni è riconosciuto il diritto incondizionato all'immediata assegnazione del reddito, sfuggano alla soggettivizzazione disposta dal citato art. 87, comma 2, in quanto non si ravvisa in questi *trusts*, il requisito della capacità di realizzare il presupposto del tributo in modo unitario e autonomo. (EM)

Prassi Amministrativa

Irpeg – Redditi di partecipazione – Disposizioni in materia di imprese estere partecipate – Gestione delle istanze di interpello per la disapplicazione delle disposizioni CFC da parte dei competenti uffici.

Circ. Agenzia delle Entrate 23 maggio 2003, n. 29/E, in Boll. trib. 2003, pag. 928.

L'Agenzia delle Entrate fornisce agli Uffici competenti presso le Direzioni regionali alcune indicazioni operative da osservare al fine di "informare la gestione delle istanze di interpello predisposte dai contribuenti per la disapplicazione delle disposizioni CFC.

In particolare vengono fornite istruzioni in ordine alla procedura telematica di gestione delle istanze, alla documentazione probatoria da allegare alle istanze, alla trasmissione delle istanze alla Direzione Centrale dell'Agenzia delle Entrate.

Imposte sui redditi – Fusione di società – Risoluzione n. 190/E del 13 dicembre 2000 del Dipartimento delle Entrate, in materia di regime fiscale per le operazioni di scambio di azioni tra società di Stati membri diversi (Direttiva n. 90/434/CEE e D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 544) – Tassazione delle plusvalenze – Revoca della risoluzione n. 190/E.

Ris. Agenzia delle Entrate 25 luglio 2003, n. 159/E, ne Il fisco 33/2003, fasc. n. 2, pag. 13646.

L'Agenzia revoca la risoluzione n. 190/E del 13 dicembre 2000, che subordina l'applicazione del regime di neutralità fiscale alla continuità e convergenza tra valori contabili e valori fiscali relativi alle partecipazioni conferite, con la conseguente iscrizione in bilancio delle azioni ricevute ad un valore contabile pari al valore fiscale di quelle date in cambio.

Con la presente risoluzione l'Agenzia cambia il proprio orientamento in quanto contrario agli obblighi imposti dalla normativa europea, giungendo alla conclusione che la continuità dei valori contabili non sia più una condizione indispensabile per conservare la possibilità di assoggettare a tassazione le plusvalenze al momento dell'effettivo realizzo.

Giurisprudenza

Irpeg – Plusvalenze e minusvalenze su partecipazioni – Iscrizione in bilancio di costi non documentati o non inerenti come componente negativa del patrimonio – Tassabilità come plusvalenza.

Poteri dell'amministrazione finanziaria – Valutazione di congruità di costi e ricavi e rettifica delle dichiarazioni – Valori indicati in libri sociali o contratti – Deducibilità – Sindacabilità del *quantum* – Legittimità.

Onere della prova – Incombe al contribuente.

Cass., sez. trib. 30 luglio 2002, n. 11240, in Giur. imp. 2003, I, pag. 485.

In tema di reddito di impresa, nel vigore degli artt. 53, 54 e 75 del TUIR, l'applicabilità del regime delle plusvalenze o delle minusvalenze in caso di acquisto di partecipazioni in altre società dipende non dalla natura o dall'oggetto della società (se, cioè, essa sia o meno una finanziaria),

ma dalla destinazione concretamente assegnata ai beni posseduti dall'imprenditore (merci ovvero beni strumentali), che diviene vincolante per gli esercizi futuri.

Conseguentemente, il giudice investito dell'accertamento fiscale dell'impresa che abbia esposto tali componenti reddituali deve verificare, in concreto, se la stessa abbia compiuto la scelta della patrimonializzazione (o capitalizzazione) dei costi – comprendendo fra essi anche costi indeducibili perché non documentati o non inerenti – in quanto considerati di utilità pluriennale, ovvero abbia portato in bilancio il bene come merce, assoggettandolo al regime dei costi, ricavi e rimanenze.

Rientra nei poteri dell'amministrazione finanziaria quello di valutare la congruità dei costi e dei ricavi esposti nel bilancio e nelle dichiarazioni e la rettifica di queste ultime, anche se non ricorrano irregolarità nella tenuta delle scritture contabili o vizi degli atti giuridici compiuti nell'esercizio d'impresa, nonché di negare al deducibilità di parte di un costo sproporzionato ai ricavi o all'oggetto dell'impresa.

Pertanto, la deducibilità dei costi esposti in bilancio non implica che gli uffici finanziari siano vincolati alla misura indicata in delibere o libri sociali o contratti e che sia irrilevante la divergenza tra il valore effettivo e il valore ivi iscritto o riportato.

In tema di contenzioso tributario, l'onere della prova dei presupposti dei costi ed oneri deducibili concorrenti alla determinazione del reddito d'impresa, ivi compresa la loro inerenza e la loro diretta imputazione ad attività produttive di ricavi, nella disciplina dei D.P.R. n. 597 del 1973, n. 598 del 1973 en. 917 del 1986, incombe al contribuente.

Irpeg – Fusione di società – Dichiarazione della incorporata per il periodo intercorrente fra la cessazione del precedente periodo e la data cui si riferisce la retrodatazione degli effetti della fusione – Mancanza dalla data di effetto della fusione – Iscrizione a ruolo a nome dell'incorporata – Legittimità.

Cass., sez. trib. 14 maggio 2003, n. 7438, in Corr. trib. 33/2003 pag. 2731.

In tema di dichiarazione annuale dei redditi e con riguardo al caso di fusione di società per incorporazione, l'obbligo della società incorporante di presentare la dichiarazione, relativa alla frazione di esercizio della società incorporata compresa tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui ha effetto la fusione, deve essere adempiuto, ai sensi dell'art. 11 del D.P.R. n. 600/1973 (ora art. 5-bis del D.P.R. n. 322/1998), entro il termine di quattro mesi dalla data stessa.

Al riguardo, nel caso di retrodatazione convenzionale degli effetti della fusione, tale decorrenza non può ritenersi corrispondentemente anticipata, atteso che la retrodatazione non può non avere natura ed efficacia unicamente contabili e che l'obbligo di presentazione della dichiarazione, essendo posto a carico di un soggetto che trae la propria legittimazione dalla sua qualità di successore della società incorporata, deve necessariamente essere ricollegato all'avvenuta estinzione di quest'ultima.

In tema di dichiarazione annuale dei redditi, nel caso di fusione di società per incorporazione, l'art. 11 del D.P.R. n. 600/1973 (ora art. 5-bis del D.P.R. n. 322/1998), pur ponendo a carico della società incorporante l'obbligo di dichiarazione relativa alla frazione di esercizio della società incorporata compresa tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui ha effetto la fusione, non prevede il venir meno dell'imputazione alla società incorporata dei redditi realizzati fino a detta data, con la conseguenza che è legittima l'inclusione della società stessa nel ruolo, in relazione alla frazione di esercizio anteriore alla sua estinzione, ai sensi dell'art. 12 del D.P.R. n. 602/1973, nonché l'emissione della cartella esattoriale (ora, cartella di pagamento) a suo nome, ferma restando la legittimazione passiva della società incorporante, subentrata a titolo universale nei rapporti sostanziali e processuali alla società estinta, in ordine alla notificazione della cartella stessa.

REDDITI DI CAPITALE

Dottrina

“Il regime fiscale dei fondi comuni di investimento immobiliare” di D. AVOLLO e F. CAPITTA, in Corr. trib. 2003, pag. 3399.

“Il regime fiscale dei fondi comuni di investimento immobiliare” di F. PAU, ne Il fisco 35/2003, fasc. n. 1, pag. 14458.

Si segnalano due articoli recanti un dettagliato commento della circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 47/2003 in materia di tassazione dei fondi comuni immobiliari secondo la disciplina contenuta nel DL n. 351/2001, ormai applicabile ai proventi dei suddetti fondi percepiti o iscritti in bilancio e riferiti a periodi di attività fino al 31 dicembre 2003. Infatti, a decorrere dal 1° gennaio 2004 è cambiato radicalmente il regime fiscale dei fondi immobiliari – in ottemperanza alle disposizioni contenute nell’art. 41-*bis*, comma 9, del DL n. 269/2003 convertito dalla L. 24/11/2003, n. 326. E’ stata infatti abrogata l’imposta patrimoniale sostitutiva dell’1% e gli investitori saranno tassati secondo il principio di cassa, cioè al momento della distribuzione dei proventi periodici oppure, in caso di riscatto delle quote da parte dei partecipanti, sulla differenza tra l’importo incassato e il prezzo pagato per la sottoscrizione. La società di gestione applicherà sui suddetti proventi la ritenuta del 12,5%, a titolo di acconto nei confronti di soggetti titolari di redditi d’impresa e, a titolo di imposta, nei confronti di tutti gli altri soggetti, compresi quelli esenti o esclusi dall’imposta sui redditi. (CLP)

Prassi Amministrativa

Redditi di capitale – Ritenute – Depositi a garanzia di finanziamenti concessi ad imprese residenti aventi ad oggetto quote di fondi comuni d’investimento immobiliare – Trattamento – Art. 7, commi da 1 a 4 del D.L. 20 giugno 1996, n. 323.

Ris. Agenzia delle Entrate 9 luglio 2003, n. 150/E, ne Il fisco 29/2003, fasc. n. 2, pag. 12296.

L’Agenzia ritiene che debbano essere esclusi dal prelievo del 20% previsto dall’art. 7, commi da 1 a 4 D.L. 20/6/96 n. 323 per i proventi derivanti da depositi in denaro di valori mobiliari e titoli diversi da azioni a garanzia di finanziamenti di imprese residenti, non solo i proventi derivanti da investimenti effettuati direttamente in azioni o altre partecipazioni al capitale di rischio, ma anche i proventi relativi a valori mobiliari che indirettamente investono in capitale di rischio.

Sono esclusi anche i proventi relativi a quote di fondi comuni la cui politica di investimento è caratterizzata dal possesso stabile di partecipazioni azionarie e di altre partecipazioni al capitale di rischio, mentre sono soggetti al prelievo i proventi delle quote di fondi comuni che effettuano investimenti a carattere prevalentemente non azionario.

Imposta sostitutiva – Contratti di capitalizzazione stipulati dalle forme di previdenza complementare – Applicazione dell’art. 26-*ter* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.

Ris. Agenzia delle Entrate 24 settembre 2003, n. 185/E, ne Il fisco 37/2003, fasc. n. 2, pag. 15319.

La risoluzione fornisce precisazioni in merito all’applicazione dell’imposta sostitutiva del 12.50% sui proventi conseguenti da contratti di capitalizzazione stipulati dal 1° gennaio 2001 da forme di previdenza complementare.

In particolare, l’Agenzia chiarisce che se il soggetto contraente è in fondo pensione già tenuto a versare un’imposta sostitutiva delle imposte sui redditi sul rendimento della gestione maturato in

ciascun anno, il rendimento della polizza deve essere corrisposto al lordo dell'imposta sostitutiva del 12.50% e concorrere alla formazione del risultato della gestione assoggettata ad imposta nella misura del 11%.

IRPEF – Redditi di capitale – Rimpatrio di denaro e altre attività finanziarie detenute all'estero – Scudo fiscale – Proroga dei termini ai sensi del D.L. n. 143/2003, conv. dalla L. n. 212/2003.

Circ. Agenzia delle Entrate 25 settembre 2003, n. 50/E, in Boll. trib. 2003, pag. 1415.

La circolare, oltre a ribadire che la somma da versare per la regolarizzazione è pari al 2.5% dell'ammontare delle attività emerse, contiene una serie di chiarimenti relativamente alla proroga dei termini per il rimpatrio di denaro e attività finanziarie già regolarizzate e per la regolarizzazione degli adempimenti a carico degli intermediari. Inoltre, con riferimento agli effetti penali dello scudo fiscale, viene ribadito che non sono perseguibili penalmente le persone fisiche effettivamente detentrici di attività emerse in caso di operazioni poste in essere da società.

Accertamento – Ritenute alla fonte – Ritenute sugli interessi – Interessi passivi corrisposti ad un soggetto estero – Contratto denominato *national cash pooling* – Esenzione dalle imposte sui redditi per i non residenti – Applicazione dell'art. 26-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 – Esclusione – Ritenuta alla fonte ex art. 26, comma 5, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 – Applicabilità – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n.212.

Ris. Agenzia delle Entrate 8 ottobre 2003, n. 194/E, ne Il fisco 38/2003, fasc. n. 2, pag. 15743.

Il caso oggetto di interpello è quello di alcune società facenti parte di un gruppo multinazionale che hanno stipulato con una banca estera un contratto denominato "*national cash pooling*" in base al quale ogni società partecipante ha aperto un conto corrente presso la suddetta banca, sul quale sono transitate tutte le operazioni finanziarie sia attive che passive e maturati gli interessi attivi e passivi ricalcolati alla fine di ciascun mese con riferimento al saldo globale compensato di tutte le società partecipanti nei confronti della banca.

A tal riguardo l'Agenzia ha precisato che, poiché detto contratto si sostanzia in un mero sistema di compensazione di interessi tra le società del gruppo, gli interessi passivi, eventualmente corrisposti dalla società alla banca per aver usufruito, anche se indirettamente di un finanziamento, sono da assoggettare a ritenuta ai sensi dell'art. 26, comma 5, D.P.R. 600/73.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Redditi di capitale – Società di capitali a ristretta base societaria – Accertamento di utili extracontabili in capo alla società – Presunzione di distribuzione – Annullamento dell'accertamento – Inoperatività della presunzione.

Cass., sez. trib. 5 maggio 2003, n. 6780, ne Il fisco 33/2003, fasc. n. 1, pag. 13453.

La presunzione di distribuzione ai soci degli utili non contabilizzati e percepiti da una società di capitale a ristretta base azionaria non trova applicazione ove l'accertamento a carico della società in ordine ai ricavi non contabilizzati, il quale costituisce il presupposto per l'accertamento a carico dei soci in ordine ai dividendi, venga annullato dal giudice tributario.

REDDITI DI IMPRESA

Dottrina

“Provvedimento del 22 maggio 2003 - Minusvalenze “qualificate” – La comunicazione all’Agenzia delle entrate”, di F. DEZZANI e L. DEZZANI, ne Il fisco 31/2003, fasc. n. 1, pag. 12725.

L’art. 1, comma 4, del D.L. n. 209/2002, convertito con modifiche nella L. n. 265/2002, impone al contribuente l’obbligo di comunicare all’Agenzia delle entrate i dati e le notizie relativi alle minusvalenze derivanti dalla cessioni di partecipazioni iscritte tra le immobilizzazioni finanziarie, di ammontare complessivo superiore a 5 milioni di euro, realizzate a decorrere dal periodo d’imposta in corso alla data del 25 settembre 2002.

Il Direttore dell’Agenzia delle entrate il 22 maggio 2003 ha emanato il Provvedimento che disciplina detta comunicazione, nonché le procedure ed i termini della stessa.

Gli AA. rilevano che, con tale Provvedimento, è stato ampliato l’ambito applicato dell’art. 1, comma 4, del citato D.L. n. 209. E’ stato disposto, infatti, l’obbligo di comunicazione, oltre che per le sopradescritte cessioni di partecipazioni, anche per le *“operazioni ad esse equiparabili effettuate, anche a seguito di più atti di disposizione”*. Nel circoscrivere l’ambito di queste ultime operazioni, gli AA. concordano con quella parte della dottrina che ritiene soggette all’obbligo di comunicazione, in quanto operazioni equiparabili alle cessioni, le minusvalenze da liquidazione, quelle da conferimento e quelle da iscrizione.

Nel prosieguo dell’articolo, in linea generale, sono esaminati i profili soggettivi, quelli oggettivi e gli allegati della comunicazione. (PM).

“Periodo d’imposta di durata inferiore o superiore ai dodici mesi – Recenti chiarimenti ministeriali”, di P. GARIBOLDI, I. LA CANDIA e M. STARITA ne Il fisco 32/2003, fasc. n. 1, pag. 13107.

L’articolo prende spunto da una recente interpretazione ministeriale avente ad oggetto le implicazioni fiscali derivanti dalla modifica della data di chiusura del periodo d’imposta.

In particolare, viene preso in esame il caso di una banca (il caso è quello contenuto nella risoluzione dell’Agenzia delle entrate n. 82/E del 1° aprile 2003) che ha modificato, con verbale di assemblea straordinaria, la data di chiusura dell’esercizio anticipandola dal 31 dicembre al 30 giugno, con la conseguenza che il periodo d’imposta successivo alla delibera ha avuto una durata inferiore a 12 mesi (1° gennaio – 30 giugno 2002).

La società istante pone dubbi interpretativi circa le modalità di coordinamento dell’art. 71, comma 3, del TUIR, concernente la deducibilità delle svalutazioni dei crediti per gli enti creditizi e finanziari, con l’art. 90, comma 4, del TUIR, che disciplina il ragguaglio alla maggiore o minore durata del periodo d’imposta di alcuni componenti positivi e negativi di reddito presi in considerazione dalle disposizioni ivi richiamate, tra cui figura anche il citato art. 71 del TUIR.

Esistono sul punto obiettive condizioni d’incertezza in relazione al trattamento da riservare alle quote costanti derivanti dalle svalutazioni eccedenti effettuate nei precedenti esercizi.

Se, infatti, consideriamo quanto previsto all’art. 90 del TUIR, anche la quota di settimi o di noni, prevista dall’art. 71, comma del TUIR, dovrebbe essere commisurata alla minore durata del periodo d’imposta. Di conseguenza, la riduzione del periodo d’imposta a sei mesi comporterebbe la correlata riduzione della quota deducibile delle svalutazioni eccedenti. Per recuperare tale minore deduzione si potrebbe procrastinare di un esercizio la deducibilità delle quote stesse (in dieci esercizi e non in nove), anche se ciò risulta in contrasto con il comma 3 del citato art. 71 del TUIR.

Se, invece, rispettiamo il disposto dell’art. 71, comma 3, del TUIR si manterrebbe invariato l’importo della quota deducibile, ma verrebbe disatteso quello dell’art. 90, comma 4, del TUIR che prevede il ragguaglio del componente negativo alla durata del periodo d’imposta.

La società istante propone di commisurare la quota relativa alle svalutazioni eccedenti lo 0,60 per cento dei crediti effettuate in esercizi precedenti, alla minore durata del periodo d'imposta. In sostanza, per evitare di procrastinare di un esercizio la durata del periodo di deducibilità delle quote di svalutazioni eccedenti, la società potrebbe dedurre la minore quota imputata nell'esercizio di durata inferiore ai dodici mesi in quote costanti nei restanti esercizi, in modo da completare la deduzione dell'eccedenza medesima entro il settimo o il nono esercizio come previsto dall'art. 71, comma 3 del TUIR.

L'Agenzia delle entrate osserva, invece, che la deduzione differita per la parte eccedente il limite dello 0,60 per cento della svalutazione dei crediti risultanti in bilancio, aumentati della svalutazione dell'esercizio, è un meccanismo di carattere forfetario che disciplina la deducibilità, in sette o nove esercizi, di un costo fiscalmente riconosciuto che si riferisce al periodo d'imposta in cui la svalutazione è stata effettuata.

Tale eccedenza, quindi, costituisce un componente negativo di reddito autonomo che non interferisce più con le vicende successive del credito e la cui deducibilità non è, in alcun modo, correlata alla durata del periodo d'imposta.

Il ragguglio alla superiore o minore durata del periodo d'imposta, previsto nell'ultimo periodo del citato art. 90, comma 4, del TUIR si applica a quei componenti negativi di reddito la cui deducibilità è stabilita forfetariamente sulla base di percentuali che sono state calcolate in ragione della normale durata del periodo d'imposta pari a dodici mesi, come ad esempio le quote di ammortamento dei beni materiali di cui all'art. 67, comma 2, del TUIR.

Ne consegue che, il ragguglio alla durata del periodo d'imposta non è applicabile a quelle componenti negative la cui deducibilità è stabilita in misura fissa, indipendentemente dalla durata del periodo d'imposta, come ad esempio le quote eccedenti le svalutazioni effettuate in esercizi precedenti, previste all'art. 71, comma 3, del TUIR. Pertanto, nel periodo d'imposta di durata pari a sei mesi, 1° gennaio - 30 giugno 2002, la quota relativa alle eccedenze di svalutazioni effettuate nei periodi d'imposta precedenti resta invariata.

Gli AA. esprimono delle perplessità per quanto concerne la possibilità di considerare l'eccedenza, rateizzata in più esercizi, una componente negativa di reddito autonoma deducibile, anche qualora il credito non sia più iscritto in bilancio.

Essi rilevano, inoltre, che la pronuncia dell'Agenzia delle entrate non considera che, secondo quanto previsto dall'art. 90, comma 4, del TUIR, devono essere raggugliati alla durata del periodo d'imposta anche i componenti positivi di reddito.

Oltre al caso della modifica statutaria relativa alla durata dell'esercizio sociale, l'articolo prende in esame altre ipotesi di durata diversa dell'esercizio rispetto all'anno solare, e segnatamente: la fusione, la scissione, la trasformazione e la liquidazione volontaria, relativamente al periodo d'imposta antecedente la messa in liquidazione della società.

Con riferimento alla fusione senza effetto retroattivo (ndr riportiamo solo il caso della fusione dato che il ragionamento ivi applicato è stato ritenuto valido dagli AA. anche per le altre operazioni straordinarie sopraindicate), di solito, si distingue un periodo d'imposta per l'incorporata (ad esempio dal 1° gennaio al 31 marzo) ed uno per l'incorporante (dal 1° gennaio al 31 dicembre).

Se applichiamo il principio contenuto nella risoluzione testé esaminata, ossia la non applicabilità del ragguglio alla durata del periodo d'imposta per quei componenti negativi la cui deducibilità è stabilita in misura fissa indipendentemente dalla durata del periodo d'imposta, avremo che:

- la società incorporata potrà dedurre integralmente, ad esempio, 1/5 delle spese di manutenzione eccedenti il 5 per cento relativamente agli esercizi precedenti ed il 5 per cento delle spese anche nel periodo di minore durata ante fusione (1° gennaio - 31 marzo); le eccedenze si trasferiranno alla società incorporante che le dedurrà nei 5 periodi d'imposta successivi;

- la società incorporante, invece, potrà dedurre integralmente dal periodo d'imposta in corso alla data della fusione 1/5 delle spese di manutenzione eccedenti il 5 per cento provenienti dalla società incorporata relativamente ai periodi d'imposta ante fusione (compreso anche il periodo 1° gennaio - 31 marzo); rimane, altresì, possibile per l'incorporante la deduzione delle spese di manutenzione "proprie" nei limiti della loro deducibilità in base all'art. 67, comma 7, del TUIR, comprendendo nel calcolo del 5 per cento anche il valore dei cespiti provenienti dalla società incorporata.

In sostanza, ne deriverebbe un'accelerazione della deducibilità delle spese di manutenzione che lambisce, senza modificare sostanzialmente, il principio di neutralità della fusione.

Gli AA. auspicano, infine, che a seguito della riforma fiscale in corso di attuazione sia modificato l'attuale art. 90, comma 4, del TUIR in modo da rendere esplicito quali componenti reddituali vadano ragguagliate al periodo d'imposta, in caso di durata inferiore o superiore dell'anno solare. (PM).

“Il trattamento dell’IVA indetraibile ai fini delle imposte sui redditi”, di P. MONARCA, in Corr. trib. 2003, pag. 2127.

L'art. prende spunto dalla norma di comportamento n. 152 dell'Associazione di dottori commercialisti di Milano, relativa al trattamento dell'IVA indetraibile ai fini delle imposte sui redditi, secondo la quale l'IVA non ammessa in detrazione (in base agli artt. 19, 19-bis, 19-bis 1 D.P.R. 633/72) costituisce un onere accessorio di diretta imputazione al costo del bene o servizio cui si riferisce, deducibile ai sensi dell'art. 76 TUIR, ovvero un costo generale d'esercizio deducibile ai sensi dell'art. 75 TUIR, qualora l'IVA indetraibile derivi dall'applicazione del pro-rata di detraibilità totale o parziale.

Ambedue le interpretazioni trovano conferma nella prassi ministeriale (ris. min. 19/1/80, n. 9/869).

Al tal riguardo l'A. sottolinea che, poiché la quantificazione dell'IVA indetraibile da pro-rata viene effettuata alla fine di ciascun anno solare in funzione diretta delle operazioni effettuate, per individuarne l'importo deducibile ai fini delle imposte sul reddito e dell'IRAP occorrerà far riferimento ad essa, e cioè al pro-rata definitivo calcolato alla fine dell'anno.

Tuttavia, in caso di esercizio sociale non coincidente con l'anno solare, l'importo deducibile dell'IVA indetraibile è imputato per competenza in funzione del pro-rata provvisorio; l'eventuale conguaglio determinato in occasione del calcolo del pro-rata definitivo deve essere considerato come sopravvenienza attiva o passiva nel successivo periodo d'imposta.

Qualora sia possibile, nel rispetto dei principi contabili, imputare l'IVA indetraibile del pro-rata direttamente al costo specifico del bene che l'ha generata, il relativo onere può essere rilevato come un costo accessorio di diretta imputazione. (EM)

Prassi Amministrativa

Imposte sui redditi – Redditi d'impresa – Determinazione del reddito – Ammortamento – Svalutazione dei crediti – Deducibilità degli ammortamenti finanziari e svalutazione dei crediti in caso di *leasing* operativo – Trattamento – Artt. 67 e 71 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.

Ris. Agenzia delle Entrate 12 agosto 2003, n. 175/E, ne Il fisco 32/2003, fasc. n. 2, pag. 13321.

Le società che svolgono attività di intermediazione finanziaria e, in particolare, che concedono beni in *leasing* operativo, non possono applicare il metodo proprio del *leasing* finanziario per il calcolo dell'ammortamento finanziario ed il costo dei beni non può concorrere al calcolo della svalutazione crediti deducibile ai sensi dell'art. 71, comma 3, TUIR.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Redditi di impresa – Valutazione di congruità dei compensi agli amministratori di società – Inammissibilità – Costi inerenti all'attività d'impresa – Sussistenza.

Cass., sez. trib. 9 maggio 2002, n. 6599, in Riv. dott. comm. 2003, pag. 403. (per segnalazione).

Reddito di impresa – Interessi passivi relativi a finanziamenti utilizzati per l'acquisto di azioni proprie – Deducibilità – Limiti – Corrispondenza al valore normale delle azioni.

Cass., sez. trib. 22 agosto 2002, n. 12379, in Giur. imp. 2003, I, pag. 65.

In tema di determinazione dei redditi e delle perdite, l'art. 9, comma 4, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, stabilisce che, per le azioni non quotate in borsa né trattate al mercato ristretto – e qualora non si tratti di società di nuova costituzione – il valore normale delle azioni va determinato "in proporzione al valore del patrimonio netto della società".

Ne consegue che gli interessi passivi relativi alla somma impiegata da una società per l'acquisto di un pacchetto di azioni proprie possono essere dedotti soltanto nei limiti corrispondenti al valore normale delle azioni, determinato secondo il suddetto criterio proporzionale.

Redditi di impresa – Determinazione del reddito – Rimanenze – Valutazione dei titoli – Criteri ex artt. 62 e 64 del D.P.R. n. 597 del 1973 – Portata e rapporti reciproci.

Cass., sez. trib. 29 agosto 2002, n. 12670, in Giur. imp. 2003, I, pag. 402.

In tema di determinazione del reddito d'impresa e con riguardo ai criteri di valutazione dei titoli, il combinato disposto degli artt. 62 e 64 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597 (applicabile *ratione temporis*) va interpretato, per ragioni letterali e sistematiche, nel senso che l'art. 62 (richiamato dall'art. 64, comma 1) fissa i criteri di valutazione dei titoli previsti nel precedente art. 53, mentre l'art. 64, al comma 5, stabilisce uno strumento di individuazione del "valore normale" dei titoli stessi da utilizzare nell'applicazione della previsione, alla quale non intende derogare, di cui all'art. 62, comma 4 (secondo la quale "se il valore unitario dei beni, determinato a norma dei commi precedenti, è superiore al valore normale di essi nell'ultimo trimestre del periodo d'imposta, la valutazione può essere fatta moltiplicando l'intera quantità di beni, indipendentemente dal periodo di formazione, per il valore normale").

Reddito di impresa – Principio di competenza – Crediti verso falliti – Svalutazione – Deducibilità – Apertura della procedura concorsuale – Obbligo di svalutazione – Inesistenza – Periodi di imposta successivi – Ammissibilità della svalutazione.

Contributi AIMA – Ricavi – Imputazione – Decreto di liquidazione – Necessità.

Cass. sez. trib. 4 settembre 2002, n. 12831, in Giur. imp. 2003, I, pag. 502.

La norma posta, dall'art. 66 comma 3, del TUIR non costituisce una deroga al principio più generale dettato dall'art. 75, e non ha il significato di attribuire per legge i connotati della certezza e della integrità della perdita sul credito indipendentemente dalla apertura di una qualsiasi procedura concorsuale, ma ha il più limitato valore di introdurre una presunzione semplice, la cui applicabilità deve essere valutata nel caso concreto, senza trascurare il valore di presumibile realizzazione del credito.

Conseguentemente non costituisce violazione delle citate disposizioni di legge l'affermazione che la perdita su crediti non deve essere contabilizzata necessariamente e per intero nel periodo di esercizio in cui la procedura concorsuale si è aperta.

In tema di individuazione dell'esercizio di competenza per l'iscrizione dei componenti positivi del reddito d'impresa a norma dell'art. 75 del TUIR, il credito per i contributi dell'Azienda Agricola per gli Interventi sul Mercato Agricolo (AIMA) concorre a formare il reddito nell'esercizio in cui è emesso il relativo decreto di liquidazione.

Reddito di impresa – Costi e ricavi – Deducibilità – Stipulazione di un mutuo – Esercizio di competenza per la deduzione del costo – E' quello di erogazione.

Imprese di costruzioni edili – Fabbricati in corso di costruzione – Interessi passivi su finanziamenti afferenti la costruzione – Deducibilità.

Cass., sez. trib. 14 novembre 2002, n. 15981, in Giur. imp. 2003, I, pag. 508.

In tema di imposte sui redditi e con riguardo alla determinazione del reddito di impresa, il costo per la stipulazione di un mutuo a restituzione dilazionata in più anni va detratto integralmente nell'esercizio in cui si ottiene la somma mutuata, essendo spesa di competenza di detto esercizio e non di quelli successivi, nei quali vanno a ricadere non i vantaggi del prestito, ma le scadenze delle obbligazioni restitutorie.

In materia di determinazione del reddito di impresa delle imprese di costruzioni edili, in virtù della disciplina contenuta nell'art. 76, comma 1, lett. b), del TUIR n. 917 del 1986, retroattivamente applicabile a norma dell'art. 36 del D.P.R. n. 42 del 1998, la valutazione dei fabbricati in corso 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.

Reddito di impresa – Interessi attivi su crediti di imposta – Criterio della maturazione – Applicabilità.

Patrimonializzazione – Costruzione di fabbricati – Incremento patrimoniale – Tassabilità.

Cass., sez. trib. 20 dicembre 2002, n. 18173, in Giur.imp. 2003, I, pag. 534.

Gli interessi sui crediti di imposta concorrono a formare il reddito di impresa nell'esercizio in cui vengono a maturazione.

In tema di determinazione del reddito di impresa, nel vigore del TUIR anteriormente alle innovazioni introdotte dalla L. 27 dicembre 1997 n. 449, la patrimonializzazione degli interessi passivi e di altri oneri e spese generali per la costruzione e la gestione dei fabbricati, mediante la loro iscrizione in bilancio comportava l'iscrizione in bilancio di un incremento patrimoniale tassabile indipendentemente dalla cessione di beni.

Redditi di impresa – Reddito da locazione – Corrispettivo contrattuale – Modificabilità da parte dell'Amministrazione finanziaria – Corrispettivo potenziale – Reddito effettivo – Presumibilità – Onere della prova contraria – Contribuente – Necessità – Locazione in blocco – Canone normale – Canone pattuito – Incongruenza – Presunzioni gravi, precise e concordanti – Maggior reddito – Sussistenza.

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

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

negoziale, intercorse tra gli stessi privati stipulati e di cui l'amministrazione non ha (né può avere) notizia.

L'effettuazione di un'operazione di locazione ad una società di affittanza stagionale, che contrasti con i criteri di economicità, per essere stato pattuito un canone complessivo, con formula vuoto per pieno, incongruente rispetto a quello, da quest'ultima, a sua volta, mediamente ritraibile in relazione a ciascuna unità immobiliare, tenendo conto della usuale ricettività nell'area locale, non solo costituisce di per se stessa un elemento indiziario estremamente grave e preciso, ma, esaminata nei suoi vari aspetti, comporta una serie di corollari che, considerati separatamente, costituiscono a loro volta ulteriori elementi indiziari (irragionevolezza della condotta della società contribuente, differenze rilevanti e prive di ogni giustificazione logica tra il ricavo allegato e quelli normalmente conseguiti all'epoca e in quella stessa località dagli operatori del medesimo settore, sproporzione altrettanto notevole, ed altrettanto ingiustificata, tra mezzi impiegati e redditi esposti, ecc.), valevoli, nel loro complesso, ad integrare quegli elementi presuntivi gravi, preciso e concordanti che consentono, all'amministrazione, di ritenere inattendibile la contabilità aziendale della prima società, quella proprietaria, e di procedere ad un accertamento induttivo, nei suoi confronti, ex art. 39, comma 1, lett. d), DPR n. 600/1973.

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

Redditi di impresa – Accantonamento per imposte deducibili – Deducibilità nell'anno in cui è contabilmente operato.

Cass. sez. trib. 21 maggio 2003, n. 8008, ne Il fisco 32/2003, fasc. n. 1, pag. 13183.

L'art. 61, comma 1, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597 e l'art. 64, comma 3, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 consentono la deducibilità, in un determinato esercizio, ai fini della determinazione del reddito di impresa, degli accantonamenti iscritti in bilancio per il pagamento di imposte relative all'anno successivo, che vanno pertanto inclusi nella dichiarazione dell'imponibile relativa al detto esercizio e, in mancanza, sono suscettibili di "ripresa" con avviso in rettifica della dichiarazione medesima. Ne consegue che una società di capitali può dedurre gli accantonamenti iscritti in bilancio per imposte di bollo, tasse sui contratti di borsa e imposta sostitutiva su mutui e finanziamenti, che costituiscono componente negativa del reddito d'impresa.

Redditi di impresa – Acquisto di beni in *leasing* – Iscrizione in bilancio di costi noti non documentati o non inerenti come componente del patrimonio – Possibilità – Conseguenze – Applicazione del regime delle plusvalenze tassabili.

Beni in *leasing* – Ammortamento da parte dell'impresa concedente – Deducibilità – Impresa utilizzatrice.

Cass, sez. trib. 26 maggio 2003, n. 8292, ne Il fisco 32/2003, fasc. n. 1, pag. 13185.

In tema di reddito d'impresa, nel vigore degli artt. 53 e 54 del D.P.R. n. 917/1986, il maggior valore iscritto in bilancio ed attribuito ad un bene acquistato in *leasing* attraverso la patrimonializzazione di costi non documentati o non inerenti, dà luogo all'applicabilità del regime delle plusvalenze iscritte, ove tale bene venga destinato ad essere un bene strumentale (e non un bene-merce), destinazione che dipende non dalla natura o dall'oggetto della società ma dalla scelta concretamente effettuata dall'imprenditore.

L'art. 67, comma 1, del D.P.R. n. 917/1986 ammette la deducibilità delle quote di ammortamento solo in relazione al costo di beni materiali strumentali appartenenti all'impresa; ne consegue che tale possibilità risulta ad oggi negata all'impresa utilizzatrice nel caso di beni concessi in *leasing* finanziario.

Redditi di impresa – Indennità suppletiva di clientela – Accantonamento – Deducibilità – Compete – Determinazione del *quantum* – Criteri statistici – Ammissibilità – Deduzione di

imposta di bollo da corrispondere con la procedura “virtuale” deduzione per cassa – Necessità.

Cass., sez. trib. 27 giugno 2003, n. 10221, in Corr. trib. 41/2003, pag. 3413.

In tema di determinazione del reddito d'impresa, ai sensi dell'art. 70, comma 3, del D.P.R. n. 917/1986, le disposizioni in ordine agli accantonamenti di quiescenza e previdenza di cui ai commi precedenti del medesimo art. 70 si applicano anche – fra l'altro – alle indennità percepite per la cessazione del rapporto di agenzia delle persone fisiche, tra le quali rientra l'indennità suppletiva di clientela. Né l'eventuale natura aleatoria di detta indennità – derivante dalla disciplina del contratto collettivo – consente all'Ufficio tributario di contestare “in radice” la legittimità dell'accantonamento, ma solo di determinarne il “*quantum*” sulla base di criteri statistici.

In tema di determinazione del reddito d'impresa, ai sensi dell'art. 64, comma 1, del D.P.R. n. 917/1986, l'imposta di bollo, essendo diversa dalle imposte sui redditi e da quelle per le quali è prevista la rivalsa è deducibile e il criterio per la deducibilità è quello di cassa e non quello di competenza, senza che rilevi in contrario che l'imposta stessa sia stata corrisposta con il metodo virtuale.

Con commento di G. GAVELLI.

Commissioni tributarie di merito

Reddito di impresa – Interessi su finanziamenti – Presunzione di onerosità – Tasso legale – Misura minima – Prova contraria – Legittimità – Calcolo dell'ufficio basato su incidenza di interessi passivi – Legittimità.

Comm. trib. reg. Lazio, sez. X, 16 ottobre 2002, n. 103, in Giur. imp. 2003, I, pag. 127.

L'art. 43 del D.P.R. n. 597 del 1973 stabilisce una presunzione relativa di onerosità minima dei mutui nella misura del tasso legale, ma consente la prova contraria anche se dal titolo gli interessi non risultano convenuti o risultano convenuti in misura inferiore.

Conseguentemente è legittimo l'operato dell'ufficio che, in mancanza di contabilizzazione di interessi attivi da parte della società, ha effettuato la quantificazione proporzionalmente all'incidenza degli interessi corrisposti sul finanziamento passivo ottenuto da istituto di credito, dovendosi ragionevolmente considerare che la società, che ottenuto tale finanziamento, non possa a sua volta finanziare una consociata senza almeno coprire il relativo costo.

REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

Dottrina

“**La disciplina fiscale della previdenza complementare**”, di S. DEDOLA, in Boll. trib. 2003, fasc. n. 1, pag. 1379.

Si segnala l'articolo per un'ottima sintesi del regime fiscale applicabile nelle diverse fasi in cui si articola il sistema della previdenza complementare, e precisamente, l'accantonamento dei contributi, l'accumulazione delle risorse finanziarie presso il fondo pensione e l'erogazione delle prestazioni pensionistiche. Di particolare interesse per il Gruppo la tesi sostenuta dall'A. in base alla quale l'attivazione del “Fondo esuberi bancario” di cui al DM lavoro 28 aprile 2000, n. 158, rientri nell'ambito delle procedure di mobilità dei lavoratori, in quanto l'accesso alle prestazioni del fondo esuberi è subordinato all'espletamento delle procedure contrattuali preventive e di legge previste per i processi che determinano la riduzione dei livelli occupazionali. Conseguentemente, il riscatto della posizione individuale – a seguito della cessazione del rapporto di lavoro con

adesione al fondo esuberi – rientra nella fattispecie agevolata della mobilità. Il capitale riveniente da tale riscatto è assoggettato a tassazione separata, senza alcuna penalizzazione fiscale. (CLP)

“Problemi aperti nella delimitazione della categoria dei cosiddetti trasfertisti”, di P. GHINI e F. LEDDA, ne Il fisco 34/2003, fasc. n. 1, pag. 13826.

L'articolo si sofferma su un problema di natura interpretativa concernente l'esatta delimitazione della categoria dei cosiddetti *trasfertisti* in contrapposizione a quella dei dipendenti in trasferta. In particolare, nel caso si configuri la fattispecie del *trasfertista*, la disciplina di riferimento è data dal combinato disposto dei commi 1 e 6 dell'art. 48 del TUIR; viceversa, nell'ipotesi negativa (non configurabilità della fattispecie del *trasfertista*), si applicano i commi 1 e 5 del predetto art. 48 del Tuir.

Tuttavia, posto che nella citata normativa di riferimento (art. 48 del TUIR) mancano specifici criteri distintivi, l'A., alla luce delle indicazioni contenute in talune pronunce ministeriali, ritiene che sia configurabile l'ipotesi della trasferta, in contrapposizione alla qualificazione come *trasfertisti*, solo a patto che:

- nel contratto sia espressamente individuata una particolare sede di lavoro per il lavoratore subordinato;
- il rimborso per trasferta si verifichi esclusivamente in relazione ai giorni in cui è realmente effettuato uno spostamento al di fuori di tale sede naturale del rapporto;
- il rimborso, quindi:
 - ?? non sia rappresentato da una maggiorazione o da una indennità forfetaria parametricate indistintamente all'intero periodo di paga;
 - ?? non competa nei giorni non di trasferta, tra cui sicuramente quelli di assenza, di ferie, di permesso, malattia, infortunio e, in generale, nei giorni in cui il dipendente non effettua alcuna prestazione lavorativa.(PM).

“La tassazione sulle azioni ai dipendenti temporaneamente invendibili”, di L. MARIOTTI, in Corr. trib. 2003, n. 2131.

L'assegnazione di azioni ai dipendenti comporta ai fini IRPEF la tassazione, al momento della loro assegnazione, del valore normale delle azioni. In particolare, la base imponibile, al di fuori della franchigia contenuta all'art. 48, comma 2, lett. g) del TUIR, è costituita dal valore normale, dei titoli ricevuti meno il prezzo pagato dal dipendente.

L'Agenzia delle Entrate ha fatto corrispondere il termine “assegnazione” con la titolarità giuridica, affermando che il dipendente è titolare delle azioni già al momento della loro assegnazione in quanto da tale data, ne percepisce gli eventuali dividendi. In tale momento va quindi determinato il valore normale dei titoli che per quelli quotati in borsa è in sostanza il valore borsistico.

Secondo l'A. tale tesi sostenuta dall'Amministrazione è plausibile solo se il dipendente è libero di cedere le azioni da subito, invece risulta iniqua nei piani di “stock option” aziendali che prevedono un vincolo di temporanea invendibilità del titolo (c.d. clausola di lock-up). E' piuttosto frequente, infatti, che il valore delle azioni al momento in cui il dipendente ne acquisisce le disponibilità (al termine del vincolo di invendibilità) sia inferiore al valore normale al momento dell'assegnazione.

In questo caso, la precedente tassazione sarebbe in contrasto con il principio costituzionale di capacità contributiva (l'art. 53 della Costituzione) dato che ci sarebbe un'imposizione di ricchezza fittizia o solo apparente. (CLP)

Prassi Amministrativa

IRPEF – Redditi di lavoro dipendente – Premi per l'assicurazione di responsabilità civile di amministratori, dirigenti e quadri direttivi – Non concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente dei soggetti beneficiari – Intassabilità.

Ris. Agenzia delle Entrate 9 settembre 2003, n. 178/E, in Boll. trib. 2003, pag. 1326.

La risoluzione si occupa del trattamento tributario dei premi corrisposti da una società a fronte di polizze assicurative finalizzate a garantire la copertura di eventuali perdite patrimoniali che amministratori, dirigenti e quadri direttivi dovessero subire a seguito di azioni civili intentate da terzi danneggiati da atti compiuti dai citati soggetti nell'esercizio delle loro funzioni.

Tali premi non hanno alcuna rilevanza reddituale in capo agli amministratori, ai dirigenti ed ai quadri direttivi, in quanto la stipula risponde ad un interesse della società che altrimenti sarebbe chiamata a rispondere verso il terzo danneggiato e l'eventuale rimborso assicurativo non rappresenta un arricchimento per i suddetti soggetti ma una mera reintegrazione della perdita patrimoniale subita a seguito del rimborso dovuto al terzo danneggiato.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Reddito di lavoro dipendente – Ritenute d'acconto su somme indebitamente percepite e restituite – Criteri di scomputo.

Cass., sez. lav. 26 febbraio 2002, n. 2844, ne Il fisco 30/2003, fasc. n. 1, pag. 12529.

Nell'ipotesi di condanna del lavoratore a restituire al datore di lavoro importi retributivi indebitamente percepiti, dal relativo calcolo ben può essere esclusa la ritenuta di acconto eventualmente versata all'Amministrazione finanziaria dal datore di lavoro, in qualità di sostituto di imposta, ponendo quest'ultimo richiederne il rimborso alla medesima Amministrazione, ai sensi dell'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973.

Lavoro dipendente – Ritenute – Contenzioso ad opera del sostituto – Giudicato favorevole – Estensione al sostituto – Esclusione.

Cass., sez. trib. 10 giugno 2002, n. 3109, ne Il fisco 35/2003, fasc. n. 1, pag. 14527.

Il giudicato favorevole formatosi a favore del datore di lavoro (sostituto di imposta) secondo cui le indennità corrisposte in occasione di trasferimento di sede non costituiscono reddito imponibile e quindi non danno luogo a obbligo di trattenuta d'acconto non si estende a favore del lavoratore.

Tali somme costituiscono reddito imponibile del lavoratore.

Reddito di lavoro dipendente – Soggetto non residente – Lavoro dipendente svolto anche all'estero – Trattamento di fine rapporto – Imponibilità – Esclusione.

Cass., sez. trib. 14 agosto 2002, n. 12201, in Giur. imp. 2003, I, pag. 60.

Ai sensi dell'art. 3, comma 3, del TUIR (attualmente non più in vigore a seguito dell'abrogazione disposta dall'art. 5, comma 1, lett. a), n. 1, del D.Lgs. n. 314 del 1997) sono esclusi dalla base imponibile agli effetti dell'Irpef dei soggetti residenti nel territorio dello Stato i redditi derivanti da lavoro dipendente prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto ivi comprese le somme percepite a titolo di trattamento di fine rapporto.

Conseguentemente, il trattamento di fine rapporto corrisposto per un'attività lavorativa prestata all'estero deve essere escluso da imposizione.

Reddito di lavoro dipendente – Indennità percepita a seguito di transazione relativa alla risoluzione del rapporto di lavoro – Imponibilità.

Cass. sez. trib. 14 novembre 2002, n. 15991, in Giur. imp. 2003, I, pag. 415.

L'indennità percepita da un dipendente a titolo risarcitorio in conseguenza della risoluzione transattiva del rapporto di lavoro, che sia sostitutiva di reddito ai sensi dell'art. 6 del TUIR, è soggetta ad imposizione.

Reddito di lavoro dipendente – Diaria di prima sistemazione – Canone di locazione – Corrisposto al dipendente in occasione di trasferimento ad altra sede – Percezione in periodi di imposta anteriori al 1998 – Assoggettabilità a imposta – Questione di legittimità costituzionale – Manifesta infondatezza.

Ritenute – Omissione – *Perpetuatio obligationis* nei confronti del fisco – Sussiste – Rivalsa successiva – Ammissibilità – Violazioni – Sanzioni civili – Esclusione – Errore sulla norma tributaria – Condizioni.

Cass. sez. trib. 9 dicembre 2002, n. 17515, in Giust. civ. 2003, I, pag. 1002.

Costituiscono componente del reddito tassabile e, pertanto, devono essere assoggettate per l'intero ammontare a IRPEF, sia la "diaria" di prima sistemazione nella nuova residenza, corrisposta da un istituto di credito ad un proprio dipendente in occasione di trasferimento in altra sede, sia – se percepite in periodi di imposta anteriori al 1998 – le somme corrisposte dal datore di lavoro al proprio dipendente in occasione del trasferimento ad altra sede a titolo di differenza per il maggior canone di locazione, ed è manifestamente infondata, in riferimento agli artt. 3 e 53 cost., la questione di legittimità costituzionale dell'art. 48 D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917, interpretato nel senso sopra indicato.

Nel sistema della ritenuta d'acconto, la mancata effettuazione della ritenuta da parte del sostituto, non elimina il suo obbligo di versare la somma corrispondente, fermo il suo diritto di rivalersi, in relazione all'importo corrisposto, nei riguardi del sostituto (c.d. <<rivalsa successiva>>).

Sussiste un errore sulla norma tributaria rilevante al fine di escludere l'applicazione delle sanzioni non penali che si ricollegano alle violazioni commesse dal contribuente (ai sensi dell'art. 8 D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546), allorché le obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della disposizione stessa dipendano dall'esistenza di un orientamento giurisprudenziale, solo successivamente superato, favorevole agli assunti del contribuente.

Redditi di lavoro dipendente – Somme percepite a titolo risarcitorio – Imponibilità – non sussiste.

Cass. sez. trib. 12 dicembre 2002, n. 17769, in Giur. imp. 2003, V, pag. 438.

L'art. 6, comma 2, del TUIR, nel disporre che le indennità conseguite a titolo di risarcimento danni consistenti nella perdita di redditi costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti, legittima l'assoggettamento a tributo di quelle somme percepite dal contribuente, anche in via transattiva, a titolo risarcitorio, solo se e nella misura in cui le stesse siano destinate a risarcire un danno consistente nella perdita di redditi. Ne consegue la non imponibilità delle somme percepite da un lavoratore dipendente al fine di ristorare il diverso pregiudizio consistente nel dispendio di energie psicofisiche derivato dallo svolgimento dell'attività lavorativa, per ordine del datore di lavoro, oltre quello che è stato ritenuto l'orario massimo di lavoro esigibile in base al criterio della ragionevolezza.

Reddito di lavoro dipendente – Lavoro svolto all'estero – Resistenza e domicilio fiscale del percipiente – Irrilevanza – Luogo di esecuzione della prestazione – Esenzione da IRPEF ex art. 3, lett. c), D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 *pro tempore* vigente.

Cass., sez. trib. 3 febbraio 2003, n. 1540, in Giur. imp. 2003, I, pag. 457.

Nel riconoscimento dell'esenzione da Irpef per i redditi da lavoro estero non rileva indagare circa il luogo di residenza o domicilio del soggetto passivo, avendo il legislatore attribuito importanza unicamente al luogo d'esecuzione della prestazione lavorativa.

Conseguentemente, non potendo considerare “svolto in Italia” il lavoro prestato per un’ambasciata italiana all’estero, si deve ricondurre la fattispecie all’esenzione di cui alla lett. c), comma 3, dell’art. 3 del D.P.R. n. 917/1986, vigente ai fatti di causa.

Redditi di lavoro dipendente – Indennità per licenziamento ingiustificato – Lucro cessante – Tassabilità.

Cass. sez. trib. 11 marzo 2003, n. 3575, in Riv. dott. comm. 2003, pag. 918.

In materia di IRPEF, l’indennità prevista dal contratto collettivo dei dirigenti di aziende industriali per l’ipotesi di licenziamento ingiustificato o di recesso per giusta causa è assoggettata a tassazione separata e a ritenuta d’acconto, atteso che, secondo la disciplina dettata dagli art. 6 e 16 D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 – che ha profondamente innovato rispetto a quanto stabilito, in proposito, dall’art. 12 del previgente D.P.R.: 29 settembre 1973, n. 597 – tutte le indennità conseguite dal lavoratore a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi, esclusi quelli dipendenti da invalidità permanente o da morte, e quindi tutte le indennità aventi causa o che traggano comunque origine dal rapporto di lavoro, comprese le indennità per la risoluzione del rapporto per illegittimo comportamento del datore di lavoro, costituiscono redditi da lavoro dipendente. La nuova disposizione trova applicazione, a norma dell’art. 36 D.P.R. 4 febbraio 1988, n. 42, “anche per i periodi di imposta antecedenti al primo periodo di imposta successivo al 31 dicembre 1987, se le relative dichiarazioni, validamente presentate, risultano ad esse conformi”, riferendosi tale disposizione non solo alle norme del TUIR del 1986 già per loro natura retroattive, ma anche quelle, come appunto gli artt. 6 e 16, aventi carattere innovativo e dettate a sfavore del contribuente, senza che ciò integri alcun contrasto con i principi e criteri direttivi della legge delega del testo unico, ovvero con quelli sanciti dagli artt. 3 e 53 Cost.

Lavoro dipendente – Ritenute – Controversie tra sostituito e sostituto d’imposta concernenti la legittimità della ritenuta d’acconto – Giurisdizione esclusiva delle Commissioni tributarie – Sussistenza – Fattispecie relativa a indennità per incentivo d’esodo.

Cass. SS.UU. civ. 6 giugno 2003, n. 9074, ne Il fisco 27/2003, fasc. n. 1, pag. 11499.

La controversia tra sostituito e sostituto d’imposta relativa alla legittimità delle ritenute d’acconto sulle imposte sui redditi operate dal secondo è devoluta alla giurisdizione esclusiva delle Commissioni tributarie, atteso che l’indagine su detta legittimità non integra una mera questione pregiudiziale, suscettibile di essere delibata incidentalmente, ma comporta una causa di natura tributaria, avente carattere pregiudiziale, la quale deve essere definita con effetti di giudicato sostanziale dal giudice cui spetta la relativa cognizione *ratione materiae*, in litisconsorzio necessario con l’Amministrazione finanziaria (nel caso di specie il dipendente aveva evocato in giudizio il datore di lavoro chiedendo il rimborso di somme trattenute a seguito della applicazione dell’aliquota prevista per la tassazione del trattamento di fine rapporto anche a somme corrisposte dal datore di lavoro a titolo di incentivo dell’esodo).

Commissioni tributarie di merito

Reddito di lavoro dipendente – Incentivo all’esodo – Trattamento di fine rapporto – Qualificazione legale dei periodi di anzianità convenzionale.

Comm. trib. reg. della Basilicata, sez. I, 8 febbraio 2002, n. 46, in Giur. imp. 2003, I, pag. 471.

L’art. 1, comma 4, della L. n. 141 del 1990, nel riconoscere come servizio effettivo l’arco di tempo concesso come abbuono ai fini del raggiungimento dell’età pensionabile, ha necessariamente un intento derogatorio rispetto al contenuto normativo dell’art. 17, comma 1, del TUIR, nella formulazione – vigente prima delle modifiche introdotte dal D.Lgs. 18 febbraio 2000, n. 47 –

applicabile *ratione temporis* al caso di specie. Pertanto, ai fini della quantificazione del TFR, l'imponibile deve essere diminuito dell'importo previsto dal predetto art. 17, comma 1, del TUIR, ragguagliato ai periodi di effettivo servizio comprensivi anche degli anni di abbuono accordati ai sensi della L. n. 141 del 1990.

29) REDDITI DIVERSI

Prassi Amministrativa

Irpef – Redditi diversi – Plusvalenze di cui alle lett. c) e c-bis) del comma 1 dell'art. 81 del TUIR relative a titoli, quote o diritti non negoziati nei mercati regolamentati, posseduti alla data del 1 gennaio 2002 – Art. 5 della L. n. 448/2001 – Rideterminazione dei valori delle partecipazioni.

Ris. Agenzia delle Entrate 27 giugno 2003, n. 141/E, in Boll. trib. 2003, pag. 1001.

La risoluzione precisa che il contribuente che abbia optato per l'applicazione dell'imposta sostitutiva sui redditi diversi di natura finanziaria ai sensi dell'art. 6 o 7 del D.Lgs. 21/11/97 n. 461 (rispettivamente risparmio amministrato e gestito) deve fornire all'intermediario copia della perizia di stima per permettergli di tenere conto del valore rivalutato delle partecipazioni.

Confermando quanto già disposto in una precedente circolare (31/1/2002 n. 12/E) l'Agenzia sostiene che sia corretto da parte dell'intermediario utilizzare il valore rivalutato, anche in assenza del preventivo versamento dell'imposta sostitutiva da parte del contribuente – e quindi dell'acquisizione da parte dell'intermediario di copia del relativo modello di versamento – per la determinazione delle plusvalenze e minusvalenze derivanti da negoziazioni realizzate in data successiva a quella di redazione della perizia, ma anteriormente alla scadenza del termine per il versamento dell'imposta sostitutiva o della prima rata (16 dicembre 2002).

Tuttavia l'intermediario deve acquisire, successivamente alle suddette negoziazioni, copia del modello di versamento.

Con riferimento alle negoziazioni poste in essere dopo il 16/12/2002 o dopo il versamento della prima rata dell'imposta sostitutiva l'intermediario, che abbia calcolato le plusvalenze o minusvalenze facendo riferimento al valore rivalutato dopo aver ricevuto copia del modello di versamento della prima rata, deve acquisire le copie del modello di versamento delle rate successive.

30) REDDITI FONDIARI

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Redditi fondiari – Rendita catastale di immobile urbano – Stima diretta – Notifica della variazione di reddito – Conoscenza da parte del contribuente – Equivalenza.

Immobili di interesse storico o artistico – Minore tariffa d'estimo – Applicabilità – Canone locativo – Irrilevanza – Fabbricati con destinazione diversa da quella abitativa – Minore tariffa d'estimo – Inapplicabilità.

Cass., sez. trib. 30 luglio 2002, n. 11211, in Giur. imp. 2003, I, pag. 111.

La notifica del nuovo reddito di un fabbricato al possessore iscritto in catasto, a seguito della revisione della rendita catastale per stima diretta, costituisce soltanto un requisito estrinseco di efficacia, secondo i principi valevoli per gli atti amministrativi.

Conseguentemente la notifica è sostituibile della piena conoscenza di fatto del nuovo reddito da parte dell'interessato, il quale è legittimato a proporre impugnazione a prescindere dall'avvenuta notificazione.

Agli immobili di interesse storico o artistico destinati ad abitazione si applica in ogni caso la disciplina agevolativa di cui all'art. 11, comma 2, della L. 30 dicembre 1991, n. 413, per cui il reddito di tali immobili è determinato mediante l'applicazione della minore tra le tariffe d'estimo previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale è collocato il fabbricato.

Conseguentemente la disciplina agevolativa si applica a tali immobili sia se goduti direttamente dal proprietario sia se locati, mentre non trova applicazione agli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico aventi una destinazione diversa da quella abitativa.

Redditi fondiari – Determinazione – Immobile locato – Tassazione del reddito effettivo – Canoni risultanti dal contratto di locazione – Indicazione avente valore meramente presuntivo – Configurabilità – Prova contraria – Ammissibilità.

Cass., sez. trib. 7 maggio 2003, n. 6911, in Giust. civ. 2003, I, pag. 1487.

In tema di determinazione del reddito dei fabbricati, l'art. 35 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597 (ora art. 35 D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917) là dove stabilisce che "il reddito lordo effettivo è sostituito dai canoni di locazione risultanti dai relativi contratti", deve essere interpretato – in conformità del principio di capacità contributiva sancito dall'art. 53 cost. e a quello della buona fede previsto dall'art. 10 L. 27 luglio 2000, n. 212, i quali impongono all'amministrazione di far riferimento a dati di ricchezza reali – nel senso che esso riguarda soltanto i criteri applicabili per la revisione della rendita catastale e non può essere invocato nella diversa ipotesi di tassazione del reddito effettivo di un immobile; ne consegue che, nel caso in cui non si debba far ricorso alla rendita catastale i dati risultanti dal contratto di locazione forniscono solo un'indicazione presuntiva (poiché, normalmente, i proprietari percepiscono i canoni indicati nel contratto), rispetto alla quale deve ritenersi consentita la prova contraria.

Commissione Tributaria Centrale

Redditi fondiari – Fabbricato di nuova costruzione realizzato senza concessione – Decorrenza della produzione del reddito – Dall'utilizzo o dall'idoneità all'uso – Mancato allaccio energia elettrica – Irrilevanza.

Comm. Centrale, sez. XIV, 3 luglio 2003, n. 5689, ne Il fisco 37/2003, fasc. n. 1, pag. 15201.

Fermo restando che il reddito dei fabbricati di nuova costruzione concorre a formare il reddito complessivo a partire dal periodo d'imposta nel quale il fabbricato è divenuto atto all'uso cui è destinato od è stato comunque utilizzato dal possessore, è sufficiente per dimostrare detta idoneità che lo stesso sia completo nelle sue parti essenziali mentre il successivo allaccio dell'energia elettrica si presenta come elemento ultroneo, non essenziale al concetto di attitudine all'uso (e, peraltro, sostituibile con altri più primitivi sistemi).

REDDITI TASSATI SEPARATAMENTE

Prassi Amministrativa

Redditi soggetti a tassazione separata – Somme corrisposte agli eredi dei pensionati deceduti – Trattamento – Art. 2 della L. 27 dicembre 2002, n. 289 – Art. 16, comma 1, lettera b), del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

Ris. Agenzia delle Entrate 25 luglio 2003, n. 158/E, ne Il fisco 34/2003, fasc. n. 2, pag. 14050.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che i nuovi scaglioni e le nuove aliquote stabilite dall'art. 2 della L. n. 289/2002 si applicano con riferimento ai redditi che sono imputabili al periodo d'imposta che inizia il 1° gennaio 2003 ad esclusione degli emolumenti arretrati.

Per questi ultimi, assoggettabili a tassazione separata, la revisione delle aliquote e degli scaglioni di reddito ha effetto a partire dal 1° gennaio 2005.

Le somme percepite dall'erede del dipendente deceduto mantengono la stessa qualificazione fiscale che avrebbe rivestito qualora fossero state percepite dall'avente diritto.

Pertanto tali somme, percepite dall'erede entro il 31 dicembre 2004 sono assoggettate a tassazione con le aliquote applicabili per il periodo d'imposta 2002.

Il sostituto dovrà operare la ritenuta applicando l'aliquota del 18% stabilita per il primo scaglione di reddito nell'anno 2002, per gli arretrati di lavoro dipendente corrisposti entro il periodo 2004 e l'aliquota del 23%, stabilita per il primo scaglione di reddito a partire dall'anno 2003 per le somme che non avrebbero costituito arretrati in capo all'avente diritto.

RISCOSSIONE

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Riscossione – Modalità di riscossione – Versamento diretto – Rimborsi – Termini – Disciplina ex art. 38 del D.P.R. n. 602/1973 – Ambito applicativo – Convenzione Italia - Francia del 5 ottobre 1989, ratificata con L. n. 20 del 1992 – Dividendi ricevuti da società francese – Diritto al pagamento di un ammontare pari alla metà del credito d'imposta spettante ad una società italiana – Relativa istanza – Termine di decadenza di cui al citato art. 38 – Applicabilità – Esclusione.

Cass., sez. trib. 7 maggio 2003, n. 6913, ne Il fisco 34/2003, fasc. n. 1, pag. 13906.

La società residente in Francia che riceva da una società residente in Italia dividendi soggetti a ritenuta d'acconto che darebbero luogo ad un credito d'imposta se fossero ricevuti da un residente in Italia, e perciò abbia diritto, in base alla Convenzione italo – francese del 5 ottobre 1989 (ratificata con L. n. 20/1992) a percepire dal Tesoro italiano una somma pari alla metà di tale credito, può richiedere al Tesoro italiano quanto le è dovuto entro il termine di prescrizione ordinaria, senza essere soggetta al più breve termine decadenziale di cui all'art. 38 del D.P.R. 602/1973.

Riscossione – Termine di notifica della cartella di pagamento decorrente dalla consegna del ruolo al concessionario – Data di consegna – Onere probatorio a carico dell'Amministrazione – Richiamo all'art. 10 dello Statuto del contribuente.

Cass, sez. trib. 9 maggio 2003, n. 7093, in Boll. trib. 2003, pag. 1333.

Ove il contribuente raggiunto dalla notifica di una cartella di pagamento contesti il rispetto da parte dell'Amministrazione del termine, a suo tempo previsto dall'art. 25 del D.P.R. 602/73 sulla consegna del relativo ruolo al concessionario della riscossione, la prova che la consegna sia avvenuta tempestivamente per evitare le scadenze previste dal precedente art. 17 spetta all'Amministrazione finanziaria (e non al contribuente di dimostrare il contrario) trattandosi di fatto costitutivo della stessa obbligazione tributaria.

Tale soluzione è coerente coi principi enunciati dallo Statuto del contribuente in tema di trasparenza e buona fede da parte dell'Amministrazione, non potendosi imporre al contribuente di provare fatti che emergono dai documenti in possesso della stessa Amministrazione.

Riscossione – Rimborso – Prescrizione – Atti interruttivi – Istanza del contribuente di rimborso di somma a credito – Invito a produrre la documentazione a fondamento del credito – Non è atto interruttivo della prescrizione.

Cass., sez. trib. 1° luglio 2003, n. 10342, ne Il fisco 38/2003, fasc. n. 1, pag. 15569.

L'atto con cui l'Amministrazione invita il contribuente che abbia presentato istanza di rimborso di determinate imposte, a produrre documentazione non costituisce, ai sensi dell'art. 2944 del codice civile, atto di riconoscimento del debito incompatibile con la volontà di disconoscere il credito fatto valere; quindi tale invito non interrompe il decorso della prescrizione.

Commissioni tributarie di merito

Riscossione – Cartella esattoriale emessa a seguito di sentenza – Indicazione degli estremi e data di notifica – Necessità.

Comm. trib. prov. di Treviso, sez. VI, 12 settembre 2002, n. 58, in Boll. trib. 2003, pag. 868.

E' nulla la cartella esattoriale che non reca alcuna indicazione della specie del ruolo, in netto contrasto con quanto stabilito dall'art. 1 primo comma, lett. b), del D.M. 3 settembre 1999, n. 321.

Ancor più grave è la carenza di motivazione di una cartella che si limiti ad indicare come suo presupposto una decisione di Commissione tributaria regionale, senza che siano indicati gli estremi di tale atto e la relativa data di notifica.

Né ha rilievo che tali dati essenziali siano stati successivamente forniti in giudizio dall'Ufficio fiscale, essendo essi inidonei a sanare la grave carenza di motivazione dell'atto opposto.

Riscossione – Cartella esattoriale notificata a mezzo postale – Relazione sulla copia notificata – Mancanza – Nullità – Conseguenze.

Comm. trib. prov. di Treviso, sez. VI, 23 settembre 2002, n. 69, in Boll. trib. 2003, pag. 868.

Deve ritenersi inesistente la cartella di pagamento che manchi della relazione di notifica (nella copia spettante al destinatario) e che non contenga gli elementi atti a differenziare la notifica da una semplice spedizione, vale a dire quelli indicati nell'art. 149 del cod. proc. civ.

In contrario non può essere invocata la sanatoria dell'irregolarità ai sensi dell'art. 156 del cod. proc. civ., in quanto gli avvisi di accertamento non hanno natura di atti processuali, bensì di atti amministrativi esplicativi della potestà impositiva degli uffici finanziari.

RITENUTE ALLA FONTE

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Ritenute alla fonte – Lavoro dipendente – Domanda di rimborso – Termine di decadenza – E' quello di cui all'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973.

Cass., sez. trib. 7 maggio 2003, n. 6904, in Corr. trib. 33/2003, pag. 2743.

La richiesta di rimborso delle ritenute IRPEF effettuate, come sostituto d'imposta, dal datore di lavoro diverso da un'Amministrazione statale, sulle somme (a vario titolo) corrisposte al dipendente trova la sua disciplina nell'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973 e va, quindi, presentata dal dipendente percipiente nel termine di diciotto mesi dalla data in cui la ritenuta è stata operata. L'art. 37 del medesimo decreto, infatti, regola la diversa ipotesi della "ritenuta diretta", che si verifica per le sole Amministrazioni dello Stato, cui è concesso di avvalersene nei confronti dei dipendenti, per attuare una compensazione fra il credito dell'Amministrazione stessa e il controcredito del dipendente. La diversità di disciplina tra gli artt. 37 e 38 non è censurabile, rientrando nella insindacabile discrezionalità del legislatore regolare diversamente situazioni diverse.

Con commento di G. CATTELAN.

Commissioni tributarie di merito

Ritenute – Contributi degli enti pubblici – Applicabilità – Condizioni.

Comm. trib. reg. del Lazio, sez. I, 14 maggio 2003, n. 68, in Boll. trib. 2003, pag. 1018.

Non sono assoggettabili a ritenuta d'acconto del 4%, ai sensi dell'art. 28, comma 2, del D.P.R. n. 600/1973, i contributi erogati dal CONI, nell'espletamento delle proprie attività istituzionali, all'istituto per il credito sportivo e agli altri enti che non svolgono nemmeno occasionalmente attività di tipo commerciale.

Con nota di S. GALLO, "Quando è applicabile la ritenuta del 4% sui contributi erogati da enti pubblici ai sensi dell'art. 28 del D.P.R. n. 600/1973".

IMPOSTE SOSTITUTIVE DELLE IMPOSTE SUI REDDITI

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Imposta sostitutiva sui fondi comuni di investimento – Primo anno di attività – Criteri applicativi.

Cass. sez. trib. 3 luglio 2003, n. 10471, in Corr. trib. 39/2003, pag. 3237.

L'imposta sostitutiva, prevista dall'art. 9, secondo comma, della legge n. 77/1983, istitutiva dei fondi comuni di investimento mobiliare, deve essere applicata sull'ammontare del valore netto del fondo, calcolato come media annua dei valori netti mensili, tenendo conto anche dei mesi in cui il fondo stesso non ha avuto alcun valore perché avviato o cessato in corso d'anno.

Con commento di C. PINO

BOLLO (Imposta di)

Prassi Amministrativa

Bollo (imposta di) – Atti civili – Copie autentiche dei contratti di cessione di partecipazioni sociali – Imponibilità – Sussiste – Art. 1 della Tariffa, Parte Prima, Allegato A), al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642 – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.

Ris. Agenzia delle Entrate 8 agosto 2003, n. 171/E, ne Il fisco 33/2003, fasc. n. 2, pag. 13649.

Le copie conformi dei contratti di cessione di partecipazioni sociali sono soggette ad un trattamento tributario, ai fini dell'imposta di bollo, del tutto autonomo rispetto a quello adottato per l'originale dell'atto.

Dette copie sono quindi soggette all'imposta di bollo, nonostante il relativo contratto e gli scritti ad esso collegati ne siano esenti.

CONCESSIONI (tasse sulle)

Giurisprudenza

Corte Giustizia CEE

Direttiva CEE n. 355 del 1969 – Imposte indirette sulla raccolta di capitali – Registro delle imprese – Iscrizione di atti societari – Tasse retroattive – Violazione – Imposte sostitutive di quelle – Art. 11 L. n. 448 del 1998 – Illegittimità.

Costo medio del servizio – Necessità – Tasse retroattive – Violazione – Non sussiste.

Iscrizione di atti societari – Termini di decadenza – Diversità rispetto alla disciplina comune – Ammissibilità.

Corte Giust. delle Comunità Europee, sez. VI, 10 settembre 2002, nn. C-216 e C-222/99, in Giur. Imp. 2003, II, pag. 214.

L'art. 10 della Direttiva del Consiglio CEE, 17 luglio 1969, n. 335, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali, vieta le tasse retroattive dovute per l'iscrizione di atti societari nel registro delle imprese, qualora non costituiscano diritti di conferimento o remunerativi autorizzati da detta Direttiva ai sensi delle disposizioni derogatorie di cui all'art. 12 della stessa direttiva.

Conseguentemente l'art. 11 della L. 23 dicembre 1998, n. 448, che disciplina retroattivamente la restituzione forfetaria e ridotta delle tasse di concessione governativa riscosse nel periodo 1985 – 1992 confligge con l'art. 12, n. 1, lett e), della direttiva 69/335 in quanto tali tasse retroattive non costituiscono diritti di carattere remunerativo qualora le iscrizioni nel registro delle imprese abbiano già comportato la percezione di tributi, sostitutivi delle predette tasse retroattive, non restituiti a coloro che li avevano versati.

I diritti di carattere remunerativo autorizzati dall'art. 12, n. 1), lett. e), della direttiva CEE 17 luglio 1969, n. 335, per l'iscrizione di atti societari nel registro delle imprese possono essere costituiti da tasse retroattive se i relativi importi – dipendenti anche dalla forma giuridica della società – siano calcolati in base al solo costo delle formalità in parola – fermo restando che possono anche coprire spese generate da operazioni minori effettuate gratuitamente – ed eventualmente tengano conto di altri diritti versati parallelamente e intesi anch'essi a retribuire lo stesso servizio fornito.

Conseguentemente per calcolare tali importi uno Stato membro può sia considerare l'insieme dei costi connessi alle operazioni di registrazione – compresa la quota delle spese generali loro imputabile - , sia prevedere diritti forfetari, sia stabilirne gli importi per un periodo indeterminato, qualora si assicuri, ad intervalli regolari, che tali importi continuano a non superare il costo medio delle operazioni di cui trattasi.

Il diritto comunitario non vieta a uno Stato membro di opporre alle azioni di ripetizione di tributi riscossi in violazione del diritto comunitario un termine nazionale di decadenza triennale che deroga al regime ordinario dell'azione di ripetizione dell'indebito tra privati, assoggettata a un termine più favorevole, purchè detto termine di decadenza si applichi allo stesso modo alle azioni di ripetizione di tali tributi basate sul diritto comunitario e a quelle basate sul diritto nazionale.

Conseguentemente risulta compatibile con il diritto comunitario la previsione della decadenza triennale per la ripetizione delle tasse di concessione governativa prevista dall'art. 13 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 641.

Il principio di effettività e di equivalenza del diritto comunitario esclude che uno Stato membro adotti norme che subordinino la restituzione di un tributo dichiarato incompatibile dalla Corte di Giustizia a condizioni riguardanti specificamente detto tributo che siano meno favorevoli di quelle che si applicherebbero, in mancanza di tali norme, alla restituzione del tributo di cui trattasi. Conseguentemente le meno favorevoli modalità del calcolo degli interessi previsti dall'art. 11, comma 3, della L. 23 dicembre 1998, n. 448, per il rimborso della tassa di concessione riscossa per l'iscrizione nel registro delle imprese e di quella annuale rispetto ad altri tributi – comprese altre tasse di concessione – risultano contrarie al diritto comunitario.

45) INVIM

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

INVIM – Tassazione straordinaria – Base imponibile – Valore venale – Terreni agricoli assegnati all'edilizia da uno strumento urbanistico comunale – Perfezionamento del piano – Approvazione regionale – Necessità.

Cass., sez. trib. 15 gennaio 2003, n. 467, in Boll. trib. 2003, pag. 1194.

Agli effetti della esclusione della valutazione automatica dei terreni per i quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria – ex art. 52, comma 4, del D.P.R. n. 131/1986 – non basta l'adozione del solo Piano regolatore comunale, ma è necessaria la definitiva approvazione da parte del competente organo regionale.

IPOTECARIE E CATASTALI (imposte)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Ipotecarie e catastali (imposte) – Complesso aziendale comprendente beni immobili – Trasferimento – Determinazione base imponibile – Criteri.

Cass. sez. trib. 25 ottobre 2002, n. 15046, in Riv. not. 2003, II, pag. 745.

In tema di imposte ipotecaria e catastale, ove venga trasferito un complesso aziendale comprendente anche beni immobili, il fatto che a questi ultimi debba essere attribuito un identico valore sia ai fini dell'imposta di registro che ai fini delle imposte suddette essendo queste, ai sensi degli artt. 2 e 10 del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, "commisurate alla base imponibile determinata ai fini dell'imposta di registro", non fa venire meno la diversità di oggetto propria di ogni singola imposta. Infatti, mentre l'imposta di registro investe l'azienda nel suo complesso, le imposte ipotecaria e catastale hanno ad oggetto le cd. formalità che riguardano i singoli beni immobili, con la conseguenza che la base imponibile ai fini di tali imposte va determinata tenendo conto del valore degli immobili in sé considerati, e dei debiti ad essi strettamente inerenti, ma non anche delle passività relative all'azienda in cui sono compresi.

Con nota di M. DEL VAGLIO, "Note minime sulla determinazione della base imponibile delle imposte ipotecaria e catastale nel caso di un trasferimento di complesso aziendale avente ad oggetto beni immobili".

Imposta ipotecaria e catastale – Conferimento di beni immobili – Base imponibile – Valore degli immobili al lordo delle passività.

Cass., sez. trib. 3 luglio 2003, n. 10482, in Corr. trib. 37/2003, pag. 3078.

In tema di imposta di trascrizione e catastale, ai sensi del D.P.R. n. 635/1972 (ora D.Lgs. n. 347/1990), in considerazione della sua funzione esclusivamente pubblicitaria, la base imponibile va determinata con riferimento al bene immobile (o al diritto immobiliare) – oggetto dell'atto – in sé, senza che sia possibile computar o dedurre da questo gli accessori, i pesi e quant'altro astrattamente deducibile, diversamente da quanto stabilito in materia di imposta di registro o successione (e donazione), dovendosi intendere il richiamo a queste imposte, contenuto nell'art. 3 del D.P.R. n. 635/1972 (ora art. 2 del D.Lgs. n. 347/1990), come limitato (e no pieno).

Infatti, il secondo comma dell'art. 3, stabilendo che, per i beni considerati, sono irrilevanti – ai fini dell'imposta di trascrizione – le eventuali esenzioni delle imposte di registro o di successione, richiamate quale parametro, "a fortiori" esclude l'incidenza di possibili fattori deducibili, secondo il regime di tali tributi. Né il diverso commisurarsi ai valori venali di riferimento, da parte delle imposte menzionate, introduce una disparità di trattamento rilevante in sede costituzionale, atteso che lo stesso dato può essere legittimamente preso in considerazione dall'ordinamento fiscale sotto diversi profili, purché espressivi di capacità economico-contributiva.

Con nota contraria di L. MARIOTTI.

Commissioni tributarie di merito

Ipotecarie e catastali (imposte) – Annotazione di cessione, di surrogazione e di altri atti dispositivi del credito – Art. 2843 cod. civ. – Formalità da eseguirsi presso la Conservatoria dei RR.II. – Erronea presentazione di nota di iscrizione ipotecaria – Ripetizione della formalità – Rimborso delle somme precedentemente pagate – Legittimità.

Comm. trib. prov. di Mantova, sez. III, 15 novembre 2001, n. 175, in Boll. trib. 2003, pag. 1113.

L'azione di rimborso delle imposte pagate e non dovute (art. 19 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546) rientra nello schema della ripetizione di indebito oggettivo di cui all'art. 2033 cod. civ.

Provati i fatti sui quali si fonda la domanda, il contribuente ha diritto al rimborso richiesto.

Con nota di G. AIELLO, "Le formalità ipotecarie, la loro obbligatorietà e i titoli relativi. Allegazione alla nota di titolo inidoneo. Effetti".

IVA

Giurisprudenza

Corte di Giustizia CE

IVA – Accordi internazionali – VI direttiva – Soggettività passiva – Attività di acquisto di crediti – Sussistenza – Factoring remunerato con provvigione a fronte di rischi di insolvenza – Recupero crediti – Sussiste – Imponibilità.

Corte di Giustizia CE, sez. VI, 26 giugno 2003, n. c-305/01, in Corr. trib. 36/2003, pag. 2979.

La VI direttiva IVA deve essere interpretata nel senso che un operatore che acquisti crediti assumendo il rischio d'insolvenza dei debitori e che, come corrispettivo, fatturi ai propri clienti una commissione esercita un'attività economica ai sensi degli artt. 2 e 4 della stessa direttiva, di modo

che lo stesso ha la qualità di soggetto passivo ed ha, quindi, diritto alla deduzione in forza dell'art. 17 di tale direttiva.

Un'attività economica, con cui un operatore acquisti crediti assumendo il rischio d'insolvenza dei debitori e, come corrispettivo, fatturi ai propri clienti una commissione, costituisce un "recupero dei crediti" ai sensi dell'art. 13, parte B, lett. d), punto 3, in fine, della VI direttiva IVA e, pertanto, è esclusa dall'esenzione stabilita dalla stessa disposizione.

Con commento di P. CENTORE.

Corte di Cassazione

IVA – Accertamento – Contraddittorio nell'attività di accertamento – Non è obbligatorio – Contestazione immediata al contribuente delle risultanze dell'attività di verifica su c/c bancari – Non sussiste.

Cass. sez. trib. 23 marzo 2001, n. 4273, in Boll. trib. 2003, pag. 1017.

L'attività accertativa della Guardia di finanza e degli Uffici finanziari, avendo natura di attività amministrativa, pur dovendo svolgersi nel rispetto di ben determinate cautele previste per evitare arbitri e violazioni dei diritti fondamentali del contribuente, non è retta dal principio del contraddittorio, e conseguentemente, alla stregua di tale principio, va escluso che le risultanze emerse dalla attività di verifica prodromica all'emissione dell'avviso di rettifica non possano costituire valido supporto probatorio della pretesa impositiva a tale avviso sottesa per il solo fatto della mancata immediata contestazione al contribuente in sede di verifica.

IVA – Variazioni in diminuzione dell'imponibile o dell'imposta – Nota di variazione – Elementi necessari.

Cass., sez. trib. 6 luglio 2001, n. 9188, in Boll. trib. 2003, pag. 952.

In base al combinato disposto dei commi 2 e 3 dell'art. 26 del D.P.R. n. 633 del 1972 il soggetto passivo che rilasci nota di variazione, nel caso che l'operazione imponibile sia venuta meno in tutto o in parte o se ne sia ridotto l'ammontare imponibile, è tenuto, al fine di potersi portare in detrazione l'imposta corrispondente alla variazione, a preordinare in sede di registrazione delle operazioni la prova che la riduzione (nella specie, per resa di merci vendute) si realizza entro un anno dall'effettuazione dell'operazione imponibile: tale prova può essere fornita solo attraverso la indicazione di quei dati che sono idonei a collegare le due operazioni, in modo tale che sia dimostrata la identità tra l'oggetto della fattura e della registrazione originaria, da un lato, e l'oggetto della registrazione della variazione, dall'altro (nella specie, la nota di variazione non faceva alcun richiamo alla fattura di vendita della merce poi restituita al cedente).

IVA – Cessione di beni – Contratto di *leasing* di macchinari – Mancata consegna del bene all'utilizzatore – Detraibilità dell'IVA afferente l'acquisto del bene ceduto dal fornitore da parte dell'acquirente concedente – Presupposto – Non sussiste.

Cass. sez. trib. 4 novembre 2002, n. 15379, in Giur. imp. 2003, II, pag. 208

La motivazione degli atti di accertamento *per relationem* è legittima in tutti i casi in cui l'Ufficio condivide le conclusioni contenute nei verbali di accertamento i quali, avendo ad oggetto elementi già noti al contribuente, non arrecano pregiudizio al contraddittorio.

L'inesistenza della "causa" del contratto di *leasing* conseguente alla mancata consegna del bene al soggetto utilizzatore esclude la regolare esecuzione del contratto, in considerazione della necessaria relazione esistente tra il contratto di acquisto del bene, intercorrente tra il fornitore e l'acquirente – concedente, ed il successivo contratto di concessione in godimento del bene stesso, intercorrente tra l'acquirente – concedente ed il soggetto utilizzatore.

Conseguentemente, è in tali casi da escludersi la detraibilità dell'IVA afferente l'acquisto del bene da parte dell'acquirente concedente.

IVA – Detrazione dell'IVA relativa all'acquisto di beni o servizi – Condizioni – Legittimità e correttezza delle detrazioni – Onere della prova – Incombe al contribuente.

Cass., sez. trib. 28 novembre 2002, n. 11109, ne Il fisco 37/2003, fasc. n. 1, pag. 15195.

Solo l'esatto adempimento degli obblighi di fatturazione e di registrazione di cui agli artt. 21, 23, 24 e 25 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 a mente dei quali il cedente deve emettere la fattura per l'operazione imponibile, annotarla nel registro delle fatture e trasmetterne copia, con addebito del tributo, al cessionario, il quale deve a sua volta conservarla ed annotarla nel registro degli acquisti, consente la deducibilità dell'IVA versata per l'acquisizione di beni o servizi inerenti all'esercizio d'impresa. Ne consegue che l'Amministrazione finanziaria, in presenza di una denuncia annuale che faccia valere le suddette poste a credito senza che esse trovino rispondeva in quelle fatture ed in quel registro, è legittimata e tenuta, in sede di accertamento in rettifica, a depennare tali poste.

Nell'ipotesi in cui l'Amministrazione finanziaria reputi indebita la detrazione di fatture ai fini dell'IVA ritenendole collegate ad operazioni inesistenti, ricade sul contribuente l'onere di provare la legittimità e la correttezza delle detrazioni compiute. Tale prova deve essere fornita mediante l'esibizione dei documenti contabili legittimanti, in mancanza dei quali la detrazione operata deve reputarsi indebita con il conseguente recupero a tassazione dell'imposta irrualmente ed illegittimamente detratta.

IVA – Prestazione di servizi di prenotazione alberghiera – Elaborazione dati operata da residente a favore di soggetto extra CE – Non imponibilità.

Cass. sez. trib. 26 marzo 2003, n. 4438, in Corr. trib. 26/2003, pag. 2149.

Dal combinato disposto degli artt. 1 e 4, lett. f), del D.P.R. n. 633/1972 si evince che sono operazioni imponibili, agli effetti IVA, fra l'altro, le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese, e che le operazioni di elaborazione e fornitura di dati e simili, rese a soggetti domiciliati e residenti fuori della Comunità economica europea si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono ivi utilizzate.

Le stesse disposizioni chiariscono, altresì, che tali prestazioni, se rese da soggetti domiciliati o residenti in Italia a soggetti domiciliati o residenti fuori della Comunità economica europea, si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono utilizzate in Italia o in altro stato membro della Comunità stessa.

Con commento di A. SANTI.

IVA – Termine per l'iscrizione a ruolo delle imposte sul reddito – Applicabilità all'Iva.

Cass., sez. trib. 18 aprile 2003, n. 6256, in Corr. trib. 31/2003, pag. 2575.

Nel quadro della nuova disciplina della riscossione, dei tributi introdotta dal D.P.R. n. 43/1988, il disposto dell'art. 17, terzo comma, del D.P.R. n. 602/1973 (secondo cui le imposte, le maggiori imposte e le ritenute alla fonte liquidate in base agli accertamenti degli Uffici debbono essere iscritte in ruoli formati e consegnati all'Intendente di finanza (ora Agenzia delle Entrate), a pena di decadenza, entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo), si applica anche alle imposte diverse da quelle sul reddito e, quindi, anche in materia di IVA. Del pari, l'Iva liquidata sulla base della dichiarazione del contribuente, e quindi liquidata ed esigibile, equivalendo il titolo derivante dalla dichiarazione all'accertamento definitivo, va iscritta in ruoli formati e consegnati all'intendenza di finanza, a pena di decadenza, entro il termine di quattro anni, ai sensi dell'art. 17, primo comma, del D.P.R. n. 602/1973 e dell'art. 57, primo comma, del D.P.R. n. 633/1972, corrispondente, in materia di IVA, all'art. 43 del D.P.R. 600/1973, dettato in

tema di imposte dirette, senza che possa, in presenza di una normativa così armonizzata e collegata ai fini della riscossione, invocarsi il diverso termine prescrizione di cui all'art. 2946 c.c.

Con commento di A. GRASSOTTI.

IVA – Rimborso imposta – Legittimazione attiva – Spetta solo al soggetto passivo.

Cass., sez. trib. 22 aprile 2003, n. 6419, in Boll. trib. 2003, pag. 1191.

Compete unicamente al soggetto passivo di IVA – individuato nel cedente o nel prestatore di servizi (art. 17 D.P.R. n. 633/1972) – la legittimazione a richiedere all'Amministrazione il rimborso dell'imposta che si assuma indebitamente corrisposta in relazione ad una determinata operazione, non spettando tale legittimazione al cessionario o al committente che, in via di rivalsa, abbia versato il corrispondente importo al soggetto passivo, salva la possibilità avanti al giudice ordinario, nei confronti del secondo per ottenere la restituzione di quanto indebitamente versatogli.

IVA – Società – Soggettività – Sussiste – Detrazione – Inerenza delle operazioni alla attività d'impresa – Necessità.

Cass., sez. trib. 29 aprile 2003, n. 5599, in Corr. trib. 33/2003, pag. 2737.

In tema di IVA, in base alla disciplina dettata dagli artt. 4, secondo comma, n. 1, e 19, primo comma, del D.P.R. n. 633/1972, mentre le cessioni di beni da parte di società commerciali sono da considerare "in ogni caso", cioè senza eccezioni, effettuate nell'esercizio di impresa, in ordine agli acquisti di beni da parte delle stesse società, l'inerenza all'esercizio dell'impresa di tali operazioni passive, ai fini della detraibilità dell'imposta, non può essere ritenuta in virtù della semplice qualità di imprenditore societario dell'acquirente; occorre, infatti, accertare che le operazioni medesime siano effettivamente compiute nell'esercizio d'impresa, cioè in stretta connessione con le finalità imprenditoriali, con onere della prova a carico di chi invochi la detrazione.

Il requisito dell'inerenza, d'altra parte, non può, in teoria, ritenersi escluso per il solo fatto della mancanza od assoluta sporadicità di operazioni attive.

Con commento di L. LODI.

IVA – Rimborsi – Prestazione di un servizio – IVA indebitamente corrisposta in via di rivalsa al prestatore di servizi o appaltatore – Azione di ripetizione nei confronti dell'Amministrazione finanziaria – Legittimazione attiva – Committente – Esclusione.

Cass., sez. trib. 5 maggio 2003, n. 6778, ne Il fisco 33/2003, fasc. n. 1, pag. 13455.

La disciplina in materia di IVA delinea tre rapporti collegati ma che non interferiscono fra di loro. Essi sono: il rapporto tra l'Amministrazione finanziaria e il cedente, relativamente al pagamento dell'imposta; il rapporto tra il cedente ed il cessionario, in ordine alla rivalsa; infine, il rapporto tra l'Amministrazione e il cessionario, per ciò che attiene alla detrazione dell'imposta assolta in via di rivalsa. Ne consegue 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. Il cessionario può, invece, richiedere al cedente il rimborso di quanto indebitamente pagato, senza che quest'ultimo possa opporgli di avere versato l'imposta all'Amministrazione.

IVA – Opzione erronea per la dispensa degli adempimenti – Comportamento concludente difforme – Detrazione dell'imposta assolta per rivalsa – Ammissibilità anche prima del D.P.R. n. 442/97.

Cass. sez. trib. 8 maggio 2003, n. 7011, in Corr. trib. 30/2003, pag. 2482.

In virtù dell'art. 4 della legge n. 342/2000, il "comportamento concludente" del contribuente assume rilevanza anche anteriormente all'entrata in vigore del D.P.R. n. 442/1997, con il quale è stato riordinato il regime delle opzioni e delle revoche dei regimi contabili o di determinazione dell'imposta. Di conseguenza, è legittima, anche in relazione alle annualità anteriori a tale nuova disciplina, la detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti quando il contribuente abbia barrato, nella dichiarazione IVA annuale, la casella relativa all'opzione per la dispensa dagli adempimenti prevista dall'art. 36-bis del D.P.R. n. 633/1972 in dipendenza di un errore materiale, provato dall'osservanza degli adempimenti connessi all'applicazione del regime IVA ordinario in luogo di quello agevolato.

IVA – Permuta di beni verso servizi – Assenza di elementi negoziali che provano il sinallagma – Decisione di merito – Insindacabilità in Cassazione.

Cass. sez. trib. 9 maggio 2003, n. 7125, in Corr. trib. 2003, pag. 3330.

Affinché possa parlarsi di "operazione permutativa" rilevante ai fini IVA, l'Amministrazione finanziaria deve allegare elementi sufficienti a provare la fonte e l'oggetto delle reciproche obbligazioni.

Ove il giudice di merito abbia escluso l'esistenza di tali elementi, è inammissibile il ricorso che tenda ad ottenere dalla Suprema Corte una diversa valutazione nel merito, in quanto il giudizio non può avere ad oggetto le prove, ma solo il ragionamento giustificativo.

Con commento di L. LODI.

IVA – Contratti intervenuti tra soggetti diversi – Loro qualificazione come contratti collegati, aventi unicità di causa – Accertamento da parte del giudice tributario – Legittimità.

Cass., sez. trib. 14 maggio 2003, n. 7457, ne Il fisco 29/2003, fasc. n. 1, pag. 12139.

L'Amministrazione tributaria ben può valutare la complessiva portata di contratti, pur con contenuto differente ed intervenuti fra soggetti formalmente diversi, sostenendo l'esistenza di un'interdipendenza funzionale tra gli stessi tali da condurre ad effetti sostanziali soggetti ad applicazione dell'IVA; ed in tal caso spetta al giudice accertare, attraverso l'interpretazione dei contratti medesimi e con riguardo al loro eventuale collegamento in funzione degli interessi economici concretamente perseguiti dalle parti, la configurabilità di una causa unitaria dei contratti, con effetti ai fini dell'individuazione del regime fiscale applicabile. In presenza di due contratti, uno di locazione finanziaria e l'altro di finanziamento, stipulati tra soggetti diversi, è ammissibile l'indagine circa l'esistenza di un possibile collegamento funzionale tra i medesimi, comportante un risultato unitario sotto il profilo causale, con riflessi sul piano dell'imponibilità fiscale delle varie operazioni contemplate.

IVA – Determinazione dell'imposta – Detrazioni – Detrazione dell'imposta ex art. 19 del D.P.R. n. 633/1972 – Limiti – Riferimento ad imposte realmente dovute – Necessità – Artt. 17 e 19 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Cass., sez. trib. 5 giugno 2003, n. 8959, ne Il fisco 31/2003, fasc. n. 1, pag. 12827.

In base agli artt. 17 e 19 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, letti ed interpretati in coerenza con quanto prescritto dagli artt. 17 e 20 della VI Direttiva CEE del 15 maggio 1977, n. 77/388 CEE, e del principio affermato dalla Corte di Giustizia delle Comunità con la sentenza 13 dicembre 1989, in causa 342/1987, il diritto di detrazione può essere esercitato solo in riferimento ad imposte effettivamente dovute, vale a dire alle imposte corrispondenti ad un'operazione soggetta all'IVA o versate in quanto dovute, e non si estende all'imposta non dovuta che sia stata pagata per il semplice fatto di essere stata indicata in fattura senza che le fatture riflettessero operazioni soggette ad IVA (nel caso di specie il giudice di merito aveva ritenuto che fossero state fatturate

operazioni inesistenti, con apprezzamento che la Corte qualifica come insindacabile in sede di legittimità).

IVA – Rimborsi – Inapplicabilità dell’istituto del fermo amministrativo.

Cass., sez. trib. 26 giugno 2003, n. 10199, in Boll. trib. 2003, pag. 1344.

In base all’art. 38-*bis* del D.P.R. n. 633 del 1972 ed anteriormente alla entrata in vigore dell’art. 23 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, è da escludere che l’Amministrazione potesse rifiutare il rimborso dell’IVA dichiarata a credito in applicazione dell’istituto del fermo amministrativo di cui all’art. 69 del r.d. 18 novembre 1923, n. 2440.

IVA – Liquidazione di società – Rimborso delle eccedenze – Chiusura della liquidazione – Necessità – Art. 1 D.P.R. 443/97 – Natura interpretativa – Esclusione.

Cass., sez. trib. 27 giugno 2003, n. 10227, in Corr. trib. 41/2003, pag. 3424.

In tema di IVA, la cessazione dell’attività, che, ex art. 30, secondo comma, del D.P.R. n. 633/1972 (nel testo, applicabile *ratione temporis*, modificato dall’art. 4 del D.L. n. 90/1990, convertito dalla legge n. 165/1990), determina il sorgere del diritto del contribuente al rimborso dell’eventuale eccedenza tra l’IVA versata e quella dovuta, si verifica solo ed esclusivamente ai sensi dell’art. 35, quarto comma, del medesimo D.P.R. n. 633/1972, con la ultimazione delle operazioni relative alla liquidazione dell’azienda (per le quali, secondo quest’ultima norma, restano ferme le disposizioni relative al versamento dell’imposta, alla fatturazione, registrazione, liquidazione e dichiarazione) e non già con la mera – anche se effettiva – cessazione dell’attività imprenditoriale o professionale.

La disposizione di cui all’art. 1 del D.P.R. n. 443/1997 (nel testo, applicabile *ratione temporis*, anteriore alla modifica apportata dall’art. 11 del D.P.R. n. 435/2001), secondo la quale, nel caso di diniego del rimborso dell’imposta con contestuale riconoscimento del credito spettante, quest’ultimo può essere successivamente computato in detrazione in sede di liquidazione periodica ovvero nella dichiarazione annuale, non può considerarsi di natura interpretativa e non ha, quindi, efficacia retroattiva.

Con commento di G. CATTELAN.

REGISTRO (imposta di)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Registro (imposta di) – Base imponibile – Valore venale – Avviamento – Trasferimento di azienda – Perdite pregresse – Irrilevanza.

Cass. sez. trib. 25 febbraio 2002, n. 2702, in Riv. dott. comm. 2003, pag. 658.

In tema di determinazione della base imponibile dell’imposta di registro, ai fini dell’applicazione dell’art. 51, comma 4, D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, secondo il quale, per gli atti che hanno per oggetto aziende o diritti reali su di esse, il valore è controllato dall’ufficio con riferimento al valore complessivo dei beni che compongono l’azienda, compreso l’avviamento, al netto delle passività, l’esistenza di un valore di avviamento dell’azienda – costituente l’oggetto di un giudizio di fatto rimesso al prudente apprezzamento del giudice di merito ed immune da sindacato di legittimità se adeguatamente motivato – non può essere esclusa sulla base della sola circostanza che l’impresa abbia subito delle perdite negli esercizi degli anni precedenti. Del valore complessivo dell’azienda

fa parte, infatti, quello dell'avviamento – costituente una qualità dell'azienda stessa – che si somma al valore degli altri beni che la compongono in un'operazione che logicamente precede la detrazione delle passività, sicché non è aprioristicamente escluso né dall'esistenza né dall'ammontare di queste.

Con nota di L. NANO, "Ammissibilità dell'avviamento negativo ai fini dell'imposta di registro: la Cassazione lascia aperta la questione.

Registro (imposta di) – Cessione di azienda comprensivo di immobile – Passività deducibili – Valore dell'immobile – Valore venale in comune commercio.

Destinazione nel complesso aziendale – Rilevanza – Valutazione a metri quadrati – Esclusione.

Cass., sez. trib. 22 agosto 2002, n. 12385, in Giur. Imp. 2003, II, pag. 147.

L'art. 51 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, dispone che l'accertamento del valore delle aziende dichiarato all'atto della sua cessione debba riguardare il valore complessivo dei beni che le compongono al netto di alcune passività.

Conseguentemente il valore dell'immobile facente parte dell'azienda trasferita deve essere individuato in quello venale in comune commercio determinato ai sensi del comma 2 dell'art. 51, citato.

Il valore dell'immobile facente parte di un'azienda trasferita deve emergere dalla destinazione del bene all'interno del complesso aziendale.

Conseguentemente la valutazione dell'immobile strumentale è correttamente individuata dalla perizia d'ufficio non in base ai metri quadrati, ma al suo uso.

Registro (imposta di) – Fusione per incorporazione – Possesso della totalità delle quote – Direttiva CEE n. 355 del 1969 – Riorganizzazione e raggruppamento delle imprese – Eliminazione degli ostacoli fiscali – Imposta proporzionale – Legittimità – Ostacolo alla libertà di movimento dei capitali – Non sussiste.

Cass., sez. trib., 6 novembre 2002, n. 15528, in Giur. imp. 2003, II, pag. 157.

La direttiva comunitaria del 17 luglio 1969, n. 335, persegue lo scopo di evitare che i trasferimenti di attivi tra società incontrino ostacoli di natura fiscale in modo da favorire la riorganizzazione ed il raggruppamento di imprese.

Conseguentemente la tassazione con imposta proporzionale di registro dell'attivo scaturente dalla fusione per incorporazione da parte di una società detentrici della totalità delle quote di partecipazione non contrasta con la libertà di movimento dei capitali.

Registro (imposta di) – Base imponibile – Valore venale – Calcolo automatico – Inapplicabilità per i terreni fatti oggetto di destinazione edificatoria negli strumenti urbanistici – Adozione di un piano regolatore da parte di un Comune non seguita ancora da approvazione regionale – Sufficienza – Esclusione.

Cass., sez. trib. 18 febbraio 2003, n. 2416, in Boll. trib. 2003, pag. 1194.

In tema di imposta di registro, la disposizione di cui all'art. 52, comma 4, del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, secondo la quale il calcolo automatico del valore dei beni immobili non si applica "per i terreni per i quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria", non può che fare riferimento agli strumenti urbanistici già perfezionati e, a un tal riguardo, il completamento dell'iter di un piano regolatore generale non può prescindere dall'approvazione del provvedimento adottato dal Comune da parte della Regione, giacché l'atto di controllo, potendo anche modificare o integrare il provvedimento stesso, non rappresenta soltanto una mera condizione di efficacia, ma un elemento costitutivo della fattispecie procedimentale. Né – d'altronde – il principio di certezza e di legalità, immanente nell'ordinamento tributario, consente la possibilità di anticipare, ai fini fiscali,

l'applicazione di disposizioni dettate per la determinazione della base imponibile nei trasferimenti di terreni edificabili, in relazione a suoli che non abbiano ancora assunto (e in caso di mancata approvazione potrebbero anche non assumere) una tale qualità.

Con nota di G. AIELLO, "Ancora sulla valutazione di terreni agricoli inseriti come aree fabbricabili in un Piano Regolatore Comunale non ancora approvato dalla Regione".

Registro (imposta di) – Sentenza produttiva degli effetti di un contratto condizionato – Tassabilità immediata.

Cass., sez. trib. 27 marzo 2003, n. 4627, in Riv. dott. comm. 2003, pag. 917.

In tema di imposta di registro, qualora il promissario acquirente richieda ed ottenga, ex art. 2932 c.c., una sentenza produttiva degli effetti del contratto, non concluso, di trasferimento oneroso della proprietà di un immobile, la sentenza, ancorché non ancora divenuta definitiva, è legittimamente assoggettata ad imposta proporzionale, ai sensi dell'art. 37 D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, senza che l'acquirente possa eccepire il mancato pagamento del prezzo da parte sua, conformemente ad una condizione potestativa originariamente contenuta nel contratto. Infatti, anche laddove l'effetto traslativo fosse stato condizionato alle determinazioni unilaterali affidate alla mera volontà dell'acquirente, le ragioni di convenienza o meno ad effettuare il detto pagamento sono già state oggetto di valutazione prima dell'iniziativa giudiziaria e sono pertanto divenute irrilevanti, con la conseguenza che il versamento del prezzo è ormai assimilabile ad una condizione meramente potestativa, come tale ininfluyente ai fini fiscali, ai sensi dell'art. 27, comma 3, del citato D.P.R. n. 131/1986.

Registro (imposta di) – Scritture private non autenticate a contenuto patrimoniale – Obbligo di registrazione in termine fisso.

Cass, sez. trib. 28 marzo 2003, n. 4728, in Corr. trib. 2003, n. 2487.

Sono soggette a registrazione in termine fisso le scritture private non autenticate aventi ad oggetti prestazioni a contenuto patrimoniale, a norma dell'art. 5 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, il quale prevede vadano registrati a "termine fisso gli atti indicati nella parte prima della Tariffa ed in caso d'uso quelli indicati nella parte seconda", in quanto, non essendo tali specie di atti espressamente individuati ed elencati né nella parte prima né nella seconda della Tariffa, ed essendo esplicitamente assoggettate, dall'art. 4 della parte seconda, a registrazione solo in caso d'uso le "scritture private non autenticate non aventi contenuto patrimoniale", deve ritenersi che gli atti in questione rientrino nella previsione generale dell'art. 9 della parte prima, a tenore del quale vanno registrati in termine fisso gli "atti diversi da quelli altrove indicati aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale".

Con commento di S. CHIRICHIGNO, G. STANCATI.

Registro (imposta di) – Registrazione d'ufficio – Scrittura privata acquisita nel corso di una verifica fiscale – Possibilità – Esibizione preventiva dell'atto al contribuente – Non occorre – Disconoscimento della firma da parte del contribuente – Possibilità.

Cass., sez. V, 28 marzo 2003, n. 4711, in Boll. trib. 2003, pag. 1113.

L'Amministrazione finanziaria può disporre la registrazione d'ufficio di una scrittura privata acquisita dalla Guardia di Finanza nel corso di una verifica fiscale, senza dover esibire preventivamente l'atto al contribuente, salvo la possibilità per questi di disconoscere la sottoscrizione.

Registro (imposta di) – Caso d'uso – Documenti prodotti in fotocopia nel processo tributario – Registrazione – Necessità.

Cass., sez. trib. 22 maggio 2003, n. 8108, ne Il fisco 27/2003, fasc. n. 1, pag. 11496.

In forza dell'art. 2712 del codice civile, applicabile anche nei giudizi dinanzi alle Commissioni tributarie, le copie fotostatiche di documenti hanno valore di prova, solo se non sono contestate dalla controparte; pertanto ove l'Amministrazione provveda alla registrazione d'ufficio di un contratto (nel caso di specie una transazione) acquisito in fotocopia attraverso accertamenti tributari, la fotocopia, prodotta in giudizio, assume lo stesso valore dell'originale solo se la conformità all'originale non sia contestata dalla controparte.

Commissione tributaria centrale

Registro (imposta di) – Atto correttivo di testamento – Reintegrazione di diritti dei legittimari – Divisione immobiliare – Regime di tassazione – E' quello dell'imposta di registro.

Comm. Centrale, sez. XIX, 18 aprile 2003, n. 3180, ne Il fisco 26/2003, fasc. n. 1, pag. 11106.

Anche se le attribuzioni concordate tra gli eredi hanno sostanzialmente natura ereditaria e la volontà negoziale è diretta all'adempimento della norma di diritto successorio di cui un coerede ha diritto di ottenere l'adempimento, il relativo atto negoziale, il cui scopo è principalmente quello di soddisfare parzialmente i diritti di legittima, rappresenta comunque lo scioglimento della comunione ereditaria. Conseguentemente trattandosi di trasferimenti di diritti reali tra vivi l'atto stesso sarà attratto all'imposta di registro.

Registro (imposta di) – Vendita di terreno agricolo valutato come edificabile e con applicazione dell'aliquota minore (8 per cento) – Pagamento della relativa imposta complementare – Successiva applicazione dell'aliquota maggiore (15 per cento) senza riduzione della valutazione – Illegittimità.

Comm. Centrale sez. XV, 14 maggio 2003, n. 3844, ne Il fisco 27/2003, fasc. n. 1, pag. 11501.

Qualora l'ufficio, sia in sede di tassazione che in sede di aumento di valore, abbia ritenuto un terreno ricompreso in zona urbana con ogni conseguenza di legge (applicazione dell'aliquota di registro inferiore ed attribuzione di valore come suolo edificabile) e detto valore sia stato accettato dal contribuente, appare irragionevole ed in contrasto con i principi generali del diritto tributario la nuova richiesta avanzata di ritenere il terreno in questione agricolo e di applicare l'aliquota del 15 per cento in quanto il contribuente non è coltivatore diretto senza neanche correggere al ribasso la valutazione operata.

SUCCESSIONI E DONAZIONI (imposta sulle)

Giurisprudenza

Successioni e donazioni (imposta sulle) – Valore delle quote sociali – Va assunto in base al valore del patrimonio netto.

Cass. sez. trib. 7 maggio 2003, n. 6915, in Corr. trib. 27/2003, pag. 2234.

In tema di imposta sulle successioni, ai fini della determinazione del valore delle azioni di società non quotate in borsa e delle quote di società non azionarie, l'art. 16, comma 1, lett. b), del D.Lgs. n. 346/1990 fa riferimento – con disposizione di carattere innovativo rispetto alla disciplina previgente dettata dall'art. 22 del D.P.R. n. 637/1972, che aveva riguardo alla “situazione

patrimoniale della società” – al valore del “patrimonio netto” della società “risultante dall’ultimo bilancio pubblicato o dall’ultimo inventario regolarmente redatto e vidimato, tenendo conto dei mutamenti sopravvenuti”, e, solo in mancanza di bilancio o inventario, al “valore complessivo dei beni e dei diritti” appartenenti alla società, “al netto delle passività”.

Ne consegue che, quando vi è un bilancio approvato, l’Amministrazione finanziaria è vincolata al valore del patrimonio netto da questo risultante e non può procedere ad un’ autonoma valutazione del valore complessivo dei beni e dei diritti appartenenti alla società al netto delle passività – salvo che non denunci (motivatamente) la inattendibilità delle poste di bilancio –, potendo soltanto effettuare (assumendosene il relativo onere probatorio) una eventuale “attualizzazione” delle poste espresse nel bilancio medesimo, laddove queste ultime, in ragione di possibili mutamenti intervenuti nel lasso di tempo intercorso tra l’approvazione del bilancio e la morte del socio, si rivelino inadeguate a rappresentare fedelmente il patrimonio attuale della società.

Con commento di L. MARIOTTI.

Commissione Tributaria Centrale

Successioni e donazioni (imposta sulle) – Pagamento dell’imposta principale – Richiesta di rimborso dell’eccedenza – Errore “di fatto” nella dichiarazione – Legittimità.

Comm Centrale, sez. IX, 27 maggio 2003, n. 4271, ne Il fisco 29/2003, fasc. n. 1, pag. 12145.

Le imposte liberamente corrisposte dai contribuenti a seguito di dichiarazione sono rimborsabili solamente quando l’eccedenza sia frutto di errore rilevabile dalla stessa dichiarazione e dai dati con la stessa offerti con l’esclusione dell’ipotesi in cui l’erroneità possa essere desunta soltanto da fatti ulteriori. E’ possibile infatti rettificare una dichiarazione quando nella stessa siano stati commessi errori giuridici che investono la debenza del tributo (errori, al limite, rilevabili anche d’ufficio) e non quando sia stato commesso un errore nella valutazione dei beni dichiarati.

IRAP

Dottrina

“La corretta individuazione del primo periodo d’imposta cui applicare gli aumenti delle aliquote Irap disposti dalla regione Lazio e dalla regione Lombardia”, di D. TERNZI, ne Il fisco 35/2003, fasc. n. 1, pag. 14506.

L’A., prendendo spunto dall’art. 16, comma 3, del D.Lgs. n. 446/97, che ha concesso alle regioni la facoltà, a decorrere dal terzo anno successivo a quello di emanazione del citato decreto, di variare l’aliquota Irap fino ad un massimo di un punto percentuale, evidenzia alcune problematiche inerenti alla corretta individuazione del primo esercizio cui devono essere applicate le nuove aliquote con riferimento alle norme emanate in tal senso dalla regione Lazio e dalla regione Lombardia. In particolare, l’art. 5, comma 1, della legge regionale del Lazio 13 dicembre 2001, n. 34 ha disposto che le nuove aliquote maggiorate devono essere applicate “a far data dal 1° gennaio 2002” senza null’altro meglio specificare. Si è posto quindi il dubbio di cosa si fosse voluto intendere con tale espressione, ovvero se fosse da intendersi l’esercizio in corso a tale data o quello avente inizio successivamente al 1° gennaio 2002. Su tale questione è intervenuto il Ministero dell’economia e delle finanze con il comunicato stampa del 26 novembre 2002 precisando che le nuove aliquote avrebbero dovuto trovare applicazione a partire dal periodo d’imposta avente inizio dal 1° gennaio 2002. Per le imprese aventi l’esercizio coincidente con l’anno solare il primo periodo di applicazione avrebbe dovuto essere l’esercizio 2002.

Secondo l'A., tale interpretazione non può essere ritenuta corretta, poiché le nuove aliquote Irap non possono che essere applicate a decorrere dall'esercizio avente inizio successivamente alla data di entrata in vigore della legge regionale che le ha introdotte, così come previsto dall'art. 3 della L. 27 luglio 2000, n. 212 (cd. "Statuto dei diritti del contribuente"). Posto che la legge regionale è stata pubblicata sul Bollettino Ufficiale della regione Lazio il 29 dicembre 2001 e che non è stata richiesta la procedura d'urgenza, la stessa è entrata in vigore il 13 gennaio 2002 e, pertanto, le aliquote maggiorate dovrebbero essere applicate solo a partire dagli esercizi aventi inizio successivamente al 13 gennaio 2002, con la conseguenza che, per le società con esercizio coincidente con l'anno solare, le nuove aliquote dovrebbero applicarsi a decorrere dall'esercizio 2003 non anche dal 2002. Una diversa interpretazione, secondo l'A., contrasterebbe con il principio di irretroattività delle norme di legge, come previsto dall'art.11 delle preleggi secondo cui "la legge non dispone che per l'avvenire: essa non ha effetto retroattivo". Pur tenendo conto che tale principio è contenuto in una legge ordinaria, e quindi derogabile da altra legge successiva, occorre tuttavia che la legge tributaria preveda espressamente la propria retroattività come deroga al principio generale dell'ordinamento secondo cui la legge non può disporre che per l'avvenire. Anche la Corte costituzionale (cfr sentenze 8 luglio 1957, n. 118, 26 giugno 1964, n. 45, 23 maggio 1966, n. 44, 4 aprile 1990, n. 155 e 13 ottobre 2000, n. 419) ha ribadito tale principio. L'A. rileva inoltre che il comma 3 dell'art. 1 della L. n.212/2000 obbliga sia le regioni a statuto ordinario che quelle a statuto speciale al rispetto dei principi contenuti nello Statuto dei diritti del contribuente. È di tutta evidenza, quindi, come nessuna legge tributaria emanata da una regione possa derogare ai principi generali e in particolare allo Statuto dei diritti del contribuente. In ogni caso, anche volendo sostenere che la legge regionale sia di pari grado rispetto alla legge statale (L. n. 212/2000), essa non ha espressamente previsto alcuna deroga come richiesto dall'art. 1 della L. n. 212/2000.

Considerazioni analoghe vengono effettuate dall'A. in merito alla legge della regione Lombardia 18 dicembre 2001, n. 27, sostenendo che in tal caso l'applicazione delle nuove aliquote dovrebbe avvenire addirittura dal 2004. Infatti, con la legge n. 27/2001 la regione Lombardia non ha genericamente disposto l'aumento di un punto percentuale delle aliquote Irap dei soggetti interessati, bensì ha stabilito che a decorrere dal 1° gennaio 2002 l'aliquota Irap sarebbe stata pari al 5,75%, di modo che nel 2003, esercizio in cui anche l'aliquota base per le banche ed assicurazione sarebbe scesa al 4,25%, la medesima regione è dovuta intervenire nuovamente su tale materia fissando l'aliquota al 5,25% anziché al 5,75%. Tale ultimo intervento legislativo è avvenuto con la legge regionale 23 dicembre 2003, n. 33 entrata in vigore il successivo 1° gennaio 2003. In base alle considerazioni svolte, la norma non può che trovare applicazione solo a partire dall'esercizio avente inizio successivamente al 1° gennaio 2003 e, quindi, per le società aventi l'esercizio coincidente con l'anno solare, dal 2004. (FDA)

Prassi Amministrativa

IRAP – Contributi in conto esercizio – Modalità di versamento della seconda rata dell'acconto IRAP dovuto per l'anno 2002 – Art. 11 del D.Lgs. n. 446/1997.

Ris. Agenzia delle Entrate 12 agosto 2003, n. 176/E, in Boll. trib. 2003, pag. 1330.

La legge Finanziaria 2003 ha stabilito, a decorrere dal 1° gennaio 2003, la concorrenza alla formazione della base imponibile Irap dei contributi in conto esercizio per i quali è prevista l'esclusione dalla base imponibile Irpeg.

A tal riguardo l'Agenzia ha chiarito che le società che ai fini dell'Irap dovuta per il 2002, nel calcolare l'acconto di novembre avevano escluso dall'imponibile i contributi in conto esercizio, possono provvedere alla rideterminazione dell'imposta dovuta entro il termine previsto per il versamento del saldo, senza applicare sanzioni e interessi per l'eventuale mancato versamento.

RIFORMA DIRITTO SOCIETARIO

Dottrina

“Riforma societaria e circolazione delle partecipazioni azionarie” di D. DI FABIO, in Riv. not. 4/2003, pag. 811.

La riforma del diritto societario introduce, accanto alle tipologie di partecipazioni già previste dalla precedente normativa, alcuni nuovi tipi.

In particolare il codice novellato introduce il principio dell'autonomia statutaria nel determinare e articolare il contenuto dei diritti conferiti alle azioni. Tale libertà incontra alcuni limiti quali, nello specifico:

- a) il divieto di emettersi azioni a voto plurimo;
- b) l'obbligo che il valore di certe nuove categorie di azioni (ad es. azioni senza diritto di voto o con voto limitato a particolari argomenti o con voto subordinato al verificarsi di condizioni meramente potestative) non superi complessivamente la metà del capitale sociale;
- c) l'obbligo che le azioni con diritti correlati ai risultati dell'attività sociale in un determinato settore non diano diritto ad utili in misura superiore a quella che dal bilancio generale della società risulta per l'intera sua attività.

Le ipotesi di nuove azioni espressamente previste sono:

- azioni postergate nelle perdite (art. 2348, comma 2);
- azioni senza diritto di voto oppure azioni con diritto di voto limitato a particolari argomenti (ad es. riduzione del capitale sociale), azioni con diritto di voto subordinato al verificarsi di particolari condizioni non meramente potestative (art. 2351). In tale ambito è prevista anche la possibilità di usare determinate tecniche per modulare il diritto di voto (ad es., voto limitato e voto a scalare);
- azioni con diritti correlati ai risultati dell'attività sociale in un determinato settore (art. 2350);
- azioni riscattabili (art. 2437-*sexies*);
- azioni senza indicazione del valore nominale;
- azioni a favore dei prestatori di lavoro (cd. stock options).

A tutte le azioni vecchie e nuove, si applicano, salvo casi particolari, talune disposizioni, alcune già previste, altre meglio precisate, altre del tutto nuove, quali quelle secondo cui:

- a) tutte le azioni appartenenti a una medesima categoria conferiscono eguali diritti (art. 2348);
- b) le azioni sono indivisibili (art. 2347).

E' inoltre stato previsto che a ciascun socio può non essere assegnato un numero di azioni proporzionale al suo conferimento, ancorché per un valore non superiore a quello del conferimento stesso (art. 2346, comma 4): l'atto costitutivo può prevedere una diversa assegnazione delle azioni. In tal modo, il valore del conferimento sarà indipendente dal valore (nominale) delle azioni, venendo così meno il rigido rapporto tra valore del conferimento del singolo socio e valore nominale delle azioni assegnate.

A seguito di tale possibilità è stato anche modificato l'art. 2632 in tema di nuovi reati societari.

Quanto, poi, alle modalità e formalità per la circolazione delle partecipazioni azionarie, le azioni possono essere al portatore ovvero nominative; tuttavia il principio della nominatività obbligatoria previsto dalla L. 8 febbraio 1942, n. 96, è stato mantenuto. Pertanto le uniche ipotesi di azioni al portatore sono costituite dalle azioni di risparmio e dalle azioni emesse dalle SICAV.

Il trasferimento dei titoli al portatore si verifica mediante consegna del titolo (semplice possesso); per le azioni nominative occorre, invece, il possesso qualificato che può aversi mediante *transfert* (contestuale modificazione delle due intestazioni da parte dell'emittente), girata, cessione con atto privato anche non autenticato o atto pubblico, registrazione contabile (che concerne la c.d. gestione accentrata dei titoli presso la Monte Titoli S.p.A.).

Per la circolazione delle partecipazioni azionarie, la legge di riforma conferma alcune previsioni e ne introduce di nuove.

In particolare, la nuova disciplina prevede il divieto di emissione delle azioni prima dell'iscrizione della società nel registro delle imprese; vieta che le azioni possano costituire oggetto di una sollecitazione all'investimento, eccettuata l'ipotesi dell'o.p.a.; non vieta più il trasferimento delle partecipazioni sociali prima dell'iscrizione della società nel registro delle imprese, cessione che – mancando lo strumento cartolare – può essere effettuata unicamente mediante cessione del contratto di società.

Le limitazioni alla circolazione delle azioni possono oggi essere previste – oltre che mediante clausole inserite nel contratto sociale – anche mediante patti parasociali la legittimità dei quali ha avuto riconoscimento nelle disposizioni dei nuovi artt. 2341-*bis* e 2341-*ter*.

Tra i principali nuovi limiti alla circolazione vi è, innanzitutto, il divieto di trasferimento delle azioni. Lo statuto può prevedere che le azioni non possano essere trasferite per un periodo massimo non superiore a cinque anni, che decorre dalla costituzione della società e dal momento in cui il divieto viene introdotto.

C'è, inoltre, la possibilità di prevedere il divieto di trasferimento in relazione alla persona dell'acquirente, nonché introdurre clausole che condizionino le modalità di trasferimento quali la clausola di prelazione e quella di gradimento, che in base alla novella può anche essere non motivato.

Il gradimento può spettare sia agli organi sociali che ad altri soci, ma la clausola è inefficace se non prevede, a carico della società o degli altri soci un obbligo di acquisto ovvero il diritto di recesso dell'alienante.

Per quanto concerne il trasferimento *mortis causa* delle azioni, l'art. 2355-*bis* dispone che o lo statuto non prevede nulla in caso di morte del socio e l'erede o il legatario deve essere iscritto nel libro soci su presentazione della prescritta documentazione (certificato di morte, testamento, ecc.) oppure lo statuto prevede il divieto di trasmissione *mortis causa* ovvero l'accrescimento ai soci superstiti (c.d. consolidazione) e in tal caso agli eredi spetta il diritto di recesso. Secondo alcuni commentatori, il patto con cui si dispone che alla morte del socio le sue azioni si consolidino in testa agli altri soci, sia senza corrispettivo, sia pagando un corrispettivo comunque determinato, costituirebbe un patto successorio vietato dal tuttora vigente art. 458 cod. civ.

La Novella ha inoltre introdotto una normativa più articolata su pegno, usufrutto e sequestro di azioni o diritti ad esse afferenti.

E' confermata la regola che nel caso di pegno e usufrutto il diritto di voto spetta, salvo convenzione contraria, al creditore pignoratizio o all'usufruttuario, mentre il diritto di opzione spetta al socio. Sono, invece innovative le previsioni secondo le quali nel caso di sequestro il diritto di voto spetta al custode e nel caso di mancato versamento delle somme necessarie per l'esercizio del diritto di opzione da parte del socio entro tre giorni qualora le sue azioni siano gravate da pegno, usufrutto o sequestro, il diritto di opzione deve essere alienato per suo conto se gli altri soci non si offrono di acquistarlo; il pegno, l'usufrutto o il sequestro vengono estesi anche alle azioni di nuova emissione nel caso di aumento del capitale sociale mediante passaggio di riserve a capitale (c.d. aumento gratuito); i diritti amministrativi diversi da quelli di voto in generale spettano nel caso di pegno o di usufrutto, sia al socio che al creditore pignoratizio o all'usufruttuario, mentre nel caso di sequestro sono esercitati dal custode.

L'A. procede ad una disamina della funzione notarile nella formulazione delle clausole concernenti la circolazione delle partecipazioni negli statuti, clausole che per essere attuate esigono *ad substantiam* l'intervento del notaio. Da ultimo si esaminano modalità e limiti della funzione notarile per la circolazione delle partecipazioni azionarie. (AF)

“I patrimoni <<destinati>> nell'esperienza societaria. Prime note sul D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6” di M. LAMANDINI, in *Riv. soc.* 2-3/2003, pag. 490.

Dopo una sintetica illustrazione della disciplina di diritto positivo dei patrimoni destinati e delle azioni correlate, l'A. affronta alcune questioni interpretative lasciate irrisolte dal legislatore, riguardanti in particolare la natura degli strumenti finanziari rappresentativi della partecipazione a detti patrimoni, e la competenza alla loro emissione, nonché alcune scelte legislative che l'A. ritiene non del tutto coerenti con l'impianto complessivo della riforma.

Viene chiarito che con la riforma, il legislatore ha tipizzato due fattispecie generali, tra loro peraltro assai diverse, di segregazione patrimoniale: quella del patrimonio destinato e quella – in realtà solo apparente – che si rinviene nelle azioni correlate ai risultati dell'attività sociale in un determinato settore.

A differenza della fattispecie delle azioni correlate, che integra solamente un'ipotesi di segregazione contabile convenzionale efficace nei confronti dei soci ma non dei creditori, quella dei patrimoni separati integra una vera e propria ipotesi di segregazione patrimoniale che l'A. definisce "quasi perfetta", dato che, i creditori della società, dal momento in cui ha effetto la Costituzione del patrimonio destinato, non possono far valere alcun diritto sul patrimonio destinato allo specifico affare.

A differenza di quello che avviene per le azioni correlate, in cui la separatezza è rimessa in gran parte all'autonomia statutaria, per i patrimoni destinati la separatezza viene regolata anche da un apparato di norme imperative che ne rendono evidente la specificità.

Tra le questioni interpretative sollevate dall'A. vi è quella della natura azionaria o meno degli strumenti finanziari rappresentativi della partecipazione al patrimonio destinato.

A tal riguardo l'A. ritiene che nell'ipotesi in cui il patrimonio destinato risulti costituito da apporti imputati a capitale, gli strumenti finanziari corrispondentemente emessi, per quanto rappresentativi di una partecipazione all'affare e non una partecipazione all'intera impresa sociale, dovrebbero assumere natura azionaria.

Nel caso invece in cui gli apporti di terzi o il netto trasferito dalla società non risultino imputati a capitale i relativi strumenti finanziari dovrebbero avere natura di titoli ibridi.

Altre questioni riguardano la competenza e le regole procedurali per la costituzione del patrimonio destinato, nonché per la emissione dei relativi strumenti finanziari.

Come per il caso di costituzione di una società controllata la scelta del legislatore è stata quella di riservare (salvo delega statutaria) la competenza, per la costituzione del patrimonio al consiglio di amministrazione o di gestione, e, per l'emissione degli strumenti partecipativi, all'assemblea dei soci.

Resta viceversa ferma la competenza dell'organo amministrativo per l'ipotesi in cui siano emessi strumenti finanziari di natura obbligazionaria di debito.

Le regole procedurali per la costituzione dei patrimoni destinati vengono ritenute dall'A. alquanto contraddittorie, perché, se da una parte il modello prescelto è stato quello della scissione, dall'altra è stata omessa una precisazione analoga a quella prevista per la scissione, e cioè che dei debiti sociali anteriori alla costituzione del patrimonio di destinazione risponde anche quest'ultimo nei limiti del valore effettivo del patrimonio netto destinato.

Senza tale precisazione il patrimonio destinato, sarebbe sottratto a qualsiasi pretesa dei creditori anteriori alla sua costituzione. (EM)

"I patrimoni destinati: costituzione e dinamica dell'affare", di R. LENZI, in Riv. not. 3/2003, pag. 543.

L'articolo compie una disamina approfondita della disciplina dei patrimoni e dei finanziamenti destinati ad un specifico affare, prevista dai nuovi artt. da 2447-*bis* a 2447-*decies*, del codice civile, in particolare operando un inquadramento sistematico delle disposizioni anche in rapporto ai principi generali della responsabilità patrimoniale generica e della *par condicio creditorum*, al fine di un opportuno ripensamento dell'assetto sistematico tradizionale, basato sulla contrapposizione tra regola ed eccezione.

Relativamente ai patrimoni destinati, sono illustrate le caratteristiche fondamentali del nuovo istituto ed esaminati i connessi problemi interpretativi, con particolare riguardo a:

- ?? i presupposti e requisiti dello stesso, e segnatamente:
- la nozione di "affare" cui poter destinare uno specifico patrimonio;
- la previsione di limiti quantitativi all'apporto (la porzione di beni o rapporti imputabili a patrimoni destinati non può superare complessivamente il 10% del patrimonio netto della società);
- la competenza a deliberare l'istituzione di patrimoni destinati (del Consiglio o del Consiglio di gestione, a seconda dello schema di *governance* adottato);

- la forma di pubblicità, le possibili cause di invalidità e il contenuto delle suddette delibere;
- ?? gli effetti dell'istituzione, sotto il profilo di:
 - la bilateralità della separazione (nel senso che i creditori sociali non possono agire sui beni costituenti il patrimonio destinato e, salvo diversa disposizione, i creditori dello specifico affare non possono agire su beni diversi da quelli "destinati");
 - i rapporti con i creditori preesistenti alla istituzione del patrimonio destinato;
 - le forme di pubblicità speciale, nel caso del patrimonio facciano parte beni immobili o mobili registrati;
 - la espressa esclusione dall'effetto di separazione dei crediti derivanti da fatto illecito;
- ?? le vicende dei beni e del regime della responsabilità durante la fase di realizzazione dell'affare, tenuto conto di:
 - la previsione di menzione, per tutti gli atti compiuti in relazione allo specifico affare, del vincolo di destinazione e gli effetti che si determinano in caso di mancata menzione;
 - gli ulteriori modelli adottabili per la tracciabilità degli atti, basati sulla "funzione" dell'atto alla realizzazione dello scopo perseguito attraverso la destinazione del patrimonio e/o della "surrogazione" dei nuovi acquisti sulla base della provenienza del bene che ne ha costituito il corrispettivo;
 - la previsione di separata contabilizzazione degli atti gestori e l'obbligo di rendicontazione periodica, quali ulteriori elementi di individuazione del patrimonio destinato in ogni fase di esecuzione dell'affare.

Relativamente ai finanziamenti destinati ad uno specifico affare, al cui rimborso sono vincolati i proventi dell'affare medesimo, l'Autore, ponendo in evidenza la differente funzione rispetto ai patrimoni destinati, ne descrive la disciplina evidenziando in particolare:

- la mancata previsione normativa di limiti quantitativi all'ammontare degli stessi;
- le necessarie forme di pubblicità degli atti e il relativo contenuto minimo;
- la richiesta adozione di sistemi di incasso e contabilizzazione idonei ad individuare in ogni momento i proventi dell'affare (finalizzati al rimborso del debito) e a tenerli separati dal resto del patrimonio sociale;
- la incertezza interpretativa che sussiste nell'individuare la nozione di "provento" richiamata dalla legge e, in particolare, se essa debba riferirsi al concetto di "ricavo" ovvero di utile economico prodotto dall'affare. (PT)

“Le fusioni e le scissioni semplificate nella riforma del diritto societario” di G. SCOGNAMIGLIO, in Riv. not. 4/2003, pag. 889.

L'art. 2505-*quater* del codice civile – introdotto dal D. Lgs. n. 6 del 2003 – introduce un procedimento semplificato per le fusioni a cui partecipino soltanto società di persone (fra le quali è annoverata ora anche la società semplice), società a responsabilità limitata o cooperative il cui capitale non sia rappresentato da azioni.

Un primo gruppo di semplificazioni incidono non sul procedimento, ma sulla fattispecie stessa della fusione prevedendo che non trovano applicazione:

- a) la regola secondo cui è interdetta la partecipazione ad una fusione di società in liquidazione che abbiano iniziato la distribuzione dell'attivo (ex art. 2501, comma 2). Con riferimento a tale previsione si ritiene che l'accesso alla fusione sia consentito anche in presenza di una parziale liquidazione dei singoli rapporti di partecipazione (essendo già iniziata la ripartizione dell'attivo sociale);
- b) la regola che fissa nel 10 per cento del valore nominale delle quote assegnate a ciascun socio la soglia massima del conguaglio in denaro attribuibile in sede di fusione (ex art. 2501-*ter*).

Nell'ipotesi di società capitalistiche di maggiori dimensioni, tali preclusioni sono da considerare finalizzate ad evitare che la fusione comporti l'erosione dei rapporti di partecipazione preesistenti e dunque la depatrimonializzazione delle società; interesse che viene reputato evidentemente non meritevole di tutela imperativa nelle società di tipo personalistico.

L'ulteriore semplificazione introdotta dal legislatore consiste nella possibilità di rinunciare, per consenso unanime dei soci, alla relazione giurata sul rapporto di cambio, redatta dall'esperto o dagli esperti di cui all'art. 2501-*sexies* cod. civ.

In ordine al metodo ed al momento di rilevazione del consenso dei soci, si ritiene che gli amministratori, previa una preventiva informale acquisizione di consensi, acquisiscano formalmente, nel verbale, il consenso di tutti i soci, non solo di quelli presenti, in occasione della riunione ex art. 2502.

Una volta acquisita la rinuncia unanime alla relazione degli esperti sul rapporto di cambio, l'approvazione del progetto di fusione potrà avvenire, nelle società di persone, a maggioranza da determinarsi in ragione della parte attribuita a ciascuno degli utili; nella s.r.l., con il voto favorevole dei soci che rappresentano almeno la metà del capitale sociale, salvo diversa disposizione dell'atto costitutivo.

La relazione di stima del patrimonio della società di persone a norma dell'art. 2343 deve essere in ogni caso redatta dagli esperti nell'ipotesi di fusione di società di persone con società di capitali.

Esiste infine la possibilità di ridurre alla metà alcuni dei termini previsti per il procedimento ordinario di fusione.

La semplificazione del procedimento di fusione e di scissione è stata attuata anche per le società il cui capitale è rappresentato da azioni.

Viene infatti prevista rispettivamente dall'art. 2501-*ter*, ultimo comma, e dall'art. 2501-*septies*, primo comma, la possibilità che i soci rinuncino, con consenso unanime, al termine di trenta giorni fra l'iscrizione del progetto nel registro delle imprese e la data fissata per la decisione in ordine alla fusione e al termine, pure di trenta giorni, durante il quale il progetto e gli altri documenti rilevanti devono restare depositati, a disposizione dei soci che vogliono prenderne visione, nella sede delle società che partecipano all'operazione, prima della data di convocazione dell'assemblea.

Tra le semplificazioni può altresì essere annoverata la possibilità, nelle scissioni, di esonerare - con il consenso unanime dei soci e dei portatori di altri strumenti finanziari muniti di diritto di voto - l'organo amministrativo dalla redazione della situazione patrimoniale e della relazione illustrativa.

Non priva di rilievo sistematico è poi la previsione dell'art. 2503 novellato la quale stabilisce che la fusione possa essere attuata immediatamente dopo la deliberazione dei soci anche nel caso in cui la relazione sul rapporto di cambio ex art. 2501-*sexies* sia stata redatta, per tutte le società partecipanti alla fusione, da un'unica società di revisione che asseveri, sotto la propria responsabilità, che la situazione patrimoniale e finanziaria delle società rende non necessarie garanzie a tutela dei creditori. La società che rilasci l'asseverazione predetta, risponde dei danni eventualmente cagionati a terzi e l'azione risarcitoria potrà essere intentata da questi ultimi anche successivamente al perfezionamento del procedimento di fusione.

L'ipotesi più importante di semplificazione riguarda la fusione mediante incorporazione di società per azioni o a responsabilità limitata possedute interamente dall'incorporante, ovvero da essa partecipate almeno al 90 per cento.

Per queste operazioni è previsto lo spostamento dall'assemblea all'organo amministrativo della competenza a deliberare la fusione, a condizione che vi sia una specifica autorizzazione in sede statutaria. Peraltro l'esistenza di una espressa clausola statutaria è prevista esclusivamente per le s.p.a., ma non per le s.r.l. probabilmente a causa di un difetto di coordinamento legislativo.

La procedura semplificata non si applica alle fusioni di società, una delle quali abbia contratto debiti per acquisire il controllo dell'altra, quando per effetto della fusione il patrimonio di quest'ultima venga a costituire la garanzia generica del creditore o la fonte dei mezzi per il rimborso dei suddetti debiti (fusione nell'ambito di operazioni di c.d. *leveraged buy-out*)

La *ratio* dell'esclusione non è chiara. Probabilmente il legislatore voleva affermare il principio che quando il procedimento di fusione per incorporazione di società controllate almeno al 90% si realizzi in collegamento appunto con operazioni di l.b.o., non possono mancare la relazione dell'organo amministrativo ex art. 2501-*quinquies* (che deve, nel caso specifico, necessariamente indicare le ragioni giustificatrici dell'operazione e contenere un piano economico-finanziario), né il parere degli esperti previsto dall'art. 2501-*sexies* (che deve attestare la ragionevolezza delle indicazioni contenute nel progetto di fusione in ordine alle risorse finanziarie previste per il soddisfacimento dei debiti della società risultante dall'operazione).

In ordine al procedimento, si rileva come gli artt. 2505 e 2505-*bis* del codice novellato abbiano trascritto quasi alla lettera le disposizioni comunitarie contenute nella direttiva n. 78/855/CEE sulla

fusione di società. Alla incorporazione di società controllate al 100 per cento non si applicano le regole che attengono all'informazione dei soci in ordine al rapporto di cambio, alla illustrazione di detto rapporto ad opera degli amministratori ed alla verifica ad opera degli esperti indipendenti. Per ciascuna delle società partecipanti, occorre tuttavia la redazione e la pubblicazione del progetto; per l'incorporante è anche necessario il deposito presso la sede sociale dei documenti previsti dall'art. 2501-septies, eccetto le situazioni patrimoniali di fusione.

La deliberazione di fusione viene assunta dall'organo amministrativo delle società partecipanti (se previsto in statuto e salvo che non vi sia una richiesta di approvazione da parte dell'assemblea da parte di tanti soci dell'incorporante che rappresentino almeno il 5% del capitale) e deve risultare da atto pubblico ed è soggetta ad iscrizione nel registro delle imprese.

Nell'ipotesi di fusione per incorporazione di società posseduta almeno al 90 per cento (ma non al 100 per cento) esiste comunque la possibilità di spostare la competenza a deliberare dall'assemblea all'organo amministrativo. Peraltro, la presenza di soci "esterni" nelle incorporande comporta l'impossibilità di disapplicare le regole che presiedono alla formazione, alla illustrazione ed alla verifica del rapporto di cambio delle azioni o quote. Tuttavia, può farsi a meno della relazione degli esperti sul rapporto di cambio, se venga concesso ai soci "esterni" il diritto di far acquistare le proprie azioni dall'incorporante ad un prezzo da determinarsi secondo i criteri fissati per la quantificazione della quota da liquidare al socio recedente. Tale previsione non comporta la disapplicazione dell'intera disciplina sul rapporto di cambio, bensì soltanto della regola che impone la perizia, fermo restando che un rapporto di cambio deve comunque essere fissato ed indicato nel progetto.

Un problema dibattuto riguarda la possibilità di applicazione analogica della disciplina in tema di incorporazione di società possedute al 100 per cento ai casi di:

- a) incorporazione di s.p.a. avente gli stessi soci dell'incorporante nelle medesime proporzioni;
- b) incorporazione di società totalitariamente controllate dalla stessa società che possiede al 100 per cento l'incorporante.

Per quanto concerne l'esonero dagli adempimenti in materia di determinazione, illustrazione e verifica del rapporto di cambio si ritiene che gli adempimenti possano essere omessi.

Quanto, poi, alla regola che consente di derogare la competenza dell'assemblea in ordine alla "decisione di fusione" in capo all'organo amministrativo, l'applicazione in via analogica ai casi contemplati appare sostenibile a condizione che sia fatto salvo il diritto della minoranza estranea al gruppo di controllo di pretendere che la competenza decisionale venga riportata in capo all'assemblea. (AF)

VARIE

Prassi Amministrativa

Imposte sui redditi – IVA – Fondi comuni di investimento immobiliare – Regime fiscale – D.L. 25 settembre 2001, n. 351, convertito, con modificazioni, dalla L. 23 novembre 2001, n. 410 – Istruzioni.

Circ. Agenzia delle Entrate 8 agosto 2003, n. 47/E, ne Il fisco 31/2003, fasc. n. 2, pag. 13022.

La circolare illustra il trattamento tributario ai fini delle imposte dirette, IVA e imposte di registro, ipotecarie e catastali applicabile ai fondi comuni di investimento immobiliare.

In particolare dopo aver illustrato l'ambito applicativo del nuovo regime ai fini delle imposte sui redditi, vengono precisate le modalità di applicazione e di versamento dell'imposta sostitutiva e, con riferimento all'IVA, viene chiarita la disciplina della detrazione dell'imposta, dei rimborsi e della compensazione.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Rassegna della Cassazione Tributaria (I trimestre 2003), a cura di E. MANZON ed A. MODOLO.

Indos 3.03

Provvedimenti emanati e pubblicati in G.U. dal 1° settembre al 31 dicembre 2003.

DOTTRINA

ANELLO P., “Profili civilistici e fiscali dei patrimoni dedicati”. (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	Pag. 14
AVOLLO D., CAPITTA F., “Il regime fiscale dei fondi comuni di investimento immobiliare”. (REDDITI DI CAPITALE)	“ 44
BERGESIO A., “Trust e controlled foreign companies”. (IRPEG)	“ 39
CAPOLUPO S., “Riforma fiscale – Le plusvalenze da immobilizzazioni finanziarie”. (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	“ 15
CAPOLUPO S., “Riforma fiscale - Scambio di partecipazioni”. (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	“ 16
CARRIROLO F., “Disavanzo di fusione – Storia, cronaca e riforma fiscale”. (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	“ 16
COMMITTERI G.M., SACRESTANO A., “Prime considerazioni in materia di consolidato fiscale”. (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	“ 16
COMMITTERI G.M., SCIFONI G., “La demoltiplicazione riduce la convenienza per il consolidato fiscale nazionale”. (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	“ 17
D’ABRUZZO G., “Principi di tassazione di gruppo e disciplina del consolidato nazionale nella delega per la riforma fiscale”. (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	“ 17
DEDOLA S., “La disciplina fiscale della previdenza complementare”. (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 52
DEZZANI F., DEZZANI L., “Minusvalenze qualificate – La comunicazione all’Agenzia	

delle Entrate”. (REDDITI DI IMPRESA)	“ 46
DI FABIO M., “Riforma societaria e circolazione delle partecipazioni azionarie”. (RIFORMA DIRITTO SOCIETARIO)	pag. 74
DOMINICI R., “Considerazioni sul regime delle CFC”. TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	“ 18
FANELLI R., “Eliminata (in parte) la responsabilità personale per le sanzioni tributarie”. (VIOLAZIONI E SANZIONI)	“ 10
FERRANTI G., “I lineamenti fondamentali della <i>thin capitalization</i> nella nuova IRES”. (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	“ 18
FERRANTI G., “Le finalità della nuova disciplina della <<thin capitalization>>”. (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	“ 20
FERRANTI G., “Le modalità di applicazione della <i>thin capitalization</i> ”. (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	“ 20
GARGIULO F., “Effetti preclusivi del condono tombale sull’attività di accertamento – Un caso concreto in tema di indebita patrimonializzazione di costi correnti o indeducibili”. (AMNISTIA E CONDONO)	“ 9
GARIBOLDI P., LA CANDIA I., STARITA M., “Periodo d’imposta di durata inferiore o superiore ai dodici mesi – Recenti chiarimenti ministeriali” (REDDITI DI IMPRESA)	“ 46
GHINI P., LEDDA., “Problemi aperti nella delimitazione della categoria fiscale dei cosiddetti trasfertisti”. (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 53
GIACONIA M., “Gli aspetti fiscali della nuova disciplina del <<leveraged buyout>>”. (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	“ 20
GIACONIA M., RICCIARDI M., “Le novità in materia di bilancio e le possibili conseguenze fiscali”. (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	“21
IAVAGNILIO M., “La stabile organizzazione nel diritto interno”. (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	“ 23

LAMANDINI M., “I patrimoni <<destinati>> nell’esperienza societaria – Prime note sul D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6”. (RIFORMA DIRITTO SOCIETARIO)	Pag. 76
LENZI R., “I patrimoni destinati: costituzione e dinamica dell’affare”. (RIFORMA DIRITTO SOCIETARIO)	“ 77
LIBURDI D., “Le peculiarità della tassazione per trasparenza nel nuovo Testo Unico”. (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	“ 23
LUGANO R., “Pianificazione fiscale e riforma: Cessione di azienda e di partecipazioni”. (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	“ 24
LUPOI M., “Osservazioni sui primi interpelli riguardanti <i>trust</i> ”. (IRPEG)	“ 40
MARIOTTI L., “La tassazione sulle azioni ai dipendenti temporaneamente invendibili”. (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 53
MARRA C.A.A., “Caratteristiche del sistema fiscale svizzero con particolare riferimento alle società <i>holdings</i> , ausiliarie e di domicilio incluse nelle <i>black list</i> di cui al D.M. 21 novembre 2001 e al D.M. 23 gennaio 2002”. (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)	“ 33
MAYR S., “Riforma Tremonti: la definizione di stabile organizzazione”. (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	“ 25
MAYR S., “Riforma Tremonti: il nuovo regime di tassazione dei dividendi”. (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	“ 25
MAZZEI W., “La responsabilità degli enti per i reati commessi dai dipendenti ai sensi del D.Lgs. n. 231/2001”. (VIOLAZIONI E SANZIONI)	“ 11
MAZZETTI di Pietralata m., MOLINARI A., “Indeducibilità dei costi delle operazioni con soggetti residenti in Stati o territori aventi regime fiscale privilegiato – Recenti interpretazioni ministeriali in materia di circostanze esimenti”. TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)	“ 34
MEZZAPESA G.M., “La neutralità fiscale del patrimonio separato delle società veicolo”. (IRPEG)	“ 41
MIELE L., FRANZESE C., “La fusione di società nel nuovo Testo Unico”. (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	“ 26

MIGNARRI E., “La definitiva approvazione della Direttiva comunitaria sulla fiscalità del risparmio – Le norme e i riflessi operativi in Italia”. (DIRETTIVE CEE)	Pag. 12
MONARCA P., “Il trattamento dell’Iva indetraibile ai fini delle imposte sui redditi”. (REDDITI DI IMPRESA)	“ 48
MORELLI M., “Le <i>thin capitalization rules</i> al vaglio della Corte di Giustizia: la crisi del modello europeo ispiratore della riforma italiana”. (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	“ 26
NUZZOLO A., “La disciplina CFC tra attività di controllo dell’Amministrazione finanziaria e disapplicazione – Alcuni spunti di riflessione anche alla luce del progetto di riforma della tassazione delle società”. (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	“ 28
PALUMBO G., “Dividendi madre figlia – Normativa antiabuso ed effetti distorsivi della <i>participation exemption</i> ”. (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)	“ 34
PALUMBO G., “Indeducibilità degli interessi passivi per mancanza di inerenza – Effettivo beneficiario e <i>thin capitalization</i> ”. (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	“ 28
PAU F., “Il regime fiscale dei fondi comuni di investimento immobiliare”. (REDDITI DI CAPITALE)	“ 44
PISANI M., “Le cause ostative al consolidato fiscale nazionale”. (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	“ 29
ROSSI L., SCARIONI P., “L’operazione di fusione nella riforma (art. 174 della bozza di nuovo T.U.)”. (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	“ 29
SCOGNAMIGLIO G., “Le fusioni e le scissioni semplificate nella riforma del diritto societario”. (RIFORMA DIRITTO SOCIETARIO)	“ 78
SIMONI A., “Il riconoscimento fiscale dei gruppi di imprese: analisi e confronto dei due modelli” previsti dalla riforma Tremonti. (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	“ 30
TERENZI D., “La corretta individuazione del primo periodo d’imposta cui applicare gli	

aumenti delle aliquote Irap disposti dalla regione Lazio e dalla regione Lombardia”. (IRAP)	Pag. 73
VASAPOLLI G.e A., “La prova contraria delle <i>CFC rules</i> ”. (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)	“ 35
ZIZZO G., “Lo scambio di partecipazioni dalla Riforma Visco alla Riforma Tremonti”. (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	“ 31
ZIZZO G., “Note minime in tema di <i>trust</i> e soggettività tributaria”. (IRPEG)	“ 41
<u>PRASSI AMMINISTRATIVA</u>	
Ris. Agenzia delle Entrate 1° agosto 2003, n. 166/E (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Agevolazioni ed esenzioni)	“ 38
Circ. Agenzia delle Entrate 23 maggio 2003, n. 29/E (IRPEG)	“ 42
Ris Agenzia delle Entrate 27 giugno 2003, n. 141/E (REDDITI DIVERSI)	“ 57
Ris. Agenzia delle Entrate 9 luglio 2003, n. 150/E (REDDITI DI CAPITALE)	“ 44
Circ. Agenzia delle Entrate 21 luglio 2003, n. 41/E (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)	“ 35
Ris. Agenzia delle Entrate 25 luglio 2003, n. 158/E (REDDITI TASSATI SEPARATAMENTE)	“ 58
Ris. Agenzia delle Entrate 25 luglio 2003, n. 159/E (IRPEG)	“ 42
Circ. Agenzia delle Entrate 8 agosto 2003, n. 47/E (VARIE)	“ 80
Ris. Agenzia delle Entrate 8 agosto 2003, n. 171/E (BOLLO imposta di)	“ 61

Ris. Agenzia delle Entrate 12 agosto 2003, n. 175/E (REDDITI DI IMPRESA)	Pag. 48
Ris. Agenzia delle Entrate 12 agosto 2003, n. 176/E (IRAP)	“ 74
Ris. Agenzia delle Entrate 9 settembre 2003, n. 178/E (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 53
Circ. Agenzia delle Entrate 25 settembre 2003, n. 50/E (REDDITI DI CAPITALE)	“ 45
Circ. Agenzia delle Entrate 25 settembre 2003, n. 51/E (AMNISTIA E CONDONO)	“ 10
Ris. Agenzia delle Entrate 24 settembre 2003, n. 185/E (REDDITI DI CAPITALE)	“ 44
Ris. Agenzia delle Entrate 8 ottobre 2003, n. 194/E (REDDITI DI CAPITALE)	“ 45

GIURISPRUDENZA

Corte di Giustizia CE

10 settembre 2002, nn. C-216 e C-222-99 (CONCESSIONI tasse sulle)	“ 62
3 ottobre 2002, n. C-136-00 (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)	“ 36
21 novembre 2002, n.C-436-00 (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)	“ 36
12 dicembre 2002, n. C-324-00 (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)	“ 37
5 giugno 2003, n. C-438-01 (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)	“ 37
26 giugno 2003, n. C-305-01	

(IVA)	Pag. 64
25 settembre 2003, n. C-58-01 (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)	“ 37
<u>Consiglio di Stato</u>	
Sez. III 1° luglio 2003, n. 2345 (ACCERTAMENTO Principi e norme generali)	“ 2
<u>Corte di Cassazione</u>	
Sez. trib. 23 marzo 2001, n. 4273 (IVA)	“ 65
Sez. trib. 10 giugno 2002, n. 3109 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 54
Sez. trib. 11 giugno 2001, n. 7832 (ACCERTAMENTO Principi e norme generali)	“ 2
Sez. trib. 6 luglio 2001, n. 9188 (IVA)	“ 65
Sez. trib. 6 dicembre 2001 n. 15442 (ACCERTAMENTO Principi e norme generali)	“ 3
Sez. trib. 25 febbraio 2002, n. 2702 (REGISTRO imposta di)	“ 69
Sez. lav. 26 febbraio 2002, n. 2844 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 54
Sez. trib. 19 marzo 2002, n. 3951 (ACCERTAMENTO Principi e norme generali)	“ 3
Sez. trib. 30 luglio 2002, n. 11211 (REDDITI FONDIARI)	“ 57
Sez. trib. 30 luglio 2002, n. 11239 (ACCERTAMENTO Principi e norme generali)	“ 4

Sez. trib. 30 luglio 2002, n. 11240 (IRPEG)	Pag. 42
Sez. trib. 14 agosto 2002, n. 12201 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 54
Sez. trib. 22 agosto 2002, n. 12379 (REDDITO DI IMPRESA)	“ 49
Sez. trib. 22 agosto 2002, n. 12385 (REGISTRO imposta di)	“ 70
Sez. trib. 29 agosto 2002, n. 12670 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 49
Sez. trib. 4 settembre 2002, n. 12831 (REDDITO DI IMPRESA)	“ 49
Sez. trib. 25 ottobre 2002, n. 15046 (IPOTECARIE E CATASTALI imposte)	“ 63
Sez. Un. 25 ottobre 2002, n. 15063 (DICHIARAZIONE DEI REDDITI)	“ 39
Sez. trib. 4 novembre 2002, n. 15373 (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)	“ 38
Sez. trib. 4 novembre 2002, n. 15379 (IVA)	“ 65
Sez. trib. 6 novembre 2002, n. 15528 (REGISTRO imposta di)	“ 70
Sez. trib. 14 novembre 2002, n. 15981 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 49
Sez. trib. 14 novembre 2002, n. 15987 (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Catasto)	“ 38
Sez. trib. 14 novembre 2002, n. 15991 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 54

Sez. trib. 21 novembre 2002, n. 16391 (ACCERTAMENTO Principi e norme generali)	Pag. 4
SS.UU. 21 novembre 2002, n. 16424 (ACCERTAMENTO Principi e norme generali)	“ 4
Sez. trib. 9 dicembre 2002, n. 17515 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 55
Sez. trib. 10 dicembre 2002, n. 17564 (DIRETTIVE CEE)	“ 13
Sez. trib. 10 dicembre 2002, n. 17576 (STATUTO DEL CONTRIBUENTE)	“ 1
Sez. trib. 12 dicembre 2002, n. 17769 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 55
Sez. trib. 20 dicembre 2002, n. 18173 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 50
Sez. V civ. 14 gennaio 2003, n. 398 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 50
Sez. trib. 15 gennaio 2003, n. 467 (INVIM)	“ 63
Sez. trib. 3 febbraio 2003, n. 1540 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 55
Sez. trib. 14 febbraio 2003, n. 2249 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)	“ 12
Sez. trib. 18 febbraio 2003, n. 2416 (REGISTRO imposta di)	“ 70
Sez. trib. 11 marzo 2003, n. 3575 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 56
Sez. trib. 26 marzo 2003, n. 4423 (ACCERTAMENTO Principi e norme generali)	Pag. 5

Sez. trib. 26 marzo 2003, n. 4438 (IVA)	“ 66
Sez. V. 28 marzo 2003, n. 4711 (REGISTRO Imposta di)	“ 71
Sez. trib. 28 marzo 2003, n. 4728 (REGISTRO Imposta di)	“ 71
Sez. V civ. 1° aprile 2003, n. 4987 (ACCERTAMENTO Principi e norme generali)	“ 5
Sez. trib. 14 aprile 2003, n. 5870 (ACCERTAMENTO Principi e norme generali)	“ 5
Sez. trib. 18 aprile 2003, n. 6256 (IVA)	“ 66
Sez. trib. 22 aprile 2003, n. 6419 (IVA)	“ 67
Sez. trib. 29 aprile 2003, n. 5599 (IVA)	“ 67
Sez. trib. 5 maggio 2003, n. 6780 (REDDITI DI CAPITALE)	“ 45
Sez. trib. 5 maggio 2003, n. 6778 (IVA)	“ 67
Sez. trib. 7 maggio 2003, n. 6904 (RITENUTE ALLA FONTE)	“ 60
Sez. trib. 7 maggio 2003, n. 6911 (REDDITI FONDIARI)	“ 58
Sez. trib. 7 maggio 2003, n. 6913 (RISCOSSIONE)	“ 59
Sez. trib. 7 maggio 2003, n. 6915 (SUCCESIONI E DONAZIONI Imposta sulle)	Pag. 72

Sez. trib. 8 maggio 2003, n. 7011 (IVA)	“ 67
Sez. trib. 9 maggio 2003, n. 7093 (RISCOSSIONE)	“ 59
Sez. trib. 9 maggio 2003, n. 7125 (IVA)	“ 68
Sez. trib. 14 maggio 2003, n. 7438 (IRPEG)	“ 43
Sez. trib. 14 maggio 2003, n. 7457 (IVA)	“ 68
Sez. trib. 21 maggio 2003, n. 8008 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 51
Sez. trib. 22 maggio 2003, n. 8108 (REGISTRO Imposta di)	“ 72
Sez. trib. 23 maggio 2003, n. 8153 (DICHIARAZIONE DEI REDDITI)	“ 39
Sez. trib. 26 maggio 2003, n. 8292 (REDDITI DI IMPRESA)	“ 51
Sez. trib. 5 giugno 2003, n. 8959 (IVA)	“ 68
Sez. trib. 6 giugno 2003, n. 9074 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 56
Sez. trib. 11 giugno 2003, n. 9320 (ACCERTAMENTO Principi e norme generali)	“ 6
Sez. trib. 23 giugno 2003, n. 9922 (ACCERTAMENTO Principi e norme generali)	“ 6
Sez. trib. 26 giugno 2003, n. 10199 (IVA)	Pag. 69

Sez. trib. 27 giugno 2003, n. 10221 (REDDITO DI IMPRESA)	“ 51
Sez. trib. 27 giugno 2003, n. 10227 (IVA)	“ 69
Sez. trib. 1° luglio 2003, n. 10342 (RISCOSSIONE)	“ 60
Sez. trib. 3 luglio 2003, n. 10471 (IMPOSTE SOSTITUTIVE DELLE IMPOSTE SUI REDDITI)	“ 61
Sez. trib. 3 luglio 2003, n. 10482 (IPOTECARIE E CATASTALI Imposte)	“ 64
Sez. trib. 3 luglio 2003, n. 10499 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)	“ 12
Sez. trib. 16 luglio 2003, n. 10199 (IVA)	“ 69
Sez. trib. 16 luglio 2003, n. 11114 (ACCERTAMENTO Principi e norme generali)	“ 6
<u>Tribunali e Corti d'Appello</u>	
Corte d'Appello di Milano, sez. I 3 dicembre 2002, n. 2929 (IMPOSTE E TASSE in genere)	“ 14
<u>Commissioni Tributarie Centrale</u>	
Comm. trib. Centrale, sez. XV 14 maggio 2003 n. 3844 (REGISTRO Imposta di)	“ 72
Comm. trib. Centrale, sez. XIX 18 aprile 2003, n. 3180 (REGISTRO Imposta di)	“ 72
Comm. trib. Centrale , sez. IX 27 maggio 2003, n. 4271 (SUCCESIONI E DONAZIONI Imposta sulle)	“73
Comm. trib. Centrale, sez. XIV 3 luglio 2003, n. 5689	

(REDDITI FONDIARI)

Pag. 58

Commissioni tributarie di merito

- Comm. trib. prov. di Mantova, sez. III 15 novembre 2001, n. 175
(IPOTECARIE E CATASTALI Imposte) “ 64
- Comm. trib. reg. della Basilicata, sez. I 8 febbraio 2002, n. 46
(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE) “ 56
- Comm. trib. prov. di Varese, sez. XI 23 agosto 2002, n. 464
(ACCERTAMENTO Principi e norme generali) “ 7
- Comm. trib. prov. di Treviso, sez. VI 12 settembre 2002, n. 58
(RISCOSSIONE) “ 60
- Comm. trib. prov. di Vicenza, sez. VII 12 settembre 2002, n. 518
(ACCERTAMENTO Principi e norme generali) “ 7
- Comm. trib. prov. di Treviso, sez. VI 23 settembre 2002, n. 69
(RISCOSSIONE) “ 60
- Comm. trib. reg. del Lazio, sez. X 16 ottobre 2002, n. 103
(REDDITI DI IMPRESA) “ 52
- Comm. prov. di Salerno, sez. XV 30 gennaio 2003, n. 291
(ACCERTAMENTO Principi e norme generali) “ 8
- Comm. trib. reg. del Lazio, sez. I 14 maggio 2003, n. 68
(RITENUTE ALLA FONTE) “ 61
- Comm. prov. di Torino, sez. XIV 11 giugno 2003, n. 13
(ACCERTAMENTO Principi e norme generali) “ 8
- Comm. trib. prov. di Reggio Emilia, sez. I 18 luglio 2003, n. 45
(ACCERTAMENTO Principi e norme generali) “ 8