Indice

LEGISLAZIONE

Provvedimenti emanati e pubblicati in G.U. dal 1° settembre
al 31 dicembre 2000. Pag. 1

DOTTRINA

ADELCHI ROSSI A., PERIN L., "*Advance pricing agreements* – Le nuove raccomandazioni OCSE"
(ACCORDI INTERNAZIONALI E FISCALITA' ESTERA) **" 4**

ANELLO P., "Generalizzazione dell'istituto dell'interpello"
(AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA) **" 5**

BELLUZZO L., "Spese di regia – Alcune note in tema di imposte dirette a margine della sentenza della Corte di Cassazione n. 14016/1999"
(ACCORDI INTERNAZIONALI E FISCALITA' ESTERA) **" 4**

BERNONI G., "Spunti pratici derivanti dall'applicazione dello Statuto del contribuente"
(AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA) **" 6**

BIENTINESI A., LENZI G., "Riflessi sulla portata della disposizione transitoria di cui all'art. 35, comma 3, lettera b), terzo periodo, del TUIR, avente ad oggetto i contributi cosiddetti <<agevolati>>"
(SCRITTURE CONTABILI) **" 47**

BLOCH J., SORGATO L., La trasformazione societaria tra duplicazioni e salti d'imposta"
(IRPEG) **" 18**

BLOCH J., SORGATO L., Profili contabili e fiscali dei titoli strutturati e dei *riverse convertible*"
(REDDITI DI CAPITALE) **" 27**

BOIDI M., "La cessione dei crediti d'imposta fra società controllante e società controllata Il comitato per l'interpello e l'utilizzo *elusivo* della lingua italiana"
(IRPEG) **" 19**

BONO M., BUFFELLI G., PIAZZA M.,"Il conferimento d'azienda a *saldi aperti* e valori storici"
(IRPEG) **" 20**

CAGNONI G., "L'imposta sostitutiva sul disavanzo – Aspetti contabili"
(IRPEG) **" 20**

CAPASSO F., "La nomina del rappresentante fiscale ai fini Iva"
(IVA) **" 49**

CAPODAGLIO G., RICCI A., "La <<fusione inversa sta diventando di moda>>
(IRPEG) **" 21**

CAPOLUPO S., "Statuto del contribuente – Tutela dell'integrità patrimoniale"
(AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA) **" 7**

CARLO C., CAMPOLO G., "Doppia imposizione e società *holdings*"
(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: accordi internazionali) **" 15**

CENTORE P., "Regole comunitarie per il commercio elettronico"
(IVA) **" 49**

CIRCI A., PERLI A., "Stabile organizzazione e credito d'imposta <<virtuale>>"
(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: accordi internazionali) **" 15**

CORABI G., "La pianificazione fiscale delle imprese"
(VARIE) **" 62**

DEZZANI F., DEZZANI L., "La valutazione delle partecipazioni – Copertura delle perdite e deducibilità fiscale – Risoluzione n. 70/E del 24 maggio 2000"
(REDDITI DI IMPRESA) **" 32**

DEL SOLE L., "La <<Guida>> ai paradisi fiscali"
(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: accordi internazionali) **" 16**

D'AGOSTINO D., "Evasione fiscale nel commercio elettronico"
(IVA) **" 50**

FICARI V., "Le modifiche al regime fiscale del lavoro dipendente prestato all'estero"
(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE) **" 40**

FUSA E., "La variabile fiscale all'interno del processo di pianificazione globale"
(VARIE) **" 63**

GAZZO M., DEZZANI L., "Imposizione differita e conferimento d'azienda in regime di neutralità – Obbligo o facoltà?"
(IRPEG) **" 22**

GIACONIA M., "Le spese di pubblicità e propaganda"
(REDDITI DI IMPRESA) **" 32**

GIULIANI F.M., "Assicurazione per il caso morte e pagamento del premio in titoli azionari"
(REDDITI DI CAPITALE) **" 28**

GOLINO S., "Le verifiche fiscali e le nuove sanzioni penali"
(VIOLAZIONI E SANZIONI) **" 58**

GOLINO S., DI GIORGIO A., "Trattamento contabile e fiscale dei risarcimenti assicurativi"
(REDDITI DI IMPRESA) **" 33**

LA FERLITA G., "Esegesi normativa del credito d'imposta"
(IRPEG) **" 23**

LA ROCCA S., "La cessione dei crediti d'imposta nell'ambito di un gruppo di società alla luce delle recenti modifiche all'art. 43-ter, del DPR n. 602/1973 apportate dal DPR n. 542/1999"
(RISCOSSIONE) **" 46**

LEARDINI S., MATTIOLI M., "Valutazione dei crediti e rilevazione delle perdite"
(REDDITI DI IMPRESA) **" 35**

LEONARDI A., "Interpello per la disapplicazione delle norme antielusive: brevi considerazioni e prospettive di sviluppo"
(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: accertamento) **" 10**

LUNELLI R., "Il diritto di interpello alla luce della Circolare ministeriale 18 maggio 2000, n. 99/E"
(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: accertamento) **" 11**

MALAGU' L., "Lo statuto del contribuente ed il suo garante"
(AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA) **" 9**

MANUTI N., ORAZI F., "Il regime fiscale degli O.I.C.R. dopo il D.Lgs. n. 505/1999"
(REDDITI DI CAPITALE) **" 28**

MANZANA G., "La riserva sovrapprezzo azioni – Formule applicative e incidenza della DIT"
(DIT) **" 57**

MARINO G., "I conferimenti in natura nel diritto tributario: nuove soluzioni e antichi pregiudizi"
(IRPEG) **" 22**

MAZZA N., "Natura ed utilizzi dagli avanzi di fusione. Un tentativo di approccio al sistema"
(IRPEG) **" 23**

MIGNARRI E., "La disciplina dei contratti di assicurazione sulla vita e di capitalizzazione"
(REDDITI DI CAPITALE) **" 29**

MIGNARRI E., "Nuove modifiche alla disciplina sui redditi finanziari con il varo del quarto decreto correttivo"
(REDDITI DI CAPITALE) **" 29**

PEIROLO M., "Brevi considerazioni in merito alla tassazione separata dei *bonus* corrisposti ai dipendenti in esecuzione di un piano di *retention"*
(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE) **" 40**

PERRUCCI U., "Lo statuto dei diritti del contribuente"
(AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA) **" 9**

PESSINA C., BAJARDI C., "Nuova disciplina del mercato dell'oro, in attuazione della Direttiva n. 98/80/CE anche alla luce delle disposizioni attuative emanate dall'Ufficio italiano dei cambi"
(IVA) **" 51**

PETTINATO S., "Le ONLUS e la loro redditività complessa – Gli immobili"
(IRPEG) **" 23**

PEZZETTA M., "Cessione di partecipazioni sociali – Profili fiscali"
(REDDITI DI IMPRESA) **" 35**

PICCOLI P., ZANOLINI G., "Il documento elettronico e la firma digitale"
(VARIE) **" 63**

PISANI M., PISANI R., "Prezzo di trasferimento interno ed elusione fiscale"
(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: accertamento) **" 11**

PUTZU G., SEVERINI R., "Prestiti di personale. A metà strada tra esclusione ed imponibilità Iva"
(IVA) **" 51**

ROCCATAGLIATA F., VALLVE' J.H., "La Commissione europea propone nuove regole per l'applicazione dell'Iva sui servizi *on line"*
(IVA) **" 50**

ROSSI RAGAZZI F., "La (s)valutazione delle partecipazioni"
(REDDITI DI IMPRESA) **" 35**

RUMI G., "*Securitization* in Italia. La legge n. 130/1999 sulla cartolarizzazione dei crediti"
(VARIE) **" 64**

SALVATORI R., LUSCHI G., "La neutralità fiscale della società per la cartolarizzazione dei crediti alla luce del provvedimento della Banca d'Italia del 29 marzo 2000"
(VARIE) **" 65**

SANTORO F., "Conseguenze fiscali dell'attribuzione dei domini Internet"
(IVA) **" 51**

SPAZIANI TESTA E., "L'IRPEF nella riforma del 1971. Brevi considerazioni su talune recenti modifiche e su novità annunciate per la tassazione dei redditi delle persone fisiche"
(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE) **" 41**

STABILE G., "Proventi derivanti dalla partecipazione a fondi comuni di investimento mobiliare e SICAV di diritto italiano ed estero"
(REDDITI DI CAPITALE) **" 29**

STESURI A., "Manovre sui prezzi di trasferimento interni e possibilità di rettifica da parte del Fisco"
(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: accertamento) **" 12**

TERZANI E., "Il termine del periodo di moratoria fiscale per i soggetti gestori di servizi pubblici. Obblighi ed obbligazioni connesse"
(IRPEG) **" 24**

VASAPOLLI G., VASAPOLLI A., "Rilevanza del valore normale nel conferimento di azioni"
(IRPEG) **" 25**

VETERE M., "*E-commerce* – Problematiche fiscali e scenari competitivi"
(IVA) **" 52**

PRASSI AMMINISTRATIVA

Ris. dir. centr. AA.GG e cont. trib. 9 maggio 2000, n. 60/E
(REDDITI DI CAPITALE) **" 30**

Circ. Dir. centr. AA.GG. e cont. trib. 18 maggio 2000, n. 99/E
(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI in genere) **" 10**

Circ. Dir. centr. AA.GG. e cont. trib. 19 maggio 2000, n. 101/E
(VARIE) **“ 65**

Circ. Dir, gen. entrate Lombardia 24 maggio 2000, n. 20/42441
(CONTENZIOSO TRIBUTARIO) **“ 9**

Ris. Dir. centr. AA.GG. e cont. trib. 31 maggio 2000, n. 77/E
(IMPOSTA DI REGISTRO) **“ 54**

Circ. Dir. centr. fiscalità locale 7 giugno 2000, n. 118/E
(ICI) **“ 57**

Circ. Dir. centr. AA.GG. e cont. trib. 5 luglio 2000, n. 138/E
(VIOLAZIONI E SANZIONI) **“ 59**

Circ. Dir. centr. AA.GG. e cont. trib. 28 luglio 2000, n. 149/E
(IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI E DONAZIONI) **“ 56**

Circ. Dir. centr. AA.GG. e cont. trib. 4 agosto 2000, n. 154/E
(VIOLAZIONI E SANZIONI) **“ 59**

Ris. Dir. centr. AA.GG. e cont. trib. 18 settembre 2000, n. 142/E
(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: accertamento) **“ 12**

Ris. dir. centr. AA.GG e cont. trib. 29 settembre 2000, n. 173/E
(REDDITI DI CAPITALE) **“ 31**

Ris. Dir. centr. fiscalità locale 3 ottobre 2000, n. 151/E
(FINANZA E TRIBUTI LOCALI) **“ 57**

Nota Dir. centr. accert. e progr. 4 ottobre 2000, n. 20695/E
(VIOLAZIONI E SANZIONI) **“ 59**

Ris. Dir. centr. AA.GG. e cont. trib. 3 novembre 2000, n. 166
(REDDITI ASSOCIATIVI) **“ 26**

GIURISPRUDENZA

Corte di giustizia CE

13 luglio 2000, n. C-136/99
(IVA) **“ 52**

Corte Costituzionale

1° giugno 2000, n. 170
(REDDITI DIVERSI) **“ 44**

1° giugno 2000, n. 171
(REDDITI DIVERSI) **“ 45**

1° giugno 2000, n. 172
(REDDITI DIVERSI) **“ 45**

Consiglio di Stato

18 aprile 2000, n. 1913
(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: accertamento) **“ 13**

Corte di Cassazione

Sez. I, 28 aprile 1999, n. 4290
(REDDITI TASSATI SEPARATAMENTE) **“ 45**

Sez. lav., 18 maggio 1999, n. 4611
(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE) **“ 41**

Sez. I, 20 maggio 1999, n. 4904
(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: accertamento) **“ 14**

15 giugno 1999, n. 5935
(REDDITI DI IMPRESA) **“ 36**

Sez. I, 30 luglio 1999, n. 8266
(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: accordi internazionali) **“ 17**

Sez. I, 7 settembre 1999, n. 9478
(IMPOSTE IPOTECARIE E CATASTALI) **“ 49**

Sez. I, 21 settembre 1999, n. 10188
(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: accordi internazionali) **“ 17**

Sez. I, 29 settembre 1999, n. 10806
(REDDITI DI IMPRESA) **“ 36**

Sez. I, 2 ottobre 1999, n. 10943
(ILOR) **“ 18**

Sez. I, 29 ottobre 1999, n. 12164
(REDDITI ASSOCIATIVI) **“ 27**

SS.UU., 17 novembre 1999, n. 789
(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE) **“ 42**

23 novembre 1999, n. 12991
(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE) **“ 42**

Sez. I, 23 novembre 1999, n. 12997
(CONTENZIOSO TRIBUTARIO) **“ 9**

Sez. I, 14 dicembre 1999, n. 14003
(RISCOSSIONE) **“ 46**

Sez. I, 14 dicembre 1999, n. 14016
(ACCORDI INTERNAZIONALI E FISCALITA’ ESTERA) **“ 5**

Sez. I, 21 dicembre 1999, n. 14350
(IVA) **“ 52**

Sez. I, 26 gennaio 2000, n. 848
(REDDITI DI IMPRESA) **“ 37**

Sez. I, 28 gennaio 2000, n. 997
(IMPOSTA DI REGISTRO) **“ 54**

Sez. trib., 2 febbraio 2000, n. 1125
(IMPOSTA DI REGISTRO) **“ 54**

Sez. I, 4 febbraio 2000, n. 1204
(IVA) **“ 53**

Sez. V pen., 4 febbraio 2000, n. 5503
(VARIE) **“ 66**

Sez. I, 7 febbraio 2000, n. 1318
(REDDITI DI IMPRESA) **“ 37**

Sez. V, 18 febbraio 2000, n. 1842
(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE) **“ 42**

Sez. trib., 18 febbraio 2000, n. 1844
(INVIM) **“ 48**

Sez. trib., 23 febbraio 2000, n. 2074
(INVIM) **“ 48**

Sez. tributaria, 3 marzo 2000, n. 2390
(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: accertamento) **“ 14**

Sez. trib., 8 marzo 2000, n. 2611
(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE) **“ 43**

Sez. tributaria, 3 aprile 2000, n. 3979
(REDDITI DI IMPRESA) **“ 37**

Sez. III pen., 3 aprile 2000, n. 536
(VIOLAZIONI E SANZIONI) **“ 60**

Sez. trib., 10 aprile 2000, n. 4506
(IVA) **“ 53**

Sez. V, 18 aprile 2000, n. 4943
(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE) **“ 43**

Sez. trib., 19 aprile 2000, n. 5193
(REDDITI DI IMPRESA) **“ 38**

Sez. trib., 8 maggio 2000, n. 5774
(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE) **“ 43**

Sez. trib., 24 luglio 2000, n. 9663
(IRPEG) **“ 25**

Sez. trib., 2 agosto 2000, n. 10147
(REDDITI DI IMPRESA) **“ 38**

Tribunali e Corte d'Appello

Trib. di Roma, sez. 23° Gip, 29 ottobre 1988
(VIOLAZIONI E SANZIONI) **" 60**

Trib. di Milano, 21 ottobre 1999, n. 2272
(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE) **" 43**

Corte d'Appello di Roma, sez. I pen., 23 maggio 2000, n. 4711
(VIOLAZIONI E SANZIONI) **" 61**

Commissione tributaria centrale

22 gennaio 1999, n. 230
(REDDITI DI IMPRESA) **" 38**

Sez. I, 5 luglio 1999, n. 4454
(REDDITI DI IMPRESA) **" 39**

SS.UU., 16 luglio 1999, n. 4965
(IMPOSTA DI REGISTRO) **" 55**

Sez. XXVI, 30 agosto 1999, n. 4664
(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE) **" 44**

Sez. XI, 14 settembre 1999, n. 5316
(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: accordi internazionali) **" 17**

Sez. XI, 17 settembre 1999, n. 5338
(REDDITI DI IMPRESA) **" 39**

3 novembre 1999, n. 6611
(IVA) **" 54**

SS.UU., 25 maggio 2000, n. 3483
(IMPOSTA DI REGISTRO) **" 55**

Sez. VI, 5 luglio 2000, n. 4104
(VIOLAZIONI E SANZIONI) **" 62**

Commissioni tributarie di merito

Comm. trib. prov. Siracusa, 21 luglio 1998
(IMPOSTA DI REGISTRO) **" 55**

Comm. trib. prov. Torino, 23 settembre 1999, n. 54
(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE) **" 44**

Comm. trib. prov. Venezia, 1° ottobre 1999, n. 80
(IMPOSTA DI REGISTRO) **" 56**

Comm. trib. reg. Basilicata, 18 novembre 1999, n. 301
(REDDITI DI CAPITALE) **" 31**

Comm. trib. prov. Milano, 22 novembre 1999
(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: accertamento) **“ 14**

Comm. trib. reg. Emilia Romagna, 3 dicembre 1999, n. 319
(REDDITI DI IMPRESA) **“ 39**

Comm. trib. prov. Torino, 6 dicembre 1999, n. 91
(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE) **“ 44**

Comm. trib. reg. Milano, 14 gennaio 2000
(IRPEG) **“ 26**

Comm. trib. prov. Milano, 14 febbraio 2000, n. 35
(REDDITI DI IMPRESA) **“ 40**

Comm. trib. reg. Roma, 10 aprile 2000, n. 32/41/00
(RISCOSSIONE) **“ 47**

OSSERVATORIO 3/2000

LEGISLAZIONE

Provvedimenti emanati e pubblicati in G.U. dal 1° settembre al 31 dicembre 2000.

Decreto interministeriale 4 agosto 2000, n. 269: “Regolamento istitutivo dell’anagrafe dei rapporti di conto e di deposito, previsto dall’articolo 20, comma 4, della legge 30 dicembre 1991 n. 413” (in G.U. n. 230 del 2 ottobre 2000)
****
Il provvedimento è stato oggetto di commento nella ns. Circolare Informativa n. 24/2000.

Decreto del Ministro delle Finanze 11 settembre 2000, n. 289:”Regolamento relativo all’albo dei soggetti abilitati ad effettuare attività di liquidazione e di accertamento dei tributi e quelle di riscossione dei tributi e di altre entrate delle province e dei comuni, da emanarsi ai sensi dell’articolo 53, comma 1, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446” (in G.U. n. 244 del 18 ottobre 2000)

Decreto del Direttore generale del Dipartimento delle entrate 11 settembre 2000: “Integrazione del decreto dirigenziale 28 giugno 1999, di approvazione dei modelli della cartella di pagamento e dell’avviso di intimazione, ai sensi degli articoli 25 e 50 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602” (in G.U. n. 255 del 31 ottobre 2000)

Decreto legge 30 settembre 2000, n. 268:”Misure urgenti in materia di imposte sui redditi delle persone fisiche e di accise” (in G.U. n. 230 del 2 ottobre 2000)

Il testo del decreto legge, coordinato con la legge di conversione, 23 novembre 2000, n. 354, è pubblicato in G.U. n. 280 del 30 novembre 2000 ed è stato commentato nella ns. Circolare n. 27/2000.

Decreto del Ministro delle Finanze 24 ottobre 2000, n. 366: “Applicazione dell’imposta sul valore aggiunto relativa alle operazioni effettuate nel settore delle telecomunicazioni” (in G.U. n. 288 dell’11 dicembre 2000)

Decreto del Ministro delle Finanze 24 ottobre 2000, n. 370: “Regolamento recante particolari modalità di applicazione dell’imposta sul valore aggiunto nei confronti di contribuenti che

gestiscono il servizio dei rifiuti solidi urbani ed assimilati ed il servizio di fognatura e depurazione, i cui corrispettivi sono addebitati mediante bolletta, da emanarsi ai sensi degli articolo 22, comma 2, e 73, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. (in G.U. n. 291 del 14 dicembre 2000)

Decreto del Direttore generale del Dipartimento delle dogane e delle imposte indirette 27 ottobre 2000: "Approvazione degli elenchi riepilogativi, in euro, delle cessioni e degli acquisti intracomunitari di beni" (in G.U. n. 261 dell'8 novembre 2000)

Legge 7 novembre 2000, n. 326: "Modifiche al testo unico approvato, con decreto del Presidente della Repubblica 31 marzo 1988, n. 148, in materia di sanzioni per le violazioni valutarie" (in G.U. n. 264 dell'11 novembre 2000)

Legge 21 novembre 2000, n. 342: "Misure in materia fiscale" (in Supplemento ordinario n. 194/L alla G.U. n. 276 del 25 novembre 2000)

Il provvedimento è stato oggetto di commento in numerose Circolari informative: nella 28/2000, per l'imposta sulle successioni e donazioni; nella 30/2000, per l'Iva e le altre imposte indirette; nella n. 31/2000 per le misure in materia di Irpef, di riscossione, di finanza locale e varie; nella n. 32/2000 per la fiscalità finanziaria; nella n. 33/2000 per il reddito d'impresa e in materia di obblighi formali.

Legge 23 novembre 2000, n. 354: "Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 30 settembre 2000, n. 268, recante misure urgenti in materia di imposta sui redditi delle persone fisiche e di accise" (in G.U. n. 280 del 30 novembre 2000)

Decreto del Ministro delle Finanze 23 novembre 2000: "Approvazione con le relative istruzioni dello schema di certificazione unica – CUD 2001 – concernente l'attestazione dei redditi di lavoro dipendente e assimilati, compresi i compensi e le indennità soggetti a tassazione separata, corrisposti nell'anno 2000, delle ritenute di acconto operate e delle detrazioni effettuate, dei dati relativi alla contribuzione previdenziale ed assistenziale versata o dovuta all'I.N.P.S., all'I.N.P.D.A.I. e all'I.N.P.D.A.P., delle relative trattenute operate a carico del lavoratore nonché l'attestazione dell'ammontare dei redditi di pensione corrisposti nell'anno 2000. Definizione delle modalità di certificazione dei redditi diversi di natura finanziaria" (in Supplemento ordinario n. 207 alla G.U. n. 290 del 13 dicembre 2000)

Legge 24 novembre 2000, n. 340: "Disposizioni per la delegificazione di norme e per la semplificazione di procedimenti amministrativi" (in G.U. n. 275 del 24 novembre 2000)

Legge 7 dicembre 2000, n. 383: "Disciplina delle associazioni di promozione sociale" (in G.U. n. 300 del 27 dicembre 2000)

Decreto del Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica 11 dicembre 2000: "Modifica del saggio di interesse legale" (in G.U. n. 292 del 15 dicembre 2000)

Decreto del Direttore generale del Dipartimento delle entrate 13 dicembre 2000: "Condizioni per la deducibilità maggiorata dei contributi versati dai soggetti iscritti al 28 aprile 1993 alle forme di previdenza complementare istituite alla data di entrata in vigore della legge 23 ottobre 1992, n. 421 (in G.U. n. 301 del 28 dicembre 2000)

Decreto del Direttore generale del Dipartimento delle entrate 13 dicembre 2000: "Nomina del rappresentante fiscale per l'adempimento degli obblighi derivanti dai contratti di assicurazione concernenti la previdenza individuale" (in G.U. n. 301 del 28 dicembre 2000)

Legge 23 dicembre 2000, n. 388: "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2001)" (in Supplemento ordinario n. 219/L alla G.U. n. 302 del 29 dicembre 2000)

Il D.D.L. Finanziaria 2001 Atto Camera 7328 è stato oggetto di commento nella ns. Circolare Informativa n. 29/2000, limitatamente alle disposizioni fiscali di maggiore interesse per il Gruppo.

RASSEGNA DI DOTTRINA, PRASSI AMMINISTRATIVA, GIURISPRUDENZA

ACCORDI INTERNAZIONALI E FISCALITA' ESTERA

Dottrina

"Advance pricing agreements – Le nuove raccomandazioni OCSE", di A. ADELCHI ROSSI e L. PERIN, in Il fisco 2000, pag. 8372.

L'articolo prende in esame gli *Advance Pricing Agreements* (APA), che consistono in accordi preventivi tra contribuente ed Amministrazione finanziaria ovvero tra Amministrazioni finanziarie di due o più Paesi, diretti a valutare la congruità del metodo di determinazione dei prezzi di trasferimento infragruppo.
L'OCSE già nel 1995 aveva redatto un rapporto relativo alle problematiche connesse alle modalità di accertamento delle suddette operazioni, constatando che le Amministrazioni fiscali di taluni Paesi già utilizzavano al tal fine accordi preventivi.
L'articolo tratta peraltro i punti essenziali dell'integrazione effettuata dall'OCSE con un supplemento intitolato "*Guidelines for Conducting Advance Pricing Arrangements under the Mutual Agreement Procedure*", prevalentemente rivolto alle Amministrazioni finanziarie ed altresì indica le diverse tipologie di APA (unilaterale, bilaterale e multilaterale), che si differenziano a secondo dei soggetti che intervengono nell'Accordo, e gli aspetti metodologici e procedurali cui devono adeguarsi sia i contribuenti che le Amministrazioni finanziarie dei Paesi interessati (avvio della procedura di APA, assunti di base delle condizioni economiche ed operative delle transazioni, durata ed efficacia dell'APA).
Per quanto concerne i contribuenti italiani, al momento non sembra possibile la stipula di APA, dato che la legislazione interna non consente di determinare preventivamente la congruità dei prezzi di trasferimento per più periodi d'imposta. Tuttavia secondo l'A. tale carenza potrebbe essere superata, per le ipotesi di APA bilaterale (tra Amministrazioni finanziarie di due Paesi) adottando la procedura amichevole dell'art. 25 del Modello di Convenzione OCSE, se ratificata.
L'A. auspica quindi un intervento della competente autorità italiana che regoli gli aspetti procedurali delle istanze di APA, al fine di garantirne l'operatività. (P.M.).

"Spese di regia – Alcune note in tema di imposte dirette a margine della sentenza della Corte di Cassazione n. 14016/1999", di L. BELLUZZO, in Il fisco 2000, pag. 9231.

Il tema della deducibilità delle "spese di regia" nell'ambito di gruppi societari multinazionali – cioè dei costi addebitati dalla capogruppo alle controllate residenti in altri Paesi a fronte di servizi di carattere amministrativo svolti dalla prima nell'interesse delle seconde – è stato scarsamente trattato nella giurisprudenza italiana, ancorché la globalizzazione dell'economia determini sempre più spesso il trasferimento di redditi verso ordinamenti a minore livello impositivo.
Dopo una ricognizione dei principi internazionali in materia di prezzi di trasferimento o *transfer pricing* – ed in particolare delle regole dettate dall'OCSE e del loro recepimento in Italia da parte dell'Amministrazione finanziaria con la circolare n. 39 del 1980 – l'A. segnala come detti principi siano di scarsa utilità pratica per la valutazione del valore normale dei servizi in parola, stante la loro frequente infungibilità al di fuori del Gruppo, che ne determina la incomparabilità con quelli che verrebbero prestati tra imprese indipendenti; in considerazione di ciò, l'A. ricorda come la prassi commerciale internazionale sia da tempo orientata verso la conclusione, nell'ambito dei Gruppi, di *Cost Sharing Agreement*, di durata pluriennale, tra la capogruppo e le strutture interessate, che formalizzano la prestazione di servizi, quali in particolare l'assistenza tecnica, amministrativa, contabile e di marketing, con dovizia di particolari in ordine alle condizioni tariffarie, alla loro congruità rispetto alle spese necessarie per la produzione del servizio stesso ed ai criteri di determinazione dei compensi.
L'A. commenta quindi i principali passi della sentenza n. 14016 del 13 luglio – 14 dicembre 1999, con la quale la Corte di Cassazione, nell'affrontare il caso degli addebiti posti a carico della

controllata italiana dalla capogruppo estera, ha espresso taluni principi di diritto di particolare interesse. In particolare, le spese di regia sono in via di principio deducibili, ma nel rispetto delle regole generali di certezza ed inerenza e sempreché il loro costo sia congruo rispetto al valore normale; non sono inerenti le spese sostenute dalla capogruppo per proprie esigenze interne di governo e di gestione, le quali non siano a beneficio della controllata in termini di maggiore capacità reddituale, ancorché solo prospettica ed ipotetica.
L'A. infine raccomanda alle imprese italiane di porre in essere accordi scritti e dettagliati, possibilmente con data certa, nei rapporti infragruppo a rilevanza internazionale; in ordine ai criteri di riparto, raccomanda di utilizzare quelli previsti dall'OCSE e di giustificare dettagliatamente i motivi che possono comportare l'eventuale scostamento. (N.M.)

Giurisprudenza

Corte di cassazione

Reddito di impresa –Gruppi societari transnazionali - "Spese di regia" sostenute dalla casa madre e riaddebitate alla filiale italiana – Deducibilità – Condizioni.
Cass., sez. I, 14 dicembre 1999, n. 14016, in Il fisco 2000, pag. 9338.

Le spese sostenute dalla casa madre estera e riaddebitate ad una filiale italiana, se funzionali al coordinamento tra la filiale e la sede centrale, possono qualificarsi "inerenti" ai ricavi della succursale e, quindi, essere dedotte dal relativo reddito d'impresa purchè si siano tradotte in servizi resi a quest'ultima. Qualora, invece, rispondano ad esigenze di governo e gestione dell'impresa multinazionale dovranno essere detratte dalla contabilità centrale.

AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

Dottrina

"Generalizzazione dell'istituto dell'interpello", di P. ANELLO, in Corr. trib. 2000, pag.2387.

L'articolo prende in esame l'istituto dell'interpello alla luce delle novità introdotte dall'art. 11 dello Statuto del contribuente.
Preliminarmente, occorre avvertire che le disposizioni contenute nell'art. 11 dello Statuto del contribuente troveranno concreta applicazione soltanto dopo l'emanazione del regolamento attuativo che, come stabilito nell'art. 18, comma 1, dovrà avvenire entro 180 giorni dall'entrata in vigore dello Statuto medesimo (1° agosto 2000).
Il comma 1, del citato art. 11, indica le condizioni necessarie per poter esperire la procedura d'interpello avente ad oggetto tutti i tributi previsti nell'ordinamento tributario, e segnatamente:
- l'obiettiva condizione d'incertezza nell'interpretare correttamente la norma tributaria;
- il riferimento a casi concreti cui devono applicarsi le disposizioni di incerta interpretazione.

Il comma 2, invece, contiene un importante novità, quella cioè che la risposta dell'Amministrazione finanziaria, motivata e per iscritto, sia vincolata alla questione oggetto dell'istanza d'interpello, e limitatamente al richiedente.
Detti vincoli, secondo l'A., sembrerebbero dunque indirizzati sia al contribuente che all'Amministrazione finanziaria; tuttavia, mentre per quest'ultima è espressamente prevista la nullità degli atti, impositivi o sanzionatori, in caso di comportamenti difformi dalla risposta fornita all'istante, per il contribuente non sono indicate specifiche conseguenze.

L'A. osserva inoltre che tale norma è stata coordinata con l'art. 10 dello Statuto, secondo cui i rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria, oltre ad essere improntati al principio della collaborazione e della buona fede, non devono prevedere l'irrogazione di sanzioni e la richiesta d'interessi moratori se il contribuente si è conformato alle indicazioni contenute negli atti dell'Amministrazione finanziaria medesima.
Tra le altre novità del citato comma 2 si segnala, inoltre, la applicazione dell'istituto del "silenzio-assenso" qualora l'Amministrazione finanziaria non fornisca, nel termine di 120 giorni, un riscontro all'istanza del contribuente.
Tale disposizione, rispetto all'analoga figura prevista dall'art. 21, della L. n. 413/1991, sembra fornire maggiori garanzie al contribuente sia per la certezza del termine entro il quale l'Amministrazione deve rispondere alla richiesta sia perché non è necessariamente prevista una formale diffida ad adempiere da parte del contribuente medesimo per attivare il silenzio-assenso.
Sono infine trattati i problemi di coordinamento tra l'interpello previsto dall'art. 11 dello Statuto e quello previsto dall'art. 21, della L. n. 413/1991 (interpello antielusivo) e dall'art. 37-*bis*, comma 8, del D.P.R. n. 600/1973 (interpello correttivo).
L'interpello antielusivo continua ad essere applicato nei casi in cui il contribuente ha interesse ad ottenere preventivamente il parere dell'Amministrazione finanziaria in merito all'elusività o meno di operazioni societarie straordinarie; ad eventuali ipotesi di interposizione fittizia di persona, alla qualificazione di alcune spese come di pubblicità o di rappresentanza; alla deducibilità dei costi sostenuti in operazioni con soggetti residenti in "paradisi fiscali"; ed infine in merito all'utilizzabilità, nel computo della base DIT, dei conferimenti in denaro da parte di soggetti non residenti controllati da residenti. Peraltro, l'interpello dell'art. 21 presenta una maggiore complessità procedurale e minori garanzie per il contribuente che mal si conciliano con la tipologia di operazioni ad esso riservate, per cui, secondo l'A., sarebbe stato preferibile che l'art. 11, anziché far salve tutte le disposizioni dell'interpello antielusivo, avesse previsto un coordinamento tra i due istituti.
Per quanto concerne l'interpello correttivo, invece, a causa delle differenti caratteristiche, non sussistono particolari esigenze di coordinamento con l'interpello previsto all'art. 11 dello Statuto. Quest'ultimo, infatti, viene esperito per ottenere un parere preventivo in merito alla corretta interpretazione di talune disposizioni tributarie, mentre l'interpello correttivo è diretto alla disapplicazione di specifiche disposizioni antielusive attraverso la dimostrazione che nella fattispecie concreta gli effetti elusivi non si verificano.(P.M.)

"Spunti pratici derivanti dall'applicazione dello Statuto del contribuente", di G. BERNONI, in Il fisco 2000, pag. 8355.

L'articolo prende in esame gli artt. 3, 11 e 12 della L. 27 luglio 2000, n. 212, recante "*Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente*", che disciplinano, rispettivamente, l'efficacia temporale delle norme tributarie, l'interpello del contribuente ed, infine, i diritti e le garanzie del soggetto sottoposto a verifiche fiscali.
Per quanto concerne l'art. 3, che pone il principio della irretroattività delle disposizioni tributarie e della eccezionalità di norme interpretative, da emanare comunque con legge ordinaria.
L'A. segnala alcuni casi in cui l'interpretazione autentica costituisce in effetti una norma retroattiva:
i) l'art. 28, della L. n. 449/1997, che stabilisce il carattere ordinatorio del termine di decadenza per l'iscrizione a ruolo ai sensi dell'art. 36-*bis*, del D.P.R. n. 600/1973, in contrasto con l'orientamento costante delle Commissioni tributarie e della Corte di Cassazione che, invece, ne sancivano la "natura perentoria";
ii) l'art. 4, comma 3-*bis*, del D.L. n. 310/1990, convertito con modifiche nella L. n. 403 del 22 dicembre 1990, che aveva stabilito, a decorrere dal 1° gennaio 1991, l'esclusione della soggettività passiva Irpeg dei comuni che, conseguentemente, non dovevano subire l'applicazione di alcuna ritenuta alla fonte.

In forza di tale disposizione, quindi, gli enti locali avevano presentato numerose istanze per ottenere il rimborso delle ritenute subite sugli interessi attivi maturati nei conti correnti e depositi bancari, istanze che la giurisprudenza, nella maggior parte dei casi, aveva accolto.
L'art. 14, della L. n. 28/1999, invece, ha stabilito, con interpretazione autentica della disciplina in argomento, l'applicazione della ritenuta sugli interessi e sui redditi di capitale anche nei confronti di soggetti esclusi dall'IRPEG;
iii) l'art. 61, comma 1, del D.L. n. 331/1993, convertito con modifiche nella L. n. 427/1993 che regola il rimborso della tassa sulle concessioni governative per l'iscrizione nel registro delle imprese, che è stato oggetto di interpretazione autentica a valenza retroattiva, dall'art. 11, comma 1, della L. n. 448/1998.
Si è stabilito, infatti, che la suddetta tassa è dovuta per gli anni dal 1985 al 1992 nella misura di L.500.000 per l'iscrizione dell'atto costitutivo e nelle misure forfetarie annuali per l'iscrizione degli altri atti sociali.
Per quanto concerne, invece, l'art. 11 dello Statuto del contribuente, si può osservare che detta norma è diretta ad ampliare le limitate ipotesi d'interpello previste dall'art. 21 della L. n. 413/1991, generalizzandone l'applicazione a tutte le disposizioni tributarie.
Tra le novità introdotte si segnala quanto contenuto ai commi 1 e 2, che stabiliscono il termine di centoventi giorni entro il quale l'Amministrazione finanziaria deve rispondere all'istanza del contribuente. Tale risposta, motivata e per iscritto, si riferisce esclusivamente alla questione posta ed al singolo contribuente.
Se, invece, l'Amministrazione non risponde nel predetto termine, s'intende implicitamente accettata l'interpretazione prospettata dal contribuente.
L'art. 12 dello statuto, infine, regola i diritti e le garanzie del contribuente sottoposto ad attività di verifica.
Tale attività dovrà dunque svolgersi, secondo le disposizioni del comma 1, durante l'orario ordinario di esercizio dell'attività e con modalità tali da arrecare la minor turbativa possibile allo svolgimento della stessa.
L'A. segnala, infine, che la Direzione regionale delle Entrate della Lombardia, anticipando lo Statuto del contribuente, aveva già elaborato un *vademecum* sui diritti e doveri del contribuente durante le verifiche fiscali[1].
Da questo documento si evince la possibilità di accertare l'identità dei verificatori, di acquisire copia della lettera d'incarico, di conoscere i motivi del controllo, di far verbalizzare ciò che il contribuente ritiene opportuno, ottenere una ricevuta dettagliata in caso di prelievo di documenti, comunicare all'Ufficio le proprie osservazioni ed i relativi chiarimenti al termine della verifica e, prima che venga emesso l'accertamento, leggere e firmare i processi verbali giornalieri e di constatazione finale.
Inoltre, il contribuente ha il diritto di ricevere dalle banche immediata notizia se i verificatori richiedono informazioni relative alla situazione dei conti bancari. (P.M.)

"Statuto del contribuente – Tutela dell'integrità patrimoniale", di S. CAPOLUPO, in Il fisco 2000, pag. 10024.

L'articolo prende in esame talune previsioni contenute nella L. n. 212/2000, recante "*Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente*", dirette a tutelare l'integrità patrimoniale del contribuente, e segnatamente l'istituto della compensazione, quello dell'accollo del debito d'imposta, il divieto di proroga dei termini di decadenza e prescrizione, il rimborso del costo della fideiussione ed infine i nuovi limiti temporali di prescrizione.
Per quanto concerne il primo punto, l'A. accenna alle disposizioni contenute all'art. 8, commi 1 e 8 dello Statuto del contribuente.
Il comma 1, infatti, prevede espressamente la possibilità di estinguere l'obbligazione tributaria anche mediante l'utilizzo dell'istituto della compensazione, mentre il comma 8 stabilisce che

[1] Cfr. D.R.E. Lombardia, *Breve guida sui diritti e sui doveri in caso di verifica fiscale,* in *Il Sole 24 ore,* del 24 maggio 2000.

l'attuale disciplina della compensazione prevista dall'art. 17, del D.lgs. n. 241/1997, trova applicazione fino alla emanazione di uno o più regolamenti diretti ad estendere, a decorrere dall'anno d'imposta 2002, l'applicazione dell'istituto della compensazione anche ai tributi per i quali oggi non è prevista.
Il comma 2, del citato art. 8, invece introduce nella materia tributaria la possibilità di assolvere l'obbligazione mediante l'istituto dell'accollo del debito d'imposta.
Tale norma però recepisce solo parzialmente i principi contenuti nell'art. 1273 c.c., dato che, a differenza della norma civilistica, non prevede la liberazione del debitore originario.
L'A. pone il problema se la responsabilità che lega i due debitori (originario e terzo accollato) possiede i caratteri della solidarietà o della sussidiarietà, e propende per la prima, atteso che il debitore originario non viene liberato dalla sua responsabilità a seguito dell'accollo da parte del terzo, la cui responsabilità è quindi aggiuntiva e non sostitutiva della prima.
In buona sostanza, l'efficacia dell'accollo è circoscritta e genera una responsabilità solidale tra i due debitori, rendendo applicabile il comma 3, dell'art. 1273 c.c. che testualmente recita "se non vi è liberazione del debitore, questi rimane obbligato in solido con il terzo".
Secondo l'A., tuttavia, l'Amministrazione finanziaria, per il recupero del credito, non potrà rivolgersi indistintamente ad uno qualsiasi dei debitori, ma dovrà indirizzare la richiesta di pagamento, in prima battuta, al terzo accollato una volta accettata l'obbligazione del terzo.
Sul punto, comunque, si dovrà attendere l'emanazione dei regolamenti attuativi che disciplineranno le modalità di applicazione dell'istituto dell'accollo del debito d'imposta.
Altra questione esaminata interessa il divieto di proroga dei termini di prescrizione e decadenza stabilito dall'art. 3, comma 3, dello Statuto del contribuente ed il coordinamento di tale norma con l'art. 8, comma 3, secondo cui le disposizioni tributarie non possono stabilire né prorogare i termini di prescrizione oltre il limite ordinario stabilito dal codice civile.
Secondo l'A. sebbene il legislatore all'art.3 abbia fatto riferimento anche alla prescrizione, in effetti la norma dovrebbe essere più propriamente ricollegata al compimento degli atti costitutivi dell'accertamento, a differenza dell'art. 8 che opera con riguardo all'esercizio del diritto di credito.
Un altro punto esaminato interessa il disposto dell'art. 8, comma 4, in tema di obbligo, per l'Amministrazione finanziaria, di rimborsare il contribuente del costo della fideiussione richiesta per ottenere la sospensione del pagamento o la rateizzazione o il rimborso di tributi, qualora sia stato definitivamente accertato che l'imposta non era dovuta o era dovuta in misura minore di quella accertata.
Sul punto l'A. pone il problema se le Commissioni tributarie, in sede di definizione del giudizio, sono competenti a disporre il rimborso del costo della fideiussione.
Secondo l'attuale formulazione dell'art. 2, del D.lgs. n. 546/1992, che individua le materie oggetto della giurisdizione tributaria, la risposta dovrebbe essere negativa dato che il costo della fideiussione non ha la natura di credito tributario, per cui il diritto al rimborso non può essere azionato davanti le Commissioni tributarie ma soltanto con un giudizio ordinario.
L'ultima questione trattata è quella regolata dall'art. 8, comma 5, che stabilisce, in materia tributaria, l'obbligo di conservare gli atti e i documenti per un periodo che non può eccedere 10 anni dalla loro emanazione o dalla loro formazione.
Tale norma non è applicabile alle scritture contabili obbligatorie, per le quali il termine di conservazione decennale previsto dall'art. 2220 c.c. è stato derogato dall'art. 22, del D.P.R. n. 600/1973, che stabilisce invece l'obbligo di conservazione fino alla definizione degli accertamenti relativi al corrispondente periodo d'imposta.
In altri termini si avrebbe un termine di conservazione non superiore a 10 anni, per gli atti ed i documenti stabilito dall'art. 8, comma 5 dello Statuto del contribuente ed un altro termine per le scritture contabili obbligatorie, vincolato alla definizione dell'azione accertatrice dell'Amministrazione finanziaria, previsto dall'art. 22, del D.P.R. n. 600/1973.
Sul punto l'A. auspica un intervento chiarificatore dell'Amministrazione finanziaria mediante i regolamenti attuativi in corso di emanazione. (P.M.)

"Lo statuto del contribuente ed il suo garante", di L. MALAGU', in Boll. trib. 2000, p.1203.

Nell'articolo si descrive l'impatto prodotto dallo Statuto del contribuente, approvato con la Legge 27 luglio 2000, n. 212, nei diversi settori dell'ordinamento tributario, da quello normativo a quello giurisdizionale, con particolare riferimento ai profili di violazione della gerarchia delle fonti. Nel tracciare i principi essenziali che guidano lo statuto del contribuente, e i doveri da esso imposti, l'A. critica la scelta del legislatore di aver voluto rendere una legge ordinaria insuscettibile di deroghe da parte di leggi speciali, innalzandola a fonte di rango superiore che non le è propria. Si sofferma poi sulla nuova *authority* prevista dall'art. 13 dello Statuto, un garante al quale i contribuenti potranno rivolgersi per segnalare eventuali disfunzioni e violazioni del codice comportamentale, ma che è autorizzato soltanto a rivolgere "raccomandazioni" ai dirigenti degli uffici, al fine di tutelare il contribuente e migliorare l'organizzazione dei servizi. Una valutazione positiva è infine data con riguardo alla nuova disciplina dell'istituto dell'interpello, contenuta nell'art. 11 dello Statuto, in base alla quale se ad un quesito proposto dal contribuente l'amministrazione non risponde entro 120 giorni, si considera formato il silenzio-assenso, che legittima ad attuare il comportamento prefigurato nel quesito proposto all'amministrazione come se questa avesse dato risposta positiva. (S.G.)

"Lo statuto dei diritti del contribuente", di U. PERRUCCI, in Boll. trib. 2000, pag. 1060 (per segnalazione).

CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Prassi Amministrativa

Contenzioso tributario – Trattamento tributario delle operazioni di *leaseback* – Delibera del SECIT n. 55/99 del 7 giugno 1999 – Contenzioso in corso – Istruzioni agli uffici.
Circ. Dir. Reg. Entrate per la Lombardia 24 maggio 2000, n. 20/42441, in Il fisco 2000, pag. 8761.

Alla luce della recente delibera del SECIT e in considerazione del fatto che in relazione ad essa si è andata consolidando una precisa ed univoca qualificazione giuridica del contratto, la circolare fornisce istruzioni operative agli uffici finanziari che, conformandosi al vecchio indirizzo interpretativo, hanno proceduto, con accertamento, alla riqualificazione dei contratti di *leaseback*, riconducendoli alla figura del mutuo assistito da una garanzia reale.
Il Ministero invita pertanto gli Uffici ad abbandonare le controversie riguardanti la deducibilità delle quote di ammortamento da parte della società di *leasing* e dei canoni di locazione da parte dell'utilizzatore, la detraibilità dell'Iva sul prezzo di acquisto del bene successivamente concesso in locazione finanziaria, l'assoggettabilità ad Iva dei canoni di locazione finanziaria, la detraibilità dell'Iva pagata sui detti canoni.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Versamenti indebiti - Termine di decadenza per l'istanza di rimborso - Decorrenza dalla data del versamento.
Cass., sez. I, 23 novembre 1999, n. 12997, in Corr. trib.2000, pag. 1985.

In tema di rimborsi di imposte sui redditi già versate, il termine di decadenza del contribuente dal diritto a proporre la relativa istanza risulta fissato in diciotto mesi dall'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973. Tale termine decorre, nelle ipotesi di prospettata eccedenza dei versamenti rispetto al debito effettivo, solo dalla data della presentazione della dichiarazione dei redditi, mentre, allorché si faccia valere l'inesistenza dell'obbligo del versamento già effettuato (in quanto contrario alla legge), dalla data del versamento stesso.

****

Nella fattispecie, il contribuente aveva richiesto il rimborso dell'ILOR versata, sul presupposto della natura dell'attività di disegnatore artigianale di modelli di abbigliamento da lui prestata senza l'apporto di capitali e non organizzata, perciò, in forma di impresa e tale, quindi, da potere dare luogo solo a lavoro autonomo non assoggettabile a ILOR alla luce delle pronunce della Corte costituzionale nn. 42/1980 e 87/1986.

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI (in genere)

Prassi Amministrativa

Imposte e tasse – Elusione fiscale – Diritto di interpello – Interpello dei contribuenti e consulenza giuridica – Organizzazione del servizio.
Circ. Dir. centr. affari giuridici, 18 maggio 2000, n. 99/E, in Boll. trib. 2000, pag. 824.

Il Ministero delle Finanze emana alcune direttive che, nel riorganizzare il servizio di consulenza giuridica, tengono conto di quanto approvato nello Statuto del contribuente.
Particolare importanza assume l'attività di supporto al contribuente per la corretta applicazione delle norme tributarie, attività che si realizza attraverso idonei strumenti di informazione, assistenza e consulenza giuridica.

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accertamento

Dottrina

"Interpello per la disapplicazione delle norme antielusive: brevi considerazioni e prospettive di sviluppo", di A. LEONARDI, in Boll. trib. 2000, pag. 808.

Dopo aver descritto sommariamente gli aspetti procedurali dell'interpello per la disapplicazione delle norme antielusive, l'A. si chiede quali siano le norme antielusive potenzialmente disapplicabili e quali effetti produca detta disapplicazione.
L'A. evidenzia come nel sistema vigente esistano, accanto alla clausola generale antielusiva, numerose norme specifiche che non agiscono in base allo stesso schema concettuale.
Alcune costituiscono delle deroghe nell'ambito di un regime che disciplina il trattamento di una particolare fattispecie, altre sono poste a fondamento della disciplina stessa.
Sotto il profilo sostanziale le norme antielusive sono strutturate, quindi, in alcuni casi, sullo schema della presunzione giuridica, in altri casi su quello della finzione giuridica. Questo consente di reputare disapplicabili le norme antielusive imperniate su finzioni giuridiche[2] che, operativamente, derogano a regimi generali con l'obiettivo di impedire scappatoie elusive.

[2] Si ha una finzione giuridica, in quanto è dimostrabile il contrario, nell'art. 67, comma 10-*bis* TUIR, che stabilisce che i telefoni cellulari si considerano utilizzati oltre che per fini professionali, anche per scopi personali.

In ordine alla efficacia della disapplicazione, l'A. rimanda alla Circolare 17 maggio 2000, n. 98/E, nella quale viene precisato che qualora una problematica costituisca oggetto di previsioni normative parallele, e sussista una evidente, stretta connessione logica tra norme tributarie diverse, il direttore generale delle entrate può estendere gli effetti della disapplicazione delle norme antielusive anche a tributi diversi. (E.M.)

"Il diritto di interpello alla luce della Circolare ministeriale 18 maggio 2000, n. 99/E", di R. LUNELLI, in Il fisco 2000, pag. 9391.

L'interpello può essere classificato in quattro categorie, a ciascuna delle quali corrisponde una propria disciplina:

- interpello ordinario previsto dallo Statuto del contribuente, che consente al contribuente di rivolgersi all'Amministrazione finanziaria per dirimere qualsiasi dubbio in merito all'applicazione di una norma tributaria;
- interpello preventivo ex art. 21 della L. n. 413/1991 (che si riporta alla normativa antielusiva), che consente al contribuente di conoscere preventivamente il parere dell'Amministrazione finanziaria in merito ad alcune specifiche operazioni, tra quelle previste dalla norma, che lo stesso intende porre in essere;
- interpello correttivo in base all'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973, diretto a disapplicare una disposizione antielusiva non pertinente;
- interpello speciale istituito dalla C.M. n. 99/E, riservato agli investitori non residenti per qualsiasi dubbio in merito all'applicazione della norma tributaria.

Per tutte le tipologie di interpello l'A. effettua richiami normativi e amministrativi, illustra l'ambito di applicazione e le modalità operative, fornendo altresì uno schema dell'istanza da presentare alle competenti autorità. (E.M.)

"Prezzo di trasferimento interno ed elusione fiscale", di M. PISANI E R. PISANI, in Il fisco 2000, pag. 9413.

Le problematiche inerenti alla congruità dei prezzi di trasferimento è stata presa in considerazione dai più autorevoli organismi internazionali, primo fra tutti l'OCSE, che hanno proceduto ad individuare metodi alternativi in ordine alla determinazione del valore normale sia degli scambi di beni (materiali o immateriali) che di servizi.
Nel nostro ordinamento, la disposizione diretta a contrastare manovre elusive mediante l'utilizzo dei prezzi di trasferimento, è costituita dall'art. 76, comma 5, TUIR.
Per quanto attiene invece alla determinazione del valore normale, il rinvio deve essere fatto all'art. 9 del TUIR stesso.
Gli AA. ricordano che, a dispetto della previsione normativa dell'art. 76 – la cui applicazione è limitata alle transazioni internazionali infragruppo – si è talvolta ritenuto che il prezzo di trasferimento possa essere controllato qualora si ritengano elusive le operazioni intercorse tra soggetti residenti.
In tal senso, il Ministero delle finanze, nella Circolare n. 63/E del '99, aveva ritenuto sussistere una lacuna legislativa, fornendo nel contempo una soluzione per arginare gli effetti elusivi di un prezzo di trasferimento interno incongruo, attraverso il rinvio all'art. 37, comma 3, DPR 600/1973, relativo all'interposizione fittizia.
Questa soluzione non convince gli AA., i quali sostengono che il principio a cui si deve far riferimento è quello dell'inerenza degli elementi negativi di reddito, disciplinata dall'art. 75, comma 5, TUIR, il quale prevede che le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi che concorrono a formare il reddito.
Atteso che lo scopo di una società di capitali è la produzione di utili, e quindi di reddito, considerato che la legge non attribuisce rilevanza ad una eventuale volontà del gruppo orientata in senso diverso, gli elementi negativi afferenti operazioni non idonee sin dall'origine a realizzare

tale finalità non possono che essere considerate, per la parte eccedente eventuali ricavi, privi del requisito dell'inerenza e, pertanto, non deducibili.
In tale contesto vanno inquadrate, secondo gli AA., le transazioni operate nell'ambito di gruppi societari residenti mediante l'applicazione di prezzi diversi da quelli di mercato, ma comunque idonei alla copertura dei costi di esercizio. (E.M.)

"Manovre sui prezzi di trasferimento interni e possibilità di rettifica da parte del Fisco", di A. STESURI, in Corr. trib. 2000, pag. 2314.

L'A. commenta la Circolare 26 febbraio 1999, n. 53/E, nella quale il Ministero individua le seguenti fattispecie di natura elusiva scaturenti dall'applicazione del *transfer price* interno (intendendo per tali tutte quelle operazioni infragruppo poste in essere fra società residenti in Italia al fine di spostare parte del reddito imponibile presso società che godono di una tassazione agevolata o ridotta):

- il trasferimento a prezzi distorti di costi o di ricavi presso le filiali nazionali;
- l'effettuazione di prestiti di personale;
- la deduzione dei versamenti effettuati a copertura delle perdite,

indicando nel contempo le norme di diritto tributario alle quali gli organi verificatori debbono richiamarsi per motivare e giustificare le rettifiche da operare in sede di accertamento.
La prima norma richiamata dall'Amministrazione finanziaria – art. 76, comma 5, TUIR (c.d. disciplina del *transfer pricing* o criterio del valore normale) – non dovrebbe, secondo l'A., trovare applicazione nella ipotesi di transazione infragruppo posta in essere fra soggetti residenti, per la mancanza del requisito soggettivo. Il criterio del valore normale può trovare applicazione nei rapporti fra soggetti residenti solo nel caso in cui l'Amministrazione sia in grado di dimostrare l'occultamento di un corrispettivo sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti.
Anche le altre norme alternative a questa (accertamento induttivo analitico, interposizione fittizia e destinazione di beni a finalità estranee all'attività d'impresa), indicate nella circolare al fine di permettere ai soggetti accertatori di motivare i rilievi mossi nel corso degli accertamenti, non sembrano all'A. applicabili per carenza di presupposti e in ogni caso l'onere di dimostrare la sussistenza di talune fattispecie (es. interposizione fittizia) e dei pertinenti rilievi ricadrebbe completamente in capo all'Amministrazione. (E.M.)

Prassi Amministrativa

Accertamento imposte sui redditi – Conferimento di ramo di azienda e trasferimento di partecipazioni azionarie infragruppo ex art. 37-bis del DPR 29 settembre 1973, n. 600 – Operazione di riorganizzazione aziendale a scopo esclusivamente strumentale – Carattere elusivo.
Ris. Dir. centr. AA.GG. e cont. trib. 18 settembre 2000, n. 142/E, in Boll. trib. 2000, pag. 1400.

Nell'ambito della ristrutturazione di un gruppo, è stato chiesto al Ministero delle finanze se possa considerarsi elusiva un'operazione mediante la quale una delle società del gruppo conferisca il ramo operativo in una società, esistente o da costituire, e successivamente, a seguito della cessione di altre partecipazioni da parte della *holding*, assuma la funzione di *subholding* di partecipazioni, senza svolgere attività commerciale, ma dedicandosi ad attività di consulenza gestionale e finanziaria a favore delle società partecipate.
L'analisi dell'operazione è stata suddivisa in due distinte fattispecie:

- le conseguenze fiscali in capo alla società *holding* concernente la cessione delle partecipazioni alla *subholding*;
- le conseguenze fiscali del conferimento in capo alla conferitaria, con specifico riguardo al trasferimento dei fondi rischi generici tassati esistenti nel passivo della società conferente.

Nella risoluzione il Ministero afferma che le operazioni di ristrutturazione effettuate dal gruppo sono esclusivamente strumentali al conseguimento di benefici fiscali e sono frutto di un'errata interpretazione della normativa vigente in tema di operazioni di riorganizzazione aziendale.
Non essendoci, quindi, una reale motivazione economica diversa dal vantaggio fiscale, il Ministero conclude che esistono le condizioni per affermare il carattere elusivo dell'operazione.
In particolare, la cessione delle partecipazioni alla *subholding* consentirebbe alla medesima di prendere in carico le partecipazioni ad un maggior costo fiscalmente riconosciuto ed al contempo consentirebbe alla società *holding* cedente di realizzare una plusvalenza compensata con le perdite fiscali in scadenza, in tal modo aggirando il disposto dell'art. 102, primo comma, TUIR.
Per quanto riguarda il conferimento ex art. 3 del D. Lgs. n. 358/1997, il Ministero esamina le conseguenze fiscali legate al trasferimento del fondo rischi generici tassato esistente nel passivo della società conferente.
Sussistendo per la conferente un disallineamento tra valore contabile (inferiore perché gravato della passività civilistica rappresentata dal fondo) e valore fiscale, la plusvalenza contabile derivante dal conferimento risulta maggiore di quella fiscale. Per evitare la doppia tassazione del fondo trova, pertanto, giustificazione la variazione in diminuzione in dichiarazione dei redditi.
Siccome però l'operazione viene perfezionata ai sensi dell'art. 3 citato, occorre avere riguardo anche alla posizione della conferitaria, ed in particolare distinguere l'ipotesi in cui la conferitaria non ricostituisca il fondo rischi generico da quella in cui detto fondo venga nuovamente costituito.
Nel primo caso il valore contabile dell'azienda, che corrisponde a quello fiscale, è esattamente pari al maggior valore iscritto sulla partecipazione dalla conferente e pertanto compete a quest'ultima la variazione in diminuzione per "utilizzo" del fondo. Nell'altra ipotesi accade, al contrario, che, a fronte della ricostituzione del fondo, la conferitaria deve iscrivere anche un maggior avviamento nell'attivo per compensare la passività, con il risultato di incrementare il valore fiscalmente riconosciuto dell'azienda. Tale valore risulta essere più elevato di quello della partecipazione iscritta nella contabilità della conferente, che non comprende l'importo del fondo rischi tassato, e pertanto rileva ai fini della determinazione della plusvalenza tassabile ex art. 3. In questo caso, secondo il Ministero, la conferente non può operare alcuna variazione in diminuzione.

Giurisprudenza

Consiglio di Stato

Dichiarazione dei redditi – Istruzioni – Natura giuridica – Illegittimità di talune parti– Possibilità di sospensione – Sussistenza.
Consiglio di Stato, 18 aprile 2000, n. 1913, in Boll. trib. 2000, pag. 1103.

Appartengono alla categoria dei provvedimenti amministrativi anche le istruzioni al modello 730 approvate con decreto dirigenziale del Ministero delle finanze.
Conseguentemente, sussistendo i requisiti del *fumus boni juris* e del pericolo di un danno grave, esse possono essere sospese nella loro esecutività dal giudice amministrativo.
E' illegittima, e quindi sussistendo le anzidette condizioni va sospesa, l'istruzione al mod. 730/2000 nella parte in cui prescrive che, per gli immobili vincolati a norma della Legge n. 1089/39, il reddito sia determinato dal canone locativo e non, ai sensi dell'art. 11 secondo comma della Legge n. 413/91, dalla minore delle tariffe di estimo della zona censuaria per le unità abitative

Corte di Cassazione

Ritenute – Interessi su conti correnti bancari intestati a Comuni – Ritenuta ex art. 26 D.P.R. n. 600/1973 – Applicabilità retroattiva in forza delle norma di interpretazione autentica dell'art. 14 L. 18-2-1999, n. 28.
Cass., Sez. I, 20 maggio 1999, n. 4904, in Boll. trib. 2000, pag 1023.

Gli interessi maturati sui conti correnti bancari intestati ai Comuni vanno assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo di imposta ex art. 26 D.P.R. n. 600/1973, anche se i Comuni, ai sensi dell'art. 88 del testo unico delle imposte sui redditi, non sono soggetti ad Irpeg, in quanto la citata disposizione dell'art. 26, secondo quanto statuito dal legislatore con norma di interpretazione autentica, "deve intendersi nel senso che la ritenuta si applica anche nei confronti dei soggetti esclusi dall'Irpeg".

Accertamento imposte sui redditi – Segnalazione proveniente da Stato estero – E' fonte di prova – Indicazione della persona fisica responsabile e sottoscrizione del documento – Irrilevanza.
Cass., sez. tributaria, 3 marzo 2000 n. 2390, in Boll. trib. 2000, pag. 1023.

La documentazione dell'attività amministrativa, soprattutto quando la stessa consiste in certificazioni o accertamenti di fatto, o nella riproduzione del contenuto di altri atti, non richiede *ad substantiam* l'indicazione della persona fisica titolare dell'organo o la sottoscrizione della stessa, essendo sufficiente la mera riconducibilità del documento all'Amministrazione. Quando poi si tratti di documenti provenienti dall'Amministrazione finanziaria di uno Stato estero con cui vige lo scambio di informazioni, i requisiti di validità formale dei medesimi sono stabiliti dall'ordinamento di origine, e pertanto sussiste il dovere del giudice di merito di prenderli in esame per valutarne la natura ed il contenuto.

Commissioni tributarie di merito

Accertamento imposte sui redditi – Rifiuto di esibizione dei documenti contabili –Intenzionalità - Necessità.
Redditi d'impresa – Perdite su cambi derivanti da operazioni infragruppo con società estera residente in un paese a fiscalità agevolata – Art. 76, comma 7-bis del T.U.I.R. – Applicabilità – Condizioni.
IRPEF – Redditi d'impresa – Costi di impianto e di ampliamento – Costi pluriennali – Valutazione da effettuarsi caso per caso.
Comm. trib. prov. di Milano, sez. XXXVI, 22 novembre 1999, in Boll. trib. 2000, pag. 1106.

E' legittima la produzione in giudizio di documenti o scritture contabili non esibiti ai verificatori o comunque sottratti all'esame dei verificatori se non viene data la prova che non furono esibiti o furono sottratti con la volontà o intenzionalità del contribuente di occultarne la conoscenza all'Amministrazione finanziaria.
La perdita su cambi derivata dall'esecuzione di contratti di finanziamento infragruppo con una società domiciliata in uno Stato a fiscalità privilegiata, non costituisce effetto immediato e diretto dell'operazione di finanziamento conclusasi con il soggetto estero, ma trova la sua origine e causa in eventi oggettivi legati a fattori economico-finanziari internazionali che caratterizzano il mercato monetario. Ne discende che le stesse non possono essere ricomprese, genericamente, fra le spese e gli altri componenti negativi che, ai sensi dell'art. 76, comma 7-*bis* del TUIR, non sono ammessi in deduzione, tanto più quando sia stata fornita la prova che la società estera svolge un'attività

economica effettiva e che le operazioni di finanziamento corrispondono ad un interesse economico.
L'utilità che deriva dai costi di impianto e di ampliamento – che ricadono nella previsione residuale del comma 3 dell'articolo 74 del testo unico delle imposte sui redditi – è valutazione discrezionalmente rimessa agli organi amministrativi dell'impresa che va concretamente effettuata anno per anno al fine di verificare se tali costi vadano o meno ripartiti in più esercizi, ovvero se possano essere imputati nell'esercizio in cui sono stati sostenuti.

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI : Accordi internazionali

Dottrina

"Doppia imposizione e società *holdings*", di C. CARLO e G. CAMPOLO, in Il fisco 2000, pag. 8711. (per segnalazione)

"Stabile organizzazione e credito d'imposta <<virtuale>>", di A. CIRCI e A. PERLI, in Corr. trib. 2000, pag. 1940.

Lo scritto dapprima esamina gli adempimenti di natura civilistica, fiscale e contabile collegati all'istituzione di una sede secondaria all'estero, per poi trattare, in maniera sintetica, le modalità di conversione in lire dei conti sezionali relativi alla stabile organizzazione espressi in valuta estera e, da ultimo, riferisce rapidi cenni sull'imposta regionale sulle attività produttive e sull'imposta sul valore aggiunto (relativamente alle operazioni intercorrenti tra una società italiana e una sua stabile organizzazione).
Gli AA. osservano come la capacità di competere sui mercati internazionali derivi, oltreché dal regime tributario del Paese estero di localizzazione della stabile organizzazione, anche, e forse di più, dal sistema fiscale del Paese di residenza, ovvero dalla capacità di quest'ultimo di disciplinare l'istituto del credito d'imposta.
A tale proposito evidenziano come l'eventualità in cui al reddito prodotto all'estero corrispondano, nello stesso esercizio, perdite relative alla gestione italiana possa essere causa della perdita del beneficio del credito d'imposta.
Laddove, infatti, tali perdite dovessero interamente assorbire il reddito prodotto all'estero non vi sarebbero imposte italiane da versare e conseguentemente non vi sarebbe possibilità di utilizzare il credito per le imposte già assolte all'estero, non essendone consentito il rimborso. Inoltre, se negli esercizi successivi lo stesso contribuente realizzasse utili, dovrebbe in ogni caso pagare imposte su tali redditi non avendo possibilità di computare in diminuzione la perdita pregressa già assorbita dal reddito prodotto all'estero.
In tal caso il reddito prodotto all'estero verrebbe dunque assoggettato ad una integrale doppia tassazione, considerando la tassazione subita all'estero e l'impossibilità per la casa madre di far valere negli anni successivi la perdita pregressa, giacché precedentemente compensata con il reddito estero.
Parte della dottrina ha proposto <<il riporto in avanti, ad esempio per cinque anni, del credito d'imposta che, a causa delle perdite relative alla gestione italiana, non possa essere fatto valere nell'anno della sua insorgenza; sempre, è ovvio, a condizione che l'imposta italiana, in altri esercizi successivi, sia uguale o superiore all'imposta estera>>.
Alternativamente, secondo altra parte della dottrina, potrebbe porsi rimedio all'anomalia consentendo una sorta di riporto a nuovo dei redditi di fonte estera, da computare in aumento di quelli prodotti nei successivi periodi d'imposta, oppure delle perdite di fonte italiana compensate con i redditi di fonte estera.

Del resto, considerato che la *ratio legis* è quella di neutralizzare le imposte sul reddito pagate all'estero e che con l'introduzione del Testo unico delle imposte sui redditi è stato accolto il principio secondo il quale le perdite pregresse non debbono influenzare l'ammontare del credito per imposte pagate all'estero, gli AA. non vedono perché tale diritto debba essere precluso nel caso di perdita complessiva dell'esercizio. (E.M.)

"La guida ai paradisi fiscali", di A. DEL SOLE, in Corr. trib. 2000, p. 1961.

Nell'articolo si esamina la normativa sulle *controlled foreign companies*, già adottata in molti Paesi europei, e introdotta – con modifiche rispetto al testo originario - nel nostro ordinamento dalla L. n. 342/2000 (Collegato ordinamentale alla Legge Finanziaria 2000), al fine di contrastare l'utilizzo dei cd. "paradisi fiscali", cioè degli Stati dotati di una legislazione tributaria particolarmente favorevole. Per effetto dell'art. 127-*bis* del TUIR, di nuova istituzione, al soggetto residente in Italia che abbia, direttamente o indirettamente, il controllo di un'impresa, società, o altro ente residente in Stati o territori con regime fiscale privilegiato, vengono imputati i redditi conseguiti da tali partecipate estere in proporzione alla partecipazione detenuta.
In ambito internazionale, l'A. si sofferma, in primo luogo, sul Codice di condotta adottato dall'Unione Europea, in cui sono definiti dannosi quei regimi tributari degli ordinamenti interni che, prevedendo una totale mancanza di imposizione, ovvero una imposizione ridotta, nei confronti delle imprese il cui reddito sia prodotto all'estero, possedute da soggetti non residenti, sono suscettibili di determinare una sensibile incidenza nella localizzazione di attività imprenditoriali all'interno dell'Unione; in secondo luogo, sul Rapporto stilato dall'OCSE denominato "*Harmful Tax Competition" – An Emerging global issue*", nel quale sono indicate le linee guida per procedere al superamento delle disposizioni o del regime fiscale che determinano la concorrenza fiscale dannosa tra Stati (*harmful preferential tax regimes*).
Nota, poi, l'A. che nell'ordinamento tributario italiano manca un principio generale antielusione, in quanto esistono solo specifiche norme dirette a reprimere fattispecie limitate (come gli artt. 20-bis, 96 e 96-bis del TUIR, e l'art. 37, comma 3, del DPR. n. 600/73), a differenza delle legislazioni della maggior parte dei Paesi europei che prevedono una norma generale anti-abuso o, come i Paesi di *common law*, che applicano il principio del *business-purpose*, secondo cui è consentito realizzare un vantaggio fiscale purché esso non costituisca la finalità principale dell'operazione realizzata dal soggetto.
L'A., inoltre, segnala la *Guide Chambost des Paradis Fiscaux,* pubblicata in lingua francese, in cui è contenuto l'elenco di tutti i paradisi fiscali esistenti nel mondo, con tabelle comparative tra i vari Paesi.
Si accenna, infine, al "Progetto *Euroshore*", nato nell'ambito del Programma Falcone della Commissione europea e realizzato dal Centro interdipartimentale di ricerca sulla criminalità transnazionale dell'Università di Trento in collaborazione con altre università italiane, che consiste in una ricerca, condotta in 48 Stati, sui paradisi finanziari e penali localizzati sia all'interno che all'esterno del territorio comunitario e sfruttati dalle organizzazioni criminali internazionali per operazioni illecite, legate al riciclaggio di denaro. Dal rapporto *Euroshore*, in cui sono peraltro contenute alcune raccomandazioni alla UE per contrastare l'illegittima utilizzazione di paradisi fiscali al fine di evitare che le organizzazioni criminali vi trovino le condizioni idonee a creare un'apparenza di liceità per le attività illecite, emerge che la trasparenza o meno di un sistema finanziario è determinata dal diritto societario, che è l'unico capace di influenzare, nello specifico contesto in esame, gli altri settori dell'ordinamento giuridico.(S.G.)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Convenzione Italia-Paesi Bassi firmata il 24 gennaio 1957 – Art. 7, comma 2, secondo periodo – Intassabilità dei dividendi – Requisiti – Durata del possesso della partecipazione – Irrilevanza.
Cass., sez. I, 30 luglio 1999, n. 8266, in Giur. imp. 2000, pag. 26.

Ai sensi dell'art. 7, comma 2, secondo periodo, della Convenzione tra l'Italia e i Paesi Bassi del 24 gennaio 1957, resa esecutiva in Italia con legge 18 gennaio 1960, n. 704, ai fini della esenzione della tassabilità in Italia dei dividendi che la controllata italiana distribuisce alla propria controllante è richiesto unicamente che la società avente domicilio fiscale nei Paesi Bassi sia titolare di una quota pari almeno al 75% del capitale sociale al momento della deliberazione e del versamento del dividendo, indipendentemente dalla durata di possesso di tale partecipazione.

Maggiorazione di conguaglio – Trattato Italia-Francia ratificato con legge 7 gennaio 1992, n. 20 – Distribuzione di dividendi alla socia francese – Requisiti temporali – Rispetto – Istanza di restituzione della maggiorazione di conguaglio – Legittimità.
Cass., sez. I, 21 settembre 1999, n. 10188, in Giur. imp. 2000, pag. 66.

Una società francese, che ha posseduto per più di dodici mesi le azioni di una società italiana, ha diritto di chiedere il rimborso della maggiorazione di conguaglio a condizione che la delibera di distribuzione dei dividendi sia successiva all'entrata in vigore della Convenzione tra Italia e Francia, e che la società che percepisce il dividendo sia residente in Francia, soggetta ad imposizione in tale Paese ed effettiva beneficiaria dei dividendi.

Commissione tributaria centrale

Convenzioni contro le doppie imposizioni - Erogazione di una pensione ad un residente in Svizzera – Imposizione nel paese di residenza del percettore - Certificato dell'autorità fiscale estera per la sussistenza delle condizioni per non essere soggetto alla doppia imposizione – Produzione in sede di giudizio – Rimborso dell'IRPEF assolta – Compete.
Comm. trib. centr., sez. XI, 14 settembre 1999, n. 5316, in Giur. imp. 2000, pag. 289.

E' legittima la richiesta di rimborso IRPEF, relativa ad una pensione corrisposta ad un soggetto non residente, qualora il contribuente produca in giudizio il certificato della competente Autorità straniera relativo alla sussistenza delle condizioni per non essere soggetto alla doppia imposizione fiscale.

ILOR

Giurisprudenza

Corte di cassazione

Art. 36-*bis* del DPR n. 600 del 1973 – Carattere tassativo – Ritardato versamento ILOR – Liquidazione e iscrizione a ruolo di sanzioni e interessi – Esclusione.
Cass., sez. I, 2 ottobre 1999, n. 10943, in Giur. imp. 2000, pag. 423.

La riscossione delle soprattasse e degli interessi, conseguenti al ritardato versamento di imposta, non può essere effettuata sulla base della procedura di liquidazione ed iscrizione a ruolo ex art. 36-*bis* DPR n. 6000 del 1973, utilizzabile per i casi ivi espressamente e tassativamente elencati.

IRPEG

Dottrina

"La trasformazione societaria tra duplicazioni e salti d'imposta", di J. BLOCH e L. SORGATO, in Corr. trib., 2000, pag. 2103.

Gli AA. esaminano la disciplina tributaria della trasformazione societaria, avendo riguardo alle riserve formate *ante* trasformazione e sottolineando anche il mancato coordinamento fra questa e la nuova disciplina del credito d'imposta sugli utili societari di cui al D.Lgs. 467/97.
In particolare, l'art. 122, comma 3, del TUIR prevede che, in caso di trasformazione di una società non soggetta ad IRPEG in società soggetta a tale imposta, le riserve costituite prima della trasformazione con utili imputati ai soci a norma dell'art. 5 del medesimo testo unico, se dopo la trasformazione siano state iscritte in bilancio con indicazione della loro origine, non concorrono a formare il reddito dei soci in caso di distribuzione e l'imputazione di esse a capitale non comporta l'applicazione dell'art. 44, comma 2. Ciò evidentemente nel presupposto che gli utili siano stati già tassati per trasparenza in capo ai soci della società di persone. Tuttavia nel caso in cui la trasformazione avvenga nel corso dell'esercizio (es. 31/7/2000 e l'esercizio solare si chiude al 31/12/2000), la trasformazione comporta, pur rimanendo unico l'esercizio, la formazione di due distinti periodi d'imposta. In tal caso le riserve di utili comprese nel patrimonio societario non possono essere che quelle costituite con gli utili formati fino al 31/12/1999. Ne deriva che se l'utile civilistico in corso di formazione al 31/7/2000 ammonta a 100, a fronte di un reddito imponibile di 120, mentre l'utile complessivo civilistico dell'intero esercizio chiuso al 31/12/2000 è pari a 180, la riserva ante trasformazione da costituire in franchigia di imposta nell'ipotesi di futura distribuzione ammonta a 100, ossia all'imputazione effettuata ai soci. Al contrario, qualora l'utile civilistico al 31/12/2000 fosse pari a 60, la riserva di utili ante trasformazione da costituire in franchigia di imposta non può che ammontare anch'essa a 60. In sostanza la riserva in franchigia non può che accogliere il minore fra l'importo dell'utile civilistico risultante dall'apposito conto economico del periodo ante trasformazione e l'importo dell'utile civilistico complessivamente riferito all'esercizio interessato dalla trasformazione. Il legislatore non ha quindi avvertito l'opportunità di utilizzare altrimenti il residuo importo (nell'es. 40) altrimenti, ad esempio per l'affrancamento di eventuali riserve in sospensione d'imposta.
Analoghi effetti distorsivi si verificano per effetto del mancato coordinamento con la disciplina del credito d'imposta sui dividendi, nel caso di ripartizione di costi deducibili in più esercizi, quali

quelli delle spese di manutenzione. In tal caso l'appostazione, in ciascuna delle cinque dichiarazioni dei redditi successive a quella ante trasformazione, di una variazione in diminuzione corrispondente alla quota di spese di manutenzione di competenza, genera l'effetto di ridurre non solo il debito complessivo tributario per IRPEG, ma anche il credito d'imposta attribuibile ai soci all'atto della distribuzione degli utili. Tale effetto distorsivo preclude, nella gran parte dei casi, la possibilità per la società trasformanda di avvalersi delle disposizioni in materia di deduzione differita dei costi (spese di pubblicità, propaganda, ecc.)
Effetti distorsivi, anche se opposti, si verificano nel caso inverso di trasformazione "eterogenea" da società di capitali in società di persone, dove il mancato coordinamento con la disciplina del credito d'imposta sui dividendi finisce per provocare vistosi vuoti d'imposizione. Infatti la maggiore imposta liquidata nel periodo ante trasformazione finisce per trasformarsi in credito d'imposta attribuibile ai soci. Siffatto "sgravio" viene a cumularsi con la variazione in diminuzione nei successivi esercizi, nei quali la tassazione avverrà per trasparenza direttamente in capo ai soci.
Effetti distorsivi si possono parimenti verificare nel caso di differimento di componenti positivi di reddito. (FDA)

"La cessione dei crediti d'imposta fra società controllante e società controllata – Il Comitato per l'interpello e l'utilizzo "*elusivo*" della lingua italiana", di M. BOIDI, in Il fisco 2000, pag. 7954.

L'articolo critica il parere n. 18/1999 espresso dal Comitato per l'interpello, che afferma la sussistenza di elusione nella cessione di crediti d'imposta fra società controllante e controllata (cfr. il numero speciale dell'Osservatorio tributario di novembre 2000 dedicato all'istituto dell'interpello).
Nello specifico caso esaminato, il Comitato considera elusiva la cessione delle eccedenze IRPEG nell'ambito del gruppo poiché ritiene che la controllante italiana avrebbe potuto essere esonerata dall'obbligo di redigere il bilancio consolidato di gruppo, sulla base di quanto previsto dall'art. 27, del citato D.lgs. n. 127/1991, che esclude tale obbligo ove questo sia assolto dalla società controllante, rendendo inapplicabile, di fatto, il disposto dell'art. 43-*ter*, comma 4, del D.P.R. n. 602/1973.
Tale interpretazione, ad avviso dell'A., costituisce una forzatura arbitraria della norma in questione che, invece, è applicabile alle società appartenenti al gruppo e, "*in ogni caso*", a quelle tenute alla redazione del bilancio consolidato.
In definitiva, quindi, quanto affermato dal Comitato circa l'applicabilità dell'art. 43-*ter*, comma 4, del D.P.R. n. 602/1973, soltanto tra società la cui capogruppo sia tenuta, per obbligo di legge, alla redazione del bilancio consolidato, non corrisponde né alla formulazione della norma né alle reali intenzioni del legislatore. (P.M.).
****
Invero, occorre precisare che il Comitato, nel parere n. 18/1999, riconduce l'operazione tra quelle considerate elusive ai sensi dell'art. 37-*bis*, del D.P.R. n. 600/1973, non soltanto per le motivazioni indicate dall'A., ma soprattutto perché ritiene che non si verifichino le condizioni di cui al primo periodo dell'art. 43-*ter*, comma 4, del D.P.R. n. 602/1973.
Tale norma, infatti, per identificare le società controllate stabilisce che:
- la percentuale di possesso del capitale da parte della controllante sia superiore almeno al 50% di quello della controllata;
- tale possesso debba decorrere fin dall'inizio del periodo d'imposta precedente a quello cui si riferiscono i crediti d'imposta ceduti.
Il Comitato, pertanto, ha ritenuto che la cessione delle eccedenze d'imposta potesse essere ricondotta tra quelle per le quali trova applicazione l'art. 37-*bis*, del D.P.R. n. 600/1973, sia perché le azioni detenute dalla capogruppo italiana non erano state possedute per il periodo di tempo stabilito dalla norma in questione, sia perché la capogruppo avrebbe potuto essere esonerata dall'obbligo di redazione del bilancio consolidato in applicazione dell'art. 27, del D.lgs. n. 127/1991. (P.M.)

"Il conferimento di azienda a "saldi aperti" e valori storici", di M. BONO, G. BUFFELLI, M. PIAZZA, in Il fisco, 2000, pag. 10743.

L'articolo, dopo brevi cenni sulla norme civilistiche che regolano il conferimento nonché sulle varie ipotesi di tassazione ai fini delle imposte dirette previste dal D.Lgs. 358/97 (cfr. artt. 3 e 4), esamina la possibilità per la società conferitaria di applicare il regime dettato dall'art. 4 mantenendo i valori dell'attivo e del passivo già rilevanti per la conferente. In particolare, gli AA. concludono che è civilisticamente possibile effettuare un conferimento senza recepire, sia nella contabilità della conferitaria che in quella della conferente, i valori riportati nella relazione di stima, potendosi contabilizzare i beni e diritti conferiti ad un valore inferiore. Ciò è possibile anche dal punto di vista fiscale, sia nel caso di conferimenti ex art. 3 che in quello dell'art. 4 del D.Lgs. 358/97. Infatti, l'art. 4 del D.Lgs. 358/97 si limita a stabilire che il conferimento non genera realizzo di plusvalenze o minusvalenze e non pone altro vincolo contabile perché l'operazione sia considerata neutrale, oltre a quello della compilazione di un prospetto di riconciliazione fra valori civilistici e fiscali, mentre l'art. 3 prevede, di fatto, la possibilità di mantenere i valori storici, che possono essere di norma inferiori a quelli di stima.
Gli AA. ritengono infine ammissibile, sotto il profilo contabile, che il recepimento dei valori storici avvenga a "saldi aperti", in quanto tale tecnica è quella che meglio rappresenta la natura sostanziale del conferimento cd. "neutrale", assimilabile ai trasferimenti che avvengono a seguito di successione o di trasformazione, piuttosto che alla cessione a titolo oneroso. Nel caso in cui, pur avendo optato per il regime di neutralità di cui all'art. 4, sia stata utilizzata, contabilmente, la tecnica cd. dei "saldi chiusi", gli eventuali maggiori valori fiscalmente rilevanti possono essere ugualmente riconosciuti mediante opportune variazioni da effettuare in sede di dichiarazione dei redditi (facendo riferimento al secondo periodo del comma 4 dell'art. 75 del TUIR, secondo cui sono deducibili i costi che pur non imputati al conto economico sono deducibili per disposizione di legge), oppure attraverso l'imputazione delle stesse al conto economico. (FDA)

"L'imposta sostitutiva su disavanzo – Aspetti contabili", di G. CAGNONI, in Il fisco, 2000, pag. 6579.

L'A. esamina criticamente le possibili soluzioni per la contabilizzazione dell'imposta sostitutiva prevista dall'art. 6 del D.Lgs. 358/97 per l'affrancamento dei disavanzi da annullamento o da concambio derivanti da operazioni di fusione o scissione di società. Le soluzioni ipotizzate dalla dottrina sono quelle di iscrivere un risconto attivo oppure un credito per imposte anticipate.
La prima soluzione si basa sull'assunto che le imposte sul reddito hanno natura di oneri sostenuti dall'impresa nella produzione del reddito, per cui vanno rilevate per competenza. Pertanto nel caso di disavanzo imputato a beni ammortizzabili, si avrebbe in futuro un minor onere fiscale al quale si dovrebbe correlare per competenza una quota di imposta sostitutiva. Da ciò l'esigenza di rinviare il costo non di competenza mediante l'iscrizione di un risconto attivo. Secondo l'A. tale soluzione non è condivisibile, in quanto la tecnica dei risconti attivi sarebbe ammessa dal codice civile soltanto per quei costi la cui entità varia in ragione del tempo (fisico o economico), mentre l'imposta sostitutiva non varia in ragione del tempo, essendo la sua misura strettamente collegata all'entità del disavanzo da affrancare. Ripartendo quindi l'onere nei futuri esercizi si violerebbe proprio il principio di competenza economica che la suddetta tesi vorrebbe rispettare attraverso l'imputazione di una quota di risconto attivo. L'A. ritiene inoltre che negli esercizi successivi al primo le imposte calcolate sul risultato economico civile siano totalmente di competenza, in quanto attraverso il pagamento dell'imposta sostitutiva si sarebbe ottenuto l'allineamento fra valori civili e fiscali delle immobilizzazioni. Pertanto la quota di imposta sostitutiva che si suggerisce di imputare ai futuri conti economici non trova correlazione con il reddito d'esercizio.
La seconda tesi ritiene invece che l'imposta sostitutiva vada iscritta fra i crediti per imposte anticipate (voce C, punto 5 del bilancio delle imprese industriali o commerciali oppure voce 130 "Altre attività" dei bilanci bancari). Tale credito verrebbe poi ridotto nei successivi esercizi, in cui si realizza il risparmio fiscale dovuto alla rivalutazione dei beni, mediante imputazione al conto economico, in analogia con i risconti attivi. Secondo l'A. tale tesi non può essere accolta in quanto

l'iscrizione di imposte anticipate nello stato patrimoniale e la successiva imputazione ai futuri conti economici è possibile solo nel caso di differenze temporali fra utili civilistici e imponibili fiscali che si compensano nel tempo. Nel caso in esame, per effetto dell'affrancamento, vi sarebbe identità fra valori civilistici e fiscali proprio per effetto dell'imposta sostitutiva, che non può quindi essere ritenuta di competenza dei futuri esercizi.
L'A. non ritiene neppure possibile considerare l'imposta sostitutiva un "onere accessorio" all'operazione di ristrutturazione, da capitalizzare mediante iscrizione nello stato patrimoniale fra le immobilizzazioni immateriali per il suo intero ammontare e successiva imputazione a conto economico delle relative quote di ammortamento. Ciò in quanto di norma la veste di oneri accessori è assunta dalle imposte indirette, mentre nel caso in esame di tratta di una imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, che non costituiscono mai onere accessorio. Inoltre la contabilizzazione separata dell'onere dal valore dei beni sui quali il disavanzo è stato utilizzato presuppone che a seguito della rivalutazione attuata si manifestino in futuro benefici economici in termini di maggiore redditività. In realtà l'imposta sostitutiva non dà luogo ad una maggiore redditività in termini di maggiori ricavi conseguiti per effetto dell'onere pluriennale (imposta sostitutiva) sostenuto.
La soluzione prospettata dall'A. è quella che le imposte differite (nel caso non sia esercitata l'opzione di affrancamento del disavanzo) o l'imposta sostitutiva debbano essere iscritte nell'esercizio in cui si perfeziona l'operazione di fusione o scissione, imputandole ad una riserva di patrimonio netto, posto che le plusvalenze iscritte mediante utilizzo del disavanzo non hanno interessato il conto economico, né lo interesseranno in futuro; tale soluzione, sebbene come facoltà, era del resto già prevista dall'art. 21 del D.L. 41/95 per l'affrancamento dei disavanzi da annullamento derivanti da operazioni di fusione o scissione deliberate *ante* 14.1.1995.
Infine l'A. sostiene che tutte le soluzione, diverse dall'imputazione al patrimonio dell'imposta sostitutiva, siano di "ispirazione bancaria", in quanto per le banche detta imputazione ha effetto sulla determinazione del patrimonio di vigilanza, che costituisce il principale indicatore di riferimento per le valutazioni dell'Organo di Vigilanza ai fini della stabilità delle banche. (FDA)

"La <<fusione inversa>> sta diventando di moda", di G. CAPODAGLIO e A. RICCI, in Il fisco 2000, pag. 7943

Gli AA. riscontrano la sempre maggiore diffusione delle operazioni di "fusione inversa", ravvisandone una possibile motivazione nella tesi, sostenuta da taluni, che tali operazioni farebbero emergere differenze, assimilabili ai disavanzi da annullamento, ammesse al medesimo trattamento tributario di questi ultimi. L'articolo verte sulla dimostrazione della infondatezza di tale tesi.
In primo luogo, gli AA. rilevano come sia nella incorporazione diretta che in quella inversa si realizza un annullamento di azioni o quote, con la differenza che nella prima operazione sono annullate quote del capitale della società incorporata mentre nella seconda l'annullamento concerne quote del capitale dell'incorporante. Tuttavia, mentre nella fusione diretta l'avanzo o il disavanzo hanno un'origine meramente contabile, scaturendo dal raffronto tra il valore di carico della partecipazione annullata ed il patrimonio netto dell'incorporata, nell'operazione inversa le differenze di fusione hanno un'origine negoziale, dipendendo dal rapporto esistente tra il valore di scambio attribuibile all'incorporante e quello riconosciuto all'incorporata, di modo che più propriamente dovrebbe parlarsi di differenze da concambio, con tutte le conseguenze del caso sotto il profilo fiscale. Né sono suscettibili di assimilazione all'avanzo o al disavanzo da annullamento le differenze che scaturiscono dall'annullamento delle azioni proprie, rivenienti dall'incorporata, atteso che si tratta di vicenda neutrale sotto il profilo fiscale, essendo soggetta alla disciplina dell'art. 99 del TUIR, ancorchè realizzata nell'ambito di una fusione. (D.M.)

"Imposizione differita e conferimento d'azienda in regime di neutralità – Obbligo o facoltà?", di M. GAZZO e L. DEZZANI, in Il fisco, 2000, pag. 8979

Gli AA., dopo aver sinteticamente illustrato la disciplina del conferimento di azienda effettuato in regime di neutralità fiscale ai sensi dell'art. 4 del D.Lgs. n. 358/97, verificano l'obbligo di iscrizione delle imposte differite sia in capo al soggetto conferente sia in capo al conferitario, prendendo spunto dall'analisi dei principi contabili italiani ed internazionali, nonché dai documenti ufficiali emessi dagli organi di vigilanza (Consob e Banca d'Italia). In particolare, i principi contabili prevedono che la fiscalità differita possa essere calcolata mediante i seguenti metodi:

a) il "metodo della passività dello stato patrimoniale" (*Balance sheet liability method*), in base al quale le imposte anticipate e differite traggono origine dalle differenze temporanee (*temporary differences*) imponibili di attività e passività iscritte in bilancio. Tale metodo, oltre ad essere raccomandato dal principio contabile n. 25 del CNDC, e l'unico ammesso dallo IASC (IAS n. 12 *revised* 1996), che prevede espressamente l'iscrizione delle imposte differite con riferimento a tutte le differenze temporanee, senza più prevedere, come per il passato, la facoltà di non appostare le passività per imposte differite qualora sussista una ragionevole certezza del loro "non utilizzo" negli esercizi successivi. Al contrario, il Principio contabile n. 25 prevede che l'obbligo di rilevare le imposte differite non sussista qualora esistano scarse probabilità che sorga il relativo debito;

b) il "metodo della passività del conto economico" (*income statement liabylity method*), in base al quale la fiscalità differita è originata dalle differenze temporali imponibili (*timing differences*) che si generano quando la competenza civilistica di un componente reddituale differisce da quella fiscale. In pratica con tale metodo non è presa in considerazione la fiscalità differita riguardante poste che non transitano a conto economico. La Consob e la Banca d'Italia, pur raccomandando l'adozione del metodo della passività dello stato patrimoniale, tuttavia consentono l'utilizzo del metodo della passività del conto economico a condizione che la nota integrativa dia informazione delle attività e delle passività per imposte differite che l'impresa avrebbe contabilizzato se avesse adottato il metodo patrimoniale.

Ne deriva che, per il soggetto conferente, qualora sia stato utilizzato il metodo di cui al punto b), l'obbligo di rilevare le imposte differite sulla plusvalenza civilistica, iscritta in bilancio a seguito del conferimento, sussiste solo se detta plusvalenza è imputata a conto economico, fermo restando in ogni caso l'informazione in nota integrativa delle passività per imposte differite che sarebbero emerse in caso di applicazione del metodo patrimoniale. Al contrario, il metodo di cui al punto a), così come inteso dallo IAS 12 *revised*, non lascia spazio, dovendo la società conferente rilevare obbligatoriamente tutte le differenze temporanee, prescindendo dalla probabilità che il debito tributario effettivamente sorga, come invece previsto dal principio contabile nazionale. In base a quest'ultimo principio la volontà esplicita del conferente di non alienare la partecipazione ricevuta potrebbe ridurre a mera facoltà l'iscrizione delle imposte differite relative al maggior valore della partecipazione iscritto in bilancio non fiscalmente riconosciuto. Qualora il conferimento abbia avuto rilievo solo a livello di stato patrimoniale, il principio contabile n. 25 prevede che le imposte differite non debbano essere imputate al conto economico, ma imputate direttamente alla riserva di patrimonio netto creatasi per effetto del conferimento.

Per quanto concerne il bilancio della società conferitaria, l'utilizzo del metodo di cui al punto b) consentirebbe di non rilevare le imposte differite relative alle differenze fra il valore d'iscrizione in bilancio delle attività conferite e quello fiscale. Qualora sia invece stato adottato il metodo sub a), così come interpretato in ambito nazionale, anche per la società conferitaria vale quanto detto per la conferente, e cioè che l'iscrizione delle passività per imposte differite potrebbe ridursi a mera facoltà se vi siano scarse probabilità che il debito tributario insorga. Va tuttavia rilevato che i maggiori valori iscritti in relazione ai cespiti ammortizzabili e al magazzino comportano necessariamente l'obbligo di accantonare le imposte differite, posto che, in linea di principio, vi è certezza che le imposte si renderanno effettivamente esigibili al momento in cui gli ammortamenti saranno imputati al conto economico e le rimanenze di magazzino saranno cedute, con conseguente variazione in aumento in sede di dichiarazione dei redditi. L'eventuale iscrizione di imposte differite non deve interessare il conto economico, in quanto il conferimento ha rilievo per il conferitario solo a livello di stato patrimoniale. (FDA)

"Esegesi normativa del credito d'imposta", di G. LA FERLITA, in Il fisco 2000, pag. 10243 (per segnalazione)

"I conferimenti in natura nel diritto tributario: nuove soluzioni e antichi pregiudizi", di G. MARINO, in Giur. comm., I, 2000, pag. 305.

L'articolo, dopo una breve disamina della evoluzione normativa che ha interessato i conferimenti in natura, prende in esame talune disposizioni contenute nel D.lgs. n. 358/1997 dirette ad introdurre una regolamentazione unitaria per tutte le operazioni aventi ad oggetto il trasferimento diretto o indiretto delle aziende ed il mutamento della loro forma giuridica.
L'A. fa presente che il legislatore ha disatteso la prospettata unitarietà del sistema per quanto concerne i conferimenti in natura, avendo previsto differenti disposizioni tributarie per i conferimenti d'azienda e per il conferimento di partecipazioni. (P.M.).

"Natura ed utilizzi degli avanzi di fusione – Un tentativo di approccio al sistema", di N. MAZZA, in Il fisco 2000, pag. 9635.
-
L'articolo prende in esame talune problematiche collegate alla disciplina civilistica e fiscale degli avanzi di fusione, e segnatamente tratta l'individuazione degli accadimenti economico-aziendali da cui hanno origine le operazioni di fusione nonché la determinazione dell'entità degli avanzi, ed infine la natura ed il trattamento contabile e fiscale degli stessi.
L'A., dopo aver individuato le cause da cui possono generare i suddetti avanzi e la loro appostazione nel bilancio di apertura della società incorporante o risultante dalla fusione, tratta la determinazione del valore dell'avanzo.
Nelle incorporazioni senza concambio, tale valore è dato dalla differenza tra il maggior ammontare del patrimonio netto contabile dell'incorporata ed il valore d'iscrizione della partecipazione, oppure dalla differenza tra il maggior valore corrente dell'incorporata ed il valore d'iscrizione della partecipazione; nelle fusioni proprie e nelle incorporazioni con concambio, invece, tale valore è dato dalla differenza tra il maggior valore contabile del patrimonio netto delle società fuse o incorporate e la quota di capitale sociale attribuita ai soci delle stesse, oppure tra il maggior valore corrente delle società fuse o incorporate e la quota di capitale sociale riservato ai soci.
L'A. si pone il problema se nel bilancio di apertura sia civilisticamente corretto utilizzare il metodo che prende a riferimento i valori contabili ovvero quello dei valori correnti.
Al riguardo egli propende, nell'ipotesi di incorporazione senza concambio, per considerare gli avanzi come una differenza tra il valore corrente dell'incorporata ed il valore d'iscrizione della partecipazione; nelle fusioni proprie e nelle incorporazioni con concambio, invece, come una differenza tra il valore corrente della società fusa o incorporata e la quota nominale di capitale sociale spettante ai soci di queste.
Infine, per quanto concerne la natura degli avanzi ed il conseguente trattamento contabile e fiscale degli stessi, l'A. accenna in linea generale alla disciplina prevista in materia dall'art. 123 del T.U.I.R. per quanto concerne sia gli avanzi da annullamento che quelli da concambio.(P.M.).

"Le Onlus e la loro redditività complessa – Gli immobili", di S. PETTINATO, in Il fisco 2000, pag. 9573.

Dopo una breve disamina dei principi introdotti dal D.Lgs. n. 460/1997, contenente la disciplina di riferimento del settore *non profit*, l'articolo prende in esame il trattamento fiscale dei redditi immobiliari per le Onlus e per le fondazioni bancarie.

L'A. nella prima parte critica la C.M. del 28 dicembre 1999, n. 244/E, concernente il trattamento tributario degli immobili degli enti pubblici e delle Onlus adibiti allo svolgimento di attività considerate non commerciali, ai sensi degli art. 88, comma 2, lett. a) e b), e 111-*ter* del T.U.I.R..
L'art. 88, comma 2, del T.U.I.R., com'è noto, non considera attività di natura commerciale l'esercizio di funzioni statali da parte di enti pubblici nonché l'esercizio di attività previdenziali e assistenziali e sanitarie da parte di enti pubblici costituiti esclusivamente a tal fine, comprese le unità sanitarie locali.
L'art. 111-*ter*, invece, esclude dall'alveo delle attività commerciali quelle istituzionali dirette al perseguimento di esclusive finalità di solidarietà sociale e stabilisce che i proventi che derivano dall'esercizio di tali attività non concorrono alla formazione del reddito imponibile.
Il reddito complessivo degli enti individuati all'art. 88, comma 2, qualora derivi prevalentemente da una attività decommercializzata costituita dall'esercizio di funzioni statali, si determina, in base all'art. 108 del T.U.I.R., quale sommatoria dei redditi appartenenti alle varie categorie (fondiari, di capitale, d'impresa e diversi).
Secondo la citata interpretazione ministeriale, la "decommercializzazione" operata dall'art. 88, comma 2, del T.U.I.R. comporta che gli immobili impiegati come strumentali all'attività decommercializzata debbano essere equiparati agli immobili strumentali alle attività istituzionali che caratterizzano gli enti non commerciali, per cui sono da considerare produttivi di reddito fondiario e non annoverabili tra quelli contemplati all'art. 40, comma 1, del T.U.I.R., in tema di immobili non produttivi di reddito fondiario.
Sono altresì produttivi di reddito fondiario gli immobili delle Onlus adibiti allo svolgimento delle attività di utilità sociale elencate all'art. 10, del D.lgs. n. 460/1997, in quanto attività decommercializzate in forza dell'art. 111-*ter* del T.U.I.R..
Secondo l'A., l'interpretazione ministeriale appare discutibile in quanto fondata su un concetto di "decommercializzazione" che non risulta esistere, in senso tecnico, nel diritto tributario.
Nella seconda parte dell'articolo, per quanto concerne il trattamento fiscale degli immobili di proprietà delle fondazioni bancarie, è stato, inoltre, esaminato il disposto dell'art. 12, comma 4, del D.lgs. n. 153/1999.
Tale norma prevede, com'è noto, la decadenza dalla qualifica di ente non commerciale per le fondazioni che, entro quattro anni dalla data di entrata in vigore del decreto, risultino titolari di diritti reali su immobili diversi da quelli strumentali alle attività direttamente esercitate dalle stesse o da imprese strumentali. Si stabilisce, inoltre, che i redditi in questione non fruiscono, fino alla fine del quarto anno, dell'agevolazione prevista dall'art. 6, del D.P.R. n. 601/1973, diretta alla riduzione del 50 per cento dell'Irpeg.
Ad avviso dell'A., l'art. 12, comma 4, del D.lgs. n. 153/1999, se per certi versi prevede regole alquanto severe per le fondazioni, diversamente dispone per tutti gli altri soggetti elencati all'art. 6, del citato D.P.R. n. 601/1973, che percepiscono redditi fondiari ovvero redditi originati da cespiti che non rientrano tra quelli oggetto dell'agevolazione.
Per questi soggetti, infatti, è previsto che l'acquisto a titolo gratuito di beni immobili e di diritti reali immobiliari non fa venir meno la natura di ente non commerciale ed il regime agevolativo per i due anni successivi alla predetta acquisizione. (P.M.).

"Il termine del periodo di moratoria fiscale per i soggetti gestori di servizi pubblici. Obblighi ed obbligazioni connesse", di E. TERZANI, in Il fisco 2000, pag. 9436.

Lo scritto individua le problematiche e gli adempimenti conseguenti allo spirare del periodo di moratoria fiscale, evidenziando gli obblighi contabili e fiscali da assolvere con l'entrata dei soggetti gestori di servizi pubblici nel regime impositivo ordinario.
Il termine iniziale e finale della moratoria è stabilito con la data di acquisizione della personalità giuridica (che per le S.p.A. e le aziende speciali costituite dopo il 19.2.1996 coincide con l'iscrizione nel registro delle imprese, mentre per le aziende speciali costituite entro il 19.2.96 con l'iscrizione presso la cancelleria del Tribunale) e non può durare più di tre esercizi, oltre naturalmente a quello di costituzione o trasformazione e, comunque, non oltre il 31 dicembre 1999.

Dopo un primo sommario esame degli effetti tributari connessi al regime della moratoria, l'A. si sofferma sugli effetti che si producono nei periodi successivi.
Il primo aspetto di rilievo riguarda la possibilità o meno di usufruire del riporto delle perdite fiscali nel quinquennio successivo.
A tal riguardo l'A. osserva che le perdite eventualmente rilevate nel periodo agevolato hanno valenza civilistica e non fiscale – condizione questa necessaria per poster operare il riporto – e che il periodo di moratoria non è un autonomo periodo d'imposta, non avendo nessuna rilevanza ai fini Irpeg. Sul punto, invece, il Ministero, con le istruzioni per la dichiarazione Mod. 760/97, ha stabilito che ai fini del computo del quinquennio occorre considerare anche i periodi di imposta compresi nella moratoria, senza chiarire però se le perdite contabilizzate in detti periodi possano essere compensate o meno nei periodi di imposta successivi con eventuali utili assoggettati a Irpeg.
L'A. propende per la soluzione negativa, interpretando la posizione del Ministero nel senso che il periodo di moratoria va computato ai fini del quinquennio previsto per la compensazione di perdite formatesi *ante* moratoria.
Un ulteriore aspetto di rilievo riguarda la destinazione *post* moratoria delle ritenute fiscali subite nel periodo agevolato. L'A. non condivide la tesi che l'eventuale presentazione della dichiarazione, con l'evidenziazione di un credito Irpeg per ritenute subite, avrebbe permesso il rinvio a futuri esercizi del recupero di dette ritenute fiscali e sostiene invece la coattività del prelievo fiscale per le società e le aziende in moratoria, senza possibilità di successivo recupero.
L'A. segnala inoltre, ma senza prendere posizione, uno dei nodi, ancora non ufficialmente risolto, del regime fiscale della moratoria, ossia quello dell'obbligatorietà o meno del versamento dell'imposta differita una volta venuto meno il regime agevolato.
L'articolo individua da ultimo gli adempimenti da assolvere per un corretto passaggio dal regime di moratoria a quello ordinario, dove il punto critico è costituito dalla destinazione degli utili prodotti in moratoria.
Detti utili, non avendo scontato l'Irpeg, sono considerati fiscalmente come restituzione di capitale ai soci e quindi non scontano imposizione in capo al percettore né, evidentemente, attribuiscono il credito d'imposta.
Nel bilancio civile, l'A. ritiene che gli utili prodotti in moratoria vadano correttamente allocati al netto patrimoniale, voce A VIII dello stato patrimoniale (Utili o perdite portati a nuovo), con la segnalazione che, ai fini fiscali, queste somme sono assimilate ad una riserva di capitale. (E.M.)

"Rilevanza del valore normale nel conferimento di azioni", di G.e A. VASAPOLLI, in Corr. trib. 2000, pag. 2178 (per segnalazione)

Giurisprudenza

Corte di cassazione

IRPEG – Fusione per incorporazione – Ammortamento dell'avviamento – Ammissibilità.
Cass., sez. trib., 24 luglio 2000, n. 9663, in Boll. trib. 2000, pag. 1503.

Nel caso di incorporazione di una società di capitali le cui azioni o quote siano detenute dalla incorporante, questa, annullando le azioni o quote medesime, ha facoltà di recuperare contabilmente il maggior costo di esse rispetto al minor valore "di libro" del patrimonio netto dell'incorporata, ove la relativa divergenza dipenda dall'avviamento dell'azienda dell'incorporata stessa, iscrivendo nell'attivo del bilancio (o del conto economico) una corrispondente posta di avviamento, senza con ciò incorrere in un incremento del reddito tassabile, ai sensi e nel vigore dell'art. 16, secondo comma, del D.P.R. 598/73, e può inoltre detrarre dall'imponibile quote annuali di ammortamento del valore di avviamento, a norma dell'art. 69, terzo comma, del D.P.R. n. 597/73, se l'onerosità dell'acquisizione di tale avviamento sia in sé evidenziata dalla

contestualità o comunque prossimità nel tempo dell'incorporazione rispetto all'acquisizione di dette partecipazioni, ovvero, in ipotesi di soluzione di continuità fra le due operazioni, sia dimostrata la riferibilità di parte del prezzo pagato per quelle azioni o quote all'avviamento poi incamerato con la fusione.

Commissioni tributarie di merito

IRPEG - Fusione per incorporazione – Disavanzo da annullamento – Iscrizione di una posta a titolo di avviamento – Quote di ammortamento relative all'avviamento – Deducibilità.
Condanna alle spese – Statuizione di compensazione delle spese processuali – Omessa motivazione – Irrilevanza quando la controparte è risultata vittoriosa.
Comm. trib. reg. di Milano, 14 gennaio 2000, n. 324, in Giur. imp. 2000, pag. 87.

In caso di fusione per incorporazione, è legittima da parte dell'incorporante la deduzione delle quote di ammortamento relative all'avviamento iscritto mediante allocazione del disavanzo da annullamento, emerso come conseguenza della fusione stessa.
La statuizione di compensare le spese processuali, assunta dalla Commissione Tributaria Provinciale senza addurre motivazioni, non è censurabile allorquando le spese del procedimento, che in base al principio generale debbono gravare sulla parte soccombente, non potevano nel giudizio di primo grado essere poste a carico dell'A.F., risultata in quella sede vincitrice.

REDDITI ASSOCIATIVI

Prassi Amministrativa

Redditi associativi – Scissione di società – Società agricola – Operazione di scissione parziale in una serie di società operative beneficiarie con assegnazione di terreni destinati ad essere edificabili – Attribuzione ai soci della società scissa delle azioni o quote delle società beneficiarie – Richiesta di interpello ai sensi dell'art. 21 della L. 30 dicembre 1991,n. 413 – Intento elusivo – Sussiste.
Ris. Dir. AA.GG. e cont. trib. 3 novembre 2000, n. 166/E, in Il fisco 2000, pag. 12866.

E' elusiva l'operazione di scissione parziale di una società proprietaria di terreni agricoli, in quanto priva di valide ragioni economiche, se successivamente i soci provvedono a cedere le azioni delle beneficiarie senza che queste abbiano realizzato alcun effettivo intervento edificatorio sui terreni ad esse attribuiti.
La società istante, proprietaria di una vasta estensione di terreni, destinati a divenire in parte edificabili, una volta approvato il nuovo piano regolatore, prospetta un'operazione di scissione parziale in una serie di società operative beneficiarie con criterio perfettamente proporzionale, in modo che tutte le azioni o quote delle beneficiarie saranno attribuite ai soci della scissa nelle stesse percentuali in cui partecipano al capitale sociale della scissa.
Tra i possibili eventi, prospettati dalla società istante, che si potrebbero verificare a seguito della scissione, la cessione di azioni o quote di una o più beneficiarie presenta, secondo l'Amministrazione, caratteristiche elusive se avviene senza che le società abbiano svolto un'attività, poiché, in questo caso, le società risultanti dalla scissione si rivelerebbero come "meri contenitori", costituite per cedere beni, sotto forma di quote, con un notevole risparmio d'imposta.
La stessa operazione, effettuata dopo che le beneficiarie abbiano eseguito interventi edificatori volti a valorizzare i terreni stessi, è stata invece ritenuta perfettamente lecita.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Capitale sociale – Riduzione per esuberanza – Attribuzione di ricchezza – Esclusione – Imposta di registro – Inapplicabilità.
Cass., sez. I, 29 ottobre 1999, n. 12164, in Giur. imp. 2000, pag. 578.

La delibera di riduzione del capitale sociale in esubero e di assegnazione ai soci dei versamenti già effettuati ovvero, di liberazione dall'obbligo dei versamenti ancora dovuti, non è attribuzione di ricchezza, ma mera reintegrazione di esborsi effettuati.
Conseguentemente non si verifica alcuna assegnazione di denaro o di altri beni soggetta ad imposta di registro né in misura fissa, né in misura proporzionale, per l'assenza di alcun trasferimento di ricchezza.

REDDITI DI CAPITALE

Dottrina

"Profili contabili e fiscali dei titoli strutturati e dei *reverse convertible*", di J. BLOCH e L. SORGATO, in Corr. trib. 2000, pag. 2195.

Senza prendere una precisa posizione in ordine al regime fiscale dei proventi dei titoli strutturati e di quelli "*reverse convertible*" - soprattutto per questi ultimi si discute se sia applicabile la disciplina prevista per i titoli atipici – gli AA., dopo averne descritto le caratteristiche finanziarie – consistenti nella combinazione di un finanziamento, come per un vero e proprio titolo obbligazionario, con un patto di opzione indicizzata, cioè un contratto derivato -, evidenziano come queste non trovino compiuta espressione negli aspetti giuridico/formali dei rapporti sottostanti ai titoli, il che ne condiziona il trattamento contabile per le imprese investitrici, qualora le stesse svolgano attività industriale o commerciale.
Gli AA. ritengono che detti rapporti negoziali siano oggettivamente da qualificare come espressione di un unico contratto "complesso" o "misto", cioè come un contratto atipico la cui causa risulta dalla fusione delle cause di due o più contratti tipici. Detta qualificazione non consente all'estensore del bilancio di scomporre il rapporto nelle due componenti economiche, secondo il principio della prevalenza della sostanza sulla forma: tale principio, infatti, sebbene enunciato in quello contabile nazionale n. 11, ha valenza integrativa e si rende applicabile, secondo gli AA., nel caso in cui manchi un qualsiasi "substrato" giuridico formale e quindi in relazione a questioni meramente quantitativo estimative. Diversamente avviene in sede contabile internazionale, dove il suddetto principio di prevalenza della sostanza assume valenza di "supernorma", ed impone di dare distinta e separata valutazione alle due componenti – quella propriamente obbligazionaria e quella derivata. (N.M.)

"Il regime fiscale degli O.I.C.R. dopo il D.Lgs. n. 505/1999", di N. MANUTI e F. ORAZI, in Il fisco 2000, pag. 9610.

Dopo una ricognizione del quadro normativo extratributario in materia di gestione del risparmio (ora costituito dal D.lgs. n. 58/1998 e da provvedimenti di rango secondario), lo scritto esamina la disciplina tributaria degli OICR che investono il proprio patrimonio in valori mobiliari, in ragione delle rilevanti modifiche apportate dal D.Lgs. n. 505/1999 (commentato sulla ns. circolare n. 5/2000): occorre infatti considerare come le norme tributarie siano tutt'oggi contenute in provvedimenti per il resto integralmente abrogati e come sia ancora in corso il loro adattamento alle nuove potenzialità operative dei fondi comuni d'investimento (cfr., al riguardo, la ns. circolare informativa n. 25/2000).
Le menzionate modifiche tributarie riguardano, in primo luogo, i fondi di diritto italiano e quelli "esteri" ma comunque soggetti alla imposizione sostitutiva sul risultato di gestione (cd. lussemburghesi storici): per detti fondi è stata disciplinata la sorte dei risultati negativi di gestione in caso di liquidazione del fondo, sono state dettate particolari disposizioni nell'ambito della riformata disciplina dei proventi dei titoli obbligazionari esteri, sono stati modificati i termini per il versamento dell'imposta sul risultato di gestione adeguandoli con quelli ordinari di versamento delle imposte ed è stata altresì elevata al 27% l'aliquota nel caso in cui siano possedute partecipazioni qualificate ed i partecipanti siano inferiori 100 (originariamente, 500). Per i fondi esteri – *rectius*, per i fondi d'investimento denominati in valute non appartenenti all'euro - , invece, la novità più rilevante è data dalle modifiche ai criteri di determinazione del provento (reddito di capitale) in valuta.
Su tali novità è recentemente intervenuta la circolare ministeriale n. 213 del 24 novembre 2000, nella quale vengono fornite importanti indicazioni in ordine a talune delle diverse problematiche applicative evidenziate nell'articolo. Segnatamente, è stato chiarito che:

- per i fondi soggetti ad imposta sostitutiva sul risultato di gestione, sono esclusi da tale risultato i proventi obbligazionari assoggettati alla imposta sostitutiva del 27% (cfr. par. 1.3);
- per i fondi che acquistano partecipazioni qualificate, l'aliquota del 27% non si applica ai dividendi relativi alle stesse e che "qualora la partecipazione divenga qualificata per effetto di successivi acquisti, dal momento in cui si verifica il superamento delle suddette percentuali, l'intera partecipazione deve concorrere a formare il risultato di gestione soggetto alla maggiore imposta del 27%" (par. 4.2);
- per i fondi "nazionali" – cioè soggetti all'imposta sostitutiva sul risultato di gestione – non si applica la disciplina in materia di proventi denominati in valuta estera e che, per gli altri fondi, la minusvalenza che dovesse emergere in ragione della nuova normativa resta deducibile, ancorché determinata dal solo effetto cambio (par. 4.3). (N.M.)

"Assicurazione per il caso morte e pagamento del premio in titoli azionari", di F.M. GIULIANI, in Dir. prat. trib. 2000, I, pag. 546.

L'A. analizza il regime fiscale di un contratto di assicurazione sulla vita per il caso morte in cui il premio unico sia pagato in natura mediante trasferimento della proprietà di titoli azionari, anziché in denaro. Inquadrando la fattispecie nell'ambito degli strumenti di "legittima pianificazione ereditaria", arriva alla conclusione che il trasferimento delle azioni a titolo di pagamento del premio non dà luogo al realizzo di una plusvalenza imponibile in capo alla persona fisica; inoltre, qualificando il contratto come una donazione indiretta, esclude il pagamento del premio anche dalla imposta sulle donazioni (l'articolo è precedente alla riforma sulle imposte di successione e donazione, *n.d.r.*).
Secondo l'A., nel caso in esame vi sarebbe sì una cessione dei titoli, ma non a titolo oneroso, in quanto sussiste una distinzione fra onerosità del negozio e contratto con prestazioni corrispettive; in particolare, fra la onerosità in senso civilistico e la cessione a titolo oneroso costituente presupposto di imposta, la differenza sarebbe quella che, per la cessione a titolo oneroso rilevante ai fini fiscali, è essenziale la individuazione di un corrispettivo, mentre tale requisito non ricorre

per la qualificazione civilistica. Conclude, quindi, che nella specie, a fronte della dazione di beni, vi sarebbe solo l'assunzione di un obbligo di attribuire nel futuro un capitale ad un terzo (contratto a favore di terzi), per cui un corrispettivo mancherebbe del tutto, con la insussistenza del presupposto di imposta o, quantomeno, della base imponibile.
In mancanza di una disciplina che regoli espressamente la fattispecie, la conclusione è quella per cui la sostanziale irrilevanza fiscale della operazione deriva essenzialmente da due considerazioni: una prima, che, nella fattispecie, a fronte del passaggio di proprietà dei titoli, non sarebbe individuabile un corrispettivo specifico, o comunque misurabile in termini monetari, e, una seconda, che la peculiare struttura del contratto di assicurazione, di non agevole configurazione civilistica con riguardo alle prestazioni che integrano il sinallagma contrattuale, non consente di costruire il paradigma tipico della cessione a titolo oneroso di titoli, in quanto la prestazione assicurativa è non solo incerta, ma in ogni caso effettuata nei confronti di un soggetto diverso che sarebbe, nel caso, il cedente i titoli.
L'A. inoltre ritiene che l'operazione non configuri una delle fattispecie elusive indicate nell'art. 37-bis, DPR n. 600. Infatti il contratto di assicurazione sulla vita per il caso morte non può considerarsi distorto, nella sua funzione tipica, solo perché il premio è pagato in natura mediante trasferimento della proprietà di titoli azionari anziché mediante denaro: resta inalterato il fine economico tipico dell'assicurazione caso morte di favorire il beneficiario designato, al verificarsi del futuro decesso del contraente assicurato. (C.L.P.)

"La disciplina dei contratti di assicurazione sulla vita e di capitalizzazione", di E. MIGNARRI, in Il fisco 2000, pag. 10557.

L'A. opera una sintesi del nuovo regime fiscale dei contratti di assicurazione sulla vita e di capitalizzazione, distinguendo a seconda della natura che essi assumono, cioè previdenziale, assicurativa pura ovvero finanziaria, ponendo in risalto gli ampi spazi di mercato che si aprono per le compagnie di assicurazione con il nuovo assetto fiscale dei prodotti assicurativi. Infatti, per loro sorge l'opportunità di offrire il prodotto previdenziale, assimilato sotto il profilo fiscale ai fondi pensione, a nuove categorie di soggetti fiscalmente a carico. Inoltre, con l'abolizione della imposta sulle assicurazioni, si rendono più appetibili le polizze di puro rischio (copertura rischio morte, invalidità e non autosufficienza) per le quali continua a spettare la detrazione d'imposta nel limite di L. 2.500.000.
Infine sono più agevolate rispetto al passato le rendite vitalizie che non saranno più assoggettate ad IRPEF per la componente corrispondente alla restituzione dei premi, tassando unicamente il rendimento finanziario della rendita stessa, sia nella fase di differimento, sia in quella di erogazione, come reddito di capitale con la ritenuta del 12,5%. (C.L.P.)

"Nuove modifiche alla disciplina sui redditi finanziari con il varo del quarto decreto correttivo", di E. MIGNARRI, in Il fisco 2000, pag. 10771.

L'articolo ha ad oggetto il D.Lgs. n. 221/2000 (commentato nella ns. circolare informativa n. 25/2000), e contiene una breve panoramica delle novità da questo introdotte oltre a spunti critici ripresi dalle osservazioni fatte al provvedimento da parte delle principali associazioni di categoria degli intermediari finanziari. Dette osservazioni, peraltro, sono state in larga parte successivamente accolte dal Governo mediante opportune integrazioni al provvedimento cd. collegato alla finanziaria 2000 - legge 21 novembre 2000, n. 342 (in ordine al quale cfr., tra le altre, la ns. circolare informativa n. 32/2000). (N.M.)

"Proventi derivanti dalla partecipazione a fondi comuni di investimento mobiliare e Sicav di diritto italiano ed estero", di G. STABILE, in Il fisco 2000, pag. 9252 (per segnalazione)

Prassi Amministrativa

Redditi di capitale e diversi – Prestazioni in forma di capitale – Prestazioni erogate da una Cassa di previdenza – Regime tributario-
Ris. Dir. centr. AA.GG. e cont. trib. 9 maggio 2000, n. 60/E, in Il fisco 2000, pag. 9055.

Una Cassa di previdenza (istituita nel 1988) - che investe le disponibilità finanziarie derivanti dai contributi ricevuti sottoscrivendo quote di fondi comuni mobiliari di diritto italiano – ha chiesto chiarimenti in merito al regime tributario applicabile alle prestazioni dalla stessa erogate ai propri iscritti. E' stato innanzitutto chiarito che l'investimento in quote comuni viene effettuato dal fondo pensione a titolo di provvista e ciò comporta quindi che la titolarità delle suddette quote e dei loro frutti è esclusivamente del fondo pensione; i proventi conseguiti costituiscono quindi solo il mezzo necessario per assolvere l'obbligo giuridico di corrispondere agli aventi diritto la prestazione pensionistica complementare allorquando se ne verifichino i presupposti.
In tale configurazione, il trattamento tributario applicato ai proventi derivanti dalla partecipazione al fondo comune di investimento mobiliare non ha alcun effetto nei confronti degli iscritti alla Cassa di previdenza in relazione alla prestazione ad essi spettante.
Peraltro, l'intero ammontare attribuito agli iscritti – costituito sia dalla restituzione dei contributi sia dai rendimenti – deve essere assoggettato a tassazione secondo la disciplina prevista per le prestazioni erogate dai fondi pensione.
In proposito viene fatto rinvio al contenuto della circolare ministeriale n. 235/E del 9 ottobre 1998, laddove è stato chiarito che alle prestazioni in forma di capitale si applica il trattamento fiscale stabilito dal comma 9 dell'art. 13 del D.Lgs. n. 124 del 1993 il quale prevede che esse "sono imponibili per il loro ammontare netto complessivo con l'aliquota determinata con i criteri di cui al comma 1 dell'art. 17 del medesimo testo unico, e successive modificazioni ed integrazioni, applicando la riduzione annuale ivi prevista proporzionalmente alle quote di accantonamento annuale al TFR destinato alla forma pensionistica complementare e l'ammontare della riduzione stessa applicabile al TFR è diminuito proporzionalmente al rapporto fra quota destinata alla forma pensionistica complementare e quota di accantonamento…"
L'ammontare netto imponibile è costituito dall'importo dell'indennità che eccede quello complessivo dei contributi versati dal lavoratore, sempreché l'importo dei contributi a carico del lavoratore stesso non ecceda il 4 per cento dell'importo annuo in denaro o in natura, al netto dei contributi obbligatori per legge, percepito in dipendenza del rapporto di lavoro.
La descritta disciplina è applicabile esclusivamente ai destinatari iscritti alle forme pensionistiche complementari successivamente al 28 aprile 1993.
Pertanto, ai soggetti che risultano iscritti alle forme pensionistiche complementari al 28 aprile 1993 deve applicarsi:

1. alle prestazioni in forma di capitale, al netto dei contributi effettivamente versati dal lavoratore, in misura non eccedente il 4 per cento della retribuzione annua, la medesima aliquota applicata al TFR, ai sensi dell'art. 17, comma 2, del TUIR;
2. alle prestazioni in forma di capitale corrisposte in dipendenza di contratti di assicurazione sulla vita o di contratti di capitalizzazione (e soltanto a queste):
    - sulla parte relativa al rendimento, la ritenuta a titolo d'imposta del 12,50% di cui al citato art. 6 della L. n. 482 del 1985;
    - sull'importo dei contributi versati dal datore di lavoro e dal lavoratore eccedenti il 4 per cento della retribuzione annua, l'aliquota prevista per la tassazione del TFR.

Per i "nuovi iscritti", invece, alle prestazioni in forma di capitale si deve applicare il trattamento previsto dal citato art. 13, comma 9, qualunque sia il modello gestionale utilizzato dal fondo.
Viene altresì da ultimo precisato che il trattamento fiscale specificamente previsto per le prestazioni in forma di capitale corrisposte in dipendenza di contratti di assicurazione sulla vita o di capitalizzazione non può essere applicato con riferimento alle somme erogate dalla Cassa di previdenza istante, mancando nella fattispecie l'adozione di un modello gestionale di tipo assicurativo.

Redditi di capitale e diversi di natura finanziaria – Elementi di rettifica da utilizzare per la determinazione delle plusvalenze e degli altri redditi diversi di natura finanziaria, non ché di taluni redditi di capitale – Decreto del Ministro delle finanze 4 agosto 2000.
Circ. Dir. centr. AA.GG. e cont. trib. 29 settembre 2000, n. 173/E, in Boll. trib. 2000, pag. 1393.

La circolare ministeriale illustra i contenuti del D.M. 4 agosto 2000, recante la disciplina del cd. equalizzatore, cioè del meccanismo di rettifica da applicare ai fini della tassazione delle plusvalenze e di altri redditi diversi di natura finanziaria nonché dei redditi di capitale derivanti dalla partecipazione ad OICR esteri armonizzati, quando le attività finanziarie sono possedute per un periodo di tempo superiore a dodici mesi e non si è optato per la tassazione secondo il sistema del risparmio cd. gestito. La disciplina dell'equalizzatore – che deve essere applicato a cura dell'intermediario in caso di risparmio cd. amministrato, in occasione della cessione o del rimborso dell'attività finanziaria - è stata oggetto di analisi, da ultimo, sulla ns. circolare informativa n. 25/2000.
Le istruzioni ministeriali sono particolarmente importanti in quanto, oltre a chiarire i criteri applicativi delle formule matematiche contenute nel decreto con riferimento alle diverse fattispecie impositive, innovano, di fatto, la disciplina in materia di compensazione nonché di certificazione in caso di minusvalenze o perdite, con evidenti riflessi per gli intermediari. Infatti, poiché la formula matematica indicata nel decreto è stata concepita in modo da consentire la immediata e diretta determinazione dell'imposta dovuta sul reddito "equalizzato" – per cui, più che di reddito equalizzato può parlarsi di imposta equalizzata - , allo stesso modo dalla sua applicazione può risultare, in caso di reddito negativo, una "imposta (equalizzata) negativa". Detto risultato negativo – che nella circolare viene qualificato come "credito d'imposta virtuale"- può essere utilizzato dallo stesso intermediario in detrazione da una imposta "positiva" – con ciò riproducendo i medesimi effetti della deduzione della minusvalenza equalizzata dalla plusvalenza equalizzata -; qualora detto utilizzo non si verifichi, e il rapporto di risparmio amministrato sia chiuso, l'intermediario, anziché certificare la minusvalenza, dovrà certificare il credito d'imposta virtuale corrispondente a detta minusvalenza equalizzata.

Giurisprudenza

Commissioni tributarie di merito

Redditi di capitale – Somme corrisposte da enti di gestione – Tassabilità – Operazione in frode al percipiente – Intassabilità.
Comm. trib. reg. della Basilicata, 18 novembre 1999, n. 301/1/99, in Boll. Trib. 2000, pag. 1024.

Nell'ambito di una gestione individuale o personalizzata effettuata da una società fiduciaria gli utili corrisposti in misura predeterminata ed a scadenza prestabilita sono riconducibili alla previsione di cui all'art. 41, lett. h), del DPR n. 917/86 (già art. 41, lett. i) del DPR n. 597/73) e annoverabili pertanto tra i redditi di capitale soggetti a tassazione in capo al fiduciante.
La caratteristica delle gestioni in monte, i cui utili sono imputabili in capo alla società gerente ai sensi dell'art. 47, lett. g), del DPR n. 917/86 è costituita dal fatto che le somme affidate in gestione confluiscono in un unico fondo e vengono gestite dal gestore con successiva imputazione a ciascun investitore in proporzione alla quota che il suo patrimonio rappresenta in rapporto a quello globalmente investito.
Se un'operazione economica, per effetto di un precostituito proposito di frode perseguito dai fiduciari, presenta sin dall'origine i presupposti di una perdita patrimoniale, le somme di denaro corrisposte nella fase di avvio a favore degli investitori non costituiscono forme di reddito

imponibile, in quanto per i soggetti percipienti tali somme rappresentano solo una riduzione delle perdite e del danno complessivamente sofferti.

REDDITI DI IMPRESA

Dottrina

"Le spese di pubblicità e propaganda", di M. GIACONIA, in Corr. trib. 2000, pag. 2473.

Il principio dell'inerenza costituisce uno dei principali criteri di determinazione del reddito d'impresa; la sua specifica funzione è quella di distinguere i componenti negativi di reddito correlabili all'attività in senso ampio dell'impresa, da quelli che, invece, hanno carattere personale e costituiscono atti di disposizione del reddito dell'impresa. Dopo aver ricordato l'orientamento ministeriale consolidatosi nel tempo, l'A. riporta due recenti sentenze della Suprema Corte (21 dicembre 1999, n. 14350 e 19 maggio 2000, n. 6205) che introducono elementi di novità di assoluto rilievo in merito alla nozione di inerenza, ampliandone il concetto.
In esse viene precisato che il principio dell'inerenza deve essere valutato con riferimento a tutte le attività dell'impresa, anche se attualmente non esercitate. Non rileva che le spese sostenute abbiano dato luogo a ricavi, ma è sufficiente, per la deducibilità, che le stesse siano riferibili al nome e all'oggetto dell'impresa, trattandosi di una scelta di convenienza economica operata dall'imprenditore. La deducibilità deve essere riconosciuta anche se l'investimento non sia stato seguito da alcun riscontro effettivo, in termini di maggiori ricavi correlati direttamente alla spesa pubblicitaria. (E.M.)

"La valutazione delle partecipazioni – Copertura delle perdite e deducibilità fiscale – Risoluzione n. 70/E del 24 maggio 2000", di F. DEZZANI e L. DEZZANI, in Il fisco, 2000, pag. 9568.

L'articolo esamina il trattamento fiscale dei versamenti effettuati dai soci a copertura di perdite, eccedenti il netto patrimoniale, delle società partecipate alla luce della risoluzione n. 70/E del 24/5/2000 che, al pari della precedente risoluzione 28/E del 12/2/1999, ha confermato la deducibilità fiscale dei suddetti versamenti, a condizione che siano stati imputati al conto economico della società partecipante. La risoluzione esclude che si possa verificare, attraverso la deduzione dei versamenti eccedenti il patrimonio netto risultante dopo la copertura, la doppia deduzione della perdita, una volta in capo alla partecipata (come perdita operativa) ed una volta in capo alla partecipante (quale svalutazione della partecipazione), in quanto la partecipata, non pagando imposte sull'utile compensato con la precedente perdita fiscale ammessa al riporto, non può attribuire credito d'imposta al socio. Dal momento che l'utile, una volta distribuito, concorre al reddito anche in capo alla società partecipante, ma senza credito d'imposta, quest'ultima può evitare la doppia imposizione, solo se il sistema - come l'attuale - consente la traslazione della rilevanza fiscale della perdita sotto forma di deduzione dei versamenti eccedenti il patrimonio netto risultante dopo la copertura.
In alternativa alla deduzione nell'esercizio della parte del versamento eccedente il patrimonio netto della società partecipata dopo la copertura, in base a quanto disposto dall'art. 61, comma 5, del TUIR, è possibile la patrimonializzazione dell'intero versamento, quindi anche per la parte eccedente il patrimonio netto risultante dopo la copertura. In tal caso la società partecipante può procedere alla svalutazione del costo della partecipazione, comprensivo dei suddetti versamenti, sulla base della variazione intervenuta nel patrimonio netto della partecipata (cfr. art. 61, comma 3, lett. b) del TUIR). (FDA)
****

L'art. 3, comma 5, lett. c) del D.Lgs. 467/97 prevede una disciplina transitoria per la memorizzazione dell'imposte di cui all'art. 105, comma 4, del TUIR ai fini dell'alimentazione del cd. "basket" B, ossia quello che attribuisce il credito d'imposta limitato. E' previsto, infatti, che l'imposta corrispondente al reddito dichiarato a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 1996 e compensato con le perdite di detto esercizio e di quelle precedenti (le perdite fiscali fino al 1996, il cui riporto scade nel 2001) alimenti il suddetto "basket" B. Ne consegue che, limitatamente al caso in cui la società partecipata distribuisca utili, compensati con le suddette perdite fiscali dei periodi d'imposta 1996 e precedenti, con attribuzione del relativo credito d'imposta limitato al socio che in precedenza ha dedotto il versamento a copertura delle perdite, eccedente il patrimonio netto della partecipata risultante dopo la copertura, è possibile una parziale doppia deduzione della perdita. Tale eventualità si verifica tuttavia solo durante il periodo del regime transitorio previsto dalla lett. c) del suddetto comma 5 dell'art. 3 del D.Lgs. 467/97, posto che, a regime, gli utili distribuiti, compensati con le perdite fiscali pregresse, non danno diritto al credito d'imposta.

"Trattamento contabile e fiscale dei risarcimenti assicurativi", di S. GOLINO e A. DI GIORGIO, in Il fisco 2000, pag. 10727.

L'articolo esamina le problematiche poste dalla percezione di proventi conseguiti a seguito della liquidazione di indennità assicurative a favore di persone fisiche, imprenditori e non.
La regola valida per le persone fisiche non imprenditori è la seguente:

- le indennità percepite a seguito della perdita di un reddito per effetto di una invalidità permanente o della morte del percettore sono fuori del campo di applicazione dell'imposta personale;
- le indennità percepite per risarcire un decremento patrimoniale, cioè la perdita di un bene che fa parte del patrimonio del percipiente (cosiddetto danno emergente), non sono tassabili in quanto hanno la funzione di ricostituire un cespite e non di riattivare o di sostituire un flusso reddituale interrotto per effetto del sinistro;
- le indennità percepite per la perdita di un reddito seguono la disciplina fiscale del tipo di reddito che sono destinate a reintegrare.

A questa regola di carattere generale valida per le persone fisiche non imprenditori, seguono norme specifiche per i risarcimenti erogati a imprenditori commerciali, colpiti da eventi straordinari che comportano la perdita dell'intera azienda, unitariamente considerata, o di una parte di essa.
Passando ad esaminare le singole fattispecie, l'A. nota che il legislatore ha distinto il trattamento fiscale dei risarcimenti assicurativi in funzione di ciò che viene indennizzato.
L'art. 53, comma 1, lett. d), considera ricavi le indennità conseguite a titolo di risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita di beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa ed inoltre di materie prime, sussidiarie, semilavorati ed altri beni mobili *esclusi quelli strumentali*, acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione.
In questo caso il risarcimento assicurativo, essendo considerato ricavo, sarà tassato alla stregua di una vendita effettuata nell'anno di imputazione in bilancio, secondo il principio della competenza economica.
L'art. 54, comma 1, lett. b), considera plusvalenze i risarcimenti "anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni" relativi all'impresa, diversi da quelli indicati nel comma 1 dell'art. 53.
Nel comma 2 dell'art. 54 viene, inoltre, specificato che l'ammontare della plusvalenza è costituito "dalla differenza fra il corrispettivo o l'indennizzo conseguito, al netto degli oneri accessori di diretta imputazione, e il costo non ammortizzato…"
Nel comma 4 dell'art. 54 si dà facoltà all'imprenditore di rateizzare l'imposta dovuta sulla plusvalenza per quote costanti in un periodo massimo di cinque esercizi, limitatamente ai beni che sono stati posseduti per un periodo non inferiore a tre anni, computato fra il giorno dell'acquisto del bene e quello della perdita.
In questa fattispecie ricadono tutti i beni mobili ed immobili strumentali, ad esclusione degli "immobili merce" alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, che rientrano nella fattispecie dell'art. 53, e degli "immobili patrimonio", non strumentali né per natura né per destinazione, ai quali si applica l'art. 55 con la conseguenza che i relativi indennizzi concorrono alla formazione del risultato di esercizio come sopravvenienze attive.

In ordine alla nozione di plusvalenza, l'Amministrazione finanziaria ha affermato che il risarcimento assicurativo dà luogo a plusvalenza solamente nel caso in cui "l'indennizzo sia stato liquidato o il relativo credito iscritto in bilancio nel medesimo periodo d'imposta dell'evento dannoso" e che "il provento rappresenta una plusvalenza la quale è costituita dalla differenza tra l'ammontare della somma riscossa o del credito iscritto e l'ultimo costo fiscalmente riconosciuto del bene distrutto".
Qualora, invece, nel periodo d'imposta in cui si è verificato l'evento dannoso non sia stato liquidato l'indennizzo dei beni distrutti né iscritto in bilancio il relativo credito, "l'indennizzo di cui trattasi è configurabile come sopravvenienza attiva nel suo integrale ammontare … rappresentando una sopravvenuta insussistenza di una posta negativa (art. 55, comma 1) che ha già influenzato in tal senso la determinazione del reddito d'impresa nell'esercizio in cui si è verificato l'evento dannoso".
Qualora i beni strumentali, anziché andare totalmente perduti, subiscano un danneggiamento che ne riduca il valore patrimoniale, la plusvalenza scaturirà ponendo a raffronto l'indennizzo liquidato e la quota di costo non ammortizzato proporzionalmente attribuibile al danno subito dai beni in questione.
Qualora, invece, il danno sia di entità tale da poter essere riparato, il bene al quale si riferisce, reintegrato nella sua funzionalità, manterrà i valori espressi in bilancio prima dell'insorgenza del danno (costo da ammortizzare e fondo di ammortamento), mentre le spese di riparazione concorreranno alla formazione della base imponibile come componenti negativi nell'entità e secondo la procedura prevista dalla norma di cui all'art. 67, comma 7, del TUIR, e il relativo indennizzo assicurativo costituirà componente positivo di reddito da contrapporre alle spese di riparazione.
Se invece l'indennizzo viene liquidato o riconosciuto in esercizi successivi, al termine, per esempio, di un lungo contenzioso, si presume che nell'anno dell'evento dannoso la perdita o il danneggiamento dei beni siano stati rilevati fra i componenti negativi di reddito, come sopravvenienza passiva, per un importo pari al costo o alla quota di costo non ammortizzato.
Ne consegue che, all'atto della percezione in esercizi successivi, l'intero importo del risarcimento dovrà concorrere alla formazione del risultato di esercizio quale sopravvenienza attiva, anche nel caso in cui nei precedenti esercizi il contribuente non abbia rilevato la perdita del bene per sua incuria o negligenza.
La stessa regola vale per i risarcimenti che si riferiscono ai "beni merce", se liquidati in esercizi successivi a quello di rilevazione della perdita nella contabilità di magazzino e nel conto economico sotto forma di minori rimanenze finali.
Tuttavia, per evitare un'evidente discriminazione rispetto alla disciplina fiscale prevista per le plusvalenze, per le quali è ammessa la ripartizione in più esercizi, l'art. 55, comma 2, del TUIR prevede, attraverso il rinvio alla norma di cui all'art. 54, comma 4, dello stesso TUIR, che, qualora l'indennità assicurativa percepita per la perdita di beni diversi dai "beni merce" sia di entità superiore al costo non ammortizzato e, quindi, alla sopravvenienza passiva già rilevata nell'anno del sinistro, la differenza possa essere imputata in quote costanti nell'esercizio in cui è stato liquidato o riconosciuti il risarcimento e nei successivi ma non oltre il quarto, sempre che si tratti ovviamente di beni posseduti per almeno tre anni. In altri termini, la differenza fra indennizzo e costo non ammortizzato fiscalmente, che costituirebbe plusvalenza realizzabile se l'indennizzo fosse liquidato nell'anno del sinistro, segue la stessa disciplina della plusvalenza ed è, quindi, frazionabile in più esercizi anche quando costituisce sopravvenienza ed è compresa nell'importo complessivo di quest'ultima. L'intero importo dell'indennizzo, che costituisce la sopravvenienza, viene scisso in due parti: la prima è costituita dalla parte di esso che si contrappone alla sopravvenienza passiva già dedotta e che concorre nella stessa misura alla formazione della base imponibile nell'anno della percezione o dell'imputazione, la seconda, costituita dalla differenza, concorre alla formazione della base imponibile per quote costanti, secondo la norma che regola la tassazione delle plusvalenze.
L'art. 55, comma 3, lett. a), considera sopravvenienze attive "le indennità conseguite a titolo di risarcimento, anche in forma assicurativa, di danni diversi da quelli considerati alla lett. d) del comma 1 dell'art.53 e alla lett. b) del comma 1 dell'art. 54".

In questa ipotesi ricadono tutte le casistiche riguardanti le polizze "*All Risks*" o "danni Indiretti" che indennizzano l'azienda anche per evenienze diverse dalla perdita dei beni materiali, quali, ad esempio, i risarcimenti per mancato guadagno o altre ipotesi che si possono variamente configurare nella stesura delle polizze assicurative.
La tassazione avviene nell'esercizio in cui viene contabilizzato il risarcimento assicurativo.
Dubbi sorgono in ordine all'identificazione dell'esercizio di competenza al quale vanno imputati i risarcimenti assicurativi che non si configurano come ricavi, considerato che manca una normativa certa sull'insorgenza del momento in cui di rende obbligatoria la rilevazione contabile e fiscale del risarcimento e che il rimborso assicurativo nella maggioranza dei casi avviene in un esercizio diverso da quello di accadimento del sinistro.
Sul punto si contrappongono le posizioni dell'Amministrazione da un lato, che sottintende l'imputazione del presumibile ricavo nello stesso anno della rilevazione della perdita, anche al fine di anticipare l'imposizione della componente attiva, e del contribuente dall'altro, che mira al differimento della stessa. L'impresa potrebbe essere soggetta ad accertamento fiscale sia nel caso in cui imputi il rimborso assicurativo nell'esercizio dell'incasso, trovandosi nella situazione di aver posticipato la tassazione di un componente di reddito, sia nel caso in cui si contabilizzi il presumibile risarcimento nello stesso esercizio del sinistro. Per evitare, in questo secondo caso, rilievi da parte del Fisco, l'A. consiglia l'acquisizione dall'assicurazione o dai periti di una documentazione idonea a stabilire la presumibile quantificazione dell'indennizzo.
Ai fini IRAP i risarcimenti assicurativi, dovuti a perdita di beni merce o, in genere, di beni non strumentali ed i risarcimenti per danni diretti ed indiretti non concorrono alla formazione della base imponibile IRAP, ma costituiscono proventi straordinari da rilevare alla voce E20, così come gli oneri straordinari rappresentati dalle minusvalenze, dalle perdite e dai costi relativi.
A questa norma di carattere generale fa eccezione il comma 3 dell'art. 11 del D.Lgs. n. 446/97, secondo la quale, in ogni caso, concorrono alla formazione della base imponibile IRAP, con le regole previste ai fini delle imposte dirette, le plusvalenze relative a beni strumentali. (E.M.)

"Valutazione dei crediti e rilevazione delle perdite", di S. LEARDINI e M. MATTIOLI, in Corr. trib. 2000, pag. 1969 (per segnalazione)

"Cessione di partecipazioni sociali – Profili fiscali", di M. PEZZETTA, in Il fisco, 2000, pag. 6946.

L'A. effettua una sintetica ricognizione dei profili fiscali della cessione di partecipazioni sociali (dove per cessione non è intesa solo la compravendita, ma anche le operazioni di conferimento, permuta, scambio di partecipazioni, nonché le donazioni), riservando una particolare attenzione alle cessioni poste in essere dalle imprese, sia sotto il profilo della imposizione diretta che indiretta. (FDA)

"La (s)valutazione delle partecipazioni", di F. ROSSI RAGAZZI, in Il fisco 2000, pag. 7101.

La prima parte dell'articolo prende in esame i profili civilistici e fiscali della valutazione delle immobilizzazioni finanziarie con il metodo del patrimonio netto (cd. *equity method*), ai sensi dell'art. 2426, n. 4), del cod. civ.
L'A. sul punto richiama il documento di lavoro elaborato dalla *Commissione nazionale per la statuizione dei principi contabili,* che prevede due modalità di applicazione del metodo del patrimonio netto:

a) quello cd. integrale (*benchmark*), che comporta la rilevazione nel conto economico della partecipante del risultato d'esercizio della partecipata, secondo il principio di competenza;
b) il metodo cd. alternativo (*allowed alternative treatment*), che è caratterizzato dalla rappresentazione soltanto patrimoniale dell'utile o della perdita nel bilancio della società partecipante, a titolo di incremento o decremento del valore delle partecipazioni.

Le plusvalenze e le minusvalenze che derivano dall'applicazione del metodo del patrimonio netto sono in linea di principio fiscalmente neutrali, ai sensi, rispettivamente, dell'art. 54, comma 2-*bis* e dell'art. 66 del T.U.I.R.; tuttavia per le minusvalenze relative ad azioni e titoli similari quotati in mercati regolamentati italiani ed esteri è consentita la deducibilità nei limiti previsti dall'art. 61, comma 3, lett. b) del TUIR.
Nella seconda parte dell'articolo l'A. prende in esame la svalutazione di una partecipazione in una società controllata successivamente incorporata e la deducibilità dal reddito della controllante delle perdite su crediti della società incorporata non dedotte prima dell'incorporazione.
Il problema che si pone è quello di verificare se si realizza una duplicazione di benefici in capo alla società incorporante, atteso che questa, prima beneficia della svalutazione della partecipazione e, successivamente, potrebbe detrarre le perdite su crediti dell'incorporata.
A tal fine, pertanto, l'A. ritiene che, in forza della continuità delle posizioni soggettive e del riconoscimento dei valori fiscali della incorporata in capo alla incorporante tipici delle operazioni di fusione, ad eccezione quindi di una espressa limitazione, quale ad esempio quella prevista in materia di riporto delle perdite fiscali ai sensi dell'art. 123, comma 5, del T.U.I.R., il subentro della controllante nel diritto ad effettuare le variazioni in diminuzione in sede di dichiarazione dei redditi risulta coerente con la natura stessa dell'operazione di fusione. (P.M.)

Giurisprudenza

Corte di cassazione

Redditi di impresa - Elusione fiscale – Operazioni di locazione finanziaria – Stipula di due distinti ed autonomi contratti collegati – Posti in essere non per fini elusivi ma per ottenere vantaggi di natura organizzativa e commerciale e per esigenze di garanzia – Principio dell'autonomia contrattuale.
Cass., 15 giugno 1999, n. 5935, in Il fisco 2000, pag. 6699.

Nel caso in cui le parti regolino univocamente il loro assetto di interessi attraverso distinti ed autonomi contratti teleologicamente collegati, il vincolo di collegamento non vale a sottrarre ciascun contratto al proprio regime giuridico e fiscale in quanto il principio dell'economia contrattuale enunciato dall'art. 1322 del codice civile consente alle parti di scomporre in più contratti, funzionalmente collegati, un'operazione economica conseguibile mediante un unico contratto.

Reddito d'impresa – Bene immobile – Valore della costruzione – Costi non documentati o non inerenti – Inclusione – Corretta iscrizione in bilancio – Violazione – Plusvalenza iscritta –Sussiste – Testo unico delle imposte sui redditi del 1986 – Retroattività – Condizioni.
Cass., sez. I, 29 settembre 1999, n. 10806, in Giur. imp. 2000, pag. 70.

L'indicazione nella situazione patrimoniale del valore di costruzione di un bene immobile comprensivo anche dei costi non documentati o non inerenti è in contrasto con il principio dell'iscrizione degli immobili in bilancio per un valore non superiore a quello del costo legittimamente determinato.
Conseguentemente la patrimonializzazione dei costi indeducibili ai fini del calcolo del reddito d'impresa determina l'emersione di una plusvalenza iscritta tassabile ai sensi dell'art. 12 del DPR 29 settembre 1973, n. 598.
L'efficacia retroattiva del Testo Unico delle imposte sui redditi del 1986, disposta dall'art. 36 del DPR 4 febbraio 1988, n. 42, deve pur sempre rispettare le regole di competenza temporale, di esistenza certa, di inerenza e di imputazione al conto economico degli elementi negativi di reddito.

Conseguentemente l'ampliamento, disposto dagli artt. 75, n. 4 e 76, comma 1, lett. b), del DPR 23 dicembre 1986, n. 917, della deducibilità dei costi "se e nella misura in cui risultano da elementi certi e precisi" e dell'inclusione degli interessi passivi afferenti agli immobili costruiti nel relativo costo, è soggetta alla verifica della reale patrimonializzazione dei costi.

Reddito di impresa - Usufrutto su azioni – Bene immateriale – Non è tale – Costo di acquisizione – Ammortamento . Art. 68, D.P.R. n. 917 del 1986 – Inapplicabilità - Deduzione – Art. 74 del TUIR - Applicabilità.
ILOR – Dividendi azionari – Esclusione - – Usufrutto su azioni – Costo di acquisizione – Deduzione – Esclusione.
Cass., sez. I, 26 gennaio 2000, n. 848, in Giur. imp. 2000, pag. 539 e in Riv. dir. trib. 2000, II, pag. 204..

L'usufrutto costituito su di un'azione di una società di capitali non può essere assimilato ad un bene immateriale in quanto il titolo di partecipazione non è il prodotto dell'attività di un determinato soggetto.
Conseguentemente il costo di acquisizione dell'usufrutto costituito su di un'azione di una società di capitali non può essere ammortizzato ai sensi dell'art. 68, c. 2 , del TUIR, ma dedotto ai sensi del successivo art. 74, c. 3.
I dividendi azionari sono esclusi dall'ILOR ai sensi dell'art.115, c. 2, lett. a) del TUIR.
Conseguentemente il costo di acquisizione dell'usufrutto costituito su di un'azione di una società di capitali non può essere dedotto nella determinazione del reddito imponibile ai fini dell'ILOR.

Reddito di impresa – Deduzione componenti negativi – Previa imputazione al conto economico – Deroga – Condizioni – Correlazione ai ricavi - Risultanza dalle scritture contabili - Necessità.
Cass., sez. I, 7 febbraio 2000, n. 1318, in Boll. trib. 2000, pag.1025.

L'articolo 2, comma 6 *bis,* del D.L. n. 90 del 1990, interpretando autenticamente sia l'articolo 74 del DPR n. 597 del 1973 che l'articolo 75 del TUIR, consente la deducibilità dei componenti negativi, indipendentemente dalla loro specifica evidenza nel conto dei profitti e delle perdite, al cui risultato abbiano tuttavia concorso sotto la duplice condizione che sia possibile correlarli ai ricavi dell'impresa e che, comunque risultino dalle scritture contabili.

Reddito di impresa – Operazioni c.d. di "*Dividend washing*" - Interposizione di persona – Art.37, terzo comma, D.P.R. n. 600 del 1973 – Interposizione reale e non fittizia.
Frode alla legge — Spostamento della titolarità di un bene – Inconfigurabilità – Acquisto di titoli da un fondo d'investimento *ante* modifica art. 14 TUIR – Credito di imposta sui dividendi – Spettanza.
Cass., sez. tributaria, 3 aprile 2000, n. 3979, in Giur. imp. 2000, pag. 550

L'Art. 37, terzo comma, D.P.R. n. 600 del 1973 (aggiunto dall'art. 30 del D.L. n. 69 del 1989, convertito in legge n. 154 del 1989) stabilendo l'imputabilità al possessore effettivo dei redditi di cui "appaia" titolare altro soggetto in base ad interposizione di persona, inequivocabilmente si occupa del caso di interposizione fittizia in senso proprio, caratterizzata dalla divaricazione fra situazione esteriore e situazione sostanziale, rispettivamente riferibili all'interposto e all'interponente, non anche dell'interposizione cosiddetta reale, quale quella accertata dalla sentenza impugnata, ove la forma e la sostanza coincidono e si può porre soltanto un problema di validità ed efficacia dell'atto negoziale determinativo della variazione soggettiva nella titolarità del bene.
La nullità del contratto per devianza della causa in relazione al risultato conseguito in concreto per il tramite dell'adozione di uno schema negoziale tipico esige, ai sensi dell'art. 1344 cod. civ., la configurabilità in tale risultato di violazione di norma imperativa.

Conseguentemente la frode alla legge ex art. 1344 cod. civ. non è ravvisabile per il solo fatto che un atto negoziale (reale e non simulato) abbia spostato la titolarità del bene al contribuente o indirettamente neghi la facoltà di trasmigrare con l'atto stesso dall'uno all'altro regime di tassazione; in difetto, si rimane nell'ambito della mera lacuna della disciplina tributaria (così - nell'ambito del cosiddetto *dividend washing*, caratterizzato dalla temporanea cessione di titoli azionari dal gestore di un fondo di investimento ad un terzo, per consentire a quest'ultimo di percepire i dividendi avvalendosi delle deduzioni e dei crediti spettanti ai soggetti diversi dai fondi di investimento - non è individuabile nella normativa tributaria un divieto del tipo sopra specificato).
Il comma 6-*bis* dell'art. 14 del D.P.R. n. 917 del 1986, aggiunto con effetto *ex nunc* dall'art. 7-*bis* del D.L. n. 372 del 1992 nega il credito d'imposta correlato alla distribuzione di utili azionari a chi acquisti i titoli da un fondo comune di investimento (dopo la delibera di distribuzione degli utili stessi), con ciò colmando la lacuna normativa che si era verificata *ante* 1992.

Reddito d'impresa – Spese per aggiornamento professionale – Costituiscono spese per studi e ricerche di cui all'art. 74, comma 1, del TUIR e non "altre spese pluriennali" di cui al comma 3.
Cass., sez. trib., 19 aprile 2000, n. 5193, in Il fisco 2000, pag. 8785.

La nozione di studi di cui all'art. 74, comma 1, del DPR 22 dicembre 1986, n. 917 comprende tutti gli esborsi finalizzati al potenziamento dell'impresa per il tramite delle energie intellettuali, senza distinguere se l'attività di studio riguarda il miglioramento dell'organizzazione aziendale ovvero la competenza delle persone che vi collaborano. Nella previsione delle spese per studi vanno comprese le spese per aggiornamento professionale dell'imprenditore e dei suoi dipendenti, con conseguente applicazione dei criteri previsti dal comma 1 dell'art. 74 anziché di quelli di cui al comma 3, concernente le altre spese relative a più esercizi.

Reddito di impresa – Ammortamenti – Canone iniziale di locazione finanziaria – Deducibilità nel limite della quota imputabile a ciascun periodo d'imposta – Assimilazione ai costi ad utilizzazione pluriennale.
Cass., sez. tributaria, 2 agosto 2000, n. 10147, in Boll. trib. 2000, pag. 1502.

L'art. 67, ottavo comma, del D.P.R. 917/86 che disciplina la deducibilità del cosiddetto "maxicanone" di leasing, ha natura innovativa e non interpretativa.
Tuttavia, anche nella normativa previgente, i costi ad utilizzazione pluriennale erano deducibili dal reddito nei soli limiti della quota imputabile a ciascun periodo d'imposta, in ossequio al principio della correlazione fra costi e ricavi.

Commissione tributaria centrale

Reddito di impresa - Interessi su crediti di imposta – Vigenza del DPR N. 597 DEL 1973 – Natura compensativa – Intassabilità – Art. 56 del TUIR – Tassazione di tutti gli interessi conseguiti – Applicabilità retroattiva ex art. 36 del DPR n. 42 del 1998.
Comm. trib. centr., 22 gennaio 1999, n. 230, in Giur. imp. 2000, pag. 559.

Gli interessi maturati sui crediti d'imposta, mentre non costituivano materia imponibile in vigenza del DPR n. 597 del 1973, sono considerati tassabili dall'art. 56 del TUIR n. 917 del 1986 e tale ultima disposizione si rende applicabile anche per i periodi d'imposta precedenti al 1987 in forza del disposto dell'art. 36 del DPR n. 42 del 1988 qualora la dichiarazione dei redditi sia conforme ai nuovi precetti.

Reddito di impresa – Oneri di utilità sociale ed accantonamenti al fondo di liquidazione del personale – Impossibilità per l'ufficio di integrare in sede contenziosa i motivi posti a sostegno dell'avviso di accertamento – Deducibilità.
Comm. trib. centr., sez. I, 5 luglio 1999, n. 4454, in Giur. imp. 2000, pag. 322.

E' illegittimo il recupero a tassazione, da parte dell'Ufficio, di oneri di utilità sociale e di accantonamenti al fondo di liquidazione del personale fondato sull'integrazione, in sede contenziosa, delle motivazioni addotte nell'originario avviso di accertamento.

Reddito di impresa - *Sale and lease back* – Assimilazione ad un'operazione di credito – Deve essere provata – Mancanza di tale prova – Scopo di *leasing* – Operazione imponibile – E' tale. Detraibilità dell'Iva assolta – Legittimità.
Comm. trib. centr., sez. XI, 17 settembre 1999, n. 5338, in Giur. imp. 2000, pag. 160.

Nel *sale and lease back*, la vendita ha scopo di *leasing* e non di garanzia in quanto, nella configurazione socialmente tipica del rapporto costituisce solo il presupposto necessario della locazione finanziaria, inserendosi nell'operazione economica, secondo la funzione specifica di questa, che è quella di procurare all'imprenditore liquidità immediata mediante l'alienazione di un bene strumentale conservandone l'uso, con facoltà di riacquistarne la proprietà a fine rapporto. In tale contesto, la funzione di garanzia deve essere provata dall'Ufficio e deve costituire non solo motivo, ma assurgere a causa vera e propria del contratto.
Conseguentemente, in mancanza di prova sulla causa di credito dell'operazione, la stessa deve considerarsi a scopo di *leasing*.
L'operazione di *sale and lease back* è, pertanto, operazione imponibile Iva e consente la legittima detrazione dell'Iva assolta.

Commissioni tributarie di merito

Reddito di impresa – Accantonamento al fondo rischi su crediti – Limiti previsti dall'art. 71 del TUIR – Effetti ceduti allo sconto con la clausola"salvo buon fine" – Inclusione nella base di computo del fondo – Illegittimità.
Cessione di crediti *pro soluto* a costo zero o per modesto importo – Incasso da parte del cessionario di una provvigione d'acquisto – Deducibilità della provvigione – Inerenza –Non sussiste.
Perdite su crediti vantati nei confronti di soggetti esteri – Certezza - Documentazione rilasciata dal Ministero del commercio con l'estero – Idoneità.
Rinuncia al credito per rimborso di un prestito obbligazionario – Prova che i sottoscrittori di obbligazioni siano i soci – Mancanza - Sopravvenienza attiva non imponibile ex art. 55 del TUIR – Insussistenza.
Comm. trib. reg. Emilia Romagna, 3 dicembre 1999, n. 319, in Giur. imp. 2000, pag. 329.

E' illegittimo il computo dell'accantonamento al fondo svalutazione crediti, fiscalmente deducibile, effettuato sul valore nominale di crediti ceduti allo sconto con la clausola "salvo buon fine".
Si ritengono carenti del requisito d'inerenza e quindi indeducibili i costi per provvigioni riconosciute, a seguito di un negozio di cessione di credito, al soggetto acquirente i crediti stessi, negozio posto in essere al solo fine di ottenere un indebito risparmio di imposta.
Sono deducibili le perdite su crediti vantati verso uno Stato estero, in presenza di una dichiarazione rilasciata dal Ministero del commercio con l'estero italiano che riconosce il mancato rispetto degli impegni da parte del debitore.

Non possono essere considerate sopravvenienze attive non tassabili le rinunce al credito derivante dalla sottoscrizione di un prestito obbligazionario da parte dei soci della società, in carenza di prova che le obbligazioni fossero state sottoscritte dai soci.

Reddito di impresa – Compravendita di cosa futura – Acconti versati dal cessionario – Rimanenze finali – Imponibilità - Risoluzione di compromesso di compravendita immobiliare – Risarcimento del danno – Deducibilità – Condizioni.
Comm. trib. prov. di Milano, 14 febbraio 2000, n. 35, in Boll. trib. 2000, pag. 1262.

In un atto di compravendita immobiliare la cosa futura, allorché è stabilito che il trasferimento della proprietà del bene avverrà, quanto alla proprietà del suolo e del manufatto nello stato di fatto in cui si trova, contestualmente alla sottoscrizione dell'atto stesso, e quanto alla proprietà delle altre porzioni del bene medesimo, man mano che esse verranno ad esistenza, deve ritenersi che il venditore abbia trasferito l'immobile, per la percentuale completata, al prezzo costituito dalla somma ricevuta. A tale prezzo si contrappongono le rimanenze finali contabilizzate, nonché gli acconti rimandati quali costi al successivo esercizio.
La penalità prevista contrattualmente, relativa alla rescissione anticipata di un contratto di finanziamento fondiario, senza la quale non avrebbe potuto essere attuata una successiva compravendita immobiliare, deve ritenersi correlata ai ricavi della compravendita e pertanto è deducibile.

REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

Dottrina

"Le modifiche al regime fiscale del lavoro dipendente prestato all'estero", di V. FICARI, in Boll. trib. 2000, pag. 1063.

A seguito dell'abrogazione del comma 2, lett. c), dell'art. 3 TUIR, le somme erogate a fronte di prestazioni di lavoro subordinato svolte all'estero con le caratteristiche della continuità e costituenti oggetto esclusivo del rapporto stesso, rientrano, dal 1° gennaio 2001, nella base imponibile IRPEF.
L'A. valuta l'impatto di tale modifica rispetto al concetto di residenza fiscale, alla disciplina convenzionale, nonché all'istituto del trattamento di fine rapporto.
Il reddito del lavoratore all'estero sarà ora tassabile in due diversi Paesi a causa della concorrenza del criterio della fonte di cui alla disciplina convenzionale e di quello di residenza di cui alla disciplina interna.
L'A. evidenzia come il problema della doppia imposizione, sebbene risolvibile mediante l'attribuzione del credito di imposta, presenti difficoltà applicative ove si consideri che ai sensi dell'art. 15 TUIR la detrazione è possibile solo al momento in cui l'imposta è definitivamente pagata all'estero. (E.M.)

"Brevi considerazioni in merito alla tassazione separata dei *bonus* corrisposti ai dipendenti in esecuzione di un <<piano di *retention*>>", di M. PEIROLO, in Boll. trib. 2000, pag. 1224.

Descritti in termini generali la finalità ed il contenuto dei programmi di incentivazione al mantenimento del personale in azienda, l'A. sostiene che i *bonus* corrisposti in esecuzione di un piano di *retention* non rivestono natura di retribuzione integrativa di quelle corrisposte in annualità precedenti, e quindi non possono essere tassati come emolumenti arretrati con le

modalità previste dall'art. 16 TUIR, ma hanno natura di emolumenti premiali corrisposti *una tantum* al verificarsi delle condizioni determinate in sede di accordo con i dipendenti.
Il fatto che tali emolumenti vengono erogati soltanto nell'esercizio successivo a quello in cui il dipendente ha maturato il relativo diritto alla percezione è, per l'A., irrilevante, posto che è la stessa natura del premio a comportare il predetto "sfasamento" temporale tra la maturazione dell'emolumento e la sua erogazione. (E.M.)

"L'IRPEF nella riforma del 1971. Brevi considerazioni su talune recenti modifiche e su novità annunciate per la tassazione dei redditi delle persone fisiche", di E. SPAZIANI TESTA, in Il fisco 2000, pag. 10032.

L'A analizza criticamente le modifiche intervenute nel corso degli anni e in tempi più recenti nel sistema impositivo personale, in un quadro generale rimasto sostanzialmente invariato.
Esaminando gli interventi degli ultimi anni, l'A. fa notare come sia stato favorito un numero sempre maggiore di forme di tassazione sostitutiva che sono andate ad incidere profondamente sul principio di personalità, generalità e progressività dell'imposizione personale.
Anche nel settore degli oneri deducibili si è intervenuti pesantemente derubricandone la maggior parte da oneri a detrazioni d'imposta per una quota percentuale del loro ammontare, senza giustificazione alcuna, se non quella dettata da motivi di gettito.
Correlate a scelte pratiche in ordine alle quali resta difficile trovare razionali motivazioni, sono state le modifiche apportate alla disciplina delle detrazioni per carichi di famiglia.
Ma il settore dove le modifiche sono intervenute in maniera più rilevante, disattendendo completamente il quadro normativo scaturito dalla riforma del 1971, è quello del reddito di lavoro dipendente.
Con gli anni è stato completamente disatteso il criterio dell'unicità della misura della detrazione d'imposta per i redditi di lavoro dipendente, e introdotto un sistema di detrazioni in misure decrescenti in proporzione all'aumentare del reddito.
L'inserimento di una scala di detrazioni in misure decrescenti viene vista dall'A. come una doppia penalizzazione per il lavoratore dipendente, il quale, oltre a scontare per intero la progressività dell'imposizione personale, subisce un'accentuazione della progressività dell'imposta proprio attraverso questa diminuzione di detrazioni in relazione all'ammontare del suo reddito di lavoro.
L'A. ritiene che la riforma del '71 debba essere completamente riconsiderata, per evitare che seguitino a proliferare iniziative di alleggerimento della pressione fiscale che, seppur lodevoli, finiscono per incidere su questo o quel settore reddituale producendo effetti sperequativi rispetto ad altri settori lasciati immutati nella disciplina dell'attuale sistema. (E.M.)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Redditi di lavoro dipendente - Previdenza obbligatoria – Retribuzione imponibile – Somme per esodo dei lavoratori – Esodo di un solo dipendente – Ammissibilità
Cass., sez. lav., 18 maggio 1999, n. 4611, in Riv. dir. trib. 2000, II, pag.176.

L'art. 4, comma 2 *bis,* del DL n. 173/1988, prevede che la disposizione recata nel comma 2, n. 3, del testo sostitutivo di cui all'art. 12 della legge 30 aprile 1969, n. 153, va interpretata nel senso che dalla retribuzione imponibile sono escluse anche le somme corrisposte in occasione della cessazione del rapporto di lavoro, al fine di incentivare l'esodo dei lavoratori. Tale disposizione tende a favorire l'esodo dei lavoratori, nel quadro delle misure urgenti in materia di finanza pubblica per l'anno 1988. Detto fine può essere indifferentemente conseguito sia con l'uscita simultanea di un gran numero di lavoratori dall'azienda sia con l'uscita in tempi diversi di uno o

più lavoratori. Ne consegue che è indifferente che la cessazione del rapporto riguardi un singolo dipendente ovvero si configuri come un esodo di massa, così come non ha rilievo il soggetto che prende l'iniziativa dello scioglimento del rapporto.

Lavoro dipendente – Ritenute - Commissioni tributarie – Giurisdizione – Controversia tra sostituto e sostituito – Sussiste – Amministrazione Finanziaria – Litisconsorte necessaria – Integrazione del contraddittorio – Necessità.
Commissioni tributarie – Giurisdizione – Richiesta di risarcimento ex art. 2043 c.c. – Giurisdizione esclusiva – E' tale.
Cass., SS.UU., 17 novembre 1999, n. 789, in Giur. imp. 2000, pag. 285.

La controversia fra sostituito e sostituto relativa alla legittimità delle ritenute d'acconto operate dal secondo, è devoluta alla competenza giurisdizionale delle commissioni tributarie atteso che l'indagine sulla legittimità delle ritenute non integra una mera questione pregiudiziale, suscettibile di essere deliberata incidentalmente, ma è causa di natura tributaria, la quale deve essere definita con effetti di giudicato sostanziale dal giudice cui la relativa cognizione spetta per ragioni di materia, in litisconsorzio necessario con l'Amministrazione finanziaria. Tale principio non soffre deroga né quanto la controversia stessa sia insorta fra sostituito e sostituto – perché l'originaria incompletezza del contraddittorio non può implicare uno spostamento della giurisdizione, mentre è compito del giudice di essa munito provvedere all'integrazione del contraddittorio stesso – né quanto siano scaduti i termini di decadenza previsti dalla legge per chiedere la restituzione delle somme versate all'Amministrazione finanziaria, atteso che tale scadenza incide sulla fondatezza e sull'ammissibilità dell'azione da proporre innanzi al giudice tributario, ma è priva di effetti sulla giurisdizione dello stesso, non essendo prevista dall'ordinamento alcuna giurisdizione residuale dell'a.g.o. a seguito dell'improponibilità, inammissibilità o infondatezza della domanda devoluta alla giurisdizione delle commissioni tributarie.
La giurisdizione esclusiva delle commissioni tributarie deve essere affermata anche nell'ipotesi in cui la domanda del sostituito venga formulata nei confronti del sostituto invocando l'art. 2043 c.c., perché la controversia investe pur sempre una causa di natura tributaria.

Ritenute sui redditi di lavoro dipendente – Accertamento eseguito nei confronti del dipendente – Controversia relativa – Deve essere definita in contraddittorio con il sostituto d'imposta.
Cass., 23 novembre 1999, n. 12991, in Boll. trib. 2000, pag. 1104.

La controversia tra Amministrazione finanziaria e sostituito d'imposta in ordine all'imponibilità di determinati proventi deve essere estesa al sostituto d'imposta, in quanto litisconsorte necessario per via del rapporto di sostituzione con il debitore principale che si crea per effetto dell'art. 64 del DPR n. 600/1973.

Redditi di lavoro dipendente – Periodi d'imposta anteriori al 1998 – Erogazione al dipendente, a seguito di trasferimento in altra sede, di un "contributo-affitto" – Imponibilità per l'intero ammontare – Sussiste.
Cass., sez. V, 18 febbraio 2000, n. 1842, in Il fisco 2000, pag. 6706.

Le indennità di trasferimento e le indennità similari – quale il rimborso di parte del più consistente canone di locazione che il dipendente debba pagare per acquisire il godimento di un confacente alloggio, cioè le somme che il datore di lavoro eroghi al dipendente per alleviare la maggiore entità degli oneri generali connessi allo spostamento territoriale dell'attività lavorativa – sono componenti del reddito tassabili, ai fini Irpef, per l'intero ammontare se ricadono in periodi d'imposta anteriori al 1998.

Reddito di lavoro dipendente – Contributo spese affitto – Regime anteriore al 31.12.1998 – Imponibilità.
Sostituzione ai fini del pagamento dell'imposta – Fatto generatore del tributo – Si riferisce al contribuente "sostituito" – Azione dell'Amministrazione finanziaria – Si rivolge al "sostituito" – Obbligo del sostituito di dichiarare i propri redditi – Sussiste anche in caso di omessa ritenuta del "sostituto".
Cass., sez. tributaria, 8 marzo 2000, n. 2611, in Giur. imp. 2000, pag. 522

Il reddito di lavoro dipendente è costituito da tutti i compensi ed emolumenti, comunque denominati, percepiti in dipendenza del rapporto di lavoro, e quindi comprende tutti i sussidi e le indennità con cui il datore di lavoro assume su di sé, integralmente o parzialmente, gli oneri economici di ordine generale che il lavoratore affronti per mettersi in grado di svolgere l'attività lavorativa.
Conseguentemente il rimborso di parte del più consistente canone di locazione che il dipendente debba pagare per acquisire il godimento di un confacente alloggio è imponibile, per l'intero ammontare, se ricade in periodi di imposta anteriori al 31 dicembre 1998.
Nei casi di sostituzione cd. "impropria", laddove cioè, in forza di disposizioni di legge, un soggetto è tenuto in luogo di altri (cui si riferiscono i fatti generatori di imposta) al pagamento dell'imposta a titolo di acconto con obbligo di rivalsa attraverso la ritenuta, l'Amministrazione Finanziaria mantiene l'azione diretta nei confronti del contribuente sostituito, cosicché, quando la ritenuta non sia stata operata su emolumenti che costituiscono componente di reddito, il percettore dovrà ovviare alla omissione, dichiarando i relativi proventi e calcolando l'imposta sull'imponibile, alla cui formazione quei proventi hanno concorso.

Redditi di lavoro dipendente – Interessi compensativi corrisposti anteriormente all'entrata in vigore del D.L. n. 557/1993 – Tassabilità – Esclusione.
Cass., Sez. V trib., 18 aprile 2000, n. 4943, in Il fisco 2000, pag. 9340.

La norma con la quale è stato disposto che gli interessi compensativi corrisposti a lavoratori dipendenti per ritardato pagamento di spettanze, costituiscono redditi della stessa categoria di quelli da cui derivano i crediti su cui tali interessi sono maturati, non può considerarsi interpretativa della natura di tali interessi, e quindi derivarne la loro tassabilità per i periodi anteriori all'entrata in vigore del D.L. n. 557/1993.

Redditi di lavoro dipendente – Indennità di prepensionamento – Tassabilità – Sussiste.
Cass., sez. tributaria, 8 maggio 2000, n. 5774, in Riv. dir. trib. 2000, II,pag. 323.

L'indennità di prepensionamento erogata ad un dipendente dimissionario è soggetta all'Irpef non costituendo erogazione liberale, eccezionale e non ricorrente.
****
Con commento di F. Petrucci, "Ancora su esodi e prepensionamenti. La S.C. conferma la tassabilità delle relative indennità erogate ai dipendenti"

Tribunali e Corte d'Appello

Reddito di lavoro dipendente – Somme corrisposte per incentivare l'esodo dal posto di lavoro – Nozione di esodo.
Trib. di Milano, sez. lav., 21 ottobre 1999, n. 2272, in Riv. dir. trib. 2000, II, pag. 176.

L'espressione esodo di cui all'art. 5 del decreto n. 314/1997 concerne anche il recesso individuale dal posto di lavoro, dato che la norma predetta non fa riferimento esclusivo agli esodi collettivi.

Commissione tributaria centrale

Reddito di lavoro dipendente – Premio di fedeltà – Non rientra tra le erogazioni liberali, eccezionali e non ricorrenti – Rimborso della ritenuta operata ai fini IRPEF – Non spetta.
Comm. trib. centr., sez. XXVI, 30 agosto 1999, n. 4664, in Giur. imp. 2000, pag. 33.

Le somme corrisposte ad un lavoratore dipendente, a titolo di premio fedeltà al compimento dei 25 anni di servizio, non costituiscono erogazioni liberali, eccezionali e non ricorrenti, che in conformità con quanto previsto dall'art. 48, comma 2, lett. f), del DPR n. 917 del 1986 non concorrono a formare il reddito per il percettore.
Conseguentemente non spetta il rimborso della ritenuta d'acconto operata sulla predetta somma.

Commissioni tributarie di merito

Redditi di lavoro dipendente – Somme corrisposte per incentivare l'esodo – Art. 5 del D. Lgs. n. 314/1997 – Decorrenza.
Comm. trib. prov. di Torino, sez. XXXIII, 23 settembre 1999, n. 54, in Riv. dir. trib. 2000, II, pag. 177.

La disciplina introdotta con l'art. 5 del D. Lgs. n. 314/1997 è applicata nei riguardi di tutte le somme corrisposte per facilitare l'esodo dal posto di lavoro a partire dal 1°gennaio 1998.

Reddito di lavoro dipendente – Somme corrisposte per incentivare l'esodo – Decorrenza.
Comm. trib. prov. di Torino, sez. XXVII, 6 dicembre 1999, n. 91, in Riv. dir. trib. 2000, II, pag. 176.

La disciplina introdotta con l'art. 5 del D. Lgs. n. 314/1997 è applicabile solo nei riguardi delle somme corrisposte per facilitare le cessazioni del rapporto di lavoro, intervenute dal 1° gennaio 1998.

REDDITI DIVERSI

Giurisprudenza

Corte Costituzionale

Redditi diversi – Indennità di esproprio – Estensione ai terreni della zona omogenea "F" della tassazione prevista per i terreni rientranti nelle zone omogenee A, B, C e D – Questione di legittimità costituzionale – Carenza delle ordinanze delle Commissioni tributarie – Mancata evidenziazione della rilevanza della questione – Manifesta infondatezza.
Corte cost., 1° giugno 2000, n. 170, in Il fisco 2000, pag. 8481.

E' manifestamente inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art. 1, comma 2, della L. n. 75/1993 sollevata in riferimento agli artt. 3, 53 e 77 della Costituzione in quanto le

ordinanze non appaiono adeguatamente motivate sotto l'aspetto della rilevanza della questione ai fini della controversia all'esame del giudice *a quo*.

Redditi diversi – Indennità di esproprio – Trattamento differenziato da altre fattispecie analoghe – Introduzione di una discriminante temporale – Questione di legittimità costituzionale – Carenza dell'ordinanza della commissione tributaria provinciale – Manifesta infondatezza.
Corte cost., 1° giugno 2000, n. 171, in Il fisco 2000, pag. 8481.

Sono manifestamente inammissibili le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 81, comma 1, lettera b), del DPR n. 917/1986 come modificato dall'art. 11 della L. n. 413/1991 sollevate in riferimento agli artt. 3 e 53 della Costituzione in quanto l'ordinanza di rinvio non indica puntualmente gli elementi della fattispecie che portano a ricondurre le stesse sotto la disciplina delle disposizioni denunciate.

Redditi diversi – Indennità di esproprio – Introduzione di un discrimine temporale – Questione di legittimità costituzionale – Carenza dell'ordinanza della Commissione tributaria provinciale – Mancata evidenziazione della rilevanza della questione – Manifesta infondatezza.
Corte cost., 1° giugno 2000, n. 172, in Il fisco 2000, pag. 8481.

E' manifestamente inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art. 11 della L. n. 413/1991 sollevata in riferimento all'art. 3 della Costituzione in quanto il giudice *a quo* nell'ordinanza di rinvio, non argomentando e motivando adeguatamente la sua "scelta ermeneutica", non dà conto della rilevanza e della non manifesta infondatezza della questione.

REDDITI TASSATI SEPARATAMENTE

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Redditi tassati separatamente – Indennità equipollenti al Tfr – Nozione.
Cass., sez. I, 28 aprile 1999, n. 4290, in Riv. dir. trib. 2000, II, pag. 171.

Per indennità equipollenti al Tfr vanno considerate le indennità sostitutive dello stesso, non potendo sussistere pluralità di trattamenti di fine rapporto in contrasto con il vincolo previsto dall'art. 4 della legge n. 297/1982. Ne consegue che le indennità non riconducibili tra quelle equipollenti, rientrano, ai fini fiscali, tra le altre indennità e somme" rimanendo di conseguenza assoggettate a tassazione con le modalità di cui all'art. 17, comma 2, del TUIR.

RISCOSSIONE

Dottrina

"La cessione dei crediti d'imposta nell'ambito di un gruppo di società alla luce delle recenti modifiche all'art. 43-*ter*, del D.P.R. n. 602/1973 apportate dal D.P.R. n. 542/1999", di S. LA ROCCA, in Il fisco 2000, pag. 9581.

L'articolo tratta le modifiche introdotte all'art. 43-*ter* del D.P.R. n. 602/1973 dagli artt. 5 e 11, comma 1, lett. e), del D.P.R. n. 542/1999, in materia di cessione delle eccedenze d'imposta nell'ambito di società o enti facenti parte dello stesso gruppo.
L'art. 5 del citato D.P.R. n. 542/1999 introduce la possibilità, per il cessionario, di utilizzare le eccedenze d'imposta in compensazione, ai sensi dell'art. 17, del D.lgs. n. 241/1997, a partire dall'inizio del periodo d'imposta successivo a quello con riferimento al quale l'eccedenza si genera in capo al soggetto cedente.
L'art. 11, comma 1, lett. e), invece, modifica l'art. 43-*ter*, del D.P.R. n. 602/1973, abrogando il comma 2, nella parte in cui stabiliva quale data di efficacia della cessione la data di presentazione della dichiarazione dei redditi, e sopprimendo interamente il comma 3.
In altri termini, osserva l'A., tali modifiche consentono di riconoscere al cessionario, in applicazione dell'art. 17, del D.lgs. n. 241/1997, la facoltà di utilizzare dette eccedenze sia per effettuare la compensazione cd. esterna con debiti fiscali e contributivi, nel limite complessivo di 500 milioni, che quella cd. interna, realizzata cioè direttamente in dichiarazione; inoltre, il citato art. 5 individua il *dies a quo* in cui le eccedenze acquistate dal cessionario possono essere computate in diminuzione dai versamenti delle imposte dovute nell'inizio del periodo d'imposta successivo, consentendo in tal modo al cessionario la possibilità di utilizzarle nello stesso momento in cui avrebbe potuto disporne il cedente, se a sua volta non le avesse trasferite ad un altro soggetto.
Per completezza, l'A. segnala taluni orientamenti dell'Amministrazione finanziaria sempre in tema di cessione delle eccedenze d'imposta tra società del gruppo.
In particolare, si richiamano la R.M. del 23 ottobre 1996, n. 237, che consente ad un ente non commerciale, in qualità di capogruppo, la possibilità di cedere alle società controllate le eccedenze d'imposta, e la C.M. del 15 maggio 1997, n. 137, secondo la quale l'unico modo per utilizzare il credito d'imposta residuo è lo scomputo dai successivi versamenti da parte della società cessionaria, escludendo la possibilità di una ulteriore cessione del credito non utilizzato.
Infine, sono richiamate le istruzioni di cui al D.M. 13 marzo 2000, relative alle modalità di compilazione del quadro RK - Cessione delle eccedenze IRPEG nell'ambito del gruppo - del Modello Unico 2000, per le società di capitali. (P.M.)

Giurisprudenza

Corte di cassazione

Iscrizione a ruolo ex art. 36 *bis* del DPR n. 600/1973 – Mancato riconoscimento della deduzione integrale di contributi previdenziali non obbligatori – Legittimità – Contributi previdenziali ex art. 29 L. 21 del 1986 – Deducibilità integrale – Non ricorre.
Cass., sez. I, 14 dicembre 1999, n. 14003, in Boll. trib. 2000, pag. 1105.

L'articolo 36 *bis* del DPR n. 600/1973, nel testo previgente al D.L. 31 maggio 1994, n. 330, autorizzava gli uffici delle imposte a "ridurre la deduzione dal reddito complessivo delle persone fisiche degli oneri di cui all'articolo 10 del DPR n. 597/1973 esposti… in misura eccedente i limiti

fissati dallo stesso articolo". L'ufficio delle imposte, pertanto, ha correttamente operato laddove ha proceduto all'iscrizione a ruolo senza il preventivo avviso di accertamento negando la deducibilità totale degli oneri previdenziali non obbligatori in forza del disposto dell'art. 10, TUIR.
I contributi previdenziali versati alla Cassa nazionale di previdenza ed assistenza dei dottori commercialisti ai sensi dell'articolo 29 della legge n. 21 del 1986, che attribuisce una mera facoltà di procedere a versamenti integrativi del contributo soggettivo annuo, non rientrano tra i contributi obbligatori per legge per i quali l'articolo 10, lett. i), del DPR 29 settembre 1973, n. 600, consentiva la deduzione integrale, bensì tra i contributi previdenziali non obbligatori, che, come tali, in forza della successiva lettera m), erano deducibili per un importo complessivo non superiore a lire 2.500.000.

Commissioni tributarie di merito

Iscrizione a ruolo ex art. 36-bis del DPR 29 settembre 1973, n. 600 – Termine - 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione – Natura di decadenza.
Comm. trib. reg. di Roma, 10 aprile 2000, n. 32/41/00, in Il fisco 2000, pag. 8795.

L'art. 36-bis del DPR n. 600/1973 deve essere interpretato nel senso che qualora l'Amministrazione finanziaria intenda avvalersi della procedura prevista da tale norma, deve rispettare il termine del 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione cui si riferisce l'iscrizione a ruolo, essendo tale termine stabilito a pena di decadenza .

SCRITTURE CONTABILI

Dottrina

"Riflessioni sulla portata della disposizione transitoria di cui all'art. 55, comma 3, lettera b), terzo periodo, del T.U.I.R., avente ad oggetto i contributi cosiddetti "agevolati", di A. BIENTINESI e G. LENZI, in Il fisco 2000, pag. 8391.

L'articolo prende in esame la norma transitoria contenuta nel terzo periodo, comma 3, lett. b), dell'art. 55 del T.U.I.R., che accorda, per taluni contributi - tra cui figurano quelli concessi ai sensi del testo unico delle leggi sul mezzogiorno, approvato con il D.P.R. n. 218/1978 - il mantenimento del regime fiscale vigente al momento della loro concessione.
Tale regime, prima delle modifiche introdotte dall'art. 21, comma 4, lett. b), della L. n. 449/1997 con decorrenza dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 1998, stabiliva che il contribuente poteva accantonare i suddetti contributi in un apposito fondo del passivo in sospensione d'imposta senza limiti temporali, a condizione che il contributo medesimo non fosse utilizzato per scopi diversi dalla copertura di perdite d'esercizio.
Il rinvio ad un regime di *favor* preesistente si giustifica con la necessità di tutelare le aspettative dei contribuenti consentendo a quest'ultimi di continuare a beneficiare del regime di sospensione dell'imposizione – parziale o totale - vigente all'atto della delibera di concessione provvisoria del contributo.
L'A., per completezza, richiama il caso concreto di una azienda che ha usufruito dei contributi ex *lege* n. 64/1986, con delibera provvisoria di concessione effettuata nel corso dell'anno 1992 e con incasso del 90% dei contributi nel 1999, ma in attesa del collaudo finale e del definitivo decreto di concessione.
Al riguardo pone il problema d'individuare sia il periodo di competenza in cui si rende obbligatoria la costituzione dell'apposito fondo onde poter legittimamente beneficiare della sospensione della

tassazione dei contributi in esame, sia le modalità operative da seguire ai fini dell'appostazione in bilancio del fondo medesimo.
Secondo l'A. in merito al primo problema assume rilevanza il momento in cui il diritto del beneficiario può considerarsi acquisito, che, nel caso di specie, coincide con l'emanazione del decreto definitivo di liquidazione dei contributi ex *lege* n. 64/1986, concessi in via provvisoria sin dal 1992.
Dal punto di vista operativo, per usufruire della sospensione della tassazione, i suddetti contributi dovranno essere accantonati, utilizzando il metodo cd. patrimoniale, nello specifico fondo del patrimonio netto senza interessare il conto economico.(P.M.)

INVIM

Giurisprudenza

Corte di cassazione

INVIM – Conferimento di immobile – Direttiva CEE n. 335 del 1969 - Imposta sull'incremento di valore – Legittimità – Valore iniziale – E' quello che risulta da precedente tassazione o acquisto – E' tale – INVIM decennale – Esenzione per immobili strumentali – Irrilevanza.
Cass., sez. tributaria, 18 febbraio 2000, n. 1844, in Giur. imp. 2000, pag. 678.

L'art. 4, n. 1,lett. c) della direttiva del Consiglio CEE 17 luglio 1969, n. 335, concernente l'imposizione sulla raccolta di capitali e sui conferimenti, non si applica all'INVIM sui conferimenti di immobile ad una società di capitali in quanto non è il conferimento ad essere gravato da imposta, ma l'incremento maturato grazie al medesimo; inoltre, la base imponibile del tributo non è calcolata, come esige la direttiva, sul valore reale dei beni conferiti o da conferire, ma sull'incremento di valore realizzato grazie al conferimento ed infine, perché l'INVIM colpisce il conferente e non la società beneficiaria.
Il valore iniziale dell'immobile oggetto di conferimento, ai sensi dell'art. 6, comma 1, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634, è quello risultante alla data di acquisto o della precedente tassazione.
Conseguentemente, nel momento in cui l'immobile strumentale delle società ed enti equiparati passa ad altro soggetto, il valore iniziale va determinato senza tener conto delle pregresse esenzioni dall'imposta per decorso del decennio di cui all'art. 25, c. 2, lett. d), del D.P.R. n. 634 del 1972.

INVIM - Conferimento in società – Valore iniziale – Precedente tassazione o valore di acquisto – Rilevanza – INVIM decennale – Esenzione per immobili strumentali – Valore al compimento del decennio – Irrilevanza.
Cass. sez. tributaria, 23 febbraio 2000, n. 2074, in Giur. imp. 2000, pag. 686.

L'art. 6, c. 1, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634, identifica il valore iniziale ai fini del calcolo dell'incremento di valore dell'immobile in quello che l'immobile aveva alla data dell'acquisto ovvero della precedente tassazione.
Conseguentemente in caso di conferimento di fabbricati dichiarati ai sensi dell'art. 25 dello stesso decreto esenti dall'imposta di cui all'art. 3, la base imponibile deve essere determinata assumendo come valore iniziale quello corrispondente alla data di acquisto e non quello risultante alla fine del decennio.

IPOTECARIE E CATASTALI (imposte)

Giurisprudenza

Corte di cassazione

Imposte ipotecarie e catastali – Valore dell'immobile – E' base di computo per la voltura – Cessione di azienda –Immobili compresi nel complesso aziendale – Passività gravanti sull'immobile – Irrilevanza.
Cass., sez. I, 7 settembre 1999, n. 9478, , in Giur. imp. 2000, pag. 170.

Le imposte ipotecarie e catastali sono finalizzate alla pubblicità *erga omnes* e all'esecuzione delle volture catastali, e non possono che fare riferimento al valore in sé dei singoli immobili, sia pure ricompresi in un complesso aziendale, posto che eventuali passività non incidono in alcun modo sul valore dell'immobile e quindi sulla formazione della base imponibile delle imposte.

IVA

Dottrina

"La nomina del rappresentante fiscale ai fini IVA – Una facoltà o un obbligo dell'operatore non residente?", di F. CAPASSO, in Il fisco 2000, p. 9405.

Nell'articolo viene trattato il problema, in tema di IVA, della diversa disciplina che si applica agli operatori esteri privi di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato, a seconda che siano comunitari o extracomunitari.
L'A. rileva l'anomalia che emerge dall'esame della normativa IVA riferita all'istituto del rappresentante fiscale e della relativa prassi ministeriale, nell'ipotesi in cui il cessionario o il committente residente acquisti il bene o utilizzi il servizio come privato consumatore o non sia, comunque, nelle condizioni di provvedere ad emettere l'autofattura ai sensi dell'art. 17, comma 3, DPR. n. 633/72. In questi casi, l'operazione sembrerebbe sfuggire all'applicazione dell'imposta se il cedente o prestatore non residente, privo di stabile organizzazione nel territorio dello Stato, non abbia provveduto alla nomina di un proprio rappresentante fiscale in Italia e non si tratti, in ogni caso, di operazione intracomunitaria. Il Ministero ha, infatti, stabilito che solo per le operazioni intracomunitarie, territorialmente rilevanti in Italia, sussiste l'obbligo – in capo al cedente o prestatore – di nominare un rappresentante fiscale in tutti i casi in cui il pagamento dell'imposta non possa essere assolto dal cessionario o committente perché privato consumatore. Per eliminare tale anomalia, non giustificabile e fonte di possibili alterazioni del regime di concorrenza tra operatori residenti e non, l'A. auspica una modifica dell'art. 17 o un chiarimento in via amministrativa, considerato che la portata letterale del comma 2 della disposizione, come sostenuto da parte della dottrina, sembrerebbe già propendere per l'obbligatorietà della nomina del rappresentante fiscale nelle ipotesi sopra descritte. (S.G.)

"Regole comunitarie per il commercio elettronico", di P. CENTORE, in Corr. trib. 2000, pag. 2093.

"La Commissione europea propone nuove regole per l'applicazione dell'Iva sui servizi on-line", di F. ROCCATAGLIATA e J. H. i VALLVE', in Il fisco 2000, pag. 8349.

In materia di Iva, la Commissione europea ha presentato, il 7 giugno 2000, la proposta n. 2000/0147 di modifica della Sesta Direttiva Iva 77/388/CEE per regolamentare il settore del commercio elettronico. Il primo punto esaminato dalla Commissione riguarda l'ambito oggettivo di applicazione delle nuove disposizioni che, in pratica, comprende i servizi dell'art. 7, quarto comma, lett. b) del D.P.R. n. 633/1972, tra cui vengono fatti rientrare espressamente il *software*, l'elaborazione dati ed i servizi informatici compreso il *web-hosting*, la progettazione di siti *web* o servizi analoghi.
La proposta di modifica passa quindi ad esaminare il nuovo principio di territorialità, individuando a seconda dei casi, come criterio alternativo al luogo di residenza del prestatore sancito dall'art. 9, primo comma, della Sesta Direttiva Iva, quello di residenza del committente il servizio.
Nel caso di un prestatore del servizio residente nella UE e di un committente extra UE (privo di stabile organizzazione o rappresentanza fiscale in Comunità) opera il criterio della tassazione a "destino" e quindi l'operazione è irrilevante Iva per il prestatore comunitario.
L'operazione è altresì tassata a "destino" anche quando il prestatore fiscalmente residente nella UE fornisce il servizio ad un soggetto passivo residente in altro Stato membro, di modo che sarà il committente, mediante autofatturazione (cd. meccanismo di *reverse charge*), a rendere imponibile l'operazione ed applicare la relativa imposta. Se invece il servizio venisse reso dal medesimo soggetto a favore di un privato comunitario, si applicherebbe la regola generale del luogo di residenza del prestatore, il quale dovrebbe assoggettare ad Iva l'operazione.
Il luogo di residenza del committente è il criterio proposto per l'ipotesi di servizio reso da un soggetto extra UE a favore di un soggetto passivo Iva comunitario.
Qualora detto servizio venisse reso a favore di un privato comunitario, occorrerebbe distinguere a seconda che il prestatore extra UE provveda o meno alla propria registrazione ai fini Iva in uno qualsiasi degli Stati dell'Unione. Nella prima ipotesi l'operazione sarebbe soggetta ad Iva all'origine, ossia nello Stato UE in cui il prestatore si è registrato, altrimenti verrebbe tassata a "destino" e, per questo, il prestatore sarebbe comunque obbligato a registrarsi nello Stato del consumatore finale non soggetto passivo d'imposta.
Peraltro, l'obbligo di registrazione scatta soltanto al superamento della soglia di 100.000 Euro di volume d'affari per prestazioni effettuate nella UE nel periodo d'imposta.
La proposta inserisce infine una "clausola di salvaguardia" a vantaggio del prestatore comunitario per le ipotesi di "delocalizzazione" della tassazione, precisando che ove il fornitore del servizio accerti con la dovuta diligenza che il suo cliente è un soggetto passivo d'imposta in altro Stato membro, l'obbligazione tributaria comunque si trasferisce in capo al destinatario del servizio anche qualora si accerti che questi aveva chiuso la propria posizione Iva.
Per agevolare tale accertamento sulla soggettività tributaria del cliente, la Commissione ha ipotizzato un sistema di consultazione on-line da parte degli operatori economici dei dati rilevanti posseduti da tutte le amministrazioni fiscali interessate. (A.F.)

"Evasione fiscale nel commercio elettronico", di D. D'AGOSTINO, in Il fisco 2000, pag. 10222.

Nell'ambito del commercio elettronico si distinguono due diverse tipologie di transazione: quelle cosiddette indirette, assimilabile alle vendite per corrispondenza, in cui la rete funge da strumento per la ricezione degli ordini di acquisto di beni; e quelle di commercio diretto in cui la transazione avviene esclusivamente on-line (cessione di dischi, software, ecc.).
Entrambe le fattispecie presentano numerose problematiche di natura tributaria, sia per l'Iva che per le imposte dirette, alle quali sino ad oggi non si è provveduto a fornire adeguata disciplina nel nostro ordinamento in attesa di una complessiva ridefinizione della materia in ambito comunitario.
Peraltro, con riguardo al regime Iva, il Ministero delle Finanze, con risoluzione 14 febbraio 2000, n. 14/E, ha considerato tutte le operazioni di *e-commerce* prestazioni di servizi soggette ad imposta in Italia se prestate a favore di soggetti che ne fruiscono nel nostro territorio. In tale ipotesi il

prestatore del servizio è tenuto a nominare un rappresentante fiscale in Italia per l'assolvimento di tutti gli obblighi Iva previsti dalla vigente normativa, salvo che il servizio si rivolga in favore di soggetti Iva italiani che provvedono all'emissione di autofattura.
Per quanto concerne le imposte dirette, il Se.C.I.T. ha evidenziato tra le maggiori difficoltà l'individuazione dei presupposti di localizzazione del reddito ed in particolare di imputazione di esso a soggetti residenti in Italia che svolgono un'attività tramite sito web posto all'estero e, viceversa, di soggetti esteri che svolgono nel nostro territorio attività mediante siti web ivi situati.
E' stata pertanto segnalata la necessità di procedere alla revisione del concetto di stabile organizzazione in relazione alle attività imprenditoriali svolte mediante utilizzo di strumenti informatici. (A.F.)

"Nuova disciplina del mercato dell'oro, in attuazione della Direttiva n. 98/80/CE anche alla luce delle disposizioni attuative emanate dall'Ufficio italiano dei cambi", di C. PESSINA e C. BAJARDI, in Il fisco 2000, pag. 10765.

L'A. esamina principalmente la nuova disciplina valutaria in tema di commercio di oro ed in sintesi ripercorre le principali novità fiscali introdotte dalla Legge 17 gennaio 2000, n. 7. (A.F.)

"Prestiti di personale. A metà strada tra esclusione ed imponibilità Iva", di G. PUTZU e R. SEVERINI, in Il fisco 2000, pag. 7115 (per segnalazione).

"Conseguenze fiscali dell'attribuzione dei domini Internet", di F. SANTORO, in Il fisco 2000, pag. 6603.

Con riguardo alla natura giuridica del sito web, sia ai fini del riconoscimento del soggetto promotore di attività economica sia dell'individuazione del luogo di produzione del reddito, esistono una serie di proposte al vaglio del Parlamento europeo. Un principio già recepito da tale organismo consiste nell'escludere l'esistenza di una stabile organizzazione per l'attività esercitata da un operatore di uno stato membro per mezzo di un sito Internet collocato o gestito da un server - appartenente ad altro soggetto che presta il servizio (*Internet service provider*) - ubicato in altro stato membro.
Per l'individuazione dei soggetti contraenti è stato proposto di adottare standard internazionali di identificazione, di ridurre gli identificativi web, di inserire l'indirizzo della sede effettiva e del codice identificativo Iva tra i dati richiesti per lo svolgimento dell'attività commerciale on-line.
Sono stati inoltre evidenziati rilevanti problemi in materia di tutela del marchio in considerazione del fatto che la registrazione dei domini avviene in paesi che adottano regole proprie a volte molto differenti e considerato che manca una autorità di coordinamento ed un registro unico europeo. Può quindi accadere che vengano concessi nomi identificativi (*domain names*) coincidenti con marchi imprenditoriali tutelati il cui uso non autorizzato viene in Italia considerato dalla giurisprudenza contraffazione del marchio stesso.
Quanto poi agli aspetti fiscali connessi alla vendita del sito web, trattandosi di un bene immateriale l'operazione sarebbe riconducibile ad una prestazione di servizio ex art. 3, secondo comma, n. 2) del D.P.R. n. 633/1972 ed il criterio di territorialità applicabile quello del luogo di residenza del committente.
Dubbi sul trattamento fiscale suscita il rapporto intercorrente tra l'*Internet Service Provider* e l'impresa commerciale che di esso si avvale, dovendosi stabilire se i servizi resi dal primo siano da considerare, ai fini Iva, intermediazione territorialmente rilevante nel Paese in cui opera il *Provider* stesso ovvero prestazione accessoria al commercio elettronico cui si applica il principio del luogo di residenza dell'impresa committente. (A.F.)

"***E-commerce* – Problematiche fiscali e scenari competitivi"**, di M. VETERE, in Il fisco 2000, pag. 9014.

Principale problema fiscale in tema di *e-commerce*, risulta essere quello di determinazione della fonte del reddito e nello specifico di determinazione dei criteri di individuazione della stabile organizzazione.
Nella generalità dei casi, le Convenzioni contro le doppie imposizioni sottoscritte dall'Italia ricalcano lo schema OCSE in cui la nozione di stabile organizzazione si ravvisa in presenza di una sede fissa di affari dove l'impresa esercita in tutto od in parte la sua attività. Evidentemente tale nozione non è più adeguata al fenomeno di smaterializzazione del commercio elettronico che consente l'esercizio di attività imprenditoriali *world-wide* senza necessità di una installazione fissa.
Alla diffusa consapevolezza della necessità di un intervento congiunto dei vari Stati comunitari - sui cui contenuti per il momento manca una linea comune - si associa l'interesse degli Stati membri di individuare, non tanto una modifica del modello di convenzione OCSE, quanto piuttosto una soluzione a carattere interpretativo immediatamente operativa nei diversi Stati.
Tra le proposte avanzate attualmente prevale l'indirizzo che non considera il sito web stabile organizzazione mentre sul server – attrezzatura che fornisce memoria per la configurazione ed il funzionamento della sito web – deve essere effettuata una distinzione: server gestito da altra azienda specializzata (cosiddetto ISP – *Internet Service Provider*) per il cui servizio riceve un corrispettivo; server posseduto e gestito dall'impresa che utilizza la rete per fini commerciali. Solo in questa seconda ipotesi sarebbe configurabile stabile organizzazione ai sensi dell'art. 5 dello Schema OCSE. (A.F.)

Giurisprudenza

Corte di giustizia CE

IVA – VI Direttiva – Rimborso dell'imposta ai soggetti passivi non residenti all'interno del Paese – Art. 177 della Direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE – Artt. 2 e 5 della Direttiva del Consiglio 6 dicembre 1979, n. 79/1072/CEE.
Corte di giustizia CE, 13 luglio 2000, n. C-136/99, in Il fisco 2000, pag. 10696.

Ai soggetti passivi stabiliti in uno Stato membro in cui effettuano soltanto in parte operazioni soggette ad imposta è attribuito un diritto al rimborso parziale dell'Iva versata – in altro Stato membro in cui non sono stabiliti – in relazione a beni o servizi impiegati ai fini di loro operazioni nello Stato membro di stabilimento. L'importo dell'Iva rimborsabile è calcolato, in primo luogo, accertando le operazioni che nello Stato membro di stabilimento attribuirebbero un diritto a deduzione e, in secondo luogo, tenendo conto unicamente delle operazioni che attribuirebbero altresì un diritto a deduzione nello Stato membro del rimborso ove fossero effettuate in quest'ultimo, nonché delle spese che attribuiscono un diritto a deduzione in quest'ultimo Stato.

Corte di cassazione

IVA – Detrazione dell'imposta – Spese pubblicitarie – Inerenza per natura di tali spese all'esercizio d'impresa –Accertamento in concreto della destinazione del bene all'impresa – Necessità.
Cass., sez. I, 21 dicembre 1999, n. 14350, in Boll. trib. 2000, pag. 1108.

In tema di inerenza della spesa di acquisto, ai fini della detraibilità dell'IVA ex art. 19 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, deve ritenersi che il costo per l'utilizzazione di spazi pubblicitari sia necessariamente correlato all'esercizio di un'impresa, poiché esso è diretto a sollecitare l'interesse dei consumatori verso determinati prodotti. In tal caso, dunque, l'inerenza della spesa non deve essere specificamente provata dal contribuente, anche in considerazione del fatto che la pubblicità non svolge più (e da tempo, ormai) un ruolo puramente informativo, limitato ad un prodotto già esistente sul mercato. Lo sviluppo della produzione industriale di massa ha fatto assumere al messaggio pubblicitario la diversa funzione di sensibilizzare preventivamente l'interesse dei consumatori verso beni e servizi che ancora non sono offerti concretamente. Questo particolare carattere delle spese pubblicitarie – che trova una significativa conferma nella disciplina del bilancio che, sia pure con particolari cautele, ne prevede la collocazione all'attivo tra le immobilizzazioni immateriali (artt. 2424, B, 2 e 2426, primo comma, n. 5, c.c.) – porta a qualificare come "inerenti" all'esercizio dell'impresa tali spese anche quando siano sostenute prima ancora che l'offerta del bene o del servizio pubblicizzato si sia concretamente realizzata. La validità di tale conclusione è avvalorata nella considerazione che gli atti preparatori o di organizzazione (cioè diretti a porre le premesse indispensabili per lo svolgimento di un determinata attività economica) costituiscono parte integrante dell'attività imprenditoriale, anche perché tali atti non cessano con l'inizio concreto dell'attività dell'impresa ma continuano a svolgersi per tutta la durata di quest'ultima, intrecciandosi con il compimento dei singoli atti di gestione.
L'inerenza delle spese di acquisto, per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'Iva di cui all'art. 19 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, deve essere valutata in concreto, e non in astratto. Quando la spesa sostenuta non abbia un collegamento immediato con l'attività esercitata dal contribuente nel momento in cui l'acquisto viene effettuato, deve ritenersi che la detraibilità dell'imposta non sia pregiudizialmente esclusa, dovendo valutarsi, in presenza di una società, l'ambito di operatività dell'impresa con riferimento a tutte le attività indicate nell'oggetto sociale, anche se non attualmente esercitate, in vista delle quali la società è stata costituita e al cui esercizio i soci sono tenuti a concorrere.

IVA – Credito - Detraibilità dalla dichiarazione annuale successiva – Mancata indicazione per effettuazione di sole operazioni esenti – Detrazione nella prima denuncia utile con operazioni imponibili – Legittimità – Decadenza – Non si verifica.
Cass., sez. I, 4 febbraio 2000, n. 1204, in Giur. imp. 2000, pag. 391.

Non si verifica decadenza ed è quindi legittima la detrazione del credito IVA operata nella prima denuncia annuale utile, nel caso di specie presentato dopo due anni, laddove l'indicazione del credito sia stata omessa nelle precedenti in quanto erano state effettuate solo operazioni esenti.

IVA – Esenzione – Fideiussioni rientranti nell'attività propria dell'impresa - Calcolo delle stesse ai fini dell'Iva indetraibile – Legittimità.
Cass., sez. trib., 10 aprile 2000, n. 4506, in Il fisco 2000, pag. 10687.

Allorché nello statuto di una società siano previsti diversi tipi di attività, non ha alcuna importanza che, ai fini dei calcoli sull'imponibilità in materia di IVA, alcune di esse siano preminenti ed altre saltuarie e di ridotta importanza, in quanto non è il numero delle operazioni compiute che può influire sulla tipicità delle azioni stesse, ma è solo la previsione statutaria che deve avere rilievo in materia.
Di conseguenza, essendo esse esenti, debbono essere tenute in conto nella determinazione della quota di Iva indetraibile.

Commissione tributaria centrale

IVA - Rimborso – Richiesta di interessi anatocistici e compensativi – Spettanza – Misura – Saggio legale.
Comm. trib. centr. , 3 novembre 1999, n. 6611, in Giur. imp. 2000, pag. 643.

In materia di rimborso del credito IVA spettano gli interessi anatocistici, in quanto la mancata previsione da parte dell'art. 38-*bis* del DPR n. 633 ha la sua ragion d'essere nella estraneità alla situazione di fatto della norma che non poteva e non doveva regolare le particolari situazioni in tema di interessi. Resta fermo che la misura di tali interessi, ex art. 1283 del codice civile, non può che essere – in mancanza di convenzione – quella legale.

REGISTRO (imposta di)

Prassi Amministrativa

Registro (imposta di) – Atti civili – Contratti di locazione finanziaria aventi ad oggetto immobili – Registrazione – Tassazione in misura fissa.
Ris. Dir. centr. AA.GG. e cont. trib. 31 maggio 2000, n. 77/E, in Il fisco 2000, pag. 8479.

La risoluzione precisa che ai contratti di locazione finanziaria aventi ad oggetto immobili, non essendo compresi tra quelli previsti dall'art. 10, c. 1, n. 8, DPR 633/72 (vale a dire locazioni non finanziarie ed affitti), si applicano le ordinarie disposizioni in materia di atti soggetti ad Iva e, quindi, in caso di registrazione, tali contratti scontano l'imposta di registro in misura fissa, pari a L. 250.000.

Giurisprudenza

Corte di cassazione

Registro (imposta di) - Versamento a copertura perdite – Deliberazione contestuale alla riduzione di capitale - Incremento della misura originaria del capitale – Applicabilità – Versamento superiore all'originario capitale contestualmente ricostituito – Imposta proporzionale di registro – Inapplicabilità.
Cass., sez. I, 28 gennaio 2000, n. 997, in Giur. imp. 2000, pag. 355.

I conferimenti in denaro dei soci, deliberati in occasione della riduzione per perdite e ricostituzione del capitale sociale, sono soggetti all'imposta proporzionale di registro solo se e nella parte in cui comportino un incremento del capitale stesso oltre la misura originaria, non anche quando rimangano nel relativo limite, ancorché si traducano in erogazioni superiori a detta misura per effetto della maggiore consistenza delle passività

Registro (imposta di) - Decreto ingiuntivo – Richiamo a ricorso giudiziale – Ulteriore rinvio ad atto di cessione crediti – Enunciazione indiretta – Sussiste – Identità delle parti - Insussistenza – Tassabilità – Esclusione.
Cass., sez. tributaria, 2 febbraio 2000, n. 1125, in Giur. imp. 2000, pag. 359.

Il richiamo effettuato da un decreto ingiuntivo ad un ricorso giudiziale nel quale si fa riferimento ad una cessione di crediti effettuata tra soggetti diversi dal debitore ingiunto integra un'enunciazione indiretta di atti, ma esclude l'identità tra le parti dei distinti atti non presentati alla registrazione.
Conseguentemente è esclusa la tassazione dell'atto di cessione di crediti precedentemente non sottoposto a registrazione al momento della presentazione del decreto ingiuntivo, per carenza delle condizioni di identità soggettiva.

Commissione tributaria centrale

Registro (imposta di) – IVA - Contratto preliminare di vendita – Obbligazione concernente versamenti parziali del prezzo – Separata tassazione – Illegittimità.
Comm. trib. centr., SS.UU., 16 luglio 1999, n. 4965, in Giur. imp. 2000, pag. 593.

Nel contratto preliminare di vendita l'obbligazione concernente versamenti parziali del prezzo, anche se regolata con varie modalità e con particolari clausole, non è in linea di massima suscettibile di separata tassazione, sempre che per effetto di tali clausole e modalità essa non si trasformi in una nuova obbligazione, con oggetto e titoli diversi.

Registro (imposta di) – Atti amministrativi – Scrittura privata – Registrazione d'ufficio – Delibera assembleare contenente conferimento per ripianamento perdite sociali – Acquisizione dell'atto in sede di verifica nel vigore del DPR n. 634/1972 – "Legittimo possesso" per l'Amministrazione – Necessità - Sufficienza della "presa visione" dell'atto – Non opera – Illegittimità dell'acquisizione.
Comm. trib. centr., SS.UU., 25 maggio 2000, n. 3483, in Il fisco 2000, pag. 8792.

Solo a seguito dell'entrata in vigore del testo unico sull'imposta di registro (DPR n. 131/1986) è consentito all'Amministrazione procedere alla registrazione d'ufficio di una scrittura privata non autenticata di cui la stessa (tramite i suoi organi) abbia preso visione nel corso di accessi, ispezioni e verifiche eseguiti ad altri fini. Nel vigore della precedente normativa (DPR n. 634/1972) tale registrazione non è eseguibile in assenza del requisito del "legittimo possesso".

Commissioni tributarie di merito

Registro (imposta di) – Avviso di accertamento di maggior valore – Motivazione – Riferimento a stima UTE priva di alcuno dei criteri legali previsti nell'art. 51, 3° comma, DPR n. 131/1986 – Nullità.
Comm. trib. prov. di Siracusa, 21 luglio 1998, in Boll. trib. 2000, pag. 1112.

L'avviso di accertamento di maggior valore previsto dall'art. 52 del DPR n. 131/1986 deve contenere gli elementi di cui all'art. 51 in base ai quali è stato determinato. Se, pertanto, nell'avviso di accertamento e di liquidazione dell'imposta l'ufficio non ha indicato alcun elemento concreto previsto dalla norma predetta limitandosi a richiamare una relazione di stima dell'UTE priva di ogni riferimento ad alcuno dei parametri di cui all'art. 51 del citato DPR n. 131/1986, l'avviso di accertamento è privo di ogni validità e va dichiarato nullo.

Registro (imposta di) – Regolamento delle modalità di restituzione di debito – Fattispecie – Riconoscimento di debito – Atto autonomo a contenuto patrimoniale – Imponibilità ex art. 9 DPR n. 131/1986 - Non sussiste – Operazione complementare rispetto ad atto esente da Iva – Attrazione in campo Iva – Sussiste – Alternatività ex art. 40 DPR n. 131/1986 – Sussiste – Rimborso – Compete.
Comm. trib. prov. di Venezia, 1 ottobre 1999 n. 80, in Riv. dir. trib. 2000, II, pag. 223.

L'accordo stipulato per la regolamentazione della restituzione di una somma di denaro dovuta in base ad un precedente contratto di conto corrente e concessione di credito è operazione complementare a detto contratto, e pertanto, per effetto del combinato disposto dell'art. 10 DPR n. 633/1972 e dell'art. 40 DPR n. 131/1986, deve essere assoggettato ad imposta di registro in misura fissa.

SUCCESSIONI E DONAZIONI (imposta sulle)

Prassi Amministrativa

Successioni e donazioni – Base imponibile – Attivo ereditario – Crediti – Operazioni "pronti contro termine" – Acquirente a pronti deceduto prima della scadenza del contratto – Trattamento.
Circ. Dir. centr. AA.GG. e cont. trib. 28 luglio 2000, n. 149/E, in Il fisco 2000, pag. 10315.

Il Ministero prende posizione sul trattamento tributario, ai fini dell'imposta di successione, delle operazioni "pronti contro termine", nel caso in cui l'acquirente a pronti sia deceduto prima della scadenza del contratto.
Due gli orientamenti in materia: il primo lo definisce un contratto costituito da due vendite ad effetti reali che, perfezionandosi con il consenso delle parti, sono immediatamente traslative della proprietà dei titoli; il secondo ritiene l'operazione composta di due distinti contratti, la vendita a pronti comporta l'immediato trasferimento dei titoli, mentre la vendita a termine è caratterizzata dal trasferimento della proprietà dei titoli alla data di scadenza pattuita tra le parti.
In base alla prima interpretazione gli eredi vanteranno un diritto di credito (formato da capitale ed interessi maturati) nei confronti dell'acquirente a termine, diritto che concorrerà a formare l'attivo ereditario e sarà sottoposto a tributo successorio.
In base alla seconda interpretazione, invece, se al momento dell'apertura della successione il termine è ancora in corso, i titoli stessi cadranno in successione in quanto di proprietà del de cuius (acquirente a pronti).
L'Amministrazione finanziaria ritiene condivisibile la seconda interpretazione e, quindi, nell'ipotesi frequente in cui la banca assuma il ruolo di venditore a pronti e il cliente di acquirente a pronti, avendo la vendita a termine effetti obbligatori, la proprietà dei titoli resta al cliente fino alla scadenza del termine stabilito. Sono, pertanto, i titoli che concorrono a formare l'attivo ereditario ed il regime tributario ai fini dell'imposta di successione va determinato con riguardo alla natura dei titoli stessi di modo che se, ad esempio, nel contratto sono compresi titoli del debito pubblico, questi si considerano esenti.

FINANZA E TRIBUTI LOCALI

Prassi Amministrativa

Finanza e tributi locali – Imposta provinciale di trascrizione – Agevolazioni ed esenzioni – Cessioni in blocco dei contratti di locazione finanziaria aventi ad oggetto veicoli – Esclusione dal pagamento dell'imposta.
Ris. Dir. centr. fiscalità locale 3 ottobre 2000, n. 151/E, in Il fisco 2000, pag. 12018.

Non devono pagare l'imposta provinciale di trascrizione (IPT) le cessioni di contratti di locazione finanziaria concernente veicoli, effettuate in occasione di un'operazione di fusione per incorporazione in favore di una società interamente controllata da un istituto bancario incluso nell'ambito della vigilanza consolidata della Banca d'Italia.
Nel caso in questione, non sussistendo l'obbligo per i soggetti indicati nell'art. 58 del D.Lgs. 385/93 di effettuare le trascrizioni nei pubblici registri degli atti di acquisto dei beni oggetto di locazione finanziaria compresi nella cessione, non sorge neanche il presupposto per l'applicazione dell'IPT.

DIT

Dottrina

"La riserva sovrapprezzo azioni – Formule applicative e incidenza della DIT", di G. MANZANA, in Il fisco 2000, pag. 8721.

L'A. dopo aver illustrato la funzione economica del sovrapprezzo, che è quella di mantenere invariato, anche dopo l'aumento di capitale, il preesistente rapporto tra il valore effettivo dell'azienda ed il valore contabile del capitale sociale, esamina la formula per la determinazione del sovrapprezzo, rielaborandola in modo da poter determinare un aumento di capitale sociale che sia una percentuale di quello che si verrà a formare dopo l'aumento stesso. Viene inoltre presa in considerazione, attraverso esempi numerici, l'incidenza che può avere la DIT nel calcolo del sovrapprezzo, posto che l'aumento del capitale sociale e del relativo sovrapprezzo pagato costituiscono un aumento patrimoniale rilevante ai fini della DIT. L'A. ritiene pertanto che il futuro risparmio fiscale connesso alla fruibilità della DIT debba essere riconosciuto in capo ai "nuovi" soci, in quanto realizzato proprio per effetto del loro versamento in denaro. Ne consegue che il valore del sovrapprezzo da pagare risulta inferiore a quello determinato senza considerare il risparmio connesso alla DIT. (FDA)

ICI

Prassi Amministrativa

ICI – Riscossione – Versamento dell'imposta dovuta per l'anno 2000 – Istruzioni.
Circ. Dir. centr. Fiscalità locale 7 giugno 2000, n. 118/E, in Il fisco 2000, pag. 8473.

Il Ministero delle Finanze fornisce le istruzioni per il versamento dell'imposta comunale sugli immobili dovuta per l'anno 2000.
Nell'occasione – ricordando preliminarmente che le norme del D. Lgs. 30.12.92, n. 504 possono essere state modificate dai Comuni nell'esercizio della propria autonomia regolamentare - vengono sottolineati i seguenti aspetti:

- valore dei fabbricati iscritti in catasto: le rendite da assumere per l'anno 2000 sono quelle risultanti in catasto al 1° gennaio 2000, aumentate del 5%;
- valore dei terreni agricoli: il reddito dominicale da assumere per l'anno 2000 è quello risultante in catasto al 1° gennaio 2000, aumentato del 25%;
- versamenti: i Comuni possono stabilire che i versamenti non debbano più avvenire tramite concessionario della riscossione, ma esclusivamente sul conto corrente postale intestato alla Tesoreria del Comune, presso gli sportelli della Tesoreria comunale o anche tramite il sistema bancario.
- I versamenti effettuati dai contribuenti direttamente al Comune ovvero sul conto corrente del concessionario della riscossione o presso i suoi sportelli, devono essere assunti come validamente eseguiti alla data apposta sul bollettino dall'Ufficio postale ovvero dall'Ufficio del concessionario.

VIOLAZIONI E SANZIONI

Dottrina

"Le verifiche fiscali e le nuove sanzioni penali", di S. GOLINO, in Il fisco 2000, p. 6565.

L'articolo tratta della nuova normativa sulle sanzioni tributarie penali, di cui al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, con la quale è stata completata la riforma del sistema sanzionatorio tributario, avviata con i D.Lgs. nr. 471, 472 e 473 del 18 dicembre 1997, sulle sanzioni amministrative. L'impostazione della nuova disciplina non si fonda più, come la precedente, sulla previsione di reati "di pericolo" (ossia per condotte che preludono o che sono preordinate all'evasione), ma si è optato per ipotesi di reato "di danno", che si concretano nell'effettiva lesione degli interessi dell'Erario attraverso la sottrazione alla tassazione di materia imponibile. Ne discende che mentre in vigenza della precedente normativa per accertare l'esistenza di un ipotesi di reato era sufficiente rilevare condotte tipiche quali l'omessa fatturazione, con la nuova normativa il reato sussiste solo quando sia accertato che il contribuente, attraverso la propria dichiarazione annuale, ha evaso l'imposta. Nell'ambito dell'attività di verifica, pertanto, si profila la *notitia criminis* per le fattispecie che hanno come elemento costitutivo l'evasione soltanto quando i verificatori abbiano accertato una dichiarazione d'imposta inferiore a quella dovuta ed il superamento delle soglie di punibilità e quindi generalmente al termine della verifica. Per i reati non connessi a soglie di evasione, quali la fatturazione per operazioni inesistenti, l'informativa di reato va inviata quando emergono i primi indizi e, pertanto, anche nel corso della verifica fiscale che potrà proseguire con riguardo all'attività di accertamento amministrativo. Con la circolare 14 aprile 2000, prot. 114000, il Comando generale della Guardia di finanza ha emanato direttive circa gli adempimenti che i verificatori devono osservare in tali circostanze, stabilendo peraltro che, nel caso di accertamento degli elementi costitutivi di reato, l'attività di verifica deve essere condotta dagli organi di polizia tributaria in modo autonomo e in parallelo rispetto al procedimento di accertamento dei tributi dovuti, senza particolari vincoli pregiudiziali o preclusioni, al fine di fornire al pubblico ministero tutti gli elementi utili per l'esercizio dell'azione penale. Al riguardo l'A. ritiene che l'informativa di reato redatta dai militari a conclusione della verifica, con allegato il processo verbale di constatazione, avrà prevalentemente la natura di comunicazione preliminare, suscettibile, quindi, di essere in seguito integrata dagli stessi militari operanti, dagli uffici finanziari o dal pubblico ministero che, nel determinare l'imposta evasa e, dunque,

l'elemento costitutivo di reato, potrà avvalersi di consulenti tecnici. In ogni caso opera il principio sancito dall'art. 20 del D.Lgs. n. 74/2000 dell'autonomia del procedimento di accertamento tributario e l'eventuale contenzioso fiscale dal procedimento penale, mentre l'autonomia del processo penale dall'accertamento e dal processo tributario si ricava dagli artt. 2 e 479 del codice di procedura penale. (S.G.)

Prassi Amministrativa

Violazioni e sanzioni – Riforma delle sanzioni – Disposizioni integrative e correttive dei decreti legislativi 18 dicembre 1997, nn. 471, 472 e 473, in materia di sanzioni amministrative tributarie – Chiarimenti.
Circ. Dir. centr. AA.GG. e cont. trib. 5 luglio 2000, n. 138/E, in Boll. trib. 2000, pag. 1087.

La circolare effettua un'analisi dettagliata delle modifiche apportate dal D.Lgs. n. 99/2000 ai decreti legislativi nn. 471, 472 e 473 del 1997, riguardanti le sanzioni tributarie non penali.
Due i punti particolarmente significativi, riguardanti il cumulo giuridico e il ravvedimento operoso.
Vengono fornite inoltre precisazioni in merito agli aspetti processuali dell'applicazione della sanzione unica.
****
Per un più approfondito esame, si veda la ns. Circolare Informativa n. 20/2000.

Violazioni e sanzioni – Reati tributari – Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto – Istruzioni.
Circ. Dir. centr. AA.GG. e cont. trib. 4 agosto 2000, n. 154/E, in Il fisco 2000, pag. 10065.

Per un commento si veda la ns. Circolare Informativa n. 26/2000.

Violazioni e sanzioni – Art. 12 del D.Lgs. n. 472/1997 e successive modificazioni e integrazioni – Concorso di violazioni e continuazione – Esempi illustrativi delle modalità di calcolo delle sanzioni.
Nota Dir. centr. accert. e progr. 4 ottobre 2000, n. 20695/E, in Boll. trib. 2000, pag. 1478.

Il Ministero, con una lunga nota di servizio, illustra come vanno calcolate le sanzioni tributarie quando sono commessi più illeciti, in concorso tra loro, interessando più tributi in diversi anni d'imposta.
Con un complesso esempio di violazioni commesse negli anni '95, '96, e '97, rilevate con processo verbale nel '98, il Ministero giunge alla determinazione delle sanzioni tributarie in concreto applicabili.
****
Nella Guida Normativa del Sole-24 ore n. 188/2000 la presentazione della Nota è accompagnata da un breve commento di D. DAVID in cui si richiama l'attenzione sul fatto che la soluzione indicata nella Nota per l'istituto della definizione agevolata di cui agli artt. 16 e 17 del D. Lgs. n. 472/1997 risulta più sfavorevole per il contribuente in quanto la definizione viene sempre considerata con riferimento alle sole singole annualità, senza prevedere la possibilità di definire unitariamente più periodi d'imposta tra loro cumulabili.
Più recentemente, S. ALBANESE e R. DONZI', in Il fisco 2001, pag. 591, rappresentano le difficoltà di applicazione della sanzione cumulativa, dopo aver accuratamente delineato l'evoluzione della nuova disciplina relativa al concorso e alla continuazione delle violazioni amministrative, anche con riferimento a istituti premiali, oggetto della nota n. 206965/2000 in commento.

Giurisprudenza

Corte di cassazione

Violazioni e sanzioni - Reati tributari – Dichiarazione e versamento del danno tributario – Disciplina formale ex art. 6 della L. n. 30/1997 – Effetti.
Cass., sez. III pen., 3 aprile 2000, n. 536, in Il fisco 2000, pag. 7028.

La disciplina di cui all'art. 6 della L. 30/1997 (risarcimento, nell'ambito del procedimento penale, del danno cagionato all'erario come diretta conseguenza della mancata corresponsione di tributi) è riferibile a tutti i reati tributari anche se la mancata corresponsione dei tributi non sia elemento essenziale della fattispecie, ma conseguenza mediata ed eventuale del reato.
Ai fini dell'applicazione del risarcimento del danno disciplinato da detto art. 6 non è necessaria la costituzione di parte civile dell'Amministrazione finanziaria.
Il rispetto della disciplina formale introdotta dal ridetto art. 6 è dovuto per l'applicazione della attenuante dell'art. 62 cod. pen., ma questo non esclude che il giudice, ove non ricorrano le condizioni di applicabilità della norma speciale, possa accertare diversamente la sussistenza del risarcimento del danno.

Tribunali e Corti d'Appello

Violazioni e sanzioni - Reati tributari – Frode fiscale – Elementi costitutivi del reato – Accertamento – Necessità – Valutazioni extrapenali – Irrilevanza.
Elemento soggettivo – Fine d'evasione o conseguimento di indebiti rimborsi – Dolo specifico – Necessità - Altri comportamenti fraudolenti – Rappresentazione fraudolenta di fatti non veritieri – Estensione – Idoneità ad ostacolare l'accertamento di fatti materiali – Delimitazione della fattispecie – Tutela della tassatività – Agevole acquisizione di prove per accertamento dei redditi – Esclusione del reato - Usufrutto di azioni – Costituzione precedente alla disciplina dell'art. 7-*bis*, L. 429 del 1992 – Legittimità del credito d'imposta – Volontà dei contraenti nel perseguire i fini propri dell'usufrutto – Operazione fraudolenta – Esclusione.
Trib. di Roma, sez. 23° Gip, 29 ottobre 1988, in Giur. imp. 2000, pag. 231.

Ai fini della sussistenza del reato di cui all'art. 4, lett. f), legge 516 del 1982, è necessario verificare se siano ravvisabili gli elementi costitutivi della cd. frode fiscale, indipendentemente da valutazioni extrapenali.
Conseguentemente è del tutto irrilevante stabilire se un negozio di fusione per incorporazione ebbe o meno fini elusivi, cioè utilizzo di strumenti giuridici leciti per ottenere vantaggi fiscali non consentiti dall'ordinamento.
Sotto il profilo soggettivo, per la configurabilità del reato di frode fiscale di cui alla citata norma, è necessario che l'agente abbia posto in essere la condotta sanzionata al fine di evadere, o far evadere a terzi, le imposte sui redditi e/o l'imposta sul valore aggiunto, oppure al fine di conseguire o far conseguire a terzi indebiti rimborsi. La sussistenza del dolo specifico ex art. 4, lett. f), legge 516 del 1982 è subordinata all'accertamento dell'intenzione di evadere in capo al reo nel compimento della condotta, dovendosi escludere tale elemento psicologico ogni volta in cui l'azione sia stata determinata esclusivamente da altre finalità.
Il reato di frode fiscale, nell'ipotesi in esame, può essere realizzato attraverso il compimento di due condotte concorrenti o alternative, individuate da un lato nell'indicazione di componenti positivi o negativi di reddito in misura diversa da quella effettiva, utilizzando documenti attestanti fatti materiali non corrispondenti al vero – con esclusione delle valutazioni – e dall'altro nella realizzazione di altri comportamenti fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento di fatti materiali.

La previsione della condotta residuale costituita da "altri comportamenti fraudolenti" costituisce una valvola di chiusura che estende l'operatività della norma a tutte quelle modalità della condotta, svincolate da acquisizioni documentali comunque idonee a trarre in inganno l'Amministrazione finanziaria, mediante la rappresentazione di fatti non veritieri, i quali, così come appaiono, conducono ad escludere l'obbligo d'imposta invece sussistente, in relazione ai fatti che sono realmente posti in essere, ma fraudolentemente celati al Fisco. Detta condotta residuale è delimitata dal limite esegetico dell'idoneità del comportamento fraudolento ad ostacolare l'accertamento di fatti materiali, nel rispetto del necessario contenuto di tassatività della norma penale, escludendo il reato ove sia agevole l'acquisizione della prova su fatti materiali rilevanti per l'accertamento dei redditi.
Non è ravvisabile un'operazione fraudolenta diretta a rappresentare una situazione impositiva differente da quella reale con il ricorso ad un negozio simulato, nell'ipotesi di costituzione di un usufrutto di azioni, operata, prima dell'introduzione dell'art. 7-*bis* della legge 429 del 1992, da un soggetto privo di una stabile organizzazione nello Stato italiano in favore di una società residente, qualora sia realmente voluta dai contraenti che hanno perseguito effettivamente l'intento, da una parte (la società estera) di spogliarsi dei diritti di godimento degli utili inerenti la proprietà e dall'altra (l'usufruttuario italiano) di godere di tali diritti.
Conseguentemente l'introduzione dell'art. 7-*bis* del D.L. 372 del 1992, convertito nella L. 429 del 1992, ha determinato l'inapplicabilità del credito d'imposta per gli utili distribuiti all'usufruttuario da società residenti in Italia, ferma restando la legittimità del credito d'imposta prodotto per tutti gli usufrutti posti in essere antecedentemente all'operatività della norma.

Violazioni e sanzioni – Reati tributari– Omessa annotazione nei registri contabili – Non punibilità – D. lgs. n. 74 del 2000 – Innovatività - Non punibilità in base alle norme previgenti.
Utilizzazione di fatture emesse per operazioni inesistenti – D.lgs. 74 del 2000 art. 2 – L.516 del 1982 art. 4 lett. d) – Continuità normativa – Esclusione – Non punibilità in base alle nuove disposizioni .
Corte d'Appello di Roma, sez.I Penale, 23 maggio 2000, n. 4711, in Giur. imp.2000, pag. 723.

Il D. Lgs. 74 del 2000 non prevede un reato la cui condotta abbia riferimento unicamente alla omessa annotazione nei registri contabili di ricavi o fatture e, pertanto, tali fatti previsti come reati dalla L. n. 516 del 1982 non sono più previsti dalla legge come reato.
Quando, come è avvenuto con il D. lgs. n. 74 del 2000, viene abrogata una disposizione incriminatrice, non può dal solo dato della abrogazione dedursi che tutte le condotte precedentemente realizzate e rientranti in quella disposizione sono non punibili, ma occorre stabilire ai sensi dell'art. 2 c.p., se la condotta oggetto del giudizio continui a costituire reato anche per la legge posteriore: solo in caso negativo, infatti, esso deve essere ritenuta non punibile ai sensi del comma secondo dell'art. 2 c.p., mentre in caso positivo deve trovare applicazione il comma terzo dello stesso articolo ed il giudice deve applicare la legge più favorevole.
Per poter affermare se vi sia o meno continuità normativa tra il reato di utilizzazione di fatture emesse per operazioni inesistenti di cui all'art. 4 lett. d) L. 516 del 1982 e quello di dichiarazione fraudolenta previsto dall'art. 2 del D.lgs. n. 74 del 2000, è necessario preliminarmente analizzare quanto disciplinato in tema di successione di leggi penali dall'art. 2 c.p. ed, in particolare, i tre principi concorrenti in esso enunciati (irretroattività delle nuove norme incriminatici, retroattività della successiva *abolitio criminis* ed applicabilità della norma più favorevole nel caso di successione nel tempo di diverse leggi penali). Infatti, qualora le nuove norme abroghino disposizioni incriminatici già in vigore, introducendo contestualmente ipotesi criminose del tutto diverse, i fatti anteriori perderebbero ogni valenza penale.
Di contro, ove le nuove norme introducano un più variegato fenomeno di successione di leggi penali, con la conseguenza che l'applicabilità dell'uno o dell'altro principio dipende dal particolare rapporto di interferenza, da accertarsi in base alla comparazione delle rispettive fattispecie legali, esistente tra norma incriminatice abrogata o modificata e nuove norme, il rapporto tra norma originaria e norma successiva dovrà, per escludere l'abrogazione, evidenziare la sussistenza di un nesso di continuità ed omogeneità tra le rispettive previsioni.

Nel caso di specie, perché i fatti punibili ai sensi del testo abrogato possano continuare ad esserlo anche alla stregua della nuova disciplina, gli elementi costitutivi desumibili dal nuovo testo non soltanto devono essere contenuti, in forma esplicita o implicita nella previsione dalle norme in vigore alla data della loro consumazione (perché si attribuisce efficacia retroattiva ad una norma incriminatrice successiva al fatto) ma devono essere stati anche enunciati chiaramente nella imputazione dei fatti contestati all'imputato.
L'utilizzazione di fatture emesse per operazioni inesistenti di cui all'art. 4 lett. d) L. 516 del 1982 e quello di dichiarazione fraudolenta previsto all'art. 2 del D. lgs. n. 74 del 2000 hanno certamente in comune l'elemento psicologico (dolo specifico di evasione), ma si differenziano per l'assenza nella norma previgente di qualsiasi riferimento alla dichiarazione, elemento che invece è centrale nella norma di recente introduzione. Vi è, quindi, nella norma di cui al D. Lgs. 74 del 2000 un requisito della condotta – l'indicazione nella dichiarazione annuale dei redditi di elementi passivi fittizi – cui non faceva alcun cenno la norma "corrispondente" di cui alla abrogata legge 516 del 1982. Pertanto, per i reati in argomento va pronunciata sentenza assolutoria perché il fatto non è più previsto dalla legge come reato.
Analoghe considerazioni si possono fare a proposito della nuova formulazione dell'art. 8 del D. lgs. 74 del 2000 rispetto alla precedente contestazione resa ai sensi dell'art. 4 lett. d) L. 516 del 1982 priva della enunciazione di un dolo specifico consistente nello scopo di consentire ai terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto.

Commissione tributaria centrale

Violazioni e sanzioni - IVA – Violazioni commesse per più anni d'imposta anteriormente al 1° aprile 1998 – Nuovo regime della continuazione – Applicabilità.
Comm. trib. centr., sez. VI, 5 luglio 2000, n. 4104, in Il fisco 2000, pag. 10874.

In materia di sanzioni tributarie l'istituto della continuazione trovava applicazione nel passato anche rispetto alle violazioni in tema di Iva, purché esse fossero state commesse nello stesso periodo d'imposta. La legislazione anteriore è stata però sostituita dall'attuale che prevede per i procedimenti in corso, l'applicabilità della continuazione anche quando le violazioni riguardano periodi d'imposta diversi. In tal caso la sanzione-base (che è quella che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave) viene aumentata dalla metà al triplo.

VARIE

Dottrina

"La pianificazione fiscale delle imprese", di G. CORABI, in Corr. trib. 2000, pag. 2117.

Dopo una breve definizione di taluni concetti generali, quali la pianificazione fiscale, il processo d'internazionalizzazione dell'impresa, la pianificazione fiscale internazionale, la legittimità della pianificazione fiscale, l'elusione fiscale, la nozione di residenza, la transnazionalità dei redditi, l'A. prende in esame l'evoluzione della legislazione antielusiva italiana, partendo dall'art. 10, della L. n. 408/1990 per arrivare all'art. 37-*bis*, del D.P.R. n. 600/1973, aggiunto dall'art. 7, del D.lgs. n. 358/1997.
L'A. quindi, posto che l'ordinamento tributario italiano non prevede una definizione generale del fenomeno elusivo e che l'art. 37-*bis,* del D.P.R. n. 600/1973 è una norma non esaustiva, individua le caratteristiche principali di una operazione che presenta caratteri di elusività, e segnatamente:

a) la insussistenza delle valide ragioni economiche, o *business purpose,* che va ricercata preventivamente nella globalità dell'operazione e non con riguardo a singoli aspetti;
b) l'aggiramento delle norme, o meglio l'applicazione di uno stratagemma che consente di applicare determinate norme;
c) la sussistenza del risparmio fiscale, in assenza del quale difficilmente sarà contestata l'elusività dell'operazione;
d) la riprovevolezza dell'operazione, che consiste nell'applicazione delle norme con l'intento fraudolento diretto ad ottenere un vantaggio fiscale che non compete.

Infine, l'A. accenna, sempre con riguardo alle problematiche connesse alla pianificazione fiscale, alla normativa in materia di *Controlled Foreign Company* (CFC), introdotta all'art. 127-bis del TUIR dall'art. 1, della L. n. 342/2000, evidenziando eventuali incompatibilità che potrebbero sorgere con gli artt. 96 e 96-*bis*, del T.U.I.R., che regolano rispettivamente l'esenzione del 60% sui dividendi provenienti dall'estero e l'applicazione della direttiva comunitaria in materia fiscale alle società madri e figlie.(P.M.)

"La variabile fiscale all'interno del processo di pianificazione globale", di E. FUSA, in Il fisco 2000, pag. 6584.

L'articolo tratta la rilevanza assunta dalla variabile fiscale all'interno del processo di pianificazione aziendale. Tale processo, di regola, individua la forma giuridica da assumere per svolgere l'attività d'impresa e le strategie da adottare nelle operazioni di gestione straordinaria e ordinaria.
In merito alla individuazione della struttura per l'esercizio dell'attività, l'A. fa presente che di solito, se detta attività è rilevante, si utilizzano le società e la scelta non si fonda soltanto sulle differenze, sia civilistiche che fiscali, esistenti tra le società di persone e le società di capitali ma considera anche le esigenze di natura gestionale correlate alle dimensioni dell'attività esercitata.
Nelle operazioni di gestione straordinaria (fusioni, scissioni, conferimenti, trasformazioni, cessioni di aziende, cessioni di partecipazioni), invece, si devono considerare oltre agli aspetti gestionali anche quelli fiscali.
L'A. sul punto richiama, a titolo d'esempio, il problema derivante dall'applicazione dell'imposta sostitutiva del 27%, (ora 19%; a seguito dell'approvazione del collegato alla legge finanziaria per il 2000; n.d.r.) ai sensi dell'art. 6, del D.lgs. n. 358/1997, all'eventuale disavanzo da annullamento o da concambio, affermando che tale tassazione, pur con aliquota inferiore a quella ordinaria, non sempre consente di ottenere un risparmio d'imposta.
Infatti la scelta di applicare l'imposta sostitutiva del 27% sul disavanzo comporta la valutazione della futura riduzione d'imposta che potrebbe ottenersi dall'ammortamento dei beni rivalutati o dell'avviamento, da operare in considerazione del reddito imponibile dei successivi cinque esercizi.
In altri termini, la società potrà recuperare l'onere fiscale corrisposto con l'imposta sostitutiva soltanto se negli esercizi futuri emergerà un reddito fiscale tale da consentire l'ammortamento dei maggiori valori iscritti in bilancio; se viceversa emergessero delle perdite fiscali, la società potrebbe non recuperare il predetto onere fiscale.
Nell'ambito della gestione ordinaria, infine, l'A. fa presente l'importanza che assume la variabile fiscale ai fini della programmazione e del controllo di gestione e richiama alcuni esempi relativi al calcolo degli ammortamenti anticipati, alle manutenzioni ordinarie ed al credito d'imposta sui dividendi nelle società a ristretta base azionaria. (P.M.)

"Il documento elettronico e la firma digitale", di P. PICCOLI e G. ZANOLINI, in Riv. not. 2000, pag. 879.

L'articolo affronta alcune questioni relative all'informatica giuridica, materia che è stata disciplinata dall'art. 15 della L. 15 marzo 1997, n. 59 (cd. "legge Bassanini"), che ha sancito la rilevanza e la validità giuridica del documento informatico, e dal regolamento di attuazione

emanato con il D.P.R. n. 513 del 10 novembre 1997, che contiene disposizioni concernenti le cd. firme digitali, sia in relazione ai privati che alla pubblica amministrazione. L'importanza della L. n. 59/97 risiede essenzialmente nel fatto che ha riconosciuto l'equiparabilità giuridica della cd. firma elettronica, cioè la sottoscrizione apposta mediante un sistema informatico, alla sottoscrizione autografa. L'A. cerca di sintetizzare l'*iter* che ha condotto all'approvazione della legge sulla firma digitale, soffermandosi – in base anche agli interventi di dottrina e giurisprudenza - sui problemi relativi alla forma del contratto, sia *ad substantiam* che *ad probationem*, alla certezza della paternità dell'atto, al consenso delle parti, all'efficacia probatoria del documento informatico e al momento e al luogo della conclusione del contratto. Conclude affermando che il documento informatico sottoscritto con firma digitale ha l'efficacia probatoria della scrittura privata e, quindi, fa piena prova, fino a querela di falso, delle dichiarazioni provenienti dal sottoscrittore, se colui contro il quale è prodotta la riconosce, ovvero se questa è legalmente considerata come riconosciuta; se la firma digitale è autenticata da un notaio o da altro pubblico ufficiale a ciò autorizzato il documento si ha per riconosciuto e fa piena prova fino a querela di falso, essendo escluso il disconoscimento; se sul documento manca la firma digitale si ha l'efficacia probatoria delle riproduzioni meccaniche, di cui all'art. 2712 c.c. (S.G.)

"*Securitization* in Italia. La legge n. 130/1999 sulla cartolarizzazione dei crediti", di G. RUMI, in Giur. comm. 2000, I, pag. 438.

Nel breve studio vengono affrontati alcuni problemi applicativi e interpretativi della legge 30 aprile 1999, n. 130 sulla cartolarizzazione dei crediti.
Le problematiche più rilevanti, riconducibili al principio della responsabilità patrimoniale, possono dirsi oramai superate dall'introduzione dei principi della segregazione dei portafogli e dell'esigibilità limitata dei crediti incorporati nei titoli oggetto di emissione, che costituiscono i fondamenti giuridici delle operazioni di cartolarizzazione italiane.
Illustrati questi due principi, si passa all'esame di quello che è stato il vero grave ostacolo alla nascita di un modello italiano di cartolarizzazione, ovvero il limite all'emissione di obbligazioni previsto dall'art. 2410 c.c.
La trattazione prosegue: con l'analisi dei requisiti che devono possedere i soggetti coinvolti (cedente e cessionario) e delle caratteristiche che devono rivestire i crediti per essere oggetto di cessione; con l'individuazione di talune delle caratteristiche peculiari delle società italiane per la cartolarizzazione dei crediti; con l'illustrazione di uno schema tipo di operazione di cartolarizzazione e degli eventuali rischi ad essa connessi.
Lo studio si conclude con dei cenni sulle disposizioni fiscali e di bilancio.
Gli interessi maturati sui titoli emessi da parte delle società per la cartolarizzazione vengono assoggettati ad imposta sostitutiva del 12,50%, qualora il percettore rientri nelle categorie previste e sia residente in Italia.
Non sono, invece, assoggettati ad imposta sostitutiva i percettori non residenti laddove con lo stato di residenza sia stata stipulata una convenzione internazionale contro le doppie imposizioni che permetta all'Amministrazione finanziaria di acquisire le informazioni relative alla soggettività e alla residenza dei percettori.
In tema di imposizione indiretta, il comma 2 dell'art. 6 della citata legge n. 130 estende alle cessioni di crediti derivanti dalle operazioni di cui agli artt. 15, 16 e 19 del DPR 29 settembre 1973, n. 601 le agevolazioni previste dall'art. 15 di detto decreto. Di conseguenza, nell'ipotesi di crediti derivanti da finanziamenti bancari, viene riconosciuta l'esenzione dalle c.d. imposte d'atto, con conseguente applicazione dell'imposta sostitutiva dello 0,25% alle cessioni aventi per oggetto crediti derivanti da tali operazioni.
L'A. aderisce all'orientamento dominante che annovera le operazioni di cartolarizzazione tra le operazioni finanziarie, come tali soggette ad imposta di registro in misura fissa ed esenti da Iva.
Dalla relazione tecnica di accompagnamento al disegno di legge si ricava come non venga applicata invece la tassa sui contratti di borsa qualora i titoli vengano collocati sul mercato o offerti in sottoscrizione agli investitori istituzionali.

Il comma 3 dello stesso art. 6 disciplina poi il trattamento di bilancio della minusvalenza sostenuta dal soggetto cedente per effetto della cessione dei crediti a fronte di un corrispettivo inferiore al valore iscritto in bilancio e il conseguente riflesso ai fini della imposizione diretta. La norma dispone che le minusvalenze derivanti dalla cartolarizzazione compiute in un periodo di due anni dall'entrata in vigore della legge, così come gli accantonamenti effettuati a fronte delle garanzie eventualmente rilasciate al soggetto cessionario, possano essere imputate alle riserve patrimoniali e successivamente imputate nel conto economico, in quote costanti, nell'esercizio in cui si sono registrate le diminuzioni di valore o gli accantonamenti e nei quattro anni successivi.
Ai fini fiscali, in tali periodi successivi risulteranno applicabili le norme generali del testo unico delle imposte sui redditi che fissano un ammontare massimo alla deducibilità delle svalutazioni relative ai crediti iscritti nello stato patrimoniale.
Si impone quindi, alla società cedente l'imputazione al conto economico della perdita su crediti, previo utilizzo del fondo rischi su crediti, ma si consente la ripartizione delle perdite di valore in più esercizi in modo da non deprimere eccessivamente il risultato reddituale dell'impresa cedente.
I recenti schemi di bilancio editi dalla Banca d'Italia hanno previsto che il patrimonio relativo alle distinte cartolarizzazioni venga contabilizzato "fuori bilancio" e le relative informazioni contabili trovino separata evidenza in appositi allegati alla nota integrativa del bilancio della società di cartolarizzazione, redatti in modo da fornire una rappresentazione chiara e completa di ciascuna operazione. (E.M.)

"La neutralità fiscale della società per la cartolarizzazione dei crediti alla luce del provvedimento della Banca d'Italia del 29 marzo 2000", di R. SALVATORI e G. LUSCHI, in Il fisco 2000, pag. 9425.

Nell'articolo si sostiene la tesi della neutralità fiscale della società di cartolarizzazione dei crediti (cfr. ns. circ. inf. n. 15/2000), alla luce del provvedimento della Banca d'Italia del 29 marzo 2000, mediante il quale si chiarisce che le informazioni contabili relative alle operazioni di cartolarizzazione devono essere evidenziate nella nota integrativa e non anche nello stato patrimoniale e nel conto economico della società veicolo.
Giova peraltro precisare che l'intervento della Banca d'Italia si è reso necessario dal momento che la L. n. 130/1999, recante "Disposizioni sulla cartolarizzazione dei crediti", è priva di una specifica previsione circa il regime contabile da applicare alla società veicolo nell'ambito di una operazione di cartolarizzazione.
Sulla base del citato provvedimento della Banca d'Italia e della tipica funzione di "segregazione" del portafoglio crediti svolta dalla società veicolo – che sostanzialmente gestisce un patrimonio per conto terzi – gli AA. ritengono che, se da un lato, il rischio connesso alla gestione del pool dei crediti grava sul sottoscrittore dei titoli emessi dalla società veicolo, anche le risultanze dell'attività di gestione devono assumere rilevanza fiscale solo in capo ai medesimi sottoscrittori, in sede di rimborso del capitale investito.
Se, invece, la società di cartolarizzazione rivestisse un ruolo diverso da quello di mero strumento di veicolazione del flusso finanziario derivante dal portafoglio crediti a favore dei portatori dei titoli, ossia assumesse una autonoma rilevanza al fine della produzione degli utili connessi alla gestione del portafoglio crediti, la neutralità fiscale della medesima verrebbe meno e gli utili conseguenti concorrerebbero alla determinazione della base imponibile IRPEG ed IRAP. (P.M.)

Prassi Amministrativa

VARIE – Imposte sui redditi – IRAP – IVA – Sanzioni tributarie – Quesiti vari.
Circ. Dir. centr. AA.GG. e cont. trib. 19 maggio 2000, n. 101/E, in Il fisco 2000, pag. 7214.

Il Ministero delle Finanze ha raccolto nella Circolare le risposte ai quesiti formulati in occasione della videoconferenza in materia di imposte sui redditi, IRAP, IVA, sanzioni tributarie e varie tenutasi il 4 maggio 2000.

Giurisprudenza

Corte di cassazione

VARIE - Società – Operazioni sulle proprie azioni – *Leveraged buyout* – Illiceità – Sussiste.
Cass., sez. V pen. 4 febbraio 2000, n. 5503, in Il fisco 2000, pag. 10689.

L'istituto del *Leveraged buyout*, consistente nell'acquisizione di una società (cosiddetta società bersaglio o *target company)*, da parte di un'altra società la quale contrae un prestito con un terzo (di solito un'altra società), e garantisce tale prestito con le azioni o con il patrimonio della società bersaglio – è illecito, in quanto vi osta il principio di cui all'art. 2358, comma 1, del codice civile, secondo cui la società non può accordare prestiti, né fornire garanzie per l'acquisto o la sottoscrizione delle proprie azioni.