



CONSORZIO
STUDI E
RICERCHE
FISCALI



OSSERVATORIO TRIBUTARIO

Legislazione

Dottrina

Prassi amministrativa

Giurisprudenza

Numero 3

Settembre – Dicembre 2005

Indice analitico

STATUTO DEL CONTRIBUENTE

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

Cass., sez. trib. 22 marzo 2005, n. 6201.

Pag. 1

ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)

“Il legislatore tenta di colmare la lacuna sui termini di notifica della cartella di pagamento”,
di **M. BRUZZONE**.

“ 1

“Operano retroattivamente le nuove disposizioni in tema di accertamenti bancari introdotte
dalla Finanziaria 2005?”, di **A. NASTASIA**.

“ 1

“Mutamento del regime di notifica della cartella di pagamento al contribuente”, di **L. PITTALUGA**.

“ 2

Accertamento – Verifiche – Partecipazione del contribuente – Mancanza di contestazioni –
Sostanziale accettazione delle operazioni e dei loro risultati.

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

“ 3

Accertamento – Notificazione erronea – Costituzione dell'intimato – Sanatoria – Dichiarazione
erronea – Possibilità di chiedere il rimborso dell'indebito – Ammissibilità.

Cass., sez. trib. 23 febbraio 2005, n. 3730.

“ 3

Accertamento – Accessi, ispezioni e verifiche presso la sede dell'attività e presso il domicilio
e lo studio del commercialista – Documentazione rilevante rinvenuta solo presso la sede
dell'attività del contribuente – Autorizzazione da parte del Procuratore Generale – Mancanza
per accessi domiciliari e presso lo studio del commercialista – Irrilevanza.

Cass., sez. trib. 16 maggio 2005, n. 10269.

“ 4

Accertamento – Avviso di accertamento – Fatti non contestati – Ammissibilità di una diversa
interpretazione ma non della contestazione circa la loro sussistenza.

Cass., sez. trib. 23 maggio 2005, n. 10867.

“ 4

Accertamento – Accertamento con adesione del contribuente, ai sensi del D.L. 30 settembre
1994, n. 564 – Cause ostative di cui agli artt. 2-bis e 3 del D.L. n. 564/1994 – Sopravvenuta
abrogazione dell'art. 2-bis ad opera del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241 – Estensione dell'intervento
anche all'art. 3 – Fondamento – Fattispecie.

Cass. SS.UU. civ. 13 luglio 2005, n. 14697.

“ 4

Accertamento – Verifiche della G.d.F. – Previa autorizzazione del PM nei casi richiesti – Necessità
per la validità della verifica.

Trib. di Milano, sez. I civ. 19 maggio 2005, n. 5751.

“ 4

Accertamento imposte sui redditi – Avviso di accertamento – Sostituzione – Precedente giudicato – Preclusione – Sussiste – Accertamento integrativo – Presupposti – Sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi – Rilevanza in senso oggettivo – Indagini bancarie già iniziate – Conoscibilità – Sussiste.
Comm. trib. prov. di Bologna, sez. I 17 novembre 2004, n. 112.

Pag. 5

Accertamento – Imposte sui redditi – Ricavi – Accertamento in base a stime UTE – Illegittimità – Prova della corresponsione di somme maggiori – Necessità.
Comm. trib. reg. della Liguria, sez. XV, 11 marzo 2005, n. 6.

“ 5

AMNISTIA E CONDONO

Condono – Art. 16 della legge n. 289/2002 – Sospensione dei termini processuali – Lite su cartella di pagamento per liquidazione della dichiarazione integrativa prevista dalla legge n. 413/1991 – Non costituisce lite pendente – Inapplicabilità della sospensione dei termini.
Ricorso per Cassazione proposto usufruendo della sospensione delle liti fiscali pendenti ex art. 16 della legge n. 289/2002 – Lite su cartella di pagamento per liquidazione della dichiarazione integrativa prevista dalla legge n. 413/1991 – Non costituisce lite pendente – Inapplicabilità della sospensione dei termini – Conseguenze.
Cass., sez. trib. 29 settembre 2004, n. 19507.

“ 5

Condono – Diniego dell'ufficio – Giudizio pendente in Cassazione – Competenza per il reclamo – E' della stessa Cassazione – Art. 16 L. 289/2002 – Questione di incostituzionalità – Manifesta infondatezza – Soluzione legislativa ragionevole – Sufficienza.
Cass., sez. trib. 21 febbraio 2005, n. 3427.

“ 6

Condono – Impugnazione di cartella con irrogazione di sopratassa e interessi – Natura di atto impositivo – Applicabilità.
Cass., sez. trib. 15 aprile 2005, n. 7892.

“ 6

VIOLAZIONI E SANZIONI

“Il reato di omesso versamento di ritenute certificate”, di **M.A. GALEOTTI FLORI** e **A. RAPI.**

“ 7

Violazioni e sanzioni – IVA – Obblighi formali – Autofatturazione – Omissione da parte del cessionario e/o committente – Sanzione ex art. 6, ottavo comma, del D.Lgs. n. 471 del 1997, sostitutivo dell'art. 41, sesto comma, del D.P.R. n. 633 del 1972 – *Favor rei* – Retroattività.
Cass., sez. trib. 10 marzo 2005, n. 5268.

“ 7

Violazioni e sanzioni (imposte) – Sanzione iscritta a ruolo a seguito di sentenza passata in giudicato – *Jus superveniens* – Inapplicabilità.
Comm. trib. prov. di Genova, sez. XIII 8 marzo 2004, n. 28.

“ 7

CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Spese di giudizio – Compensazione legale – Attività delle parti – Pagamento delle spese di giudizio – Obbligo – Sussistenza – Art. 46, c. 3, D.Lgs. n. 546 del 2002 – Illegittimità costituzionale.
Corte. Cost. 12 luglio 2005, n. 274.

“ 8

Procedimento – Ricorsi – Ricorsi separati di società e dei soci – Mancata richiesta di riunione dei procedimenti – Autonomia dei giudizi – Trasposizione automatica degli esiti – Illegittimità.
Cass., sez. trib. 25 ottobre 2004, n. 20651.

Pag. 8

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Costituzione in giudizio della parte ricorrente od appellante – Utilizzazione del servizio postale – Sentenza della Corte Costituzionale n. 520/2002 – Rappresenta *jus supervenies* rilevabile anche d'ufficio ed applicabile nei giudizi in corso.
Cass., sez. trib. 26 ottobre 2004, n. 20763.

“ 9

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Appello, Riproposizione di eccezione di decadenza del termine in base a diversa disposizione – Non costituisce.
Cass., sez. trib. 23 maggio 2005, n. 10864.

“ 9

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Sospensione del processo – Ordinanza – Ricorribilità con regolamento di competenza – Sospensione per pendenza della controversia pregiudiziale – Ricorre solo per giudizi in materia tributaria.
Cass., sez. trib. 26 maggio 2005, n. 11140.

“ 9

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Motivazione in diritto – Acritico rinvio a precedenti giurisprudenziali – Motivazione apparente – Nullità assoluta della sentenza – Sussistenza.
Cass. sez. trib. 10 giugno 2005, n. 12354.

“ 9

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Ricorso – Centri di servizio – Notifica e successivo deposito in Commissione tributaria – Art. 10 DPR n. 787 del 1980 – Regolare costituzione del rapporto processuale – Sussistenza – Mancata richiesta di trasmissione dell'originale – Irrilevanza.
Cass., sez. trib. 20 giugno 2005, n. 13276.

“ 10

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Ricorso avverso cartella di pagamento – Eccezione di nullità della notifica dell'atto – Mancata proposizione del ricorso nei confronti del concessionario della riscossione. Irregolare costituzione del contraddittorio – Remissione della causa alla Commissione tributaria provinciale.
Comm. trib. reg. di Roma, sez. VII 27 gennaio 2005, n. 9.

“ 10

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Tutela cautelare – Istanza di sospensione proposta in sede di appello – Ammissibilità.
Comm. trib. reg. della Puglia, sez. XXVIII staccata Taranto, 15 giugno 2005, n. 31.

“ 10

DIRETTIVE CEE

“Il pagamento di interessi e canoni tra società consociate di Stati UE”, di **A. RAIMONDO**.

“ 11

IAS

“Le partecipazioni in società controllate nei nuovi principi contabili internazionali”, di **G. D'ABRUZZO, E. PUCCI**.

“ 12

“Le obbligazioni convertibili nei principi contabili internazionali – Aspetti contabili e fiscali per l'emittente”, di **M. PIAZZA e E. ROCCA**.

“ 12

IMPOSTA E TASSE

Imposte e tasse – Catasto – Accertamento di variazioni nello stato di fatto degli immobili, non dichiarate in catasto – Art. 1, comma 336, della L. n. 311/2004.

Circ. Agenzia delle Entrate 4 agosto 2005, n. 10/T.

Pag. 13

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: RIFORMA IL DD.

“Il versamento degli acconti IRES e IRAP nella fusione per incorporazione tra società di capitali, con particolare riferimento alla fattispecie della fusione retroattiva ai sensi dell’art. 172, comma 9, TUIR”, di **P. FRANZONI**.

“ 13

Imposte e tasse – Interpello – Attività di interpretazione delle disposizioni tributarie – Direttive – Art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212 – D.M. 26 aprile 2001, n. 209.

Circ. Agenzia delle Entrate 16 maggio 2005, n. 23/E.

“ 15

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: ACCORDI INTERNAZIONALI – REDDITI TRANSNAZIONALI CFC

“Pianificazione fiscale internazionale – Regime fiscale delle società residenti a Malta dopo l’ingresso nell’Unione europea”, di **F. ANTONACCHIO**.

“ 15

“Il trattamento fiscale degli interessi e delle *royalties* all’interno dell’Unione europea”, di **M. BOIDI, E. FUSA**.

“ 16

“Il nuovo regime fiscale dei dividendi tra l’Italia e la Svizzera”, di **S. MAYR**.

“ 17

“Considerazioni sulle modifiche alla direttiva madri e figlie”, di **L. MIELE**.

“ 17

Convenzioni contro le doppie imposizioni – Convenzione Italia – Paesi Bassi – Dir. CEE n. 90/435 – Attuata con D.Lgs. n. 136/1993 – Incompatibilità del diritto interno esecutivo della Convenzione del 1990 – Regola della deduzione da parte della società madre dei pagamenti della società figlia – Esclusione – Fondamento – Conseguenze in ordine alla richiesta di rimborso ex art. 27-*bis* DPR n. 600/1973 – Condizioni – Fattispecie.

Maggiorazione di conguaglio di cui all’art. 105 TUIR – Ritenute – Finalità perseguite dalla disposizione – Divieto della doppia imposizione – Esclusione – Finalità antielusiva o antierosiva – Conseguenze – Applicabilità delle ritenute anche in riferimento a dividendi percepiti da società madri olandesi per utili, distribuite da società figlie italiane – Esclusione – Fondamento – Contrasto della disposizione nazionale con il diritto comunitario – Sussistenza.

Cass., sez. trib. 22 settembre 2004, n. 19152.

“ 18

IRPEF/IRE

IRPEF – Pensioni integrative versate dall’INPS – Costituiscono previdenza complementare – Riduzione della base imponibile all’87,5% - Compete.

Cass., sez. trib. 30 maggio 2005, n. 11463.

“ 20

IRPEF – Cessione d'azienda – Costituzione di rendita vitalizia – Realizzazione di plusvalenza imponibile – Non sussiste.

Comm. trib. reg. di Bari, sez. XXVI, sez. staccata di Foggia 19 novembre 2004, n. 101.

Pag. 20

IRPEG/IRES

"Sulla distorsività del <i>leasing</i> azionario rispetto ai principi della <i>participation exemption</i> " di M. ANDRIOLA.	" 21
"Perdite maturate nel gruppo e limiti al riporto in sede di fusione", di M. ANDRIOLA, R. LUPI, D. STEVANATO.	" 21
"Le operazioni straordinarie nel regime di trasparenza e nella tassazione consolidata", di P. BARTOLI, A. DODERO.	" 22
"Trasferimenti di beni in neutralità e nuove disposizioni antielusive nel consolidato nazionale", di M. BEGHIN.	" 24
"L'applicazione della <i>thin capitalization</i> nel settore bancario e finanziario", di E. BELLICONTARINI.	" 24
"La disciplina fiscale dei conferimenti di partecipazioni nel testo unico riformato", di G. D'ABRUZZO.	" 26
"Il riporto delle perdite nella trasformazione di società", di P. FANCI, R. MORO VISCONTI.	" 27
"Ambito soggettivo di applicazione della <i>thin capitalization</i> ", di G. FERRANTI.	" 28
"La nozione di socio qualificato e di parte correlata nella <i>thin capitalization</i> ", di G. FERRANTI.	" 28
"Ammortamento fiscale vincolato al bilancio", di M. GIACONIA, M. RICCIARDI.	" 28
"Aspetti problematici in tema di riporto delle eccedenze di crediti per imposte estere", di R. MICHELUTTI.	" 30
"Accordi di consolidamento e irrilevanza reddituale dei pagamenti", di R. MICHELUTTI e P. PICCONE FERRAROTTI.	" 30
"Clausola di salvaguardia per la sub holding negli accordi di consolidamento", di R. MICHELUTTI, P. PICCONE FERRAROTTI.	" 31
"Qualche nodo da sciogliere sul conferimento di aziende e di partecipazioni", di L. MIELE.	" 26
"I finanziamenti e le garanzie dei soci: aspetti problematici conseguenti all'introduzione della <i>thin capitalization</i> ", di A. MONTI.	" 32

"Il requisito della commercialità", di G. REBECCA .	Pag. 33
"Sulla trasferibilità intragruppo in neutralità fiscale delle partecipazioni temporaneamente carenti dei requisiti dell'esenzione", di G. STANCATI, P. LIPARDI e R. LUPI .	" 33
"Rinvio degli ammortamenti imputati a bilancio tra aperture e preconcezioni", di D. STEVANATO .	" 28
"Responsabilità, sanzioni e controlli nel consolidato nazionale alla luce del decreto correttivo al D.Lgs. n. 344/2003", di A. TOMASSINI e A. TORTORA .	" 34
IRES – Trasformazione della società – Trasformazione di società di capitali in società di persone – Deducibilità delle perdite conseguite ante trasformazione. Ris. Agenzia delle Entrate 16 maggio 2005, n. 60/E.	" 34
IRES – Redditi di impresa – Spese e altri componenti negativi – Art. 109, comma 4, lett. b), del TUIR – Eliminazione delle interferenze fiscali nel bilancio d'esercizio e deduzione extracontabile di ammortamenti, altre rettifiche di valore ed accantonamenti. Circ. Agenzia delle Entrate 31 maggio 2005, n. 27/E.	" 35
IRES – Redditi prodotti all'estero – Credito d'imposta per le imposte pagate all'estero da una stabile organizzazione di una impresa italiana. Ris. Agenzia delle Entrate 1° giugno 2005, n. 69/E.	" 36
Imposte sui redditi – Società – Fusione e successiva scissione parziale non proporzionale – Assegnazione di beni ai soci – Operazione elusiva – Art. 37-bis del DPR 29 settembre 1973 n. 600 – Istanza di interpello ex art. 21 della L. 30 dicembre 1991, n. 413. Parere Com. Cons. Norme Antielusive 13 luglio 2005, n. 18.	" 37
IRPEF, IRES e IRAP – Riserve e fondi in sospensione di imposta esistenti nel bilancio e nel rendiconto dell'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2004 – Possono essere assoggettati, in tutto o in parte, ad imposta sostitutiva nella misura del 10 per cento – Art. 1, commi da 473 a 478 della L. n. 311/2004. Circ. Agenzia delle Entrate 15 luglio 2005, n. 33/E.	" 37
IRES – Consolidato nazionale – Cessione delle eccedenze IRES nell'ambito del consolidato nazionale – Problematiche connesse. Circ. Agenzia delle Entrate 18 luglio 2005, n. 35/E.	" 38
IRES – Finanziamento dei soci – Sottocapitalizzazione – Contrasto all'utilizzo fiscale della sottocapitalizzazione – Autonoma capacità di credito garantita da lettera di un istituto bancario che si dichiara disponibile a finanziare l'acquisizione di azioni e supportata dalla presenza di plusvalenze latenti tra i beni iscritti nel bilancio – Non costituisce idonea certificazione di autonoma capacità di credito – Esimente di cui all'art. 98, comma 2, lett. b), del TUIR – Conseguente inapplicabilità. Ris. Agenzia delle Entrate 8 agosto 2005, n. 113/E.	" 38
IRES (IRPEG) – Fusione – Ente creditizio di diritto pubblico e banca popolare cooperativa – Non è fusione ma speciale forma di liquidazione – Distribuzione di utili – Ritenute – Applicabilità. Cass., sez. trib. 9 giugno 2005, n. 12161.	" 39

REDDITI DI CAPITALE

"Quale regime impositivo per le distribuzioni di riserve di capitale eccedenti il costo della partecipazione", di **M. APRILE, M. MANCUSI e D. STEVANATO.** Pag. 39

"Redditi da risparmio percepiti da persone fisiche residenti in Italia", di **N. ARQUILLA.** " 39

"La disciplina dei fondi comuni di investimento immobiliare", di **T. LANDI.** " 40

Imposte sui redditi – Redditi di capitale – Associazione in partecipazione – Recesso del socio – Utili da partecipazione – Trattamento – Art. 47 del DPR 22 dicembre 1986, n. 917 – Istanza di interpello ex art.11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.

Ris. Agenzia delle Entrate 16 maggio 2005, n. 61/E. " 40

Accertamento imposte sui redditi – Ritenuta sui dividendi e rimborso della ritenuta sui dividendi distribuiti a soggetti non residenti – Dividendi pagati a società madre non residente prima del decorso di un anno di ininterrotto possesso della partecipazione nella società figlia residente in Italia – Rimborso – Inammissibilità.

Ris. Agenzia delle Entrate 29 luglio 2005, n. 109/E. " 41

REDDITI DI IMPRESA

"Cessione del credito *pro soluto* e deduzione delle perdite", di **S. CAPOLUPO.** " 41

"Sulla neutralità tra regime fiscale dell'acquisto diretto e regime fiscale dell'acquisto in locazione finanziaria", di **F. PORPORA e R. LUPI.** " 41

"L'assegnazione ai soci di azioni proprie: riflessi in tema di *participation exemption*", di **D. STEVANATO.** " 42

"Versamenti sottozero tra oscillazioni legislative e dubbi dottrinali – Osservazioni critiche", di **S. VALENTI.** " 43

IRES – Redditi di impresa – Ammortamento dei beni materiali – Deducibilità delle quote di ammortamento inferiori a quelle massime consentite – Ammissibilità anche per i cespiti acquistati prima del 2004.

Ris. Agenzia delle Entrate 22 aprile 2005, n. 51/E. " 44

Imposte sui redditi – Redditi d'impresa – Determinazione del reddito – Contratto di associazione in partecipazione con apporto di capitale – Trattamento – Art. 109, comma 2, lettera b), del DPR 22 dicembre 1986, n. 917 – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.

Ris. Agenzia delle Entrate 16 maggio 2005, n. 62/E. " 44

Redditi di impresa – Determinazione del reddito – Debiti a medio lungo termine in valuta estera relativamente al periodo d'imposta chiuso al 31 dicembre 2004 – Trattamento civilistico e fiscale.

Ris. Agenzia delle Entrate 17 giugno 2005, n. 80/E. "44

Redditi di impresa – Determinazione del reddito – Ammortamento dei beni materiali – Trattamento.
Ris. Agenzia delle Entrate 17 giugno 2005, n. 78/E.

Pag. 45

Imposte sui redditi – Redditi di impresa – Determinazione del reddito – Base imponibile –
Versamenti e remissioni di debito effettuati a copertura di perdite eccedenti il netto patrimoniale
della società emittente – Disciplina fiscale applicabile.

Ris. Agenzia delle Entrate 11 luglio 2005, n. 90/E.

“ 45

Accertamento imposte sui redditi – Ritenuta sui dividendi e rimborso della ritenuta sui dividendi
distribuiti a soggetti non residenti – Dividendi pagati a società madre non residente prima del
decorso di un anno di ininterrotto possesso della partecipazione nella società figlia residente in Italia –
Rimborso – Inammissibilità.

Ris. Agenzia delle Entrate 29 luglio 2005, n. 109/E.

“ 45

Reddito d'impresa – Costi deducibili – Spese sostenute per il condono edilizio – Spese di rappresentanza –
Perdite su crediti – Quote di ammortamento di beni immateriali – Compensazione delle perdite
pregresse con l'utile imponibile – Configurabilità.

Cass., sez. trib. 18 aprile 2005, n. 10952.

“ 45

Reddito d'impresa – Somme versate per condono edilizio – Spese inerente immobili aziendali –
Deducibilità.

Cass., sez. trib. 24 maggio 2005, n. 10952.

“ 46

REDDITI DI LAVORO AUTONOMO

“Problematiche tributarie in tema di indennità suppletiva di clientela nel contratto di agenzia” di P.
MARONGIU.

“ 46

REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

IRPEF – Redditi di lavoro dipendente – *Fringe benefits* – Somministrazione ai dipendenti di alimenti e
bevande mediante un badge elettronico, denominato card – Non concorre alla formazione del reddito di
lavoro dipendente.

IVA – Aliquote – Somministrazione ai dipendenti di alimenti e bevande mediante un badge elettronico,
denominato card – Aliquote applicabili.

Ris. Agenzia delle Entrate 17 maggio 2005, n. 63/E.

“ 47

Imposte sui redditi – Redditi di lavoro dipendente – Determinazione del reddito – Contributi di
assistenza sanitaria integrativa – Esclusione dalla formazione del reddito – Condizioni – Art.51,
comma 2, lettera a) del DPR 22 dicembre 1986, n. 917 – Istanza di interpello ex art. 11 della
L. 27 luglio 2000, n. 212.

Ris. Agenzia delle Entrate 25 luglio 2005, n. 96/E.

“ 47

Reddito di lavoro dipendente – Determinazione del reddito – Assegnazione di azioni gratuite –
Esclusione dalla formazione del reddito.

Ris. Agenzia delle Entrate 25 luglio 2005, n. 97/E.

“ 47

IRPEF – Oneri deducibili e spese detraibili – Recupero delle somme erogate a titolo di trattamento pensionistico a seguito di riassunzione del dipendente illegittimamente licenziato – Deducibilità ex art. 10, lett. d-bis), del TUIR – Il recupero dovrà avere ad oggetto le somme a suo tempo percepite al lordo della relativa ritenuta.

IRPEF – Redditi di lavoro dipendente – Riassunzione del dipendente illegittimamente licenziato – Recupero da parte dell'Ente erogatore delle somme pagate a titolo di trattamento pensionistico – Restituzione a carico del soggetto reintegrato delle somme percepite al lordo delle ritenute trattenute dall'Ente in qualità di sostituto di imposta.

Ris. Agenzia delle Entrate 29 luglio 2005, n. 110/E.

Pag. 48

Imposte sui redditi – Redditi di lavoro dipendente – Determinazione del reddito – Azioni assegnate gratuitamente ai dipendenti – Art. 51, comma 2, lettera g), del DPR 22 dicembre 1986, n. 917 – Trattamento – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.

Ris. Agenzia delle Entrate 12 agosto 2005, n. 118/E.

“ 48

Redditi di lavoro dipendente – Tassazione separata – Indennità di fine rapporto – Esodo – Agevolazioni – Lavoratori di età superiore a 50 anni, se donne, o 55 anni, se uomini – Contrasto con la direttiva CEE n. 207/1976 sulla parità di trattamento fra uomini e donne – Sussistenza.

Corte di Giustizia UE, sez. I 21 luglio 2005, n. C-207/04.

“ 48

Redditi di lavoro dipendente – Pensione complementare – Rinuncia – Tassazione separata – Applicabilità.

Cass., sez. trib. 21 febbraio 2005, n. 3416.

“ 48

Redditi di lavoro dipendente – Incentivo all'esodo – Indennità sostitutiva del preavviso – Incompatibilità – Tassazione separata – Aliquota agevolata – Art. 19, comma 4-bis, del TUIR – Applicabilità.

Cass., sez. trib. 23 febbraio 2005, n. 3734.

“ 49

Redditi di lavoro dipendente – Incentivazioni all'esodo – Esodo individuale – Compatibilità – Sussiste.

Cass., sez. trib. 7 marzo 2005, n. 4910.

“ 49

Redditi di lavoro dipendente – Incentivi all'esodo – Art. 19, comma 4-bis, del TUIR – Esodo individuale – Applicabilità.

Cass., sez. trib. 2 maggio 2005, n. 9049.

“ 49

Redditi di lavoro dipendente – Risarcimento del danno biologico – Imponibilità – Esclusione – Art. 16 del DPR 22 dicembre 1986, n. 917, nel testo in vigore fino al 31 dicembre 2003.

Comm. trib. prov. di Milano, sez. XXI 31 gennaio 2005, n. 297.

“ 49

REDDITI FONDIARI

Redditi fondiari – Beni vincolati – Applicazione della minore rendita catastale – Beni destinati ad usi non abitativi – Legittimità.

Cass., sez. trib. 23 maggio 2005, n. 10860.

“ 50

Catasto – Attribuzione di rendita catastale – Immobili ricadenti in categoria D/1 – Stima diretta – Valutazione di tutti gli elementi concorrenti alla determinazione del valore attribuibile – Fattispecie – Vicinanza alla stabile da censire di un presidio ospedaliero – Riduzione della rendita catastale – Spettanza.

Comm. trib. reg. di Milano, sez. XXXVII 21 aprile 2005, n. 62.

“ 50

RISCOSSIONE

Imposte e tasse – Riscossione – Riscossione – Rimborsi da parte dell'Amministrazione finanziaria – Eccedenza di imposta sui redditi dovute in base alle dichiarazioni presentate fino al 30 giugno 1997 – Rimborso senza far valere eventuali prescrizioni – Art. 2, comma 58, della L. n. 350/2003 – Ambito di applicazione.

Ris. Agenzia delle Entrate 3 maggio 2005, n. 54/E.

Pag. 50

Imposte sul reddito – Riscossione – Cartella portante – Liquidazione delle imposte, dovuta in base alla dichiarazione – Art. 36-*bis* del DPR 29 settembre 1973, n. 600 – Termine per la notificazione – Art. 25 del DPR 29 settembre 1973, n. 602 – Espunzione dal testo normativo – Art. 1, comma 1, lettera b), del D.Lgs. 27 aprile 2001, n. 193 – Mancata previsione di un termine per la notifica del ruolo recante la pretesa erariale – Violazione degli artt. 3 e 24 della Costituzione – Questione di legittimità costituzionale – Fondatezza.

Corte Cost. 15 luglio 2005, n. 280.

“ 51

Riscossione – Imposte sul reddito – Cartella di pagamento – Obbligo di motivazione – Statuto dei diritti del contribuente – Illegittimità dell'atto.

Cass., sez. trib. 11 febbraio 2005, n. 2819.

“ 52

Riscossione – Imposte sul reddito – Avviso di mora – Duplice natura giuridica – Possibile reiterazione – Mancata impugnazione – Preclusione per l'impugnativa di successivi avvisi analoghi.

Cass., sez. trib. 17 febbraio 2005, n. 3231.

“ 51

Riscossione – Cartella di pagamento – Invito a fornire chiarimenti o documenti, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione di parte, ex art. 6, comma 5, dello Statuto dei diritti del Contribuente – Mancanza – Nullità – Conseguenze.

Comm. trib. prov. di Milano, sez. XXV 3 marzo 2005, n. 35.

“ 52

RITENUTE ALLA FONTE

Accertamento – Ritenute alla fonte – Ritenute sui redditi di lavoro autonomo – Indennità per cessazione di rapporti di agenzia – Trattamento – Art. 25, comma 1, del DPR 29 settembre 1973, n. 600 – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.

Ris. Agenzia delle Entrate 29 luglio 2005, n. 105/E.

“ 52

DISPOSIZIONI ANTIELUSIVE

“Scissioni ed elusione alla luce dei recenti pareri del Comitato consultivo”,
di **L. BELLUZZO, E. LO PRESTI VENTURA.**

“ 53

BOLLO (Imposta di)

“Applicazione dell'imposta di bollo ai contratti bancari di garanzia – L'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate”, di **G. POLO.**

“ 53

IMPOSTA SOSTITUTIVA CREDITO

Imposta sostitutiva – Operazioni di credito a medio e lungo termine – Aumento dell'aliquota sui finanziamenti di cui al D.L. 12 luglio 2004, n. 168, convertito, con modificazioni, dalla L. 30 luglio 2004, n. 220, convertito, con modificazioni, dalla L. 19 ottobre 2004, n. 257 – Istruzioni. Circ. Agenzia delle Entrate 9 maggio 2005, n. 19/E.

Pag. 54

IPOTECARIE E CATASTALI (Imposte)

Ipotecaria e catastale – Base imponibile – Conferimento in società di imponibile gravato da passività – Determinazione della base imponibile – Istruzioni.

Circ. Agenzia delle Entrate 30 maggio 2005, n. 25/E.

“ 55

Ipotecarie e catastali (imposte) – conferimento di immobili in società – Art. 7, par. 2, dir. CEE n. 335 del 1969 – Immediata applicabilità – Tassazione – Esclusione – Stato membro – Facoltà di deroga – Artt. 9 dir. CEE n. 355 del 1969 e 102 del Trattato CEE – Mancato esercizio – Tassazione – Illegittimità.

Cass., sez. trib. 20 gennaio 2005, n. 1188.

“ 55

Ipotecarie e catastali (imposte) – Documenti, dati ed informazioni attinti presso l'Agenzia del territorio – Riutilizzo – Legittimità – Violazione della concorrenza da parte dell'Agenzia – Sussistenza – Ordine alla medesima di consentire tale utilizzo alle stesse condizioni precedenti.

Corte d'Appello di Milano, sez. I 14 maggio 2005.

“ 55

IVA

“Il regime IVA degli oneri di quotazione in borsa”, di M. PISANI.

“ 56

“Il regime IVA del *factoring* tra gestione dei crediti e finanziamento”, di D. STEVANATO e L. PIRRELLO.

“56

IVA – Versamenti IVA a seguito di adeguamento agli studi di settore e al concordato preventivo – Chiarimenti.

IRAP – Versamento in acconto dell'IRAP, dovuta dai soggetti IRES; per il periodo d'imposta incorso al 31.12.2005 – Misura – Resta confermata nella percentuale del 99 per cento.

Circ. Agenzia delle Entrate 31 maggio 2005, n. 28/E.

“ 57

IVA – Indennità per la perdita di avviamento commerciale – Imponibilità – Sussiste.

Ris. Agenzia delle Entrate 3 giugno 2005, n. 73/E.

“ 57

IVA – Agevolazioni ed esenzioni – Operazioni di riacquisizione da parte dell'ente conferente di un complesso immobiliare non strumentale all'esercizio dell'attività bancaria – Art. 16 del D.Lgs. 17 maggio 1999, n. 153 – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.

Ris. Agenzia delle Entrate 8 agosto 2005, n. 116/E.

“ 58

IVA – Agevolazioni ed esenzioni – Società di gestione di fondi immobiliari chiusi – Applicazione dell'art. 6 della L. 13 maggio 1999, n. 133 – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.

Ris. Agenzia delle Entrate 12 agosto 2005, n. 120/E.

“ 58

IVA – Sesta direttiva – Nozione di soggetto passivo – Luogo di prestazione dei servizi – SICAV.
Corte di Giustizia CE, sez. III, 21 ottobre 2004, n. C- 8/03. Pag. 58

IVA – Base imponibile – Esenzioni – Art. 13 della Direttiva n. 77/388/CEE del 17 maggio 1977 –
Nozione autonoma di diritto comunitario – Conseguenze – Interpretazione restrittiva – Fattispecie –
Contratto innominato di concessione di un diritto precario non esclusivo di occupazione di un
bene immobile – Natura di locazione a titolo oneroso.
Corte di Giustizia CE, sez. I 18 novembre 2004, n. C- 284/03. “ 59

IVA – Detrazione – Emissione di azioni – IVA su spese generali – Detraibilità.
Corte di Giustizia CE, sez. I 26 maggio 2005, n. C—465/03. “ 59

IVA – Detrazione – Acquisto di immobile – Utilizzo per fini imprenditoriali e per fini privati –
Detrazione totale – Spettanza – Parziale utilizzo privato – Autoconsumo – Imponibilità “pro quota”.
Corte di Giustizia CE, seduta plenaria 14 luglio 2005, n. C-434/03. “ 59

IVA – Variazione dell'imponibile o dell'imposta – Storno tra soggetti diversi da quelli che diedero
luogo all'operazione imponibile – Inapplicabilità.
Cass., sez. trib. 21 giugno 2001, n. 8455. “ 59

IVA – Territorialità – Prestazioni di servizi a favore di committenti extracomunitari – Accertamento
della norma del servizio – Accertamento – Necessità.
Cass., sez. trib. 8 febbraio 2005, n. 2497. “ 60

IVA – Eccedenza di imposta da dichiarazione – Richiesta di rimborso – Accertamento – Termini di
decadenza – Sono quelli previsti dall'art. 57, comma 1, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.
Cass., sez. trib. 22 aprile 2005, n. 8460. “ 60

IVA – Rimborsi – Credito esposto in dichiarazione – Mancato riporto a nuovo – Rimborso – Termine
prescrizione ordinario – Insussistenza – Termine ex art. 21, comma 2, D.Lgs. n. 546 del 1992 –
Applicabilità.
Cass., sez. trib. 22 aprile 2005, n. 8461. “ 60

IVA – Fatturazione – Operazioni inesistenti – Debenza dell'imposta da parte del cedente – Sussistenza –
Detrazione del cessionario – Illegittimità.
Cass., sez. trib. 10 giugno 2005, n. 12353. “ 60

REGISTRO (Imposta di)

Registro (imposta di) – Richiesta di applicazione dell'imposta sul valore cd. automatico –
Rendita catastale – Natura di accertamento – Esclusione – Richiesta del contribuente – Avviso di
liquidazione – Legittimità – Decadenza dell'Amministrazione finanziaria – Termine triennale.
Cass., sez. trib. 2 maggio 2005, n. 9052. “ 61

Registro (imposta di) – Cessione d'azienda – Nozione – Trasferimento dei beni organizzati
dall'imprenditore – Contesto produttivo per l'attività d'impresa – Attitudine potenziale all'utilizzo –
Sufficienza.
Cass., sez. trib. 30 maggio 2005, n. 11457. “ 61

Registro (imposta di) – Atti giudiziari – Atto di accertamento di diritti – Imposta proporzionale di registro dell'1% - Art. 8 della Tariffa allegata alla legge di registro – Applicabilità – Nota II all'art. 8 della Tariffa – Esclusione per le operazioni soggette ad IVA – Riferimento alle sole sentenze di condanna- Esenzione – Esclusione.

Cass., sez. trib. 10 giugno 2005, n. 12359.

Pag. 61

Registro (imposta di) – Base imponibile – Cessione i ramo d'azienda – Trasferimento autorizzato dal giudice delegato nell'ambito della procedura fallimentare – Rettifica da parte dell'Amministrazione finanziaria del valore stimato dal consulente – Incremento del valore dovuto all'imputazione dell'avviamento – Incompatibilità oggettiva fra la sussistenza di avviamento e la procedura concorsuale – Conseguenze – Illegittimità della pretesa erariale.

Comm. trib. prov. di Milano, sez. XL 14 febbraio 2005, n. 24.

“ 62

Registro (Imposta di) – Agevolazioni per l'acquisto della cosiddetta “prima casa” – Fissazione della residenza nel comune ove è situato l'immobile acquistato – Termine perentorio – Disciplina anteriore al 1° gennaio 2001 – Durata – Dodici mesi – Regime successivo – Diciotto mesi – Applicazione retroattiva della disposizione ai rapporti giuridici d'imposta pendenti – Ammissibilità.

Comm. trib. prov. di Udine, sez. VI 6 giugno 2005, n. 43.

“ 62

FINANZA E TRIBUTI LOCALI

Tributi locali – Imposta sulla pubblicità – Presupposto dell'imposta – Disponibilità di impianti di affissione o di altri mezzi pubblicitari – Sufficienza – Effettiva utilizzazione dell'impianto con diffusione i messaggi pubblicitari – Non necessita – Determinazione dell'imposta – Superficie disponibile – Prova – Riferimento al contenuto della dichiarazione del contribuente – Legittimità.

Cass., sez. trib. 1° aprile 2004, n. 6446.

“ 63

TARSU – Aree scoperte – Esclusione – Ipotesi e condizioni di cui all'art. 62 del D.Lgs. n. 507 del 1993 – Imponibilità.

Cass., sez. V civ. 5 gennaio 2005, n. 130.

“ 63

Tributi locali – TARSU – Autonomia delle singole annualità – Omessa denuncia di variazione – Può costituire infedele dichiarazione come conferma di quanto dichiarato per l'anno precedente – Costituisce questione di fatto.

Cass., sez. trib. 11 febbraio 2005, n. 2823.

“ 63

ICI

ICI – Dichiarazione – Termine trimestrale – Fallimento – Decreto di trasferimento di immobile – Decorrenza – Data del decreto – Data del pagamento del prezzo – Irrilevanza.

Cass., sez. trib. 1° settembre 2004, n. 17636.

“ 64

ICI – Base imponibile – Modifiche catastali – Decorrenza.

Cass., sez. trib. 17 febbraio 2005, n. 3233.

“ 64

ICI – Pertinenze – Area utilizzabile a fini edificatori – Autonoma tassazione come area fabbricabile – Esclusione.

Cass., sez. trib. 25 marzo 2005, n. 6501.

“ 64

ICI – Esenzione, ex art. 7, comma 1, lettera a), del D.Lgs. n. 504 del 30 dicembre 1992, per gli immobili posseduti dai comuni, al di fuori del loro territorio, destinati esclusivamente ai compiti istituzionali – Spettanza – Condizioni – Destinazione immediata, diretta ed attuale allo svolgimento di detti compiti – Necessità – Conseguenze – Strutture destinate alla produzione di energia elettrica – Esenzione – Non spetta.

Cass., sez. trib. 22 aprile 2005, n. 8450.

Pag. 64

RIFORMA DIRITTOSOCIETARIO

“La sottoscrizione delle dichiarazioni da parte dell’organo di controllo dopo la riforma societaria, tra controllo di gestione e controllo contabile”, di **M. DAMIANI** e **R. LUPI**.

“ 65

VARIE

“Le operazioni di aggregazione d’impresa nei nuovi principi contabili internazionali”, di **G. D’ABRUZZO** e **C. SALVATOIRES**.

“65

TRUSTS – Separazione consensuale tra coniugi – Condizioni della separazione – Istituzione in trust da parte di uno dei coniugi di bene immobile – Finalità di impiego dell’immobile ad abitazione della figlia e dell’altro coniuge – Previsione del trasferimento dell’immobile alla figlia al compimento dei trent’anni di quest’ultima – Omologazione.

Trib. di Milano 23 febbraio 2005.

“66

TRUSTS – S.p.a. – Proposta di concordato preventivo – Devoluzione in trust di beni immobili di proprietà dell’amministratore e di suoi congiunti – Nomina del commissario giudiziale a *trustee* – Finalità di devoluzione delle somme ricavate dalla vendita al soddisfacimento dei creditori – Omologazione.

Trib. di Parma 3 marzo 2005.

“66

Risarcimento del danno ex art. 2043 del codice civile per gli atti illegittimi emessi dall’Agenzia delle Entrate – Proposizione del ricorso alla Commissione tributaria provinciale – Successivo annullamento dell’atto in autotutela – Applicazione della sentenza della Corte di Cassazione, SS.UU., n. 500/1999 – Condanna della Pubblica Amministrazione al risarcimento ed alle spese di lite.

Giudice di Pace di Patti, 24 marzo 2005, n. 157.

“67

Legislazione

Provvedimenti emanati e pubblicati in G.U. dal 1° settembre al 31 dicembre 2005

Decreto Legislativo del Presidente della Repubblica 19 agosto 2005, n. 190: Attuazione della direttiva 2002/65/CE relativa alla commercializzazione a distanza di servizi finanziari ai consumatori" (in G.U. n. 221 del 22 settembre 2005).

Per servizi finanziari si intendono quelli di natura bancaria, creditizia, di pagamento, di investimento, di assicurazione e di previdenza individuale.

In particolare, viene stabilito il contenuto delle informazioni da fornire al consumatore con riferimento al servizio finanziario, al suo fornitore e al contratto a distanza. Viene disciplinato il diritto di recesso nonché le sanzioni da applicare in caso di violazione delle norme contenute nel decreto.

Decreto Legislativo 7 settembre 2005, n. 209: "Codice delle Assicurazioni private" (in Suppl. Ord. n. 163/L alla G.U. n. 239 del 13 ottobre 2005).

Il codice, che entrerà in vigore il 1° gennaio 2006, semplifica e riordina la normativa assicurativa a favore degli assicurati, disciplinando, in particolare, l'accesso all'attività assicurativa ed il suo esercizio, i contratti assicurativi, la trasparenza delle operazioni e la vigilanza sulle imprese, i sistemi di indennizzo e sanzionatori, le disposizioni in materia di bilanci, di libri e registri contabili delle imprese assicurative.

Decreto Legislativo del Presidente della Repubblica 19 settembre 2005, n. 215: "Attuazione della direttiva 2003/93/CE relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette e indirette" (in G.U. n. 248 del 24 ottobre 2005).

Il decreto introduce nel DPR 600/73, l'art. 31-bis, secondo il quale l'Amministrazione finanziaria provvede, con le autorità competenti degli Stati UE, allo scambio delle informazioni necessarie per assicurare il corretto accertamento delle imposte, autorizzando la presenza in Italia di funzionari delle Amministrazioni fiscali di altri Stati UE. Nel caso in cui la situazione del contribuente presenti un interesse comune o complementare con altri Stati UE, l'Amministrazione finanziaria può effettuare controlli simultanei con le Amministrazioni finanziarie di altri Stati UE; introduce inoltre l'art. 60-bis in base al quale l'Amministrazione finanziaria può chiedere all'autorità competente di un altro Stato UE di notificare al destinatario UE gli atti e le decisioni degli organi amministrativi italiani.

Decreto legge 30 settembre 2005, n. 203: "Misure di contrasto all'evasione fiscale e disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria" (in G.U. n. 230 del 3 ottobre 2005).

Il decreto legge, collegato alla legge Finanziaria 2006, è stato convertito dalla Legge 2 dicembre 2005, n. 248. Per un commento si veda la Ns. Circolare Informativa n. 6/2005.

Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 14 ottobre 2005, n. 256: "Modifiche al regolamento emanato con decreto ministeriale 24 maggio 1999, n. 228, attuativo dell'articolo 37 del TUIR, concernente la determinazione dei criteri generali, cui devono essere uniformati i fondi comuni di investimento. Fondi speculativi dedicati ad operazioni di valorizzazione, trading e sviluppo immobiliare e norme prudenziali di contenimento e frazionamento del rischio" (in G.U. n. 295 del 20 dicembre 2005)

Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 31 ottobre 2005: "Modifiche al modello della cartella di pagamento, ai sensi dell'articolo 25, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602" (in G.U. n. 265 del 14 novembre 2005).

Il nuovo modello sostituisce quello approvato con D.M. 28/6/1999.

Il nuovo modello deve essere utilizzato per la riscossione dei ruoli consegnati ai Concessionari della riscossione dal 1° gennaio 2006. Tuttavia il nuovo modello può essere utilizzato anche per le cartelle relative ai ruoli consegnati prima di tale data.

Decreto Ministeriale 2 novembre 2005: "Individuazione del giorno di decorrenza del termine di riversamento all'ente creditore delle somme riscosse dal concessionario attraverso gli uffici postali e le banche" (in G.U. n. 260 del 8 novembre 2005).

Il decreto fissa il giorno a decorrere dal quale il Concessionario della riscossione deve riversare allo Stato e agli enti previdenziali le somme riscosse mediante ruolo tramite la banche e gli uffici postali.

Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 11 novembre 2005: "Approvazione del modello di istanza per l'attribuzione del credito d'imposta per studi e consulenze inerenti operazioni di concentrazione, da presentare ai sensi dell'articolo 9, comma 3, del decreto-legge 14 marzo 2005, n. 35, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 maggio 2005, n. 80" (in G.U. n. 265 del 14 novembre 2005).

Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Dogane 18 novembre 2005: "Norme di esecuzione per l'applicazione delle disposizioni dettate in materia di recupero crediti nell'ambito della mutua assistenza amministrativa fra Stati membri dell'Unione europea" (in G.U. n. 271 del 21 novembre 2005).

Decreto Legislativo 19 novembre 2005, n. 247: "Disposizioni correttive ed integrative al decreto legislativo 12 dicembre 2003, n. 344, in materia di imposta sul reddito delle società, nonché altre disposizioni tributarie" (in Suppl. Ord. n. 193/L alla G.U. n. 280 del 1° dicembre 2005).

Il decreto contiene norme modificative riguardo alle ritenute sui dividendi, all'imposta sostitutiva su plusvalenze e altri redditi, all'IRAP, ai redditi diversi, al consolidato fiscale, alle operazioni straordinarie. Si riportano, in sintesi, le modifiche di maggior rilievo:

- *Redditi di capitale:* è stata abrogata la lett. b) dell'art.44, comma 2, TUIR. Dai periodi d'imposta che iniziano dall'1 gennaio 2006, si considerano similari alle azioni, i titoli e gli strumenti finanziari emessi da società di capitali ed enti commerciali, residenti o meno, la cui remunerazione è costituita totalmente dalla partecipazione ai risultati economici della società emittente o di altre società del gruppo o dell'affare. Tale remunerazione deve essere indeducibile nello Stato estero di residenza del soggetto emittente.

- *Associanti in partecipazione residenti in Paesi cd "BLACK LIST":* dai periodi d'imposta che iniziano dall'1 gennaio 2006 sono totalmente tassabili anche le remunerazioni di cui all'art. 109, comma 9, lett. b) TUIR relative a contratti con associanti residenti in Paesi cd "Black List".

- *Redditi d'impresa:* è stato abrogato il comma 2, dell'art. 69 TUIR. Dai periodi di imposta che iniziano dall'1° gennaio 2004, gli utili da partecipazione in società di capitali, enti commerciali, non residenti o meno, gli utili inerenti gli strumenti finanziari cui all'art. 44, comma 2, lett. b) TUIR e le remunerazioni dei contratti di cui all'art. 109, comma 9, lett. b) TUIR, concorrono alla formazione del reddito nella misura del 40% nell'esercizio in cui sono percepiti.

Soppravvenienze attive: dai periodi di imposta che iniziano dall'1° gennaio 2004 non si considerano soppravvenienze attive agli apporti effettuati da i possessori di strumenti finanziari similari alle azioni:

- *Affitto azienda – ammortamenti:* le quote di ammortamento sono calcolate sul costo originario del bene risultante dalla contabilità del concedente e sono deducibili fino a concorrenza del costo non ancora ammortizzato o, in mancanza di una tenuta regolare del registro dei beni ammortizzabili o altro libro da parte del concedente, si considerano già dedotte per il 50% le quote relative al periodo di ammortamento già trascorso.

- *Trasparenza fiscale:* dai periodi di imposta che iniziano dall'1° gennaio 2005, ai fini dell'opzione per il regime di trasparenza fiscale, nella percentuale di partecipazione agli utili non si considerano le azioni prive del diritto di voto.

- *Consolidato fiscale:* viene stabilita l'estensione del divieto di compensazione delle plusvalenze realizzate in neutralità fiscale con le perdite pregresse anche nei confronti del cedente. In materia di responsabilità fra i soggetti partecipanti al consolidato viene stabilito che le singole società controllate sono solidamente responsabili con la consolidante per le maggiori imposte riferite al proprio singolo reddito.

Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 25 novembre 2005: "Approvazione dello schema di certificazione unica CUD 2006, con le relative istruzioni nonché definizione delle modalità di certificazione dei redditi diversi di natura finanziaria" (in Suppl. Ord. n. 196/L alla G.U. n. 281 del 2 dicembre 2005).

Legge 28 novembre 2005, n. 246: "Semplificazione e riassetto normativo per l'anno 2005" (in G.U. n. 280 del 1° dicembre 2005).

Legge 2 dicembre 2005, n. 248: "Conversione in legge, con modificazioni, del decreto legge 30 settembre 2005, n. 203, recante misure di contrasto all'evasione fiscale e disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria" (in Suppl. Ord. n. 195/L alla G.U. n. 281 del 2 dicembre 2005).

Le modifiche più rilevanti introdotte in sede di conversione sono state illustrate nella Ns. Circolare Informativa n. 1/2006.

Decreto legislativo 5 dicembre 2005, n. 252: "Disciplina delle forme pensionistiche complementari" (in Suppl. Ord. n. 200/L alla G.U. n. 289 del 13 dicembre 2005).

Il decreto entrerà in vigore il 1° gennaio 2008. Relativamente al finanziamento delle forme pensionistiche complementari, l'art. 8 dispone che sia attuato mediante versamento di contributi a carico del lavoratore, del datore di lavoro mediante conferimento del TFR maturato secondo le modalità illustrate nella norma.
I contributi versati sono deducibili dal reddito per un importo massimo di € 5.164,57.
Con riferimento alle misure compensative per le imprese che conferiscono il TFR a forme pensionistiche complementari, l'art. 10 del decreto prevede la deduzione dal reddito d'impresa del 4 o 6% a seconda del numero dei dipendenti, del TFR annualmente conferito e la riduzione del costo del lavoro proporzionale al TFR conferito.

Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 7 dicembre 2005: "Approvazione dello schema di certificazione degli utili corrisposti e dei proventi ad essi equiparati, delle ritenute operate e delle imposte sostitutive applicate di cui all'articolo 4, commi 6-ter e 6-quater, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322" (in G.U. n. 294 del 19 dicembre 2005).

Legge 23 dicembre 2005, n. 266: "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge Finanziaria 2006)" (in Suppl. Ord. n. 211 alla G.U. n. 302 del 29/12/2005).

La legge si compone di 1 articolo suddiviso in 612 commi.
Di seguito vengono segnalate le principali norme che hanno rilevanza fiscale, rinviando l'approfondimento ad una Ns. circolare di prossima emanazione.

- *Detrazione IRPEF per gli interventi edilizi:* e' stata prorogata al 2006 nella misura del 41% degli importi rimasti a carico dei contribuenti la detrazione IRPEF per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio.
- *Contributi assistenza sanitaria:* per l'anno 2006 è fissato in € 3.615,20 il limite di non concorrenza alla formazione del reddito di lavoro dipendente dei contributi di assistenza sanitaria.
- *Cessione di partecipazioni:* anche dopo il periodo transitorio della *participation exemption*, per la determinazione di plusvalenze e minusvalenze da cessioni di partecipazioni, il costo si assume al netto delle svalutazioni dedotte a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2002.
- *Titoli obbligazionari emessi dagli enti territoriali:* I relativi proventi sono soggetti ad imposta sostitutiva nella misura del 12,50%. Tale imposta spetta agli enti territoriali emittenti.
- *Addizionale IRPEF e maggiorazione IRAP:* La sospensione degli aumenti dell'addizionale regionale IRPEF e delle maggiorazioni dell'aliquota IRAP è prorogata fino al 31.12.2006.
- *Rivalutazione dei beni di impresa e delle aree edificabili:* la materia è stata trattata nella Ns. Circolare Informativa n. 8/2005.
- *ICI – Esenzione per gli immobili di enti non commerciali:* l'esenzione ICI degli immobili degli enti non commerciali non ha effetto retroattivo con riferimento agli importi versati prima del 3.12.2005. Pertanto tali importi non sono rimborsabili.

Legge 28 dicembre 2005, n. 262: "Disposizioni per la tutela del risparmio e la disciplina dei mercati finanziari" (in Suppl. Ord. n. 208 alla G.U. n. 301 del 28 dicembre 2005).

Sono state introdotte modifiche al D.Lgs. 24 febbraio 1998, n. 58 "Testo Unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria" e al D.Lgs. 1 settembre 1993, n. 385 "Testo Unico delle leggi in materia bancaria e creditizia" in merito agli organi di amministrazione e controllo, al conflitto di interessi, alla circolazione degli strumenti finanziari. Sono, inoltre, previste disposizioni su servizi bancari, sulla tutela degli investitori, sull'informazione societaria, sui promotori finanziari e sui revisori dei conti. Vengono inoltre illustrate una serie di norme relative all'autorità di vigilanza.

Decreto Legge 30 dicembre 2005, n. 273: "Definizione e proroga dei termini, nonché conseguenti disposizioni urgenti" (in G.U. n. 303 del 30 dicembre 2005).

Tra le proroghe di maggior rilievo si segnala quella che proroga al 28 febbraio 2006 il termine per effettuare la comunicazione all'Agenzia delle Entrate in caso di cessione di partecipazioni, che costituiscono immobilizzazioni finanziarie, da cui derivano minusvalenze superiori a € 5.000,00.

RASSEGNA DI DOTTRINA, PRASSI AMMINISTRATIVA, GIURISPRUDENZA

STATUTO DEL CONTRIBUENTE

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

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

Cass., sez. trib. 22 marzo 2005, n. 6201, ne Il fisco 33/2005, fasc. n. 1, pag. 13020.

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

ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)

Dottrina

“Operano retroattivamente le nuove disposizioni in tema di accertamenti bancari introdotte dalla Finanziaria 2005?” di A. NASTASIA, ne Il fisco 28/2005, fasc. n. 1, pag. 11011.

La problematica affrontata nell'articolo – peraltro con dovizia di argomentazioni e di richiami dottrinali e giurisprudenziali –, in particolare la modifica apportata, con la L. finanziaria 2005, alla disciplina degli accertamenti bancari con la quale si qualificano i prelevamenti bancari non giustificati, oltre che, come in passato, quali ricavi nei riguardi delle imprese, anche quali compensi nei riguardi degli esercenti lavoro autonomo, è stata in certa misura attenuata, ma non risolta, dal legislatore con l'art. 2, comma 14-ter, del D.L. n. 203/2005, con la quale è previsto che le banche, per i periodi d'imposta antecedenti il 1° gennaio 2006, comunichino, relativamente alle operazioni fuori conto, solo i dati in loro possesso acquisiti ai sensi della disciplina in materia di riciclaggio.

Il punto è stabilire se la disposizione in tema di prelevamenti dei professionisti, e quindi la presunzione, possa essere applicata retroattivamente dagli Uffici con riferimento ad operazioni, in conto o fuori conto, intervenute nei periodi d'imposta antecedenti la modifica del 2005.

In passato, la disposizione, nei riguardi delle imprese, è stata intesa come presunzione relativa, cioè suscettibile di prova contraria, ma con inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, e cioè come presunzione legale.

Se così fosse, afferma l'A., anche nei riguardi dei professionisti, la disposizione, ancorché procedimentale, non sarebbe suscettibile di applicazione retroattiva, perché inciderebbe in modo sostanziale nel rapporto tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria, violando l'art. 3 dello Statuto del contribuente (si cita, al riguardo, la sentenza della Cassazione n. 11274 del 27 agosto 2001).

Se, invece, la presunzione relativa così introdotta non fosse legale, ma semplice, sarebbe ammessa l'applicazione retroattiva, ma sarebbe onere dell'Amministrazione finanziaria dimostrare l'equivalenza tra prelevamenti e compensi. Tuttavia, appare difficile che l'Amministrazione accetti una tale soluzione, anche se la stessa Guardia di Finanza, con la circolare n. 128000 del 21 aprile 2005, ha già espresso notevoli perplessità sulla natura procedimentale della disposizione. (NM)

“Mutamento del regime di notifica della cartella di pagamento al contribuente”, di L. PITTALUGA ne Il fisco 34/2005, fasc. n. 1, pag. 13247.

“Il legislatore <<tenta>> di colmare la lacuna sui termini di notifica della cartella di pagamento”, di M. BRUZZONE, in Corr. Trib. 2005, pag. 2754.

Gli articoli commentano la recente sentenza della Corte Costituzionale 15 luglio 2005 n. 208 che ha dichiarato l'incostituzionalità dell'art. 25 DPR 602/73, come modificato dal DLgs. 193 del 27 aprile 2001, nella parte in cui non prevede un termine perentorio di decadenza entro il quale il concessionario deve notificare al contribuente la cartella di pagamento relativa alle imposte sul reddito ed il successivo intervento del legislatore (DL 17 giugno 2005, n. 106 conv. con la legge 31 luglio 2005, n. 156) che ha colmato detto vuoto legislativo, introducendo distinte discipline, transitoria e a regime, sui termini perentori per la notificazione della cartella di pagamento, non più decorrenti dalla data di consegna del ruolo al concessionario.

I nuovi termini sono stati inseriti, con la tecnica della cd novellazione, all'interno dell'art. 25 del DPR 602/73, il cui comma 1 è stato riscritto prevedendo che la notifica debba avvenire, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre:

- del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione per le somme dovute a seguito dell'attività di liquidazione, ex art. 36-*bis* DPR 600/73;
- del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, per le somme dovute a seguito dell'attività di controllo formale ex art. 36-*ter* DPR citato;
- del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo, per le somme dovute in base agli accertamenti;

Contestualmente è stato abrogato l'art. 17 del DPR 602/73, che prevedeva termini di decadenza per l'iscrizione a ruolo più brevi (di un anno) di quelli di nuova introduzione.

Pittaluga rileva che nella disciplina appena introdotta l'unica *reformatio in pejus* riguarda l'allungamento del termine per la notifica della cartella conseguente all'attività di accertamento che per il vecchio art. 17 doveva avvenire entro l'anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo.

Gli AA. accennano da ultimo alla disciplina transitoria contenuta nel comma 5 *bis* dell'art. 1 del citato decreto legge che fissa la decorrenza del termine per la notificazione della cartella di pagamento dalla presentazione della dichiarazione, stabilendo che la notifica delle relative cartelle di pagamento va effettuata:

- per le dichiarazioni presentate dal 1° gennaio 2004, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione,
- per le dichiarazioni presentate negli anni 2002 e 2003, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.

Il concessionario non può rinnovare la notificazione di cartelle di pagamento definitivamente annullate, quand'anche non siano ancora decorsi i termini introdotti dalle norme transitorie; restano salvi i rapporti definiti.

Per Bruzzone la disciplina transitoria ed a regime sui termini decadenziali per la notifica della cartella di pagamento ha disatteso la reale portata della pronuncia della Consulta esponendosi a censure di illegittimità costituzionale nella parte in cui, nella normativa transitoria si omette di distinguere tra i diversi tipi di controllo, sostanziale o formale e nell'ambito del controllo formale si accomuna l'attività di liquidazione al controllo formale vero e proprio, unificando il termine per la notificazione della cartella e differenziando le scadenze esclusivamente in ordine al momento di avvenuta presentazione della dichiarazione. (EM)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Accertamento – Verifiche – Partecipazione del contribuente – Mancanza di contestazioni – Sostanziale accettazione delle operazioni e dei loro risultati.

Cass., sez. trib. 26 gennaio 2004, n. 1286, in Riv. Dir. Trib. 3/2005, II, pag. 159

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, la partecipazione del contribuente alle operazioni di verifica senza che questi muova contestazioni (nella specie, in ordine alle percentuali di ricarico applicate ai prodotti commercializzati in determinati esercizi), pur in mancanza di un'accettazione espressa, equivale sostanzialmente ad accettazione delle operazioni stesse e dei loro risultati.

Con nota contraria di A. GIORGIANNI.

A quanto perspicuamente dedotto nella nota, e, in particolare, sulla impossibilità di attribuire valore confessorio al "silenzio" della parte che subisce la verifica, si può aggiungere che è tutt'ora irrisolto il problema della correlazione fra atti istruttori e accertamento ritualmente notificato. All'origine del verbale di verifica vi è stata sempre l'esigenza di acclarare fatti o comportamenti oggettivi, mentre l'interpretazione degli stessi non ha astrattamente necessità di verifica, ben potendo essere effettuata nelle sedi ordinarie.

Il momento presente è caratterizzato da una notevole confusione di ruoli, in quanto gli organi di verifica (GdF., ispettori della DRE o dell'Agenzia – Sede Centrale) procedono a veri e propri saggi giuridico interpretativi, spesso a scopo provocatorio, con tesi originali se non audaci, specie in tema di elusione. In sede di verifica è pressoché impossibile contestare tali tesi sia verbalmente che soprattutto per iscritto.

Non resta quindi che dissentire dalle conclusioni tratte da fatti spesso assolutamente pacifici sperando che presso gli uffici vi sia chi si dia carico delle osservazioni.

In conclusione, la pronuncia della Cassazione appare semplicistica, ma il sistema non è certamente chiaro nella sua *ratio*, in quanto non si capisca perché l'impiego di tanta capacità operativa si esaurisca nel dare ad un funzionario – che nulla sa della questione – l'onere di ricostruire l'iter istruttorio tenendo conto anche di quelle considerazioni di parte che il verificatore non ha né preso in esame né, comunque, indicato nel verbale.

Accertamento – Notificazione visibilmente erronea- Costituzione dell'intimato – Sanatoria – Dichiarazione erronea – Rimborso dell'indebito – Ammissibilità.

Cass., sez. trib. 23 febbraio 2005, n. 3730, in Corr. Trib. 2005, pag. 1762.

La pronuncia di nullità di un atto processuale è impedita dal raggiungimento dello scopo dell'atto stesso, vale a dire dalla realizzazione del risultato materiale al quale esso è normativamente preordinato. Poiché è pacifico che in caso di nullità della notificazione questa è sanata dalla costituzione dell'intimato, anche se compiuta all'unico fine di far valere la nullità, analogamente tale principio deve valere nell'ipotesi in cui ci si trovi di fronte ad un mero errore, immediatamente percepibile dal destinatario cui l'atto è stato in concreto consegnato.

Il rigoroso regime legale che regola il modo ed il termine di presentazione della dichiarazione annuale dei redditi non costituisce argomento decisivo al fine di escludere la ripetibilità di imposte versate in base ad una dichiarazione errata, ancorché l'errore non sia immediatamente desumibile dal testo della stessa, dovendosi riconoscere al contribuente (in un sistema improntato, per effetto dello Statuto del contribuente, ai principi della buona fede e della tutela dell'affidamento, ed avuto riguardo al concetto di capacità contributiva, che costituisce uno dei principi fondamentali della Costituzione in materia tributaria) la possibilità di far valere ogni tipo di errore commesso in buona fede al momento della dichiarazione, attraverso la procedura di rimborso disciplinata dall'art. 38 del DPR n. 602/1973.

Accertamento – Accessi, ispezioni e verifiche presso la sede dell'attività e presso il domicilio e lo studio del commercialista – Documentazione rilevante rinvenuta solo presso la sede dell'attività del contribuente – Autorizzazione da parte del Procuratore

Generale – Mancanza per accessi domiciliari e presso lo studio del commercialista – Irrilevanza.

Cass., sez. trib. 16 maggio 2005, n. 10269 in Giur. Imp. 3/2005.

In caso di accessi e verifiche effettuate presso la sede dell'attività del contribuente il domicilio dello stesso e lo studio del commercialista, se la documentazione utile ed utilizzata ai fini dell'accertamento tributario viene rinvenuta solo presso la sede dell'attività del contribuente – per l'accesso alla quale è sufficiente l'autorizzazione del capo dell'ufficio dell'amministrazione procedente – risulta ininfluyente la mancanza dell'autorizzazione del Procuratore della Repubblica necessaria per gli accessi negli altri due luoghi (domicilio e studio del commercialista) visto che la documentazione ivi raccolta è risultata irrilevante ai fini dell'accertamento.

Accertamento – Avviso di accertamento – Fatti non contestati – Ammissibilità di una diversa interpretazione ma non della contestazione circa la loro sussistenza.

Cass., sez. trib. 23 maggio 2005, n. 10867, ne Il fisco 27/2005, fasc. n. 1, pag. 10674.

L'avviso di accertamento non è l'atto introduttivo del processo, di cui costituisce invece l'oggetto. Pertanto, il giudice ha cognizione dell'avviso di accertamento esclusivamente nella misura ed in ordine ai profili che vengono contestati con il ricorso; i fatti ed i profili non contestati divengono pacifici e possono soltanto essere interpretati in modo difforme dalle parti.

Accertamento – Accertamento con adesione del contribuente, ai sensi del D.L. 30 settembre 1994, n. 564 – Cause ostative di cui agli artt. 2-bis e 3 del D.L. n. 564/1994 – Sopravvenuta abrogazione dell'art. 2-bis ad opera del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241 – Estensione dell'intervento anche all'art. 3 – Fondamento – Fattispecie.

Cass. SS.UU. civ. 13 luglio 2005, n. 14697, ne Il fisco 33/2005, fasc. n. 1, pag. 13016.

Il D.Lgs. n. 218 del 1997, che ha operato la revisione dell'istituto dell'accertamento con adesione, come disciplinato dal D.L. n. 564 del 1994 (convertito nella L. n. 656 del 1994), estendendone l'applicabilità a tutti i contribuenti e a tutte le categorie reddituali, non ha previsto cause di inammissibilità o di esclusione dal beneficio ed ha, coerentemente, abrogato l'art. 179 l'art. 2-bis del D.L. n. 564 (che le prevedeva), disponendo (art. 2, comma 6) che la nuova disciplina sia applicabile anche alle dichiarazioni presentate entro il 30 settembre 1994. Di conseguenza, non sono più operative le cause di esclusione e di inammissibilità che l'art. 3 del D.L. n. 564 richiamava attraverso l'art. 2-bis, ora abrogato (in applicazione di tale principio, la Corte ha accolto il ricorso del contribuente avverso la sentenza di merito ed ha annullato l'avviso di accertamento emesso sulla base della revoca della definizione mediante adesione, per la sussistenza della circostanza ostativa di cui agli artt. 3 e 2-bis del D.L. n. 564).

Tribunali

Accertamento – Verifiche della GdF – Previa autorizzazione del Pm nei casi richiesti – Necessità per la validità della verifica.

Trib. Milano, sez. I civile, 19 maggio 2005, n. 5751, in Corr. Trib. 2005, pag. 2622.

La mancanza dell'autorizzazione dell'Autorità giudiziaria influisce sulla legittimità della procedura di verifica compiuta dalla Guardia di Finanza e, poiché il provvedimento autorizzatorio del P.M. si inserisce in un tipico procedimento amministrativo condizionandone la legittimità, la sua mancanza è sindacabile dal giudice ordinario in base ai principi che regolano l'attività amministrativa dello Stato.

Commissioni tributarie di merito

Accertamento imposte sui redditi – Avviso di accertamento – Sostituzione – Precedente giudicato- Preclusione – Sussiste – Accertamento integrativo – Presupposti – Sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi – Rilevanza in senso oggettivo – Indagini bancarie già iniziate – Conoscibilità – Sussiste – Illegittimità dell'integrazione – Sussiste.
Comm. trib. prov. di Bologna, sez. I 17 novembre 2004, n. 112, in Boll. Trib. 2005, pag. 1314.

Nell'ambito del potere accertativo assegnato all'ufficio dall'art. 42 del DPR 29 settembre 1973, n. 600, ed in applicazione del potere di autotutela, l'Amministrazione finanziaria può correggere gli errori dei propri provvedimenti nel termine previsto dall'art. 43 dello stesso decreto semprechè l'atto impugnato non costituisca elusione o violazione dell'eventuale giudicato formatosi in ordine al precedente atto nullo. Tale facoltà è diversa dall'ipotesi dell'accertamento "integrativo" di cui all'art. 43, comma 3, del citato DPR 600/1973, che attiene all'integrazione o alla modificazione di un precedente avviso legittimo in base alla sopravvenuta conoscenza, da parte dell'ufficio, di nuovi elementi. Il requisito della novità deve assumere valenza oggettiva e non soggettiva, essendo rilevante anche la mera conoscibilità.

Accertamento – Imposte sui redditi – Ricavi – Accertamento in base a stime UTE – Illegittimità – Prova della corresponsione di somme maggiori – Necessità.
Comm. trib. reg. Liguria, sez. XV, 11 marzo 2005, n. 6, in Corr. Trib. 2005, pag. 2551.

In sede di accertamento ai fini delle imposte sui redditi, l'Amministrazione finanziaria può effettuare il recupero a tassazione dei maggiori ricavi derivati da cessioni immobiliari, sulla base del valore normale dei beni risultante da una perizia dell'UTE, solo se è in possesso di ulteriori elementi concreti che dimostrino che i corrispettivi dichiarati nei contratti di compravendita sono inferiori a quelli effettivamente realizzati, essendo vietato in un sistema economico libero e di mercato praticare prezzi differenziati.

AMNISTIA E CONDONO

Giurisprudenza

Condono – Art. 16 della legge n. 289/2002 – Sospensione dei termini processuali – Lite su cartella di pagamento per liquidazione della dichiarazione integrativa prevista dalla legge n. 413/1991 – Non costituisce lite pendente – Inapplicabilità della sospensione dei termini.

Ricorso per Cassazione proposto usufruendo della sospensione delle liti fiscali pendenti ex art. 16 della legge n. 289/2002 – Lite su cartella di pagamento per liquidazione della dichiarazione integrativa prevista dalla legge n. 413/1991 – Non costituisce lite pendente – Inapplicabilità della sospensione dei termini – Conseguenze.

Cass., sez. trib. 29 settembre 2004, n. 19507, in Corr. Trib. 2005, pag. 1305.

In tema di tardività del ricorso per cassazione e conseguente inammissibilità del gravame, deve ritenersi non applicabile ad una controversia per l'impugnazione di una cartella di pagamento relativa alla liquidazione della dichiarazione integrativa presentata dal contribuente ai sensi dell'art. 38 della legge di condono 30 dicembre 1991, n. 413, la sospensione dei termini delle liti fiscali pendenti innanzi alla Corte di Cassazione che potevano essere definite a norma dell'art. 16 della legge 27 dicembre 2002, n. 289 (come sostituito dall'art. 5-bis, lett. f), n. 8, del D.L. 25 dicembre 2002, n. 292, convertito dalla legge 21 febbraio 2003, n. 27). Ciò in quanto l'art. 16,

lett. a), della stessa legge 289/2002 definisce come lite pendente a detti fini quella "avente ad oggetto avvisi di accertamento, provvedimenti di irrogazione delle sanzioni e ogni altro atto di imposizione", mentre invece quella di liquidazione di una dichiarazione integrativa costituisce per definizione un'attività vincolata di contenuto obbligato, di mera applicazione della legge nell'esecuzione di operazioni di calcolo da effettuare sulla base degli importi dichiarati dal contribuente, senza che sussista alcun margine di discrezionalità per l'Ufficio; come tale, pertanto, la liquidazione di una dichiarazione integrativa non rientra nella categoria degli atti di imposizione e, proprio perché la base di calcolo su cui applicare l'imposta è quella indicata dal contribuente, non vi è neppure spazio per una lite fiscale che non sia meramente apparente e, di regola (e fatte salve situazioni particolari), non è ammissibile un condono sull'applicazione di un precedente condono.

Condono – Diniego dell'ufficio – Giudizio pendente in cassazione – Competenza per il reclamo – E' della stessa Cassazione – Art. 16 L. 289/2002 – Questione di incostituzionalità – Manifesta infondatezza – Soluzione legislativa ragionevole – Sufficienza.

Cass., sez. trib. 21 febbraio 2005, n. 3427, in Dir. Prat. Trib. 2005, II, pag. 525.

Se in pendenza del giudizio davanti alla Suprema Corte di Cassazione viene presentata istanza di definizione ex art. 16 della L. n. 289 del 2002, rigettata dall'Ufficio, il diniego notificato al contribuente può essere impugnato direttamente in Cassazione dove pende il giudizio principale, in quanto la norma deroga sia alla disposizione di cui all'art. 360 c.p.c., che indica gli specifici motivi per i quali è possibile fare ricorso alla Suprema Corte, investendola così della pienezza del giudizio, e sia alla disposizione di cui all'art. 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992, che considera i dinieghi di condono autonomamente impugnabili davanti alla Commissione Tributaria Provinciale, salvo ulteriori gravami previsti dall'ordinario iter processuale.

La questione d'incostituzionalità della norma sollevata dal Procuratore Generale della Corte di Cassazione per contrasto con gli artt. 3, 4, 111 e 113 Cost. è manifestamente infondata, in quanto in via eccezionale la Corte di Cassazione può essere investita di un sindacato pieno dell'atto amministrativo impugnato e la disparità di trattamento conseguente alla diversa possibilità dei contribuenti di fruire di uno o più gradi di giudizio nell'impugnativa del diniego di condono, a seconda del grado in cui si trova la lite già pendente, è giustificabile, nell'ambito della discrezionalità riservata al legislatore, dalla individuazione di un criterio di competenza sicuramente non irragionevole.

Condono – Impugnazione di cartella con irrogazione di soprattassa e interessi – Natura di atto impositivo – Applicabilità.

Cass., sez. trib. 15 aprile 2005, n. 7892, in Corr. Trib. 2005, pag. 2074.

E' condonabile, ai sensi dell'art. 16 della legge n. 289/2002 (chiusura delle liti fiscali pendenti), la controversia originata da un'impugnazione proposta contro una cartella di pagamento emessa in applicazione dell'art. 36-bis Del DPR n. 600/1973 e relativa all'irrogazione di soprattasse ed interessi per ritardato pagamento IRPEF ed ILOR, impugnata dal contribuente che invocava l'illegittimità a ruolo, perché operata oltre il termine previsto dalla norma. Tale atto, infatti, è indubbiamente un atto di irrogazione di sanzioni e come tale ha natura di atto impositivo compreso tra quelli previsti dall'art. 16 della legge n. 289/2002.

VIOLAZIONI E SANZIONI

Dottrina

“Il reato di omesso versamento di ritenute certificate”, di M.A.GALEOTTI FLORI e A. RAPI, ne Il fisco 32/2005, fasc. n. 1, pag. 12332.

L'Articolo commenta la reintroduzione del reato di omesso versamento di ritenuta disposta dalla legge Finanziaria 2005.

Si tratta di un reato che può essere commesso esclusivamente da chi riveste la funzione di sostituto d'imposta.

Nell'ambito di una persona giuridica, soggetto attivo può essere l'amministratore o il rappresentante legale. Sul punto gli AA. pongono la *vexata quaestio* della rilevanza penale della delega di funzioni a favore di terzi, riproponendo la tesi della giurisprudenza, che, contrariamente alla dottrina, ha sempre ritenuto che l'aver delegato a terzi l'adempimento dell'obbligo di versare le ritenute effettivamente operate non esclude la punibilità del sostituto d'imposta.

L'omissione del versamento deve protrarsi oltre il termine di presentazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta.

Non tutte le ipotesi di omesso versamento di ritenuta sono penalmente rilevanti, ma solo quelle per le quali la legge dispone l'obbligo di rilascio della certificazione da parte del sostituto.

L'attuale reato è strutturato soltanto in forma delittuosa.

Non è richiesto il dolo specifico ma è sufficiente quello generico: cioè la coscienza e la volontà da parte dell'agente di non versare all'erario le ritenute effettuate.

Il delitto si configura quando l'omesso versamento superi la soglia di euro 50.000,00 per il periodo di imposta, avendo riguardi a tutte le ritenute oggetto di certificazione, e quindi, secondo gli AA., anche a quelle inerenti contributi previdenziali o assistenziali.

La mancanza di liquidità non può essere invocata quale causa esimente e che il mancato versamento non integra il reato di appropriazione indebita. (EM)

Gurisprudenza

Corte di Cassazione

Violazioni e sanzioni – IVA – Obblighi formali – Autofatturazione – Omissione da parte del cessionario e/o committente – Sanzione ex art. 6, ottavo comma, del D.Lgs. n. 471 del 1997, sostitutivo dell'art. 41, sesto comma, del DPR n. 633 del 1972 – Favor rei – Retroattività.

Cass., sez. trib. 10 marzo 2005, n. 5268, in Giur. Imp. 3/05.

In materia di IVA, in caso di omessa autofatturazione da parte di un soggetto nazionale cessionario e/o committente di beni e/o servizi, deve considerarsi retroattivamente applicabile la norma sanzionatoria successivamente intervenuta che risulti più favorevole rispetto a quella vigente alla data della commessa violazione, in base al principio generale del *favor rei* di cui all'art. 3, terzo comma, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

Commissioni tributarie di merito

Violazioni e sanzioni – Sanzione iscritta a ruolo a seguito di sentenza passata in giudicato – *Jus superveniens* – Inapplicabilità.

Comm. trib. prov. di Genova, sez. XIII 8 marzo 2004, n. 28, in Boll. Trib. 2005, pag. 995.

La mancata impugnazione di un atto impositivo, determinandone la definitività, preclude ogni possibilità di contestazione del debito fiscale, residuando, in sede di iscrizione a ruolo, solo il potere di far valere i vizi propri di tale ultimo atto.

E' quindi inapplicabile, in sede di impugnazione della cartella esattoriale, il *favor rei* costituito dall'art. 3 terzo comma del D.Lgs. 472/97, sopravvenuto dopo il giudicato formatosi sull'avviso di accertamento.

L'art. 25 del D.Lgs. 472/97 limita la possibilità di definizione ai "procedimenti in corso", in cui l'applicabilità della sanzione sia tuttora *sub judice* o perché sia pendente il termine utile per l'impugnazione del provvedimento sanzionatorio o perché sia in corso il procedimento, amministrativo o giurisdizionale, conseguente alla sua impugnazione.

CONTENZIOSO TRIBUTARIO – COMMISSIONI TRIBUTARIE

Giurisprudenza

Corte Costituzionale

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Compensazione legale – Attività delle parti – Pagamento delle spese di giudizio – Obbligo – Sussistenza – Art. 46, co 3, DLgs n. 546 del 1992 – Illegittimità costituzionale.

Corte Cost. 12 luglio 2005, n. 274, in Giur. Imp. 4/05.

La compensazione *ope legis* delle spese nel caso di cessazione della materia del contendere si traduce in un ingiustificato privilegio per la parte che pone in essere un comportamento (il ritiro dell'atto, nel caso dell'amministrazione, o l'acquiescenza alla pretesa tributaria, nel caso del contribuente) di regola determinato dal riconoscimento della fondatezza delle altrui ragioni.

Conseguentemente è costituzionalmente illegittimo l'art. 46, co. 3, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, per violazione del principio di ragionevolezza di cui all'art. 3 della Costituzione, nella parte in cui impone la compensazione delle spese legali nelle ipotesi di cessazione della materia del contendere diverse dai casi di definizione delle pendenze tributarie previsti dalla legge.

Corte di Cassazione

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Società di persone – Procedimento – Ricorsi – Ricorsi separati di società e dei soci – Mancata richiesta di riunione dei procedimenti – Autonomia del giudizio – Trasposizione automatica degli esiti – Illegittimità.

Cass., sez. trib. 25 ottobre 2004, n. 20651, in Boll. Trib. 2005, pag. 884.

In materia di atti impositivi a carico di una società di persone e dei singoli soci, i giudizi di impugnazione, se non sono riuniti, restano fra di loro indipendenti.

Conseguentemente la validità dell'atto introduttivo di ogni singolo ricorso dev'essere separatamente valutata, non sussistendo un principio di trasposizione automatica dell'esito del processo relativo alla società nel processo instaurato dal socio.

Il ricorso del socio che non si limiti a riproporre i motivi addotti dalla società partecipata, ma aggiunga motivazioni autonome non può essere dichiarato inammissibile per lo stesso motivo formale che ha viziato quello della società, ma dev'essere trattato nel merito.

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Costituzione in giudizio della parte ricorrente od appellante – Utilizzazione del servizio postale – Sentenza della Corte

Costituzionale n. 520/2002 – Rappresenta *jus superveniens* rilevabile anche d'ufficio ed applicabile nei giudizi in corso.

Cass., sez. trib. 26 ottobre 2004, n. 20763, in Boll. Trib. 2005, pag. 1139.

Nel contenzioso tributario è ammissibile l'utilizzazione del servizio postale per il deposito degli atti ai fini della costituzione in giudizio del ricorrente davanti alle Commissioni tributarie.

La nuova *regula juris* derivante dalla sentenza della Corte Costituzionale 6 dicembre 2002, n. 520, e consistente nella riconosciuta validità della costituzione in giudizio nel processo tributario effettuata mediante invio per posta degli atti alla segreteria della Commissione tributaria, rappresenta *jus superveniens* rilevabile anche d'ufficio ed applicabile nei giudizi in corso, trattandosi di pronuncia di accoglimento della Corte Costituzionale, al pari perciò di quanto si verifica in ipotesi di successione di leggi, allorché quella posteriore abbia efficacia espressamente retroattiva.

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Appello – Riproposizione di eccezione di decadenza del termine in base a diversa disposizione – Non costituisce nuova eccezione.

Cass., sez. trib. 23 maggio 2005, n. 10864, in Corr. Trib. 2005, pag. 2784.

Qualora il contribuente impugnì, in primo grado, la cartella di pagamento deducendo l'intervenuta decadenza dell'Amministrazione finanziaria per mancato rispetto del termine di cui all'art. 36-*bis* del DPR n. 600/1973, sottolineando, poi, in secondo grado, il mancato rispetto del termine di cui all'art. 17 del DPR n. 602/1973, il giudice di secondo grado, osservando che il termine di cui all'art. 17 del DPR n. 602/1973 era scaduto, non ha preso in considerazione fatti nuovi e differenti rispetto a quelli dedotti in primo grado, ma ha solo qualificato in termini giuridici diversi la deduzione di decadenza, già proposta con il ricorso introduttivo.

Contenzioso Tributario – Commissioni tributarie – Sospensione del processo – Ordinanza – Ricorribilità con regolamento di competenza – Sospensione per pendenza della controversia pregiudiziale – Ricorre solo per giudizi in materia tributaria.

Cass., sez. trib. 26 maggio 2005, n. 11140, ne Il fisco 24/2005, fasc. n. 1, pag. 9707.

Gli artt. 1, comma 2, e 5, comma 4, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 debbono essere interpretati in modo conforme ai diritti che gli artt. 24 e 111 della Costituzione riconoscono alla difesa nel processo tributario, che coinvolge interessi di particolare rilievo costituzionale: perciò trova applicazione nel processo tributario l'art. 6 della L. n. 353/1992, che, modificando l'art. 42 del codice di procedura civile, ha disposto che "i provvedimenti di sospensione del processo ai sensi dell'art. 295 del codice di procedura civile possono essere impugnati con istanza di regolamento di competenza".

Il processo tributario può essere sospeso ex art. 295 del codice di procedura civile solo nei casi tassativamente indicati dall'art. 39 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 ed in caso di pregiudizialità di una controversia tributaria ad altra controversia tributaria. Perciò deve essere cassata l'ordinanza con cui il giudice di merito abbia sospeso un processo tributario in attesa della pronuncia del giudice amministrativo su una questione ritenuta pregiudiziale.

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Sentenza – Motivazione in diritto – Acrifico rinvio a precedenti giurisprudenziali – Motivazione apparente – Nullità assoluta della sentenza – Conseguenze.

Cass., sez. trib. 10 giugno 2005, n. 12354, in Giur. Imp. 4/05.

Per la validità di una sentenza è necessario che la medesima contenga una sufficiente motivazione anche in relazione agli elementi di diritto.

Conseguentemente è nulla per mancanza di motivazione la sentenza che si fonda su una acritica adesione a precedenti giurisprudenziali ovvero a circolari ministeriali.

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Ricorso – Centri di servizio – Notifica e successivo deposito in Commissione Tributaria – Art. 10 DPR n. 787 del 1980 – Regolare costituzione del rapporto processuale – Sussistenza – Mancata richiesta di trasmissione dell'originale – Irrilevanza.

Cass., sez. trib. 20 giugno 2005, n. 13276, in Giur. Imp. 4/05.

Nella disciplina dettata dall'art. 10 DPR n. 787 del 1980 la costituzione del rapporto processuale si realizza all'atto del deposito del ricorso, mentre la richiesta della trasmissione del suo originale è posta a carico della segreteria del giudice adito e non già del ricorrente.

Conseguentemente l'eventuale omissione di un dovere d'ufficio, quale la richiesta di trasmissione dell'originale del ricorso, non può risolversi in danno per il ricorrente.

Commissione tributaria di merito

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Ricorso avverso cartella di pagamento – Eccezione di nullità della notifica dell'atto – Marcata proposizione del ricorso nei confronti del concessionario della riscossione – Irregolare costituzione del contraddittorio – Remissione della causa alla Commissione tributaria provinciale.

Comm. trib. reg. di Roma, sez. VII 27 gennaio 2005, n. 9, ne Il fisco 22/2005, fasc. n. 1, pag. 8606.

Il contribuente che intenda eccepire la tempestività della notificazione della cartella di pagamento deve proporre ricorso anche nei confronti del concessionario della riscossione, trattandosi di un atto e di un'attività a questi riferibili. Il concessionario deve essere posto in grado di tutelare la sua posizione per contrastare la richiesta di una sua inosservanza della legge, da cui possono derivare conseguenze patrimoniali negative. Poiché i giudici di prime cure hanno rilevato la nullità della notifica della cartella esattoriale ed il contraddittorio non è stato regolarmente costituito, occorre disporre la remissione della causa al giudice di primo grado.

Contenzioso tributario – Commissioni tributarie – Tutela cautelare – Istanza di sospensione proposta in sede di appello – Ammissibilità.

Comm. trib. reg. della Puglia, sez. XXVIII staccata Taranto, 15 giugno 2005, n. 31, in Corr. Trib. 2005, pag. 2861.

Benché l'art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992 si riferisca soltanto al giudizio di primo grado e benché l'art. 49 di tale decreto escluda l'applicabilità dell'art. 337 c.p.c. deve ritenersi ammissibile nel giudizio d'appello davanti alla Commissione tributaria regionale l'istanza di sospensione dell'esecuzione della sentenza di primo grado.

DIRETTIVE CEE

Dottrina

“Il pagamento di interessi e canoni tra società consociate di Stati UE”, di A. RAIMONDO, in Corr. Trib. 2005, pag. 2362.

L'articolo descrive, in linea generale, il regime di esenzione sui pagamenti d'interessi e canoni effettuati da società ed enti residenti in Italia, nonché da stabili organizzazioni situate nel territorio dello Stato, a favore di società ed enti residenti in Stati membri diversi ed appartenenti allo stesso gruppo, comprese le stabili organizzazioni di tali società, previsto dalla direttiva 2003/49/CE recepita nel nostro ordinamento, senza modificarne i contenuti strutturali, dal D.lgs. n. 143/2005.

La finalità di tale direttiva è quella di eliminare, nei confronti di società residenti in Stati membri diversi ed appartenenti allo stesso gruppo, la doppia imposizione sui flussi d'interessi e di canoni che avvengono tra le suddette società, atteso che i metodi previsti dalle Convenzioni per evitare la doppia imposizione non risolvono completamente tale problematica e, peraltro, comportano il sostenimento, da parte delle imprese, di rilevanti oneri amministrativi e finanziari. A seguito del recepimento della direttiva la questione della doppia imposizione si dovrebbe risolvere nel senso di un'imposizione esclusiva nello Stato di residenza del percettore e dell'esenzione da qualsiasi forma di tassazione nello Stato della fonte del reddito.

Secondo l'A., tuttavia, meriterebbero maggiori approfondimenti taluni aspetti del decreto attuativo, segnatamente il suo ambito oggettivo di applicazione ed il concetto di “beneficiario effettivo” in esso contenuto.

Con riferimento al primo punto, l'A. ritiene che la definizione del termine “interessi”, mutuata dall'art. 11 del Modello OCSE, è riduttiva e andrebbe completata con quella prevista dalla legislazione interna, in modo da ampliare e meglio definire l'ambito di applicazione del decreto. Per quanto riguarda il secondo punto, il decreto attuativo contiene due diverse definizioni di “beneficiario effettivo”, a seconda che esso se si riferisca ad una società o ad una stabile organizzazione.

Una società non residente si considera “beneficiario effettivo” d'interessi o canoni se riceve detti pagamenti in qualità di beneficiario finale e non d'intermediario, quale agente, delegato o fiduciario di altra persona.

Una stabile organizzazione, invece, è qualificata “beneficiaria effettiva” quando il credito, il diritto o l'utilizzo dell'informazione che genera i pagamenti degli interessi o canoni si ricollega effettivamente alla stabile organizzazione stessa e i suddetti interessi o canoni rappresentano redditi per i quali essa è assoggettata nello Stato membro in cui è situata ad una delle imposte indicate nella direttiva, ovvero a un'imposta identica o sostanzialmente simile a quella applicata in aggiunta o in sostituzione di dette imposte.

L'A. fa presente che le suddette definizioni sono sostanzialmente mutate da quelle contenute nel Commentario al Modello OCSE, con la differenza che mentre per le stabili organizzazioni il concetto di “beneficiario effettivo” è legato alla connessione dei redditi all'attività della stabile organizzazione, per le società detto concetto rimane ancorato all'interposizione di un intermediario, tra il beneficiario ed il debitore del reddito.

L'A. rileva, inoltre, che in sede internazionale non esiste una vera e propria definizione di “beneficiario effettivo”, ma che questa potrebbe ricavarsi da un criterio guida indicato dalla C.M. n. 306/E del 23 dicembre 1996, relativa al regime fiscale dei titoli obbligazionari pubblici e privati, la quale ha chiarito che è “beneficiario effettivo” il soggetto al quale il reddito è fiscalmente imputabile.

La realtà è che la nozione riflette l'esigenza di evitare un abuso delle norme attraverso l'interposizione di un soggetto al solo scopo di godere di un trattamento fiscale più favorevole. Pertanto, l'A., è dell'avviso che il “beneficiario effettivo” potrebbe essere identificato in colui che ha la titolarità effettiva del reddito, anche se ritiene che maggiori chiarimenti sul punto da parte degli organi competenti potrebbero essere particolarmente utili.(PM).

Dottrina

“Le partecipazioni in società controllate nei nuovi principi contabili internazionali”, di G. D'ABRUZZO e E. PUCCI, in Boll. Trib. 2005, pag. 821.

Un elemento che differenzia, in modo sostanziale, la nozione di controllo prevista dagli IAS rispetto a quella contemplata dal codice civile è rappresentato dalla rilevanza attribuita dai primi, ai fini della determinazione della fattispecie di controllo, anche ai diritti di voto potenziali. In particolare, sono rilevanti le ipotesi in cui una società potrebbe essere in possesso di *warrant* azionari, opzioni di acquisto su azioni, strumenti di debito o rappresentativi di capitale convertibili in azioni ordinarie che hanno la potenzialità, se utilizzati, di attribuire al titolare dei diritti di voto o di ridurre il controllo di terzi sulle politiche finanziarie e gestionali di un'altra società. L'esistenza di tali diritti, che rilevano, comunque, solo in quanto effettivamente esercitabili (nel senso che il loro esercizio non sia condizionato ad una certa scadenza futura o al verificarsi di un evento futuro), è presa in considerazione al fine di valutare il profilo sostanziale della relazione partecipativa, senza che al riguardo possano assumere rilevanza le intenzioni dell'organo amministrativo o le particolari condizioni finanziarie dell'ente.

Su tali premesse, l'articolo effettua un esame critico del trattamento tributario delle partecipazioni di controllo. Secondo gli AA., il regime tributario delle partecipazioni sociali risultante dalla riforma, pur muovendo da premesse logiche e da postulati sistematici corretti, è stato attuato in modo tutt'altro che rigoroso, ancorando il regime di esenzione ad una serie di condizioni incidenti sia sulle caratteristiche in sé della partecipazioni (requisiti oggettivi dell'ininterrotto possesso e della classificazione nelle immobilizzazioni finanziarie) che sulle caratteristiche della società partecipata (residenza in un paese diverso da quelli a fiscalità privilegiata ed esercizio di attività commerciale). In tal modo si è privato il regime di *participation exemption*, che è il regime naturale delle manifestazioni economiche collegate alle partecipazioni sociali, dei caratteri di generalità ed unitarietà che l'opzione sistematica avrebbe invece suggerito ed imposto. Ne è derivato, pertanto, un sistema che ha creato evidenti asimmetrie impositive, ove si consideri che mentre l'esenzione dei dividendi ha carattere generale, il regime di esenzione delle plusvalenze (e l'indeducibilità delle minusvalenze) opera limitatamente alle partecipazioni provviste dei requisiti di cui all'art. 87 del TUIR. (FDA)

Le asimmetrie impositive cui fanno riferimento gli AA. hanno comportato l'introduzione di un'apposita disposizione (l'art. 5-*quinquies* del D.L. n. 203/2005) per contrastare l'utilizzo del cd. *dividend washing*, stabilendo l'indeducibilità delle minusvalenze realizzate su azioni quote e strumenti simili alle azioni privi del requisito per la *participation exemption* fino a concorrenza dell'importo dei dividendi non tassati.

“Le obbligazioni convertibili nei principi contabili internazionali – Aspetti contabili e fiscali per l'emittente”, di M. PIAZZA e E. ROCCA, ne Il fisco 30/2005, fasc. n. 1, pag. 11600.

In base allo IAS 32 (paragrafi da 28 a 32), l'emittente di uno strumento finanziario composto non derivato, ossia di uno strumento che contiene sia le caratteristiche di una passività sia quelle di patrimonio netto, deve classificare e contabilizzare tale strumento distinguendo le diverse componenti.

Tra tali strumenti rientrano anche le obbligazioni convertibili in un numero predefinito di azioni ordinarie del soggetto emittente, che prevedono l'obbligo di consegnare a scadenza una certa quantità di denaro o un'altra attività finanziaria (componente passività) ed un'opzione *call* che garantisce al possessore di convertire il titolo sottoscritto in un numero fisso di azioni ordinarie del soggetto emittente (componente di patrimonio netto).

Con riguardo alla passività il valore si determina scontando i flussi di cassa dell'obbligazione al tasso di mercato di obbligazioni aventi caratteristiche simili senza opzione di conversione. Quindi, si determina il valore implicito da iscrivere a patrimonio netto sottraendo tale valore al *fair value* complessivo dello strumento composto.

In sede di rilevazione iniziale, la somma dei due valori deve essere pari al *fair value* dello strumento nel suo complesso. Dopo la rilevazione iniziale, la passività è valutata al *fair value*, se è detenuta per la negoziazione, o al costo ammortizzato negli altri casi. Gli interessi contabilizzati su tale componente risulteranno superiori rispetto a quelli previsti contrattualmente dall'obbligazione convertibile in quanto il tasso nominale di un'obbligazione è generalmente inferiore rispetto a quello di un equivalente debito che non includa la componente di patrimonio netto rappresentata dall'opzione di conversione *call*.

I costi di transazione debbono essere ripartiti tra le due componenti in proporzione alla allocazione tra di esse di quanto incassato.

Ai fini fiscali un primo aspetto problematico riguarda l'eccedenza di interessi passivi contabilizzati rispetto a quelli nominali (contrattuali) del titolo. Si ritiene che i maggiori interessi contabilizzati siano comunque deducibili in quanto corrispondono, nel complesso, all'ammontare del valore dell'opzione, scorporato dalla passività e imputato a patrimonio netto. Inoltre, poiché il maggiore importo deriva dall'attualizzazione dei futuri flussi di cassa al tasso di mercato, più elevato di quello nominale del titolo, la rilevanza fiscale del processo di attualizzazione risulta già riconosciuta dalla Corte di cassazione in un caso analogo con sentenza 20 ottobre 2000, n. 13916.

Altra questione attiene alla deducibilità fiscale dei costi sostenuti per l'emissione delle obbligazioni contabilizzati a diretta riduzione della passività e che, nel caso di applicazione del criterio del "costo ammortizzato", verrebbero imputati a conto economico pro-rata temporis nel corso della durata del prestito, come gli interessi. La deducibilità sarebbe riconosciuta in analogia a quanto affermato dall'Amministrazione finanziaria con la risoluzione 19 luglio 2002, n. 240/E.

Per quanto concerne la quota di costi di emissione imputata direttamente al patrimonio netto (al netto delle imposte differite attive), la deduzione andrebbe operata in via extracontabile in cinque esercizi ai sensi dell'art. 108, comma 3, secondo periodo, Tuir rientrando, secondo il documento contabile n. 24 della CNPC, tra le "spese di impianto ed ampliamento".(AF)

IMPOSTE E TASSE

Prassi Amministrativa

Imposte e tasse – Catasto – Accertamento di variazioni nello stato di fatto degli immobili, non dichiarate in catasto – Art. 1, comma 336, della L. n. 311/2004.

Circ. Agenzia delle Entrate 4 agosto 2005, n. 10/T, in Boll. Trib. 2005, pag. 1211. (per segnalazione)

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.

Dottrina

“Il versamento degli acconti IRES e IRAP nella fusione per incorporazione tra società di capitali, con particolare riferimento alla fattispecie della fusione retroattiva ai sensi dell’art. 172, comma 9, TUIR”, di P. FRANZONI, in Boll. Trib. 2005, pag. 1093.

L'A., dopo aver effettuato la ricostruzione storica della disciplina in materia di acconti in caso di fusione retroattiva, esamina la disciplina vigente contenuta nell'art. 172, comma 10, del TUIR, in cui è stato trasfuso il contenuto dell'art. 4 del D.L. n. 50/97. Secondo l'A., tale disposizione deve essere interpretata nel senso che fino alla data di effetto (giuridico) della fusione la società incorporante e la società incorporanda dovranno autonomamente provvedere al versamento dei rispettivi acconti, senza possibilità di invocare la successiva fusione come causa di estinzione dell'obbligo di versamento dell'acconto. Resta fermo che ciascuna delle società interessate determinerà la misura degli acconti con il cd. metodo "storico" oppure con il cd. metodo "previsionale", ove possibile. A seguito dell'effetto dell'operazione di fusione, la società incorporante, rispetto alla quale la fusione non ha comportato effetti estintivi, continuerà ad essere tenuta al versamento del proprio acconto, così come vi sarebbe stata tenuta anche in assenza di fusione. Sempre la stessa società incorporante, per effetto dell'estinzione della società incorporata, subentrerà negli obblighi di versamento dell'acconto gravanti su quest'ultima e, pertanto, sarà tenuta ad un versamento altrimenti ad essa non riferibile. Non essendo intervenuta nessuna modifica in merito alle modalità di determinazione degli acconti, l'incorporante verserà l'acconto riferibile all'incorporata per l'importo e entro la data che avrebbero contraddistinto la situazione dell'incorporata in assenza di fusione.

L'A., attraverso l'ausilio di esempi, anche numerici, non condivide, invece, quanto sostenuto da una parte della dottrina (Assonime, circ. n. 60 del 20 maggio 1997, Vasapolli G. – Vasapolli A., *Versamenti di imposte e ritenute nelle operazioni di fusione e scissione*, in *Corr. Trib.*, 1997, pag. 1889 e ss., Confalonieri, *Trasformazione, fusione conferimento, scissione e liquidazione di società*, Ed. Il Sole 24 Ore, 2004, pag. 237) secondo cui, superando il dato letterale della norma, la società incorporante dovrebbe determinare gli acconti non ancora scaduti al momento della produzione degli effetti civilistici della fusione facendo riferimento non solo all'imposta del suo ultimo periodo, ma anche a quella dell'ultimo periodo della società fusa. In altri termini, secondo tale interpretazione, dopo l'effetto della fusione la società incorporante dovrà commisurare gli acconti alla somma delle basi di calcolo propria e dell'incorporata, anziché mantenerli formalmente separati.

Oltre all'elevato livello di complessità che comporterebbe tale interpretazione, soprattutto in caso non coincidenza dei periodi di imposta delle società partecipanti all'operazione, a sostegno della propria tesi l'A. sottolinea che la norma in esame regola tutti i versamenti (anche quelli delle ritenute) e non solo quelli degli acconti, di modo che non si comprende quale sarebbe l'elemento di specialità che imporrebbe per gli acconti una interpretazione estranea alle altre categorie di versamenti. Una conferma indiretta della correttezza della propria tesi l'A. la ricava dall'art. 118, comma 3, del TUIR, secondo cui, con riferimento agli obblighi di versamento degli acconti in caso di consolidato fiscale nazionale, per il primo esercizio la determinazione dell'acconto dovuto dalla controllante è effettuato sulla base dell'imposta, al netto delle detrazioni, dei crediti di imposta e delle ritenute d'acconto, corrispondente alla somma algebrica dei redditi relativi al periodo precedente come indicati nelle dichiarazioni dei redditi presentate per il periodo stesso dalle società singolarmente considerate. In altri termini, quando il legislatore ha inteso modificare le modalità di computo dell'acconto, ha chiarito in modo espresso come si dovesse procedere e non ha lasciato la questione all'iniziativa dell'interprete. (FDA)

Prassi Amministrativa

Imposte e tasse – Interpello – Attività di interpretazione delle disposizioni tributarie – Direttive – Art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212 – D.M. 26 aprile 2001, n. 209.

Circ. Agenzia delle Entrate 16 maggio 2005, n. 23/E, ne Il fisco 22/2005, fasc. n. 2, pag. 8723.

La circolare fornisce direttive in merito alla gestione dell'interpello e in generale dell'attività interpretativa delle disposizioni tributarie.

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC

Dottrina

“Pianificazione fiscale internazionale – Regime fiscale delle società residenti a Malta dopo l'ingresso nell'Unione Europea”, di F. ANTONACCHIO, ne Il fisco 34/2005, fasc. n. 1, pag. 13212.

L'articolo descrive, in linea generale, il regime fiscale previsto per le società residenti a Malta, il quale è stato oggetto di profonde modifiche a seguito dell'adesione dell'ex colonia britannica all'Unione europea, avvenuta, com'è noto, dal 1° maggio 2004.

In particolare viene esaminata la figura delle International Trading Companies (ITC), le quali sono delle società domiciliate sul territorio maltese, totalmente possedute da soggetti non residenti che hanno come oggetto sociale l'esercizio di attività commerciali con persone fisiche o giuridiche parimenti domiciliate fuori dal territorio maltese.

Esse possono esercitare le seguenti attività:

- acquisti e successive esportazioni di beni prodotti, assemblati o ideati a Malta; gli acquisti non vengono effettuati da fornitori che detengono direttamente o indirettamente più del 15% delle quote della società stessa;
- attività commerciale con imprese registrate a Malta sotto il *Malta Financial Services Centre Act* incluse le società *off shore*;
- scambi commerciali con altre ITC;
- la gestione di imprese residenti a Malta, attive nel ramo assicurativo (ad esempio, le assicurazioni cosiddette *captives*) con clienti non residenti;
- la gestione, l'amministrazione o altri servizi destinati a società residenti a Malta ed attive nell'ambito dei fondi di investimento, i cui prodotti sono venduti esclusivamente fuori dal territorio maltese con licenza o privi di specifiche autorizzazioni ai sensi dell'*Investment Services Act*;
- la gestione di società armatrici con navi aventi un tonnellaggio complessivo non inferiore alle 1000 tonnellate e che effettuano il trasporto di merci o passeggeri;
- ricevere *royalties* in seguito allo sfruttamento di brevetti, marchi o altri diritti immateriali detenuti dalla ITC;
- prestare servizi di gestione o di assistenza tecnica a soggetti esteri.

L'aliquota ordinaria applicata ai redditi prodotti dalle ITC è pari al 35%, mentre i dividendi distribuiti all'azionista non residente sono soggetti a tassazione (27,5 % sul dividendo lordo).

A questi soggetti è successivamente riconosciuto un doppio credito d'imposta pari:

- i) alla differenza positiva tra l'imposta dovuta dall'azionista non residente (come detto pari al 27,5%) e quella versata dalla ITC (35%), vale a dire un rimborso pari al 7,5%;
- ii) ai 2/3 dell'imposta versata dalla ITC, quindi 23,33% (2/3 di 35%).

Il rimborso dell'imposta versata deve essere richiesto alle locali autorità fiscali, che provvedono a restituire le somme agli aventi diritto entro i successivi 14 giorni dalla fine del mese cui le imposte sono state versate.(PM).

“Il trattamento fiscale degli interessi e delle *royalties* all'interno dell'Unione Europea”, M. BOIDI, E. FUSA, ne Il fisco 32/2005, fasc. n. 1, pag. 12352.

Dopo aver evidenziato sinteticamente il contenuto della Direttiva Comunitaria 2003/49/CE disciplinante il trattamento fiscale dei pagamenti a titolo di interessi e *royalties* fra società consociate residenti all'interno dell'Unione Europea, gli AA. si soffermano con particolare attenzione sul D.Lgs n. 143 del 30 maggio 2005 che ha disposto il recepimento in Italia della predetta Direttiva. Nella sostanza la Direttiva prevede che i pagamenti di interessi o di canoni provenienti da uno Stato membro siano di fatto esentati da ogni imposta applicata in tale Stato, sia tramite ritenuta alla fonte, sia previo accertamento fiscale, a condizione che il beneficiario effettivo degli interessi e dei canoni sia una società o una stabile organizzazione sempre residenti in uno Stato dell'Unione Europea.

Gli AA. ritengono che la Direttiva sia intervenuta in maniera opportuna e mirata a prevenire fenomeni di doppia imposizione ed a coordinare, a livello europeo, un sistema di tassazione che nel settore specifico degli interessi e *royalties* era abbastanza disomogeneo.

Per meglio comprendere lo spirito di detta Direttiva gli AA. riportano fedelmente i concetti di beneficiario effettivo, società di uno Stato membro, società consociate, canoni, interessi, ivi contenuti.

Con riferimento alla normativa italiana viene evidenziato come il legislatore, nel recepire la Direttiva, abbia dovuto inserire nel DPR 600/73 il nuovo articolo 26-*quater* “Esenzione dalle imposte sugli interessi e sui canoni corrisposti a soggetti residenti in Stati membri dell'Unione Europea” il cui esame costituisce il fulcro della trattazione.

Gli interessi e i canoni pagati a società non residenti, (aventi i requisiti di cui al comma 4, lett. a) dell'art. 26-*quater*) o ad una stabile organizzazione situata in un altro Stato membro, sono esenti da imposizione quando sono pagati da società, aventi una forma giuridica compresa nell'Allegato A dell'art. 26-*quater*, che risiedono ai fini fiscali nel territorio dello Stato e sono soggetti passivi IRES, senza fruire di alcun regime di esonero.

Per fruire del regime di esenzione è però necessaria anche la sussistenza di determinati requisiti partecipativi, diretti o indiretti, tra i soggetti interessati.

Sono considerati interessi: i redditi sugli interessi da crediti di qualsiasi natura, garantiti o non da ipoteca e, in particolare, i redditi derivanti da titoli, da obbligazioni e da prestiti, compresi gli altri proventi derivanti dai suddetti titoli e prestiti.

In linea con le più recenti novità fiscali di diritto interno, non sono invece considerati interessi: le remunerazioni dei finanziamenti eccedenti, di cui all'art. 98 TUIR, direttamente erogati dal socio o dalle sue parti correlate; gli utili di cui all'art. 44, comma 1, lett. f) TUIR; le remunerazioni dei titoli e degli strumenti finanziari, di cui agli artt. 44, comma 2, lett. a) e 109, comma 9, lett. a) TUIR, anche per la quota che non comporta la partecipazione ai risultati economici della società emittente o di altre società appartenenti allo stesso gruppo o, dell'affare in relazione al quale gli strumenti finanziari sono stati emessi; i pagamenti relativi a crediti, che autorizzano il creditore a rinunciare al suo diritto agli interessi in cambio del diritto a partecipare agli utili del debitore; i pagamenti relativi a crediti che non contengono disposizioni per la restituzione del capitale o per i quali il rimborso debba essere effettuato trascorsi più di cinquanta anni dalla data di emissione.

Gli interessi e i canoni corrisposti godono delle disposizioni di favore solo se:

- le società beneficiarie e le società, le cui stabili organizzazioni sono beneficiarie, rivestono una delle forme previste nell'Allegato A, risiedono ai fini fiscali in uno Stato membro senza essere considerato residente al di fuori della UE e sono assoggettate a una delle imposte indicate nell'Allegato B ovvero ad un'imposta identica o sostanzialmente simile;
- gli interessi e i canoni pagati ai predetti soggetti sono assoggettati ad una delle imposte di cui al citato allegato B;
- i soggetti di cui sopra sono beneficiari effettivi degli interessi e dei canoni;
- Con riguardo alla decorrenza della nuova normativa, gli AA. sottolineano che vi è discordanza tra la data stabilita dalla Direttiva e quella contenuta nel D.Lgs. n. 143/2005.

Infatti, mentre la Direttiva prevede l'esenzione per tutti i pagamenti, a titolo di interessi e canoni, a partire dal 1° gennaio 2004, il provvedimento di recepimento concede l'esenzione ai predetti pagamenti, a condizione che interessi e canoni siano maturati a partire dal 1° gennaio 2004. E questo, secondo gli AA., potrebbe comportare la nascita di un'importante contenzioso davanti alla Corte di Giustizia Europea e le Commissioni Tributarie italiane, dall'esito incerto.(EM)

“Il nuovo regime fiscale dei dividendi tra l'Italia e la Svizzera”, di S. MAYR in Boll. Trib. 2005, pag. 927.

L'articolo ha per oggetto il cd. “Accordo fiscale” entrato in vigore il 1° luglio 2005 anche tra Svizzera e Italia. L'Accordo fiscale contiene, oltre alla disciplina equivalente alla Direttiva sulla tassazione dei redditi da risparmio (Dir. 2003/48/CE), altre due misure equivalenti ad altre direttive CEE, la direttiva madre-figlia (Dir. 90/435/CE) e la direttiva su interessi e *royalties* (Dir. 2003/49/CE) nella loro versione originaria. Dal 1° luglio del 2005, pertanto, Italia e Svizzera applicano, alle particolari condizioni previste dall'Accordo, il regime comunitario madre-figlia per i dividendi e il regime comunitario applicabile ai pagamenti di interessi e di canoni tra società consociate. Prima dell'entrata in vigore dell'Accordo, gli Stati potevano applicare sui dividendi in uscita verso l'altro Stato, una ritenuta alla fonte del 15% se il beneficiario dei dividendi aveva diritto all'applicazione della Convenzione contro la doppia imposizione Italia-Svizzera e se sussistevano gli altri requisiti previsti dalla Convenzione stessa. Con l'entrata in vigore dell'Accordo, in deroga alla Convenzione contro la doppia imposizione e alla legge interna italiana, comporta l'esenzione dalla ritenuta sui dividendi nello Stato della fonte – Italia e Svizzera – alle condizioni previste dall'Accordo stesso, con un sicuro beneficio per gli investimenti reciproci. L'A. definisce tale Accordo la “Madre/Figlia italo-svizzera, anche se differisce dalla madre-figlia UE, come recepita in Italia con l'attuale art. 27-bis del D.P.R. n. 600/73, nelle seguenti condizioni sostanziali:

1. durata minima della partecipazione (due anni invece di uno);
2. l'oggetto della disciplina (pagamenti dei dividendi invece di distribuzione di utili);
3. assoggettamento di entrambe le società all'imposta diretta sugli utili delle società “senza beneficiare di esenzioni”.

Le controversie relative all'interpretazione e/o all'applicazione delle disposizioni dell'Accordo non sono di competenza della Corte di Giustizia Europea, ma devono essere risolte dalle autorità competenti nell'ambito della procedura delle Consultazioni di cui all'art. 12 dell'Accordo stesso: cioè dalla Svizzera e dallo Stato UE con il quale è sorto il problema. Infine, il Memorandum d'Intesa dell'Accordo Svizzera-UE prevede all'art. 10 lo scambio di informazioni sui comportamenti che costituiscono frode fiscale a norma della legislazione dello Stato interpellato o violazioni analoghe per i redditi contemplati dall'accordo. L'attuale clausola sullo scambio di informazioni nell'ambito della Convenzioni italo-svizzera, limitata alla corretta applicazione del Trattato, sarà estesa ai casi di frode fiscale e di violazioni analoghe relative a tutti i redditi contemplati dalla convenzione stessa. Trattandosi di una modifica dell'attuale Convenzione, essa sarà efficace solo dopo il recepimento nell'ordinamento interno dei due Stati con le stesse procedure previste dalla Convenzione stessa. (SG)

“Considerazioni sulle modifiche alla direttiva madri e figlie”, di L. MIELE, in Corr. Trib. 2005, pag. 2670.

La direttiva del Consiglio 22 dicembre 2003, n. 2003/123/CE ha introdotto talune modifiche alla direttiva del Consiglio 23 luglio 1990, n. 90/435/CEE in tema di regime fiscale delle società “madri” e “figlie” residenti in Stati membri diversi.

Nonostante il termine per il recepimento fosse previsto al 1° gennaio 2005, ad oggi l'Italia non ha emanato nessun provvedimento di attuazione. Tuttavia, le modifiche che dovrebbero essere apportate alla normativa interna non modificano in modo sostanziale la disciplina dei dividendi intra-comunitari.

Tra le modifiche si segnala l'estensione della disciplina contenuta nella direttiva ai dividendi percepiti da stabili organizzazioni situate in uno Stato membro in due fattispecie:

- a) distribuzione di utili percepiti da stabili organizzazioni di società di altri Stati membri situate in tale Stato membro e provenienti dalle loro società figlie di uno Stato membro diverso da quello in cui è situata la stabile organizzazione (ad es. società figlia olandese che distribuisce utili alla stabile in Italia di società madre residente nella UE);
- b) distribuzione di utili effettuata da società di questo stato a stabili organizzazioni situate in altro stato membro di società del medesimo stato membro di cui sono società figlie (ad es. figlia residente in Italia che distribuisce utili alla stabile in Francia della società madre residente in Italia).

Tale previsione non dovrebbe comportare alcuna modifica della disciplina interna posto che dal 2004 vige il criterio di esclusione da tassazione dei dividendi e che sugli utili distribuiti da società italiane a stabili organizzazioni di altra società italiana non si applica la ritenuta.

Altra modifica riguarda la soglia di partecipazione minima della società "madre" nella "figlia" richiesta ai fini dell'applicazione della direttiva che si riduce, dal 1° gennaio 2005, dal 25% al 20%, dal 1° gennaio 2007 al 15% ed, infine, dal 1° gennaio 2009 al 10%.

Tale riduzione comporterà l'adeguamento dell'attuale normativa contenuta nell'art. 27-bis del D.P.R. n. 600/1973, che, in presenza di determinate condizioni, prevede il rimborso o l'esonero da ritenuta sui dividendi in relazione alla detenzione di partecipazioni dirette non inferiori al 25% del capitale della società che distribuisce gli utili. Per i dividendi esteri percepiti da società "matri" italiane non si riscontrano riflessi in quanto i dividendi sono esclusi da imposizione nel nostro Paese a prescindere dalla misura della partecipazione.

Anche in assenza del recepimento, si ritiene che la riduzione predetta sia direttamente applicabile in Italia sulla base degli orientamenti giurisprudenziali consolidati.

Ulteriore innovazione concerne l'ambito soggettivo della direttiva ora esteso alle cosiddette Società europee. Inoltre, l'ambito potrebbe essere esteso dagli Stati membri anche alle società di persone che siano, nello stato di residenza, autonomi soggetti d'imposta. Fa eccezione l'Italia per la quale continua a farsi riferimento a precise tipologie di enti e società di capitali.

Con riguardo al regime della "thin capitalization" nella Circolare 17 marzo 2005, n. 11/E è stato chiarito che l'assimilazione agli utili distribuiti delle remunerazioni indeducibili relative a finanziamenti direttamente erogati dal socio qualificato o da sue parti correlate comporta l'applicazione del regime di esonero dalla ritenuta sui dividendi distribuiti a soggetti non residenti da parte di soggetti residenti ex art. 27-bis del D.P.R. n. 600/1973.

Merita, invece, conferma il problema se la direttiva in questione trovi applicazione anche per gli utili derivanti da contratti di associazione in partecipazione e di cointeressenza nonché per le remunerazioni dei titoli e strumenti finanziari similari alle azioni, quando la remunerazione e gli utili siano erogati a società con i requisiti imposti dalla direttiva e che detengono una partecipazione diretta non inferiore al 20% del capitale della società che la corrisponde o li distribuisce.

Il regime di esenzione previsto dalla direttiva dovrebbe applicarsi perché la norma pone come condizione soltanto che il beneficiario detenga una partecipazione qualificata nel capitale del soggetto che eroga l'utile e non che tale partecipazione sia rappresentata dagli stessi titoli i cui proventi si intende esentare. (AF)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Convenzioni contro le doppie imposizioni – Convenzione Italia – Paesi Bassi – Dir. CEE n. 90/435 – Attuata con D.Lgs. n. 136/1993 – Incompatibilità del diritto interno esecutivo

della Convenzione del 1990 – Regola della deduzione da parte della società madre dei pagamenti della società figlia – Esclusione – Fondamento – Conseguenze in ordine alla richiesta di rimborso ex art. 27-bis DPR n. 600/1973 – Condizioni – Fattispecie.

Maggiorazione di conguaglio di cui all'art. 105 TUIR – Ritenute – Finalità perseguite dalla disposizione – Divieto della doppia imposizione – Esclusione – Finalità antielusiva o antierosiva – Conseguenze – Applicabilità delle ritenute anche in riferimento a dividendi percepiti da società madri olandesi per utili, distribuite da società figlie italiane – Esclusione – Fondamento – Contrasto della disposizione nazionale con il diritto comunitario – Sussistenza.

Cass., sez. trib. 22 settembre 2004, n. 19152, in Riv. Dir. Trib. 5/2005, IV, pag. 161.

In tema di misure per evitare le doppie imposizioni fiscali, sia la Convenzione tra la Repubblica italiana ed il Regno dei Paesi Bassi per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio e per prevenire le evasioni fiscali, fatta all'Aja l'8 maggio 1990, ratificata e resa esecutiva in Italia con la legge 26 luglio 1993, n. 305, sia la direttiva CEE n. 90/435, relativa al regime fiscale applicabile alle società madri e figlie di Stati membri della Comunità economica europea, attuata nell'ordinamento interno con il D.Lgs. 6 marzo 1993, n. 136, in conflitto solo apparente tra loro, sono entrambi atti che fanno salva la regola della "deduzione" a favore della società madre di quanto sia stato pagato nello Stato della società figlia. Ne consegue che il riconoscimento del "diritto al rimborso", ai sensi dell'art. 27-bis, comma 1, DPR n. 600/1973 (aggiunto dall'art. 2 D.Lgs. n. 136/1993, in attuazione della direttiva CEE n. 90/435) in favore di una società madre di diritto olandese, in ordine all'ammontare della ritenuta alla fonte, operata nella misura del 5 per cento (peraltro compatibile con la disposizione di cui all'art. 5.1 della direttiva) sui dividendi distribuiti in suo favore da una società figlia di diritto italiano, più che porre rimedio ad un fenomeno di doppia imposizione, ove applicata indiscriminatamente, e cioè senza la dimostrazione di non essersi avvalsi (o di non potersi avvalere) del "diritto alla deduzione", comporterebbe la realizzazione di un doppio beneficio (rimborso più deduzione). (In applicazione di tale principio, la Corte ha accolto il ricorso per Cassazione proposto dall'amministrazione finanziaria ed ha cassato la sentenza di merito con la quale era stato riconosciuto alla società madre, fiscalmente residente in Olanda, il diritto al rimborso della ritenuta alla fonte, operata sui dividendi percepiti dalla società figlia, fiscalmente residente in Italia, sul presupposto errato della sua incompatibilità con la direttiva comunitaria n. 90/435).

In tema di imposte sui redditi da capitali, la cd. maggiorazione di conguaglio, prevista dall'art. 105 TUIR di cui al DPR 22 dicembre 1986 n. 917 (nel testo applicabile *ratione temporis*, prima della sostituzione attuata dall'art. 2, comma 1, n. 10, D.Lgs. n. 467/1997), costituente una sorta di imposta aggiuntiva applicata in occasione della distribuzione dei dividendi, per impedire che i soci godano di un credito per le imposte che la società non abbia pagato, e avente la finalità di impedire effetti di "erosione" o di "elusione" fiscale, quando la società partecipata goda di esenzioni o agevolazioni fiscali, in considerazione del fatto che l'ammontare del credito d'imposta è calcolato sugli utili della società partecipata e non sull'imposta pagata, è – oltre che di dubbia legittimità costituzionale, in quanto si risolve in una imposta non dovuta – anche in contrasto con il diritto comunitario, ove applicata per la tassazione di dividendi corrisposti da una società figlia, residente fiscalmente in Italia, ad una società madre, di diritto olandese e legittimamente forma oggetto di diritto di rimborso alla società che ne abbia fatto istanza (ove ricorrano gli altri presupposti di legge). Infatti, siffatta imposizione è discriminatoria nei confronti di quei Paesi dell'UE che, come i Paesi Bassi, sono esclusi da tali rimborsi sulle ritenute operate sulle somme erogate a titolo di rimborso delle maggiorazioni di conguaglio (secondo la circolare dell'amministrazione finanziaria n. 151 del 10 agosto 1994) solo perché non hanno stipulato con l'Italia un accordo bilaterale tale da garantire il principio della reciprocità su tali rimborsi, atteso che la direttiva CEE n. 90/435, relativa al regime fiscale applicabile alle società madri e figlie di Stati membri della Comunità, attuata nell'ordinamento interno con il D.Lgs. n. 136/1993, consente l'applicabilità della ritenuta sul credito d'imposta solo al fine di evitare la doppia imposizione economica, finalità che non ricorre nel caso della maggiorazione di conguaglio. La quale persegue il diverso fine di contrasto dell'erosione o elusione fiscale. (In applicazione di tale principio, la Corte ha respinto il ricorso dell'amministrazione finanziaria

contro la sentenza di merito che aveva riconosciuto alla società olandese il diritto al rimborso delle ritenute operate sulla somma erogata a titolo di rimborso della maggiorazione di conguaglio).

Con nota di C. SOZZI, "Dividendi intracomunitari fra convenzioni internazionali e direttiva madre – figlia".

IRPEF/IRE

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

IRPEF/IRE – Pensioni integrative versate dall'INPS – Costituiscono previdenza complementare – Riduzione della base imponibile all'art. 87,5% - Compete.

Cass., sez. trib. 30 maggio 2005, n. 11463, in Corr. Trib. 2005, pag. 2706.

La disciplina legale dettata dal D.Lgs. n. 124/1993 concerne tutte le forme di previdenza preordinate all'erogazione di trattamenti pensionistici complementari del sistema obbligatorio pubblico al fine di assicurare più elevati livelli di copertura previdenziale, sicché tutte hanno funzione integrativa, non in senso stretto, della pensione obbligatoria, ma del sistema pubblico complessivamente inteso e dei suoi trattamenti in generale. Anche il fondo integrativo già istituito dall'INPS alla data di entrata in vigore della legge n. 421/1992 per i propri impiegati è soggetto alle disposizioni dettate dal D.Lgs. n. 124/1993; ne consegue che le prestazioni periodiche corrisposte da tale forma pensionistica complementare costituiscono reddito per l'87,5% del loro ammontare.

Commissioni tributarie di merito

IRPEF – Cessione d'azienda – Costituzione di rendita vitalizia – Realizzazione di plusvalenza imponibile – Non sussiste.

Comm. trib. prov. di Bari, sez. XXVI, sez. staccata di Foggia, 19 novembre 2004, n. 101, ne Il fisco 23/2005, fasc. n. 1, pag. 9299.

La procedura di attualizzazione della rendita vitalizia rimane un criterio di determinazione approssimativo, di natura squisitamente tributaria. Non potendo quantificarsi, se non in via empirica, l'esatto *quantum* della rendita e mancando il conseguimento di un corrispettivo, non è possibile, nel caso di alienazione di un compendio aziendale, individuare l'eventuale plusvalore tassabile, non senza considerare che assoggettare al prelievo fiscale sia l'eventuale plusvalenza che la rendita vitalizia costituirebbe violazione del principio generale di divieto di doppia imposizione.

Dottrina

“Sulla distorsività del *leasing* azionario rispetto ai principi della *participation exemption*” di M. ANDRIOLA, in Dial. Dir. Trib. 5/2005, pag. 729.

L'A. effettua un esame critico delle opposte conclusioni cui sono pervenute, da un lato, una parte della dottrina (cfr. PORPORA, Dialoghi n. 3/2005) e, dall'altro, l'Agenzia delle Entrate in merito alla (in)deducibilità dei canoni in caso di leasing azionario. In particolare, secondo la suddetta dottrina, in caso di leasing avente ad oggetto partecipazioni sociali, i relativi canoni sono deducibili a condizione che vengano rispettati solo ed esclusivamente i principi di competenza, inerenza e previa imputazione a conto economico, a nulla rilevando la circostanza che le azioni non siano beni ammortizzabili. Al contrario, l'Agenzia delle Entrate ha sostenuto l'indeducibilità del canone, per la quota capitale, sulla base dell'equiparazione degli effetti fiscali tra contratto di leasing ed acquisto diretto della proprietà dei beni.

Secondo l'A., entrambe le tesi non attribuiscono la dovuta rilevanza alle indicazioni di carattere sistematico in materia di trattamento tributario del costo d'investimento in partecipazioni, che si rinviengono dall'ordinamento tributario dopo l'entrata in vigore dell'Ires. La peculiarità del contratto di leasing azionario consiste nel fatto che l'utilizzatore sopporta il costo dell'investimento nelle partecipazioni sotto specie di canoni, anziché sotto specie di corrispettivo in denaro o in natura derivante da un'acquisizione della proprietà. In caso di acquisto diretto della partecipazione, la deduzione dei relativi costi soggiace alle limitazioni previste dal TUIR. Infatti, il costo sostenuto, non essendo suscettibile di ammortamento né di svalutazione, potrà essere dedotto solo a seguito di eventi realizzativi del valore delle partecipazioni, a condizione che le stesse non si qualificano per il regime della *participation exemption*. Dal momento che il costo dell'investimento nelle partecipazioni non è né ammortizzabile né suscettibile di svalutazione con rilevanza fiscale, potendo eventualmente essere deducibile solo a seguito di atti realizzativi, appaiono condivisibili le conclusioni cui è giunta l'Agenzia delle Entrate, secondo cui, in caso di acquisizione di partecipazioni con contratto di leasing, la quota capitale dei canoni corrisposti non potrà essere considerata deducibile (come non lo sarebbe stato il costo di acquisizione diretta della partecipazione), ma costituirà un costo fiscalmente riconosciuto per l'utilizzatore. Ovviamente, la rilevanza del valore fiscalmente riconosciuto nell'esercizio di realizzo delle azioni si verificherà solo qualora le azioni non si qualificano per il regime di *participation exemption*.

Appare quindi evidente come il riconoscimento dell'immediata deducibilità dei costi di investimento nelle partecipazioni, a prescindere sia dalla loro qualificazione per il regime di esenzione sia dal verificarsi di un evento realizzativo del valore delle stesse, si porrebbe in contrasto con l'assetto sistematico risultante dopo l'introduzione dell'Ires. Alla luce di tale ricostruzione sistematica deve essere interpretato il riconoscimento fiscale - operato dall'Agenzia delle Entrate - delle quote capitale dei canoni sopportata dall'utilizzatore, nonostante la loro immediata indeducibilità. Se da un lato si evita che il costo fiscalmente riconosciuto sopportato vada nell'immediato definitivamente perduto, dall'altro si consente che il suddetto costo possa assumere rilevanza solo nell'ipotesi in cui al momento del realizzo le partecipazioni non si qualificano per l'esenzione. (FDA)

“Perdite maturate nel gruppo e limiti al riporto in sede di fusione” di M. ANDRIOLA, R. LUPI e D. STEVANATO, in Dial. Dir. Trib. 3/2005, pag. 389.

Dopo aver effettuato una breve ricostruzione storica della disciplina in materia di riporto delle perdite fiscali pregresse, l'intervento pone il delicato problema se il principio della piena legittimazione all'utilizzo delle perdite nell'ambito dei gruppi societari, fissato dall'art. 84, comma

3, del TUIR, possa o meno essere esteso anche all'utilizzo intersoggettivo in caso di fusioni o scissioni, in modo da ritenere circoscritti alle sole fusioni e scissioni coinvolgenti "bare fiscali" extragruppo gli effetti elusivi che gli art. 172, comma 7, e 173, comma 10, del TUIR voglio scongiurare.

Secondo gli AA., l'introduzione del consolidato fiscale nazionale e del regime di trasparenza ha apportato rilevanti novità in materia di compensazione (intersoggettiva e interoggettiva) delle perdite fiscali pregresse con i redditi generati in costanza di opzione per il consolidato o per la trasparenza. Ai fini della disapplicazione della disposizione antielusiva in materia di riporto delle perdite in caso di fusione o scissione, grazie alla previsione di una nuova modalità di compensazione in sede di opzione per il regime della trasparenza delle società di capitali (compensazione delle perdite fiscali del socio con i redditi della società trasparente), il contribuente potrebbe limitarsi a dimostrare che nella fattispecie, oltre non configurarsi un commercio di "bare fiscali" extragruppo, la fusione o la scissione si pongono come un'alternativa fisiologica all'opzione della "bara", in qualità di socio, per il regime della trasparenza delle società di capitali, opzione che non avrebbe incontrato i limiti di riportabilità delle perdite fiscali pregresse previsti in materia di fusione e scissione delle medesime società. In via subordinata, nell'ipotesi in cui non sia ravvisabile una fisiologica alternativa, con riferimento all'utilizzo intersoggettivo delle perdite fiscali pregresse, tra regime della trasparenza ed operazione di fusione o scissione, il contribuente dovrebbe dimostrare che, oltre non configurarsi un fenomeno di "commercio di bare fiscali" extragruppo, la fusione o la scissione, consentendo l'utilizzo intersoggettivo delle perdite fiscali pregresse della "bara", si pongono come operazioni fisiologicamente alternative ad altre che avrebbero comportato l'utilizzo "interoggettivo" delle medesime perdite della "bara". A tal fine occorre:

- che la fusione o scissione non sia volta ad eludere l'emersione di redditi imponibili, i quali non sarebbero, altresì, emersi dall'effettuazione di operazioni alternative di rivitalizzazione aventi ad oggetto le aziende o i singoli assets delle società partecipanti alla fusione o scissione (es. beni trasferiti in neutralità ex art. 123 del TUIR, qualora sia ravvisabile una fisiologica alternativa tra consolidato nazionale ed operazioni di fusione o scissione);
- che la fusione o scissione non sia volta ad eludere il divieto di riportabilità ultraquinquennale delle perdite, dal momento che le operazioni alternative di rivitalizzazione della bara aventi ad oggetto aziende o singoli assets delle società partecipanti alla fusione o alla scissione (ivi compresi i beni trasferiti in regime di neutralità ex art. 123) determinerebbero comunque – nei limiti temporali quinquennali – l'emersione di redditi da compensare con le perdite fiscali pregresse.

In sostanza, secondo gli AA. è ragionevole attendersi la disapplicazione delle disposizioni antielusive in materia di riporto delle perdite fiscali pregresse in caso di fusione o scissione ogni qualvolta il contribuente, oltre a dimostrare l'insussistenza del fenomeno del commercio delle bare fiscali extragruppo, dimostri che le società partecipanti alla fusione o alla scissione possiedono aziende o singoli assets che potrebbero o avrebbero potuto, in alternativa, essere trasferiti in regime di neutralità fiscale alla "bara" a vario titolo (compreso il trasferimento in neutralità ex art. 123), atteso che la scelta di porre in essere la fusione o la scissione si pone come modalità fisiologicamente alternativa all'effettuazione di operazioni societarie aventi ad oggetto le medesime aziende o i medesimi assets. (FDA)

"Le operazioni straordinarie nel regime di trasparenza e nella tassazione consolidata" di P. BARTOLI e A. DODERO in Corr. Trib. 2005, pag. 2507.

L'opzione per il regime di tassazione per trasparenza è vincolante per tre periodi d'imposta; tuttavia, può verificarsi che l'opzione perda efficacia oltre che per scadenza naturale e il conseguente mancato rinnovo, anche per altre cause cd. "particolari". Tra queste figurano la perdita dei requisiti di cui all'art. 115, commi 1 e 2, del TUIR, l'emissione, durante il periodo di validità dell'opzione, degli strumenti finanziari di cui all'art. 2346, ultimo comma, del c.c. da parte della società partecipata, ovvero del suo coinvolgimento in operazioni straordinarie.

In particolare, con riferimento a tale ultimo punto, l'articolo si propone di esaminare gli effetti prodotti sull'opzione dalle operazioni straordinarie poste in essere dalla società partecipata, e segnatamente dall'assoggettamento della società trasparente a procedure concorsuali, dal trasferimento della sua residenza all'estero, dalla trasformazione, dalla messa in liquidazione, dalla fusione e dalla scissione della medesima società, operando, di volta in volta, un raffronto con la disciplina della tassazione di gruppo.

In merito all'*assoggettamento della società trasparente a procedure concorsuali*, gli AA. operano un confronto con il regime del consolidato fiscale, dal quale emerge che si decade dal regime di trasparenza, senza eccezioni, in tutti i casi in cui la società partecipata è assoggettata a procedure concorsuali (ossia al fallimento, alla liquidazione coatta amministrativa, al concordato preventivo ed alla amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi); nel regime del consolidato, invece, l'opzione perde efficacia in caso di fallimento, di liquidazione coatta amministrativa e di amministrazione straordinaria di grandi imprese in "*stato d'insolvenza*". Il legislatore, quindi, ha volutamente escluso dal novero delle procedure concorsuali che determinano l'interruzione del consolidato il concordato preventivo e, con riguardo all'amministrazione straordinaria delle grandi imprese, quelle "*in stato di crisi*". Da ciò, secondo gli AA., in materia di consolidato, emerge la volontà di circoscrivere l'inefficacia dell'opzione a quelle procedure concorsuali che individuano uno stato di crisi che causa l'interruzione della normale attività d'impresa.

Con riferimento al *trasferimento all'estero della società trasparente* gli AA. si limitano ad esporre in linea generale differenze esistenti tra il regime di trasparenza e quello del consolidato senza osservazioni al riguardo.

Per quanto concerne la *trasformazione della società partecipata*, gli effetti sul periodo d'imposta preso a riferimento per la tassazione per trasparenza divergono a seconda che la società si trasformi in un soggetto IRES diverso da quelli rientranti nella lett. a) del comma 1, dell'art. 73 del TUIR ovvero in un'altra società non soggetta ad IRES. Nel primo caso, l'opzione perde efficacia a partire dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale è avvenuta la trasformazione; nel secondo caso, dal periodo d'imposta avente inizio dalla data in cui ha effetto la trasformazione. Nel regime del consolidato, invece, l'impostazione è diversa nel senso che, in caso di trasformazione della consolidata in una società non soggetta ad IRES, l'interruzione della tassazione di gruppo, con decorrenza dall'inizio dell'esercizio nel corso del quale è stata posta in essere la trasformazione.

Con riferimento alle *operazioni straordinarie che interessano la società partecipata*, occorre distinguere la procedura di liquidazione dalla fusione e dalla scissione.

Nel caso di messa in liquidazione della partecipata, l'opzione per il regime della trasparenza non perde di efficacia mentre il reddito e le perdite fiscali di ciascuno degli esercizi compresi nella procedura da imputare per trasparenza ai soci si considerano definitivi indipendentemente dalla durata della liquidazione stessa; ciò equivale a dire che il risultato fiscale di ciascun esercizio non potrà formare oggetto di conguaglio a seguito del bilancio finale di liquidazione. Dal confronto con il regime del consolidato non emergono sostanziali differenze se non quella, ovvia, che prevede l'imputazione del risultato relativo al periodo d'imposta in cui avviene lo scioglimento della società al reddito complessivo di gruppo.

Per quanto riguarda le *operazioni di fusione e di scissione della partecipata* in regime di trasparenza fiscale, l'art. 10, comma 4, del decreto 23 aprile 2004, stabilisce che l'opzione perde efficacia dalla data in cui l'operazione straordinaria esplica i suoi effetti fiscali, salvo che l'opzione stessa venga confermata da tutti i soggetti interessati. A tale riguardo l'Agenzia delle entrate ha chiarito che la possibilità di confermare l'opzione in precedenza esercitata è rivolta alla sola società partecipata già esistente ed operante in regime di trasparenza prima dell'operazione di fusione o di scissione realizzata.

Pertanto, in tutte le ipotesi in cui il soggetto risultante dall'operazione di fusione o di scissione è diverso da quello che ha originariamente esercitato l'opzione, quest'ultima sarà efficace fino alla data in cui avrà effetto l'operazione straordinaria, ma non potrà essere confermata per il restante periodo di validità.

Se, al contrario, a seguito dell'operazione straordinaria la partecipata non si estingue, la stessa potrà continuare ad operare in regime di trasparenza anche con una diversa compagine sociale, purché vi sia l'accordo anche dei soci.

Nel consolidato fiscale, invece l'art. 109, comma 2, del TUIR chiarisce che non viene meno l'efficacia dell'opzione nel caso in cui per effetto di operazioni di fusione, di scissione e di liquidazione volontaria si determinano all'interno dello stesso esercizio più periodi d'imposta. Una delle principali differenze che caratterizzano i due regimi consiste proprio nel fatto che l'efficacia dell'opzione per il consolidato fiscale è subordinata alla condizione che ci sia coincidenza dell'esercizio sociale di ciascuna società controllata con quello della società o ente controllante; condizione che è, invece, assente nella tassazione per trasparenza.(PM).

“Trasferimenti di beni in neutralità e nuove disposizioni antielusive nel consolidato nazionale” di M. BEGHIN in Corr. Trib. 2005, pag. 1804.

L'art. 123, comma 1, del TUIR, in tema di consolidato nazionale, consente, com'è noto, la circolazione di taluni beni in neutralità fiscale tra le società facenti parte della *fiscal unit*, sempre che ciò avvenga su opzione congiunta della cedente o della cessionaria risultante dal relativo accordo stipulato in forma scritta e a condizione che dalla dichiarazione dei redditi della controllante risulti la differenza tra il valore di libro ed il valore fiscale riconosciuto del bene trasferito.

Il comma 2 del citato art. 123, al fine di evitare strumentalizzazioni elusive della suddetta disciplina, prevede che non possano essere compensate le perdite fiscali pregresse esistenti prima dell'inizio della tassazione di gruppo, e spendibili di regola solo in abbattimento dei redditi della società cui si riferiscono, con le plusvalenze realizzate dal cessionario con la successiva cessione o il successivo conferimento dei beni trasferiti in regime di neutralità, salva la possibilità di applicare il procedimento disapplicativo di cui all'art. 37-*bis*, comma 8, del D.P.R. n. 600/1973.

L'articolo prende in esame le modifiche alla disciplina *de quo* che risultano all'art. 5, comma 4, dello schema di decreto legislativo varato nel Consiglio dei Ministri del 18 marzo 2005 (cfr. sul punto la ns. circ. inf. n. 4/2005, par. 11.4), convertito di recente nel D.lgs. n. 247/2005, in base al quale le perdite fiscali *ante* consolidato non possono essere utilizzate per compensare le plusvalenze realizzate dal cedente a seguito del trasferimento dei beni effettuato in regime di neutralità.

Si tratta, in sostanza, di una norma analoga a quella che interessa il cessionario: infatti il cedente che realizza la plusvalenze non opera la variazione in diminuzione nella sua dichiarazione dei redditi in quanto la stessa viene neutralizzata dal consolidante in sede di rettifiche di consolidamento nella dichiarazione dei redditi del consolidato.

Di conseguenza, nel caso in cui il cedente abbia perdite pregresse compensa le stesse anche con la plusvalenza realizzata e trasferisce al consolidato un reddito che, di fatto, è già diminuito dell'importo della predetta plusvalenza utilizzata in compensazione delle perdite pregresse.

L'A. osserva che tale norma potrebbe generare problemi di coordinamento con la disciplina antielusiva atteso che, contrariamente a quanto previsto al comma 2, nel comma 2-*bis* non vi è alcun richiamo al procedimento di disapplicazione di cui al comma 8 del citato art. 37-*bis*. Egli, inoltre, non condivide l'interpretazione di quella parte della dottrina che giustifica la suddetta assenza con il fatto che la modifica al comma 2-*bis* sarebbe stata attuata sotto forma di correttivo al sistema e non come disposizione antielusiva. Secondo l'A., infatti, il legislatore attraverso il citato comma 2-*bis* intende estendere al cedente la previsione di inutilizzabilità delle perdite già prevista al comma 2 per il cessionario che abbia acquisito i beni in regime di neutralità. (PM).

“L'applicazione della *thin capitalization* nel settore bancario e finanziario”, di E. BELLICONTARINI, in Riv. Dir. Trib. 5/2005, I, pag. 547.

Nell'articolo sono svolte considerazioni in merito alle disposizioni in materia di *thin capitalization* specificamente dettate per il settore bancario e finanziario, con particolare riguardo alla esimente di cui al comma 5 dell'art. 98, che stabilisce la non rilevanza dei finanziamenti assunti nell'esercizio dell'attività bancaria o dell'attività svolta dai soggetti indicati nell'art. 1 del D.Lgs.

n. 87/1992, con esclusione delle società che abbiano come attività esclusiva o prevalente quella di assunzione di partecipazioni.

Sotto il profilo dei presupposti soggettivi di applicazione della suddetta esimente:

- rientrano tra i soggetti indicati nell'art. 1 del D.Lgs. n. 87/1992 quelli operanti nel settore finanziario di cui al titolo V del Testo Unico Bancario (D.Lgs. n. 385/1993, "TUB"), esercenti attività "mista" di finanziamento e di assunzione di partecipazioni verso il pubblico (iscritti nell'elenco generale di cui all'art. 106 ovvero anche nell'elenco speciale di cui all'art. 107 del TUB in quanto realizzanti i parametri di stabilità di cui al D.M. 13.5.1996) o verso il gruppo (iscritti nell'elenco generale di cui all'art. 106 e menzionati dall'art. 113 del TUB). Rispetto a tali soggetti si pone il problema di individuare le condizioni in base alle quali essi possano essere esclusi da *thin cap sub specie* di "finanziarie prevalenti" ovvero debbano rientrarvi *sub specie* di *holding* e, inoltre, di come la disposizione di cui in all'art. 98, comma 5, del TUIR, debba coordinarsi con il successivo comma 7 del medesimo articolo, che stabilisce la inapplicabilità della *thin cap* ai contribuenti i cui ricavi non superino le soglie previste per gli studi di settore, precisando tuttavia che essa trova in ogni caso applicazione per le società *holding* di partecipazioni come sopra definite. Al riguardo, dopo aver rilevato l'orientamento espresso dall'Agenzia delle Entrate, in base al quale la prevalenza dell'attività di assunzione di partecipazioni rispetto a quella di finanziamento deve essere misurata ai sensi del D.M. 6.7.1994, cioè in base ai criteri patrimoniali (partecipazioni/altre attività finanziarie) e reddituali (proventi da partecipazioni/altri proventi finanziari) desumili dai bilanci approvati e relativi agli ultimi due esercizi, l'Autore conclude che: i) qualora i soggetti di cui ai predetti artt. 106, 107 e 113 del TUB si qualificano come *holding*, in forza della prevalenza dell'attività di assunzione di partecipazioni, gli stessi sono sempre assoggettati all'art. 98 del TUIR, a prescindere dal superamento o meno della soglia di ricavi rilevante per l'applicazione degli studi di settore; ii) laddove sia prevalente l'attività finanziaria essi sono sempre esclusi da *thin cap*. Anche in questo caso, infatti, non rilevarebbe il superamento o meno della soglia per l'applicazione degli studi di settore, risultando assorbente la disposizione del comma 5 dell'art. 98 rispetto a quella successiva di cui al comma 7. Resta comunque ferma la possibilità di assoggettare a *thin capitalization* le finanziarie di gruppo create al solo fine di "schermare" le società partecipate invocando disposizione sull'interposizione di persona di cui all'art. 37 del D.P.R. n. 600/1973;
- sono altresì ricompresi tra i soggetti di cui all'art. 1 del D.Lgs. n. 87/1992 le società finanziarie capogruppo di gruppi bancari. Anche rispetto ad esse, tuttavia, la applicabilità o meno della *thin capitalization* dovrà essere verificata alla luce dei risultati del "test di prevalenza" sopra indicato;
- non potranno escludersi in ogni caso da *thin cap* le cosiddette "società strumentali" di cui all'art. 59, lett. c) del TUB, non essendo tali soggetti menzionati dall'art. 1 del D.Lgs. n. 87/1992 (che si riferisce solo a quelli di cui alla lett. b) del medesimo art. 59 del TUB).

Per ciò che riguarda gli aspetti oggettivi di specifico interesse per il settore bancario e finanziario, vengono richiamati taluni chiarimenti contenuti nella Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 117/E del 2005 con riferimento a: i) la inidoneità delle certificazioni rilasciate da istituti di credito ad attestare la capacità di credito del soggetto finanziato ai fini della esperibilità della prova contraria di cui all'art. 98, comma 2, lett. b) del TUIR; ii) la impossibilità per la società indebitata di attivare la procedura di interpello di cui all'art. 37-bis, comma 8, del D.P.R. n. 600/1973 (interpello per la disapplicazione di norme antielusive); iii) l'esclusione dal perimetro di applicazione dell'art. 98 del TUIR dei prestiti obbligazionari; iv) la sussistenza della esclusiva capacità di credito nell'ipotesi in cui il finanziamento ottenuto dalla società sia stato concesso esclusivamente sulla base della garanzia rappresentata dalle azioni o quote dello stesso soggetto finanziato rilasciate in pegno dai soci; vi) la ricomprensione tra i finanziamenti rilevanti ai fini della *thin cap* delle operazioni di *leasing* finanziario; vii) la inclusione tra le garanzie che possono essere fornite dal socio qualificato o dalle sue parti correlate anche di quelle "atipiche", che si sostanziano in comportamenti che di fatto concorrono a determinare il buon esito dell'operazione di finanziamento, come ad esempio, le c.d. lettere di *patronage* forti.

(PT)

“La disciplina fiscale dei conferimenti di partecipazioni nel testo unico riformato”, di G. D'ABRUZZO, in Boll. Trib. 2005, pag. 923.

“Qualche nodo da sciogliere sul conferimento di aziende e di partecipazioni”, di L. MIELE, in Corr. Trib. 2005, pag. 2355.

Gli articoli si occupano della disciplina dei conferimenti di azienda e di partecipazioni di controllo o di collegamento prevista dall'art. 175 del TUIR, segnalando che detta norma ricalca, nelle sue linee portanti, quanto in precedenza previsto dall'art. 3 del D.lgs. n. 358/1997, salvo talune variazioni derivanti dalla necessità di adattare la disciplina previgente ai nuovi istituti introdotti dalla riforma fiscale come la *participation exemption* (pex).

In particolare, il citato art. 175, comma 1, prevede il mantenimento del regime di neutralità fiscale nell'ipotesi di conferimento di partecipazioni prive dei requisiti pex la cui contropartita è costituita da un'altra partecipazione caratterizzata anch'essa per la mancanza dei predetti requisiti. In tal caso, infatti, si considera valore di realizzo quello attribuito alle partecipazioni, ricevute in cambio dell'oggetto conferito, nelle scritture contabili del soggetto conferente.

Per converso, il successivo comma 2 stabilisce che se al conferente, in contropartita di una partecipazione priva dei requisiti pex, si attribuisce una partecipazione dotata di detti requisiti per l'esenzione, escluso quello concernente il periodo minimo di possesso, il regime di neutralità non è applicabile e il valore di realizzo si determina ai sensi dell'art. 9 del TUIR (valore normale).

In tal modo, com'è noto, si vogliono prevenire comportamenti elusivi che potrebbero determinare salti d'imposta all'atto della successiva cessione delle partecipazioni ricevute per effetto del conferimento. Sarebbe possibile, infatti, non assoggettare ad imposizione i plusvalori della partecipazione conferita priva dei requisiti per l'esenzione utilizzando il predetto criterio di cui al comma 1 dell'art. 175, concernente l'iscrizione di valori di partenza sia per il conferente che per il conferitario, e poi cedere in esenzione la partecipazione ricevuta per effetto del conferimento.

Secondo D'Abruzzo tale previsione è giustificata dal fatto che viene a mancare il presupposto essenziale per improntare il sistema a criteri di neutralità: vale a dire viene meno la possibilità di vincolare il valore fiscale delle partecipazioni ricevute al valore fiscale che aveva la partecipazione conferita, secondo il principio previsto dall'art. 3 del D.lgs. n. 358/1997 e recepito nel citato comma 1 dell'art. 175 del TUIR.

Egli ritiene, in definitiva, che il regime di esenzione cui soggiace la partecipazione ricevuta interrompe il *continuum* di valori fiscali che consente di considerare neutrale l'operazione dal lato del conferente, proprio perchè non riproduce le medesime condizioni che contraddistinguevano la partecipazione conferita.

Secondo Miele, invece, dal tenore letterale dell'art. 175, comma 2, non è chiaro se la mancata considerazione dell'*holding period* (art. 87, comma 1, lett. a), del TUIR) riguardi solo le partecipazioni emesse dalla conferitaria o anche quelle oggetto di conferimento, e di conseguenza se possa essere applicato al comma 1 del citato art. 175.

Al riguardo egli concorda con quella parte della dottrina (Facchini, Rossi, Scarioni, *Primi commenti in tema di Ires*, Padova, 2004, pag. 165) che ritiene l'irrilevanza del requisito del possesso minimo riferita sia alle partecipazioni conferite che a quelle ricevute, ciò in ragione del fatto che la *ratio* della norma è quella di favorire la ricollocazione nel gruppo – mediante conferimento - di partecipazioni significative neo acquisite. Di conseguenza, egli ritiene che il conferimento di partecipazioni che posseggono i requisiti per l'esenzione, ad eccezione del *holding period*, a fronte di partecipazioni con gli stessi requisiti, non devono sottostare alla disposizione antielusiva di cui all'art. 175, comma 2, del TUIR. (PM).

“Il riporto delle perdite nella trasformazione di società” di P. FANCI e R. MORO VISCONTI, ne Il fisco 28/2005, fasc. n. 1, pag. 10986.

Gli AA., dopo aver brevemente ricordato la disciplina in materia di riporto delle perdite fiscali pregresse contenuta negli artt. 8 e 84 del TUIR, sottolineano la mancanza di specifiche disposizioni in materia in caso di trasformazione di società, soprattutto nell'ipotesi di trasformazioni eterogenee nelle quali si assiste ad una modificazione del regime tributario (passaggio da un'imposizione per trasparenza a quella in cui prevale la piena soggettività dei soggetti economici, e viceversa).

Infatti, nel caso di trasformazioni (omogenee) tra società di capitali o enti soggetti all'Ires, il riporto delle perdite realizzate dalla società trasformanda prosegue nella società o ente risultante dalla trasformazione, conservando le perdite la medesima anzianità.

La trasformazione fra società di persone non incide in alcun modo sul riporto delle perdite che, in ogni periodo di imposta, vengono imputate ai soci per trasparenza, diventando ininfluenti le successive vicende societarie.

Anche la *trasformazione di società di persone in società di capitali* non pone problemi di trasferimento di perdite, in quanto dopo la trasformazione non vi sono più perdite da riportare. Infatti, le perdite delle società di persone vengono imputate automaticamente in capo ai soci nel momento della determinazione del risultato del periodo di imposta in proporzione alla rispettiva quota di partecipazione agli utili. Ciò vale sia per il periodo d'imposta compreso tra il 1° gennaio e la data di effetto della trasformazione, sia per i periodi anteriori. Sono i soci, e non la società di persone, a riportare la perdita fiscale negli esercizi successivi alla trasformazione, computandola in diminuzione da eventuali redditi di partecipazione in società di persone o derivanti dall'esercizio di un'impresa commerciale (in tale senso si è espressa l'Agenzia delle Entrate nella risoluzione n. 60/E del 16 maggio 2005). La possibilità che le perdite vengano utilizzate dipende quindi dal possesso di partecipazioni in altre società di persone o dalla svolgimento di un'attività commerciale.

Il caso inverso, quello di *trasformazione da società di capitali a società di persone* (cd. trasformazione eterogenea regressiva), è stato recentemente esaminato dall'Agenzia delle Entrate nella citata risoluzione n. 60/E del 16 maggio 2005. In particolare, superando il precedente orientamento in merito alla inutilizzabilità delle perdite pregresse *ante* trasformazione, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che la trasformazione regressiva non incide sul trattamento fiscale delle perdite pregresse realizzate dalla società di capitale, poiché l'entità legale che produce il reddito prima e dopo la trasformazione è indubitabilmente la stessa, di modo che non si verifica un utilizzo intersoggettivo delle perdite, vietato dall'ordinamento tributario. La società di capitali che ha deliberato la trasformazione in società di persone conserva le perdite fiscali maturate nel periodo *ante* trasformazione, con possibilità di compensare le stesse con i redditi conseguiti nel periodo fino al loro totale assorbimento, nel limite temporale quinquennale.

Quanto sostenuto dall'Agenzia trova conferma nell'analoga fattispecie costituita da perdite fiscali maturate da una società di capitali prima dell'esercizio dell'opzione per il regime di trasparenza di cui agli artt. 115 e 116 del TUIR. Infatti, l'art. 7, comma 2, del D.M. 23 aprile 2004, di attuazione del regime di tassazione per trasparenza nell'ambito delle società di capitali, stabilisce che le perdite prodotte dalla partecipata anteriormente all'inizio del regime di trasparenza *“...si computano in diminuzione del reddito della società partecipata nei limiti previsti dall'art. 84 del TUIR”*. Secondo gli AA. questo principio è esplicativo del fatto che il diritto di utilizzare le perdite fiscali maturate dalla società di capitali permane, dopo la trasformazione, in capo alla società di persone, la quale potrà computarle in diminuzione dal proprio reddito prima di determinare l'importo da imputare a ciascun socio per trasparenza. (FDA)

“Ambito soggettivo di applicazione della *thin capitalization*” di G. FERRANTI, in Corr. Trib. 2005, pag. 1811.

“La nozione di socio qualificato e di parte correlata nella *thin capitalization*” di G. FERRANTI, in Corr. Trib. 2005, pag. 1906.

Nei due articoli di seguito riassunti, l'Autore illustra i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 11 del 17 marzo 2005 in ordine all'ambito soggettivo di applicazione della “*Thin Capitalization*”.

Quanto ai soggetti finanziati cui si applica la limitazione della deducibilità degli interessi l'Autore si sofferma sui criteri indicati dalla circ. n. 11E/2005 per individuare le “*holding*” nei cui riguardi trova applicazione la “*thin capitalization*” e cioè quelle che esercitano in via esclusiva o prevalente l'attività di assunzione di partecipazioni. Per quanto concerne i criteri in base ai quali va determinato se detta attività è esercitata in via esclusiva o prevalente, l'Amministrazione finanziaria ha scelto di far riferimento ai criteri stabiliti nel decreto del Ministro del Tesoro 6 luglio 1994 per individuare la “prevalenza” dell'attività finanziaria di “assunzione” di partecipazioni “rispetto” alle altre attività finanziarie di “concessione” di finanziamento sotto qualsiasi forma, di prestazioni di servizi di pagamento e di intermediazione in cambi “nei soggetti richiamati dagli artt. 106 e 113 del D.Lgs. n. 385/93.

Quanto all'influenza dominante al fine di calcolare il rapporto di indeducibilità di cui all'art. 96, comma 1, del TUIR si presume, salvo prova contraria, che la partecipazione del finanziatore al capitale sociale del debitore sia totalitaria. Quanto ai criteri da adottare per determinare la quota di patrimonio netto contabile di pertinenza del socio e delle sue parti correlate, la circolare n. 11/05 ha precisato che, ai fini della determinazione della quota di partecipazione al capitale sociale complessivamente detenuta dal socio e dalle sue parti correlate, la stessa “va considerata per intero, anche nell'ipotesi in cui il finanziamento sia indiretto, vale a dire effettuato esclusivamente da parti correlate al socio qualificato. In tal modo, l'eventuale effetto demoltiplicativi prodotto dalla catena di controllo risulta in ogni caso irrilevante”. L'Autore pur condividendo in base alla lettera della norma l'interpretazione ufficiale osserva che in tal modo si finisce per attribuire ai soci una partecipazione al capitale superiore a quella che risulta in base all'effettiva realtà economica. (CLP)

“Ammortamento fiscale vincolato al bilancio”, di M. GIACONIA e M. RICCIARDI in Corr. Trib. 2005, pag. 2131.

“Rinvio degli ammortamenti imputati a bilancio tra aperture e preconcezioni”, di D. STEVANATO, in Corr. Trib. 2005, pag. 2203.

Gli articoli prendono spunto dalla risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 78/E del 17 giugno 2005 che ha in parte rettificato quanto affermato dalla quella n. 51/E del 22 aprile 2005, per quanto concerne i riflessi fiscali derivanti dall'abrogazione - ad opera del D.Lgs. n. 344/2003 - dell'art. 67, comma 4, del TUIR. Tale norma prevedeva, in caso di ammortamento effettuato in misura inferiore a quella massima consentita dal D.M. 31 dicembre 1988, la deducibilità della relativa differenza negli esercizi successivi, nei limiti di legge; tuttavia, se l'ammortamento effettuato fosse stato inferiore al 50% della predetta misura massima, il minore ammontare non formava differenza ammortizzabile, a meno che detta minore utilizzazione non fosse dipesa dalla effettiva minore utilizzazione del bene rispetto a quella normale del settore.

In particolare, la risoluzione n. 51/E ha chiarito che il legislatore non riproponendo il comma 4 dell'art. 67 nell'attuale art. 102, e fissando, senza alcun importo minimo, solo l'importo massimo delle quote di ammortamento deducibili in ciascun esercizio, ha voluto riconoscere la possibilità di operare a discrezione del contribuente un ammortamento fiscale inferiore a quello risultante dall'applicazione dei coefficienti ministeriali.

La predetta risoluzione ha, altresì, chiarito che è possibile dedurre ai fini fiscali ammortamenti inferiori alla metà dell'aliquota massima consentita anche nel caso in cui l'ammortamento

civilistico contabilizzato a conto economico sia superiore a quello che, operando una variazione in aumento in sede di dichiarazione dei redditi, viene dedotto dal reddito imponibile.

L'art. 102 consentirebbe, infatti, al contribuente l'ulteriore possibilità di effettuare ammortamenti addirittura inferiori alla metà dell'aliquota massima senza perdere il diritto alla deduzione negli esercizi successivi, a titolo di ammortamento non dedotto. Pertanto, fermo restando il periodo minimo stabilito in via normativa, dal 1° gennaio 2004 resterebbe affidata alla discrezionalità del contribuente la scelta della durata massima, essendo consentito il recupero negli esercizi successivi delle quote non dedotte per effetto di coefficienti inferiori alla metà di quelli massimi consentiti.

Ne consegue che le imprese potrebbero iscrivere in bilancio, ove ne ricorrano i presupposti civilistici, ammortamenti inferiori al 50% dei coefficienti ministeriali e parametrarli alla reale utilizzazione del bene senza la necessità di effettuare una variazione in dichiarazione in modo da non perdere la deducibilità fiscale della differenza non imputata a conto economico.

Tale risoluzione ha, infine, affermato che è possibile applicare "coefficienti di ammortamento anche inferiori alla metà delle aliquote massime tanto ai beni di nuova acquisizione, quanto a quelli per i quali in passato erano già state imputate quote di ammortamento. Tale possibilità deve essere riconosciuta anche nel caso in cui l'ammortamento civilistico, contabilizzato dalla società nel conto economico, sia superiore a quello che, operando una variazione in aumento in sede di dichiarazione dei redditi, viene dedotto dal reddito imponibile."

Tale ultima conclusione ha indotto taluni autori ad affermare che l'Agenzia delle entrate era favorevole ad ammettere un rinvio dell'ammortamento ai soli fini fiscali, pur in presenza dell'imputazione al conto economico di quote di ammortamento civilistico d'importo maggiore, che ciò avrebbe potuto comportare talune opportunità di pianificazione fiscale. Infatti, la possibilità di diminuire ai soli fini fiscali l'ammortamento civilistico per incrementare l'imponibile potrebbe tradursi in un beneficio in presenza, ad esempio, di perdite fiscali non utilizzabili entro il periodo di scadenza, o di una base imponibile IRAP temporaneamente negativa.

Questa interpretazione, peraltro criticata dall'Assonime nella lettera circolare n. del 9 maggio 2005 in quanto, in linea di principio, non sarebbe consentito dedurre fiscalmente costi in misura inferiore rispetto a quanto imputato a conto economico, ha reso necessario un ulteriore intervento dell'Agenzia delle entrate.

In particolare, con la risoluzione n. 78/E l'Agenzia delle entrate ha affermato che non è consentito calcolare discrezionalmente gli ammortamenti fiscali in misura diversa da quelli civilistici, in modo del tutto avulso dalle indicazioni contenute nel bilancio, stante il principio di derivazione del reddito imponibile dal risultato del conto economico enunciato all'art. 83 del TUIR. Gli effetti di tale principio si riverberano non tanto sul trattamento delle variazioni in aumento effettuate in un determinato esercizio a fronte di ammortamenti fiscali inferiori a quelli civilistici, quanto sulle conseguenze che ne derivano negli esercizi successivi, dovendosi in ogni caso escludere la possibilità di "dedurre dal reddito dei futuri esercizi il minore ammontare (rispetto a quello civilistico) degli ammortamenti non dedotti in precedenza, attraverso variazioni in diminuzione che non troverebbero legittimità nel sistema delle norme sul reddito di impresa." In tal modo risulterebbe, quindi, contraddetta la posizione espressa nella risoluzione n. 51/E nella parte in cui si ammetteva la possibilità di effettuare un rinvio dell'ammortamento ai soli fini fiscali.

Secondo Giaconia e Ricciardi gli effetti di un comportamento difforme dalle indicazioni contenute nella risoluzione n. 78/E non si riflettono negli esercizi in cui vengono effettuate le variazioni in aumento a fronte degli ammortamenti fiscali inferiori a quelli imputati in bilancio, ma negli esercizi successivi al termine dell'ammortamento civilistico, in cui non si potranno dedurre ai fini fiscali, tramite successive variazioni in diminuzione, gli ammortamenti non dedotti in precedenza.

Quest'ultima possibilità si configura, invero, soltanto nell'eventualità che le variazioni in diminuzione siano correlate a simmetriche variazioni in aumento operate in precedenti esercizi a seguito della imputazione al conto economico di ammortamenti calcolati in misura superiore a quella fiscalmente consentita in applicazione dei coefficienti stabiliti dal D.M. 31 dicembre 1988. Più critico Stevanato che sul punto esprime dei dubbi sul significato del concetto di "correlazione", evocato dall'Agenzia delle entrate nella citata risoluzione n. 78/E. Egli, afferma infatti che non può sussistere "correlazione" tra variazioni in aumento "facoltative", effettuate

nell'esercizio in cui viene operato il rinvio della deduzione di ammortamenti transitati a conto economico, e variazioni in aumento "obbligatorie" legate all'effettuazione di ammortamenti civilistici eccedenti i coefficienti ministeriali stabiliti dalla D.M. 31 dicembre 1988; in definitiva, il principio di "correlazione" evocato nella risoluzione rappresenta un principio estemporaneo di cui non vi è traccia nella normativa sul reddito d'impresa e che rischia di gettare ulteriore scompiglio nei rapporti tra bilancio e dichiarazione dei redditi.(PM).

“Aspetti problematici in tema di riporto delle eccedenze di crediti per imposte estere”, di R. MICHELUTTI, in Corr. Trib.2005, pag. 2134.

La disciplina sul riporto, in avanti e all'indietro, delle eccedenze di crediti per imposte estere – introdotta per la prima volta con la Riforma Tremonti – presenta numerosi aspetti problematici. Premesso che essa riguarda solo i “redditi d'impresa”, l'A. è dell'avviso che la norma non richieda la loro produzione tramite una stabile organizzazione all'estero, pur evidenziando una discrasia tra le istruzioni al modello UNICO Persone Fisiche e quelle al modello UNICO Società di Capitali nonché l'esistenza di difformi opinioni. Inoltre, pur riferendosi la disposizione al reddito d'impresa “prodotto da imprese residenti”, l'A. la ritiene estensibile anche ai redditi prodotti all'estero da stabili organizzazioni italiane di imprese estere.

Ulteriore problematica è rappresentata dal riferimento delle compensazioni alle imposte relative allo “stesso reddito estero” che ha generato le eccedenze. Secondo l'A., tale riferimento non è alla tipologia di reddito, bensì alla sua categoria, nel senso che deve comunque trattarsi di reddito d'impresa, ferma restando la necessità che sia prodotto nello stesso Stato cui si riferisce l'eccedenza.

Sempre secondo l'A., ai fini del calcolo delle eccedenze rilevano le imposte estere pagate negli esercizi cui si applica l'art. 165 TUIR – cioè quelli post riforma –, ancorchè siano relative a redditi esteri che hanno concorso alla formazione dell'imponibile di quelli precedenti. Tuttavia, più problematica è l'ipotesi inversa, in cui si debba procedere alla riliquidazione perché il reddito estero ha concorso alla formazione dell'imponibile italiano in un periodo d'imposta precedente rispetto a quello in cui l'imposta estera viene applicata: in tal caso, l'eccedenza si considera verificata nell'anno in cui si procede alla riliquidazione, anche se sarebbe più corretto riferirla al periodo in cui il reddito estero è stato tassato in Italia. Appare, inoltre, in conflitto con il dettato letterale della disciplina l'impossibilità di far valere le eccedenze di imposta italiana che si siano verificate nei periodi d'imposta precedenti quelli della riforma.

Con riferimento alla “*per country limitation*”, una particolare problematica si manifesta nel caso in cui l'imposta dovuta in Italia sia inferiore a quella assolta all'estero: in tal caso, ai fini del calcolo delle “eccedenze” di imposta estera, le istruzioni della dichiarazione dei redditi in tema di limitazione ordinaria, se applicate alla lettera, potrebbero condurre a conseguenze aberranti, nel senso di non far emergere, in tutto o in parte tali eccedenze, per cui l'A. suggerisce di adottare, in via prudenziale, un metodo di ripartizione proporzionale dell'imposta italiana in funzione dei redditi prodotti in diversi Stati esteri ai fini della predetta limitazione ordinaria; tuttavia, anche tale metodo, oltre ad essere penalizzante rispetto a quello di rimettere al contribuente la scelta dello Stato cui riferire le eccedenze, in caso di perdite delle gestioni estere, comporta anche una riduzione dell'imposta italiana riferibile a ciascun reddito estero positivo.

Infine, occorre avere a mente che il limite costituito dall'imposta netta italiana va riferito al periodo d'imposta in cui sorge l'eccedenza, e non anche a quello in cui l'eccedenza viene utilizzata, potendo così tradursi in un credito d'imposta riportabile a nuovo, rimborsabile o cedibile. (NM)

“Accordi di consolidamento e irrilevanza reddituale dei pagamenti” di R. MICHELUTTI e P. PICCONE FERRAROTTI, in Corr. Trib. 2005, pag. 2766.

L'articolo approfondisce il regime, fiscale ma anche contabile, applicabile ai pagamenti che intercorrono tra le società aderenti ad uno stesso consolidato fiscale nazionale.

La norma di riferimento è l'art. 118, comma 4, TUIR, che esclude dall'imponibile le somme percepite o versate in contropartita dei vantaggi fiscali ricevuti o attribuiti. La formulazione della disposizione consente di far riferimento non solo ai trasferimenti di perdite, ma anche ad altri "benefici" trasferiti, quali i crediti d'imposta oppure gli effetti derivanti dalle rettifiche di consolidamento per i dividendi e per gli interessi passivi in ragione della attenuazione del pro rata patrimoniale. Secondo gli AA. il regime di esclusione è applicabile anche alle somme in contropartita di benefici solo indiretti o riferibili ad altra società consolidata; in altre parole, si tratta di tutti i benefici fiscali che non si sarebbero realizzati in assenza di consolidato, che in tal modo possono essere redistribuiti tra le società che hanno concorso a determinarli.

Tuttavia, vi è, innanzitutto, un limite di ordine quantitativo, costituito dalla individuazione del beneficio e dall'imposta massima teorica a questo riferibile; in secondo luogo, è necessario che la causa del pagamento sia costituita dallo stesso beneficio, e non anche da altri rapporti, ad es. commerciali, tra le società.

Per quanto riguarda la rilevanza degli accordi di consolidamento con i quali venisse, invece, modificata la ripartizione dell'IRES dovuta dalle singole società, gli AA. premettono che, secondo la dottrina maggioritaria – cui aderiscono – nel consolidato si è in presenza di una capacità contributiva di tipo collettivo, unitariamente espressa dalla società aderenti. Ne consegue, innanzitutto, che le ripartizioni previste dagli accordi di consolidamento non attengono al rapporto pubblicistico d'imposta ma ad un rapporto privatistico, e che, quindi, eventuali differenze, a vantaggio o a svantaggio, per la singola società rispetto alla imposta "teorica" – cioè che sarebbe risultata a debito o credito in assenza di consolidato – non devono essere contabilizzate, non esistendo, in diritto, il rapporto pubblicistico rispetto al quale determinarle. Non essendo contabilizzabili, dette differenze – che sarebbero state sopravvenienze attive o passive – non possono concorrere alla formazione dell'imponibile. (NM)

"Clausola di salvaguardia per la *sub-holding* negli accordi di consolidamento", di R. MICHELUTTI e P. PICCONE FERRAROTTI, in Corr. Trib. 2005, pag. 2854.

L'articolo esamina le particolari implicazioni che possono insorgere, nell'ambito del consolidato fiscale nazionale, da eventuali "clausole di salvaguardia" volte a tutelare quelle subholding che, essendo state incluse nel consolidato della holding, non hanno la possibilità di consolidare le proprie controllate a causa del meccanismo del "demoltiplicatore" e che, quindi, perdono la possibilità di compensare il proprio imponibile positivo con quello, negativo, delle stesse controllate.

Al riguardo, nel ritenere tali accordi pienamente leciti sotto il profilo privatistico, gli AA. esaminano le diverse casistiche di "remunerazione" data dalla holding alla subholding a compensazione del "maleficio" sofferto da quest'ultima.

Secondo gli AA., non determina alcun riflesso di natura reddituale la riduzione, fino all'azzeramento (ma non oltre), del "teorico" debito d'imposta della subholding relativo al proprio reddito positivo. Questo perché, come anche sostenuto in altro articolo, non esiste una imposta dovuta dalla singola società aderente al consolidato, ma solo quella riferita al reddito complessivo globale, senza, quindi, la necessità di applicare l'esclusione di cui all'art. 118, comma 4, TUIR. A conferma di ciò, viene citato un passo della circolare ministeriale n. 53/E del 2004, in cui si fa l'esempio della controllata che versa un importo ridotto in funzione della minore fiscalità gravante sui dividendi da essa percepiti da altra società consolidata. A tale riguardo, affermano gli AA. rileva non solo l'imposta di periodo in cui viene concesso lo "sconto" ma anche le imposte degli altri periodi in costanza di consolidato.

A diverse conclusioni – nel senso, cioè della rilevanza reddituale delle attribuzioni – si giunge nel caso in cui il compenso del "maleficio" subito dalla subholding non si limiti ad azzerarne il "teorico" debito d'imposta, ma comporti la corresponsione di ulteriori somme, ancorché proporzionali al mancato utilizzo delle perdite subite dalle controllate che non sono state consolidate. In tal caso, in cui non vi è solamente l'assenza un debito tributario ma anche la remunerazione di uno svantaggio esterno rispetto al consolidato, non solo si è al di fuori della capacità contributiva di gruppo ma non vi è nemmeno la copertura data dall'art. 118 citato. (NM)

“I finanziamenti e le garanzie dei soci: aspetti problematici conseguenti all'introduzione della *thin capitalization*” di A. MONTI, in Dir. Prat. Trib. 3/2005, I, pag. 219.

Nell'articolo viene compiuta una disamina comparata delle disposizioni di cui all'art. 98 del TUIR, di contrasto all'utilizzo fiscale della sottocapitalizzazione, e dell'art. 2467 c.c., concernente il regime dei finanziamenti dei soci nelle società a responsabilità limitata, ritenendo che entrambe siano volte a incentivare il contributo dei soci all'attività di impresa tramite conferimenti di capitale piuttosto che finanziamenti e, che pertanto, in presenza di una identità di *ratio*, i più rigorosi e precisi principi dettati dal legislatore fiscale possano costituire una utile chiave interpretativa della norma codicistica. In particolare vengono esaminati i seguenti profili:

- la nozione di “finanziamento” cui, in presenza di un riferimento generico nella norma civilistica ai finanziamenti “in qualsiasi forma effettuati”, deve ritenersi estensibile il principio della “natura finanziaria” del rapporto sotteso alla definizione dell'art. 98 del TUIR. Dovrebbero conseguentemente ricomprendersi nel campo di applicazione di entrambe le discipline i crediti commerciali solo qualora le condizioni di essi e le modalità con cui sono sorti e vengono in concreto gestiti ne palesino la funzione sostitutiva di un prestito;
- la configurazione di patrimonio netto da considerare che, in assenza di una definizione nell'art. 2467 c.c., dovrebbe essere mutuata dalla disposizione *anti thin capitalization* del TUIR, considerando anche ai fini civilistici la depurazione dall'effetto moltiplicatore che si determina nelle catene di controllo e computando nel patrimonio i “versamenti in conto futuro aumento capitale” (in mancanza di una espressa previsione di esclusione);
- le garanzie dei soci, rispetto alle quali si rivela maggiormente complessa - ancorchè non impossibile, se non addirittura corretta alla luce delle posizioni espresse sul punto dalla dottrina, seppure su differenti presupposti - la possibilità di applicare analogicamente in sede civilistica il regime di rilevanza loro attribuito in ambito fiscale. In ogni caso, viene evidenziato come la applicabilità della *thin capitalization rule* anche ai finanziamenti solo garantiti dai soci finisca proprio per colpire quelle situazioni di sottocapitalizzazione che sono più difficilmente perseguibili in sede civile.

Un percorso interpretativo quale quello proposto, volto a correlare disposizioni civilistiche e fiscali, non potrà invece essere adottato laddove il legislatore tributario abbia perseguito una *ratio* eminentemente antielusiva, per sua natura estranea alla disciplina dei rapporti sul piano civilistico. A tale riguardo vengono in considerazione:

- la diversa rilevanza che nei due casi assume la onerosità o meno dei finanziamenti erogati, laddove ai fini dell'art. 98 del TUIR devono ritenersi maggiormente “riprovevoli” i finanziamenti dei soci quanto più elevata è la loro remunerazione (in ragione del maggior vantaggio conseguibile dall'arbitraggio) mentre ai fini civilistici i finanziamenti che più si appalesano come sostitutivi di interventi sul capitale saranno innanzitutto quelli infruttiferi o erogati ad un tasso inferiore a quello di mercato;
- la possibilità, che l'Autrice ritiene riconosciuta solo in sede civilistica, di dimostrare la sussistenza in capo ad un soggetto apparentemente “terzo” della qualifica di socio “occulto” o “di fatto”, con tutte le conseguenze che a queste figure riconduce la giurisprudenza;
- la diversa configurazione dell'onere della prova, posto che ai fini dell'art. 2467c.c. è chi agisce per far valere la postergazione del credito del socio che deve provare lo “squilibrio” tra patrimonio netto e indebitamento mentre, in base all'art. 98 del TUIR, è la società debitrice che deve fornire la prova che l'ammontare dei finanziamenti potenzialmente colpiti da *thin cap* sia giustificato dalla propria esclusiva capacità di credito. (PT)

“Il requisito della commercialità”, di G. REBECCA, in Il fisco 33/2005, fasc. n. 1, pag. 12946.

L'A sottolinea come il regime PEX sia strettamente collegato, tra gli altri requisiti, a quello della “commercialità” dell'attività svolta. L'art. 87 TUIR, infatti, prevede che ci sia l'esercizio da parte della società partecipata di una impresa commerciale, individuata in base alla definizione di cui all'art. 55 TUIR, che ha una portata più ampia rispetto a quanto richiesto dal codice civile.

Sempre in tale disposizione è esclusa per presunzione assoluta, la commercialità, per le partecipazioni in società immobiliari di gestione. Tale esclusione viene ritenuta incostituzionale, non ravvisandosi motivi sufficienti per escludere questo tipo di soggetti rispetto ad altri.

Sono invece incluse nell'applicazione della PEX quelle società il valore del cui patrimonio è prevalentemente costituito dai beni immobili alla cui produzione e al cui scambio è effettivamente diretta l'attività dell'impresa. Rientrano nella previsione anche fabbricati utilizzati in modo promiscuo per l'impresa. (in questo caso gli immobili incidono al 50%).

Sono esclusi gli immobili dati in locazione o in uso, ma non quelli dati in comodato, se il loro utilizzo è funzionale all'attività produttiva. Nel caso di società *holding*, la norma (art. 87, comma 5, TUIR) richiede che il requisito della commercialità sia valutato con riferimento alle società partecipate che costituiscono “la maggior parte del valore del patrimonio sociale della partecipante”.

Il riferimento quindi è sempre alle società sottostanti e al valore corrente e non contabile.

La verifica della commercialità, in caso di *sub holding*, va fatta sull'ultima società.

Il fatto che per le *holding* si debba far riferimento alla partecipazione sottostante porta a far ritenere che le *holding* di per se stesse non effettuino mai attività commerciale.

A tal riguardo l'A. ritiene che anche le società finanziarie, quelle cioè che si limitano a gestire la liquidità senza avere praticamente una struttura difettano del requisito della commercialità. (EM)

“Sulla trasferibilità intragruppo in neutralità fiscale delle partecipazioni temporaneamente carenti dei requisiti dell'esenzione”, di G. STANCATI, P. LIPARDI e R. LUPI, in Dial. Dir. Trib. 3/2005, pag. 451.

Secondo gli AA., il regime di neutralità fiscale previsto dall'art. 123 del TUIR per le cessioni tra società aderenti al medesimo “consolidato fiscale” dovrebbe poter trovare applicazione anche in caso di trasferimento di partecipazioni dotate dei requisiti previsti ai fini della *participation exemption* (pex) ma per le quali vi sia una “latente” tassabilità della plusvalenza in applicazione della disciplina transitoria di cui all'art. 4, comma 1, lett. c), del D.Lgs. 344/2003.

Come noto, tale ultima disposizione – peraltro inizialmente modificata dall'art. 5 del D.L. n. 203/2005 ma poi rimasta inalterata in sede di conversione del D.L. – prevede che, se la partecipazione era stata oggetto di svalutazioni dedotte nei due periodi d'imposta antecedenti all'introduzione della pex, fino a concorrenza delle stesse siano imponibili le plusvalenze realizzate nei primi due periodi d'imposta di vigenza della pex (cd. *recapture rule*).

Al riguardo, gli AA. ritengono che la suddetta latenza d'imposta privi la partecipazione della caratteristica principale in base alla quale l'art. 123 ha previsto l'inapplicabilità del regime di neutralità ai beni di cui all'art. 87 del TUIR. Del resto, la *ratio* dell'art. 123 è quello di evitare di tassare la plusvalenza, accordando un regime di “sospensione”, ai trasferimenti che trovino causa in una migliore riallocazione degli *asset* infragruppo; il regime di sospensione (cioè di mantenimento del costo fiscale del cedente in capo al cessionario) farebbe comunque sì che, in caso di successiva cessione della partecipazione in regimi diversi da quello di neutralità la originaria plusvalenza imponibile venga comunque tassata, sempreché tale successiva cessione avvenga durante il periodo “biennale” di osservazione. (NM)

“Responsabilità, sanzioni e controlli nel consolidato nazionale alla luce del decreto correttivo al D.Lgs. n. 344/2003” di A. TOMASSINI e A. TORTORA, ne Il fisco 27/2005, fasc. n. 1, pag. 10586.

L'articolo ha per oggetto il regime del consolidato nazionale, al quale si accede esercitando un'opzione congiunta da parte di ciascuna controllata e dall'ente o società controllante, e che consente la compensazione sistematica degli utili e delle perdite delle società appartenenti ad un unico gruppo. L'A. si sofferma sugli obblighi del consolidante e della consolidata: la prima ha l'obbligo di determinare l'imponibile "aggregato", operando le rettifiche in aumento e in diminuzione e presentando la dichiarazione dei redditi del consolidato; la seconda deve invece presentare la propria dichiarazione dei redditi all'Agenzia delle Entrate senza procedere alla liquidazione d'imposta, oltre a compilare e trasmettere alla controllante il proprio modello della dichiarazione dei redditi, fornendo i dati relativi ai dividendi percepiti infragruppo e alla determinazione del pro-rata patrimoniale, nonché quelli relativi ai beni ceduti ed acquistati secondo il regime di neutralità fiscale, specificando la differenza tra il valore di libro e il valore fiscale riconosciuto. Sotto il profilo della responsabilità di imposta, l'A. rileva come, nonostante l'autonoma soggettività passiva di accertamento delle controllate e delle controllanti, i soggetti responsabili di imposta siano solo le consolidanti. Sotto il profilo sanzionatorio, inoltre, si sofferma sull'obbligo di responsabilità solidale tra controllante e controllata nell'ambito del consolidato, rilevandone i profili di incostituzionalità, in quanto il gruppo di imprese ed in specie la società consolidante che accede alla tassazione consolidata, per effetto della responsabilità solidale, si trova ad essere in una posizione peggiore rispetto alla società capofila di un gruppo che non opta per tale forma di tassazione e, rispetto anche a qualsiasi altra società di capitali che è chiamata a farsi carico esclusivamente delle sanzioni relative al proprio rapporto fiscale. (SG)

Prassi Amministrativa

IRES – Trasformazione della società – Trasformazione di società di capitali in società di persone – Deducibilità delle perdite conseguite ante trasformazione.

Ris. Agenzia delle Entrate 16 maggio 2005, n. 60/E, in Corr. Trib. 2005, pag. 1927.

La trasformazione di una società di capitali in una società di persone, per gli effetti fiscali che produce, può considerarsi equivalente alla situazione che si verifica per effetto dell'esercizio dell'opzione per la trasparenza da parte di una società di capitali. Poiché le perdite pregresse della società che ha esercitato l'opzione per la trasparenza riducono il reddito formatosi in capo alla partecipata nel periodo cd. di trasparenza secondo le originarie regole del riporto previste dal TUIR, non sussistono motivi di ordine logico - sistematico per negare la conservazione della perdita realizzata dalla società di capitali *ante* trasformazione, non costituendo un impedimento la circostanza che il nuovo reddito (prodotto dallo stesso soggetto) sarà sottoposto ad un diverso regime impositivo.

Le perdite prodotte da una società di persone sono automaticamente imputate ai soci in proporzione della loro quota di partecipazione agli utili. Ne consegue che nessuna posizione giuridica soggettiva, collegata alle suddette perdite, sorge in capo alla società di persone che possa essere eventualmente trasmessa alla società di capitali risultante da un'operazione di trasformazione. In tale ipotesi, il potere di riportare a nuovo le perdite subite dalla società sprovvista di personalità giuridica è attribuito direttamente in capo ai suoi soci e da questi soltanto può essere esercitato.

IRES – Redditi di impresa – Spese ed altri componenti negativi – Art. 109, comma 4, lett. b), del TUIR – Eliminazione delle interferenze fiscali nel bilancio d'esercizio e deduzione extracontabile di ammortamenti, altre rettifiche di valore ed accantonamenti.

Circ. Agenzia delle Entrate 31 maggio 2005, n. 27/E, in Boll. Trib. 2005, pag. 868.

Si riportano i principali chiarimenti offerti dalla Circolare n. 27/E del 2005 sulla disciplina del disinquinamento di bilancio e delle deduzioni extracontabili di ammortamenti, rettifiche di valore e accantonamenti, canoni di locazione finanziari, prevista dall'art. 109, c. 4, lett. b) TUIR.

La citata disposizione consente di fruire extracontabilmente, per taluni componenti negativi di reddito (ammortamenti, rettifiche di valore e accantonamenti) dei benefici fiscali derivanti dall'applicazione dei più favorevoli criteri di valutazione previsti dalla norma tributaria, fermo restando, per gli altri componenti negativi, l'obbligo della preventiva imputazione al conto economico dell'esercizio di competenza.

La fruizione in via extracontabile delle deduzioni fiscali è subordinata alla indicazione, in apposito prospetto della dichiarazione dei redditi, dell'importo complessivo delle deduzioni, dei valori contabili e fiscali dei beni e dei fondi.

La disciplina delle deduzioni extracontabili si applica, oltre che nel caso in cui i componenti negativi di reddito siano stati contabilizzati in misura inferiore a quella fiscalmente consentita, anche nel caso in cui al conto economico non sia stato imputato alcun componente negativo di reddito.

La disciplina delle deduzioni extracontabili trova applicazione anche per le banche e gli altri enti finanziari, per le imprese di assicurazione per le società di capitali in genere.

Dopo aver operato precisazioni per i soggetti con periodo d'imposta coincidente o meno con l'anno solare, la circolare esamina analiticamente i componenti negativi disciplinati dalle norme del TUIR che possano essere dedotti senza imputazione a conto economico.

La disciplina trova applicazione per i seguenti ammortamenti:

- ammortamenti ordinari ed anticipati dei beni materiali;
- ammortamenti dei beni immateriali;
- ammortamenti finanziari per i beni gratuitamente devolvibili;

Ovviamente, la deduzione extracontabile troverà concreta applicazione solo nell'ipotesi in cui la quota di ammortamento civilistico risulti inferiore a quella massima ammessa dalle norme tributarie.

I beni di costi unitario non superare a € 516,46, anche se integralmente dedotti nell'esercizio di acquisto, rientrano nella disciplina delle deduzioni extracontabili, mentre ne restano esclusi gli oneri pluriennali.

Sono inoltre date istruzioni per quanto riguarda le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione.

Le altre rettifiche di valore per le quali torna applicabile il comma 4 dell'art. 109 TUIR sono rappresentate da:

- svalutazioni forfetarie delle rimanenze per rischio contrattuale delle opere, forniture e servizi di durata ultra annuale;
- svalutazioni di partecipazioni effettuate ai soli fini fiscali da parte delle sole società con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare e solo in relazione al primo esercizio che chiude dopo il 31 dicembre 2003;

Sono deducibili le seguenti tipologie di accantonamenti:

- accantonamenti per rischi su crediti e svalutazione crediti;
- accantonamenti per imposte non ancora definitivamente accertate, deducibili fiscalmente nei limiti dell'ammontare corrispondente alle dichiarazioni presentate, agli accertamenti o provvedimenti degli Uffici ed alle decisioni delle Commissioni tributarie;
- accantonamenti a fronte di spese per lavori ciclici di manutenzione e revisione di navi ed aeromobili, deducibili nei limiti del 5% del costo dei relativi cespiti;
- accantonamenti a fronte delle spese per il ripristino o la sostituzione dei beni gratuitamente devolvibili, deducibili nei limiti del 5% del costo dei beni medesimi;

- accantonamenti a fronte degli oneri derivanti da operazioni e concorsi a premio, deducibili nei limiti, rispettivamente, del 30 e del 70% degli impegni assunti nell'esercizio.

Le società quotate in mercati regolamentati di qualsiasi Stato membro UE, le società aventi strumenti finanziari diffusi tra il pubblico, le banche, le società finanziarie capogruppo dei gruppi bancari, le società d'intermediazione mobiliare, le società di gestione del risparmio, le società finanziarie, gli istituti di moneta elettronica e le imprese di assicurazione, che per scelta o per obbligo, adottano, ai fini della redazione del bilancio, il principio contabile internazionale IAS 17 a partire dall'esercizio chiuso o in corso al 31 dicembre 2005, possono dedurre integralmente i canoni di leasing corrisposti nell'esercizio anche per la parte che eccede i costi imputati a conto economico a titolo di ammortamenti e interessi passivi.

In applicazione delle disposizioni di attuazione del codice civile (artt. 223-*undecies* e 223-*octiesdecies*) nel primo bilancio redatto secondo le nuove norme civilistiche bisogna ripristinare il corretto valore dei beni iscritti in bilancio e la consistenza dei fondi, eliminando dalla situazione patrimoniale dell'esercizio gli effetti delle quote di ammortamento e degli accantonamenti che eccedono le corrette valutazioni civilistiche.

I soggetti che erano obbligati a fornire in nota integrativa i motivi delle rettifiche e degli accantonamenti eseguiti esclusivamente in applicazione di norme tributarie e i relativi importi, ai fini del disinquinamento, faranno riferimento alle risultanze della nota.

Dal punto di vista contabile il disinquinamento dei bilanci pregressi potrà avvenire mediante lo storno delle rettifiche di valore dei beni e dei fondi e imputazione del relativo importo ad aumento del patrimonio netto oppure, in alternativa, a componente straordinario del conto economico. In entrambi i casi occorrerà tener conto degli effetti derivanti dal calcolo delle imposte differite. L'operazione è neutra ai fini fiscali.

Le maggiori plusvalenze o le minori minusvalenze derivanti dal realizzo delle partecipazioni rilevano ai fini del riassorbimento delle eccedenze pregresse evidenziatesi a seguito del disinquinamento, anche se non concorrono alla formazione del reddito in applicazione della *participation exemption*.

Nel prospetto dei disallineamenti (quadro EC della dichiarazione dei redditi) deve essere indicato l'ammontare dei componenti negativi che si intende dedurre in aggiunta a quanto già imputato al conto economico, e devono essere evidenziate le divergenze tra valori civili e fiscali dei beni e dei fondi.

Il prospetto deve essere compilato sia nel caso in cui il contribuente intenda avvalersi della possibilità di operare deduzioni extracontabili, sia nel caso in cui debba procedere, in applicazione delle nuove regole civilistiche, al disinquinamento, senza effetti fiscali, dell'importo degli ammortamenti, delle altre rettifiche di valore e degli accantonamenti operati per ragioni esclusivamente fiscali nei bilanci precedenti.

Gli ammortamenti, le rettifiche di valore e gli accantonamenti dedotti extracontabilmente e non imputati, in tutto o in parte, al conto economico dell'esercizio, rilevano anche ai fini IRAP. In presenza di una deduzione extracontabile rilevante solo ai fini IRES e non anche dell'IRAP, il valore fiscale del relativo bene (rispetto a quello civilistico) sarà diverso ai fini dei due tributi e tale differenza si rifletterà sia sul calcolo delle imposte differite sia sulla tassazione delle riserve di patrimonio netto poste a copertura delle deduzioni extracontabili.

IRES – Redditi prodotti all'estero – Credito d'imposta per le imposte pagate all'estero da una stabile organizzazione di una impresa italiana.

Ris. Agenzia delle Entrate 1 giugno 2005, n. 69/E, in Corr. Trib. 2005, pag. 2263.

Con riferimento alla determinazione del reddito di una stabile organizzazione in uno Stato estero di una Banca italiana, l'Agenzia ha precisato che, nel rispetto di quanto convenuto nel trattato contro le doppie imposizioni, le modalità di determinazione degli imponibili da sottoporre a tassazione nei due Paesi sono autonome, perché dipendono dai rispettivi regimi nazionali di imposizione.

Conseguentemente, il reddito conseguito dalla stabile organizzazione nello Stato estero, determinato secondo le disposizioni di quello Stato, può essere di ammontare diverso dal

corrispondente reddito da sottoporre a tassazione in Italia che deve essere rideterminato secondo le relative disposizioni sul reddito di impresa dettate dal TUIR.

Il credito per le imposte pagate all'estero è riconosciuto al fine di evitare la doppia imposizione sul medesimo reddito e deve essere applicato, secondo l'art. 165 TUIR, considerando le imposte pagate all'estero fino a concorrenza della quota d'imposta corrispondente al rapporto tra i redditi prodotti all'estero e il reddito complessivo al netto delle perdite di precedenti periodi d'imposta ammesse in diminuzione.

IRES – Fusione e successiva scissione parziale non proporzionale – Assegnazione di beni ai soci – Operazione elusiva – Art. 37-bis del DPR 29 settembre 1973, n. 600 – Istanza di interpello ex art. 21 della L. 30 dicembre 1991, n. 413.

Parere Comitato Consultivo Norme Antielusive 13 luglio 2005, n. 18, ne Il fisco 35/2005, fasc. n. 2, pag. 13748.

E' elusiva un'operazione di fusione e la successiva scissione parziale non proporzionale che risulti in concreto finalizzata esclusivamente all'assegnazione di beni ai soci.

Detta operazione, infatti, è priva di valide ragioni economiche ed è diretta a conseguire uno o più vantaggi tributari (rinvenibili nel mancato assoggettamento a tassazione del valore normale dei beni assegnati ai soci) da considerare indebiti, poiché realizzati attraverso l'aggrimento di obblighi previsti dall'ordinamento.

IRPEF, IRES e IRAP – Riserve e fondi in sospensione di imposta esistenti nel bilancio e nel rendiconto dell'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2004 – Possono essere assoggettati, in tutto o in parte, ad imposta sostitutiva nella misura del 10 per cento – Art. 1, commi da 473 a 478, della L. n. 311/2004.

Circ. Agenzia delle Entrate 15 luglio 2005, n. 33/E, in Boll. Trib. 2005, pag. 1129.

La circolare fornisce importanti precisazioni in ordine alla possibilità di affrancare, mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF, IRES e IRAP, le riserve e i fondi in regime di sospensione d'imposta, nonché i saldi attivi di rivalutazione.

L'imposta sostitutiva può essere applicata, con aliquota del 10%, alle riserve e ai fondi in sospensione di imposta indicati nel bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2004, anche se imputati al capitale sociale.

Per le riserve che si formano in occasione delle operazioni di conferimento, la circolare chiarisce che non possono essere oggetto di affrancamento quelle formatesi in capo alla società conferente in occasione del cd "conferimento in doppia sospensione di imposta" in quanto, tale riserva costituisce una posta del patrimonio netto liberamente utilizzabile per la copertura di perdite d'esercizio e liberamente distribuibile ai soci senza alcun onere impositivo per la società.

L'affrancamento dei saldi attivi rende definitivo il prelievo tributario in capo all'impresa società o ente. La distribuzione dei saldi attivi di rivalutazione assoggettati all'imposta sostitutiva può avvenire, pertanto, senza ulteriore tassazione in capo ai medesimi soggetti, sia ai fini IRPEF che ai fini IRES e IRAP.

Nei confronti delle riserve e fondi "affrancati" opera la presunzione assoluta di distribuzione di cui all'art. 47, comma 1, ultimo periodo TUIR: essi sono pertanto liberamente distribuibili come ogni altra riserva di utile, subendo però la tassazione in capo ai soci.

L'importo assoggettato ad imposta sostitutiva si considera imputato per trasparenza al socio. Conseguentemente il costo fiscale della partecipazione va aumentato dell'importo assoggettato all'imposta sostitutiva e va diminuito, fino a concorrenza del reddito tassato, degli utili distribuiti al socio, per il quale tale distribuzione non comporterà alcun tassazione.

Analogo trattamento fiscale si applica alle società in regime di trasparenza per opzione.

L'imposta è indeducibile ai fini IRPEF, IRES e IRAP. Qualora sia computata in diminuzione delle riserve iscritte in bilancio, non va effettuata alcuna variazione in aumento in sede di

dichiarazione dei redditi che dovrà invece essere effettuata nel caso in cui venga imputata a conto economico.

IRES – Consolidato nazionale – Cessione delle eccedenze IRES nell'ambito del consolidato nazionale – Problematiche connesse.

Circ. Agenzia delle Entrate 18 luglio 2005, n. 35/E, in Corr. Trib. 2005, pag. 2729.

Nell'ambito del gruppo consolidato, la società consolidante può trasferire l'eccedenza dell'IRES a credito emergente dalla dichiarazione consolidata attraverso la particolare procedura prevista dall'art. 43-ter del DPR n. 602/1973. I soggetti cessionari possono essere sia le società che hanno optato per la tassazione consolidata, sia le società non appartenenti al consolidato, ma che rientrano nella più ampia nozione di "gruppo" contenuta nel comma 4 del citato art. 43-ter. Anche la consolidante, qualora intenda compensare i propri debiti tributari e previdenziali con l'eccedenza IRES del consolidato, deve annoverare se stessa tra i soggetti cui è stato attribuito il credito (nella Sezione II del quadro NI del modello CNM 2005).

Per quanto riguarda, invece, il limite alla compensazione dei crediti d'imposta trasferiti al consolidato, per il soggetto consolidante il limite annuo (individuale) in € 516.456,90 deve essere moltiplicato per il numero di soggetti che aderiscono alla tassazione consolidata. La consolidante, pertanto, potrà liberamente utilizzare tutti i crediti, trasferiti da ciascuna consolidata nel rispetto del limite massimo annuo, avendo come unico limite l'importo dell'IRES dovuta dal gruppo, a titolo di saldo o di acconto.

IRES – Finanziamento dei soci – Sottocapitalizzazione – Contrasto all'utilizzo fiscale della sottocapitalizzazione – Autonomia capacità di credito garantita da lettera di un istituto bancario che si dichiara disponibile a finanziare l'acquisizione di azioni e supportata dalla presenza di "plusvalenze latenti" tra i beni iscritti nel bilancio – Non costituisce idonea certificazione di autonoma capacità di credito – Esimente di cui all'art. 98, comma 2, lett. b), del TUIR – Conseguente inapplicabilità.

Ris. Agenzia delle Entrate 8 agosto 2005, n. 113/E, in Boll. Trib. 2005, pag. 1299.

L'istituto della *thin capitalization rule* non si applica qualora il contribuente debitore dimostri che i finanziamenti erogati o garantiti dai soci qualificati o da loro parti correlate siano giustificati da una propria esclusiva capacità di credito, per cui i medesimi finanziamenti "sarebbero stati erogati anche da terzi indipendenti con la sola garanzia del patrimonio sociale".

La sussistenza dell'autonoma capacità di credito del contribuente debitore deve essere correlata a condizioni soggettive del contribuente.

Confermando quanto già chiarito nella circolare n. 11/E del 2005, l'Agenzia sostiene che la congruità del patrimonio sociale del contribuente deve essere valutata caso per caso sulla base dell'importo e delle caratteristiche del finanziamento ottenuta.

Pertanto, la semplice certificazione di un istituto di credito, con la quale lo stesso confermi la propria disponibilità di concedere un finanziamento alla società, non è sufficiente a comprovare la sussistenza di un'autonoma capacità di credito della società stessa.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

IRES (IRPEG) – Fusione – Ente creditizio di diritto pubblico e banca popolare cooperativa – Non è fusione ma speciale forma di liquidazione – Distribuzione di utili – Ritenute – Applicabilità.

Cass., sez. trib. 9 giugno 2005, n. 12161, in Giur. Imp. 4/05.

La fusione per incorporazione tra un ente creditizio di diritto pubblico e una banca popolare cooperativa costituisce una "speciale forma di liquidazione".

Conseguentemente le somme erogate ai soci della società incorporata nell'ente creditizio di diritto pubblico costituiscono utili ai sensi dell'art. 44, comma 3, del TUIR e sono soggette alla ritenuta di cui all'art. 29, comma 1, del D.L. 69 del 1989.

REDDITI DI CAPITALE

Dottrina

"Quale regime impositivo per le distribuzioni di riserve di capitale eccedenti il costo della partecipazione?" di M. APRILE, M. MANCUSI e D. STEVANATO, in Dial. Dir. Trib. 4/2005, pag. 619.

Gli AA. evidenziano l'assenza di una espressa previsione per la fattispecie in cui il socio, in occasione della distribuzione di riserve di capitali, riceva un valore eccedente il costo fiscalmente riconosciuto della sua partecipazione. Si tratta, quindi, di stabilire:

- se tale eccedenza costituisca reddito imponibile;
- in caso affermativo, nell'ambito di quale categoria reddituale sia inquadrabile (reddito di capitale o reddito diverso);
- secondo quali modalità sia imponibile.

In ordine al primo quesito, gli AA. ritengono che l'eccedenza sia imponibile, non solo per motivi di carattere sistematico – tale eccedenza determina comunque un arricchimento del socio e, in caso contrario, si vedrebbe violato il principio della continuità dei valori fiscalmente riconosciuti in relazione all'acquisto della partecipazione stessa – ma anche perché vi sarebbe, altrimenti, una evidente discrasia tanto con la disciplina prevista per eventi che comportano la cessazione del rapporto sociale (liquidazione, riduzione del capitale esuberante, recesso – cfr. l'art. 47, comma 7, TUIR) quanto con le indicazioni ministeriali fornite per il caso in cui la fattispecie si verifichi in capo a soci che siano soggetti passivi IRES.

Per quanto riguarda la qualificazione del reddito, vi sono maggiori incertezze, perché l'eccedenza non è agevolmente inquadrabile né tra i redditi di capitale – se non mediante una (problematica) interpretazione estensiva dell'art. 47 cit. – né tra i redditi diversi, non derivando da una cessione o, comunque, da un evento realizzativo.

Una soluzione a tale problematica potrebbe essere, secondo quanto suggerito dagli AA, quella di "sospendere" l'imponibilità di tale eccedenza finché non si verifichi uno degli eventi che la qualifichino come reddito di capitale (liquidazione, riscatto, ecc.) o reddito diverso (cessione, ovviamente ad un valore positivo), mediante l'assunzione di un costo fiscale "negativo" della partecipazione, pari, appunto a detta eccedenza.

Secondo Stevanato, tale soluzione non è meno valida di altre, considerate le incertezze in materia, e avrebbe il pregio di coordinarsi con le altre disposizioni rilevanti. (NM)

"Redditi da risparmio percepiti da persone fisiche residenti in Italia", di N. ARQUILLA, in Corr. Trib. 2005, pag. 2289.

L'A. esamina gli effetti dell'applicazione della Direttiva 2003/48 riguardante la tassazione da redditi da risparmio percepiti da persone fisiche residenti in Italia.

Qualora i proventi vengano percepiti direttamente all'estero, senza il tramite di intermediari residenti in Italia, la Direttiva prevede lo scambio di informazioni automatico tra Amministrazioni finanziarie.

Ne consegue che l'agente pagatore, residente nel Paese estero, con il quale la persona fisica italiana intrattiene rapporti diretti d'investimento, deve rilevare il nominativo del percettore e segnalarlo alla propria Amministrazione finanziaria, affinché questa provveda ad inoltrare le informazioni all'Agenzia delle Entrate. La Direttiva non prevede invece alcun obbligo di rilevazione, qualora i proventi vengano incassati attraverso un intermediario italiano, posto che, in questo caso la rilevazione spetta all'Amministrazione finanziaria italiana.

In base alla Direttiva, la rilevazione delle operazioni di incasso dei redditi di capitale riguarda soltanto quei flussi di pagamento che, siccome incassati direttamente all'estero, in assenza della Direttiva, sfuggirebbero al controllo dell'Amministrazione finanziaria italiana.

Gli agenti pagatori residenti in alcuni Stati UE (Austria, Belgio e Lussemburgo) o negli Stati terzi che hanno stipulato accordi con la UE possano non adempiere agli obblighi di rilevazione e segnalazione dei dati relativi ai soggetti residenti in altri Paesi UE, a condizione che applichino, sui redditi che dovrebbero essere comunicati, la ritenuta del 15% (per i primi tre anni di applicazione della nuova normativa).

La predetta ritenuta non deve invece essere comunque operata qualora il reddito sia incassato per il tramite di un intermediario finanziario italiano che ne cura il pagamento perché in questo caso la tassazione del provento di fonte estera è da questi assicurata.

Diversamente, la ritenuta si applica nel caso in cui il reddito sia accreditato direttamente su conti esteri accesi a nome del beneficiario effettivo.

L'applicazione della ritenuta da parte degli agenti pagatori residenti in alcuni Stati UE, o che hanno stipulato accordi con la UE, effettuata in alternativa agli obblighi di informazione, non può determinare forme di doppia imposizione dei proventi.

Il reddito di fonte estera, quindi, ancorché assoggettato alla ritenuta alla fonte, deve scontare le ordinarie imposte sul reddito in Italia e la ritenuta deve essere integralmente restituita al percipiente italiano. (EM)

“La disciplina dei fondi comuni di investimento immobiliare”, di T. LANDI, ne Il fisco 30/2005, fasc. n 1, pag. 11622.

L'articolo espone, in linea generale, la disciplina civilistica e quella fiscale prevista per i fondi comuni d'investimento immobiliare, nonché il regime di tassazione dei partecipanti al fondo medesimo. Viene altresì descritto il regime tributario del fondo ai fini IVA, anche con riguardo alla disciplina degli apporti di beni immobili ed alle imposte di registro ipotecarie e catastali.

L'A. non si sofferma su particolari problematiche ma effettua un'ampia ricognizione della normativa attualmente vigente in materia. (PM).

Prassi Amministrativa

Imposte sui redditi – Redditi di capitale – Associazione in partecipazione – Recesso del socio – Utili da partecipazione – Trattamento – Art. 47 del DPR 22 dicembre 1986, n. 917 – Istanza di interpello ex art.11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.

Ris. Agenzia delle Entrate 16 maggio 2005, n. 61/E, ne Il fisco 24/2005, fasc. n. 2, pag. 9858.

Lo scioglimento del contratto di associazione in partecipazione a causa del recesso dell'associato – persona fisica determina a carico delle parti l'assolvimento degli obblighi imposti dalle norme sull'associazione in partecipazione.

In particolare l'associante è obbligato a corrispondere all'associato gli utili spettanti sulla base del rendiconto di gestione ed a restituire all'associato l'apporto ricevuto.

La somma ricevuta dall'associato (al netto della parte corrispondente all'apporto) deve essere considerata reddito di capitale da assoggettare a tassazione in modo differente a seconda che

l'apporto sia definibile come "qualificato" oppure "non qualificato". Nel primo caso l'importo è tassato in capo all'associato, in sede di dichiarazione nella misura del 40% del suo ammontare, mentre nel secondo caso è soggetto interamente a ritenuta d'imposta nella misura del 12,50% all'atto della corrisponsione. Quanto viene erogato all'associato per la parte corrispondente al capitale a suo tempo apportato, rappresenta una pura restituzione di capitale mentre per la parte corrispondente alla differenza tra la somma totale erogata e quella restituita, rappresenta invece remunerazione del contratto che è fiscalmente ineducibile.

Redditi di capitali – Ritenuta sui dividendi e rimborso della ritenuta sui dividendi distribuiti a soggetti non residenti – Dividendi pagati a società madre non residente prima del decorso di un anno di ininterrotto possesso della partecipazione nella società figlia residente in Italia – Rimborso – Inammissibilità.

Ris. Agenzia delle Entrate 29 luglio 2005, n. 109/E, in Boll. Trib. 2005, pag. 1293.

Confermando quanto già precisato nella circolare 19 giugno 2001, n. 60 e ribadito dalla Corte di Giustizia, l'Agenzia precisa che gli utili distribuiti da società figlie residenti in Italia a società madri residenti in altri Stati dell'Unione Europea sono esenti dalla ritenuta di cui all'art. 27 DPR 600/73 solo quando sia trascorso il periodo annuale di ininterrotto possesso della partecipazione.

REDDITI DI IMPRESA

Dottrina

"Cessione dei crediti *pro soluto* e deduzione delle perdite" di S. CAPOLUPO, ne Il fisco 25/2005, fasc. n. 1, pag. 9889.

L'A. si occupa dei profili contabili e fiscali connessi all'applicazione del contratto di *factoring* e, in particolare, del comma 5 dell'art. 101 del TUIR, nel quale viene chiarito che, sia pure ai soli fini della deducibilità delle perdite, *"il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale dalla data della sentenza dichiarativa del fallimento o del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa o del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo o del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi"*. L'A. opera una ricognizione della dottrina e della giurisprudenza al fine di acclarare se la perdita su crediti debba o possa essere inquadrata tra le sopravvenienze passive, oppure rappresenti una tipologia autonoma. La perdita su crediti sorti nell'esercizio dell'attività imprenditoriale e contabilizzati dall'impresa è sempre deducibile, sia che derivi da cause indipendenti dalla volontà del soggetto passivo d'imposta sia da precise scelte gestionali. Nessun dubbio allora sulla rilevanza fiscale delle perdite conseguite per effetto della cessione del credito, a prescindere che avvenga con la formula *pro-solvendo* o *pro-soluto*. Ai fini della deducibilità, in sostanza, non rileva l'origine della perdita che può essere anche volontaria, ma è importante che venga provata la sua esistenza e, nell'ipotesi di rinuncia volontaria, la sua economicità. (SG)

"Sulla neutralità tra regime fiscale dell'acquisto diretto e regime fiscale dell'acquisto in locazione finanziaria" di F. PORPORA e R. LUPI, in Dial. Dir. Trib. 3/2005, pag. 421.

L'Agenzia delle entrate con la risoluzione 10 maggio 2004, n. 69 ha affermato che i canoni corrisposti da una società in dipendenza di un contratto di leasing azionario con durata minima di otto anni sono fiscalmente ineducibili ai fini Ires ed Irap in ragione dell'equivalenza che sussiste nel nostro ordinamento tributario tra il trattamento fiscale dei canoni derivanti da un

contratto di leasing finanziario ed il costo sostenuto per l'acquisto diretto del bene da parte della società utilizzatrice.

In virtù di tale sostanziale equivalenza, si applica al leasing azionario il disposto dell'art. 102, comma 7, Tuir che per la deducibilità dei canoni di locazione finanziaria richiede l'effettiva ammortizzabilità del bene, non prevista con riferimento alle azioni.

Seguendo tale ragionamento i canoni non rilevano neppure ai fini Irap posto che l'art. 11-bis, comma 1, del D. Lgs. n. 446 del 1997 stabilisce che i componenti positivi e negativi che determinano il valore della produzione "si assumono apportando ad essi le variazioni in aumento o in diminuzione previste ai fini delle imposte sui redditi".

Pertanto, la quota dei canoni versata dalla società locataria a titolo di interessi passivi risulta deducibile Ires, ma non Irap, nei limiti previsti dall'art. 96 Tuir.

La risoluzione afferma altresì che gli importi non dedotti concorrono alla formazione del costo fiscale della partecipazione, eliminando così il rischio di una possibile doppia imposizione.

Per Porpora, la presa di posizione dell'A.F. suscita perplessità principalmente perché l'art. 102 Tuir non postula l'ammortizzabilità del bene, ma il suo obiettivo è quello di impedire che l'utilizzatore, stipulando contratti di breve durata, deduca il costo dell'investimento in tempi eccessivamente ridotti rispetto all'ipotesi dell'acquisto del bene. La durata minima prevista opererebbe soltanto per i beni suscettibili di ammortamento e per i quali esistono i coefficienti ministeriali. In assenza di detti coefficienti non è corretto sostenere l'indeducibilità dei canoni di leasing se essi rispettano i requisiti prescritti dai principi generali in tema di determinazione del reddito d'impresa (competenza, inerenza e previa imputazione).

Tale conclusione risulta dimostrata anche dal fatto che con riferimento ai beni immateriali (ad es. marchi) la deducibilità dei canoni di leasing è riconosciuta pur non essendo disposto alcunché nel citato art. 102, comma 7, Tuir. In proposito si ritiene che essi siano deducibili dal reddito d'impresa utilizzatrice a condizione che la durata del contratto di leasing sia almeno pari alla metà del periodo di ammortamento consentito per la deduzione del costo d'acquisto diretto dei beni in parola. Il motivo dell'assenza della durata minima nella norma deriva esclusivamente dal fatto che all'epoca della introduzione del vincolo temporale, il leasing di beni immateriali era una tipologia contrattuale non ancora in uso presso i contribuenti e, quindi, di scarso interesse per il legislatore fiscale.

Secondo Lupi, è comprensibile che l'Agenzia delle Entrate rifiuti di avallare posizioni interpretative in cui il regime sostanziale del bene si modifica solo in virtù del diverso strumento giuridico con cui il bene viene acquisito e ciò per esigenze di chiusura del sistema, di coerenza economica, di simmetria.

Altra riflessione concerne le simmetrie tra il regime fiscale del locatore di azioni e quello dell'utilizzatore nell'ipotesi in cui il locatore sia un intermediario finanziario. In questo caso il terzo cedente realizzerebbe sui titoli una plus-minusvalenza connessa al regime originario dei titoli ceduti; l'intermediario finanziario concedente probabilmente riuscirebbe a dedurre fiscalmente il costo delle azioni date in leasing ai sensi dell'art. 102, comma 7, Tuir, posto che il corrispettivo effettivo dell'operazione ha natura finanziaria. (AF)

"L'assegnazione ai soci di azioni proprie: riflessi in tema di *participation exemption*", di D. STEVANATO, in Dial. Dir. Trib. 6/2005, pag. 915.

Dopo una premessa di carattere civilistico e contabile sulla natura economica delle azioni proprie e, più in generale, della operazione di acquisto di dette azioni, nonché sugli effetti dell'operazione in capo ai soci, l'A. afferma che le azioni proprie, se non rivendute sul mercato, con ingresso di denaro o altri beni nelle casse sociali, non esprimono alcun valore sia se rimangono nella disponibilità della società sia se vengono assegnate ai soci, in quanto questi ultimi ricevono "pezzi di carta", mentre il valore complessivo della loro partecipazione resta inalterato, in quanto la percentuale di partecipazione al capitale si ripartisce su un maggior numero di titoli.

La fattispecie è simile alla fattispecie dell'aumento gratuito del capitale sociale, posto che anche l'assegnazione in natura di azioni della stessa società partecipata si collega geneticamente con la partecipazione già posseduta dal socio. Le azioni sono ricevute in

ragione del rapporto sociale sottostante, sono cioè espressione dei diritti patrimoniali attribuiti al socio, come le azioni che si ricevono a seguito di un aumento gratuito del capitale.

D'altro canto l'analogia è comprovata dalla considerazione che con l'assegnazione delle azioni ai soci potrebbe essere assimilata ad un'operazione di aumento gratuito del capitale sociale, di cui vengano soppressi i passaggi intermedi. Infatti, se si procedesse all'annullamento delle azioni proprie, si verificherebbe una riduzione del capitale sociale ma anche l'eliminazione del vincolo di indisponibilità della riserva azioni proprie che sarebbe liberamente utilizzabile per un successivo aumento gratuito del capitale sociale, che così tornerebbe al livello originario.

Ulteriore similitudine con l'aumento gratuito del capitale è data dalla circostanza che il ricevimento delle ulteriori azioni non determina mutamenti nella percentuale di partecipazione al capitale della società erogante e che per il socio l'assegnazione non si traduce in alcun incremento del valore economico e dei diritti sociali connessi alla partecipazione complessivamente posseduta.

Tali considerazioni portano a concludere che le azioni proprie assegnate al socio non danno vita ad una *tranche* autonoma rispetto alla partecipazione già posseduta, ma vanno a formare il compendio del socio con cui condividono la stessa anzianità e la stessa iscrizione in bilancio.

Vanno conseguentemente estesi alla fattispecie sia il criterio sancito dall'art. 94, comma 5, Tuir, sia la precisazione dell'Agenzia delle entrate contenuta nella circolare 4 agosto 2004, n.36/E in base alla quale le nuove azioni hanno lo stesso periodo di quelle già possedute dal soci ai fini dell'individuazione del periodo di possesso minimo richiesto per l'applicazione della *participation exemption*. (AF)

“Versamenti sottozero tra oscillazioni legislative e dubbi dottrinali – Osservazioni critiche” di S. VALENTI, ne Il fisco 203/2005, fasc. n. 1, pag. 9228.

L'Autore analizza la tematica della deducibilità fiscale dei cd. “versamenti sottozero”, cioè quei versamenti a fondo perduto che vanno a ripianare l'ulteriore passivo prodotto delle perdite di esercizio in modo tale da ricondurre il capitale a zero e consentire, in virtù dell'elaborazione giurisprudenziale in materia l'applicazione dell'art. 2447 del codice civile (obbligo di convocare l'assemblea per la riduzione del capitale in ragione delle perdite e contestuale aumento dello stesso al minimo legale, ovvero trasformazione della società).

Prima della riforma introdotta dal D.Lgs. n. 344/03 i versamenti “sottozero” erano deducibili dal socio che li operava in virtù dell'alternanza tra capitalizzazione e deducibilità, contenuta nel precedente art. 61, comma 5 del TUIR (oggi art. 94, comma 6).

Con l'attuazione della riforma è stato espunto dal testo normativo ogni riferimento ai versamenti “sottozero” ponendo il problema della loro deducibilità. La dottrina è divisa tra coloro che ritengono tali versamenti ancora deducibili, in quanto non qualificabili in termini di svalutazione ma più semplicemente come specie di servizio e coloro che li ritengono indeducibili in quanto in virtù della nuova formulazione del comma 6 dell'art. 94 la capitalizzazione del costo avrebbe natura assoluta e generale.

L'Autore esprime ancora un'ulteriore ipotesi interpretativa che si può così riassumere. Partendo dal presupposto che la riforma fiscale non ha determinato soltanto l'eliminazione della parte della norma che espressamente si riferiva al “sottozero”, ma ha riscritto anche la previsione connessa alla capitalizzazione dei cd. “conferimenti atipici” quando tali versamenti sono riferibili alle partecipazioni di cui al comma 1, lett. c) dell'art. 85 TUIR, secondo l'Autore le ipotesi in relazione alle quali si apre un vuoto normativo sono le seguenti: a) “sottozero” riferibile a partecipazioni iscritte fra le immobilizzazioni la cui cessione dia luogo a plusvalenze imponibili ex art. 86; b) “sottozero” riferibile a partecipazioni iscritte fra le immobilizzazioni o in attivo circolante la cui cessione dia luogo a plusvalenze esenti ex art. 87; c) “sottozero” riferibile a partecipazioni iscritte in attivo circolante ai sensi dell'art. 85, comma 1, lettera a).

Per le partecipazioni cui è applicabile la *participation exemption* è indiscutibile che il versamento effettuato copertura delle perdite eccedenti il patrimonio netto, in quanto connesso ad un provento esente, non darà comunque luogo ad un costo fiscalmente deducibile.

Anche per le partecipazioni che generano plusvalenze tassate, l'Autore propende per l'indeducibilità del “sottozero” non tanto per il silenzio della norma contenuta nell'art. 94,

comma 6 ma bensì per l'inequivocabile disposto dell'art. 101 del TUIR che esclude ogni forma di deduzione delle svalutazioni meramente iscritte e non realizzate. (CLP)

Prassi Amministrativa

Redditi di impresa – Ammortamento dei beni materiali – Deducibilità delle quote di ammortamento inferiori a quelle massime consentite – Ammissibilità anche per i cespiti acquistati prima del 2004

Ris. Agenzia delle Entrate 22 aprile 2005, n. 51/E, in Corr. Trib. 2005, pag. 1778.

L'Agenzia ribadisce che con l'entrata in vigore dell'IRES (1° gennaio 2004), la deducibilità fiscale delle quote di ammortamento è consentita al massimo entro il limite stabilito per ciascuna categoria di beni dal DM 31/12/1988, mentre è stata eliminata la norma che imponeva un ammortamento minimo pari al 50% di quello tabellare.

La durata del processo di ammortamento dovrà, dunque, essere almeno pari al periodo minimo stabilito in via normativa, restando affidata alla discrezionalità del contribuente la scelta della durata massima del piano d'ammortamento.

L'Agenzia ammette la possibilità di recuperare, a partire dal 1° gennaio 2004, le quote di ammortamento non dedotte per effetto dell'applicazione di coefficienti ridotti rispetto a quelli massimi consentiti.

Si ritiene altresì che il contribuente possa applicare, sempre a partire dal periodo d'imposta 2004, coefficienti di ammortamento anche inferiori alla metà delle aliquote massime, tanto ai beni di nuova acquisizione, quanto a quelli per i quali in passato erano già state imputate quote di ammortamento, anche nel caso in cui l'ammortamento civilistico, contabilizzato dalla società nel conto economico, sia superiore a quello che, operando una variazione di aumento in sede di dichiarazione dei redditi, viene dedotto dal reddito imponibile.

Redditi d'impresa – Determinazione del reddito – Contratto di associazione in partecipazione con apporto di capitale – Trattamento – Art. 109, comma 2, lettera b), del DPR 22 dicembre 1986, n. 917 – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.

Ris. Agenzia delle Entrate 16 maggio 2005, n. 62/E, ne Il fisco 24/2005, fasc. n. 2, pag. 9860.

Con riferimento ad un contratto di associazione in partecipazione con apporto di capitale in natura, viene chiarito che il corrispettivo conseguito dalla società associata, per la cessione di beni-merce, rappresentato dal valore normale dei beni apportati comprensivo della quota di prezzo corrisposta dalla società associante, rappresenta un ricavo per la società associata e, nel contempo, un costo deducibile per la società associante per la società associante.

Redditi di impresa – Determinazione del reddito – Debiti a medio lungo-termine in valuta estera relativamente al periodo d'imposta chiuso al 31 dicembre 2004 – Trattamento civilistico e fiscale.

Ris. Agenzia delle Entrate 17 giugno 2005, n. 80/E, in Corr. Trib. 2005, pag. 2336.

Al fine della redazione del bilancio 2004, i debiti in valuta estera sia breve che a medio-lungo termine non vanno iscritti tra le immobilizzazioni e vanno valutati facendo riferimento al cambio alla data di chiusura dell'esercizio.

Lo stesso criterio di valutazione opera anche ai fini fiscali e ciò comporta che gli utili e le perdite su cambi contabilizzati a conto economico assumano rilevanza ai fini della determinazione del reddito.

A seguito della modifica operata dal D.Lgs. n. 38/2005 all'art. 110 del TUIR, che trova applicazione per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare a decorrere dal periodo d'imposta 2005, è venuta meno dal punto di vista fiscale ogni distinzione tra crediti e

debiti immobilizzati e non; conseguentemente, a prescindere dalla loro collocazione in bilancio, le attività e le passività in valuta devono essere valutate al cambio in vigore alla data di chiusura dell'esercizio ed i relativi utili e perdite su cambi non avranno rilevanza fiscale sino al loro realizzo.

Redditi di impresa – Determinazione del reddito – Ammortamento dei beni materiali – Trattamento.

Ris. Agenzia delle Entrate 17 giugno 2005, n. 78/E, in Corr. Trib. 2005, pag. 2253.

L'Agenzia delle Entrate chiarisce che non è possibile calcolare discrezionalmente gli ammortamenti fiscali in misura inferiore da quella degli ammortamenti civilistici, e ciò in virtù del principio di derivazione del reddito imponibile dal risultato del conto economico.

Non è possibile dedurre dal reddito di futuri esercizi il minore ammontare (rispetto a quello civilistico) degli ammortamenti non dedotti in precedenza, attraverso variazioni in diminuzione.

Redditi di impresa – Determinazione del reddito – Base imponibile – Versamenti e remissioni di debito effettuati a copertura di perdite eccedenti il netto patrimoniale della società emittente – Disciplina fiscale applicabile.

Ris. Agenzia delle Entrate 11 luglio 2005, n. 90/E, in Corr. Trib. 2005, pag. 2637.

I versamenti e le rinunce ai crediti effettuati dalla società partecipante, a copertura di perdite della partecipata, che siano risultati eccedenti rispetto al patrimonio netto della società partecipata dopo la copertura delle perdite (cd. sottozero), riferiti a partecipazioni in possesso dei requisiti per l'esenzione di cui all'art. 87, comma 1, del TUIR, non potranno essere portati in deduzione nella determinazione del reddito imponibile della società partecipante.

Accertamento imposte sui redditi – Ritenuta sui dividendi e rimborso della ritenuta sui dividendi distribuiti a soggetti non residenti – Dividendi pagati a società madre non residente prima del decorso di un anno di ininterrotto possesso della partecipazione nella società figlia residente in Italia – Rimborso – Inammissibilità.

Ris. Agenzia delle Entrate 29 luglio 2005, n. 109/E, in Boll. Trib. 2005, pag. 1293.

Confermando quanto già precisato nella circolare 19 giugno 2001, n. 60 e ribadito dalla Corte di Giustizia, l'Agenzia precisa che gli utili distribuiti da società figlie residenti in Italia a società madri residenti in altri Stati dell'Unione europea sono esenti dalla ritenuta di cui all'art. 27 DPR 600/73 solo quando sia trascorso il periodo annuale di ininterrotto possesso della partecipazione.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Reddito d'impresa – Costi deducibili – Spese sostenute per il condono edilizio – Spese di rappresentanza – Perdite su crediti – Quote di ammortamento di beni immateriali – Compensazione delle perdite pregresse con l'utile imponibile – Configurabilità.

Cass., sez. trib. 18 aprile 2005, n. 10952, in Giur. Imp. 3/05.

Le spese sostenute in ragione di un condono edilizio non possono essere considerate *tout court* oneri di carattere sanzionatorio, mentre tra le spese di rappresentanza rientrano anche le spese di pubblicità, di cui all'art. 71 del DPR n. 597 del 1973; le quote dell'ammortamento

riferibile alle immobilizzazioni devono essere ragguagliate al periodo d'imposta e le perdite su crediti sono deducibili a condizione che non superino l'importo del relativo fondo. Conseguentemente tali spese – entro i suddetti limiti – risultano deducibili dal reddito d'impresa della società che le ha sostenute.

Non può sfuggire che in tali pronunce la Cassazione assume orientamenti che attengono al merito, nel senso di disattendere eccezioni dell'Ufficio forse troppo generiche.

Reddito d'impresa – Somme versate per condono edilizio – Spesa inerente immobili aziendali – Deducibilità.

Cass., sez. trib. 24 maggio 2005, n. 10952, in Corr. Trib. 2005, pag. 2463.

Sono deducibili, in quanto inerenti ai fini della determinazione del reddito d'impresa, le spese sopportate da una società per il condono edilizio, trattandosi di componenti negative di reddito sostenute per rendere completamente utilizzabile un immobile facente parte del complesso produttivo.

REDDITI DI LAVORO AUTONOMO

Dottrina

“Problematiche tributarie in tema di indennità suppletiva di clientela nel contratto di agenzia”, di P. MARONGIU ne Il fisco 24/2005, fasc. n. 1, pag. 9622.

L'articolo compie una disamina organica delle caratteristiche fondamentali dell'istituto sotto il profilo civilistico e dell'evoluzione della relativa disciplina fiscale.

Per indennità suppletiva di clientela si intende la somma che l'agente riceve dal preponente nel caso in cui l'agente gli abbia procurato nuovi clienti, o perché il rapporto si scioglie ad iniziativa del preponente per fatto non imputabile all'agente, o perché quest'ultimo presenta le proprie dimissioni per invalidità permanente o per il conseguimento della pensione Enasarco.

Sotto il profilo fiscale il trattamento risulta essere differente a seconda della forma giuridica con cui l'agente svolge la propria attività e cioè se l'agente è persona fisica, ovvero persona giuridica ovvero società di capitali.

Nelle prime due fattispecie l'indennità suppletiva di clientela è considerata reddito assimilato a quello di lavoro autonomo, soggetta al regime di tassazione separata, mentre nell'ultima – agente società di capitali – non è soggetta al regime di tassazione separata, ma concorre alla formazione del reddito d'impresa.

Problemi possono sorgere in ordine alla contabilizzazione dell'indennità.

L'A. afferma che nell'ipotesi in cui la corresponsione dell'indennità sia certa solo nell'*an* e non anche nel *quantum* la stessa debba essere rilevata dall'agente solo nell'esercizio in cui si realizza anche la determinabilità oggettiva del *quantum*.

In ordine alla deducibilità da parte della società preponente, sembra ormai prevalere, in maniera pressoché univoca, la tesi della deducibilità fiscale del relativo accantonamento anche per quella erogata a favore degli agenti che operano come società di capitali.

La deduzione degli accantonamenti deve operarsi, nei singoli esercizi, secondo il criterio di competenza nella misura effettivamente stanziata in bilancio.

L'incertezza dell'*an* e del *quantum* dell'ammontare dovuto può comportare che il proponente accantoni, a titolo di indennità, o una somma maggiore di quella che poi in sede di erogazione si riveli necessaria oppure una inferiore.

Nel primo caso la differenza è qualificabile in termini di sopravvenienza attiva imponibile in capo al proponente, mentre nel secondo, la differenza diviene in capo al proponente una sopravvenienza deducibile. (EM)

REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

Prassi Amministrativa

Redditi di lavoro dipendente – *Fringe benefits* – Somministrazione ai dipendenti di alimenti e bevande mediante un badge elettronico, denominato “Card” – Non concorre alla formazione del reddito di lavoro dipendente.

Ris. Agenzia delle Entrate 17 maggio 2005, n. 63/E, in Boll. Trib. 2005, pag. 1055.

Le “card” elettroniche che vengono utilizzate dai dipendenti per la somministrazione di pasti non sono assimilabili ai ticket restaurant, ma piuttosto ad un sistema di mensa aziendale.

Ai fini delle imposte sui redditi, le prestazioni rese con le card non concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente a prescindere dal superamento o meno del limite di 5,29 euro.

Redditi di lavoro dipendente – Determinazione del reddito – Contributi di assistenza sanitaria integrativa – Esclusione dalla formazione del reddito – Condizioni – Art. 51, comma 2, lettera a), del DPR 22 dicembre 1986, n. 917 – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.

Ris. Agenzia delle Entrate 25 luglio 2005, n. 96/E, ne Il fisco 33/2005, fasc. n. 2, pag. 13118.

L'Agenzia chiarisce che non è possibile estendere la qualificazione di contributo previdenziale (il quale non concorre, entro determinati limiti, alla formazione del reddito di lavoro dipendente) la quota associativa da versare ad un'organizzazione sindacale dei dirigenti di azienda industriali che ha istituito un fondo per la previdenza complementare.

Infatti tale quota, anche se versata unitamente ai contributi di assistenza sanitaria integrativa, non è direttamente finalizzata al finanziamento della posizione previdenziale individuale.

Reddito di lavoro dipendente – Determinazione del reddito – Assegnazione di azioni gratuite – Esclusione dalla formazione del reddito.

Ris. Agenzia delle Entrate 25 luglio 2005, n. 97/E, in Corr. Trib. 2005, pag. 2723.

Il caso affrontato nella risoluzione riguarda la cessione da parte di una società italiana di una quota di minoranza di una società francese con collocazione delle azioni sul mercato azionario mediante un'offerta pubblica di vendita differenziando il collocamento attraverso due offerte distinte: una aperta al pubblico e una riservata agli investitori istituzionali.

L'offerta rivolta agli investitori istituzionali prevede il lancio di un piano di azionariato diffuso di cui saranno beneficiari i dipendenti della società francese e di alcune sue società controllate nonché gli ex dipendenti che abbiano lavorato per una società appartenente al gruppo della società francese per almeno cinque anni.

Sia ai dipendenti della società francese che a quelli delle società controllate italiane si prevede saranno assegnate ulteriori azioni gratuite a condizione che non cedano le azioni acquistate per un determinato periodo di tempo stabilito dal piano.

A tal riguardo l'Agenzia ritiene che l'agevolazione fiscale di cui all'art. 51 TUIR non sia applicabile nei confronti di quei soggetti che “pur avendo lavorato per l'Azienda per un consistente numero di anni, di fatto non sono più in forza presso di essa” ed esclude quindi dall'agevolazione gli ex dipendenti.

Discorso diverso per le azioni gratuite concesse ai dipendenti che ne mantengono il possesso per un determinato periodo di tempo.

In questo caso il requisito dell'offerta rivolta alla generalità dei dipendenti risulta rispettato. Qualora le azioni siano cedute prima di tre anni il valore che non ha concorso a formare il

reddito del dipendente al momento della percezione viene assoggettato a tassazione come reddito di lavoro dipendente nel periodo d'imposta in cui avviene la cessione.

L'art. 51 citato, come noto, prevede l'esclusione dal reddito di lavoro dipendente di azioni assegnate a ciascun dipendente con un limite di valore che non superi € 2065,83 per ogni periodo d'imposta.

Nel verificare il rispetto del limite di cui sopra, si dovranno sommare tutte le attribuzioni di azioni ricevute nell'ambito dello stesso periodo di imposta, sia a titolo oneroso che gratuito. La parte eccedente verrà assoggettata a tassazione quale reddito di lavoro dipendente.

Redditi di lavoro dipendente – Riassunzione del dipendente illegittimamente licenziato – Recupero da parte dell'Ente erogatore delle somme pagate a titolo di trattamento pensionistico – Restituzione a carico del soggetto reintegrato delle somme percepite al lordo delle ritenute trattenute dall'Ente in qualità di sostituto di imposta.

Ris. Agenzia delle Entrate 29 luglio 2005, n. 110/E, in Boll. Trib. 2005, pag. 1296.

Il recupero, nei confronti del contribuente, delle somme erogate a titolo di trattamento pensionistico e successivamente restituite dallo stesso poiché non più spettanti deve avvenire al lordo delle ritenute che l'Ente erogatore ha versato all'Erario in qualità di sostituto.

Redditi di lavoro dipendente – Determinazione del reddito – Azioni assegnate gratuitamente ai dipendenti – Art. 51, comma 2, lettera g), del DPR 22 dicembre 1986, n. 917 – Trattamento – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.

Ris. Agenzia delle Entrate 12 agosto 2005, n. 118/E, ne Il fisco 33/2005, fasc. n. 2, pag. 13126.

Non deve essere assoggettato ad IRPEF quale reddito di lavoro dipendente il valore delle azioni assegnate ai dipendenti nel caso in cui gli stessi le abbiano cedute a terzi, entro il triennio dall'assegnazione, non volontariamente ma per obbligo di legge.

Giurisprudenza

Corte di Giustizia CE

Redditi di lavoro dipendente – Tassazione separata – Indennità di fine rapporto – Esodo – Lavoratori di età superiore a 50anni, se donne, o 55 anni , se uomini – Contrasto con la direttiva CEE n. 207/1976 sulla parità di trattamento fra uomini e donne – Sussistenza.

Corte di Giustizia CE, sez. I 21 luglio 2005, n. C-207/04, in Corr. Trib. 2005, pag. 2560.

La direttiva del Consiglio n. 76/207/CEE, relativa all'attuazione del principio della parità di trattamento fra gli uomini e le donne per quanto riguarda l'accesso al lavoro, alla formazione professionale e le condizioni di lavoro, deve essere interpretata nel senso che essa osta ad una normativa come l'art. 17 (ora art. 19) del DPR n. 917/1986, che consente, a titolo di incentivo all'esodo, il beneficio della tassazione con aliquota ridotta alla metà delle somme erogate in occasione dell'interruzione del rapporto di lavoro ai lavoratori che hanno superato i 50 anni, se donne, e i 55 anni, se uomini.

Redditi di lavoro dipendente – Pensione complementare – Rinuncia – Tassazione separata – Applicabilità.

Cass., sez. trib. 21 febbraio 2005, n. 3416, in Giur. Imp. 3/05.

L'art. 17 del TUIR, che prevede l'applicazione del criterio di tassazione separata, è applicabile soltanto alle indennità commisurate alla durata del rapporto di lavoro.

Conseguentemente, il giudice di merito chiamato a decidere se una determinata somma rientri fra quelle assoggettate al regime agevolato, dovrà preliminarmente compiere un esame analitico dei criteri seguiti per la determinazione della stessa per verificare se sia stata effettivamente commisurata alla durata del rapporto di lavoro, ovvero determinata con altri criteri.

Redditi di lavoro dipendente – Incentivo all'esodo – Indennità sostitutiva del preavviso – Incompatibilità – Tassazione separata – Aliquota agevolata – Art. 19, co. 4-bis, del TUIR – Applicabilità.

Cass., sez. trib. 23 febbraio 2005, n. 3734, in Giur. Imp. 3/05.

Posto che il preavviso costituisce un elemento inerente alla struttura legale del diritto di recesso unilaterale del datore di lavoro, di cui regola le modalità temporali di esercizio, nell'ipotesi in cui la risoluzione del rapporto di lavoro sia concordata fra le parti, nel contesto di un piano di incentivazione all'esodo, la somma corrisposta al lavoratore non potrà, neppure pro quota, configurare un'indennità sostitutiva del preavviso.

Redditi di lavoro dipendente – Incentivazioni all'esodo – Esodo individuale – Compatibilità – Sussiste.

Cass., sez. trib. 7 marzo 2005, n. 4910, in Boll. Trib. 2005, pag. 895.

Ai fini dell'IRPEF un esodo dal posto di lavoro per essere agevolato non deve interessare tutti i dipendenti che abbiano raggiunto l'età richiesta dalla legge o anche solo quelli appartenenti ad una stessa categoria professionale.

Redditi di lavoro dipendente – Incentivi all'esodo – Art. 19, comma 4-bis, del TUIR – Esodo individuale – Applicabilità.

Cass., sez. trib. 2 maggio 2005, n. 9049, in Giur. Imp. 3/05.

L'art. 17, comma 4-bis del TUIR (art. 19, comma 4-bis, nell'attuale formulazione del TUIR), che reca la disciplina delle somme corrisposte in occasione della cessazione del rapporto di lavoro al fine di incentivare l'esodo dei lavoratori prossimi al pensionamento, non richiede che l'esodo riguardi una pluralità di lavoratori; né è dato ricavare tale soluzione interpretativa sulla base di un'esegesi logico sistematica della norma.

Conseguentemente, il regime fiscale agevolato previsto dalla richiamata disposizione deve trovare applicazione sia nell'ipotesi di uscita simultanea di una gran numero di lavoratori, sia in quella di uscita, in tempi diversi, di uno o più lavoratori.

Commissioni tributarie di merito

Lavoro dipendente – Risarcimento del danno biologico – Imponibilità – Esclusione – Art. 16 del DPR 22 dicembre 1986, n. 917, nel testo in vigore fino al 31 dicembre 2003.

Comm. Prov. di Milano, sez. XXI, 31 gennaio 2005, n. 297, ne Il fisco 34/2005, fasc. n. 1, pag. 13330.

Mentre è assoggettabile a tassazione il risarcimento dei danni da demansionamento, da considerarsi lucro cessante e quantificabile sulla base della retribuzione mensile percepita, non è tassabile il risarcimento del danno biologico che non rientra nel disposto dell'art. 16 del DPR 22 dicembre 1986, n. 917 in quanto non tipico del rapporto di lavoro subordinato, atteso che la liquidazione di tale voce di danno è indipendente dal rapporto giuridico dal quale trae origine.

REDDITI FONDIARI

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Redditi fondiari – Immobili vincolati – Applicazione della minore rendita catastale – Beni destinati ad usi non abitativi – Legittimità.

Cass., sez. trib. 23 maggio 2005, n. 10860, ne Il fisco 25/2005, fasc. n. 1, pg. 10027.

In tema di imposte sui redditi, l'art. 11, comma 2, della L. 30 dicembre 1991, n. 413, il quale stabilisce che "In ogni caso il reddito degli immobili riconosciuti di interesse storico e artistico ai sensi dell'articolo 3 della legge 1° giugno 1939, n. 1089, è determinato mediante l'applicazione della minore tra le tariffe d'estimo previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale è collocato il fabbricato", è applicabile anche agli edifici locati ad uso non abitativo

Commissione tributaria di merito

Redditi fondiari – Catasto – Attribuzione di rendita catastale – Immobili ricadenti in categoria D/1 – Stima diretta – Valutazione di tutti gli elementi concorrenti alla determinazione del valore attribuibile – Fattispecie – Vicinanza allo stabile di censire di un presidio ospedaliero – Riduzione della rendita catastale – Spettanza.

Comm. reg. di Milano, sez. XXXVII 21 aprile 2005, n. 62, ne Il fisco 24/2005, fasc. n. 1, pag. 9717.

Laddove il giudice tributario ritenga che un particolare elemento o circostanza di fatto possa concorrere negativamente alla quantificazione del valore di un immobile ricadente in categoria D/1 (nella specie, la vicinanza di un presidio ospedaliero), non può esimersi dal trarre le conseguenze di siffatto giudizio determinando il *quantum* della riduzione del valore ai fini della successiva corretta applicazione al valore così decurtato del saggio di fruttuosità.

RISCOSSIONE

Prassi Amministrativa

Riscossione – Rimborsi da parte dell'Amministrazione finanziaria – Eccedenze di imposta sui redditi dovute in base alle dichiarazioni presentate fino al 30 giugno 1997 – Rimborso senza far valere eventuali prescrizioni – Art. 2, comma 58, della L. n. 350/2003 – Ambito di applicazione.

Ris. Agenzia delle Entrate 3 maggio 2005, n. 54/E, in Boll. Trib. 2005, pag. 1050.

La Risoluzione fornisce la corretta interpretazione dell'art. 2, comma 58, della legge 24 dicembre 2003, n. 350, in base al quale l'Agenzia delle Entrate rimborsa le eccedenze di IRPEF e IRPEG dovute in base alle dichiarazioni dei redditi presentate fino al 30 giugno 1997, senza far valere la eventuale prescrizione del diritto dei contribuenti eventualmente maturata.

A tal riguardo l'Agenzia chiarisce che il rimborso deve essere effettuato anche nel caso in cui l'Ufficio abbia eccepito la prescrizione del diritto al rimborso ed anche nel caso in cui il giudizio sia pendente.

La disposizione è invece inapplicabile qualora sia intervenuta sentenza passata in giudicato.

La predetta disposizione, in quanto norma eccezionale, non si estende anche all'ILOR e all'addizionale ILOR.

Giurisprudenza

Corte Costituzionale

Riscossione – Imposte sul reddito – Liquidazione delle imposte dovute in base alla dichiarazione – Art. 36-bis del DPR 29 settembre 1973, n. 600 – Termine per la notificazione – Art. 25 del DPR 29 settembre 1973, n. 602 – Espunzione dal testo normativo – Art. 1, comma 1, lettera b), del D.Lgs. 27 aprile 2001, n. 193 – Mancata previsione di un termine per la notifica del ruolo recante la pretesa erariale – Violazione degli artt. 3 e 24 della Costituzione – Questione di legittimità costituzionale – Fondatezza.

Corte Cost. 15 luglio 2005, n. 280, ne Il fisco 31/2005, fasc. n. 1, pag. 12115.

E' fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 25 del DPR 29 settembre 1973, n. 602, nel testo modificato dall'art. 1, comma 1, lettera b), del D.Lgs. 27 aprile 2001, n. 193, sollevata con riferimento agli artt. 3 e 24 della Costituzione. La mancata esplicita previsione di un termine entro il quale la cartella di pagamento delle imposte liquidate ai sensi dell'art. 36-bis del DPR 29 settembre 1973, n. 600, deve essere notificata, a pena di decadenza, al contribuente, costituisce violazione del principio generale più volte evocato nella giurisprudenza alla Corte secondo il quale non è consentito lasciare il contribuente esposto senza limiti temporali all'azione esecutiva del Fisco. Il legislatore deve dunque attender all'esigenza costituzionalmente inderogabile di stabilire un termine colmando la lacuna normativa conseguentemente alla presente pronuncia di accoglimento.

Corte di Cassazione

Riscossione – Imposte sul reddito – Avviso di mora – Duplice natura giuridica – Possibile reiterazione – Mancata impugnazione . Preclusione per l'impugnativa di successivi avvisi analoghi.

Cass., sez. trib. 17 febbraio 2005, n. 3231, ne Boll. Trib. 2005, pag. 714.

L'avviso di mora era un atto cui la legge attribuiva una duplice funzione: da un lato quella, analoga al precetto, di intimare un pagamento entro termini ristretti con l'avvertenza che in caso contrario si sarebbe proceduto ad esecuzione forzata; dall'altro quella, attribuita dalla legge processuale tributaria, di un atto impositivo vero e proprio, qualora fosse il primo atto di gestione del rapporto sostanziale ad essere reso conoscibile al contribuente.

Ogni nuovo avviso di mora innovava l'effetto esecutivo degli avvisi di mora in precedenza notificati allo stesso contribuente, ma era meramente reiterativo dei precedenti e quindi la mancata impugnazione del primo precludeva l'impugnazione del successivo.

Nel processo tributario il principio dispositivo in tema di prova viene mitigato allorché si devono esaminare questioni rilevabili d'ufficio come l'ammissibilità di un ricorso; sicché, qualora una delle parti ne eccepisca l'inammissibilità per la prima volta in appello, la Commissione tributaria, esercitando d'ufficio il potere istruttorio previsto dall'art. 7, primo comma del D.Lgs. 546/92, può ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione o avvalersi di

documenti prodotti da una parte come il concessionario che non abbia partecipato al grado di appello.

Commissioni tributarie di merito

Riscossione – Cartella di pagamento – Invito a fornire chiarimenti o documenti, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione di parte, ex art. 6, comma 5, dello Statuto del Contribuente – Mancanza – Nullità – Conseguenze.

Comm. trib. prov. di Milano, sez. XXV 3 marzo 2005, n. 35 in Boll. Trib. 2005, pag. 1247.

E' nulla la cartella di pagamento non preceduta dall'invito dell'Amministrazione finanziaria a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a 30 giorni dalla richiesta di cui all'art. 6, comma 5, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente).

Riscossione – Cartella di pagamento – Statuto del contribuente – Obbligo di motivazione – Mancanza – Illegittimità dell'atto.

Cass., sez. trib. 11 febbraio 2005, n. 2819, in Giur. Imp. 3/05.

Alla cartella di pagamento sono applicabili i principi generali indicati per ogni provvedimento amministrativo dall'art. 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, poi esplicitamente recepiti in materia tributaria dall'art. 7 della legge 27 luglio 2000, n. 212, recepitore lo Statuto dei diritti del contribuente.

Conseguentemente è illegittima la cartella di pagamento che evidenzia una mera sequela di numeri privi di riferimento concreto, tali da non consentire l'effettivo esercizio del diritto di difesa da parte del contribuente.

RITENUTE ALLA FONTE

Prassi Amministrativa

Accertamento – Ritenute alla fonte – Ritenute sui redditi di lavoro autonomo – Indennità per cessazione di rapporti di agenzia – Trattamento – Art. 25, comma 1, del DPR 29 settembre 1973, n. 600 – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.

Ris. Agenzia delle Entrate 29 luglio 2005, n. 105/E, ne Il fisco 33/2005, fasc. n. 2, pag. 13112.

L'Agenzia chiarisce che alla luce delle modifiche apportate dal DLgs 344/2003, si devono ritenere superate le istruzioni fornite nella precedente risoluzione n. 132/2001, in quanto dall'1 gennaio 2004 le indennità per la cessazione di rapporti di agenzia corrisposte a società di persone sono escluse dalla formazione del reddito d'impresa già prevista per le indennità corrisposte allo stesso titolo a persone fisiche e, come queste, sono soggette a tassazione al momento della loro effettiva percezione in capo ai soci, con applicazione della ritenuta d'acconto di cui all'art. 25, comma 1, DPR 600/1973.

Tuttavia qualora le indennità maturate alla data del 31 dicembre 2003 abbiano già concorso alla formazione del reddito d'impresa, dette somme verranno escluse dall'applicazione della ritenuta alla fonte.

A tal fine la società di persone dovrà rilasciare alla casa mandante-sostituto d'imposta una dichiarazione da cui risulti che queste indennità sono state computate per competenza per il calcolo del reddito d'impresa.

DISPOSIZIONI ANTIELUSIVE

Dottrina

“Scissioni ed elusione alla luce dei recenti pareri del Comitato consultivo”, di I. BELLUZZO e E. LO PRESTI VENTURA, ne Il fisco 33/2005, fasc. n. 1, pag. 12937.

Gli AA. commentano alcuni pareri resi nel corso del 2005 dal Comitato Consultivo su determinate operazioni di scissione, nei quali emerge un atteggiamento del Fisco in genere non preclusivo dell'operazione, ma certamente diretto a sindacare le vere motivazioni economiche delle operazioni.

Il primo caso commentato concerne una società in accomandita semplice con capitale sociale ripartito tra sei nuclei familiari facenti capo ad un unico stipite, e titolare di un'attività di amministrazione di beni immobili nonché di compravendita e permuta di terreni e fabbricati.

Per ovviare all'assenza di un accordo nella gestione, la società ha prospettato una scissione totale con costituzione di 6 nuove beneficiarie, assegnate ai preesistenti soci in proporzione delle quote detenute nella società originaria.

Il progetto di scissione, nella sua proporzionalità e nell'assenza di ogni intenzione di cessione a breve, ha ricevuto il consenso del Comitato in ragione della fondatezza delle motivazioni esposte: le difficoltà gestionali conseguenti ad un'eccessiva frammentazione dell'amministrazione tra sei nuclei, ciascuno con una propria visione circa il destino del compendio immobiliare, si sono dimostrate di impedimento alla continuazione dell'attività.

Alle stesse conclusioni il Comitato è giunto anche nel secondo parere, avente ad oggetto lo scorporo da una preesistente azienda familiare, avente la forma di società per azioni, dell'attività commerciale e della correlata costituzione di una nuova società aventi compiti operativi.

In particolare nessun profilo di elusione può configurarsi laddove da una parte vi sia piena continuità di valori fiscali ante e post scissione, tanto nella società di nuova costituzione, avente compiti operativi, quanto nella società scissa, titolare del compendio immobiliare, e dall'altro dall'espressa dichiarazione delle parti circa l'assenza nel breve periodo di alcuna cessione di partecipazioni e quindi dal perdurante assoggettamento al regime d'impresa delle plusvalenze sottese ai diversi beni interessati dall'operazione.

Gli AA. osservano come la pronuncia si inserisce nell'ormai consolidato orientamento del Fisco in cui emerge l'intento di non delegittimare a priori la scissione come strumento di estrapolazione degli immobili dal contesto aziendale, a meno che l'operazione persegua finalità non meritevoli di tutela.

Ragioni che non possono essere individuate con espressioni puramente formali, prive di riferimenti a piani industriali verosimili. (EM)

BOLLO (Imposta di)

Dottrina

“Applicazione dell'imposta di bollo ai contratti bancari di garanzia”, di G. POLO, ne Il fisco 23/2005, fasc. n. 1, pag. 9243.

Con riguardo al trattamento ai fini dell'imposta di bollo dei contratti che disciplinano le operazioni e i servizi bancari e finanziari, l'A. si sofferma sui chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate nella risoluzione 5 maggio 2005, n. 59/E.

Per i contratti bancari di garanzia, come le fideiussioni rilasciate dalle banche, l'Agenzia ha chiarito che se il contratto è stipulato fra la banca e un soggetto titolare di conto corrente bancario e il corrispettivo della fideiussione, quale commissione bancaria, viene pagato mediante addebito sul conto corrente medesimo esso può ritenersi compreso fra quelli non soggetti autonomamente all'imposta di bollo, in quanto assorbita in quella periodica assolta sugli estratti conto inviati dalla banca al cliente che ha richiesto la fideiussione.

In altre parole, l'assolvimento periodico dell'imposta di bollo sull'estratto conto corrente sostituisce qualsiasi altra imposta di bollo dovuta sugli atti inerenti al rapporto, ivi compresi i contratti e tutti gli altri atti e documenti ad essi relativi.

Diversamente, qualora gli stessi contratti bancari di garanzia vengano regolati per cassa ovvero mediante pagamenti in contanti delle commissioni al momento del rilascio della garanzia, saranno assoggettati autonomamente all'imposta di bollo.

L'A. sottolinea come con tale pronuncia l'Agenzia delle Entrate abbia contribuito a dirimere l'annosa questione riguardante la corretta individuazione dei rapporti regolati in conto corrente per la quale la locuzione "regolato in conto corrente" equivale a quella di "pagamento mediante addebito sul conto corrente delle commissioni che discendono dal rapporto contrattuale stipulato con il cliente correntista".

L'A. rileva come, in virtù della su esposta interpretazione, eventuali fideiussioni rilasciate da soggetti diversi dalle banche non possano avvalersi dell'effetto sostitutivo, agli effetti dell'imposta di bollo, in quanto non sussiste un rapporto di conto corrente bancario sottostante.

Anche per le fideiussioni ricevute dalle banche (cd fideiussioni attive) la risoluzione risolve i dubbi sorti in passato, giungendo alla conclusione che "alle garanzie ricevute si applica lo stesso trattamento ai fini dell'imposta di bollo relativo ai contratti per crediti di firma".

In particolare, le garanzie prestate mediante scritture private non autenticate, se relative ad operazioni e servizi bancari finanziari regolati per cassa sono soggette all'imposta di bollo; se le operazioni alle quali accedono sono invece regolate in conto corrente, non sono soggette autonomamente all'imposta di bollo poiché la stessa è ricompresa nell'imposta sostitutiva dovuta sugli estratti di conto corrente. (EM)

IMPOSTA SOSTITUTIVA CREDITO

Prassi Amministrativa

Imposta sostitutiva – Operazioni di credito a medio e lungo termine – Aumento dell'aliquota sui finanziamenti di cui al D.L. 12 luglio 2004, n. 168, convertito, con modificazioni, dalla L. 30 luglio 2004, n. 191 e al D.L. 3 agosto 2004, n. 220, convertito, con modificazioni, dalla L. 19 ottobre 2004, n. 257 – Istruzioni.

Circ. Agenzia delle Entrate 9 maggio 2005, n. 19/E, in Corr. Trib. 2005, pag. 1932.

L'Agenzia illustra gli effetti dell'aumento dell'imposta sostitutiva dallo 0,25 % al 2% prevista per i contratti di finanziamento stipulati a decorrere dal 1 agosto 2004 per l'acquisto, la costruzione o la ristrutturazione di immobili ad uso abitativo per i quali manchino le condizioni per godere delle agevolazioni prima casa.

L'aliquota dello 0,25% resta applicabile a tutti i finanziamenti a medio e lungo termine:

- che non si riferiscono all'acquisto, alla costruzione o alla ristrutturazione di immobili ad uso abitativo e loro pertinenze;
- che si riferiscono all'acquisto, alla costruzione o alla ristrutturazione di immobili ad uso abitativo per i quali ricorrano le condizioni per godere delle agevolazioni "prima casa";
- erogati a favore di persone fisiche nell'esercizio dell'impresa ovvero di società ed enti per l'acquisto, ristrutturazione, costruzione di fabbricati ad uso abitativo.

La disposizione è applicabile a decorrere dal 20 ottobre 2004, ai mutui concessi da enti, istituti, fondi e casse previdenziali nei confronti dei propri dipendenti e iscritti. L'aliquota per la prima

casa deve essere richiesta dal mutuatario ordinario (0,25) persona fisica con dichiarazione in atto; nel caso di contestazione deve esser resa da tutti. In caso diverso, sulla quota non relativa al soggetto che intende utilizzare i finanziamenti per la prima casa, l'acconto per le banche è del 300% dell'imposta dovuta per le operazioni effettuate nel I semestre 2004.

IPOTECARIE E CATASTALI (Imposte)

Prassi Amministrativa

Ipotecarie e catastali (imposte) – Base imponibile – Conferimento in società di immobile gravato da passività – Determinazione della base imponibile – Istruzioni.

Circ. Agenzia delle Entrate 30 maggio 2005, n. 25/E, in Corr. Trib. 2005, pag. 2492.

Nel caso di conferimento in società di immobile gravato da passività, la base imponibile ai fini dell'applicazione delle imposte ipotecaria e catastale è determinabile facendo riferimento al valore venale in comune commercio del bene, al lordo delle eventuali passività. Di conseguenza, ai fini delle imposte in esame, si deve tener conto, nel computo della base imponibile, di tutte le componenti economiche rilevanti, suscettibili, cioè, in base ai consueti criteri di stima, di influire sulla quantificazione del valore venale in comune commercio dell'immobile, senza autorizzare alcuna automatica e indiscriminata deduzione di passività.

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Ipotecarie e catastali (imposte) – Conferimento di immobili di società – Art. 7, par. 2, dir. CEE n. 335 del 1969 – Immediata applicabilità – Tassazione – Esclusione – Stato-membro – Facoltà di deroga – Artt. 9 dir. CEE n. 335 del 1969 e 102 del Trattato CEE – Mancato esercizio – Tassazione – Illegittimità.

Cass., sez. trib. 20 gennaio 2005, n. 1188, in Giur. Imp. 3/05.

Le direttive comunitarie sono direttamente applicabili negli ordinamenti degli Stati-membri qualora le prescrizioni ivi riportate risultino incondizionate, sufficientemente precise e sia scaduto il termine per il loro recepimento.

Conseguentemente il conferimento di immobili in società risulta esonerato dall'imposta ipotecaria e catastale, giusta quanto previsto dall'art. 7, par. 2, della direttiva CEE 17 luglio 1969, n. 355, novellato dalla direttiva 10 giugno 1985, n. 303, in quanto lo Stato italiano non si è avvalso della facoltà di deroga prevista dall'art. 9 della citata direttiva, esercitabile ai sensi dell'art. 102 del Trattato CEE..

Corti d'Appello

Ipotecarie e catastali (imposte) – Documenti, dati ed informazioni attinti presso l'Agenzia del territorio – Riutilizzo – Legittimità – Violazione della concorrenza da parte

dell'Agenzia – Sussistenza – Obbligo della medesima di consentire tale utilizzo alle stesse condizioni precedenti.

Corte d'Appello di Milano, sez. I 14 maggio 2005, in Boll. Trib. 2005, pag. 1141.

Secondo il concetto di impresa posto dal diritto comunitario anche l'Agenzia del territorio deve considerarsi un'impresa, la quale, come tale, non può avvalersi della sua posizione di monopolio per impedire il riutilizzo dei dati, informazioni e documenti acquisiti da società commerciali od altri "visuristi" che compiano tali operazioni nell'interesse della propria clientela. Le stesse convenzioni previste dal comma 371 della legge 30 dicembre 2004, n. 311 (finanziaria 2005) sono da ritenersi illegittime non essendovi alcun nesso fra il costo del servizio concretamente reso e l'importo della tassa.

Deve essere quindi ordinato all'Agenzia del territorio di non impedire il riutilizzo di quei dati secondo le modalità in atto al 31 dicembre 2004.

IVA

Dottrina

"Il regime IVA degli oneri di quotazione in borsa" di M. PISANI, ne Il fisco 31/2005, fasc. n.1, pag. 12022.

L'Autore commenta la sentenza della Corte di Giustizia delle comunità Europee del 26 maggio 2005, in cui si afferma che l'emissione di azioni non è un'operazione rilevante ai fini IVA, tuttavia i costi sostenuti nell'ambito di tale operazione (nel caso di specie costi per la quotazione delle azioni) rientrano nelle spese generali del soggetto passivo e, in quanto tali, l'IVA inerente a detti costi è detraibile.

Detta conclusione non è stata condivisa dal Governo italiano, che ha presentato le proprie osservazioni scritte ai giudici europei, motivate in base alla assoluta carenza di commercialità dell'operazione di emissione di quote azionarie, carattere che, al contrario è ravvisabile nella successiva negoziazione dei titoli. Tuttavia poiché l'emissione di azioni nell'ambito della quotazione in Borsa non costituisce un'operazione imponibile ai sensi dell'articolo 2, punto 1, della sesta direttiva, non sussiste un diritto alla detrazione dell'IVA che ha gravato sulle prestazioni acquistate a titolo oneroso ai fini dell'emissione delle azioni.

Secondo l'Autore, invece, le conclusioni della corte di Giustizia in relazione alla detraibilità dell'IVA gravanti sugli oneri di quotazione, data l'assimilazione di detti costi alle spese generali, sono corrette in quanto detti costi, ancorché apparentemente finalizzati esclusivamente a rendere possibile la costituzione dei mezzi propri della società, in realtà si pongono quale premessa dell'intera gestione futura, e, quindi, dell'intero complesso di operazioni soggette all'imposta che saranno realizzate nella vita economica dell'impresa. Secondo L'Autore non sembra potersi scorgere alcuna differenza tra i costi legati alla sottoscrizione del capitale sociale in sede di costituzione della società e gli altri costi di impianto ed ampliamento ovvero le ulteriori spese ed oneri sostenuti nella fase antecedente l'inizio effettivo dell'attività imprenditoriale. Con riguardo a queste ultime, in particolare, proprio per effetto della mancanza di inizio dell'abituale svolgimento dell'attività caratteristica dell'impresa, non sarebbe in teoria possibile stabilire una connessione con operazioni soggette all'imposta. (CLP)

"Il regime IVA del factoring tra gestione dei crediti e finanziamento" di D. STEVANATO e L. PIRRELLO, in Dial. Dir. Trib. 4/2005, pag. 631.

Gli A.A. commentano la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Pordenone (sent. n.1 del 19.1.2005) che affronta il tema della disciplina IVA del *factoring*, dopo che la Corte di

Giustizia europea (C-305/01 del 26.6.2003) aveva affermato che l'attività di acquisizione di crediti posta in essere da un operatore economico (*factor*), con assunzione del rischio di insolvenza dei debitori ceduti ed in cambio di un corrispettivo (commissioni di *factoring*), esula dalla norma di esenzione di cui all'art. 13, parte B, lett. d), punto 3, della sesta direttiva CE. Nella norma comunitaria di esenzione, infatti, vengono menzionate le operazioni relative ai depositi di fondi, ai conti correnti, ai pagamenti, ai giroconti, ai crediti, agli assegni e ad altri effetti commerciali, ma vengono escluse le operazioni di recupero di crediti. Secondo la Corte di Giustizia, poiché il *factoring* in senso proprio configurerebbe un recupero di crediti, la commissione addebitata dal *factor* al cliente cedente resterebbe fuori dalla norma di esenzione, dovendo quindi essere fatturata in regime di imponibilità con addebito di IVA. Il Fisco italiano, invece, in parziale contrasto con la pronuncia dei giudici europei, ha osservato come, secondo l'ordinamento italiano, il *factoring* assumerebbe la causa principale o quantomeno prevalente del finanziamento, anche se la natura giuridica dell'operazione va individuata caso per caso. La pronuncia in commento condivide sostanzialmente la posizione dell'Amministrazione finanziaria rilevando che, se la causa del contratto è la volontà di ottenere dal *factor* una gestione dei crediti rivolta al recupero degli stessi, l'operazione sarebbe da qualificare come "recupero crediti", da assoggettare ad IVA; se invece il creditore vuole ottenere un finanziamento, si tratterebbe di una vera e propria operazione finanziaria esente da IVA. STEVANATO, in particolare, ritiene che questa posizione, seppure corretta in astratto, non tiene conto, nella prassi del *factoring*, che i due profili causali del finanziamento e la gestione e il recupero dei crediti affidata al *factor* non sono mai del tutto distinti, ed anzi si presentano inscindibilmente connessi. L'A. osserva che, se da un lato il finanziamento del creditore cedente e, dall'altro, la prestazione di una serie di servizi a suo favore assumono pari valore causale, si può dubitare che a tale contratto con causa mista debba applicarsi il principio della prevalenza e, per quanto riguarda l'IVA, l'art. 12 del D.P.R. n. 633/72 sulle prestazioni accessorie, rilevando invece che, non potendosi agevolmente applicare il regime delle operazioni accessorie, le commissioni di *factoring* percepite a fronte dei servizi di gestione e garanzia dei crediti ceduti dovrebbero essere autonomamente assoggettate all'imposta. In tal modo, le imprese di *factoring* dovrebbero fatturare in regime di imponibilità di IVA le commissioni percepite con evidenti benefici in termini di miglioramento del pro-rata di detraibilità dell'Iva sugli acquisti. (SG)

Prassi Amministrativa

IVA – Versamenti IVA a seguito di adeguamento agli studi di settore e al concordato preventivo – Chiarimenti.

Circ. Agenzia delle Entrate 31 maggio 2005, n. 28/E, in Boll. Trib. 2005, pag. 877.

La circolare fornisce chiarimenti in merito ad alcune questioni interpretative sorte a seguito delle modifiche relative alle modalità di versamento della maggiore imposta sul valore aggiunto dovuta per l'adeguamento alle risultanze degli studi di settore.

Il versamento deve essere effettuato entro il termine previsto per il versamento a saldo dell'imposta sul reddito.

Di conseguenza il pagamento deve essere effettuato entro il 20/6/2005 ovvero entro il 20 luglio 2005 con la maggiorazione dello 0,40% a titolo di interesse corrispettivo.

L'importo da versare non può essere rateizzato.

IVA – Indennità per la perdita di avviamento commerciale – Imponibilità – Sussiste.

Ris. Agenzia delle Entrate 3 giugno 2005, n. 73/E, in Corr. Trib. 2005, pag. 2416.

In materia di assoggettabilità a IVA dell'indennità per la perdita di avviamento commerciale corrisposta dal proprietario dell'immobile al conduttore a seguito della risoluzione del contratto di locazione per decorrenza dei termini, l'Agenzia delle Entrate puntualizza che, in tal caso non sussistono i presupposti per la non imponibilità delle somme corrisposte, mancando l'esistenza di un risarcimento in senso proprio dovuto a ritardi o inadempimenti di obblighi contrattuali.

Pertanto detta indennità rappresenta il corrispettivo di una prestazione di servizi imponibile ai sensi dell'art. 3, comma 1, DPR 633/72.

IVA – Agevolazioni ed esenzioni – Operazioni di riacquisizione da parte dell'ente conferente di un complesso immobiliare non strumentale all'esercizio dell'attività bancaria – Art. 16 del D.Lgs. 17 maggio 1999, n. 153 – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.

Ris. Agenzia delle Entrate 8 agosto 2005, n. 116/E, ne Il fisco, fasc. n.2, pag. 13470.

Nella risoluzione si afferma che l'operazione di retrocessione mediante trasferimento a titolo oneroso di un immobile non strumentale dalla banca conferitaria alla fondazione conferente rientra nel campo di applicazione dell'IVA. Ciò in quanto non sono applicabili gli effetti agevolativi dell'art. 16, comma 3, del D.Lgs. n. 153/1999, sospesi dal D.L. 15 aprile 2002, n. 63, comma 1, In particolare tali effetti non concernono solo le Fondazioni ma riguardano anche le banche, perlomeno sotto il profilo della redditività.

IVA – Agevolazioni ed esenzioni – Società di gestione di fondi immobiliari chiusi – Applicazione dell'art. 6 della L. 13 maggio 1999, n. 133 – Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212.

Ris. Agenzia delle Entrate 12 agosto 2005, n. 120/E, ne Il fisco 33/2005, fasc. n. 2, pag. 13146.

Nell'ambito di un'operazione di riorganizzazione del patrimonio di un Gruppo bancario gli immobili, che continueranno ad essere utilizzati dalle banche stesse, vengono conferiti in un fondo comune immobiliare chiuso, costituito e gestito da una società di gestione del risparmio (SGR), appositamente costituita all'interno del Gruppo.

L'Agenzia ha chiarito che nel caso di specie non si applica l'esenzione IVA prevista dall'art. 6 della L. 13 giugno 1999, n. 133 per i servizi ausiliari resi da altre società appartenenti ad un gruppo bancario.

Infatti, per l'applicazione della predetta esenzione, la norma prevede il rispetto di due condizioni: una soggettiva, l'appartenenza del committente e del prestatore al medesimo gruppo bancario, e l'altra, oggettiva, la riconducibilità delle prestazioni ad un contesto di attività di carattere ausiliario rispetto a quella bancaria vera e propria.

Al riguardo l'Agenzia ritiene che il fondo immobiliare costituisce un patrimonio autonomo gestito da una società del gruppo e non può essere considerato un'impresa facente parte del gruppo bancario.

Ne consegue che, in mancanza del presupposto soggettivo, i canoni per i servizi di locazione forniti dal fondo ed il costo per i servizi di gestione dello stesso sono soggetti ad IVA con aliquota ordinaria.

Giurisprudenza

Corte di Giustizia CE

IVA – Sesta direttiva – Nozione di soggetto passivo – Luogo di prestazione dei servizi – SICAV.

Corte di Giustizia CEE, sez. III, 21 ottobre 2004, n. C-8/03, in Riv. Dir. Trib. 5/2005, III, pag. 97.

Le SICAV hanno una qualità di soggetto passivo ai sensi dell'art. 4 della sesta direttiva IVA. Le prestazioni di gestione rese alle SICAV stabilite in uno Stato membro diverso da quello del prestatore sono da considerarsi effettuate, ai sensi dell'art. 9 comma 2 lett. e) quinto trattino

della sesta direttiva IVA, nello Stato membro in cui le SICAV hanno stabilito la sede della loro attività economica.

Con nota di P. CONCI "Sulle implicazioni della soggettività passiva delle SICAV in materia di imposta sul valore aggiunto".

IVA – Base imponibile – Esenzioni – Art. 13 della Direttiva n. 77/388/CEE del 17 maggio 1977 – Nozione autonoma di diritto comunitario – Conseguenze – Interpretazione restrittiva – Fattispecie – Contratto innominato di concessione di un diritto precario non esclusivo di occupazione di un bene immobile – Natura di locazione a titolo oneroso.

Corte di Giustizia CEE, sez. I, 18 novembre 2004, n. C-284/03, ne Il fisco 30/2005, fasc. n. 1, pag. 11716.

Laddove uno o più contratti innominati attribuiscano a differenti soggetti un diritto precario e non esclusivo di occupazione di un bene immobile dietro il pagamento di una indennità fissata in funzione della superficie occupata e dall'esecuzione di tali negozi emerga che l'oggetto dei medesimi è la messa a disposizione passiva di locali o di superfici di immobili a fronte di un corrispettivo legato al trascorrere del tempo e non ad una prestazione di servizi altrimenti qualificabile, tali contratti sono riconducibili alla nozione di contratto di locazione di immobili di cui all'art. 13, parte B, lett. b), della Direttiva del Consiglio n. 77/388/CEE del 17 maggio 1977.

IVA – Detrazione – Emissione di azioni – IVA su spese generali – Detraibilità.

Corte di Giustizia CE, sez. I, 26 maggio 2005, n. C-465/03, in Giur. Imp. 3/05.

In tema di IVA l'emissione di azioni da parte di una società di capitali, diretta a realizzare l'aumento del capitale sociale deliberato dai soci (nel caso di specie, per il tramite della propria quotazione in Borsa), non costituisce un'operazione rilevante ai fini del tributo, ma non preclude alla stessa società la detrazione dell'imposta assolta sull'acquisto dei servizi tecnici-giuridici prodromici alla suddetta emissione, in quanto i relativi costi devono considerarsi rientranti tra le spese generali direttamente connesse con l'esercizio della propria ordinaria attività d'impresa (sempreché questa sia costituita da operazioni imponibili).

IVA – Detrazione – Acquisto di immobile – Utilizzo per fini imprenditoriali e per fini privati – Detrazione totale – Spettanza – Parziale utilizzo privato – Autoconsumo – Imponibilità "pro-quota".

Corte di Giustizia CE, seduta plenaria, 14 luglio 2005, C-434/03, in Giur. Imp. 4/05.

In tema di IVA non può considerarsi legittima la normativa di uno Stato membro che, impedendo ad un soggetto passivo di considerare interamente come "bene d'impresa" un bene di investimento acquistato ed utilizzato prevalentemente per la propria attività imprenditoriale e solo in minima parte per fini personali, inibisca per tale motivo la detrazione integrale ed immediata dell'imposta assolta all'atto dell'acquisto del medesimo, rendendosi tuttavia successivamente necessario in tali casi assoggettare ad imposta la quota di utilizzo imputabile all'"autoconsumo" del bene stesso.

Corte di Cassazione

IVA – Variazione dell'imponibile o dell'imposta – Storno tra soggetti diversi da quelli che diedero luogo all'operazione imponibile – Inapplicabilità.

Cass., sez. trib. 21 giugno 2001, n. 8455, ne Il fisco 24/2005, fasc. n. 1, pag. 9710.

La procedura di rettifica di cui al comma 2 dell'art. 26 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, non può trovare applicazione se l'operazione di storno non avviene tra gli stessi soggetti che diedero luogo all'operazione imponibile.

IVA – Territorialità – Prestazioni di servizi a favore di committenti extracomunitari – Accertamento della natura del servizio –Necessità.

Cass., sez. trib. 8 febbraio 2005, n. 2497, in Corr. Trib. 2005, pag. 1843.

Ai fini IVA, è irrilevante per l'esatta collocazione dell'attività di ricerca e sviluppo effettuata da una società contribuente nei confronti di un committente extra-UE il metodo convenuto per la determinazione del compenso. Qualificare l'attività in questione (attività di ricerca e sviluppo funzionale alla costituzione di brevetti) come prestazione di servizi non ne determinerebbe solo per questo l'imponibilità, in quanto, trattandosi di attività prestata a favore di soggetto extracomunitario, occorre altresì determinare in quale tipo di prestazione di servizi detta attività deve trovare specifica collocazione, essendo in discussione la territorialità dell'imposta.

IVA – Eccedenza di imposta da dichiarazione – Richiesta di rimborso – Termini di decadenza – Sono quelli previsti dall'art. 57, comma 1, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633.

Cass., sez. trib. 22 aprile 2005, n. 8460, ne Il fisco 29/2005, fasc. n. 1, pag. 11404.

Il differimento, a determinate condizioni, del termine di decadenza previsto dal comma 1 dell'art. 57 del DPR n. 633/1972, implicitamente conferma, in via generale, che il termine decadenziale in questione si riferisce anche al controllo dell'Amministrazione finanziaria relativamente ai presupposti su cui si fonda la richiesta di rimborso dell'eccedenza di imposta detraibile risultante dalla dichiarazione.

IVA – Rimborsi – Credito esposto in dichiarazione – Mancato riporto a nuovo – Rimborso – Termine prescrizione ordinario – Insussistenza – Termine di decorrenza ex art. 21, comma 2, D.Lgs. n. 546 del 1992 – Applicabilità.

Cass., sez. trib. 22 aprile 2005, n. 8461, in Giur. Imp. 3/05.

Il rimborso del credito IVA, correttamente esposto in dichiarazione, ma non riportato nella successiva dichiarazione annuale è soggetto al termine decadenziale di cui al comma 2 dell'art. 21 del D.Lgs. n. 546 del 1992, applicabile in mancanza di una disciplina normativa espressa. Conseguentemente detto credito non sarà soggetto all'ordinaria prescrizione decennale, bensì dovrà essere chiesto a rimborso, a pena di decadenza, entro il termine biennale di cui al richiamato art. 21.

IVA – Fatturazione – Operazioni inesistenti – Debenza dell'imposta da parte del cedente – Sussistenza.

Detrazione del cessionario – Illegittimità.

Cass., sez. trib. 10 giugno 2005, n. 12353, in Giur. Imp. 4/05.

L'art. 21, comma 7, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, prescrive che, nelle ipotesi di emissione di fatture per operazioni inesistenti, l'imposta è comunque dovuta dall'emittente per l'intero ammontare indicato nella fattura, non risultando altresì detraibile l'imposta relativa a tali operazioni da parte del cessionario, nonostante il cedente abbia versato l'imposta.

Con nota redazionale di dissenso.

REGISTRO (imposta di)

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Registro (imposta di) – Richiesta di applicazione dell'imposta, sul valore cd. automatico – Rendita catastale – Natura di accertamento – Esclusione – Richiesta del contribuente – Avviso di liquidazione – Legittimità – Decadenza dell'Amministrazione finanziaria – Termine triennale.

Cass., sez. trib. 2 maggio 2005, n. 9052, in Giur. Imp. 3/05.

L'assegnazione della rendita catastale da parte dell'Ufficio tecnico erariale non presenta alcuna natura accertativi, ma di informazione frutto di calcoli matematici.

Conseguentemente la Finanza può richiedere la maggiore imposta mediante avviso di liquidazione entro il termine triennale previsto dall'art. 76, co. 2, lett. a) del DPR 26 aprile 1986, n. 131, a seguito di richiesta del contribuente di avvalersi del criterio della valutazione c.d. automatica del valore dell'immobile privo di rendita catastale.

Si può essere d'accordo sulle conclusioni ma non sulle premesse. Ai fini dell'imposta di registro l'attribuzione della rendita catastale è evento che condiziona la liquidazione della imposta principale, dietro richiesta della parte.

Ciò non toglie che di per sé – l'attribuzione della rendita costituisca accertamento dei requisiti per il classamento in determinate categorie e classi catastali anche ad altri fini.

Registro (imposta di) – Cessione d'azienda – Nozione – Trasferimento dei beni organizzati dall'imprenditore – Contesto produttivo per l'attività d'impresa – Attitudine potenziale all'utilizzo – Sufficienza.

Cass., sez. trib. 30 maggio 2005, n. 11457, in Giur. Imp. 3/05.

Ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro si ha cessione d'azienda ogni qualvolta la relativa convenzione negoziale abbia avuto ad oggetto il trasferimento di beni organizzati in un contesto produttivo (anche solo potenziale) dall'imprenditore per l'attività d'impresa

Conseguentemente, ove sussista una cessione di beni strumentali atti nel loro complesso e nella loro interdipendenza all'esercizio dell'impresa, si ravvisa una cessione di azienda soggetta ad imposta di registro, essendo sufficiente l'attitudine potenziale all'utilizzo per l'attività d'impresa.

Registro (imposta di) – Atti giudiziari – Atto di mero accertamento di diritti – Imposta proporzionale di registro dell'1% - Art. 8 della Tariffa allegata alla legge di registro – Applicabilità – Nota II all'art. 8 della Tariffa – Esclusione per le operazioni soggette ad IVA – Riferimento alle sole sentenze di condanna – Esenzione – Esclusione.

Cass., sez. trib. 10 giugno 2005, n. 12359, in Giur. Imp. 4/05.

L'esclusione dall'imposta proporzionale di registro per gli atti giudiziari per la parte in cui dispongono il pagamento di corrispettivi o prestazioni soggetti all'IVA di cui alla nota II all'art. 8 della Tariffa allegata alla legge di registro, si applica soltanto alle sentenze recanti condanna al pagamento di somme o di valori.

Conseguentemente la sentenza che decide sull'opposizione allo stato passivo di una procedura concorsuale individua un accertamento di diritti a contenuto patrimoniale ed è soggetta all'imposta proporzionale di registro dell'1%, ai sensi del primo comma, lett. c), del citato art. 8, senza che rilevi l'alternanza IVA/Registro di cui all'art. 40 della citata legge.

Commissione tributaria di merito

Registro (imposta di) – Base imponibile – Cessione di ramo d'azienda – Trasferimento autorizzato dal giudice delegato nell'ambito della procedura fallimentare – Rettifica da parte dell'Amministrazione finanziaria del valore stimato dal consulente – Incremento del valore dovuto all'imputazione dell'avviamento – Incompatibilità oggettiva fra la sussistenza di avviamento e la procedura concorsuale – Conseguenze – Illegittimità della pretesa erariale.

Comm. prov. di Milano, sez. XL 14 febbraio 2005, n. 24, ne Il fisco 23/2005, fasc. n. 1, pag. 9302.

L'avviamento costituisce una condizione ed una qualità dell'azienda, intesa nella sua interezza, ed è un particolare modo di essere dell'azienda per cui la stessa risulta idonea a produrre un soprareddito. Questa qualità non è posseduta da un'azienda dichiarata fallita. Ne consegue che, ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, la base imponibile della cessione di ramo d'azienda, effettuata nell'ambito della procedura fallimentare, non può essere determinata secondo il valore venale in comune commercio del compendio ceduto bensì tenendo conto del corrispettivo individuato dal Tribunale con apposita stima affidata al perito d'ufficio.

Registro (imposta di) – Agevolazioni per l'acquisto della cosiddetta “prima casa” – Fissazione della residenza nel comune ove è situato l'immobile acquistato – Termine perentorio – Disciplina anteriore al 1° gennaio 2001 – Durata – Dodici mesi – Regime successivo – Diciotto mesi – Applicazione retroattiva della disposizione ai rapporti giuridici d'imposta pendenti – Ammissibilità.

Comm. prov. di Udine, sez. VI 6 giugno 2005, n. 43, ne Il fisco 28/2005, fasc. n. 1, pag. 11098.

L'art. 33, comma 12, della L. 23 dicembre 2000, n. 388 ha modificato il termine di un anno dall'acquisto, elevandolo a diciotto mesi, concesso per il trasferimento della residenza da parte dell'acquirente che intende usufruire delle agevolazioni fiscali cosiddette “prima casa” previste, ai fini dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale, dalla nota *II-bis*) all'art. 1, della Parte Prima della Tariffa allegata al DPR 26 aprile 1986, n. 131. Tale disposizione ha natura procedimentale ed è diretta a rendere più agevole, con la previsione di un periodo temporale più ampio, l'*iter* necessario per ottenere il beneficio fiscale in discorso. Ne consegue che lo *jus superveniens*, non essendo suscettibile di incidere sul fatto generatore del diritto, ma semplicemente sui suoi effetti, deve ritenersi applicabile ai rapporti giuridici d'imposta non esauriti alla data di entrata in vigore della disposizione. Diversamente opinando, la norma *de qua* subirebbe un'interpretazione indebitamente riduttiva, non in linea con il tenore lessicale ed in contrasto con l'intento perseguito dal legislatore, che, nelle disposizioni fiscali per l'edilizia abitativa si è prefisso, come è stato riconosciuto dalla giurisprudenza, la realizzazione del disposto dell'art. 47, comma 2 della Costituzione.

FINANZA E TRIBUTI LOCALI

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Tributi locali – Imposta sulla pubblicità – Presupposto dell'imposta – Disponibilità di impianti di affissione o di altri mezzi pubblicitari – Sufficienza – Effettiva utilizzazione dell'impianto con diffusione di messaggi pubblicitari – Non necessita – Determinazione dell'imposta – Superficie disponibile – Prova – Riferimento al contenuto della dichiarazione del contribuente – Legittimità.

Cass., sez. trib. 1° aprile 2004, n. 6446, in Riv. Dir. Trib. 4/2005, II, pag. 244.

In tema di imposta comunale sulla pubblicità, l'oggetto del tributo va individuato, in base al complesso della disciplina dettata dagli art. 1 ss. D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, nella mera disponibilità nel mezzo pubblicitario (impianto di affissione, come nella fattispecie, o altro) e non già nell'attività di diffusione di messaggi pubblicitari attraverso la effettiva utilizzazione del mezzo stesso. In ordine, poi, alla prova della superficie netta disponibile, che, ai sensi dell'art. 7 del citato D.Lgs. n. 507/1993, costituisce il parametro per la determinazione dell'imposta, legittimamente il Comune provvede alla liquidazione del tributo sulla base del contenuto della dichiarazione iniziale o di variazione) che il contribuente è tenuto a presentare a norma del successivo art. 8, senza necessità di procedere, per ogni dichiarazione, ad un'attività istruttoria di accertamento.

Con nota di A. GIOVANARDI, "Sulla (ir)rilevanza della diffusione del messaggio pubblicitario ai fini della configurazione del presupposto dell'imposta sulla pubblicità".

Tributi locali – Tarsu – Aree scoperte – Esclusione – Requisiti di cui all'art. 62 del D.Lgs. n. 507 del 1993 – Imponibilità.

Cass., sez. V civ. 5 gennaio 2005, n. 130, in Boll. Trib. 2005, pag. 1005.

Le aree scoperte non costituiscono oggetto di applicazione della tassa comunale per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani solo se non producono rifiuti per una delle cause specificate dall'art. 62 del decreto legislativo 15 novembre 1993, n. 507, non essendo pertanto sufficiente, ai fini della loro esclusione dalla tassa, l'assunto della loro non funzionalità all'attività di uno stabilimento industriale al cui interno sono inserite.

Tributi locali – Tarsu – Autonomia delle singole annualità – Omessa denuncia di variazione – Può costituire infedele dichiarazione come conferma di quanto dichiarato per l'anno precedente – Costituisce questione di fatto.

Cass., sez. trib. 11 febbraio 2005, n. 2823, in Corr. Trib. 2005, pag. 1837.

Nel nostro sistema tributario ogni anno fiscale mantiene la propria autonomia rispetto agli altri e comporta la costituzione, tra contribuente e Fisco, di un rapporto giuridico distinto rispetto a quelli relativi agli anni precedenti o successivi: ne consegue che quando questioni di fatto, in tutto, o in parte, analoghe siano state affrontate per più anni, e separatamente, nulla impedisce da un punto di vista strettamente logico-giuridico che vengano adottate soluzioni difformi. Sicchè l'unico rimedio per impedire la possibile emissione di pronunzie contrastanti relative ad anni diversi è costituito dalla riunione preventiva dei giudizi. In caso contrario, ogni giudizio, anche se relativo ai medesimi tributi, ma ad anni diversi, mantiene la propria autonomia, e la soluzione data ad uno di essi non può comportare la formazione della cosa giudicata rispetto ai procedimenti relativi agli altri anni.

In tema di TARSU, la scelta del contribuente di non presentare per una annualità di imposta successiva alla prima una denuncia di variazione dei locali ed aree tassabili siti nel territorio del Comune ha il significato di un rinnovo implicito della dichiarazione originaria. Tale meccanismo non esclude che l'infedeltà della dichiarazione sia accertata in un anno successivo al primo, con applicazione della relativa sanzione: in questa ipotesi occorrerà verificare, sulla base di un accertamento di fatto, se ci si trovi di fronte ad una infedeltà della dichiarazione o ad una omessa denuncia di variazione. Sarà altresì necessario verificare la corrispondenza della sanzione applicata al parametro di calcolo utilizzato, determinandone l'importo secondo l'esito

della valutazione giudiziale dell'accertamento impugnato dal contribuente. Nell'ipotesi, poi, che risulti, sulla base di un accertamento di fatto rimesso al giudice di merito, che la violazione sanzionata non è la sola, bensì una di più violazioni della stessa indole, dovrà applicarsi la disciplina relativa alla continuazione, in quanto più favorevole al contribuente.

ICI

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

ICI – Dichiarazione – Termine trimestrale – Fallimento – Decreto di trasferimento di immobile – Decorrenza – Data del decreto – Data di pagamento del prezzo – Irrilevanza.
Cass., sez. trib. 1° settembre 2004, n. 17636, in Dir. Prat. Trib. 2005, II, pag. 387.

Il termine trimestrale – di cui all'art. 10, 6° comma del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 – per il versamento e la presentazione della dichiarazione ICI per un immobile compreso nel fallimento decorre dalla data del decreto di trasferimento dell'immobile emesso dal giudice delegato e non da quella in cui il prezzo del bene è stato versato dall'aggiudicatario.

Con nota di A. QUATTROCCHI.

ICI – Base imponibile – Modifiche catastali – Decorrenza.
Cass., sez. trib. 17 febbraio 2005, n. 3233, ne Il fisco 23/2005, fasc. n. 1, pag. 9292.

Le variazioni delle rendite catastali producono – anche a fine ICI – effetti solo dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello in cui la variazione si è resa operativa.

ICI – Pertinenze – Area utilizzabile a fini edificatori – Autonoma tassazione come area fabbricabile – Esclusione.
Cass., sez. trib. 25 marzo 2005, n. 6501, in Giur. Imp. 4/05.

Quando nella medesima porzione immobiliare (area) coesistano l'accessorietà ad un fabbricato ed una autonoma edificabilità, l'effetto attrattivo che discende dal vincolo di asservimento rende irrilevante l'altra destinazione.

Conseguentemente l'area pertinenziale non è soggetta ad autonoma tassazione ai fini ICI, ancorché edificabile.

ICI – Esenzione, ex art. 7, comma 1, lettera a), del D.Lgs. n. 504 del 30 dicembre 1992, per gli immobili posseduti dai comuni, al di fuori del loro territorio, destinati esclusivamente ai compiti istituzionali – Spettanza – Condizioni – Destinazione immediata, diretta ed attuale allo svolgimento di detti compiti – Necessità – Conseguenze – Strutture destinate alla produzione di energia elettrica – Esenzione – Non spetta.
Cass., sez. trib. 22 aprile 2005, n. 8450, ne Il fisco 32/2005, fasc. n. 1, pag. 12446.

Gli immobili posseduti dai comuni (al di fuori del loro territorio), sono esenti dall'imposta comunale sugli immobili (ICI) ai sensi dell'art. 7, comma 1, lettera a), del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, solo se "destinati esclusivamente ai compiti istituzionali", e tale destinazione deve essere diretta ed immediata per lo svolgimento dei compiti propri dell'ente locale. L'esenzione

non spetta perciò per gli immobili adibiti a centrale elettrica trattandosi di attività di servizio pubblico (che può essere svolta anche per tramite di soggetti diversi dall' amministrazione comunale) e non di "finalità istituzionale".

RIFORMA DIRITTO SOCIETARIO

Dottrina

“La sottoscrizione delle dichiarazioni da parte dell'organo di controllo dopo la riforma societaria, tra controllo di gestione e controllo contabile”, di M. DAMIANI e R. LUPI, in Dial. Dir. Trib. 6/2005; pag. 865.

DAMIANI illustra le nuove disposizioni in materia di sottoscrizione della dichiarazione da parte dell'organo di controllo introdotte con la riforma societaria. Nell'ambito del sistema giuridico delineatosi in seguito alle novità introdotte in ambito societario, il soggetto che deve apporre la sottoscrizione è costituito dall'organo di controllo contabile (revisore contabile, società di revisione o collegio sindacale, società che esercita il controllo contabile in base al TUF). Ove il controllo contabile sia espletato da una società di revisione, la sottoscrizione deve essere apposta dal rappresentante legale della società o da un suo procuratore, o dai soggetti che hanno effettuato il controllo e sui quali gravano le responsabilità. Si realizza pertanto un sistema di controlli nettamente distinto a seconda del contenuto: ai sindaci, riuniti in collegio, compete il controllo sulla gestione, ed al revisore o alla società di revisione, il controllo contabile, con i relativi obblighi di verifica della regolare tenuta della contabilità. L'A. si sofferma sul dovere del soggetto incaricato del controllo contabile di denunciare, in sede di sottoscrizione della dichiarazione, l'inesistenza delle scritture contabili. Tale dovere si pone come funzionale rispetto all'esigenza che la funzione di controllo della contabilità sia svolta secondo gli ordinari criteri di diligenza. La sottoscrizione della dichiarazione da parte dell'organo di controllo contabile, tuttavia, non assicura all'Amministrazione finanziaria l'attendibilità della dichiarazione dei redditi, quest'ultima certificata dal professionista all'uopo incaricato, l'unico che, peraltro, potrebbe incorrere in sanzioni qualora ad una dichiarazione da lui certificata non si accompagni la sottoscrizione della medesima da parte dell'organo di controllo contabile. Sotto questo ultimo profilo, LUPI conclude rimarcando la diversità esistente tra organo di controllo e ausiliari del Fisco, ossia di coloro che appongono i visti di conformità in termini di regolarità delle scritture contabili. (SG)

VARIE

Dottrina

“Le operazioni di aggregazione d'impresa nei nuovi principi contabili internazionali” di G. D'ABRUZZO e C. SALVATOIRES in Boll. Trib. 13/2005, pag. 1013.

L'articolo prende in esame il nuovo principio contabile internazionale IFRS 3 – *Business Combinations* (emanato in sostituzione dello IAS 22, con efficacia decorrente dal 31 marzo 2004) che, in applicazione del principio di prevalenza della sostanza economica dell'operazione realizzata, adotta il *purchase method* come regola di riferimento per le aggregazioni di imprese. Gli Autori, alla luce delle definizioni contenute nell'IFRS 3, fanno rilevare che:

- si configura una *business combination* nei casi di concentrazione di più imprese o aziende in una stessa entità giuridica, denominata acquirente, che ne consegue il controllo. Rientrano pertanto nella fattispecie tutte quelle operazioni considerate nella prassi interna di

natura straordinaria, in quanto implicanti un riassetto strutturale dell'impresa, e che trovano tipicamente espressione in fusioni, scissioni, acquisti, conferimenti o permutе concernenti complessi o partecipazioni. Requisito essenziale è che l'operazione sia realizzata tra soggetti indipendenti, non potendosi pertanto qualificare come integrazioni aziendali le operazioni infragruppo e quelle che danno luogo a *joint venture*;

- la data di acquisizione rilevante per determinare l'applicazione del *purchase method* va individuata con riferimento al trasferimento del controllo che, nel caso di fusioni e scissioni coincide con la data di efficacia *erga omnes* dell'operazione, mentre, ne caso di acquisto frazionato delle partecipazioni, con la data in cui si realizza il superamento della soglia attributiva della posizione di controllo;
- il complesso acquisito dovrà essere valutato nella contabilità dell'acquirente sulla base del c.d. "costo dell'aggregazione aziendale", costituito dalla somma complessiva del *fair value* (alla data di acquisizione) del complesso dei beni scambiati e degli strumenti rappresentativi di capitale emessi dall'acquirente medesimo in contropartita dell'acquisto del controllo, incrementato di qualunque ulteriore costo direttamente attribuibile all'integrazione aziendale. Esso non sarà, pertanto, limitato alla sola somma di denaro pagata per l'acquisto dell'azienda, bensì correlato anche al valore dei beni consegnati, a quello delle passività accollate e al valore corrente di mercato delle azioni o quote eventualmente attribuite. Il valore cumulativo così determinato dovrà poi essere ripartito tra le attività, le passività e le passività potenziali della società o azienda acquisita;
- l'eventuale differenza, positiva o negativa, tra il "costo dell'aggregazione aziendale" e il *fair value* degli elementi dell'attivo e del passivo della società o azienda acquisita, rapportati alla quota di patrimonio di pertinenza dell'ente aggregante, dovrà imputarsi ad avviamento. L'avviamento "positivo" dovrà essere iscritto nell'attivo dello stato patrimoniale dell'acquirente e sottoposto a valutazione periodica per verificarne la sussistenza nel tempo (*impairment test*), mentre l'eventuale *negative goodwill* dovrà essere eliminato in base ad appositi accorgimenti contabili. (PT)

Giurisprudenza

Tribunali

Trusts – Separazione consensuale tra coniugi – Condizioni della separazione – Istituzione in *trust* da parte di uno dei coniugi di bene immobile – Finalità di impiego dell'immobile ad abitazione della figlia e dell'altro coniuge – Previsione del trasferimento dell'immobile alla figlia al compimento dei trent'anni di quest'ultima – Omologazione.

Trib. di Milano, 23 febbraio 2005, in Riv. Not 2005, II, pag. 850.

Viene omologato il verbale della separazione personale consensuale fra coniugi (redatto ex art. 711 c.p.c.) tra le cui condizioni sia previsto anche che uno dei coniugi istituisca in *trust* (che preveda come *trustee* lo stesso disponente) un immobile di sua proprietà al fine di adibirlo ad abitazione della figlia e dell'altro coniuge, con previsione dell'obbligo di trasferimento dello stesso immobile alla figlia al compimento dei trent'anni di quest'ultima.

Varie – Trusts – Proposta di concordato preventivo per una S.P.A. – Devoluzione in *trust* di beni immobili di proprietà dell'amministratore e di suoi congiunti – Nomina del commissario giudiziale a *trustee* – Finalità di devoluzione delle somme ricavate dalla vendita al soddisfacimento dei creditori – Omologazione.

Trib. di Parma, 3 marzo 2005 in Riv. Not 2005, II, pag. 851.

E' omologabile il concordato preventivo presentato da una s.p.a. che preveda, tra l'altro, la devoluzione in *trust* di beni immobili di proprietà dell'amministratore della società e di suoi

congiunti con nomina a *trustee* del commissario giudiziale della procedura, sempre che sia garantita – e risulti dalla espressa indicazione delle finalità perseguite con il trust – non solo la segregazione di detti beni ma anche la devoluzione delle somme ricavate dalla loro alienazione al soddisfacimento della massa dei creditori in concordato.

Corte di Cassazione

Rassegna della Cassazione tributaria – Procedimenti attuativi dei tributi – Accertamento – Riscossione/rimborsi – Imposte dirette – IVA ed altre imposte indirette – Diritto processuale.

A cura di E. MANZON e A. MODOLO, in Riv. Dir. Trib. 4/2005, II, pag. 315 (per segnalazione).

Giudice di Pace

Varie – Risarcimento del danno ex art. 2043 del codice civile per gli atti illegittimi emessi dall'Agenzia delle Entrate – Proposizione del ricorso alla Commissione tributaria provinciale – Successivo annullamento dell'atto in autotutela – Applicazione della sentenza della Corte di Cassazione, SS.UU., n. 500/1999 – Condanna della Pubblica Amministrazione al risarcimento ed alle spese di lite.

Giudice di Pace di Patti, 24 marzo 2005, n. 157, ne Il fisco 26/2005, fasc. n. 1, pag. 10362.

Qualora l'ufficio della Pubblica Amministrazione e, nella specie, l'ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate, ponga in essere un atto di accertamento che, successivamente, venga ritenuto illegittimo con la conseguente emissione di un provvedimento di autotutela con cui l'atto stesso viene caducato, i danni procurati al soggetto/destinatario del medesimo accertamento, sono risarcibili ex art. 2043 del codice civile. Al danno stabilito dal giudice ordinario, anche in via equitativa ex art. 1226 del codice civile, vanno aggiunte le spese sostenute dal ricorrente per onorari professionali e spese vive. La colpevole attività dell'ufficio, poco diligente nel porre in essere un atto infondato, configura una responsabilità civile per comportamento illecito del dipendente della Pubblica Amministrazione di appartenenza giusta l'art. 28 della Costituzione.

LEGISLAZIONE

Provvedimenti emanati e pubblicati in G.U. dal 1 settembre al 31 dicembre 2005.

DOTTRINA

ANDRIOLA M., "Sulla distorsività del leasing azionario rispetto ai principi della <i>participation exemption</i> " (IRPEG/IRES)	Pag. 21
ANDRIOLA M., LUPI R., STEVANATO D., "Perdite maturate nel gruppo e limiti al riporto in sede di fusione" (IRPEG/IRES)	" 21
APRILE M., MANCUSI M., STEVANATO D., "Quale regime impositivo per le distribuzioni di riserve di capitale eccedenti il costo della partecipazione?" (REDDITI DI CAPITALE)	" 39
ANTONACCHIO F., "Pianificazione fiscale internazionale: Regime fiscale delle società residenti a Malta dopo l'ingresso nell'Unione europea" (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali . Redditi transnazionali CFC)	" 15
ARQUILLA N., "Redditi da risparmio percepiti da persone fisiche residenti in Italia" (REDDITI DI CAPITALE)	" 39
BARTOLI P., DODERO A., "Le operazioni straordinarie nel regime di trasparenza e nella tassazione consolidata" (IRPEG/IRES)	" 22
BEGHIN M., "Trasferimenti di beni in neutralità e nuove disposizioni antielusive nel consolidato nazionale". (IRPEG/IRES)	" 24
BELLI CONTARINI E., "L'applicazione della <i>thin capitalization</i> nel settore bancario e finanziario" (IRPEG/IRES)	" 24
BELLUZZO L., LO PRESTI VENTURA E., "Scissioni ed elusione alla luce dei recenti pareri del Comitato consultivo" (DISPOSIZIONI ANTIELUSIVE)	" 53
BOIDI M., FUSA E., "Il trattamento fiscale degli interessi e delle <i>royalties</i> all'interno dell'Unione europea" (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)	" 16
BRUZZONE M., "Il legislatore tenta di colmare la lacuna sui termini di notifica della cartella di pagamento"	

CAPOLUPO S., "Cessione dei crediti <i>pro soluto</i> e deduzione delle perdite" (REDDITI DI IMPRESA)	" 41
DAMIANI M., LUPI R., "La sottoscrizione delle dichiarazioni da parte dell'organo di controllo dopo la riforma societaria, tra controllo di gestione e controllo contabile" (RIFORMA DIRITTO SOCIETARIO)	" 65
D'ABRUZZO G., "La disciplina fiscale dei conferimenti di partecipazioni nel testo unico riformato" (IRPEG/IRES)	" 26
D'ABRUZZO G., PUCCI E., "Le partecipazioni in società controllate nei nuovi principi contabili Internazionali" (IAS)	" 12
D'ABRUZZO G., SALVATORES C., "Le operazioni di aggregazione d'impresa nei nuovi principi contabili internazionali" (VARIE)	" 65
FANCI P., MORO VISCONTI R., "Il riporto delle perdite nella trasformazione di società" (IRPEG/IRES)	" 27
FERRANTI G., "Ambito soggettivo di applicazione della <i>thin capitalization</i> " (IRPEG/IRES)	" 28
FERRANTI G., "La nozione di socio qualificato e di parte correlata nella <i>thin capitalization</i> " (IRPEG/IRES)	" 28
FRANZONI P., "Il versamento degli acconti IRES e IRAP nella fusione per incorporazione tra società di capitali, con particolare riferimento alla fattispecie della fusine retroattiva ai sensi dell'art. 172, comma 9. TUIR" (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)	" 13
GALEOTTI FLORI M. A., "Il reato di omesso versamento di ritenute certificate" (VIOLAZIONI E SANZIONI)	" 7
GIACONIA M., RICCIARDI M., "Ammortamento fiscale vincolato al bilancio" (IRPEG/IRES)	" 28
LANDI T., "La disciplina dei fondi comuni di investimento immobiliare" (REDDITI DI CAPITALE)	" 40
MARONGIU P., "Problematiche tributarie in tema di indennità suppletiva di clientela nel contratto di agenzia" (REDDITI DI LAVORO AUTONOMO)	" 46
MAYR S., "Il nuovo regime fiscale dei dividendi tra l'Italia e la Svizzera"	

MICHELUTTI R., "Aspetti problematici in tema di riporto delle eccedenze di crediti per imposte estere" (IRPEG/IRES)	" 30
MICHELUTTI R., PICCONE FERRAROTTI P., "Accordi di consolidamento e irrilevanza reddituale dei pagamenti" (IRPEG/IRES)	" 30
MICHELUTTI R., PICCONE FERRAROTTI P., "Clausola di salvaguardia per la sub holding negli accordi di consolidamento" (IRPEG/IRES)	" 31
MIELE L., "Considerazioni sulle modifiche alla direttiva madri e figlie" (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)	" 17
MIELE L., "Qualche nodo da sciogliere sul conferimento di aziende e di partecipazioni" (IRPEG/IRES)	" 26
MONTI A., "I finanziamenti e le garanzie dei soci: aspetti problematici conseguenti all'introduzione della <i>thin capitalization</i> " (IRPEG/IRES)	" 32
NASTASIA A., "Operano retroattivamente le nuove disposizioni in tema di accertamenti bancari introdotte dalla Finanziaria 2005" (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	" 1
PIAZZA M., ROCCA E., "Le obbligazioni convertibili nei principi contabili internazionali – Aspetti contabili e fiscali per l'emittente" (IAS)	" 12
PISANI M., "Il regime IVA degli oneri di quotazione in borsa" (IVA)	" 56
PITTALUGA L., "Mutamento del regime di notifica della cartella di pagamento al contribuente" (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	" 2
POLO G., "Applicazione dell'imposta di bollo ai contratti bancari di garanzia – L'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate" (BOLLO (Imposta di))	" 53
PORPORA F., LUPI R., "Sulla neutralità tra regime fiscale dell'acquisto diretto e regime fiscale dell'acquisto in locazione finanziaria" (REDDITI DI IMPRESA)	" 41
RAIMONDO A., "Il pagamento di interessi e canoni tra società consociate di Stati UE" (DIRETTIVE CEE)	" 11

REBECCA G., "Il requisito della commercialità"
(IRPEG/IRES)

Pag. 33

STANCATI G., LIPARDI P., LUPI R., "Sulla trasferibilità intragruppo in neutralità fiscale delle partecipazioni temporaneamente carenti dei requisiti dell'esenzione"
(IRPEG/IRES)

" 33

STEVANATO D., PIRRELLO L., "Il regime IVA del *factoring* tra gestione dei crediti e finanziamento"
(IVA)

" 56

STEVANATO D., "L'assegnazione ai soci di azioni proprie: riflessi in tema di *participation exemption*"
(REDDITI DI IMPRESA)

" 42

STEVANATO D., "Rinvio degli ammortamenti imputati a bilancio tra aperture e preconcetti"
(IRPEG/IRES)

" 28

TOMASSINI A., TORTORA A., "Responsabilità, sanzioni e controlli nel consolidato nazionale alla luce del decreto collettivo al D.Lgs. n. 344/2003"
(IRPEG/IRES)

" 34

VALENTI S., "Versamenti sottozero tra oscillazioni legislative e dubbi dottrinali – Osservazioni critiche"
(REDDITI DI IMPRESA)

" 43

PRASSI AMMINISTRATIVA

Ris. Agenzia delle Entrate 22 aprile 2005, n. 51/E
(REDDITI DI IMPRESA)

" 44

Ris. Agenzia delle Entrate 3 maggio 2005, n. 54/E
(RISCOSSIONE)

" 50

Circ. Agenzia delle Entrate 9 maggio 2005, n. 19/E
(IMPOSTA SOSTITUTIVA CREDITO)

" 54

Circ. Agenzia delle Entrate 16 maggio 2005, n. 23/E
(TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Riforma II.DD.)

" 15

Ris. Agenzia delle Entrate 16 maggio 2005, n. 60/E
(IRPEG/IRES)

" 34

Ris. Agenzia delle Entrate 16 maggio 2005, n. 61/E
(REDDITI DI CAPITALE)

" 40

Ris. Agenzia delle Entrate 16 maggio 2005, n. 62/E
(REDDITI DI IMPRESA)

" 44

Ris. Agenzia delle Entrate 17 maggio 2005, n. 63/E (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	Pag. 47
Circ. Agenzia delle Entrate 30 maggio 2005, n. 25/E (IPOTECARIE E CATASTALI (Imposte))	“ 55
Circ. Agenzia delle Entrate 31 maggio 2005, n. 27/E (IRPEG/IRES)	“ 35
Circ. Agenzia delle Entrate 31 maggio 2005, n. 28/E (IVA)	“ 57
Ris. Agenzia delle Entrate 1 giugno 2005, n. 69/E (IRPEG/IRES)	“ 36
Ris. Agenzia delle Entrate 3 giugno 2005, n. 73/E (IVA)	“ 57
Ris. Agenzia delle Entrate 17 giugno 2005, n. 78/E (REDDITI DI IMPRESA)	“ 45
Ris. Agenzia delle Entrate 17 giugno 2005, n. 80/E (REDDITI DI IMPRESA)	“ 44
Ris. Agenzia delle Entrate 11 luglio 2005, n. 90/E (REDDITI DI IMPRESA)	“90
Parere Comitato Consultivo Norme Antielusive 13 luglio 2005, n. 18 (IRPEG/IRES)	“ 37
Circ. Agenzia delle Entrate 15 luglio 2005, n. 33/E (IRPEG/IRES)	“ 37
Circ. Agenzia delle Entrate 18 luglio 2005, n. 35/E (IRPEG/IRES)	“ 38
Ris. Agenzia delle Entrate 25 luglio 2005, n. 96/E (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 47
Ris. Agenzia delle Entrate 25 luglio 2005, n. 97/E (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 47
Ris. Agenzia delle Entrate 29 luglio 2005, n. 105/E (RITENUTE ALLA FONTE)	“ 52
Ris. Agenzia delle Entrate 29 luglio 2005, n. 109/E	

(REDDITI DI IMPRESA)

Pag. 45

Ris. Agenzia delle Entrate 29 luglio 2005, n. 110/E
(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)

“ 48

Ris. Agenzia delle Entrate 8 agosto 2005, n. 113/E
(IRPEG/IRES)

“ 38

Ris. Agenzia delle Entrate 8 agosto 2005, n. 116/E
(IVA)

“ 58

Ris. Agenzia delle Entrate 12 agosto 2005, n. 118/E
(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)

“ 48

Ris. Agenzia delle Entrate 12 agosto 2005, n. 120/E
(IVA)

“ 58

GIURISPRUDENZA

Corte di Giustizia CE

Sez. III 21 ottobre 2004, n. C-8/03
(IVA)

“ 58

Sez. I 18 novembre 2004, n. C-284/03
(IVA)

“ 59

Sez. I 26 maggio 2005, n. C-465/03
(IVA)

“ 59

Seduta plenaria, 14 luglio 2005, n. C-434/03
(IVA)

“ 59

Sez. I 21 luglio 2005, n. C-207/04
(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)

“ 48

Corte Costituzionale

12 luglio 2005, n. 274
(CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)

“ 8

15 luglio 2005, n. 280
(RISCOSSIONE)

“ 51

Corte di Cassazione

Sez. trib. 21 giugno 2001, n. 8455 (IVA)	Pag. 59
Sez. trib. 26 gennaio 2004, n. 1286 (ACCERTAMENTO: Principi e norme generali)	“ 3
Sez. trib. 1° aprile 2004, n. 6446 (FINANZA E TRIBUTI LOCALI)	“ 63
Sez. trib. 1° settembre 2004, n. 17636 (ICI)	“ 64
Sez. trib. 22 settembre 2004, n. 19152 (TRIBUTI ERARIALI DIRETTI: Accordi internazionali – Redditi transnazionali CFC)	“ 18
Sez. trib. 29 settembre 2004 n. 19507 (AMNISTIA E CONDONO)	“ 5
Sez. trib. 25 ottobre 2004, n. 20651 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)	“ 8
Sez. trib. 26 ottobre 2004, n. 20763 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)	“ 9
Sez. V civ. 5 gennaio 2005, n. 130 (FINANZA E TRIBUTI LOCALI)	“ 63
Sez. trib. 20 gennaio 2005, n. 1188 (IPOTECARIE E CATASTALI (Imposte))	“ 55
Sez. trib. 8 febbraio 2005, n. 2497 (IVA)	“ 60
Sez. trib. 11 febbraio 2005, n. 2819 (RISCOSSIONE)	“ 52
Sez. trib. 11 febbraio 2005, n. 2823 (FINANZA E TRIBUTI LOCALI)	“ 63
Sez. trib. 17 febbraio 2005, n. 3231 (RISCOSSIONE)	“ 51
Sez. trib. 17 febbraio 2005, n. 3233 (ICI)	“ 64

Sez. trib. 21 febbraio 2005, n. 3416 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	Pag. 48
Sez. trib. 21 febbraio 2005, n. 3427 (AMNISTIA E CONDONO)	“ 6
Sez. trib. 23 febbraio 2005, n. 3730 (ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))	“ 3
Sez. trib. 23 febbraio 2005, n. 3734 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 49
Sez. trib. 7 marzo 2005, n. 4910 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 49
Sez. trib. 10 marzo 2005, n. 5268 (VIOLAZIONI E SANZIONI)	“ 7
Sez. trib. 22 marzo 2005, n. 6201 (STATUTO DEL CONTRIBUENTE)	“ 1
Sez. trib. 25 marzo 2005, n. 6501 (ICI)	“ 64
Sez. trib. 15 aprile 2005, n. 7892 (AMNISTIA E CONDONO)	“ 6
Sez. trib. 18 aprile 2005, n. 10952 (REDDITO D'IMPRESA)	“ 45
Sez. trib. 22 aprile 2005, n. 8450 (ICI)	“64
Sez. trib. 22 aprile 2005, n. 8460 (IVA)	“60
Sez. trib. 22 aprile 2005, n. 8461 (IVA)	“ 60
Sez. trib. 2 maggio 2005, n. 9049 (REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)	“ 49
Sez. trib. 2 maggio 2005, n. 9052 (REGISTRO (Imposta di))	“ 61

Sez. trib. 16 maggio 2005, n. 10269 (ACCERTAMENTO: Principi e norme generali)	Pag. 4
Sez. trib. 23 maggio 2005, n. 10860 (REDDITI FONDIARI)	“ 50
Sez. trib. 23 maggio 2005, n. 10864 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)	“ 9
Sez. trib. 23 maggio 2005, n. 10867 (ACCERTAMENTO: Principi e norme generali)	“ 4
Sez. trib. 24 maggio 2005, n. 10952 (REDDITO DI IMPRESA)	“ 46
Sez. trib. 26 maggio 2005, n. 11140 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)	“ 9
Sez. trib. 30 maggio 2005, n. 11457 (REGISTRO (Imposta di))	“ 61
Sez. trib. 30 maggio 2005, n. 11463 (IRPEF/IRE)	“ 20
Sez. trib. 9 giugno 2005, n. 12161 (IRPEG/IRES)	“ 39
Sez. trib. 10 giugno 2005, n. 12353 (IVA)	“ 60
Sez. trib. 10 giugno 2005, n. 12354 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)	“ 9
Sez. trib. 10 giugno 2005, n. 12359 (REGISTRO (Imposta di))	“ 61
Sez. trib. 20 giugno 2005, n. 13276 (CONTENZIOSO TRIBUTARIO: Commissioni tributarie)	“ 10
SS.UU. 13 luglio 2005, n. 14697 (ACCERTAMENTO: Principi e norme generali)	“ 4
<u>Tribunali</u>	
Trib. di Milano 23 febbraio 2005 (VARIE)	“ 66

Trib. di Parma 3 marzo 2005
(VARIE)

Pag. 66

Trib. Milano, sez. I civ. 19 maggio 2005, n. 5751
(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))

“ 4

Corti d'Appello

Corte d'Appello di Milano, sez. I 14 maggio 2005, n. 14
(IPOTECARIE E CATASTALI (Imposte))

“ 55

Giudice di Pace

Giudice di Pace di Patti, 24 marzo 2005, n. 157
(VARIE)

“ 67

Commissioni tributarie di merito

Comm. trib. prov. di Genova, sez. XIII, 8 marzo 2004, n. 28
(VIOLAZIONI E SANZIONI)

“ 7

Comm. trib. prov. di Bologna, sez. I 17 novembre 2004, n. 112
(ACCERTAMENTO: Principi e norme generali)

“ 5

Comm. trib. reg. di Bari, sez. staccata di Foggia, 19 novembre 2004 n. 101
(IRPEF/IRE)

“ 20

Comm. trib. prov. di Milano, sez. XXI, 31 gennaio 2005, n. 297
(REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE)

“49

Comm. trib. reg. di Roma, sez. VII, 27 gennaio 2005, n. 9
(CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)

“ 10

Comm. trib. prov. di Milano, sez. XL 14 febbraio 2005, n. 24
(REGISTRO (Imposta di))

“ 62

Comm. trib. prov. di Milano, sez. XXV, 3 marzo 2005, n. 35
(RISCOSSIONE)

“ 52

Comm. trib. reg. della Liguria, sez. XV, 11 marzo 2005, n. 6
(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))

“ 5

Comm. trib. reg. di Milano, sez. XXXVII 21 aprile 2005, n. 62
(REDDITI FONDARI)

“ 50

Comm. trib. prov. di Udine, sez. VI, 6 giugno 2005, n. 43
(REGISTRO (Imposta di))

Pag. 62

Comm. trib. reg. della Puglia, sez. XXVIII staccata Taranto, 15 giugno 2005, n. 31
(CONTENZIOSO TRIBUTARIO – Commissioni tributarie)

“ 10

