

# TaxNewsLetter

## 2004

---

N. 1

**IN EVIDENZA IN QUESTO NUMERO:**

- LA GIURISPRIDENZA TRIBUTARIA DI MAGGIORE INTERESSE
- LE INTERPRETAZIONI MINISTERIALI PIÙ SIGNIFICATIVE DI GENNAIO, FEBBRAIO E MARZO

*Le considerazioni svolte nel presente documento non devono ritenersi supporto sufficiente per l'adozione di decisioni operative.*

## INDICE

PARTE PRIMA.....	4
IMPOSTE DIRETTE.....	4
I    CIRCOLARI E RISOLUZIONI MINISTERIALI.....	4
1)   IRPEG/IRES – Credito d'imposta per investimenti nelle aree svantaggiate di cui all'art. 8 della Legge 23 dicembre 2000, n. 388 – Istanze di rinnovo accolte successivamente – Termini per l'avvio e la realizzazione dell'investimento - Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 17 del 17 febbraio 2004.....	4
2)   IRPEG/IRES – azioni e titoli simili non negoziati in mercati regolamentati italiani o esteri – valutazione – omogeneizzazione del patrimonio netto – Circolare n. 8 del 20 febbraio 2004.....	6
3)   IRPEG/IRES –costi derivanti da operazioni con società avente sede in Mauritius – deducibilità – art. 110, comma 11 D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 - Risoluzione n. 46 del 16 marzo 2004.....	8
4)   IRPEG/IRES – deducibilità dei canoni di leasing conseguenti all'acquisizione di un terreno mediante un contratto di locazione finanziario – articolo 102 del T.U.I.R. come modificato dal decreto legislativo 12 dicembre 2003, n. 344 - Risoluzione n. 19 del 23 febbraio 2004.....	10
5)   IRPEG/IRES – concordato preventivo – disciplina fiscale delle plusvalenze, sopravvenienze attive e riporto della perdite - Risoluzione del 01.03.04 n.29.....	13
6)   Attestazione dei crediti tributari - art.10 del decreto legge 30.09.03 n.269, convertito dalla legge 24.11.03 n.326 – Circolare del 03.03.04 n.9.....	14
7)   IRPEF – Manifestazioni a premi - Ritenuta alla fonte su premi in natura: determinazione base imponibile - Art. 30 del D.P.R. n. 600 del 1973 - Risoluzione del 26.03.04 n. 54.....	15
II   GIURISPRUDENZA.....	15
PARTE SECONDA.....	17
IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO E ALTRE IMPOSTE INDIRETTE.....	17

I	CIRCOLARI E RISOLUZIONI MINISTERIALI.....	17
1)	IVA – Sgravio o rimborso dell’imposta per i soggetti domiciliati o residenti fuori dell’Unione Europea. Viaggiatori muniti di biglietto aereo ed in possesso del c.d. “through check-in”. – Circolare Agenzia delle Dogane n.4 del 11 febbraio 2004 .....	17
2)	Imposta sostitutiva sui finanziamenti a medio e lungo termine - Articolo 15 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 601 – applicabilità a particolare fattispecie negoziale - Risoluzione del 24.03.04 n.2 .....	18
II	GIURISPRUDENZA.....	19
1)	IVA – Richiesta di rimborso – Natura – Atto integrativo della dichiarazione annuale - Cass., sez. tributaria, sent. 3 aprile 2003, n. 19510.....	19
2)	Iva – Pagamento dell’imposta – Erronea applicazione di aliquota – Richiesta di rimborso – Procedimento generale ex art. 16 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 – Ammissibilità – Art. 26 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 – Cass., Sez. tributaria, 27 gennaio 2274 (depositata il 6 febbraio 2004), n. 2274 .....	19
3)	IVA — Detrazione – Condizioni – Inerenza del bene acquistato all’attività d’impresa – Accertamento di fatto – Presunzione assoluta d’inerenza – Esclusione. ....	21
_____	IVA - Determinazione della base imponibile – Detrazioni spettanti a società commerciali – Acquisto di beni strumentali – esistenza di operazioni attive – necessità – non sussiste. Art. 19, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 - Cass., Sez. tributaria, 15 ottobre 2003 (depositata il 2 febbraio 2004), n. 1863 .....	21
4)	Imposta ipotecaria e catastale – Conferimenti societari comprensivi di immobili - Determinazione base imponibile – Riferimento art. 50, D.P.R. n. 131/1986, imposta di registro – Deducibilità passività relative ad azienda – Non sussiste - Cass., sez. tributaria, 26 settembre 2003 (dep. Il 4 febbraio 2004), n. 2074.....	22
5)	ICI – Aliquota – Immobili destinati ad uso diverso da quello abitativo – Illegittimità - Consiglio di Stato, Dec. 10 febbraio 2004, n. 485 .....	23
6)	Accertamento – Partecipazione in contraddittorio del contribuente alle operazioni di verifica – Natura di confessione stragiudiziale – Sussiste. ....	23
_____	Rettifica con applicazione di percentuali di ricarico – Persistenza nel tempo – Valutazione di fatto dell’organo giudicante – Cass., sez. tributaria, 26 gennaio 2004, n. 1286 .....	23

- 7) Condono fiscale – Diritto al rimborso di somme già versate – Esclusione - Cass., sez. tributaria, 3 luglio 2003 (depositata il 10 gennaio 2004), n. 195 .....24

## ***PARTE PRIMA***

### ***IMPOSTE DIRETTE***

#### **I CIRCOLARI E RISOLUZIONI MINISTERIALI**

**1) IRPEG/IRES – Credito d'imposta per investimenti nelle aree svantaggiate di cui all'art. 8 della Legge 23 dicembre 2000, n. 388 – Istanze di rinnovo accolte successivamente – Termini per l'avvio e la realizzazione dell'investimento - Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 17 del 17 febbraio 2004**

La Risoluzione fornisce chiarimenti utili per quei soggetti che avevano presentato le istanze di rinnovo tra il 10 febbraio e il 10 marzo 2003 originariamente scartate per indisponibilità di fondi (e ammesse nel mese di settembre 2003). Tali soggetti infatti avrebbero dovuto ai sensi dell'art. 8, comma 1-*bis*, della L. 388/2000:

- avviare l'investimento entro sei mesi dalla data di presentazione dell'istanza, termine ormai scaduto all'epoca in cui le predette istanze sono state accolte (settembre 2003);
- utilizzare, entro il 31 dicembre 2003, il credito d'imposta (quindi realizzare l'investimento agevolabile corrispondente) nella misura minima del 20%, avendo a disposizione un periodo di tempo inadeguato (ultimi tre mesi del 2003).

L'articolo 4, commi 132 e 133, della legge 24 dicembre 2003, n. 350 (Finanziaria per il 2004) ha previsto che "i contribuenti che hanno inoltrato le istanze per la concessione del credito d'imposta ai sensi dell'articolo 62, comma 1, lettera d), della legge 27 dicembre 2002, n. 289, e che, per effetto della deliberazione del CIPE n. 23/03 del 25 luglio 2003, hanno ricevuto da parte dell'Agenzia delle entrate comunicazione della concessione del contributo nel mese di settembre del 2003 possono:

- a) avviare la realizzazione dell'investimento entro il 31 marzo 2004;
- b) utilizzare il contributo entro il terzo anno successivo a quello nel quale è stata presentata l'istanza.

I limiti di utilizzazione minimi e massimi previsti dalla lettera f) del comma 1 del citato articolo 62 della legge n. 289 del 2002 per l'anno di presentazione dell'istanza e per l'anno successivo sono differiti di un anno”.

Ne consegue che i contribuenti titolari di istanze di rinnovo ammesse al beneficio solo a partire dal mese di settembre per effetto della richiamata deliberazione del CIPE, possono fruire del contributo, senza incorrere nella decadenza dal beneficio derivante dalla regolare applicazione delle disposizioni agevolative, di cui all'articolo 8, comma 1-*bis*, della legge n. 388 del 2000 e dell'articolo 62, comma 1, lettere f) e g), della legge n. 289 del 2002.

Per effetto delle disposizioni dell'articolo 4 della legge n. 350 del 2003, le imprese beneficiarie, a pena di decadenza, devono porre in essere entro il 31 marzo 2004, nell'ambito dell'investimento agevolato, i comportamenti giuridicamente rilevanti atti a dimostrare, sulla base dei criteri forniti con la circolare n. 32/E del 3 giugno 2003, l'avvio della realizzazione dell'investimento. Resta ferma la possibilità che il contribuente, nelle more dell'accoglimento dell'istanza, possa aver già avviato l'investimento.

A ciò si aggiunge che la nuova norma consente ai soggetti in questione di prorogare di un anno la realizzazione dell'investimento, utilizzando, a pena di decadenza, il credito d'imposta spettante nei seguenti limiti minimi - massimi:

Anno	min	max
2004	20%	30%
2005	60%	70%
2006	100%	100%

**2) IRPEG/IRES – azioni e titoli simili non negoziati in mercati regolamentati italiani o esteri – valutazione – omogeneizzazione del patrimonio netto – Circolare n. 8 del 20 febbraio 2004**

La circolare fornisce indicazioni circa i patrimoni netti da tenere a riferimento in sede di valutazione delle partecipazioni non quotate. La valutazione fiscale dei titoli, indipendentemente dal fatto che siano classificati tra le immobilizzazioni finanziarie o nell'attivo circolante, è disciplinata dall'art 66, comma 1-bis, del TUIR ante riforma, e dall'art. 61, comma 3, lett. b) dello stesso TUIR.

Quest'ultima disposizione stabilisce che il limite minimo fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni è calcolato "...riducendo il valore unitario determinato a norma dei commi 2, 3 e 3-bis dell'art. 59 comma 4 in misura proporzionalmente corrispondente alle diminuzioni patrimoniali risultanti dal confronto fra l'ultimo bilancio regolarmente approvato dalle società o enti emittenti anteriormente alla data in cui le azioni vennero acquistate e l'ultimo bilancio o, se successive, le deliberazioni di riduzione del capitale per perdite".

In sostanza, la norma richiamata impone di confrontare i patrimoni netti contabili delle società partecipate così come risultanti dai loro bilanci regolarmente approvati e relativi, rispettivamente, all'esercizio antecedente a quello in cui le partecipazioni furono acquistate e all'ultimo esercizio rispetto al quale viene effettuata l'operazione di valutazione da parte della società partecipante.

Ai fini del confronto tra i patrimoni netti, il successivo comma 5, ultimo periodo, dello stesso art. 61 stabilisce che "Nella determinazione, a norma del comma 3, del valore minimo dei titoli non negoziati in mercati regolamentati italiani o esteri non si tiene conto dei versamenti e delle remissioni di debito fatti a copertura di perdite della società emittente."

Dall'esame di quest'ultima disposizione emerge che il legislatore tributario, per rendere significativo il confronto tra il patrimonio netto iniziale e finale, ha voluto escludere i versamenti e/o le remissioni di debito effettuate dai soci, nel periodo di tempo oggetto di osservazione, dalla determinazione del patrimonio netto finale di riferimento.

Pertanto, in queste ipotesi, per rendere omogenei i due patrimoni oggetto di confronto, occorre decrementare il patrimonio netto finale di un importo pari all'ammontare dei versamenti e/o delle remissioni di debito effettuate dai soci a copertura delle perdite, espressamente previsti negli atti societari.

Allo stesso modo, occorre rendere confrontabili i patrimoni netti di riferimento nelle altre ipotesi in cui, nel periodo oggetto di osservazione, siano intervenute delle variazioni patrimoniali in seguito ad apporti effettuati a titolo diverso dalla copertura delle perdite.

In assenza di un'espressa previsione normativa, che individui il patrimonio netto su cui effettuare le rettifiche, si ritiene corretto adottare una tecnica di "omogeneizzazione" che, in questo caso, incrementi il patrimonio netto iniziale.

Il procedimento di "omogeneizzazione", inteso come tecnica contabile mediante la quale si rendono comparabili grandezze (nel caso di specie patrimonio netto iniziale e patrimonio netto finale) altrimenti disomogenee, si rende necessario anche in casi diversi da quelli in precedenza esaminati.

Si tratta, ad esempio, dell'ipotesi in cui si debbano mettere a confronto patrimoni netti rispetto ai quali le quote di partecipazione dei soci risultano variate per effetto di apporti incrementativi del patrimonio netto.

Anche in queste ipotesi occorre rettificare i patrimoni netti di riferimento moltiplicando il relativo ammontare per la corrispondente percentuale di partecipazione del socio titolare della quota oggetto di valutazione a fini fiscali, c. d. "percentualizzazione". Naturalmente, nel caso in cui la partecipazione del socio sia la risultante di acquisti succedutisi in diversi esercizi, occorrerà tenere conto della stratificazione prevista dall'art. 59, comma 3, del TUIR ante riforma. Per cui i patrimoni netti iniziali, da mettere a confronto con quello finale, anch'esso "percentualizzato", potranno essere diversi.

Inoltre, in detta ipotesi, ai fini del corretto confronto, i patrimoni netti, iniziale e finale, opportunamente "percentualizzati", dovranno essere suddivisi in tante parti quanti sono gli strati;

ognuna di dette parti sarà valorizzata, ai fini del confronto, in misura pari alla quota che essa rappresenta sull'ammontare del patrimonio netto "percentualizzato".

**3) IRPEG/IRES –costi derivanti da operazioni con società avente sede in Mauritius – deducibilità – art. 110, comma 11 D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 - Risoluzione n. 46 del 16 marzo 2004.**

Con richiesta pervenuta alla Direzione Regionale è stata chiesta la disapplicazione della disposizioni di cui all'art. 76 comma 7-bis (articolo 110 comma 10), sulla base delle condizioni previste dal successivo comma 7-ter (articolo 110 comma 11).

La società chiedeva la disapplicazione della norma sulla base di alcuni elementi:

- la società residente nelle Mauritius effettuava prevalentemente ed effettivamente un'attività commerciale (a sostegno di tale tesi venivano offerti all'Amministrazione Finanziaria una serie di documenti probatori come la copia dell'atto costitutivo del certificato di iscrizione presso il registro delle imprese nelle Mauritius);
- le operazioni di acquisto rispondevano ad un effettivo interesse economico della società istante (la società per dimostrare la convenienza forniva un contratto dal quale poteva evincersi che le forniture avevano un prezzo in media inferiore del 33% rispetto ai prezzi dei rivenditori italiani).

La risoluzione ha ribadito alcuni concetti espressi in precedenza dall'Amministrazione Finanziaria.

Innanzitutto è stato chiarito che la disposizione prevista dal comma 10 dell'articolo 110 può essere disapplicata nel caso in cui l'impresa residente, ai sensi del successivo comma 11, fornisca la prova che la società residente all'estero svolge prevalentemente un'attività commerciale ovvero che le operazioni poste in essere rispondano ad un effettivo interesse economico ed abbiano avuto concreta esecuzione.

Tali presupposti sono alternativi, con la conseguenza che il contribuente può limitarsi a fornire elementi sufficienti a dimostrare la sussistenza anche di uno soltanto di essi.

La documentazione fornita dal contribuente, a parere dell'Amministrazione Finanziaria, tende a provare che la società è esistente e che svolge un'attività commerciale effettiva.

Inoltre, tale documentazione, dimostra che esiste un interesse economico che ha determinato l'operazione.

Tuttavia, sebbene il contribuente abbia dimostrato con tale documentazione l'esistenza da un punto di vista formale della società fornitrice, non è stato dimostrato che il fornitore svolga come sua attività principale nelle Mauritius un'attività commerciale.

A tal fine sarebbe stato necessario produrre una documentazione adeguata comprovante l'esistenza di tale struttura organizzativa nel paese a fiscalità privilegiata.

In tal senso la risoluzione, richiamandosi a quanto precedentemente affermato dalla Circolare n. 29 del 25.05.03, afferma che sono considerati documenti idonei a dimostrare l'effettiva attività commerciale:

- il bilancio;
- l'atto costitutivo;
- un prospetto descrittivo dell'attività esercitata;
- i contratti di locazione degli immobili adibiti a sede degli uffici e dell'attività;
- la copia delle fatture delle utenze elettriche e telefoniche relative agli uffici ed agli altri immobili utilizzati;
- i contratti di lavoro dei dipendenti che indicano il luogo di prestazione dell'attività lavorativa e le mansioni svolte;

- i conti correnti bancari aperti presso istituti locali;
- estratti conto bancari che diano evidenza delle movimentazioni finanziarie relative alle attività esercitate;
- copia dei contratti di assicurazione relative ai dipendenti ed agli uffici;
- autorizzazioni sanitarie e amministrative relative all'attività ed all'uso dei locali.

Tale elencazione deve ritenersi esemplificativa e non esaustiva a parere dell'Amministrazione Finanziaria.

Tuttavia, ai fini della dimostrazione dell'economicità dell'operazione, l'Amministrazione Finanziaria ha affermato che, tale requisito può ritenersi soddisfatto nel caso sia offerta come prova un contratto di fornitura che dimostri la convenienza del prezzo praticato dal fornitore residente all'estero.

Tale dimostrazione può essere fornita con tutti i documenti utili per poter risalire alla logica economica sottesa alla scelta di instaurare rapporti commerciali con un fornitore residente in un paese a fiscalità privilegiata.

Pertanto, avendo il contribuente dimostrato una delle due condizioni necessarie, l'Amministrazione Finanziaria ha affermato che, in caso di accertamento, il contribuente non dovrà fornire la prova richiesta dall'articolo 110 comma 11 per ottenere la deducibilità di tali costi.

**4) IRPEG/IRES – deducibilità dei canoni di leasing conseguenti all'acquisizione di un terreno mediante un contratto di locazione finanziario – articolo 102 del T.U.I.R. come modificato dal decreto legislativo 12 dicembre 2003, n. 344 - Risoluzione n. 19 del 23 febbraio 2004.**

L'Agenzia delle Entrate ha esaminato, con la risoluzione n. 19/E del 23 febbraio 2004, il trattamento fiscale di un contratto di locazione finanziaria relativo ad un terreno edificabile sul

quale verrà installato un impianto di riciclaggio e lavorazione di materiale inerte (sabbia, ghiaia, eccetera) senza la realizzazione di alcuna opera edilizia specifica.

In considerazione del fatto che non sono ammesse in deduzione dal reddito d'impresa le quote di ammortamento di un terreno strumentale, l'Agenzia delle Entrate ha precisato quanto segue:

- i canoni di locazione finanziaria relativi ad un terreno acquisito in *leasing* non sono deducibili dal reddito;
- la quota parte del canone costituita dagli interessi passivi impliciti - relativi al contratto di *leasing* per l'acquisizione di un terreno - è, invece, deducibile.

Il *leasing* (o locazione finanziaria) è il contratto mediante il quale il concedente (*lessor*) mette a disposizione dell'utilizzatore (*lessee*), per un tempo determinato e per un corrispettivo a scadenze periodiche, un bene mobile o immobile acquistato o fatto costruire dal concedente su scelta e indicazione dell'utilizzatore, con facoltà per quest'ultimo, alla scadenza del contratto, di acquistarne la proprietà dietro versamento di un importo prestabilito. Si tratta di un contratto atipico, nel senso che esso è tuttora privo di una disciplina normativa, pur comparando in alcune leggi speciali.

I contratti di *leasing*, tramite cui le società di *leasing* possono concedere l'utilizzo dei beni, sono riconducibili essenzialmente a due tipologie:

- il *leasing* operativo;
- il *leasing* finanziario.

Con riferimento alle due tipologie di contratto di *leasing*, la prassi ministeriale ha assunto come definizione specifica del *leasing* finanziario quella che si evince dall'art. 17 della L. 2 maggio 1976, n. 183, che caratterizza l'operazione di *leasing* finanziario rispetto alle altre forme di locazione per la presenza dell'opzione di acquisto finale del bene a favore dell'utilizzatore. In altre parole, secondo la risoluzione [n. 175/E](#) del 12 agosto 2003 la qualificazione "finanziaria" (o "operativa") del contratto di *leasing* discende *unicamente* dalla presenza (o meno) della clausola

di riscatto finale del bene. La mancanza del prezzo di riscatto, infatti, implica il venir meno della causa della "restituzione di capitale" preso a prestito tipico del *leasing* finanziario.

L'[art. 102](#) del nuovo Tuir (come modificato e integrato dal D.Lgs. 12 dicembre 2003, [n. 344](#), nel disciplinare la deducibilità delle quote di ammortamento dei beni materiali strumentali per l'esercizio dell'impresa, prevede al comma 7 che, per i beni acquisiti in locazione finanziaria, la deducibilità dei canoni è ammessa a condizione che la durata del relativo contratto di *leasing* non sia inferiore ad otto anni, se questo ha per oggetto beni immobili, ovvero alla metà del normale periodo di ammortamento previsto in relazione all'attività esercitata dall'impresa stessa, se il contratto ha per oggetto beni mobili.

La durata minima del contratto di *leasing* risponde all'esigenza di evitare manovre elusive da parte dell'impresa utilizzatrice mediante la deduzione dei canoni per l'acquisizione della disponibilità del bene in un arco temporale notevolmente più breve rispetto a quello occorrente per l'ammortamento dello stesso bene, se acquistato a titolo di proprietà.

La risoluzione n. 19/E del 23 febbraio 2004 ha precisato che il trattamento fiscale dei canoni derivanti da un contratto di locazione finanziaria per l'acquisizione di un terreno deve essere equivalente a quello applicabile al costo sostenuto per l'acquisto di un terreno a titolo di proprietà.

In virtù del principio di equivalenza tra l'acquisizione del bene in proprio e l'acquisizione attraverso un contratto di locazione finanziaria, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto che:

- non sono deducibili i canoni di locazione finanziaria relativi ad un terreno acquisito in *leasing*, così come non sono ammesse in deduzione dal reddito d'impresa le quote di ammortamento di un terreno strumentale;
- è deducibile la quota parte costituita dagli interessi passivi impliciti relativi al contratto di *leasing* per l'acquisizione di un terreno.

In altre parole, così come l'acquisto di un terreno strumentale, realizzato con mezzi finanziari esterni, avrebbe comportato la deducibilità degli interessi passivi relativi al finanziamento, allo

stesso modo sono deducibili gli interessi passivi corrisposti per l'acquisizione del terreno con un contratto di *leasing*.

Tali interessi concorreranno alla determinazione del reddito d'impresa nell'esercizio di competenza tenendo conto dei limiti previsti dall'art.96 del nuovo Tuir. Per determinare la parte del canone riferibile agli interessi passivi, la risoluzione n. 19/E del 2004 ha chiarito che si può fare riferimento alle indicazioni fornite, ai fini Irap, nell'art. 1 del D.M. 24 aprile 1998 (pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* del 12 maggio 1998, n. 108).

**5) IRPEG/IRES – concordato preventivo – disciplina fiscale delle plusvalenze, sopravvenienze attive e riporto della perdite - Risoluzione del 01.03.04 n.29**

La risoluzione fornisce chiarimenti sulle modalità di tassazione nelle ipotesi di concordato preventivo con cessione dei beni ai creditori. In via preliminare essa si sofferma sulla natura del concordato preventivo con *cessio bonorum*, che viene assimilato ad una liquidazione d'impresa poiché in tale particolare momento il debitore concordatario non perde la propria capacità giuridica patrimoniale, né la titolarità dei suoi beni e resta soggetto attivo o passivo (seppur sotto vigilanza) delle azioni che ne possono derivare.

Successivamente la risoluzione, richiamando la previsione dell'art.86, comma 5, del T.U.I.R., che stabilisce che “la cessione dei beni ai creditori in sede di concordato preventivo non costituisce realizzo di plusvalenze e minusvalenze”, conferma l'interpretazione estensiva datane dalla giurisprudenza di legittimità. In particolare, trattandosi di norma di favore, dice la circolare, essa trova applicazione non solo nel caso di cessione diretta dei beni ai creditori, ma anche nel caso di vendita degli stessi a terzi per ricavarne i mezzi necessari al soddisfacimento dei creditori. Eventuali componenti positive emerse in questo modo sono irrilevanti anche ai fini Irap, poiché trattasi di componenti straordinarie.

Da ultimo la risoluzione si sofferma sulla possibilità di compensare le perdite, richiamando l'art. 182 del T.U.I.R. in materia di liquidazione e la risoluzione 124 del 2002.

In particolare per le società di capitali le perdite anteriori alla messa in liquidazione e non compensate nel corso della procedura, possono essere portate in diminuzione in sede di conguaglio finale anche se sono trascorsi più di cinque anni dalla loro formazione, a condizione però che la liquidazione si chiuda nel termine di cinque anni.

Se, invece, la liquidazione si protrae oltre il quinquennio, le perdite sono da considerare non più deducibili dal momento che i redditi dagli esercizi intermedi si considerano definitivi.

Con riferimento alle perdite realizzate nei singoli periodi di liquidazione queste sono da considerarsi normalmente compensabili nei limiti del quinquennio.

**6) Attestazione dei crediti tributari - art.10 del decreto legge 30.09.03 n.269, convertito dalla legge 24.11.03 n.326 – Circolare del 03.03.04 n.9**

La circolare, richiamando l'art.10 del decreto legge 30.09.03 n.269, illustra le condizioni in presenza delle quali i contribuenti intestatari del conto fiscale possono chiedere che l'agenzia delle entrate attesti "la certezza e la liquidità dei crediti tributari nonché la data indicativa di erogazione del rimborso" e precisa quali crediti possono essere oggetto di attestazione.

Sotto il primo profilo, poiché da un punto di vista civilistico è richiesta la certezza e la liquidità del credito, la circolare precisa che tali requisiti possono ritenersi sussistenti quando l'Amministrazione finanziaria abbia esattamente individuato la persona del creditore e abbia determinato il preciso ammontare: ciò normalmente si verifica al termine delle procedure di liquidazione del rimborso.

Sotto il secondo profilo la circolare precisa che l'attestazione può riguardare non solo i crediti relativi a IRPEF, IRPEG, ILOR, IVA, imposte sostitutive e ritenute alla fonte ma anche quelli relativi all'imposta di registro, all'imposta sulle successioni e donazioni, alle imposte ipotecarie e catastali, all'imposta sulle assicurazioni e all'imposta di bollo.

**7) IRPEF – Manifestazioni a premi - Ritenuta alla fonte su premi in natura: determinazione base imponibile - Art. 30 del D.P.R. n. 600 del 1973 - Risoluzione del 26.03.04 n. 54**

La risoluzione ha chiarito le modalità di determinazione della base imponibile per l'applicazione della ritenuta alla fonte di cui all'articolo 30 del D.P.R. 600/1973, nelle ipotesi di manifestazioni a premio con corresponsione di premi in natura.

L'articolo 30, comma 1 del D.P.R. 600/1973 assoggetta a ritenuta alla fonte a titolo di imposta, con facoltà di rivalsa, i premi derivanti da operazioni a premio assegnati a soggetti per i quali gli stessi assumono rilevanza reddituale ai sensi dell'articolo 6 del T.U.I.R., i premi comunque diversi da quelli su titoli, le vincite derivanti dalla sorte, da giochi di abilità e i premi derivanti da concorsi a premio, da pronostici e scommesse.

Lo stesso articolo 30, comma 1 esclude dall'ambito di applicazione della ritenuta da esso prevista i "casi in cui altre disposizioni già prevedano l'applicazione di ritenute alla fonte".

Con riguardo alla base imponibile su cui deve essere operata la ritenuta alla fonte stabilita dall'articolo 30, si ritiene che debba essere costituita dal valore normale complessivo dei premi assegnati, determinato ai sensi dell'articolo 9 del T.U.I.R.

Ai sensi dell'articolo 9, comma 3 si intende valore normale il prezzo ovvero il corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza ed al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi.

I criteri di determinazione devono riferirsi, nel caso di specie, al beneficiario del premio, quale percettore del reddito in natura. Inoltre il valore normale del premio deve assumersi al netto dell'Iva.

## **II GIURISPRUDENZA**

*KLegal*

**Tax Professional Practice**

## **PARTE SECONDA**

### **IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO E ALTRE IMPOSTE INDIRETTE**

#### **I CIRCOLARI E RISOLUZIONI MINISTERIALI**

- 1) IVA – Sgravio o rimborso dell'imposta per i soggetti domiciliati o residenti fuori dell'Unione Europea. Viaggiatori muniti di biglietto aereo ed in possesso del c.d. "through check-in". – Circolare Agenzia delle Dogane n.4 del 11 febbraio 2004**

L'Agenzia delle Dogane con la circolare consente all'ufficio doganale di partenza di apporre il "visto d'uscita" sulle fatture emesse ai sensi dell'art. 38-*quater* del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, a favore dei viaggiatori domiciliati o residenti fuori dell'Unione Europea muniti di un unico biglietto aereo e di doppia carta d'imbarco con destinazione finale extra comunitaria.

L'art. 38-*quater* disciplina le condizioni per l'applicabilità dell'esenzione da imposta nelle cessioni all'esportazione ed assimilate. Lo stesso articolo prevede che la prova dell'esportazione è fornita per mezzo della fattura, o di un documento sostitutivo, su cui sia apposto il visto doganale di uscita dalla Comunità.

Per cogliere l'esatta portata del requisito comprovante l'avvenuta esportazione, occorre considerare che la *ratio* dell'intera disposizione va ricercata nella volontà del legislatore di agevolare i turisti stranieri e di introdurre particolari agevolazioni in uscita dal territorio doganale comunitario, fornendo, ovviamente, adeguate garanzie che i beni lascino effettivamente il territorio comunitario e non vengano commercializzati al suo interno, in evasione d'imposte.

Al fine della corretta individuazione della "dogana di uscita dal territorio comunitario" nella particolare ipotesi oggetto d'esame, l'Agenzia delle Dogane ritiene che debba farsi riferimento sia alle condizioni che permettono il mantenimento dello *status* di "viaggiatore diretto fuori dalla U.E." in capo al turista in partenza da un aeroporto nazionale, sia alle condizioni al cui verificarsi un viaggio diretto ad un Paese terzo possa considerarsi come ininterrotto, pur se frazionato in due tratte, una delle quali interna al territorio doganale e fiscale della Comunità.

L'Agenzia ritiene di poter fondatamente sostenere che i viaggiatori domiciliati o residenti fuori dal territorio della Comunità Europea, in possesso di biglietto aereo unico con destinazione finale in un Paese extra-comunitario e "through check-in", non modifichino il proprio status e possano considerarsi imbarcati, fin dal primo scalo di partenza, su un volo da considerarsi ininterrotto, estrinsecandosi operativamente l'ipotesi configurata in un unico check-in, all'aeroporto di partenza.

**2) Imposta sostitutiva sui finanziamenti a medio e lungo termine - Articolo 15 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 601 – applicabilità a particolare fattispecie negoziale - Risoluzione del 24.03.04 n.2**

Con la risoluzione l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che l'articolo 15 del D.P.R. 601/1973 è applicabile ad un particolare tipo di contratto di finanziamento e costituzione di garanzie, sottoposto alla sua attenzione. In particolare la fattispecie esaminata si caratterizza per la presenza di un'originaria linea di credito in scadenza, fornita a suo tempo da un istituto bancario e per la concessione, da parte di un altro pool di banche, di un nuovo finanziamento che assume le caratteristiche di un mutuo di scopo, essendo "destinato alla estinzione parziale dei finanziamenti accordati dalle banche partecipanti". Su tale struttura contrattuale vengono poi ad innestarsi clausole contrattuali che prevedono la costituzione di speciali garanzie di pegno ed ipoteca. Ad avviso dell'Agenzia l'applicabilità dell'art. 15 del D.P.R.601/73 si giustifica per il fatto che, per come risulta articolato il contratto, esso presuppone la percezione da parte del soggetto beneficiario di una reale ed effettiva disponibilità finanziaria, seppure con destinazione vincolata.

## **II GIURISPRUDENZA**

1) **IVA – Richiesta di rimborso – Natura – Atto integrativo della dichiarazione annuale - Cass., sez. tributaria, sent. 3 aprile 2003, n. 19510**

La sentenza in rassegna si occupa della natura dell'istanza di rimborso di credito Iva, derivante dalla dichiarazione annuale, disciplinata dall'art. 38 *bis*, D.P.R. 26. 10 1972, n. 633. In particolare, i giudici della Suprema Corte si sono trovati dinanzi al caso di un contribuente che aveva richiesto il rimborso del credito non in dichiarazione ma con un'istanza separata e successiva. Ebbene, il problema posto all'attenzione della Corte di Cassazione, ha riguardato la possibilità per un contribuente che abbia diritto a chiedere il rimborso della differenza positiva tra l'imposta dovuta per le operazioni imponibili e l'ammontare detraibile (ai sensi dell'art. 30, 3° comma, D.P.R. n. 633/1972), di avanzare la sua richiesta con un'istanza autonoma e non in sede di dichiarazione.

I giudici della Suprema Corte hanno dato risposta positiva al quesito, affermando che l'istanza di rimborso è un atto integrativo della dichiarazione annuale, la quale può essere corretta ed emendata dal contribuente senza limiti temporali, se non quelli derivanti dalla prescrizione del diritto al rimborso. La sentenza afferma, pertanto, che il contribuente ha diritto ad emendare la dichiarazione presentata, poiché soltanto garantendo tale possibilità egli sarà preservato dal rischio di essere gravato da oneri contributivi diversi e maggiori di quelli che, per legge, devono restare a suo carico.

2) **Iva – Pagamento dell'imposta – Erronea applicazione di aliquota – Richiesta di rimborso – Procedimento generale ex art. 16 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 – Ammissibilità – Art. 26 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 – Cass., Sez. tributaria, 27 gennaio 2004 (depositata il 6 febbraio 2004), n. 2274**

Il caso trattato nella decisione della Suprema Corte era quello di una società la quale, in ordine ad un'operazione di ristrutturazione di un immobile, aveva inizialmente emesso fatture con l'Iva

al 15 per cento e, successivamente, rendendosi conto della diversa aliquota Iva applicabile all'operazione in questione, aveva emesso note di accredito con l'Iva al 2 per cento. Chiedeva quindi il rimborso della differenza versata in eccesso. Avverso il silenzio- rifiuto opposto dall'Amministrazione alla sua richiesta di rimborso della maggiore Iva versata, la società proponeva ricorso. L'eccezione dell'Ufficio verteva sulla necessità, da parte del contribuente, di avanzare la richiesta di rimborso mediante la procedura disciplinata dall'art. 26, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Detta disposizione prevede che, nell'ipotesi in cui un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione, venga meno in tutto o in parte, o se ne riduca l'ammontare imponibile, il contribuente abbia diritto di portare in detrazione l'imposta corrispondente alla variazione. Il diritto alla detrazione non può essere esercitato decorso un anno dall'effettuazione dell'operazione imponibile.

I giudici della Corte di Cassazione hanno respinto il ricorso dell'Amministrazione avverso la sentenza della Commissione regionale favorevole alla contribuente. Essi hanno affermato che, essendo il diritto ad esercitare la detrazione una facoltà attribuita al contribuente e non un onere, la sua mancata utilizzazione non gli preclude la possibilità di azionare l'ordinaria procedura di rimborso della maggior imposta versata, in base ad un'erronea applicazione di un'aliquota superiore a quella dovuta (art. 16, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636). Pertanto, il decorso del termine di decadenza di un anno dall'effettuazione dell'operazione imponibile relativa, non comporta il venir meno del diritto al rimborso della maggior Iva, ma soltanto la facoltà di esercitare direttamente la detrazione.

Tale impostazione, continua la Corte, è conforme al dettato dell'art. 18, comma 4, della sesta direttiva Iva 17 maggio 1977, n. 77388/CEE, immediatamente applicabile, il quale prevede il diritto al rimborso di quanto erroneamente versato. Ed è altresì conforme a quanto sostenuto dalla Corte di Giustizia europea nella sentenza del 19 settembre 2000, causa C-454/98, in ordine al fatto che spetti agli Stati membri contemplare, nei propri ordinamenti, la possibilità di rettificare ogni imposta indebitamente fatturata, purchè sussista e sia provata la buona fede del soggetto che ha emesso la fattura medesima.

3) **IVA — Detrazione – Condizioni – Inerenza del bene acquistato all’attività d’impresa – Accertamento di fatto – Presunzione assoluta d’inerenza – Esclusione.**

**IVA - Determinazione della base imponibile – Detrazioni spettanti a società commerciali – Acquisto di beni strumentali – esistenza di operazioni attive – necessità – non sussiste. Art. 19, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 - Cass., Sez. tributaria, 15 ottobre 2003 (depositata il 2 febbraio 2004), n. 1863**

La disciplina di cui si è occupata la Suprema Corte di Cassazione con la sentenza in commento attiene al regime di detraibilità, ai fini Iva, dei costi affrontati dalle società commerciali per l’acquisto di beni strumentali prima dell’effettivo compimento di operazioni attive. La questione esaminata dai giudici ha riguardato la possibilità di qualificare come operazioni sempre e comunque inerenti l’esercizio dell’attività imprenditoriale, gli acquisti realizzati dalle società commerciali. Per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi realizzate dalle predette società, opera, infatti, una presunzione assoluta di inerenza, ai sensi dell’art. 4, comma 1, punto 1), D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. E ci si è chiesti se tale presunzione potesse valere anche per le operazioni passive, poste in essere dalle medesime società. A tale quesito la Corte dà risposta negativa. L’Amministrazione, peraltro, contestava l’applicabilità della presunzione assoluta in questione agli acquisti di beni, nell’ipotesi in cui la società non avesse posto in essere operazioni attive, né dato prova alcuna di operatività.

La Corte, con la decisione in rassegna, ha bocciato la tesi sostenuta dall’Amministrazione.

Essa ha affermato che l’organo giudicante deve compiere un accertamento di fatto, teso a verificare l’effettiva connessione delle operazioni passive con l’esercizio dell’impresa. Ciò che rileva, in altri termini, ai fini del diritto alla detrazione, da parte delle società commerciali, è l’effettiva ed accertata inerenza dell’acquisto alle finalità imprenditoriali. Se pure il solo requisito societario non è sufficiente a garantire la detraibilità, ed è necessario verificare l’inerenza delle operazioni passive con l’attività d’impresa, non può dedursi dalla sporadicità delle operazioni attive poste in essere dalla società l’assenza del requisito dell’inerenza stessa poiché questa deve valutarsi con le “finalità imprenditoriali”. Occorre pertanto un accertamento di fatto da parte dell’organo giudicante.

**4) Imposta ipotecaria e catastale – Conferimenti societari comprensivi di immobili - Determinazione base imponibile – Riferimento art. 50, D.P.R. n. 131/1986, imposta di registro – Deducibilità passività relative ad azienda – Non sussiste - Cass., sez. tributaria, 26 settembre 2003 (dep. Il 4 febbraio 2004), n. 2074**

Con la sentenza in commento i giudici della Suprema Corte hanno confermato un orientamento già consolidato, in materia di determinazione della base imponibile dell'imposta ipotecaria e dell'imposta catastale, nell'ipotesi di conferimento di un immobile. La norma di riferimento è l'art. 2, comma 1, del D.Lgs. 31 ottobre 2001, n. 347, in base al quale *“l'imposta proporzionale dovuta sulle trascrizioni è commisurata alla base imponibile determinata ai fini dell'imposta di registro o dell'imposta sulle successioni o donazioni”*, mentre l'art. 10, comma 1 stabilisce che le volture catastali siano soggette ad imposta proporzionale *“al valore dei beni immobili o dei diritti reali immobiliari determinato a norma dell'art. 2”*. Il problema interpretativo nasce dalla lettura dell'art. 50 del P.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, per il quale nelle operazioni di determinazione della base imponibile dell'imposta di registro riguardanti conferimenti in società, il valore degli immobili conferiti è diminuito delle passività relative. I ricorrenti avevano, pertanto, diminuito il valore dell'immobile oggetto di conferimento delle passività relative (derivanti da un mutuo ipotecario e da un contratto di apertura credito), nella determinazione della base imponibile dell'imposta ipotecaria e di quella catastale dovute.

Ebbene, la Corte ha ricordato una serie di precedenti pronunce che avevano trattato dell'applicazione dell'imposta ipotecaria e catastale ai trasferimenti di azienda. In tali casi la Corte afferma che la circostanza che agli immobili debba essere attribuito un valore identico sia ai fini dell'imposta di registro che ai fini delle imposte catastali ed ipotecaria, non fa venir meno la diversità di oggetto propria di ogni singola imposta. Infatti, mentre l'imposta di registro colpisce il trasferimento dell'azienda nel suo complesso, l'imposta ipotecaria e catastale colpiscono formalità che riguardano singoli beni in sé considerati e dei debiti ad essi strettamente inerenti. Tale principio, afferma la Corte, può applicarsi anche ai fini della corretta applicazione del citato articolo 50 del Testo Unico dell'Imposta di Registro, sicché dal valore imponibile per le imposte di trascrizione non dovranno essere dedotte le passività afferenti l'immobile.

5) **ICI – Aliquota – Immobili destinati ad uso diverso da quello abitativo – Illegittimità -Consiglio di Stato, Dec. 10 febbraio 2004, n. 485**

Con la Decisione in commento il Consiglio di Stato è intervenuto sul regime di determinazione delle aliquote ai fini Ici, da parte degli organi comunali. L'art. 6, comma 2, del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 (come modificato dall'art. 3, comma 53, della legge n. 662/1992), dispone che l'aliquota dell'imposta di cui trattasi possa essere diversificata entro il limite dal 4 al 7 per mille, con riferimento ai casi di immobili diversi dalle abitazioni, o posseduti in aggiunta all'abitazione principale, o di alloggi non locati. Nel caso sottoposto all'attenzione dei giudici un Comune aveva adottato una delibera con la quale aveva stabilito, per i soli immobili ricompresi nella categoria catastale D/1ed, l'aliquota del 7 per mille.

Il Consiglio di Stato ha annullato tale delibera affermando che i Comuni sono legittimati dall'art. 6 citato ad adottare una disciplina diversa, quanto alle aliquote Ici, per le categorie di immobili espressamente previste dalla norma, ma non sono, altresì, autorizzati a differenziare ulteriormente le aliquote nell'ambito degli immobili appartenenti alle tre categorie di cui trattasi. Tale principio deriva dalla natura di norma a fattispecie esclusiva dell'art. 6, per la quale il potere impositivo viene delineato dalle disposizioni di livello primario che ne definiscono i contenuti e, entro i limiti da queste fissati, si esplica l'attività regolamentare dei Comuni. Nessun potere discrezionale ed esorbitante la riserva di legge in materia di imposizione fiscale, può essere esercitato dagli organi comunali in questo settore e da nessuna interpretazione estensiva può discendere l'applicabilità della norma a casi non previsti in modo puntuale e tipico.

6) **Accertamento – Partecipazione in contraddittorio del contribuente alle operazioni di verifica – Natura di confessione stragiudiziale – Sussiste.**

**Rettifica con applicazione di percentuali di ricarico – Persistenza nel tempo – Valutazione di fatto dell'organo giudicante – Cass., sez. tributaria, 26 gennaio 2004, n. 1286**

Nel caso di cui si è occupata la Suprema Corte con la sentenza in rassegna un contribuente contestava la decisione di una commissione regionale, nella parte in cui aveva qualificato come atto di confessione stragiudiziale (ai sensi dell'art. 2730 c.c.) il fatto della sua partecipazione, in

contraddittorio con l'ufficio accertatore, all'effettuazione delle operazioni di verifica fiscale, presso di lui.

La Corte ha respinto le eccezioni sollevate dal contribuente avverso la sentenza di appello, sostenendo che la sua partecipazione a delle operazioni di verifica, senza che egli muovesse alcuna contestazione all'organo accertatore, equivalesse sostanzialmente ad accettazione delle stesse e dei loro risultati. I giudici hanno, pertanto, ritenuto che la mancata contestuale contestazione delle modalità di svolgimento delle operazioni di verifica, da parte del soggetto verificato, costituisca un comportamento concludente, valutabile dall'organo giudicante alla stregua di una confessione stragiudiziale. I contribuenti sono, pertanto, tenuti a formulare immediatamente il loro dissenso ed a pretendere che le proprie contestazioni siano riportate a verbale. Nell'ipotesi in cui non lo facessero, la loro inerzia costituirebbe accettazione delle risultanze della verifica.

Con la seconda massima la Corte di Cassazione ha affermato che l'entità delle percentuali di ricarico può persistere nel tempo, e dunque costituire oggetto di applicazione anche in anni diversi, oppure essere valida soltanto per la determinazione del reddito di un singolo esercizio. Tale persistenza deve essere oggetto di un giudizio di fatto da parte dell'organo giudicante, il quale dovrà verificare fino a quando possano persistere le medesime percentuali di ricarico, e quando invece non possano più essere le stesse, o, quanto meno, la loro persistenza non risponda più ad una regola d'esperienza.

7) **Condono fiscale – Diritto al rimborso di somme già versate – Esclusione - Cass., sez. tributaria, 3 luglio 2003 (depositata il 10 gennaio 2004), n. 195**

Con la sentenza di cui ci si occupa, la Suprema Corte ha espresso un principio riferibile a tutte le forme di definizione agevolata delle controversie pendenti. Il caso era quello di due contribuenti, condannati nei primi due gradi di giudizio al pagamento delle somme richieste con l'avviso di accertamento oggetto di impugnazione. Allo scopo di definire la lite pendente, i due soccombenti avevano presentato un'istanza di condono e successivamente una richiesta di rimborso delle somme versate ed eccedenti quelle dovute per la definizione agevolata.

Il giudice di legittimità ha in questo caso negato il diritto al rimborso delle somme richieste. Ed elaborando un principio di generale applicabilità, ha sostenuto che dalla definizione agevolata di cui trattasi non può mai derivare il diritto al rimborso di somme eventualmente già versate. La *ratio* del condono, ha spiegato la Corte, consiste nell'assicurare all'Erario sollecite e rilevanti entrate e nel conseguire la deflazione del contenzioso tributario. Pertanto, la scelta del contribuente di optare per tale forma di definizione gli preclude la possibilità di beneficiare di ulteriori riflessi positivi sul procedimento contenzioso che – con scelta alternativa, non essendo le due vie cumulabili – può intraprendere o proseguire. Il diritto al rimborso può conciliarsi con altre forme di definizione agevolata ma non con il condono.