

TaxNewsLetter

2005

N. 2

IN EVIDENZA IN QUESTO NUMERO:

- LE INTERPRETAZIONI MINISTERIALI PIÙ SIGNIFICATIVE DI MARZO – APRILE
- LA GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA DI MAGGIOR INTERESSE DI MARZO E APRILE

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) IRES/IRAP - Finanziaria 2005 - Risposte fornite in occasione di incontri con la stampa specializzata. - Agenzia delle Entrate- Circolare del 16 marzo 2005, n. 10/E.....	4
2) IRES – Contrasto all'utilizzo della sottocapitalizzazione. Decreto legislativo 12 dicembre 2003, n. 344 – Agenzia delle Entrate - Circolare del 17 marzo 2005, n. 11/E.....	5
3) IRES – Conferimento d'opera e servizi (art. 2464, comma 6, c.c.) - Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 16 marzo 2005, n. 35/E.	6
4) IRAP – Modifiche alla disciplina dell'IRAP – Agenzia delle Entrate - Circolare del 5 aprile 2005, n. 13/E.	7
5) IRAP – Insinuazione al passivo fallimentare dei Concessionari della riscossione – Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 5 aprile 2005 n. 41/E.	9
6) IRES – Istanza di interpello – Art. 102 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR): deducibilità delle quote di ammortamento inferiori a quelle massime consentite – Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 22 aprile 2005, n. 51/E.	10
II GIURISPRUDENZA	11
1) IMPOSTE SUI REDDITI – Agevolazioni tributarie - Società operanti nell'Italia meridionale – D.P.R. n. 218 del 1978 – Condizioni – Ampliamento di attività già esistente. Sentenza n. 7911 del 2 Marzo 2005 (depositata il 15 Aprile 2005) della Corte di Cassazione, Sez. Tributaria – Pres. Riggio, Rel. D'Alonzo.	11
2) ICI – Imposta erroneamente pagata sul valore di libro e non in base alla rendita – rimborso – spettanza.....	11
ICI - Attribuzione di rendita effettuata a seguito di comunicazione di variazioni – valore dichiarativo, quindi retroattivo rispetto alla notifica – sussiste. Sentenza n. 5109 del 7 febbraio 2005 (depositata il 9 marzo 2005) della Corte di Cassazione, Sez. tributaria – Pres. Saccucci, Rel. Di Nubila.	11

PARTE SECONDA.....	13
IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO E ALTRE IMPOSTE INDIRETTE.....	13
I CIRCOLARI E RISOLUZIONI MINISTERIALI	13
1) IVA – Rimborsi per acquisti effettuati prima della nomina del rappresentante fiscale - Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 01 marzo 2005 n. 31/E.....	13
2) IVA – Certificazione delle vendite a domicilio, realizzate attraverso incaricati alla vendita, a consumatori privati residenti in altro Stato membro della UE – articolo 11, legge 27 luglio 2000, n. 212. – Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 31 marzo 2005, n. 39/E.....	14
3) IVA – Procedura di rettifica dell’IVA per le operazioni di vendita documentate con scontrino fiscale ex articolo 12 del D.M. 23 marzo 1983. Istanza di interpello – articolo 11, legge 27 luglio 2000, n. 212 – Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 7 aprile 2005, n. 45/E.....	15
4) RISCOSSIONE – Transazione de tributi iscritti a ruolo – Art. 3, comma 3, del decreto legge 8 luglio 2002, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 8 agosto 2002, n. 178 – Agenzia delle Entrate – Circolare del 4 marzo 2005, n. 8/E	16
II GIURISPRUDENZA	17
1) IVA – Tributi erariali indiretti – Mancata fatturazione - Sanzioni — <i>favor rei</i> – applicabilità al “pagamento della imposta” ex art. 41, comma 6, D.P.R. n. 633/1972 – sussiste. Sentenza n. 5268 del 16 febbraio 2005 (depositata il 10 marzo 2005) della Corte di Cassazione, Sez. Tributaria – Pres. Cristarella Orestano Rel. Magno.....	17
2) IVA – Tributi erariali indiretti – possibilità di operare la detrazione in assenza di operazioni attive - sussiste. Sentenza n. 5739 del 16 febbraio 2005 (depositata il 16 Marzo 2005) della Corte di Cassazione, Sez. Tributaria – Pres. Cristarella Orestano, Rel. Sotgiu.....	17
3) IVA – Tributi erariali indiretti – Oggetto – Domanda di rimborso – Termine di decadenza – Scadenza del termine – Termine di prescrizione decennale – Inapplicabilità. Sentenza n. 5559 del 31 gennaio 2005 (depositata il 15 marzo 2005) della Corte di Cassazione, Sez. Tributaria – Pres. Saccucci, Rel. Atripaldi.....	18
4) IVA – Società estera – Diniego di rimborso – Stabile organizzazione presunta per l’apertura della partita IVA – Presunzione relativa – sussiste. Sentenza n. 7703 del 12 gennaio 2005 (depositata il 13 aprile 2005) della Corte di Cassazione, Sez. tributaria – Pres. Cristarella Orestano, Rel. Ebner.....	18

PARTE PRIMA

IMPOSTE DIRETTE

I CIRCOLARI E RISOLUZIONI MINISTERIALI

1) IRES/IRAP - Finanziaria 2005 - Risposte fornite in occasione di incontri con la stampa specializzata. - Agenzia delle Entrate- Circolare del 16 marzo 2005, n. 10/E.

Con la presente Circolare l’Agenzia delle Entrate pubblica, raggruppate per argomento, le risposte ai quesiti sulle novità della Finanziaria fornite in occasione dei vari incontri con la stampa specializzata.

Gli argomenti affrontati sono i seguenti:

- IRPEF e IRAP – novità della finanziaria 2005;
- Pianificazione fiscale: il nuovo volto del concordato;
- Gli studi di settore e gli accertamenti;
- *Participation exemption*;
- Trasparenza;
- Consolidato Nazionale;
- Contrasto all’evasione sui redditi immobiliari;
- Dichiarazioni telematiche;
- Riprese di valore corrispondenti a svalutazioni o accantonamenti per perdite su crediti dedotti ai fini IRAP.

L’ampiezza di tale circolare non consente una sintesi esaustiva e, pertanto, si rinvia al testo della medesima.

2) IRES – Contrasto all'utilizzo della sottocapitalizzazione. Decreto legislativo 12 dicembre 2003, n. 344 – Agenzia delle Entrate - Circolare del 17 marzo 2005, n. 11/E.

Il decreto legislativo 12 dicembre 2003, n. 344, ha previsto agli articoli 97 e 98 del novellato testo unico delle imposte sui redditi, alcune limitazioni in merito alla deducibilità degli interessi passivi. In particolare, l'art. 98 del TUIR ha introdotto misure volte a contrastare l'utilizzo a fini fiscali della sottocapitalizzazione delle imprese (cosiddetta "Thin capitalization rule"). A tal fine, è prevista l'indeducibilità degli interessi passivi pagati sui finanziamenti eccedenti erogati o garantiti dai soci qualificati.

L'obiettivo perseguito dal legislatore, come precisato nella relazione di accompagnamento al decreto legislativo n.344 del 2003, non è quello di penalizzare in assoluto l'istituto della sottocapitalizzazione, bensì quello di evitare lo sfruttamento ai fini fiscali dello stesso.

La norma si applica dal primo periodo di imposta che inizia a decorrere dal 1° gennaio 2004.

La Circolare approfondisce i seguenti aspetti:

- Ambito soggettivo di applicazione della norma:
 - Definizione di socio qualificato;
 - Definizioni di parti correlate;
 - Finanziamenti rilevanti;
 - Finanziamenti erogati;
 - Casistica;
 - Il leasing;
 - Finanziamenti esclusi;
 - Finanziamenti garantiti.
- Ambito oggettivo della norma;
 - Modalità di applicazione della *Thin Capitalization Rule*;
 - Condizione pregiudiziale di accesso;
 - Rapporto di indeducibilità riferito ai singoli soci;

- Consistenza media dei finanziamenti;
 - Patrimonio netto contabile;
 - Determinazione degli interessi passivi indeducibili.
- Disposizioni transitorie;
 - Remunerazione dei finanziamenti eccedenti: assimilazione agli utili distribuiti;
 - Rapporti con altre norme che limitano la deducibilità degli interessi passivi;
 - Prova contraria.

Tra le indicazioni più importanti contenute nella Circolare menzioniamo:

- 1 la previsione dell'applicabilità della norma anche con riferimento agli oneri finanziari compresi nei contratti di leasing finanziario garantiti dai soci nonché agli interessi imputati al costo dei beni in presenza di finanziamenti erogati o garantiti dai soci qualificati per l'acquisto dei beni strumentali;
- 2 l'impossibilità di fornire preventivamente la prova contraria per la disapplicazione della *thin capitalization*;
- 3 il continuo monitoraggio della posizione dei soci qualificati ai fini dell'applicazione della norma.

Tuttavia, considerata l'ampiezza della circolare si rinvia al testo della medesima per una trattazione esaustiva dei punti appena richiamati.

3) IRES – Conferimento d'opera e servizi (art. 2464, comma 6, c.c.) - Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 16 marzo 2005, n. 35/E.

L'Agenzia delle Entrate affronta per la prima volta il tema del trattamento fiscale della nuova figura di conferimenti introdotta nel comma 6 dell'art. 2464 de codice civile, come modificato dal D. Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6. In sintesi la disposizione civilistica prevede che nelle s.r.l. i soci possano effettuare conferimenti anche mediante assunzione di obblighi aventi per oggetto la prestazione d'opera o di servizi a favore della stessa società.

Tale conferimento assume rilevanza fiscale sia in capo alla società sia in capo al socio conferente.

Per la società conferitaria il costo per le prestazioni d'opera e servizi ricevute è deducibile secondo l'ordinario principio della competenza di cui all'articolo 109, comma 2, lettera b) del TUIR.

Per il socio conferente, invece, il nesso di reciprocità tra assunzione dell'obbligo di prestazione e le quote attribuite non costituisce fattispecie imponibile all'atto della sottoscrizione delle quote.

Tuttavia, a differenza della soluzione proposta nell'istanza in esame, l'Agenzia delle Entrate ritiene che l'effettivo assoggettamento ad imposta si realizza in un momento successivo e dipende dal tipo di attività svolta dal socio.

Se questi svolge un'attività di impresa, la prestazione per la quota maturata deve essere imputata per competenza, come componente positivo di reddito, per un ammontare pari al costo dedotto dalla conferitaria nello stesso esercizio.

Qualora, invece, il socio conferente sia un lavoratore autonomo, dipendente, collaboratore coordinato e continuativo, prestatore di attività di lavoro autonomo o commerciale svolta in modo occasionale si applica il principio di cassa per il quale i corrispettivi delle prestazioni devono essere assoggettati ad imposta al momento del pagamento che, nel caso di conferimento d'opera e servizi, coincide con il momento in cui si realizza l'abbattimento del credito verso i soci iscritti nell'attivo della società.

La società, inoltre, deve adempiere, qualora ne ricorrano i presupposti, agli ordinari obblighi del sostituto d'imposta in relazione alla tipologia di reddito conseguita dal socio conferente, ai sensi degli art. 23 eseguenti del D.P.R. n. 633/1972.

Qualora le operazioni oggetto di conferimento siano rilevanti anche ai fini IVA, si considera come momento di effettuazione dell'operazione, ai sensi dell'articolo 6, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972, quello in cui la società conferitaria registra il costo relativo all'operazione sempre che non sia stata emessa fattura in precedenza, nel qual caso l'operazione si considera effettuata all'atto dell'emissione, così come disposto dal successivo comma 4.

4) IRAP – Modifiche alla disciplina dell'IRAP – Agenzia delle Entrate - Circolare del 5 aprile 2005, n. 13/E.

Nell'articolo 8 della legge n. 80/2003 (delega al Governo per la riforma del sistema fiscale statale) il legislatore fiscale prevede una graduale riduzione dell'imposta regionale sulle attività produttive al fine della sua successiva eliminazione dal sistema.

Con la presente Circolare, l'Agenzia fornisce chiarimenti in relazione alla concreta applicazione delle disposizioni normative adottate finora in attuazione della legge delega. Tali interventi normativi sono, in ordine cronologico, i seguenti:

- a) l'art. 5 della legge n. 289/2002 (legge finanziaria 2003) recante innovazioni sostanziali alla disciplina dell'IRAP;
- b) l'art. 3, comma 1, del decreto-legge n. 269/2003, successivamente convertito dalla legge n. 326/2003, in materia di deduzioni degli incentivi per il rientro in Italia dei ricercatori residenti all'estero;
- c) l'art. 1, comma 347 e 348, della legge n. 311/2004 (legge finanziaria 2005), contenente disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato che hanno modificato ulteriormente la disciplina dell'IRAP.

In sintesi:

Tra le novità della finanziaria 2003, l'Agenzia presta particolare attenzione alle modifiche apportate al regime di indeducibilità dei compensi erogati per attività commerciali occasionali di cui all'art. 67, comma 1, lettera *i*) del TUIR. Nel regime precedente alle modifiche in commento, era altresì prevista l'indeducibilità delle indennità di trasferta e dei rimborsi forfettari di spesa percepiti da soggetti che svolgono attività sportiva dilettantistica (art. 67, comma 1, lettera *m*)). Il mancato richiamo di quest'ultima disposizione, nella norma modificata dalla finanziaria 2003 implica la deducibilità delle indennità e dei rimborsi forfettari a partire dal 1/1/2003.

In relazione agli incentivi volti a favorire il rientro in Italia dei ricercatori residenti all'estero, l'Amministrazione finanziaria precisa che la disposizione è diretta a tutti i ricercatori residenti all'estero, sia italiani sia stranieri, i quali per le loro particolari competenze in ambito scientifico possono offrire un contributo allo sviluppo della ricerca in Italia.

La finanziaria 2005, invece, apporta novità che riguardano, anzitutto, la deduzione per il personale addetto alla ricerca e allo sviluppo. In proposito, l'Agenzia chiarisce che tale agevolazione spetta sia con riferimento ai costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca di base quanto a quelli sostenuti per il personale addetto alla ricerca applicata e sviluppo.

La legge prevede, altresì, nuove deduzioni dalla base imponibile per le piccole e medie imprese e la deduzione per l'incremento occupazionale. Con riferimento alle prime deduzioni l'unica precisazione dell'Agenzia riguarda il termine a partire dal quale si applicano i nuovi importi delle deduzioni. Queste per espressa previsione del comma 348 trovano applicazione a partire dal periodo di imposta successivo al 31/12/2004.

Quanto alla seconda deduzione nella circolare si evidenzia che, anche le assunzioni di nuovi dipendenti con contratto a tempo indeterminato e successive al quarto periodo di imposta

seguito quello in corso al 31/12/2004, potranno beneficiare dell'agevolazione nel limite della media dell'incremento occupazionale conseguito nei precedenti tre periodi di imposta.

5) IRAP – Insinuazione al passivo fallimentare dei Concessionari della riscossione – Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 5 aprile 2005 n. 41/E.

Con la presente risoluzione l'Agenzia delle Entrate risponde ad un quesito posto da alcune Direzioni regionali.

Tale quesito riguarda il corretto comportamento che il concessionario del servizio nazionale della riscossione dovrà osservare qualora il Tribunale fallimentare non accolga la richiesta di ammissione al passivo in via privilegiata del credito IRAP, ai sensi dell'art. 2752 del c.c., motivando tale rifiuto sulla base dell'inesistenza di una espressa previsione normativa in tal senso.

L'Agenzia osserva che l'IRAP ha ereditato dall'ILOR (tributo sostituito, tra le altre imposte, dall'IRAP) la natura di tributo diretto ed erariale assumendone la stessa rilevanza nell'ambito del sistema tributario nazionale e sostituendola nelle convenzioni, stipulate e stipulande, contro le doppie imposizioni.

La natura diretta dell'IRAP è stata implicitamente affermata dalla Corte Costituzionale con sentenza del 21 maggio 2001, n. 156.

La natura di tributo erariale è innegabile dal momento che essa si configura per il contribuente come tributo statale perché istituita con legge dello Stato che ne definisce i caratteri e la disciplina fondamentale.

Ciò premesso, secondo l'Agenzia i concessionari della riscossione devono richiedere l'ammissione al passivo in via privilegiata del credito IRAP, a norma dell'art. 2752 c.c. e nell'ipotesi di espresso diniego dovranno presentare opposizione ai sensi dell'art. 98 del R.D. n. 267 del 1942, ovvero dovranno insistere nella richiesta se la contestazione ha luogo in sede di insinuazione tardiva ai sensi dell'art. 101 del medesimo R.D.

6) IRES – Istanza di interpello – Art. 102 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR): deducibilità delle quote di ammortamento inferiori a quelle massime consentite – Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 22 aprile 2005, n. 51/E.

Con la risoluzione in oggetto, l’Agenzia delle Entrate si esprime sul tema della deducibilità delle quote di ammortamento dei beni materiali inferiori a quelle massime consentite dai coefficienti tabellari.

L’Agenzia richiama, anzitutto, la rilevanza dell’abrogazione, operata dal decreto legislativo 12 dicembre 2003, n. 344, del quarto comma dell’ex articolo 67 (ora 102) del TUIR, che fissava un *quantum* minimo per le quote di ammortamento ammissibili in deduzione (costituito dal 50% dell’aliquota ordinaria).

Secondo l’Agenzia la mancata riproposizione nel testo dell’art. 102 del Tuir di una disposizione simile a quella appena menzionata, non può essere interpretata quale volontà del legislatore di escludere la possibilità di applicare coefficienti inferiori rispetto a quelli stabiliti con D.M. 31 dicembre 1988. Essa, piuttosto, risulta coerente con la eliminazione di qualunque forma di interferenza fiscale nel bilancio di esercizio. Si evidenzia, pertanto, che nell’attuale sistema (conseguente all’entrata in vigore della nuova imposta sulle società, IRES), è stato riproposto, solo il limite massimo relativo alle quote di ammortamento ammesse in deduzione.

Dal 1 gennaio 2004, quindi, è riconosciuta la deducibilità fiscale delle quote di ammortamento entro i limiti massimi stabiliti per ciascuna categoria di beni, mentre non è previsto un ammontare minimo di iscrizione delle quote stesse.

La durata del processo di ammortamento dovrà essere almeno pari al periodo minimo stabilito per legge, ferma restando la discrezionalità del contribuente circa la scelta della durata massima del relativo piano.

Dal 1 gennaio 2004, pertanto, sarà consentito il recupero delle quote di ammortamento non dedotte per effetto dell’applicazione dei coefficienti ridotti rispetto ai massimi consentiti. Il contribuente, inoltre, potrà applicare coefficienti anche inferiori alla metà rispetto alle aliquote massime. Tale possibilità riguarderà sia i beni di nuova acquisizione sia i beni per i quali in passato erano già state imputate quote di ammortamento.

Su tale argomento, per una analisi critica, si fa rinvio alle circolari Assonime del 27 aprile 2005 e 9 maggio 2005.

II GIURISPRUDENZA

1) IMPOSTE SUI REDDITI – Agevolazioni tributarie - Società operanti nell’Italia meridionale – D.P.R. n. 218 del 1978 – Condizioni – Ampliamento di attività già esistente. Sentenza n. 7911 del 2 Marzo 2005 (depositata il 15 Aprile 2005) della Corte di Cassazione, Sez. Tributaria – Pres. Riggio, Rel. D’Alonzo.

Con la sentenza in commento la Corte di Cassazione, puntualizza e precisa le condizioni necessarie per ottenere le agevolazioni previste dal D.P.R. n. 218 del 1978 (esenzione decennale totale dell’IRPEG) a favore delle iniziative produttive realizzate nei territori dell’Italia meridionale.

La Corte sottolinea che il concetto di “nuova iniziativa” non deve essere inteso sia come fondazione di una nuova impresa, che come trasformazione (innovazione, ampliamento, conversione) di una struttura già esistente.

La Corte, infatti, sostiene che, prendere in considerazione anche le varie ipotesi di innovazione, ampliamento etc. di una struttura già esistente, equivarrebbe a togliere significato al dato letterale della norma per il quale l’agevolazione in questione è concessa soltanto alle “imprese che si costituiscono in forma societaria” e unicamente per un periodo di “dieci anni dalla loro costituzione”.

In conclusione la sentenza evidenzia lo stretto collegamento che il legislatore ha voluto porre tra il beneficio fiscale e la *novità* dell’iniziativa.

2) ICI – Imposta erroneamente pagata sul valore di libro e non in base alla rendita – rimborso – spettanza.

ICI - Attribuzione di rendita effettuata a seguito di comunicazione di variazioni – valore dichiarativo, quindi retroattivo rispetto alla notifica – sussiste. Sentenza n. 5109 del 7 febbraio 2005 (depositata il 9 marzo 2005) della Corte di Cassazione, Sez. tributaria – Pres. Saccucci, Rel. Di Nubila.

Nel caso in esame, una società versò l’ICI relativa ad un immobile cat. D negli anni dal 1993 al 1997 basando i propri calcoli sui valori di libro. Nel 1998 ottenne l’attribuzione di una nuova

rendita (richiesta nel 1992). Sulla base di tale rendita, la società chiedeva il rimborso della maggiore ICI versata negli anni suindicati.

Nella sentenza in esame, la Suprema Corte, muove dal principio generale secondo cui ogni pagamento indebito legittima una richiesta di restituzione, e ritiene valida la richiesta di rimborso della società istante per l'ICI versata in più.

Nel caso di specie, poi, la Corte, smentendo il precedente orientamento (Cass. 24235/2004), riconosce all'attribuzione di rendita una natura dichiarativa e non costitutiva, facendo così retroagire i suoi effetti alla data della richiesta e legittimando quindi il rimborso basato sul "ricalcolo" dell'ICI dovuta.

PARTE SECONDA

IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO E ALTRE IMPOSTE INDIRETTE

I CIRCOLARI E RISOLUZIONI MINISTERIALI

1) IVA – Rimborsi per acquisti effettuati prima della nomina del rappresentante fiscale - Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 01 marzo 2005 n. 31/E.

Con la presente risoluzione l’Agenzia delle Entrate fornisce alcune puntualizzazioni in merito alla precedente risoluzione n. 301 del 2002 riguardante la richiesta di rimborso ai sensi dell’art. 38-ter del D.P.R. 633/1972 da parte di soggetti esteri non identificati.

Richiamando gli artt. 17 e 35-ter del D.P.R. n. 633/1972, l’Agenzia premette che qualora un soggetto non residente intenda intraprendere un’attività economica in Italia, deve nominare un rappresentante fiscale oppure deve identificarsi direttamente, al fine di poter esercitare gli stessi diritti riconosciuti ai contribuenti nazionali, tra cui, in particolare, il diritto alla detrazione dell’imposta sugli acquisti con possibilità di ottenere il rimborso del credito risultante dalla dichiarazione.

Nell’ipotesi di nomina di un rappresentante fiscale si distingue tra operazioni realizzate prima e dopo il momento della sua nomina.

Con riferimento alle operazioni compiute successivamente alla sua nomina, il rappresentante fiscale può esercitare il diritto al rimborso ovvero alla detrazione, secondo le disposizioni ordinarie, mentre, per le operazioni effettuate precedentemente, il recupero dell’IVA sugli acquisti può avvenire secondo la procedura di cui all’art. 38-ter del D.P.R. n. 633/1972 (su cui l’Agenzia si era già espressa con la circolare n. 64/1982).

Analogamente, nell’ipotesi di identificazione diretta si potrà chiedere il rimborso per il periodo antecedente la predetta identificazione.

Tuttavia, può succedere che il soggetto non residente, pur avendo posto in essere operazioni attive e passive in Italia, non abbia adempiuto tempestivamente all'obbligo di identificazione.

L'identificazione tardiva comporta una serie di violazioni di obblighi (come ad esempio, omessa fatturazione, omessa tenuta della contabilità), che si affiancano al predetto obbligo di cui all'art. 17 (o 35-ter).

Ferma restando la sanzionabilità di tali violazioni, tuttavia, l'Agenzia sostiene che il soggetto non residente che effettua acquisti prima di nominare il rappresentante fiscale, oppure di identificarsi direttamente non perde il diritto alla detrazione dell'imposta purché dimostri l'inerenza di tali acquisti con l'esercizio di un'attività economica già avviata.

2) IVA – Certificazione delle vendite a domicilio, realizzate attraverso incaricati alla vendita, a consumatori privati residenti in altro Stato membro della UE – articolo 11, legge 27 luglio 2000, n. 212. – Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 31 marzo 2005, n. 39/E.

Con la presente risoluzione, l'Amministrazione finanziaria risponde ad una istanza di interpello presentata da una società che esercita attività di vendita a domicilio.

Tale attività è svolta prevalentemente sul mercato nazionale ma recentemente essa è stata estesa anche a consumatori privati residenti in altri Paesi dell'Unione europea. Pertanto, la società interpellante chiede chiarimenti in ordine al modo in cui le vendite ai consumatori non residenti, ed effettuate tramite i propri incaricati, devono essere correttamente documentate, auspicando una procedura semplice in ragione dell'elevatissimo numero di cessioni realizzate.

L'Agenzia precisa che, qualora la merce sia trasportata direttamente nel paese comunitario dagli incaricati alla vendita e, successivamente, venduta "in loco" dagli stessi incaricati, mediante sottoscrizione del contratto da parte dell'acquirente, l'operazione non può qualificarsi come "vendita a distanza" quanto piuttosto di beni, introdotti nello Stato membro in regime di "tentata vendita".

Si tratta, più propriamente, di un'operazione intracomunitaria posta in essere per il tramite di un proprio incaricato alla vendita che agisce per conto del fornitore in qualità di dipendente o di rappresentante munito di apposito mandato.

Pertanto, in merito a tali operazioni, occorre far riferimento alla normativa vigente nello Stato membro al fine di valutare come le disposizioni comunitarie siano state recepite da detto Stato e, quindi, se esso consideri l'introduzione di prodotti per tentata vendita tra le acquisizioni per finalità rientranti nella sfera d'impresa (acquisti intracomunitari) ovvero se le consideri al pari delle introduzioni di beni che a livello doganale sono completamente esonerati da dazi all'importazione (e, pertanto, non assimilate agli acquisti intracomunitari).

La diversa qualificazione nello Stato membro presso il quale i beni sono trasportati incide sulla procedura di certificazione delle operazioni.

Nel primo caso, il venditore effettua un trasferimento di beni “a se stessa” e, quindi, emette fattura in Italia in regime di non imponibilità per l’intero carico di beni inviato nello Stato membro, con acquisizione intracomunitaria nel medesimo Stato, per il tramite del proprio rappresentante fiscale. La successiva vendita al consumatore finale rileva nel territorio dello Stato membro quale operazione interna da assoggettare all’imposta ivi applicata e quindi, tramite il proprio rappresentante, il fornitore dovrà certificare la cessione con le modalità previste dalla normativa interna.

Nel secondo caso, invece, occorre verificare se lo Stato membro di destinazione permetta di sottrarre la merce alla disciplina intracomunitaria delle cessioni e di regolarizzarla solo al momento della vendita.

3) IVA – Procedura di rettifica dell’IVA per le operazioni di vendita documentate con scontrino fiscale ex articolo 12 del D.M. 23 marzo 1983. Istanza di interpello – articolo 11, legge 27 luglio 2000, n. 212 – Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 7 aprile 2005, n. 45/E.

A fronte di una istanza di interpello in cui si richiedono chiarimenti in merito all’esatta applicazione dell’articolo 12 del D.M. 23 marzo 1983, l’Agenzia delle Entrate richiama, preliminarmente, una precedente risoluzione (la n. 219 del 5 dicembre 2003) in cui si chiariva che: quando una cessione di beni o prestazione di servizi è documentata da scontrino fiscale, non è possibile ricorrere alle disposizioni contenute nell’art. n. 633/1972, destinate alle operazioni documentate con fattura, e riferite ad un negozio giuridico esistente e destinato a produrre effetto tra le parti.

Tuttavia, considerato quanto disposto dall’articolo 12 del D.M. 23 marzo 1983, nella citata risoluzione si ammetteva la correttezza di una procedura diratta, tra l’altro, ad offrire idonee garanzie di certezza alle operazioni di reso. Si ammetteva, in sostanza, l’emissione di un normale scontrino compilato alla sola voce “*rimborsi per restituzione merce venduta*”, al fine di documentare il “reso merce”, il cui importo andava scomputato dal totale dei corrispettivi annotati nello scontrino di chiusura giornaliera.

Lo scontrino, ivi richiamato è un normale scontrino emesso con le clausole “*eventuali rimborsi per restituzioni di vendite o imballaggi cauzionali*” la quale è una delle clausole obbligatorie elencate dall’articolo 12 del D.M. 23 marzo 1983. L’importo dello scontrino, memorizzato nell’apposito giornale, alla riga “*rimborsi per resi di merce venduta*”, deve essere annotato con il segno negativo nel registro dei corrispettivi in diminuzione degli incassi del giorno.

Tale procedura permette di “tracciare” attraverso i documenti conservati nella pratica di reso dell’acquisto, l’iter dell’acquisto senza intralciare l’attività di controllo.

4) RISCOSSIONE – Transazione de tributi iscritti a ruolo – Art. 3, comma 3, del decreto legge 8 luglio 2002, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 8 agosto 2002, n. 178 – Agenzia delle Entrate – Circolare del 4 marzo 2005, n. 8/E

Con il decreto legge 8 luglio 2002, n. 138, convertito con modificazioni dalla legge 8 agosto 2002, n. 178, sono state introdotte una serie di misure volte a potenziare l’attività di riscossione dei tributi.

Di particolare rilevanza è, in tale ambito, la disposizione normativa contenuta nell’articolo 3, comma 3, del predetto decreto.

Con la presente circolare, l’Agenzia delle Entrate, fornisce le prime precisazioni di natura interpretativa sugli aspetti più significativi della suddetta norma, nonché alcune necessarie indicazioni di carattere operativo con particolare riferimento alle richieste di transazione formulate da debitori non assoggettati a procedure concorsuali alle quali gli Uffici dovranno conformarsi al fine di assicurare l’uniformità delle procedure per l’acquisizione e l’inoltro delle istanze provenienti dai contribuenti nonché di evitare che l’inoltro indiscriminato alla competente struttura centrale dell’Agenzia, possa determinare ritardi nell’istruttoria delle proposte per le quali sussistano almeno i presupposti di legge.

In quanto compatibili, queste prime prescrizioni si applicano anche alle istanze di transazione dei tributi iscritti a ruolo nei confronti dei debitori assoggettati al fallimento o ad una delle altre procedure concorsuali disciplinate dal R.D. n. 267/1942, ovvero all’amministrazione straordinaria di cui alla legge n. 270/1999 e successive modificazioni.

L’ampiezza di tale circolare non consente una sintesi esaustiva e, pertanto, si rinvia al testo della medesima.

II GIURISPRUDENZA

- 1) **IVA – Tributi erariali indiretti – Mancata fatturazione - Sanzioni — favor rei – applicabilità al “pagamento della imposta” ex art. 41, comma 6, D.P.R. n. 633/1972 – sussiste. Sentenza n. 5268 del 16 febbraio 2005 (depositata il 10 marzo 2005) della Corte di Cassazione, Sez. Tributaria – Pres. Cristarella Orestano Rel. Magno.**

La Corte di Cassazione, nella sentenza in commento, muove dalla riforma del sistema sanzionatorio tributario da parte del D.Lgs. n. 471 e n. 472 del 1997. Per effetto di tali modifiche si osserva il principio del *favor rei* che permette l'applicazione delle disposizioni più favorevoli al contribuente in materia di sanzioni .

In particolare, la Suprema Corte ha ritenuto, nel caso di specie, proprio in virtù dell'applicazione dello *ius superveniens* favorevole, che alla società contribuente si addicano le più lievi sanzioni comminate dall'art. 6, comma 8, del D. Lgs. n. 471/1997 (norma entrata in vigore allorché il rapporto fiscale controverso non era ancora definito) in luogo del “pagamento dell'imposta” previsto dall'abrogato art. 41, comma 6, D.P.R. n. 633 del 1972, che la Cassazione ritiene inflitto a titolo di sanzione e non di imposizione fiscale ordinaria.

- 2) **IVA – Tributi erariali indiretti – possibilità di operare la detrazione in assenza di operazioni attive - sussiste. Sentenza n. 5739 del 16 febbraio 2005 (depositata il 16 Marzo 2005) della Corte di Cassazione, Sez. Tributaria – Pres. Cristarella Orestano, Rel. Sotgiu.**

Nel caso in esame, la Corte di Cassazione si è pronunciata circa la possibilità di detrazione dell'imposta sul valore aggiunto pagata per l'acquisto di un immobile, da parte di una s.r.l. che svolge attività immobiliare, con bilancio in perdita e volume d'affari quasi pari a zero.

Il giudice di secondo grado, riteneva la società consumatrice finale, in quanto all'acquisto stesso non sarebbero seguite operazioni attive idonee a consentire la rivalsa.

La Corte Suprema, ha totalmente smentito tale orientamento, ritenendo che anche atti che tipicamente non esprimono il raggiungimento del fine produttivo dell'impresa ma che si inseriscono funzionalmente, e non occasionalmente nel processo di raggiungimento di tale fine, come ad esempio la richiesta di concessione edilizia o la ricerca senza successo di finanziamenti necessari allo svolgimento di attività, siano sufficienti a giustificare l'inerenza dell'acquisto

dell'immobile con l'oggetto dell'attività d'impresa. Il contribuente è comunque tenuto a dar prova dell'esistenza di tali attività prodromiche alla effettuazione di operazioni attive.

3) IVA – Tributi erariali indiretti – Oggetto – Domanda di rimborso – Termine di decadenza – Scadenza del termine – Termine di prescrizione decennale – Inapplicabilità. Sentenza n. 5559 del 31 gennaio 2005 (depositata il 15 marzo 2005) della Corte di Cassazione, Sez. Tributaria – Pres. Saccucci, Rel. Atripaldi.

La Corte di Cassazione, nella sentenza in commento, afferma che in materia tributaria se è esplicitamente previsto un termine di presentazione per le domande di rimborso, la decorrenza di tale termine comporta la decadenza del diritto alla presentazione dell'istanza.

L'XVIII direttiva in materia d'IVA, che all'art. 7, comma 2, stabilisce che le istanze di rimborso (IVA) di un soggetto economico residente in uno Stato estero, e privo di una stabile organizzazione in Italia, devono essere presentate entro il 30 giugno dell'anno successivo al trimestre di riferimento. Secondo la Corte, tale termine è perentorio.

Sempre la Suprema Corte, ribadisce che esistendo un termine perentorio, come in questo caso, non è applicabile alla fattispecie il termine ordinatorio di prescrizione previsto dal codice civile.

La posizione della Corte è tutt'altro che pacifica. Infatti, ad un precedente conforme (Cass. 19 gennaio 2005, n. 1013) si aggiungono invece altre pronunce nettamente difformi (Cass. 25 gennaio 2005, n. 1424; Cass. 1 dicembre 2004, n. 22563; Cass. 11 marzo 2003, n. 3575). Si attende, quindi, che presto la Corte rinvierà la questione dinanzi alle Sezioni Unite.

4) IVA – Società estera – Diniego di rimborso – Stabile organizzazione presunta per l'apertura della partita IVA – Presunzione relativa – sussiste. Sentenza n. 7703 del 12 gennaio 2005 (depositata il 13 aprile 2005) della Corte di Cassazione, Sez. tributaria – Pres. Cristarella Orestano, Rel. Ebner.

Nella sentenza in commento, la Suprema Corte, afferma che l'impresa non residente titolare di partita IVA può chiedere il rimborso dell'imposta, secondo la procedura di cui all'art. 38-ter D.P.R. n. 633/1972, se dimostra di non aver stabile organizzazione in Italia.

Non è preclusa, infatti, secondo la ricostruzione della Corte di Cassazione, la possibilità per il contribuente non residente che abbia chiesto l'attribuzione della Partita IVA, di offrire la dimostrazione dell'assenza in concreto degli elementi personali e materiali richiesti ai fini della configurazione di una stabile organizzazione in Italia.

Quindi, la Suprema Corte ribadisce che, se dall'attribuzione della Partita IVA ad un soggetto non residente deriva, per ragioni di ordine logico, una presunzione in ordine all'esistenza di una stabile organizzazione, tale presunzione non avrà carattere assoluto, ben potendo il contribuente fornire la prova contraria.