

TaxNewsLetter

2005

N. 3

IN EVIDENZA IN QUESTO NUMERO:

- LE INTERPRETAZIONI MINISTERIALI PIÙ SIGNIFICATIVE DI MAGGIO – GIUGNO
- LA GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA DI MAGGIOR INTERESSE DI MAGGIO E GIUGNO

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

INDICE

PARTE PRIMA	5
IMPOSTE DIRETTE	5
I CIRCOLARI E RISOLUZIONI MINISTERIALI	5
1) IRES – Eliminazione delle interferenze fiscali nel bilancio d'esercizio e deduzione extracontabile di ammortamenti, altre rettifiche di valore e accantonamenti - Agenzia delle Entrate – Circolare del 31 maggio 2005, n. 27/E.	5
2) IRES – Disciplina fiscale dell'ammortamento dei beni materiali. Art. 102 del TUIR - Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 17 giugno 2005, n. 78/E.	6
3) IMPOSTE SUI REDDITI – Trasformazione di società di capitali in società di persone e deducibilità delle perdite conseguite ante trasformazione – Articoli 8, 84 e 170 del TUIR - Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 16 maggio 2005, n. 60/E.	7
4) IMPOSTE SUI REDDITI - Art. 47 del TUIR – Associazione in partecipazione – Recesso dell'associato – Agenzia delle Entrate - Risoluzione del 16 maggio 2005, n. 61.	8
5) IMPOSTE SUI REDDITI – Determinazione del credito d'imposta per le imposte pagate all'estero da una stabile organizzazione di un'impresa italiana – Agenzia delle Entrate - Risoluzione del 1 giugno 2005, n. 69.	9
6) IMPOSTE SUI REDDITI – Detassazione degli investimenti in ricerca e sviluppo e per stage aziendali – Articolo 1 del D.L. 30 settembre 2003, n. 269, convertito con modificazioni dalla legge 24 novembre 2003, n. 326 – Agenzia delle Entrate - Circolare del 10 maggio 2005, n. 20.	9
7) IMPOSTE SUI REDDITI – Regime fiscale applicabile alla somministrazione di alimenti e bevande mediante un badge elettronico – Agenzia delle Entrate - Risoluzione del 17 maggio 2005, n. 63.	10
8) IMPOSTE SUI REDDITI – Conferimento di immobile – imposte ipotecaria e catastale - Agenzia delle Entrate – Circolare del 30 maggio 2005, n. 25.	11
9) INTERPELLO E ATTIVITÀ DI INTERPRETAZIONE - Agenzia delle Entrate - Circolare del 16 maggio 2005, n. 23/E	12

10)	Articolo 110 del TUIR – Corretto trattamento civilistico e fiscale dei debiti a medio-lungo termine in valuta estera, relativamente al periodo d'imposta chiuso al 31 dicembre 2004 – Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 17 giugno 2005, n. 80/E.....	13
11)	STUDI DI SETTORE – Periodo di imposta 2004 – Agenzia delle Entrate - Circolare del 21 giugno 2005, n. 32/E	13
II	GIURISPRUDENZA.....	15
1)	IRAP - Compatibilità con il diritto comunitario - Contrasto con l'art. 33 della Sesta Direttiva UE. Sentenza n. 15/1/05 del 27 maggio 2005 della Commissione Tributaria Regionale del Piemonte	15
2)	IRAP - Presupposto soggettivo - Società di persone che operano con il solo lavoro dei soci - Illegittimità costituzionale dell'IRAP - Manifesta infondatezza. Sentenza n. 227 del 6 giugno 2005 della Corte Costituzionale.	16
3	REDDITO D'IMPRESA - Costi sostenuti per il condono edilizio – Natura sanzionatoria – Esclusione – Spesa deducibile – Condizioni – Inerenza. Sentenza n. 10952 del 18 aprile 2005 della Corte di Cassazione, Sez Tributaria.....	16
4)	IMPOSTE SUI REDDITI – Riscossione – Rimborso di versamenti diretti – Presentazione dell'istanza ad organo incompetente - Impedire la decadenza dal diritto al rimborso - Applicazione dei principi di cooperazione, collaborazione e buona fede - Applicabilità anche prima dell'entrata in vigore della legge n. 212/2000. Sentenza n. 9407 del 6 maggio 2005 della Corte di Cassazione, Sez. Tributaria.....	17
	PARTE SECONDA.....	18
	IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO E ALTRE IMPOSTE INDIRETTE.....	18
I	CIRCOLARI E RISOLUZIONI MINISTERIALI	18
1)	IVA – Cessioni all'esportazione - Contratto di fornitura con effetti reali differiti (cd. <i>consignment stock</i>) - Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 5 maggio 2005, n. 58/E.....	18
2)	IVA – Versamenti a seguito di adeguamento agli studi di settore e al concordato preventivo – Versamento IRAP in acconto - Agenzia delle Entrate – Circolare del 31 maggio 2005, n. 28/E.....	19
3)	IVA – Articolo 15 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 – Indennità per perdita di avviamento - Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 3 giugno 2005, n. 73/E.....	20

4)	IMPOSTA DI BOLLO – Contratti per crediti di firma e garanzie ricevute - Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 5 maggio 2005, n. 59/E.....	20
5)	IMPOSTA DI BOLLO – Domande di iscrizione all'albo delle Società Cooperative – Risoluzione del 17 giugno 2005, n. 79.....	21
6)	IMPOSTA SOSTITUTIVA - Aumento dell'aliquota dell'imposta sostitutiva sui finanziamenti di cui al decreto legge 12 luglio 2004, n. 168 – Agenzia delle Entrate – Circolare del 9 maggio 2005, n. 19.....	21
II	GIURISPRUDENZA.....	23
1)	IVA - Regimi speciali - Agenzie di viaggi - Organizzazione di viaggi e soggiorni all'estero. Conclusioni dell'Avvocato Generale presso la Corte UE nella causa C-200/04.....	23
2)	IVA - Disposizioni generali - Rivalsa - IVA indebitamente versata all'Erario – Rapporto cedente-cessionario - Natura privatistica - Effetti sulla giurisdizione competente. Sentenza n. 9191 del 4 maggio 2005 della Corte di Cassazione, Sez. Unite.....	24
3)	IMPOSTA DI REGISTRO - Istanza di rimborso - Soggetto legittimato alla presentazione dell'istanza. Sentenza n. 9440 del 6 maggio 2005 della Corte di Cassazione, Sez. Tributaria.....	25

PARTE PRIMA

IMPOSTE DIRETTE

I CIRCOLARI E RISOLUZIONI MINISTERIALI

1) IRES – Eliminazione delle interferenze fiscali nel bilancio d’esercizio e deduzione extracontabile di ammortamenti, altre rettifiche di valore e accantonamenti - Agenzia delle Entrate – Circolare del 31 maggio 2005, n. 27/E.

La presente Circolare, l’ottava emanata dall’Agenzia delle Entrate ad approfondimento della nuova imposta sui redditi delle società, illustra la disciplina contenuta nella lettera *b*), comma 4, dell’articolo 109 del TUIR.

Come noto, la riforma del diritto societario, al fine di recuperare la funzione informativa propria del bilancio, ha provveduto ad eliminare (attraverso l’abrogazione del comma 2, dell’art. 2426 c.c), le cd. “interferenze fiscali” che originavano dalla possibilità di iscrivere nel bilancio civilistico poste o valori di natura esclusivamente tributaria.

Con un provvedimento speculare, il legislatore della riforma fiscale ha attenuato la portata del principio che sancisce l’indeducibilità di spese e altri componenti negativi se non nella misura corrispondente a quella imputata al conto economico dell’esercizio di competenza.

La lettera *b*) del predetto articolo, infatti, consente, limitatamente a determinati componenti negativi di reddito quali ammortamenti, rettifiche di valore, accantonamenti e canoni di locazione finanziaria, di fruire, in via extracontabile, di benefici fiscali conseguenti all’applicazione di criteri di valutazione più favorevoli. Tale possibilità è subordinata alla compilazione di un apposito prospetto della dichiarazione (quadro EC) che evidenzia i disallineamenti tra valori civili e fiscali ed è affiancata dall’applicazione di un regime in sospensione d’imposta per “masse” sugli utili e sulle riserve di patrimonio netto rispondente alla volontà del legislatore fiscale di impedire la distribuzione di utili non tassati in capo alla società erogante.

Nella Circolare in esame, l’Agenzia delle Entrate approfondisce, in particolare, i seguenti argomenti:

- a. eliminazione delle interferenze fiscali dal bilancio: modifiche al codice civile e loro decorrenza;
- b. disciplina delle deduzioni extracontabili: modifiche al TUIR (ambito soggettivo e decorrenza; ambito oggettivo: deduzioni extracontabili ammesse)
- c. disinquinamento dei bilanci pregressi;
- d. prospetto dei disallineamenti;
- e. regime della distribuzione di riserve e utili;
- f. riallineamento della differenza tra valore civile e fiscale dei beni e dei fondi;
- g. effetti ai fini IRAP delle interferenze fiscali nel bilancio d'esercizio.

2) IRES – Disciplina fiscale dell'ammortamento dei beni materiali. Art. 102 del TUIR - Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 17 giugno 2005, n. 78/E.

Nella Taxletter n. 2, a cui si rinvia, è stata commentata la Risoluzione del 22 aprile 2005 n. 51/E con la quale l'Agenzia delle Entrate forniva chiarimenti in merito alle modalità di deduzione delle quote di ammortamento inferiori a quelle tabellari, rese possibili a seguito dell'abrogazione del quarto comma dell' art. 67 del vecchio TUIR.

La predetta Risoluzione ha generato non pochi dubbi interpretativi. Al riguardo segnaliamo le perplessità manifestate dall' Assonime nella sua lettera circolare del 9 maggio 2005. Oggetto di critica è la possibilità, che l'Agenzia sembrava riconoscere, di dedurre fiscalmente quote di ammortamento in misura inferiore a quelle imputate a conto economico.

Al fine di evitare che interpretazioni troppo estensive potessero generare equivoci e posizioni errate, l'Agenzia torna sull'argomento con la Risoluzione in commento chiarendo meglio il proprio orientamento e provvedendo a correggere parzialmente la precedente pronuncia.

È stato chiarito che, in virtù del principio di derivazione del reddito imponibile dal risultato del conto economico (articolo 83 del TUIR) non è possibile calcolare discrezionalmente gli ammortamenti fiscali in misura diversa dagli ammortamenti civilistici.

In particolare, l'Agenzia si sofferma sulle conseguenze di una interpretazione distorta della sua precedente pronuncia sottolineando che, in tal caso, gli effetti si ripercuoterebbero non tanto nell'esercizio in cui è operata la variazione in aumento bensì in quelli successivi dal momento

che si deve escludere, in ogni caso, la possibilità di dedurre dal reddito degli esercizi futuri il minore ammontare (rispetto a quello civilistico) degli ammortamenti non dedotti in precedenza, attraverso variazioni in diminuzione non consentite dalle regole di determinazione del reddito di impresa.

Tale possibilità si configura esclusivamente nei casi previsti dalla normativa fiscale. ovvero, qualora ci sia una correlazione tra la variazione in diminuzione e una precedente variazione in aumento operata a fronte dell'imputazione a conto economico di ammortamenti calcolati in misura superiore a quella ammessa fiscalmente.

Per effetto di tale ulteriore chiarimento, dunque, la possibilità di dedurre quote di ammortamento in misura inferiore a quelle "tabellari" è ammessa:

- a. senza conseguenza alcuna nei casi di equivalenza dell'ammortamento registrato a bilancio rispetto all'ammontare fiscalmente dedotto (ad esempio, per minore utilizzazione dei beni materiali, per acquisto del bene nel corso dell'esercizio, ecc.)
- b. con la conseguenza di rendere indeducibile nei futuri esercizi l'ammontare ripreso in aumento della quota di ammortamento registrata a bilancio, in tutti gli altri casi.

3) IMPOSTE SUI REDDITI – Trasformazione di società di capitali in società di persone e deducibilità delle perdite conseguite ante trasformazione – Articoli 8, 84 e 170 del TUIR - Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 16 maggio 2005, n. 60/E.

Con una istanza di interpello presentata all'Agenzia delle Entrate sono stati chiesti chiarimenti in ordine all'utilizzo delle perdite fiscali pregresse, conseguite da una società di capitali che abbia deliberato la trasformazione in società in accomandita semplice. In particolare, si chiede se i soci della nuova società potranno portare in deduzione tali perdite.

L'Agenzia richiama, anzitutto, la disciplina fiscale delle perdite generate dalle società e dagli enti commerciali. L'articolo 84 del TUIR derogando al principio dell'autonomia dei singoli periodi di imposta sancisce la riportabilità in cinque periodi delle perdite realizzate dalle società di capitali. Tale deroga, tuttavia, è limitata dalla previsione che vieta la compensazione intersoggettiva degli utili e delle perdite imponendone la relativa imputazione unicamente al soggetto che li ha prodotti (si veda in proposito la Risoluzione del 28 febbraio 2002, n. 62).

Uniformandosi ad un orientamento interpretativo oramai consolidato sia in dottrina che in giurisprudenza, l'Agenzia afferma che l'operazione di trasformazione non incide sulla soggettività della società. Pertanto, il passaggio da una società di capitali ad una di persone non dà vita ad un nuovo soggetto.

Da un punto di vista fiscale, invece, la trasformazione comporta un cambiamento del sistema impositivo applicabile al reddito prodotto nella nuova forma sociale. Tale cambiamento, secondo l'Amministrazione finanziaria, non ostacola la conservazione della perdita realizzata dalla società prima della trasformazione. Ciò in quanto le norme fiscali sulla trasformazione (sia regressiva che progressiva) nulla prevedono circa il destino delle perdite formatesi antecedentemente.

È altresì precisato che la titolarità del diritto di riportare le perdite fiscalmente riconosciute, deve essere riconosciuta solo alla società e non ai soci. A sostegno di ciò, è richiamato l'articolo 8 del TUIR che sancendo l'imputazione ai soci delle perdite di periodo realizzate da società di persone non può applicarsi con riferimento alle perdite realizzate da società di capitali. Ciò risulterebbe, infatti, in contrasto con quanto disposto dall'articolo 84 di cui sopra.

4) IMPOSTE SUI REDDITI - Art. 47 del TUIR – Associazione in partecipazione – Recesso dell'associato – Agenzia delle Entrate - Risoluzione del 16 maggio 2005, n. 61.

La presente Risoluzione fa seguito ad un'istanza di interpello in cui si chiedeva all'Agenzia delle Entrate di fornire chiarimenti sul trattamento fiscale dell'associazione in partecipazione, con particolare riferimento all'ipotesi di risoluzione del contratto a seguito del recesso dell'associato.

La riforma del sistema fiscale ha modificato il trattamento tributario dell'associazione in partecipazione con apporti di capitale o con apporti "misti".

I redditi percepiti dall'associato sono redditi di capitale ai sensi della lett. f) dell'art. 44 del TUIR la cui determinazione segue le regole disposte dal successivo art. 45.

In caso di recesso, l'associante riceverà una somma di denaro formata dalla restituzione dell'apporto originariamente conferito, dagli utili maturati e non percepiti, dall'eventuale somma pattuita in caso di risoluzione. Tale somma al netto del valore del conferimento è assoggettata a tassazione come reddito di capitale che varia a seconda che l'apporto sia o meno qualificato.

Nel primo caso gli utili derivanti dalla partecipazione sono imponibili nella misura del 40% del loro ammontare.

Nel secondo essi sono imponibili per l'intero ammontare corrisposto.

5) IMPOSTE SUI REDDITI – Determinazione del credito d'imposta per le imposte pagate all'estero da una stabile organizzazione di un'impresa italiana – Agenzia delle Entrate - Risoluzione del 1 giugno 2005, n. 69.

Con istanza di interpello sono stati chiesti all'Agenzia delle Entrate chiarimenti in materia di determinazione del reddito di una stabile organizzazione in Romania.

L'Agenzia sostiene la prevalenza, nei rapporti internazionali, del principio convenzionale di non discriminazione in base al quale l'impresa non residente deve ricevere un trattamento tributario non meno favorevole rispetto a quello riservato alle imprese residenti operanti nello stesso settore di attività. Ciò non implica necessariamente l'applicazione delle medesime modalità di tassazione dei redditi bensì che la tassazione definitiva non deve essere più onerosa di quella sopportata dalle imprese residenti.

Pertanto, i costi di direzione e i costi generali di amministrazione, ovunque sostenuti, devono poter essere ammessi in deduzione dal reddito dalla stabile organizzazione a condizione che siano inerenti agli scopi perseguiti dalla stessa e che sia individuato un appropriato metodo di ripartizione.

In ogni caso le modalità di determinazione degli imponibili da sottoporre a tassazione nei due paesi sono del tutto indipendenti e quindi il reddito conseguito dalla stabile organizzazione in Romania (determinato secondo le disposizioni rumene), può differire dal corrispondente reddito soggetto a tassazione in Italia e, quindi, dovrà essere rideterminato secondo le regole sulla formazione del reddito di impresa dettate dal TUIR.

Per quanto concerne il credito per le imposte pagate all'estero, l'Agenzia nega un'alternatività tra disposizioni convenzionali e articolo 165 del TUIR. Al fine di determinare l'ammontare del credito di imposta per i redditi prodotti all'estero occorre riferirsi unicamente alle disposizioni contenute nell'articolo 165.

6) IMPOSTE SUI REDDITI – Detassazione degli investimenti in ricerca e sviluppo e per stage aziendali – Articolo 1 del D.L. 30 settembre 2003, n. 269, convertito con modificazioni dalla legge 24 novembre 2003, n. 326 – Agenzia delle Entrate - Circolare del 10 maggio 2005, n. 20.

L'articolo 1, del D.L. 30 settembre 2003, n. 269, convertito con modificazioni dalla legge 24 novembre 2003, n. 326 prevede una serie di misure agevolative volte a stimolare la realizzazione d'investimenti nella ricerca e sviluppo, a promuovere il *made in Italy* all'estero, a stimolare l'integrazione tra sistema scolastico e sistema produttivo, nonché a favorire la capitalizzazione delle imprese italiane.

In particolare, il predetto articolo introduce una norma agevolativa che consente di detassare il reddito d'impresa, per un importo commisurato:

- a. ai costi di ricerca e sviluppo iscrivibili tra le immobilizzazioni; alle spese sostenute dalle piccole e medie imprese qualora ricorrano le condizioni di cui al comma 1, lettera *a*);
- b. alle spese direttamente sostenute per la partecipazione espositiva di prodotti in fiere all'estero (comma 1, lettera *b*));
- c. alle spese sostenute per stage aziendali destinati a studenti di corsi d'istruzione secondaria o universitaria, ovvero a diplomati o laureati (comma 1, lettera *c*));
- d. all'ammontare delle spese sostenute per la quotazione in un mercato regolamentato (comma 1, lettera *d*)).

Nella presente Circolare, l'Agenzia delle Entrate si sofferma, in particolare, sulle agevolazioni previste dalle lettere *b*) e *d*) del predetto articolo 1. Questo in quanto la Commissione Europea con Decisione C(2004) 4746 del 14 dicembre 2004 e Decisione C(2005) 591-*fin* del 16 marzo 2005, ha dichiarato incompatibili, rispettivamente le agevolazioni collegate con la partecipazione a fiere estere, e quelle collegate alla quotazione in un mercato regolamentato ed ha, conseguentemente obbligato l'Italia a prendere tutti i provvedimenti necessari per recuperare presso i beneficiari gli aiuti illegittimamente messi a loro disposizione.

Ciò premesso, rinviando espressamente a prendere visione della Circolare in oggetto la cui estensione è tale da non consentirne una sintesi esaustiva.

7) IMPOSTE SUI REDDITI – Regime fiscale applicabile alla somministrazione di alimenti e bevande mediante un badge elettronico – Agenzia delle Entrate - Risoluzione del 17 maggio 2005, n. 63.

Nella presente Risoluzione l'Agenzia chiarisce il trattamento fiscale applicabile alla somministrazione di alimenti e bevande mediante l'utilizzo di una card elettronica.

Anzitutto, è richiamata la disciplina fiscale della somministrazione di alimenti e bevande ai dipendenti da parte del datore di lavoro contenuta nell'articolo 5, comma 2, lett. *c*) del TUIR e, quindi, si sottolinea l'importanza della esatta collocazione della fattispecie in esame in una delle possibili tipologie:

- a. prestazione di servizi sostitutivi di mense aziendali (ticket restaurant);
- b. corresponsione di una somma a titolo di indennità sostitutiva di mensa.

L'Agenzia rileva che la card elettronica non presenta le medesime caratteristiche del servizio di ticket restaurant poiché essa non costituisce titolo di credito bensì semplice strumento per la identificazione in tempo reale del dipendente e del relativo diritto, non rinviabile nel tempo, alla consumazione di un pasto giornaliero e nei giorni di effettivo servizio.

Pertanto, le prestazioni rese attraverso di esse non concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente, a prescindere dal superamento del limite di € 5,29 di cui alla lett. c) comma 2, del citato art. 51. Inoltre, è precisato che:

- a. si applica l'aliquota del 4% alle fatture emesse per la cessione delle card nei confronti dei datori di lavoro;
- b. i datori di lavoro possono detrarre la predetta IVA;
- c. i corrispettivi conseguiti dalla società emittente costituiscono ricavi ai fini IRES.

8) IMPOSTE SUI REDDITI – Conferimento di immobile – imposte ipotecaria e catastale - Agenzia delle Entrate – Circolare del 30 maggio 2005, n. 25.

La presente Circolare fornisce chiarimenti in ordine alla determinazione della base imponibile ai fini dell'applicazione delle imposte ipotecaria e catastale nell'ipotesi di conferimento in società di immobile gravato da passività.

L'Agenzia precisa che ai fini del calcolo della base imponibile delle predette imposte bisogna considerare tutte le componenti economiche che influiscono sulla quantificazione del valore commerciale dell'immobile e che in deroga a quanto previsto nell'ipotesi di conferimento di immobile ai fini dell'imposta di registro non è consentito dedurre il valore delle eventuali passività. Ciò in quanto contrariamente all'imposta di registro rileva il valore intrinseco dell'immobile conferito.

Pertanto, l'Agenzia sostiene che la base imponibile non sia determinabile in base alle disposizioni dell'articolo 50 del Testo unico dell'imposta di registro bensì in base agli articoli 43 e 51.

9) INTERPELLO E ATTIVITÀ DI INTERPRETAZIONE - Agenzia delle Entrate - Circolare del 16 maggio 2005, n. 23/E

Con la presente Circolare l'Agenzia delle Entrate fornisce nuovi chiarimenti in merito alla gestione dell'interpello ed, in generale, dell'attività interpretativa, alla luce delle considerazioni svolte in occasione dell'incontro del 14 dicembre 2004 con i rappresentanti delle Direzioni regionali dell'Agenzia delle Entrate.

In particolare i chiarimenti forniti riguardano i seguenti argomenti:

- interpello ed attività di interpretazione;
- interpello ed attività di informazione e assistenza al contribuente;
- inserimento nella procedura dell'interpello di tutte le istanze riguardanti l'interpretazione delle norme tributarie;
- pubblicazione sui siti internet ed intranet dei pareri e delle risposte fornite dalle Direzioni regionali alle istanze di interpello;
- gestione delle istanze di interpello ordinario inammissibili;
- istanze di interpello ordinario presentate da soggetti non residenti;
- istanze di interpello ordinario riguardanti l'IRAP;
- istanze di interpello ordinario presentate via e-mail;
- richieste pervenute da parte della Guardia di Finanza;
- istanze di interpello ordinario riguardanti le tasse automobilistiche;
- monitoraggio dei pareri resi dalle Direzioni regionali alle istanze di interpello;
- indicazione nell'istanza di interpello ordinario del recapito di posta elettronica o di telefax;
- predisposizione della stampa della risposta da notificare al contribuente;
- procedura telematica dell'interpello ordinario. Nuove funzionalità;
- istanze di interpello C.F.C. presentate ai sensi dell'art. 67 del TUIR. Informazioni relative alla società controllante;

- istanze di disapplicazione presentate ai sensi dell'art. 37-*bis*, comma 8, del D.P.R. n. 600/73. Richieste di parere.

10) Articolo 110 del TUIR – Corretto trattamento civilistico e fiscale dei debiti a medio-lungo termine in valuta estera, relativamente al periodo d'imposta chiuso al 31 dicembre 2004 – Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 17 giugno 2005, n. 80/E

Con la presente Risoluzione, l'Amministrazione finanziaria fornisce chiarimenti in merito al corretto trattamento civilistico e fiscale dei debiti a medio-lungo termine in valuta estera con riferimento al periodo di imposta chiuso al 31 dicembre 2004.

La risoluzione ricorda che a seguito delle nuove disposizioni civilistiche introdotte con la riforma societaria, le attività e le passività in valuta, diverse dalle immobilizzazioni, devono essere iscritte al tasso di cambio a pronti alla data di chiusura dell'esercizio e che i relativi utili (o perdite) su cambi devono essere imputati al conto economico mentre l'eventuale utile netto deve essere accantonato in apposita riserva non distribuibile fino al realizzo (art. 2426, comma 1 n. 8-*bis* del c.c.).

Al fine di considerare il nuovo assetto civilistico, il legislatore fiscale ha, coerentemente, modificato le disposizioni del Tuir in tema di operazioni in valuta. Al riguardo l'articolo 110 prevede che i crediti e i debiti in valuta estera non iscritti fra le immobilizzazioni devono essere valutati secondo il cambio alla data di chiusura dell'esercizio a patto che tale comportamento riguardi la totalità di essi.

Tali modifiche comportano che i debiti, anche se a lunga scadenza, non possono essere iscritti in bilancio tra le immobilizzazioni. Pertanto, gli utili e le perdite su cambi contabilizzati a conto economico assumeranno rilevanza ai fini della determinazione del reddito.

Tale tesi è stata confermata con il cosiddetto decreto IAS (D.Lgs. n. 38/2005) il quale ha modificato abrogando il comma 4 e modificando il comma 3 dell'art. 110 fa venir meno dal punto di vista fiscale ogni distinzione tra crediti e debiti immobilizzati e non.

11) STUDI DI SETTORE – Periodo di imposta 2004 – Agenzia delle Entrate - Circolare del 21 giugno 2005, n. 32/E

Con la presente Circolare l'Amministrazione finanziaria fornisce chiarimenti sulle novità introdotte dalla Finanziaria 2005 in materia di studi di settore nonché sui 61 nuovi studi di

settore in vigore dal periodo di imposta 2004 e le modalità di compilazione dei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore da utilizzare per il predetto periodo di imposta.

Si riportano di seguito i principali argomenti affrontati dall'Agenzia:

- principali novità per gli studi evoluti in vigore dal periodo d'imposta 2004;
- novità della legge finanziaria 2005;
- adeguamento alle risultanze degli studi di settore;
- studi di settore e accertamenti;
- novità relative ai poteri di accertamento in base agli studi di settore ed ai parametri;
- novità della modulistica 2005.

Per maggiori approfondimenti si rinvia al testo della Circolare la cui estensione non ne consente una sintesi esaustiva.

II GIURISPRUDENZA

1) **IRAP - Compatibilità con il diritto comunitario - Contrasto con l'art. 33 della Sesta Direttiva UE. Sentenza n. 15/1/05 del 27 maggio 2005 della Commissione Tributaria Regionale del Piemonte**

Con la sentenza 27 maggio 2005 n. 15/1/05, la Commissione Tributaria Regionale del Piemonte ha riconosciuto il diritto al rimborso dell'IRAP versata da un libero professionista, rilevando l'incompatibilità del tributo con l'ordinamento comunitario.

Merita di essere sottolineato come il conflitto con tali principi sia stato rilevato d'ufficio dal Presidente di sezione, senza una richiesta in tal senso da parte del ricorrente.

I giudici di secondo grado, in particolare, hanno riscontrato un contrasto con l'art. 33 della VI Direttiva UE, in quanto l'imposta sarebbe connotata dalle medesime caratteristiche proprie dell'IVA, vale a dire:

- applicazione in modo generale alle operazioni aventi ad oggetto beni o servizi;
- proporzionalità al prezzo di detti beni e servizi;
- riscossione in ciascuna fase del procedimento di produzione e di distribuzione;
- applicazione sul valore aggiunto dei beni e dei servizi, in quanto l'imposta dovuta in occasione di un'operazione viene calcolata previa detrazione di quella che è stata versata all'atto della precedente operazione.

Su tale valutazione non inciderebbe la considerazione che l'IRAP, a differenza dell'IVA, non viene rimborsata o portata a credito nel caso in cui la base imponibile sia negativa.

Il divieto posto dall'art. 33 della VI Direttiva CE *“non è una disciplina che prevalga su quella interna, che rimane nella sua vigenza, sicché il giudice italiano possa risolvere la questione in base a una disciplina alternativa”*.

2) IRAP - Presupposto soggettivo - Società di persone che operano con il solo lavoro dei soci - Illegittimità costituzionale dell'IRAP - Manifesta infondatezza. Sentenza n. 227 del 6 giugno 2005 della Corte Costituzionale.

La Corte Costituzionale, con l'ordinanza 6 giugno 2005 n. 227, ha giudicato manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale degli artt. 2 e 3 comma 1 lett. b) del D. Lgs. n. 446/97, relativamente all'assoggettamento ad IRAP delle società di persone che operano con il solo lavoro dei soci.

La Commissione Tributaria Provinciale di Cagliari, con un'ordinanza depositata il 13/3/2002, ha osservato che il combinato disposto delle richiamate norme assoggetterebbe indiscriminatamente all'IRAP anche le società di persone in esame, pur in mancanza di qualsiasi elemento organizzativo. Si creerebbe, in tal modo, un'ingiustificata disparità di trattamento rispetto ai titolari di reddito da lavoro dipendente e da pensione, che non sono invece compresi tra i soggetti passivi dell'imposta stessa (con conseguente violazione del principio di eguaglianza).

Tuttavia, secondo la Consulta, le categorie poste a confronto dal rimettente sono *“all'evidenza prive del carattere di omogeneità necessario ai fini di una comparazione da effettuarsi con riferimento al principio di eguaglianza”*. Infatti, il presupposto applicativo dell'IRAP è rappresentato dall'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata, *“cosicché l'esclusione dall'imposta di soggetti che per definizione non esplicano attività autonome, come i lavoratori dipendenti ed i pensionati, non può assumersi a tertium comparationis rispetto al trattamento riservato a soggetti di natura diversa, come le società di persone, la cui attività è invece riconducibile, almeno in via astratta, a quel presupposto applicativo”*.

Tuttavia, a ben vedere, *“l'elemento organizzativo è immanente solo alla nozione civilistica di impresa e la nozione fiscale non coincide con quella civilistica”*.

3 REDDITO D'IMPRESA - Costi sostenuti per il condono edilizio – Natura sanzionatoria – Esclusione – Spesa deducibile – Condizioni – Inerenza. Sentenza n. 10952 del 18 aprile 2005 della Corte di Cassazione, Sez Tributaria.

I costi sostenuti per oneri da condono edilizio non hanno natura sanzionatoria poiché ci rientrano anche voci, come gli oneri di urbanizzazione, che non possiedono tale natura.

Pertanto, detti costi sono interamente deducibili dal reddito d'impresa purché vi sia il requisito dell'inerenza con i ricavi del medesimo periodo d'imposta.

Perciò la suprema Corte conferma la sentenza di merito che ha ammesso la deduzione di tali somme dal reddito d'impresa, qualificando la loro erogazione come "inerente" all'esercizio dell'impresa stessa.

4) IMPOSTE SUI REDDITI – Riscossione – Rimborso di versamenti diretti – Presentazione dell'istanza ad organo incompetente - Impedire la decadenza dal diritto al rimborso - Applicazione dei principi di cooperazione, collaborazione e buona fede - Applicabilità anche prima dell'entrata in vigore della legge n. 212/2000. Sentenza n. 9407 del 6 maggio 2005 della Corte di Cassazione, Sez. Tributaria.

I giudici della Suprema Corte affermano il principio secondo cui , in tema di rimborso delle imposte sui redditi, disciplinato dall'art. 38 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 602, la presentazione della relativa istanza ad organo incompetente – funzionalmente o territorialmente – pur ostando alla formazione di un provvedimento di diniego, anche nella forma del silenzio-rifiuto con conseguente inammissibilità del ricorso al giudice tributario per difetto di provvedimento impugnabile, tuttavia, alla luce dei principi di cooperazione, collaborazione e buona fede che, ai sensi della legge 27 luglio 2000 , n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente), devono improntare i rapporti tra amministrazione finanziaria e contribuente, costituisce (purché l'istanza sia rivolta, ovviamente, ad un ufficio dell'amministrazione finanziaria), atto idoneo ad impedire la decadenza del contribuente dal diritto al rimborso previsto dal citato art. 38, anche anteriormente alla data di entrata in vigore di detta legge.

In questa sentenza la Corte di Cassazione conferma l'orientamento già manifestato nella sentenza n. 7080 del 2004, nella quale si precisava che *"qualsiasi dubbio interpretativo o applicativo sul significato e sulla portata di qualsiasi disposizione tributaria, che attenga ad ambiti materiali disciplinati dalla legge n. 212 del 2000, deve essere risolto dall'interprete nel senso più conforme ai principi dello statuto del contribuente, cui la legislazione tributaria, anche antecedentemente, deve essere adeguata (...)"*.

PARTE SECONDA

IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO E ALTRE IMPOSTE INDIRETTE

I CIRCOLARI E RISOLUZIONI MINISTERIALI

1) IVA – Cessioni all’esportazione - Contratto di fornitura con effetti reali differiti (cd. *consignment stock*) - Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 5 maggio 2005, n. 58/E

Con la presente Risoluzione, l’Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti in relazione al trattamento ai fini Iva delle cessioni di beni fuori dall’Unione Europea eseguite sulla base di un contratto di “*consignment stock*”.

In passato, l’Amministrazione finanziaria si era già espressa con riferimento alla fattispecie in esame sebbene con riferimento a rapporti intercorrenti tra operatori stabiliti all’interno della Comunità.

Con la Risoluzione n. 235 del 18 ottobre 1996, l’Agenzia ha affermato che, la vendita intercorrente tra fornitore italiano ed acquirente comunitario in cui sia utilizzata la particolare clausola che stabilisce lo stoccaggio presso i locali dell’acquirente (il quale ha l’esclusiva dell’acquisto), costituisce un’unica operazione qualificabile come cessione intracomunitaria. Tale operazione non si considera effettuata all’atto dell’invio dei beni nel territorio di altro Stato membro bensì nel momento in cui si realizza il trasferimento della proprietà in capo all’acquirente ovvero quando quest’ultimo preleva le merci dal deposito. In questo momento si costituisce il plafond di cui all’articolo 8, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972. Analoga posizione, è stata assunta dall’Agenzia nella Risoluzione n. 44 del 10 aprile 2000 con riferimento al caso speculare di fornitore estero (comunitario) e acquirente italiano.

Secondo l’Agenzia delle Entrate, la disciplina appena delineata per il contratto di *consignment stock* in ambito comunitario è applicabile al caso di contratti stipulati con operatori di uno Stato

terzo. In tal caso, all'atto dell'adempimento delle formalità doganali di esportazione si è in presenza di una cessione a titolo oneroso, con effetti differiti (in esecuzione del contratto di consignment stock), al momento del prelievo dal deposito.

Con la stessa risoluzione è, altresì, precisato che le medesime conclusioni non possono essere estese ad operazioni non interessate da un contratto di *consignment stock*. Se, pertanto, la vendita riguardasse beni esportati precedentemente in un Paese terzo ad altro titolo, la cessione è fuori campo IVA e non genera alcun plafond.

Per ulteriori approfondimenti sulla prassi in uso nel commercio internazionale, di mettere a disposizione dei clienti beni necessari allo svolgimento della loro attività, attraverso particolari schemi contrattuali (che vanno sotto la denominazione di contratti di *consignment stock*), si rimanda alla Circolare Assonime n. 24 del 16 maggio 2005.

2) IVA – Versamenti a seguito di adeguamento agli studi di settore e al concordato preventivo – Versamento IRAP in acconto - Agenzia delle Entrate – Circolare del 31 maggio 2005, n. 28/E.

Nella Circolare in oggetto, l'Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti in materia di adeguamento del volume d'affari IVA alle risultanze degli studi di settore dopo le modifiche apportate dalla Finanziaria 2005.

La prima questione interpretativa affrontata riguarda il termine per il versamento dell'IVA dovuta sui maggiori corrispettivi derivanti dall'adeguamento agli studi di settore. Al riguardo l'Agenzia precisa che il predetto versamento può essere effettuato sia nel termine ordinario (20 giugno) sia in quello più ampio (entro il 20 luglio) con applicazione della maggiorazione dello 0,40%.

Per quanto concerne, la possibile rateizzazione dell'IVA dovuta, l'Agenzia fornisce un'interpretazione strettamente letterale dell'articolo 20 del D.Lgs. n. 241/97. Pertanto, la rateizzazione è ammessa solo per le somme dovute a "titolo di saldo delle imposte e dei contributi". Poiché l'imposta dovuta a seguito dell'adeguamento agli studi di settore non è dovuta a tale titolo non è possibile ammetterne la rateizzazione.

Infine, l'Agenzia precisa il termine per il versamento dell'IVA dovuta a seguito dell'adeguamento al concordato preventivo biennale, di cui all'articolo 33, comma 4, lettera *b*) del D.L. 30 settembre 2003, n. 269. Premesso che per esso la legge ha ommesso l'indicazione di un termine, l'Agenzia ritiene che tale imposta debba essere versata nel termine per il pagamento a saldo dell'imposta sul reddito (mutando con ciò l'interpretazione data in precedenza con Circolare n. 5/2004).

3) IVA – Articolo 15 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 – Indennità per perdita di avviamento - Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 3 giugno 2005, n. 73/E.

Nella presente Risoluzione, l’Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti in merito al trattamento ai fini IVA della indennità per perdita di avviamento commerciale corrisposta dal proprietario dell’immobile a seguito della risoluzione del contratto di locazione per decorrenza dei termini.

L’Agenzia puntualizza che la predetta indennità disciplinata dall’art. 34 della legge n. 392/78 è dovuta non solo a titolo di risarcimento per il danno derivante dalla decisione unilaterale del locatore di interrompere anzitempo il contratto bensì anche nell’ipotesi di scadenza naturale del termine. Ciò per via del riconoscimento del danno subito dall’azienda, tenuta a trasferirsi, a causa della perdita di quella componente dell’avviamento rappresentata dalla clientela (in proposito è richiamata la sentenza n. 36 del 20 marzo 1980 della Corte Costituzionale).

Con riferimento al trattamento fiscale di tale indennità, l’Agenzia esclude l’applicabilità dell’art. 15 del D.P.R. n. 633/72 il cui presupposto è nell’esistenza di un risarcimento in senso proprio per ritardi o inadempimento di obblighi contrattuali che non ricorre nella fattispecie in esame. Tuttavia, occorre verificare se l’indennità per perdita di avviamento sia comunque soggetta ad Iva come corrispettivo di un’operazione resa dal conduttore.

Alla luce di un autorevole orientamento giurisprudenziale (sentenza della Corte di Giustizia europea del 15 dicembre 1993, C-63/92), l’Agenzia sostiene che l’indennità per perdita di avviamento costituisca il corrispettivo di un’obbligazione che deve essere considerata alla stregua di una prestazione di servizi a norma dell’articolo 3, comma 1, del D.P.R. n. 633/72 e che, pertanto, sarà imponibile ai fini IVA in presenza del requisito soggettivo.

4) IMPOSTA DI BOLLO – Contratti per crediti di firma e garanzie ricevute - Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 5 maggio 2005, n. 59/E.

Con la presente Risoluzione, l’Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti in ordine al trattamento fiscale ai fini dell’imposta di bollo dei contratti per crediti di firma (garanzie rilasciate dalle banche) o per garanzie ricevute (fidejussioni, pegni, ecc.).

Secondo l’Agenzia, i predetti contratti se regolati per cassa rientrano nell’articolo 2 e nella nota 2-bis della prima parte della tariffa allegata al D.P.R. n. 642/1972, che sottopone ad imposta di bollo di 11€, fin dall’origine, i contratti relativi alle operazioni e servizi bancari, finanziari e di credito al consumo, a prescindere dal numero di copie o di esemplari.

Se, invece, i contratti in oggetto sono regolati in conto corrente, l'imposta è assorbita da quella dovuta per gli estratti conto (34,20 € per le persone fisiche, 73,80 € per gli altri soggetti; importi così aumentati dall'articolo 7, del D.L. n. 7/2005) comprese le comunicazioni relative ai depositi di titoli inviati dalle banche ai clienti (di cui all'articolo n. 119 del D. Lgs. n. 385/1993), nonché estratti di conto corrente (di cui all'articolo 13, comma 2-*bis*, della citata tariffa).

5) IMPOSTA DI BOLLO – Domande di iscrizione all'albo delle Società Cooperative – Risoluzione del 17 giugno 2005, n. 79.

Nella Risoluzione in oggetto, l'Agenzia fornisce chiarimenti in merito all'esatto trattamento fiscale, ai fini dell'imposta di bollo, delle domande di iscrizione all'Albo delle società cooperative.

La presentazione della domanda di iscrizione rientra nell'ambito dell'articolo 3, comma 1, delle tariffe, parte prima, allegata al D.P.R. n. 642/1972 e, quindi, deve essere assoggettata all'applicazione dell'imposta di bollo di € 14,62 e non a quella più elevata prevista appunto per la presentazione all'ufficio del registro delle imprese per via telematica o su supporto informatico la quale non può trovare applicazione relativamente alla documentazione che pur essendo direttamente trasmessa ad essa sia, in realtà è diretta ad altri soggetti.

6) IMPOSTA SOSTITUTIVA - Aumento dell'aliquota dell'imposta sostitutiva sui finanziamenti di cui al decreto legge 12 luglio 2004, n. 168 – Agenzia delle Entrate – Circolare del 9 maggio 2005, n. 19.

Nella Circolare in oggetto, l'Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti riguardanti l'ambito operativo della nuova disciplina dell'imposta sostitutiva sui finanziamenti a medio e lungo termine introdotta con il decreto legge 12 luglio 2004, n. 168, convertito dalla legge 30 luglio 2004, n. 191 e con il decreto legge 3 agosto 2004, n. 220 convertito dalla legge 19 ottobre 2004, n. 257.

I chiarimenti forniti mirano a distinguere tra le operazioni che continuano ad essere assoggettate alla vecchia aliquota dello 0.25% e quelle che, invece, risultano assoggettate alla nuova aliquota del 2%.

Pertanto, i finanziamenti erogati con finalità di acquisto, costruzione o ristrutturazione di immobili ad uso abitativo che non godono delle agevolazioni cd. "prima casa" (di cui alla nota II-*bis* dell'articolo 1 della Tariffa, Parte prima, del T.U. dell'imposta di registro) sono sottoposti all'applicazione dell'imposta sostitutiva del 2%.

Continuano, invece, ad essere sottoposti all'applicazione dell'aliquota dello 0.25% (ex articolo 18, comma 1, del D.P.R. n. 601/73, i finanziamenti a medio e lungo termine:

- erogati con finalità diverse dall'acquisto, costruzione o ristrutturazione di immobili ad uso abitativo e relative pertinenze;
- erogati con finalità di acquisto, costruzione o ristrutturazione di immobili ad uso abitativo e relative pertinenze per i quali, tuttavia, ricorrano le condizioni per beneficiare delle suddette agevolazioni.

Secondo, l'Agenzia delle Entrate, qualora tali finanziamenti siano erogati in favore di società od enti di ogni tipo dovrebbe applicarsi l'imposta sostitutiva nella misura dello 0,25% in quanto la nuova disciplina nel definire l'ambito applicativo della nuova aliquota si riferisce esclusivamente ad immobili per i quali non ricorrano le condizioni di cui alla predetta nota.

La minore aliquota dello 0,25% deve essere richiesta con dichiarazione da rendere nell'atto, dalla quale risulti che il prestito non è finalizzato agli scopi per i quali è prevista l'aliquota del 2%. In caso di contestazione tale dichiarazione deve essere resa da tutti i mutuatari in possesso dei requisiti, per cui la parte del finanziamento erogata ai soggetti privi di tali requisiti deve essere sottoposta all'aliquota del 2%.

Si segnala che la Circolare in esame ha confermato l'orientamento espresso dalla Assonime nella circolare n. 38 del 2004 (cui si rimanda) per il quale l'aliquota maggiorata non trova applicazione ai finanziamenti erogati a favore di soggetti diversi da persone fisiche, né a quelli erogati a favore di persone fisiche ma destinati ad attività di impresa che restano in ogni caso assoggettati all'imposta dello 0,25%.

II GIURISPRUDENZA

1) **IVA - Regimi speciali - Agenzie di viaggi - Organizzazione di viaggi e soggiorni all'estero. Conclusioni dell'Avvocato Generale presso la Corte UE nella causa C-200/04**

L'Avvocato generale presso la Corte di Giustizia UE, nelle conclusioni presentate il 16/6/2005, reattivamente alla causa C-200/04, ha affermato che l'organizzazione di viaggi e soggiorni di studio all'estero rientra nel regime speciale IVA delle agenzie di viaggio e turismo, di cui all'art. 74-ter del D.P.R. n. 633/72, con il quale è stato recepito l'art. 26 della Direttiva 17 maggio 1977 n. 77/388/CEE (cd. "VI Direttiva CEE").

Il regime in oggetto consiste nell'applicazione dell'IVA, in base al procedimento di detrazione "base da base", sulla differenza tra il corrispettivo dovuto all'agenzia e i costi sostenuti dalla stessa per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da terzi a diretto vantaggio del viaggiatore, al lordo della relativa imposta.

In questo modo, il recupero (implicito) dell'imposta da parte dell'agenzia di viaggio garantisce, almeno in linea astratta, una corretta ripartizione del gettito IVA tra i Paesi membri dell'UE coinvolti nella prestazione, dal momento che lo stesso viene incamerato dall'Erario dei Paesi in cui il viaggiatore "consuma" i servizi che compongono il "pacchetto turistico", mentre l'imposta sul margine di utile dell'agenzia è di spettanza, per espressa disposizione dell'art. 26 della VI Direttiva CEE, dell'Erario dello Stato membro in cui la medesima risulta localizzata.

Tenuto conto che il prezzo pagato dal cliente incorpora l'IVA assolta in rivalsa all'atto dell'acquisto del pacchetto turistico, la base imponibile deve essere determinata, ai sensi dell'art. 6 comma 1 lett. b) del D.M. n. 340 30/7/99, scorporando l'imposta in misura pari al 16,65% della differenza di cui sopra; sulla base imponibile così calcolata si applica, quindi, l'aliquota ordinaria del 20%.

Secondo l'Avvocato generale, il regime speciale IVA in esame si applica anche all'attività svolta da una società, che non sia "formalmente" un'agenzia di viaggio o un "tour operator", che si impegni a fornire ai partecipanti, a fronte di un corrispettivo globale, comprensivo del viaggio di andata e ritorno:

- un posto di allievo presso un istituto scolastico straniero;
- l'ospitalità presso famiglie scelte in collaborazione con un'organizzazione locale associata;

- la possibilità di effettuare gite per visitare luoghi meritevoli di interesse.

La società in oggetto deve essere, infatti, qualificata, ai fini IVA, come agenzia di viaggi, in quanto, nonostante vengano forniti servizi educativi, la componente “viaggio e soggiorno” ha effetti sensibili sul prezzo praticato, tale da non potersi qualificare come una prestazione accessoria d'importanza marginale.

2) **IVA - Disposizioni generali - Rivalsa - IVA indebitamente versata all'Erario – Rapporto cedente-cessionario - Natura privatistica - Effetti sulla giurisdizione competente. Sentenza n. 9191 del 4 maggio 2005 della Corte di Cassazione, Sez. Unite.**

Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con la sentenza 4 maggio 2005 n. 9191, hanno affermato che ricade nella giurisdizione del giudice ordinario (e non in quella del giudice tributario) la controversia, sorta a seguito dell'erroneo versamento all'Erario di una maggiore IVA per effetto dell'applicazione di un'aliquota maggiore rispetto a quella dovuta, che vede coinvolti i soggetti attivo e passivo della rivalsa, ossia il cedente e il cessionario.

I giudici di legittimità, nel sostenere che “*le controversie tra il soggetto attivo ed il soggetto passivo della rivalsa non attengono al rapporto tributario, non essendo il cessionario soggetto passivo di imposta, ed esulano, pertanto, dalle attribuzioni giurisdizionali delle Commissioni tributarie per rientrare in quelle del giudice ordinario*”, hanno, di fatto, ribadito il consolidato orientamento della Suprema Corte sul punto (cfr., per tutte, Cass. 5 maggio 2003 n. 6778 e Cass. 22 aprile 2003 n. 6419).

Si osservi, tuttavia, che l'inciso “*non essendo il cessionario soggetto passivo di imposta*” non è discriminante ai fini dell'individuazione della giurisdizione competente a risolvere la controversia, in quanto – come si dirà nel prosieguo – il rapporto tra i soggetti attivo e passivo della rivalsa, avendo carattere privatistico, è sempre devoluto alla cognizione del giudice ordinario, a prescindere dalla qualifica soggettiva del cessionario/committente (“*privato consumatore*” o soggetto passivo IVA).

Secondo la Corte di Cassazione, il compimento di un'operazione imponibile dà, infatti, luogo a tre distinti rapporti:

- il primo, di carattere tributario, tra il cedente/prestatore e l'Amministrazione finanziaria, in ordine al pagamento dell'imposta;
- il secondo, anch'esso di carattere tributario, tra il cessionario/committente e l'Amministrazione finanziaria, in ordine alla detrazione dell'IVA addebitata in via di rivalsa dal cedente/prestatore;

- il terzo, di carattere privatistico, tra il cedente/prestatore e il cessionario/committente, in ordine al rapporto di rivalsa di cui all'art. 18 del D.P.R. n. 633/72.

Tale impostazione comporta che, in presenza di un'operazione indebitamente assoggettata ad IVA, ovvero assoggettata ad imposta in misura superiore al dovuto (come nel caso di specie):

- il cedente/prestatore ha il diritto di chiedere all'Amministrazione finanziaria il rimborso dell'IVA indebitamente versata attraverso l'azione generale di rimborso di cui all'art. 21, comma 2 del D.Lgs. 31 dicembre 92, n. 546;
- il cessionario/committente ha diritto di chiedere al proprio cedente/prestatore la restituzione dell'IVA erroneamente addebitata in rivalsa; l'Amministrazione finanziaria ha il potere/dovere di escludere il cessionario/committente dall'esercizio del diritto di detrazione dell'IVA pagata in rivalsa. Più nello specifico, il diritto del cessionario/committente, previsto dall'ultimo periodo del secondo comma dell'art. 26 del D.P.R. n. 633/72, di ripetere dal cedente/prestatore l'IVA erroneamente addebitata a titolo di rivalsa, deve essere esercitato tramite l'azione prevista dall'art. 2033 c.c., la cui cognizione è devoluta alla competenza del giudice ordinario; contro tale azione, prescrivibile nell'ordinario termine decennale stabilito dall'art. 2946 c.c., il cedente/prestatore non può opporre il fatto di aver versato l'imposta "non dovuta" all'Amministrazione finanziaria.

3) **IMPOSTA DI REGISTRO - Istanza di rimborso - Soggetto legittimato alla presentazione dell'istanza. Sentenza n. 9440 del 6 maggio 2005 della Corte di Cassazione, Sez. Tributaria.**

La Corte di Cassazione, nella sentenza 6 maggio 2005 n. 9440, ha stabilito che il notaio che ha rogato l'atto di compravendita non è legittimato alla presentazione della domanda di rimborso dell'imposta di registro versata per conto delle parti contraenti, né alla presentazione del ricorso innanzi alla Commissione tributaria.

La Suprema Corte ha precisato che l'imposta di registro prevede come soggetti passivi, in senso stretto, le sole parti contraenti; secondo i giudici, infatti, *"l'obbligazione tributaria sorge tra l'Amministrazione Finanziaria e i soggetti, ai quali – per relazione d'imputazione – si ricollega il presupposto impositivo, come manifestazione di capacità contributiva"*.

Il notaio, di contro, seppure obbligato a chiedere la registrazione dell'atto e a pagare l'imposta principale in solido con le parti nel cui interesse è richiesta la registrazione, rimane estraneo al rapporto tributario.

Ai sensi dell'art. 77 comma 1 del D.P.R. n. 131/86, il rimborso dell'imposta, della soprattassa, della pena pecuniaria e degli interessi deve essere richiesto, a pena di decadenza, dal contribuente o dal soggetto nei cui confronti la sanzione è stata applicata, entro tre anni dal giorno del pagamento ovvero, se posteriore, da quello in cui è sorto il diritto alla restituzione.

Il notaio, essendo obbligato al pagamento dell'imposta per fatti e situazioni riferibili ai contraenti, svolge il ruolo di responsabile d'imposta.

Sono, tuttavia, i contraenti i soggetti che devono corrispondere effettivamente l'imposta e che hanno diritto di chiedere il rimborso.