

TaxNewsLetter

2005

N. 4

IN EVIDENZA IN QUESTO NUMERO:

- LE INTERPRETAZIONI MINISTERIALI PIÙ SIGNIFICATIVE DI LUGLIO - AGOSTO
- LA GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA DI MAGGIOR INTERESSE DI LUGLIO E AGOSTO

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 – Art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212. Disciplina fiscale applicabile ai versamenti ed alle remissioni di debito effettuati a copertura di perdite eccedenti il netto patrimoniale della società emittente. Articoli 94 e 101 del TUIR – Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 11 luglio 2005, n. 90/E.	5
2) IRES – Legge 30 dicembre 2004, n. 311 – Articolo 1, commi da 473 a 478. Imposte sostitutive su riserve e fondi in sospensione d'imposta - Agenzia delle Entrate – Circolare del 15 luglio 2005, n. 33/E.	6
3) REDDITO D'IMPRESA – Legge n. 311 del 30 dicembre 2004 (Legge finanziaria per il 2005) – Disposizioni riguardanti le società cooperative - Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 15 luglio 2005, n. 34/E.	7
4) IRES – Problematiche connesse alla cessione delle eccedenze IRES nell'ambito del consolidato nazionale – Agenzia delle Entrate – Circolare del 18 luglio 2005, n. 35/E.	7
5) Contributi di assistenza sanitaria integrativa. Esatta applicazione dell'art. 51, comma 5, lett a) del TUIR - Agenzia delle Entrate - Risoluzione del 25 luglio 2005, n. 96/E.	8
6) REDDITO DI LAVORO DIPENDENTE – Istanza di interpello. Articolo 51, commi 2 lett. g) e 2-bis del TUIR - Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 25 luglio 2005, n. 97/E.	9
7) IMPOSTA SOSTITUTIVA – Proventi dei titoli obbligazionari e similari emessi da soggetti residenti in Argentina – Agenzia delle Entrate - Risoluzione del 25 luglio 2005, n. 99/E.	9
8) DIRETTIVA MADRE-FIGLIA - Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 29 luglio 2005, n. 109/E.	10
9) REDDITO D'IMPRESA – Rilevanza della riclassificazione dell'avviamento operata in applicazione degli las ai fini della determinazione del reddito di impresa - Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 29 luglio 2005, n. 111/E.	11

10)	IRES – Contrasto dell'utilizzo ai fini fiscali della sottocapitalizzazione delle imprese - Sussistenza dell'autonoma capacità di credito - Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 8 agosto 2005 n. 113.....	12
11)	IRES – Provvigioni da contratto di agenzia – Periodo di imposta di competenza – Art. 109 del TUIR - Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 8 agosto 2005, n. 115/E.	13
12)	IMPOSTE SUI REDDITI – Articolo 51, comma 2, lettera g) del TUIR - Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 12 agosto 2005 n. 118.	13
13)	IMPOSTE SUI REDDITI - Art. 11 della legge n. 212 del 2000 – Consolidato nazionale, artt. 117 e 120 del TUIR – Agenzia delle Entrate - Risoluzione del 12 agosto 2005 n. 123.	14
II	GIURISPRUDENZA.....	16
1)	IMPOSTE SUI REDDITI - Redditi d'impresa - Crediti inesigibili - Deduzione - Anno di riferimento - Art. 66 e 77 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917. Sentenza n. 16330 del 28 aprile 2005 (depositato il 3 agosto 2005) della Corte di Cassazione, Sez. tributaria - Pres. Saccucci, Rel. Cultrera.	16
2)	IMPOSTE SUI REDDITI – Deducibilità delle spese per l'acquisto di beni mobili - Anno di riferimento - Artt. 53 e 56 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597 [Artt. 85 e 89 nuovo TUIR] - Artt. 39 e 40 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. Sentenza n. 16329 del 28 aprile 2005 (depositata il 3 agosto 2005) della Corte di Cassazione, Sez. tributaria - Pres. Saccucci, Rel. Cultrera.	16
3)	COSTITUZIONE DI FONDO PENSIONI IMMOBILIARE – Prevalenza della sostanza sulla forma - Conseguenze - Art. 14 del D.Lgs. 21 aprile 1993, n. 124 – Fondi in liquidazione sottoposti ad imposta sostitutiva – Sussiste. Sentenze n. 16019 e n. 16021 del 17 marzo 2005 (depositate il 29 luglio 2005) della Corte di Cassazione, Sez. tributaria - Pres. Saccucci, Rel. Ebner.....	17
	PARTE SECONDA.....	18
	IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO E ALTRE IMPOSTE INDIRECTE.....	18
I	CIRCOLARI E RISOLUZIONI MINISTERIALI	18
1)	IVA – Art. 16, D. Lgs n. 153 del 1999 – Operazioni di riacquisizione da parte dell'ente conferente di un complesso immobiliare non strumentale all'esercizio dell'attività bancaria – Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 8 agosto 2005 n. 116.	18

2)	IVA – Art. 19- <i>bis</i> 1, lettera i), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 - Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 12 agosto 2005 n. 119.	19
3)	IVA – Art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212 – Art. 6, legge 13 maggio 1999, n. 133 - Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 12 agosto 2005 n. 120.	20
4)	IVA – Art. 7, comma 4, lettera d), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 – Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 12 agosto 2005 n. 122.	21
II	GIURISPRUDENZA.....	23
1)	IVA - Sanzioni - Sanzioni pecuniarie - Violazioni dell'obbligo di fatturazione - Cessionario di un bene o committente di un servizio – Obbligo di regolarizzazione per il cessionario o committente - Sindacato delle valutazioni giuridiche espresse dall'emittente - Art. 41, comma 5, lettera b), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 - Art. 6 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471. Sentenza n. 15774 del 13 maggio 2005 (depositata il 27 luglio 2005) della Corte di Cassazione, Sez. tributaria - Pres. Favara, Rel. Tirelli.	23
2)	IVA - Credito d'imposta per i beni ammortizzabili - Variazione della percentuale - Compensazione con i crediti dell'anno precedente - Esclusione - Art. 19- <i>bis</i> del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Sentenza n. 15471 dell'11 maggio 2005 (depositata il 22 luglio 2005) della Corte di Cassazione, Sez. tributaria - Pres. Saccucci, Rel. D'Alessandro.	23
3)	IVA - Diritto alla detrazione - Annotazioni e registrazioni prescritte dalla legge - Iscrizione nel registro dei beni ammortizzabili - Non occorre - Artt. 19, 21, 23, 24 e 25 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Sentenza n. 16703 del 5 maggio 2005 (depositata l'8 agosto 2005) della Corte di Cassazione, Sez. tributaria - Pres. Riggio, Rel. Merone.	24
4)	IMPOSTA DI REGISTRO - Alternatività con l'IVA - Valutazione dell'atto - Criteri - Art. 40 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131. Sentenza n. 15768 del 27 aprile 2005 (depositata il 27 luglio 2005) della Corte di Cassazione, Sez. tributaria - Pres. Favara, Rel. Cultrera.	24
5)	FIDEIUSSIONE ENUNCIATA NELLA SENTENZA - Tassazione ai fini dell'imposta di registro - Criteri - Artt. 1, 2, 5, 6, 22 e 40 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 - Art. 6 della Tariffa, Parte Prima, allegato A, del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131. Sentenza n. 17899 del 24 febbraio 2005 (depositata l'8 settembre 2005) della Corte di Cassazione, Sez. tributaria - Pres. Riggio, Rel. Ebner.	25

PARTE PRIMA

IMPOSTE DIRETTE

I CIRCOLARI E RISOLUZIONI MINISTERIALI

- 1) **IRES – Art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212. Disciplina fiscale applicabile ai versamenti ed alle remissioni di debito effettuati a copertura di perdite eccedenti il netto patrimoniale della società emittente. Articoli 94 e 101 del TUIR – Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 11 luglio 2005, n. 90/E.**

Con la presente risoluzione, l’Agenzia delle Entrate definisce la questione legata all’applicabilità, per i periodi di imposta successivi all’entrata in vigore dell’Ires, del vecchio comma 5 dell’articolo 61 del TUIR.

Tale disposizione, riguardava il trattamento fiscale dei versamenti a fondo perduto o in conto capitale effettuati dai soci alla società emittente, definendo, quale criterio di carattere generale, l’imputazione dei relativi importi, al costo delle azioni possedute dal socio. In alternativa, la stessa disposizione consentiva “la deduzione dei versamenti e delle remissioni di debito effettuati a copertura di perdite per la parte che eccede il patrimonio netto della società emittente risultante dopo la copertura”, cosiddetto versamento “sottozero”.

Come chiarito dalla stessa Agenzia con Risoluzione n. 70 del 2000, l’apparente doppia deduzione della perdita, in capo alla partecipata (che la consegue) e alla partecipante (che la ripiana) serviva ad impedire fenomeni di doppia imposizione dei redditi.

Il predetto regime opzionale non viene riproposto dal legislatore fiscale, dopo la riforma Ires, per coerenza con i nuovi principi di tassazione delle società ed, in particolare, con il nuovo sistema di tassazione delle plusvalenze da partecipazioni ed il connesso regime di indeducibilità delle minusvalenze sia da realizzo che da valutazione.

In definitiva, non è più consentito procedere, in presenza di determinate circostanze, ad una riduzione del valore fiscalmente riconosciuto delle azioni detenute dalla società partecipante. I versamenti fatti a fondo perduto o in conto capitale dai soci a copertura del deficit patrimoniale,

pertanto, dovranno essere portati in aumento del valore fiscalmente riconosciuto della partecipazione in capo alla società partecipante.

2) IRES – Legge 30 dicembre 2004, n. 311 – Articolo 1, commi da 473 a 478. Imposte sostitutive su riserve e fondi in sospensione d'imposta - Agenzia delle Entrate – Circolare del 15 luglio 2005, n. 33/E.

Con la presente Circolare, l'Agenzia fornisce chiarimenti in ordine alla possibilità, introdotta con la Finanziaria 2005, di affrancare, attraverso il pagamento di una imposta sostitutiva dell'Irpef, Ires e Irap, le riserve e i fondi in regime di sospensione di imposta nonché dei saldi attivi di rivalutazione risultanti a seguito di precedenti leggi di rivalutazione.

L'affrancamento delle riserve in sospensione di imposta avviene senza ulteriore aggravio per i soci, mentre l'imposta sostitutiva sui saldi attivi di rivalutazione è fissata al 4% anziché al 10% (aliquota applicabile alle altre riserve), avendo già scontato l'imposta sostitutiva al momento della loro costituzione. Tali saldi, al pari delle riserve e dei fondi in sospensione d'imposta, possono essere affrancati per l'intero o solo per una parte del relativo ammontare anche quando gli stessi siano stati imputati direttamente ad aumento del capitale sociale all'atto della rivalutazione oppure a seguito di una successiva imputazione della riserva appositamente costituita al momento della rivalutazione stessa.

Nella Circolare l'Agenzia approfondisce i seguenti argomenti:

1. Ambito di applicazione:
 - le riserve e i fondi in sospensione di imposta;
 - i saldi attivi di rivalutazione.
2. Effetti dell'applicazione delle imposte sostitutive.
3. Modalità di applicazione delle imposte sostitutive:
 - indeducibilità;
 - decorrenza degli effetti derivanti dall'applicazione dell'imposta sostitutiva.

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

3) REDDITO D'IMPRESA – Legge n. 311 del 30 dicembre 2004 (Legge finanziaria per il 2005) – Disposizioni riguardanti le società cooperative - Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 15 luglio 2005, n. 34/E.

La presente Circolare fornisce chiarimenti in merito alle nuove disposizioni riguardanti la tassazione delle società cooperative e loro consorzi introdotte con la legge Finanziaria 2005 le quali tengono conto della distinzione tra cooperative a mutualità prevalente e cooperative diverse da queste.

Gli approfondimenti forniti riguardano i seguenti punti:

- disciplina della riserva minima obbligatoria, dei ristorni e delle ritenute su interessi;
- ambito soggettivo di applicazione dell'articolo 6, commi 1, 2 e 3, del D.L. n. 63 del 2002;
- disciplina fiscale degli utili delle cooperative a mutualità prevalente;
- cooperative sociali e loro consorzi;
- trattamento fiscale degli utili prodotti dalle società cooperative a mutualità prevalente.

4) IRES – Problematiche connesse alla cessione delle eccedenze IRES nell'ambito del consolidato nazionale – Agenzia delle Entrate – Circolare del 18 luglio 2005, n. 35/E.

Con la presente Circolare, l'Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti in merito ai seguenti argomenti:

- a) possibilità per la consolidante di cedere le eccedenze Ires risultanti dalla dichiarazione dei redditi del consolidato;
- b) modalità con cui deve essere considerato, nell'ambito della disciplina del consolidato nazionale, il limite annuo di € 516.456,90 previsto per le compensazioni di cui all'articolo 17 del D. Lgs n. 241/1997.

In merito al punto a), l'Agenzia sostiene che la consolidante potrà trasferire l'eventuale credito Ires sia a soggetti compresi nell'area di consolidamento sia a soggetti che, pur non avendo optato per la tassazione di gruppo, risultino controllati dalla stessa consolidante a norma dell'articolo 43-ter del D.P.R. n. 600/1973.

L'Agenzia precisa ulteriormente che il requisito temporale più gravoso, rispetto a quello del consolidato, previsto dal comma 4 dell'articolo 43-ter del D.P.R. n. 600/1973 al fine di verificare il requisito del controllo rilevante, deve essere rispettato anche nel caso in cui le eccedenze vengano cedute a società che rientrano nel perimetro del consolidamento.

In merito al punto *b)*, l'Agenzia precisa che le singole consolidate intenzionate a trasferire i propri crediti d'imposta alla consolidante dovranno rispettare il limite massimo di € 516.456,90, al raggiungimento del quale concorrono anche eventuali utilizzi compiuti "in proprio" in compensazione dei propri debiti d'imposta.

La consolidante, invece, potrà utilizzare i crediti d'imposta così ricevuti anche oltre il predetto limite.

5) Contributi di assistenza sanitaria integrativa. Esatta applicazione dell'art. 51, comma 5, lett a) del TUIR - Agenzia delle Entrate - Risoluzione del 25 luglio 2005, n. 96/E

La presente Risoluzione fornisce chiarimenti in merito alla esatta applicazione dell'art. 51, comma 5, lett *a)* del TUIR.

Dopo aver richiamato le modifiche normative introdotte in materia di previdenza complementare dal D. Lgs 21 aprile 2000, n. 47, l'Amministrazione finanziaria precisa che a partire dal 1 gennaio 2001, la deducibilità dei contributi in oggetto è disciplinata, con riferimento a tutte le categorie di reddito dall'articolo 10, comma 1, lett *e-bis* del TUIR.

Ciò premesso, l'Agenzia chiarisce che la quota associativa versata unitamente ai contributi di assistenza sanitaria integrativa è indeducibile dal reddito.

Inoltre, essa non ritiene corretto escludere dalla base imponibile il maggior importo associativo versato dai lavoratori insieme ai contributi, poiché lo stesso non è direttamente inerente agli obiettivi della previdenza complementare.

La finalità dei fondi complementari è quella di garantire ai lavoratori un maggior livello di copertura previdenziale rispetto a quello offerto dal sistema pubblico. Finalità cui non è diretta l'iscrizione all'associazione, la cui quota concorre alla formazione del reddito, per quanto tale iscrizione sia necessaria ai fini del godimento delle prestazioni previdenziali.

6) REDDITO DI LAVORO DIPENDENTE – Istanza di interpello. Articolo 51, commi 2 lett. g) e 2-bis del TUIR - Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 25 luglio 2005, n. 97/E.

Con la presente Risoluzione, l’Agenzia delle Entrate fornisce alcuni chiarimenti sulla esclusione dal reddito di lavoro dipendente delle *stock option* di cui agli articoli. 51 e 2-bis del TUIR.

Dopo aver richiamato le condizioni di esenzione dal reddito di lavoro dipendente delle *stock option*, l’Agenzia precisa che lo scopo perseguito dal legislatore fiscale è quello della fidelizzazione dei dipendenti. Le predette disposizioni, pertanto, mirano a favorire e incentivare l’azionariato diffuso tra i dipendenti e, attraverso quest’ultimo, la partecipazione degli stessi alla vita sociale dell’impresa presso la quale prestano la propria attività lavorativa.

Date tali motivazioni, l’Agenzia sostiene che l’agevolazione in esame non possa trovare applicazione nei confronti dei soggetti che, pur avendo lavorato per l’azienda per molti anni, di fatto non sono più suoi dipendenti.

Inoltre, l’Agenzia richiama le condizioni per la fruibilità della stessa esenzione. In particolare, è necessario che sia garantita la partecipazione di tutti i dipendenti all’azionariato e che nessuna forma di discriminazione sia operata dal datore di lavoro nei confronti dei lavoratori. Inoltre, le azioni devono essere mantenute per un periodo di tre anni dall’assegnazione e, qualora siano cedute prima, il relativo valore deve essere assoggettato a tassazione come reddito di lavoro dipendente nel primo periodo di paga utile successivo all’avvenuta conoscenza del presupposto impositivo da parte del datore di lavoro.

Si ricorda, infine, che l’esclusione dal reddito di lavoro dipendente delle azioni assegnate a ciascun dipendente è limitata ad un valore pari a € 2.065,83 per ogni periodo di imposta e che tale limite si riferisce all’intero periodo di imposta e non a singole attribuzioni.

7) IMPOSTA SOSTITUTIVA – Proventi dei titoli obbligazionari e simili emessi da soggetti residenti in Argentina – Agenzia delle Entrate - Risoluzione del 25 luglio 2005, n. 99/E

Con la presente risoluzione, l’Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti in ordine al trattamento fiscale dei titoli oggetto dell’Offerta Pubblica di Scambio Volontaria (di seguito Ops) della Repubblica Argentina sul mercato italiano (scaduta il 25 febbraio scorso), in base alla quale lo Stato argentino ha proposto lo scambio delle “vecchie obbligazioni” con una serie di nuove obbligazioni emesse dallo stesso.

Ai fini delle imposte sui redditi, l’Ops rappresenta una operazione di permuta da cui può derivare una plusvalenza (minusvalenza) quando il valore normale delle nuove obbligazioni

rimborsabili è superiore (inferiore) al valore fiscalmente riconosciuto delle vecchie obbligazioni.

L'Ops non prevede alcun pagamento per gli interessi maturati ma non pagati successivamente al 31/12/2001, mentre stabilisce la capitalizzazione degli interessi maturati ma non pagati fino a tale data. Questi ultimi, quindi, sono portati in aumento del valore di scambio delle obbligazioni esistenti. In quest'ultimo caso, l'imposta sostitutiva di cui al D. Lgs n. 239/1996, non deve essere applicata. Tali interessi assumeranno rilevanza fiscale nel momento in cui si perfezionerà lo scambio quando il maggior valore delle obbligazioni esistenti influenzerà il valore normale delle nuove obbligazioni rimborsabili. Tuttavia, questo trattamento non trova applicazione ai c.d. titoli PIL, ovvero quegli strumenti finanziari con rendimento condizionato e indicizzato al prodotto interno lordo argentino, inscindibili dalle obbligazioni rimborsabili per un periodo di 180 giorni dalla data di scambio e i cui proventi sono inquadrabili tra i redditi diversi di natura finanziaria.

Le nuove obbligazioni rimborsabili maturano interessi a partire dal 31 dicembre 2003. Questi interessi sono in parte corrisposti in denaro, a date scadenze, e in parte capitalizzati. Gli interessi capitalizzati costituiranno una sorta di "cedola", dapprima in corso di maturazione, quindi, dopo la capitalizzazione, maturata ma non riscossa e sarà assoggettata a tassazione all'atto del pagamento, vale a dire a scadenza del titolo.

Pertanto, gli interessi capitalizzati non aumenteranno il valore nominale dei titoli e in caso di cessione si applicherà l'imposta sostitutiva tenendo conto che gli interessi maturano giornalmente sino alla data di capitalizzazione.

8) DIRETTIVA MADRE-FIGLIA - Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 29 luglio 2005, n. 109/E.

Con la presente Risoluzione, emanata in risposta ad alcuni quesiti riguardanti il combinato disposto dei commi 1, lett *d*), e 2 dell'articolo 27-*bis* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, l'Amministrazione finanziaria fornisce ulteriori chiarimenti sulla cosiddetta direttiva madre-figlia.

Essa ribadisce il principio già affermato nella precedente Circolare n. 60 del 2001 per il quale non assume rilevanza fiscale l'impegno unilaterale della società-madre, residente in uno Stato membro dell'Unione Europea, di detenere la partecipazione nella società figlia, residente in Italia, per il periodo minimo annuale previsto dalla direttiva n. 90/435/CEE, qualora all'atto della distribuzione dei dividendi di fonte italiana alla società-madre non si è compiuto il periodo annuale di detenzione delle partecipazioni. (In proposito è richiamata la sentenza della Corte di Giustizia n. 283/94 del 17 ottobre 1996).

Di conseguenza, la società-figlia, in qualità di sostituto di imposta, dovrà applicare la ritenuta alla fonte.

Inoltre, al fine di prevenire possibili assimilazioni tra il regime della trasparenza delle società di capitali e il comportamento che dovrà tenere il sostituto di imposta in sede di distribuzione dei dividendi a una società figlia, l'Agenzia ribadisce da un lato che l'opzione per la trasparenza si considera validamente esercitata se la condizione richiamata dalla norma (non applicazione della ritenuta) si verifichi entro il primo periodo di trasparenza; dall'altro che le considerazioni contenute nella Circolare 49 del 2004 non sono dirette a disciplinare gli obblighi del sostituto di imposta ma rilevano in un contesto diverso in cui l'esercizio della opzione si perfeziona anche quando il diritto ad ottenere il rimborso della ritenuta subita sia sorto nel primo periodo di trasparenza.

9) REDDITO D'IMPRESA – Rilevanza della riclassificazione dell'avviamento operata in applicazione degli Ias ai fini della determinazione del reddito di impresa - Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 29 luglio 2005, n. 111/E.

Con la presente Risoluzione, l'Agenzia delle Entrate risponde ad una istanza di interpello in cui sono richiesti chiarimenti in merito alla rilevanza assunta dalla riclassificazione dell'avviamento in diritti di sfruttamento commerciale di un software operata in sede di prima applicazione degli Ias, nella determinazione del reddito di impresa.

Le riclassificazioni di bilancio imposte dagli Ias sono da considerare fiscalmente neutrali. Questo è il fondamentale principio diritto che l'interprete dovrà applicare nella valutazione dell'impatto ai fini fiscali dei nuovi criteri di valutazione delle poste di bilancio previsti dagli Ias.

Pertanto, in base a quanto disposto dal comma 5 dell'articolo 13 del D. Lgs. n. 38/2005, l'Agenzia sostiene che la riclassificazione in bilancio dell'avviamento dovrà essere fiscalmente irrilevante. Di conseguenza, la perdita derivante dalla eliminazione della voce avviamento non sarà fiscalmente deducibile e il costo fiscale residuo ammortizzabile rimarrà invariato, poiché potrà essere ammortizzato con rilevanza fiscale nei successivi periodi d'imposta ai sensi dell'articolo 103, comma 3, del TUIR, operando una variazione in diminuzione secondo quanto disposto dall'articolo 109, comma 4, lettera a), del TUIR..

Pertanto, la cessione dei diritti di sfruttamento commerciale, in assenza di un costo fiscalmente riconosciuto, darà luogo ad una plusvalenza interamente imponibile in quanto pari al corrispettivo stabilito contrattualmente.

Infine, l'Agenzia precisa che la prospettata neutralità fiscale della riclassificazione in esame sussiste anche in assenza di un obbligo o di una facoltà disposta dai principi contabili. Ciò al

fine di non creare discriminazioni tra i contribuenti che scelgono volontariamente di riclassificare il valore dell'avviamento e quelli che, invece, ne hanno l'obbligo o la facoltà.

10) IRES – Contrasto dell'utilizzo ai fini fiscali della sottocapitalizzazione delle imprese - Sussistenza dell'autonoma capacità di credito - Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 8 agosto 2005 n. 113.

Con una istanza di interpello presentata all'Agenzia delle Entrate sono stati chiesti chiarimenti in ordine alla applicazione dell'esimente prevista dall'art. 98, comma 2, lettera *b*) del TUIR, che rende completamente inoperante la thin capitalization rule.

Il caso sottoposto alla attenzione della Amministrazione finanziaria riguarda la X Srl (già Y Srl), società incorporante, con decorrenza dal gennaio 2004, della A Srl (già Z Spa), a sua volta controllante delle società B, C e D Srl. Al fine di poter acquisire le partecipazioni totalitarie nella società A Srl (società poi incorporata), la X Srl ha ottenuto finanziamenti per un ammontare di 25,5 milioni di euro dai propri soci qualificati e da loro parti correlate. A seguito della fusione per incorporazione, mentre i finanziamenti erogati dai soci qualificati e da loro parti correlate ammontano a € 25.717.574, il patrimonio netto rettificato è pari a € 3.341.880.

Ciò posto, la società X Srl, ritiene che sia applicabile l'esimente di cui all'art. 98, comma 2, lettera *b*) del TUIR, in quanto la propria esclusiva capacità di credito risulterebbe comprovata:

- sia da una lettera rilasciata da un istituto di credito di rilevanza nazionale in cui è affermata la disponibilità a concedere credito alla Y Srl per l'intero importo necessario a finanziare l'acquisizione delle partecipazioni nella Z Spa;
- sia da una perizia da cui emergono plusvalenze latenti relative alle partecipazioni detenute nella società Z Spa ante-fusione.

L'Agenzia delle Entrate, tuttavia, ha ritenuto irrilevanti i predetti elementi di prova, ribadendo quanto sostanzialmente, in via generale, aveva affermato nella circolare n. 11/E del 17 marzo 2005, ovvero che al fine della determinazione della propria capacità di credito, occorre far riferimento esclusivamente al concetto di "patrimonio sociale", il quale si differenzia dal valore contabile del patrimonio netto, poiché ricomprende le attività, le passività e il patrimonio netto dell'impresa considerati al loro valore corrente, nonché le attività e le passività potenziali connesse agli impegni e ai rischi assunti.

La risoluzione in esame conclude, rinviando agli organi accertatori la valutazione dell'effettiva capacità di credito del contribuente mediante l'esame della documentazione fornita e del patrimonio sociale, come sopra inteso, qualora il contribuente si avvalga dell'esimente di cui all'art. 98, comma 2, lettera *b*) del TUIR.

11) IRES – Provvigioni da contratto di agenzia – Periodo di imposta di competenza – Art. 109 del TUIR - Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 8 agosto 2005, n. 115/E.

Con la presente risoluzione, l’Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti in merito alla corretta applicazione del principio di competenza alle provvigioni derivanti da un contratto di agenzia.

La disciplina civilistica del contratto di agenzia (art. 1748 del codice civile) prevede che l’agente debba percepire una provvigione sui contratti conclusi dal preponente con terzi soggetti per effetto dell’intervento dell’agente stesso. Peraltro, a meno che non sia pattuito diversamente, la provvigione spetta all’agente dal momento in cui il preponente ha eseguito, o avrebbe dovuto eseguire, la prestazione oggetto del contratto stipulato con il terzo.

Tale norma va ricollegata sotto il profilo fiscale con l’art. 109, comma 2, lettera *b)* del TUIR, il quale dispone che i corrispettivi delle prestazioni di servizio si considerano conseguiti alla data in cui le prestazioni sono ultimate.

Pertanto, considerato che le provvigioni sono relative all’operato dell’agente e non alla prestazione oggetto del contratto stipulato dal preponente, la prestazione cui bisogna far riferimento ai fini della applicazione dell’art. 109 del TUIR, è la prestazione dell’agente, consistente in tutte le attività compiute per far concludere il contratto tra il suo preponente e il cliente.

In via di principio quindi, si deve ritenere ultimata la prestazione ed imponible il relativo compenso alla data in cui si conclude il contratto tra preponente ed il terzo, momento in cui la provvigione spettante all’agente soddisfa anche i requisiti di “esistenza certa ed oggettiva determinabilità” richiesti dall’art. 109, comma 1, del TUIR.

Si ritiene, infatti, che la provvigione sia oggettivamente determinabile all’atto della stipula del contratto, perché essa è commisurata in percentuale ai ricavi procacciati. Inoltre è certa nella sua esistenza perché, anche se il contratto concluso non sia eseguito in tutto o in parte, ciò non fa venir meno il diritto dell’agente.

12) IMPOSTE SUI REDDITI – Articolo 51, comma 2, lettera *g)* del TUIR - Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 12 agosto 2005 n. 118.

Con la presente risoluzione l’Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in merito al trasferimento di titoli assegnati gratuitamente ai dipendenti e ceduti per obbligo di legge prima dei tre anni dalla percezione.

Nei piani di incentivazione azionaria, definiti comunemente “piani di azionariato collettivo o diffuso”, l’assegnazione di azioni ai dipendenti risponde ad obiettivi di integrazione della retribuzione. Affinché il valore delle azioni (determinato ai sensi dell’art. 9, comma 4 del TUIR) non sia assoggettato a tassazione quale compenso in natura dell’attività lavorativa (*fringe benefit*), le azioni:

- non devono essere riacquistate dalla società emittente o dal datore di lavoro a prescindere dal periodo di possesso;
- non devono essere cedute prima che siano trascorsi almeno tre anni dalla percezione.

Qualora non siano rispettate le suddette condizioni, il valore che non ha concorso a formare il reddito imponibile del dipendente al momento dell’assegnazione delle azioni è recuperato a tassazione, come reddito di lavoro dipendente, nel periodo di imposta in cui avviene la cessione.

Con la risoluzione in esame l’Agenzia delle Entrate, mettendo in luce il carattere antielusivo della norma, ha affermato il principio per cui il valore delle azioni assegnate gratuitamente alla generalità dei dipendenti non deve essere recuperato a tassazione ai sensi dell’art. 51, comma 2, lettera g) del TUIR, se la cessione delle azione avviene prima dei tre anni per cause indipendenti dalla volontà dei lavoratori e, in particolare, a causa di disposizioni di legge.

In tal caso infatti, non si rinviene una finalità elusiva nel comportamento adottato, poiché nessuna altra possibilità è attribuita ai dipendenti.

13) IMPOSTE SUI REDDITI - Art. 11 della legge n. 212 del 2000 – Consolidato nazionale, artt. 117 e 120 del TUIR – Agenzia delle Entrate - Risoluzione del 12 agosto 2005 n. 123.

La presente risoluzione fa seguito ad una istanza di interpello in cui si chiede all’Agenzia delle Entrate di fornire chiarimenti in merito ai requisiti soggettivi necessari per l’avvio dell’opzione del consolidato fiscale, disciplinati dagli artt. 117 e 120 del TUIR.

In particolare, per quanto concerne i soggetti che intendono aderire al consolidato nazionale in qualità di controllati, il combinato disposto degli articoli suddetti, richiede per la legittimità dell’opzione che si tratti di:

- società di capitali, costituite nella forma giuridica di società per azioni, a responsabilità limitata o in accomandita per azioni;
- soggetti fiscalmente residenti nel territorio dello Stato;

- soggetti rispetto ai quali la consolidante detenga un rapporto di controllo di diritto, con gli ulteriori requisiti di partecipazione al capitale sociale e all'utile di bilancio indicati nell'art. 120, lettere *a)* e *b)* del TUIR.

L'incertezza interpretativa per la società estera istante, che ha trasferito la residenza in Italia nell'ambito di un piano di ristrutturazione del gruppo, nasce dalla formulazione degli artt. 117 e 120 del TUIR che, consentono l'adesione al consolidato nazionale in qualità di imprese controllate esclusivamente alle società costituite in forma di società per azioni, a responsabilità limitata o in accomandita semplice, nulla disponendo sulla equipollenza di tali tipi societari italiani con società di capitali di diritto estero.

Pertanto ciò che rileva per la soluzione del caso di specie è la compatibilità del tipo societario estero con le forme giuridiche tassativamente previste dalla normativa sulla tassazione consolidata. In sostanza, si tratta di operare una omologazione fra la forma giuridica della società estera e quelle richieste dall'art. 120 del TUIR.

A sostegno del giudizio positivo sull'omologazione espresso dalla Amministrazione finanziaria vengono citate anche norme specifiche di diritto comunitario.

In particolare, vengono richiamate le direttive CEE n. 434 e 435 del 1990 che contengono un allegato in cui sono elencate le forme che devono rivestire le società comunitarie affinché possa trovare applicazione la normativa comunitaria.

Va infine evidenziato che, dopo aver fornito i chiarimenti richiesti dall'istante, l'Agenzia ribadisce l'operatività della normativa antielusiva nel caso di specie qualora il trasferimento della residenza fiscale della società estera in Italia sia posto in essere al solo scopo di ottenere benefici fiscali collegati all'esercizio dell'opzione per il consolidato nazionale.

II GIURISPRUDENZA

- 1) **IMPOSTE SUI REDDITI - Redditi d'impresa - Crediti inesigibili - Deduzione - Anno di riferimento - Art. 66 e 77 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917. Sentenza n. 16330 del 28 aprile 2005 (depositato il 3 agosto 2005) della Corte di Cassazione, Sez. tributaria - Pres. Saccucci, Rel. Cultrera.**

Con la sentenza in parola, la Corte ribadisce una delle regole cardine in tema di rilevazione per competenza di elementi negativi di reddito ai fini della determinazione dell'imponibile.

In particolare si afferma l'obbligatorietà dell'imputazione delle perdite per crediti irrecuperabili (nell'anno in cui tale situazione "patologica" del credito si manifesta in via definitiva senza possibilità per il contribuente di differirne ad un periodo d'imposta successivo l'imputazione a bilancio alterando l'ammontare delle componenti passive di reddito che possono essere dedotte in sede di determinazione dell'imponibile).

- 2) **IMPOSTE SUI REDDITI – Deducibilità delle spese per l'acquisto di beni mobili - Anno di riferimento - Artt. 53 e 56 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597 [Artt. 85 e 89 nuovo TUIR] - Artt. 39 e 40 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. Sentenza n. 16329 del 28 aprile 2005 (depositata il 3 agosto 2005) della Corte di Cassazione, Sez. tributaria - Pres. Saccucci, Rel. Cultrera.**

Il principio di diritto che emerge dalla sentenza in commento afferma che la detrazione delle spese per beni mobili va effettuata nell'anno in cui il contribuente riceve in consegna tali beni e non nell'anno in cui sono stati acquistati o spediti.

Ciò in ragione del fatto che la spesa ben potrebbe risultare diversa da quella preventivata. Di particolare interesse appare, al riguardo, la distribuzione dell'onere della prova che la Corte addossa all'Amministrazione finanziaria nei termini in cui essa è chiamata a dimostrare la sussistenza di parametri di riferimento temporale differenti.

3) COSTITUZIONE DI FONDO PENSIONI IMMOBILIARE – Prevalenza della sostanza sulla forma - Conseguenze - Art. 14 del D.Lgs. 21 aprile 1993, n. 124 – Fondi in liquidazione sottoposti ad imposta sostitutiva – Sussiste. Sentenze n. 16019 e n. 16021 del 17 marzo 2005 (depositate il 29 luglio 2005) della Corte di Cassazione, Sez. tributaria - Pres. Saccucci, Rel. Ebner.

Con la sentenza in commento la Suprema Corte ha affermato la necessità di procedere ad una analisi sostanziale degli elementi costitutivi dei fondi pensioni immobiliari, con riferimento all'assoggettamento dei medesimi all'imposta proporzionale di cui all'art. 14 del D.lgs. n. 124/93, piuttosto che all'imposta fissa di cui al comma 1 della disposizione appena citata.

In particolare, la Corte ha ribadito l'orientamento espresso dai giudici di merito, affermando che la sola iscrizione dei beni confluiti nel fondo all'interno dello stato patrimoniale con la dicitura "a garanzia del fondo integrativo pensioni", non sia un elemento sufficiente a giustificare l'applicazione dell'imposta sostitutiva in misura fissa.

Infatti è stato rilevato che l'espressione "patrimonio direttamente investito in beni immobili", cui applicare l'imposta proporzionale pari allo 0,50% del valore dei beni, è riferibile anche a fattispecie che non sono dotate di autonoma soggettività giuridica ai sensi dell'art. 2217 del codice civile.

Ciò soprattutto in considerazione della stabile destinazione degli immobili come risultante dallo stato patrimoniale.

Con riferimento invece alla sottoposizione ad imposta sostitutiva dei fondi in liquidazione, la Corte ha rilevato l'applicazione dell'imposta sostitutiva, in luogo dell'imposta sui redditi, non evidenzia alcuna eccezione rispetto a situazioni "particolari" in cui versa il fondo come nel caso della liquidazione la cui presenza non esenta dal versamento dell'imposta.

PARTE SECONDA

IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO E ALTRE IMPOSTE INDIRETTE

I CIRCOLARI E RISOLUZIONI MINISTERIALI

- 1) IVA – Art. 16, D. Lgs n. 153 del 1999 – Operazioni di riacquisizione da parte dell’ente conferente di un complesso immobiliare non strumentale all’esercizio dell’attività bancaria – Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 8 agosto 2005 n. 116.**

Con la presente risoluzione, l’Agenzia delle Entrate chiarisce quale sia il corretto trattamento ai fini IVA della cessione a titolo oneroso di un immobile non strumentale all’attività bancaria effettuata a favore di una fondazione bancaria dalla cassa di risparmio ad essa riconducibile.

In particolare, l’Amministrazione finanziaria si sofferma sulla possibilità che l’operazione sia esclusa dall’Iva prevista per le operazioni di scorporo, avvenute mediante scissione o retrocessione di beni e partecipazioni non strumentali in favore di una fondazione bancaria (artt. 14, comma 1, e 16, comma 3 del D. Lgs n. 153 del 1999).

L’Agenzia delle Entrate eccepisce che la Commissione europea, esaminando le norme agevolative in favore delle fondazioni bancarie, non ha espressamente convalidato la compatibilità dell’esclusione dell’IVA nelle operazioni di retrocessione, per le quali è sempre valevole la pronuncia di incompatibilità sancita dalla decisione n. 202/581/CE dell’11 dicembre 2001.

Infatti, ad avviso della Commissione, una retrocessione di beni dalla banca conferitaria alla fondazione ha esclusivamente il fine e l’effetto di migliorare gli indici di redditività della banca stessa.

Pertanto, a giudizio della Amministrazione finanziaria, in attesa della definizione dei ricorsi contro tale decisione della Commissione europea, l'operazione in questione non potrà usufruire dell'esenzione da IVA.

2) IVA – Art. 19-bis 1, lettera i), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 - Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 12 agosto 2005 n. 119.

Con la risoluzione in esame, l'Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti in merito alla applicazione dell'art. 19-bis 1, comma 1, lettera i), del D.P.R. n. 633 del 1972.

La norma suddetta circoscrive la detraibilità dell'IVA relativa all'acquisto, locazione, manutenzione di fabbricati o porzioni di fabbricati a destinazione abitativa alle sole imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la costruzione o la rivendita di fabbricati.

L'Agenzia delle Entrate, tuttavia, sostiene l'applicabilità della disposizione anche alle società che, su indicazione dei propri clienti, acquistino immobili ad uso abitativo, destinati ad attività di "agriturismo" o di "turismo rurale", al fine di concedere loro tali beni in locazione finanziaria, con clausola di riscatto al termine del rapporto ad un prezzo inferiore al loro valore residuo.

Ciò posto vanno evidenziate le condizioni cui l'Amministrazione finanziaria subordina l'applicabilità della norma in esame:

- assimilabilità dell'attività di leasing immobiliare all'attività di compravendita degli immobili;
- esercizio di tale attività in modo esclusivo o prevalente.

Con riferimento alla prima condizione, l'assimilazione operata dalla Agenzia delle Entrate tra l'attività di leasing immobiliare esercitata dalla società e l'attività di compravendita degli immobili prevista dall'art. 19-bis 1, si fonda sul presupposto che il leasing sia da qualificarsi - in base al consolidato orientamento della Cassazione - come "leasing traslativo" di natura immobiliare, qualora i canoni costituiscano una anticipazione del prezzo che verrà corrisposto al momento dell'eventuale riscatto e non un mero corrispettivo dell'utilizzazione del bene.

Passando alla seconda condizione, ovvero l'esercizio della attività di leasing in modo esclusivo o prevalente, la risoluzione in esame richiama la circolare n. 182/E del 1996, secondo cui assume rilevanza "l'attività effettivamente svolta dall'impresa", a nulla rilevando le generiche indicazioni contenute negli atti societari.

Da ultimo, l'Agenzia chiarisce, con riferimento alle aliquote di imposta applicabili ai canoni di locazione finanziaria e al prezzo di riscatto dei beni immobili, che a tali operazioni si applicano le aliquote previste in caso di cessione di tali beni:

- aliquota del 10 per cento, nel caso in cui l'impresa cliente riceva in locazione finanziaria un'unità abitativa “non di lusso”;
- aliquota del 20 per cento, nel caso in cui l'impresa cliente riceva in locazione finanziaria un'unità abitativa “di lusso”.

3) IVA – Art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212 – Art. 6, legge 13 maggio 1999, n. 133 - Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 12 agosto 2005 n. 120.

Con la presente risoluzione l'Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti in merito alla corretta applicazione dell'art. 6 della legge 13 maggio 1999, n. 133.

Il citato art. 6, esenta ai fini IVA le “prestazioni di servizi rese nell'ambito delle attività di carattere ausiliario di cui all'art. 59, comma 1, lettera c), del Decreto Legislativo 1 settembre 1993, n. 385”, che siano effettuate da società appartenenti a un gruppo bancario, così come definito dall'art. 60 del citato decreto, nei confronti di altre società appartenenti al gruppo stesso.

L'Agenzia chiarisce che un fondo comune di investimento immobiliare chiuso cui siano conferiti immobili da parte di società appartenenti al gruppo bancario, e che sia gestito da una Sgr appartenente allo stesso gruppo, la quale commissioni a società del gruppo servizi ausiliari di gestione immobiliare e conceda in locazione a società del gruppo gli immobili conferiti a prezzi di mercato, non rientra nell'ambito di applicazione soggettivo dell'art. 6 della Legge n. 133 del 1999.

A supporto della propria tesi, la risoluzione in esame, ricorda preliminarmente che la ratio della norma è quella di “evitare che i soggetti legittimati a recuperare solo parzialmente l'imposta a monte, per effetto delle limitazioni imposte dal meccanismo del pro-rata, subiscano una penalizzazione quando affidino all'esterno la fornitura di servizi ausiliari per l'espletamento della propria attività”.

Ciò premesso l'Agenzia delle Entrate afferma che il fondo comune di investimento non dà luogo ad un'impresa, bensì ad un patrimonio autonomo e separato, gestito da un soggetto (la società di gestione del risparmio) la cui funzione è la gestione professionale del risparmio e a conferma di tale tesi, viene evidenziato che gli artt. da 5 a 10 del Decreto Legge n. 351 del 2001 escludono la sussistenza dei presupposti applicativi dell'IRES e dell'IRAP, oltre che della

soggettività passiva ai fini IVA del fondo immobiliare chiuso, essendo previsto che debba essere la società di gestione il soggetto passivo ai fini IVA.

Tenuto conto di tali argomenti, l'Amministrazione finanziaria sancisce l'impossibilità di considerare i fondi immobiliari costituiti all'interno del Gruppo come società facenti parte del gruppo bancario al quale la stessa Sgr appartiene e per tale motivo, il requisito soggettivo richiesto dalla norma per l'applicabilità dell'esenzione ai fini IVA non sussiste.

Pertanto i canoni di locazione degli immobili e i servizi ausiliari di gestione immobiliare saranno assoggettabili ad IVA.

4) IVA – Art. 7, comma 4, lettera d), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 – Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 12 agosto 2005 n. 122.

La risoluzione in esame, rispondendo ad una istanza di interpello, ha chiarito l'ambito entro il quale possa parlarsi di "perizia" e quello nel quale debba individuarsi l'attività di "consulenza".

Affinché una operazione possa essere assoggettata all'imposta sul valore aggiunto è necessario che, oltre a soddisfare i requisiti soggettivi e oggettivi, sia coerente con i principi di territorialità stabiliti dall'art. 7 del D.P.R. n. 633 del 1972.

In particolare, il comma 3 di tale articolo stabilisce che *"le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono rese da soggetti che hanno il domicilio nel territorio dello stesso o da soggetti ivi residenti che non abbiano stabilito il domicilio all'estero, nonché quando sono rese da stabili organizzazioni in Italia da soggetti domiciliati e residenti all'estero; non si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono rese da stabili organizzazioni all'estero di soggetti domiciliati o residenti in Italia"*.

Tuttavia, il quarto comma dell'articolo 7, introducendo una serie di deroghe ai principi generali fissati nei commi precedenti, stabilisce criteri particolari di assoggettamento per le perizie relative a beni mobili e per le prestazioni di consulenza e assistenza tecnica.

Per quanto riguarda le perizie su beni mobili, nella lettera b) del citato quarto comma, viene stabilito che si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono eseguite nel territorio stesso (pertanto, ai fini dell'assoggettamento, "rilevano nello Stato in cui sono eseguite").

Viceversa, nella successiva lettera d), per quanto riguarda le attività di consulenza, viene stabilito che le medesime si considerano effettuate nel territorio dello Stato, quando sono rese a soggetti ivi domiciliati o a soggetti ivi residenti che non hanno stabilito il domicilio all'estero e

quando sono rese a stabili organizzazioni in Italia di soggetti domiciliati o residenti all'estero, a meno che non siano utilizzate fuori della Cee .

Ciò premesso, poiché a seconda dei casi muta il criterio territoriale di assoggettamento, si rende necessario stabilire i criteri identificativi delle due diverse tipologie di prestazioni.

L'Agenzia delle entrate nella risoluzione in commento effettua la seguente distinzione fra le due tipologie di prestazioni, sulla base anche dell'orientamento comunitario.

L'attività di perizia si esplica in una valutazione specifica del bene esaminato, senza che questa possa assumere una connotazione di carattere generale estendibile ad altri beni della stessa tipologia.

Essa “in definitiva, è diretta ad individuare oggettivamente concreti elementi di fatto di un determinato bene mobile materiale o immobile, in relazione al loro valore, quantità e qualità senza possibilità di estendere le medesime considerazioni ad altri elementi”.

Diversamente il concetto di consulenza ha un carattere più generale, estendibile a tutta la fattispecie di beni in esame. La prestazione di consulenza, quindi, implica *“anche valutazioni su fatti o circostanze connessi con l'utilizzo della categoria di beni cui il campione si riferisce, a fini di commercializzazione o per altri scopi e, di norma, producono risultati validi per la totalità del prodotto dal quale è stato estratto il campione”.*

II GIURISPRUDENZA

- 1) IVA - Sanzioni - Sanzioni pecuniarie - Violazioni dell'obbligo di fatturazione - Cessionario di un bene o committente di un servizio – Obbligo di regolarizzazione per il cessionario o committente - Sindacato delle valutazioni giuridiche espresse dall'emittente - Art. 41, comma 5, lettera b), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 - Art. 6 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471. Sentenza n. 15774 del 13 maggio 2005 (depositata il 27 luglio 2005) della Corte di Cassazione, Sez. tributaria - Pres. Favara, Rel. Tirelli.**

La sentenza in esame concerne una fattispecie già affrontata dalla Suprema Corte in pronunce precedenti il cui orientamento, nel caso di specie risulta confermato.

In particolare il caso ha ad oggetto il regime sanzionatorio di cui all'art. 41, comma 5, lett. b) del D.P.R. n. 633/1972 attualmente sostituito dall'art. 6 del D. Lgs. n. 471/1997, in base al quale il cessionario di un bene o il committente di un servizio, ricevendo fattura irregolare, è tenuto a “regolarizzarne” gli elementi fiscalmente rilevanti.

Ciò a dire che in capo al soggetto che riceve la fattura scatta un vero e proprio obbligo di controllo, sanzionato dalla legge, per fare fronte alla mancanza di elementi fondamentali del documento, idonei per esempio ad identificare il cedente o il prestatore nonché l'atto negoziale.

Da tale obbligo, come chiarito dalla Corte, prescinde la necessità di verificare l'esatta qualificazione giuridica del negozio, in relazione alla quale venga poi stabilita la qualificazione dello stesso ai fini fiscali.

- 2) IVA - Credito d'imposta per i beni ammortizzabili - Variazione della percentuale - Compensazione con i crediti dell'anno precedente - Esclusione - Art. 19-bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Sentenza n. 15471 dell'11 maggio 2005 (depositata il 22 luglio 2005) della Corte di Cassazione, Sez. tributaria - Pres. Saccucci, Rel. D'Alessandro.**

Con la sentenza in commento la Corte di Cassazione ha fornito chiarimenti in merito ai profili temporali della compensazione tra debiti e crediti tributari.

Con particolare riferimento all'IVA, il Collegio ha chiarito che il meccanismo della compensazione può trovare applicazione solo per il medesimo periodo di imposta.

Nel caso di specie, dovendosi procedere a rettifica della detrazione per cessione di beni strumentali, la circostanza che le somme dovute in base a tale rettifica si riferiscono all'anno in cui si è verificata la variazione della percentuale di detrazione, implica che il credito d'imposta derivante dalla detrazione e il debito conseguente alla rettifica – riferendosi ad annualità diverse – non sono tra di loro compensabili.

3) IVA - Diritto alla detrazione - Annotazioni e registrazioni prescritte dalla legge - Iscrizione nel registro dei beni ammortizzabili - Non occorre - Artt. 19, 21, 23, 24 e 25 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Sentenza n. 16703 del 5 maggio 2005 (depositata l'8 agosto 2005) della Corte di Cassazione, Sez. tributaria - Pres. Riggio, Rel. Merone.

L'orientamento che emerge dalla pronuncia in esame si fonda sulla differenza da un punto di vista sistematico tra le registrazioni contabili ai fini IVA e ai fini delle imposte dirette.

Infatti nell'ipotesi di acquisto di beni strumentali, le annotazioni e registrazioni prescritte quali obblighi connessi alla fatturazione delle operazioni imponibili, rilevanti ai fini IVA rispondono all'esigenze del contribuente di operare una legittima detrazione dell'imposta addebitatagli all'atto dell'acquisto del bene.

Le registrazioni nel libro cespiti assumono invece rilevanza ai fini IRES per quel che concerne la corretta procedura di ammortamento dei beni e la deduzione dei relativi costi, senza costituire requisito per la detrazione IVA.

4) IMPOSTA DI REGISTRO - Alternatività con l'IVA - Valutazione dell'atto - Criteri - Art. 40 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131. Sentenza n. 15768 del 27 aprile 2005 (depositata il 27 luglio 2005) della Corte di Cassazione, Sez. tributaria - Pres. Favara, Rel. Cultrera.

Con la sentenza in commento la Cassazione ha avuto modo confermare la posizione di dottrina e giurisprudenza precedenti in materia di imposta di registro con riferimento alla valutazione dell'atto giuridico cui la stessa va applicata.

In particolare si è ribadito che l'imposta in esame costituisce imposta d'atto e quindi da riferirsi agli effetti giuridici che questo è idoneo a produrre a prescindere dalla natura negoziale dello stesso o dalla sua materialità.

Ne deriva, rispetto all'alternatività IVA – imposta di registro, che al di là dell'intitolazione dell'atto, il suo contenuto deve quindi corrispondere alla sua sostanza, sicché non può applicarsi l'IVA se l'atto non produce l'effetto giuridico ed economico che tale tributo presuppone.

5) FIDEIUSSIONE ENUNCIATA NELLA SENTENZA - Tassazione ai fini dell'imposta di registro - Criteri - Artt. 1, 2, 5, 6, 22 e 40 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 - Art. 6 della Tariffa, Parte Prima, allegato A, del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131. Sentenza n. 17899 del 24 febbraio 2005 (depositata l'8 settembre 2005) della Corte di Cassazione, Sez. tributaria - Pres. Riggio, Rel. Ebner.

L'atto di fideiussione, enunciato nella sentenza di condanna del debitore principale e del fideiussore, deve essere sottoposto ad imposta proporzionale di registro (0,50%) sull'intera somma garantita (e non solo sulla somma in concreto richiesta), anche quando l'obbligazione principale sia soggetta ad imposta fissa (nel caso di specie il creditore, un istituto bancario, è soggetto ad IVA).

Le lineari argomentazioni sviluppate al riguardo dalla Corte si concentrano sull'art. 22 del D.P.R. n. 131/1986 secondo il quale se in un atto sono enunciate disposizioni contenute in atti scritti o contratti verbali non registrati e posti in essere dalle stesse parti intervenute nell'atto che contiene l'enunciazione, l'imposta si applica anche a tali atti richiamati.

L'Amministrazione ha pertanto correttamente sottoposto a tassazione la fideiussione perché enunciata nella sentenza intercorsa tra le medesime parti cui la garanzia personale è intervenuta, la quale peraltro costituisce atto da registrarsi a termine fisso ex art. 5 del sopraccitato DPR.