

TaxNewsLetter

2005

N. 5

IN EVIDENZA IN QUESTO NUMERO:

- LE INTERPRETAZIONI MINISTERIALI PIÙ SIGNIFICATIVE DI SETTEMBRE - OTTOBRE
- LA GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA DI MAGGIOR INTERESSE DI SETTEMBRE - OTTOBRE

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 – Deducibilità di costi e spese riconducibili a fatti, atti o attività illecite. Art. 2, comma 8, della legge 27 dicembre 2002, n. 289 - Agenzia delle Entrate – Circolare del 26 settembre 2005, n. 42/E.....	5
2) IMPOSTE SUI REDDITI – Sottoscrizione della dichiarazione dei redditi da parte dell’organo di controllo della società ai sensi dell’articolo 1, comma 5, del D.P.R. n. 322 del 1998 - Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 26 settembre 2005 n. 129/E e Risoluzione del 19 ottobre 2005, n. 146/E	6
3) IMPOSTA SOSTITUTIVA - Istanza di interpello: interpretazione dell’articolo 9 della legge 23 marzo 1983, n. 77 - Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 04 ottobre 2005, n. 137/E.....	8
4) IMPOSTE SUI REDDITI - Istanza di interpello – Art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212 - Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 04 ottobre 2005, n. 138/E.	8
5) IRES – Articolo 112, commi 3 e 4 del Tuir. Corretto trattamento fiscale dei crediti e debiti in valuta estera – Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 04 ottobre 2005, n. 141/E.....	9
6) IRES- Spese di ricerca e sviluppo – Eliminazione delle interferenze fiscali – Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 28 ottobre 2005, n. 152/E.....	9
7) IRES – Spese di ricerca e sviluppo – Agevolazione di cui all’articolo 1, comma 1, decreto legge del 30/09/2003, n. 269 – Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 31 ottobre 2005, n. 154/E.....	10
II GIURISPRUDENZA	11

1) Riscossione delle imposte - perentorietà del termine per la notifica della cartella esattoriale - Sent. n. 19602 del 1 giugno 2005 (dep. il 7 ottobre 2005) della Corte Cass., Sez. tributaria - Pres. Riggio, Rel. Cultrera.....	11
2) Imposte sui redditi – dividendi – spettanza alla banca in forza dell’art. 32 comma 3 del D.Lgs. n. 385/93 - Sent. n. 19608 del 1 giugno 2005 (dep. il 7 ottobre 2005) della Corte Cass., Sez. tributaria - Pres. Favara, Rel. D’Alonzo.....	11
3) Incorporazione di una banca privata in una banca pubblica – somme percepite dai soci della banca privata a seguito della liquidazione necessaria delle proprie quote – assoggettamento alla ritenuta d’acconto - Sent. n. 19714 del 14 aprile 2005 (dep. il 10 ottobre 2005) della Corte Cass., Sez. tributaria - Pres. Prestipino, Rel. Ebner.....	12
4) Imposte sui redditi – Accertamento – verifiche bancarie – innovazioni legislative – applicazione e conseguente legittimità dell’accertamento relativo ad anni anteriori rispetto all’innovazione - Sent. n. 19947 del 7 giugno 2005 (dep. il 14 ottobre 2005) della Corte Cass., Sez. tributaria - Pres. Saccucci, Rel. D’Alonzo.....	12
5) Accertamento tributario e processo tributario – è ammissibile eccepire la nullità di un contratto – caso di specie: dividend washing - Sent. n. 20398 del 29 aprile 2005 (dep. il 21 ottobre 2005) della Corte Cass., Sez. tributaria - Pres. Saccucci, Rel. Altieri.	13
IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO E ALTRE IMPOSTE.....	14
INDIRETTE.....	14
I CIRCOLARI E RISOLUZIONI MINISTERIALI.....	14
1) IVA – Legge 30 dicembre 2004, n. 311 – Nuove disposizioni in materia d’imposta sul valore aggiunto – Agenzia delle Entrate – Circolare del 26 settembre 2005 n. 41/E	14
2) IMPOSTA DI BOLLO – art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212 – Camera di Commercio Industria Artigianato e Agricoltura – Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 26 settembre 2005, n. 135/E.....	15
3) IMPOSTE IPOTECARIE E CATASTALI – Istanza di interpello – decreto legislativo 31 ottobre 1991, n. 347 – cessione di azienda comprendente beni immobili – Agenzia delle Entrate- Risoluzione del 05 ottobre 2005, n. 145/E.	16
4) IVA - Decreto legislativo 20 febbraio 2004, n. 52 – attuazione della direttiva 2001/115/CE che semplifica ed armonizza le modalità di fatturazione in materia di IVA – Agenzia delle Entrate - Circolare del 19 ottobre 2005 n. 45/E.....	16

5)	IRES – Il nuovo regime della trasparenza fiscale delle società di capitali – Agenzia delle Entrate – Circolare del 22 novembre 2004, n. 49/E.	17
II	GIURISPRUDENZA.....	19
1)	IVA – Accertamento e riscossione – Attribuzione e poteri degli uffici IVA – Accessi ispezioni e verifiche – Modalità di effettuazione – Perquisizione domiciliare e rinvenimento di documenti appartenenti ad un soggetto diverso dal titolare del domicilio – legittimità dell’acquisizione e dell’utilizzo da parte dell’ufficio competente - Sent. n. 19837 del 13 giugno 2005 (dep. il 12 ottobre 2005) della Corte di Cass. Sez. tributaria – Pres. Prestipino, Relatore Di Blasi.....	19
2)	IVA - Processo tributario – Utilizzazione delle risultanze di ispezioni, accessi e verifiche subordinata alla legittimità della relativa loro acquisizione - Sent. n. 20253 del 5 luglio 2005 (dep. il 19 ottobre 2005) della Corte Cass., Sez. tributaria - Pres. Cristarella Orestano, Rel. D’Alonzo.	19
3)	IVA - territorialità dell’imposta – luogo di effettuazione della prestazione - realizzazione e fornitura di software - Sent. Del 27 ottobre 2005, Causa C-104 della Corte di Giustizia CE I.....	20

PARTE PRIMA

IMPOSTE DIRETTE

I CIRCOLARI E RISOLUZIONI MINISTERIALI

- 1) IRES – Deducibilità di costi e spese riconducibili a fatti, atti o attività illecite. Art. 2, comma 8, della legge 27 dicembre 2002, n. 289 - Agenzia delle Entrate – Circolare del 26 settembre 2005, n. 42/E.**

Con la presente Circolare, l’Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti in merito alla possibilità di deduzione dei costi e delle spese riconducibili a fatti, atti o attività illecite, introdotta dalla finanziaria 2003 (art. 2, comma 8, della legge n. 289/2003).

Al riguardo l’Agenzia osserva che la deducibilità dei costi e delle spese riconducibili a comportamenti illeciti è esclusa solo nell’ipotesi in cui gli stessi configurino illeciti penalmente rilevanti. In particolare, la disposizione in esame si rende applicabile in particolare in sede di determinazione del reddito d’impresa, di lavoro autonomo e, in generale, con riferimento ai componenti reddituali per i quali la legge fiscale prevede la deducibilità delle spese specificamente inerenti la produzione del reddito.

Nell’ipotesi in cui l’illiceità coinvolga la complessiva attività esercitata dal contribuente, l’indeducibilità riguarderà tutti i costi e le spese sostenuti in relazione all’attività stessa; qualora invece coinvolga solo uno o più fatti o atti riguarderà sia i costi e le spese a questi afferenti sia una quota dei costi riconducibili all’attività determinata secondo criteri di proporzionalità in relazione alla fattispecie esaminata.

2) IMPOSTE SUI REDDITI – Sottoscrizione della dichiarazione dei redditi da parte dell’organo di controllo della società ai sensi dell’articolo 1, comma 5, del D.P.R. n. 322 del 1998 - Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 26 settembre 2005 n. 129/E e Risoluzione del 19 ottobre 2005, n. 146/E.

In prossimità della scadenza del termine (31 ottobre 2005) prescritto per la presentazione delle dichiarazioni dei redditi delle società, l’Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti utili a risolvere taluni dubbi sorti con l’entrata in vigore del nuovo diritto societario in merito all’individuazione del soggetto obbligato alla sottoscrizione di tali dichiarazioni.

Sull’argomento, l’Agenzia si è espressa con due distinte risoluzioni.

La prima risoluzione (n. 129 del 26 settembre scorso), contiene approfondimenti sui seguenti argomenti:

- corretta individuazione dei soggetti che devono sottoscrivere la dichiarazione dei redditi delle società;
- portata delle sanzioni fiscali incombenti sui medesimi individui.

Con riferimento al primo argomento, l’Agenzia richiama, l’art. 1, comma 5, del Dpr n. 322/1998 per il quale: le dichiarazioni dei soggetti passivi Ires che affidano il controllo legale dei conti ad un apposito “organo di controllo” devono essere sottoscritte *anche dalle persone che lo costituiscono o dal presidente se si tratta di organo collegiale.*

Come noto la riforma del diritto societario (attuata con il D. Lgs. n. 6/2003) ha separato nettamente il controllo sulla gestione sociale dal controllo legale dei conti inteso in senso stretto. Quest’ultimo, infatti, è stato affidato al revisore contabile (persona fisica o società di revisione) mentre il collegio sindacale (ovvero, il consiglio di sorveglianza nel sistema dualista o il comitato per il controllo sulla gestione in quello monista) conserva generici poteri di vigilanza e controllo. Solo le società non quotate e non obbligate alla redazione del bilancio consolidato, possono affidare al collegio sindacale il controllo contabile purché ci sia una apposita previsione in tal senso da parte dello statuto sociale.

Pertanto, alla luce di tali novità, l’Agenzia si sofferma sul significato da attribuire alla locuzione *organo di controllo* e chiarisce che la sottoscrizione da parte di quest’ultimo richiesta per le dichiarazioni relative all’esercizio 2004 compete al revisore contabile, persona fisica o presidente della società (sia per le società che fanno ricorso al capitale di rischio sia per quelle controllate da queste ultime) ovvero al presidente del collegio sindacale qualora, ricorrendo le condizioni richieste dalla legge, il controllo contabile sia affidato a quest’ultimo.

In merito alla portata delle sanzioni applicabili in capo a chi sottoscrive le dichiarazioni, l'Agenzia si sofferma, in particolare, sulle fattispecie punibili. Queste si configurano, ai sensi dell'articolo 9, comma 5, del D. Lgs. 471/1998 nelle seguenti ipotesi:

- sottoscrizione delle dichiarazioni in mancanza di scritture contabili;
- omessa sottoscrizione delle dichiarazioni senza giustificato motivo.

Nella prima, il legislatore punisce la condotta commissiva sottostante alla sottoscrizione di dichiarazioni nonostante la mancanza delle scritture contabili: irregolarità che, invece, dovrebbe essere regolarmente denunciata agli organi competenti (sull'argomento è richiamata la Circolare n. 23/1999).

Nella seconda fattispecie rileva la condotta omissiva dei soggetti tenuti alla firma delle dichiarazioni i quali in assenza di un giustificato motivo si astengono dalla sottoscrizione.

La risoluzione in commento, secondo il parere di alcune autorevoli associazioni, tra cui l'Assonime (si veda la relativa Circolare n. 51 del 29 settembre scorso) lasciava ancora irrisolti taluni dubbi. In particolare, poiché tale risoluzione si riferiva unicamente alla sottoscrizione del frontespizio del modello Unico sorgevano dubbi in merito al corretto adempimento degli obblighi dichiarativi, da parte dei soggetti Ires, in altre fattispecie in cui assume rilievo l'organo di controllo della società.

Le principali perplessità manifestate riguardavano le modalità di compilazione del quadro RO del modello Unico 2005-SC e la sottoscrizione del modello 770 (ordinario e semplificato) nel cui frontespizio l'apposita casella non corrisponde esattamente a quella adottata nel modello Unico.

Su tali argomenti l'Agenzia è intervenuta con la seconda risoluzione in oggetto, la n. 146 del 19 ottobre scorso. Essa precisa che le indicazioni contenute nella precedente risoluzione rilevano ai fini della sottoscrizione di tutte, indistintamente, le dichiarazioni delle società in materia di imposte sui redditi, di Iva, di Irap ed anche delle dichiarazioni dei sostituti di imposta. Infine, per quanto concerne l'individuazione dei soggetti le cui generalità devono essere indicate nel quadro RO, l'Agenzia precisa che si tratta, in ogni caso (dunque, anche nell'ipotesi in cui il controllo contabile della società sia affidato ad un revisore):

- dei componenti del collegio sindacale (o dell'organo, comunque, denominato, investito delle stesse competenze del collegio sindacale);
- dei soci delle società a responsabilità limitata;
- degli amministratori.

3) IMPOSTA SOSTITUTIVA - Istanza di interpello: interpretazione dell'articolo 9 della legge 23 marzo 1983, n. 77 - Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 04 ottobre 2005, n. 137/E.

Nella presente Risoluzione l'Agenzia delle Entrate chiarisce che qualora un investitore non residente si avvalga di un fondo per i propri investimenti in Italia trova applicazione la normativa fiscale prevista per tali organismi e non quella prevista per i redditi derivanti da singole attività finanziarie eventualmente acquisiti direttamente dal non residente.

Se l'investitore risiede in un Paese incluso nella *white list* si realizza il presupposto per l'esenzione dall'imposta sostitutiva sul risultato della gestione del Fondo.

Tuttavia, qualora quest'ultimo presenti una soglia di giacenza media superiore al 5%, gli interessi e gli altri proventi dei conti correnti bancari di pertinenza del fondo sono assoggettati alla ritenuta alla fonte a titolo di imposta del 27%.

4) IMPOSTE SUI REDDITI - Istanza di interpello – Art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212 - Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 04 ottobre 2005, n. 138/E.

Con la presente Risoluzione l'Agenzia delle Entrate chiarisce alcuni aspetti riguardanti il trattamento fiscale riservato al conferimento di beni e servizi eseguiti da una srl nei confronti di una spa con conseguente emissione, da parte di quest'ultima, di uno strumento finanziario acquistato dalla srl.

Tali conferimenti sono paragonabili alle cessioni a titolo oneroso, il cui corrispettivo è rappresentato, ai sensi dell'articolo 9, comma 2, del Tuir, dal valore normale dei beni e dei crediti. Tuttavia, nel caso di conferimento di opere e servizi tale norma non può trovare applicazione in quanto la società non è legittimata, sotto il profilo civilistico, ad iscrivere alcun valore nell'attivo di bilancio e di conseguenza l'apporto non genera imposizione sul reddito di chi lo effettua.

Con riferimento, invece, allo strumento finanziario emesso a fronte dell'apporto, l'Agenzia precisa che essi sono totalmente assimilati alle azioni essendo la relativa remunerazione rappresentata dalla partecipazione ai risultati dell'ente emittente. Pertanto, tale remunerazione sarà, da un lato, indeducibile per l'ente emittente dall'altro sarà assoggettata alla disciplina dei dividendi per il titolare di cui concorrono a formare il reddito dell'esercizio in cui sono percepiti.

5) IRES – Articolo 112, commi 3 e 4 del Tuir. Corretto trattamento fiscale dei crediti e debiti in valuta estera – Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 04 ottobre 2005, n. 141/E.

Facendo seguito ad una istanza di interpello, l’Agenzia delle Entrate, fornisce ulteriori chiarimenti riguardanti le attività e le passività in valuta.

In particolare, essa chiarisce nuovamente che da un punto di vista fiscale i debiti in valuta non possono mai essere considerati iscritti tra le immobilizzazioni in quanto la sola scadenza a lungo termine degli stessi non è sufficiente a configurare tale categoria dell’attivo patrimoniale.

Tali poste devono essere valutate al tasso di cambio riferito al bilancio chiuso al 31 dicembre 2004 e la differenza rispetto al cambio storico è fiscalmente rilevante.

L’Agenzia inoltre, precisa che alla fattispecie in esame non si può applicare, relativamente al periodo d’imposta 2004, la norma contenuta nel D.Lgs. n. 38/2005 che rende irrilevanti le differenze positive e negative su poste in valuta (tra cui certamente si annoverano i debiti e crediti a medio-lungo termine) in quanto con riferimento al periodo d’imposta 2004 troverà applicazione la disciplina allora vigente.

6) IRES- Spese di ricerca e sviluppo – Eliminazione delle interferenze fiscali – Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 28 ottobre 2005, n. 152/E.

Con la presente risoluzione, l’Agenzia delle Entrate risponde ad una istanza di interpello con la quale si chiedevano maggiori chiarimenti in ordine alla corretta interpretazione dell’articolo 109, comma 4, lettera b) del Tuir.

Fermo restando il principio per il quale un costo è deducibile solo se preventivamente imputato al conto economico dell’esercizio di competenza, la predetta norma consente limitatamente a taluni componenti negativi (ammortamenti di beni materiali ed immateriali, rettifiche di valore e accantonamenti) di fruire extracontabilmente dei benefici fiscali derivanti dall’applicazione dei più favorevoli criteri di valutazione previsti dalla norma tributaria. Ciò a condizione che i disallineamenti tra valori civili e fiscali dei beni e dei fondi siano indicati in apposito prospetto della dichiarazione dei redditi.

L’Agenzia, precisa che in virtù del richiamo disposto dalla norma transitoria di cui all’articolo 4, comma 1, lett. h) n. 1) del D. Lgs. 344/2003 i predetti benefici fiscali possono essere goduti anche con riferimento agli ammortamenti, rettifiche di valore ed accantonamenti operati in applicazione di norme tributarie negli esercizi precedenti l’entrata in vigore delle nuove regole di redazione del bilancio di cui al D.Lgs. n. 6/2003.

Tuttavia, nel caso specifico dei costi di ricerca e sviluppo, l'Agenzia mantiene fermo l'orientamento già espresso nella circolare 27/E del 31 maggio 2005 in cui escludeva dall'ambito di applicazione della disciplina delle deduzioni extracontabili di cui sopra le spese di carattere pluriennale disciplinate dall'articolo 108 del Tuir.

Per esse, pertanto, valgono i principi generali che regolano la determinazione del reddito d'impresa i quali non attribuiscono rilevanza fiscale al ripristino delle spese dedotte legittimamente nell'esercizio di competenza. Ne consegue, che la loro emersione in bilancio non dà luogo alla tassazione del corrispondente componente positivo né al riconoscimento dei costi già dedotti in precedenti periodi di imposta.

7) IRES – Spese di ricerca e sviluppo – Agevolazione di cui all'articolo 1, comma 1, decreto legge del 30/09/2003, n. 269 – Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 31 ottobre 2005, n. 154/E.

Nella presente Risoluzione, l'Agenzia delle Entrate, facendo seguito ad una istanza di interpello, fornisce ulteriori chiarimenti sul tema della detassazione delle spese di ricerca e sviluppo prevista dall'articolo 1, comma 1, del D.L. 269/2003.

La predetta norma consente, in aggiunta alla ordinaria deduzione dall'imposizione sul reddito, di escludere da tassazione:

- un importo pari al 10% dei costi sostenuti per progetti di ricerca e sviluppo iscrivibili tra le immobilizzazioni immateriali;
- le spese sostenute per stage aziendali destinati a studenti di corsi di istruzione secondaria o universitaria, ovvero diplomati o laureati per i quali non sia trascorso più di un anno dal termine del relativo corso di studi”.

La iscrivibilità di tali costi tra le immobilizzazioni immateriali deriva dalla loro inerenza con l'investimento in attività di ricerca e sviluppo da parte dell'impresa.

Al riguardo l'Agenzia ribadisce, anche attraverso il richiamo alla Circolare n. 20 del 10/05/2005, che soltanto i costi sostenuti in attività di ricerca applicata e in attività di sviluppo sono suscettibili di essere capitalizzati. Di conseguenza soltanto tali costi potranno concorrere alla determinazione dell'importo agevolabile ai sensi del citato articolo 1 del D.L. 269/2003.

II GIURISPRUDENZA

1) **Riscossione delle imposte - perentorietà del termine per la notifica della cartella esattoriale - Sent. n. 19602 del 1 giugno 2005 (dep. il 7 ottobre 2005) della Corte Cass., Sez. tributaria - Pres. Riggio, Rel. Cultrera.**

La Suprema Corte si è pronunciata sull'ambito applicativo dell'art. 25 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, come modificato ed integrato, ribadendo che esso impone all'esattore di procedere, a pena di decadenza, alla notifica della cartella di pagamento "non oltre il giorno cinque del mese successivo a quello nel corso del quale il ruolo gli è stato consegnato".

La perentorietà di tale termine risulta, in ogni caso, imposta sia dall'interpretazione letterale e logica della disposizione che dalla necessità di non lasciare il contribuente esposto indefinitamente all'azione esecutiva del Fisco.

2) **Imposte sui redditi – dividendi – spettanza alla banca in forza dell'art. 32 comma 3 del D.Lgs. n. 385/93 - Sent. n. 19608 del 1 giugno 2005 (dep. il 7 ottobre 2005) della Corte Cass., Sez. tributaria - Pres. Favara, Rel. D'Alonzo.**

La pronuncia in commento ha ad oggetto il rimborso della ritenuta d'acconto (10%), prevista dall'art. 27 del D.P.R. n. 600 del 1973, operata da una banca popolare sugli utili spettanti al socio detentore di azioni superiori allo 0,50 per cento del capitale massimo consentito dall'art. 30 del D.Lgs. n. 385 del 1993, ed incamerati dalla stessa banca.

Al riguardo la Corte di Cassazione ha affermato che la banca, che acquisisca, in forza dell'art. 30, comma 2, del D.Lgs. n. 385/1993, i diritti patrimoniali maturati da un soggetto che detenga oltre lo 0,50 per cento del capitale sociale (e non abbia provveduto, entro l'anno dalla contestazione, ad alienare tale eccedenza), diviene titolare anche del diritto ai dividendi, i quali restano però soggetti a tassazione.

Quindi, la banca non ha diritto ad ottenere la restituzione della ritenuta d'acconto versata (a nome dell'azionista) all'Erario, non essendo venuto meno il presupposto fattuale costituito dal dividendo, ma essendo solo mutato il soggetto percipiente.

3) Incorporazione di una banca privata in una banca pubblica – somme percepite dai soci della banca privata a seguito della liquidazione necessaria delle proprie quote – assoggettamento alla ritenuta d’acconto - Sent. n. 19714 del 14 aprile 2005 (dep. il 10 ottobre 2005) della Corte Cass., Sez. tributaria - Pres. Prestipino, Rel. Ebner.

La fusione per incorporazione di una banca di diritto privato in una banca di diritto pubblico (disciplinata dall'art. 48 dell'abrogata "legge bancaria" n. 375/1936) costituisce una forma di incorporazione con particolari caratteristiche (necessarie per consentire la fusione di due enti di diversa natura), le quali comportano lo scioglimento anticipato dell'incorporata con acquisizione, da parte dell'incorporante, dei beni e dei rapporti facenti capo all'incorporata (non potendo i privati soci di quest'ultima divenire soci della banca pubblica).

Pertanto, le somme versate dalla banca incorporante ai soci dell'incorporata, a seguito di questa particolare forma obbligatoria di liquidazione, sono soggette alla disciplina di cui al comma 3 dell'art. 44 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 e "costituiscono utile per la parte che eccede il prezzo pagato per l'acquisto o la sottoscrizione delle azioni", soggetto a ritenuta (che deve essere operata dall'incorporante) ai sensi dell'art. 29 del D.L. 2 marzo 1989, n. 69 (convertito, con modificazioni, in L. 27 aprile 1989, n. 154).

4) Imposte sui redditi – Accertamento – verifiche bancarie – innovazioni legislative – applicazione e conseguente legittimità dell’accertamento relativo ad anni anteriori rispetto all’innovazione - Sent. n. 19947 del 7 giugno 2005 (dep. il 14 ottobre 2005) della Corte Cass., Sez. tributaria - Pres. Saccucci, Rel. D’Alonzo.

Secondo il principio espresso nella sentenza in esame, le disposizioni che disciplinano gli strumenti di accertamento non incidono sul rapporto tributario sostanziale, ma ne rendono solo più agevole la constatazione.

Pertanto, le modifiche normative in materia di accertamenti bancari sono applicabili dalla data della loro entrata in vigore, anche al fine di verificare la corrispondenza al vero delle denunce dei redditi relative agli anni precedenti, senza che questa circostanza determini un'applicazione retroattiva delle nuove disposizioni una violazione degli artt. 3 e 24 della Costituzione.

5) Accertamento tributario e processo tributario – è ammissibile eccepire la nullità di un contratto – caso di specie: dividend washing - Sent. n. 20398 del 29 aprile 2005 (dep. il 21 ottobre 2005) della Corte Cass., Sez. tributaria - Pres. Saccucci, Rel. Altieri.

Con la sentenza in commento la Suprema Corte ha affermato che l'Amministrazione finanziaria, quale terzo interessato alla regolare applicazione delle imposte, è legittimata ad eccepire (prima, in sede di accertamento fiscale e, poi, in sede contenziosa) la simulazione assoluta o relativa dei contratti stipulati dal contribuente o la loro nullità per "abuso di diritto" (cioè, per l'abusiva utilizzazione di norme comunitarie a scopi impropri).

Pertanto, il giudice può e deve (anche in riferimento a fatti verificatisi prima dell'entrata in vigore del D.L. 9 settembre 1992, n. 372 - convertito, con modificazioni, nella L. 5 novembre 1992, n. 429 - che, al suo art. 7-bis, ha reso fiscalmente irrilevanti le operazioni di *dividend washing*) ritenere nulli, per difetto di causa, le operazioni di trasferimento per breve tempo di azioni, da parte di un soggetto estero, al solo scopo di far usufruire al contribuente italiano una deduzione per minusvalenza (nel caso di specie, la Corte ha cassato la sentenza impugnata e deciso nel merito, rigettando il ricorso del contribuente e dichiarando la nullità del contratto).

PARTE SECONDA

IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO E ALTRE IMPOSTE

INDIRETTE

I CIRCOLARI E RISOLUZIONI MINISTERIALI

1) IVA – Legge 30 dicembre 2004, n. 311 – Nuove disposizioni in materia d’imposta sul valore aggiunto – Agenzia delle Entrate – Circolare del 26 settembre 2005 n. 41/E

Con la presente Circolare, l’Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti riguardanti le principali novità introdotte dalla legge finanziaria 2005 (Legge n. 311/2004) in materia di Iva.

Esse riguardano, in particolare, i seguenti argomenti:

- disciplina Iva per i raccoglitori occasionali di tartufi;
- individuazione dei soggetti tenuti a presentare la dichiarazione Iva in via telematica;
- previsione dell’obbligo di comunicare in via telematica i dati identificativi di autoveicoli, motoveicoli e rimorchi acquistati in ambito comunitario;
- proroga delle disposizioni sulla indetraibilità dell’Iva afferente le operazioni aventi ad oggetto ciclomotori, motocicli, autovetture ed autoveicoli;
- comunicazione delle dichiarazioni d’intento rilasciate dagli esportatori abituali;
- solidarietà del cessionario nel pagamento dell’Iva;
- trattamento Iva delle prestazioni socio assistenziali da parte di cooperative e loro consorzi.

Per ulteriori approfondimenti su ciascuna delle predette novità si rinvia al testo della circolare la cui estensione non consente, in questa sede, di realizzarne una sintesi esaustiva.

2) IMPOSTA DI BOLLO – art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212 – Camera di Commercio Industria Artigianato e Agricoltura – Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 26 settembre 2005, n. 135/E.

La presente Risoluzione risponde ad una istanza di interpello presentata dalla camera di commercio di Firenze la quale ha provveduto all'attivazione di un servizio informatico tramite il quale gli utenti possono accedere via web ad una serie di funzioni e attività senza doversi recare fisicamente presso lo sportello. A fronte di tale vantaggio gli utenti pagano un importo superiore rispetto alla somma che avrebbero ordinariamente pagato. Per lo stesso servizio. Beneficiaria di tale maggiorazione è la società di cui la camera di commercio si avvale per la gestione dello stesso.

L'ente camerale, in particolare, chiede di conoscere se le fatture e le quietanze da essa rilasciate a fronte delle somme riscosse devono essere assoggettate all'imposta di bollo di cui all'articolo 13 della Tariffa allegata al DPR 642/1972.

Al riguardo l'Agenzia precisa che:

- i diritti di segreteria (articolo 18 della L 580/1993) sono soggette all'imposta di bollo in quanto rappresentativi di entrate aventi natura patrimoniale destinate a finanziare l'attività dell'ente camerale;
- le somme riscosse a titolo di corrispettivo per l'utilizzazione del servizio informatico sono soggette all'imposta sul valore aggiunto; mentre le relative quietanze sono esenti dall'imposta di bollo;
- la quietanza relativa all'imposta di bollo corrisposta in funzione della natura dell'atto depositato o iscritto non è soggetta all'imposta di bollo per il disposto dell'articolo 5, comma 1, della tabella annessa al D.P.R. n. 642/1972;
- le quietanze emesse a fronte del pagamento del diritto annuale da parte di un nuovo soggetto iscritto nel Registro delle imprese sono esenti dall'imposta di bollo ai sensi del comma 4, del predetto articolo 5.;
- per le quietanze o fatture comprensive di alcune somme soggette all'imposta di bollo ed altre esenti, tale imposta è dovuta nel caso in cui il totale degli importi soggetti all'imposta di bollo, superi la misura di € 77.47.

3) IMPOSTE IPOTECARIE E CATASTALI – Istanza di interpello – decreto legislativo 31 ottobre 1991, n. 347 – cessione di azienda comprendente beni immobili – Agenzia delle Entrate- Risoluzione del 05 ottobre 2005, n. 145/E.

Con la presente risoluzione l'Amministrazione Finanziaria, facendo seguito ad una istanza di interpello, fornisce chiarimenti in materia di imposte ipotecaria e catastale.

In particolare, è stato chiesto se nell'ipotesi di acquisto di un complesso aziendale comprensivo di un immobile gravato da passività ipotecarie, la base imponibile ai fini delle imposte di cui sopra possa essere determinata al netto di tali passività.

Ai fini delle predette imposte trovano applicazione gli articoli 2, comma 1, e 10 del D.Lgs. 347/1990. Tali norme contengono un espresso richiamo "*alla base imponibile determinata ai fini dell'imposta di registro*".

Al riguardo, l'Agenzia sottolinea ancora una volta l'autonomia impositiva che caratterizza (rispetto all'imposta di registro), le imposte ipotecarie e catastali, il cui presupposto risiede nelle formalità di trascrizione e di voltura necessarie a rendere certo il passaggio di proprietà di un bene, a tutela delle feche pubblica. Pertanto, ai fini della determinazione della base imponibile di tali imposte non rileva il valore netto del bene bensì il suo valore lordo, senza alcuna deduzione.

In conformità a tale principio, l'Agenzia chiarisce che, nella fattispecie concreta, non si debba procedere alla attribuzione proporzionale delle passività aziendali prevista dall'articolo 23, comma 4, del D.P.R. n. 131/1986.

Inoltre, essa precisa che, in sede di cessione d'azienda, l'imponibile di un immobile facente parte di un complesso aziendale, è dato, ai fini delle imposte in esame, dal valore venale al lordo di eventuali oneri o passività esistenti (si esprimono in tal senso anche le risoluzioni nn 320724 del 20/03/1975, 350175 del 7/03/1990, 350263 del 19/04/1991 e 350865 del 23/09/1991). Tale orientamento dell'Amministrazione Finanziaria è condiviso anche da recente giurisprudenza di legittimità. In particolare, in tal senso si è espressa la Corte di Cassazione con sentenza n. 10751 del 9 luglio 2003.

4) IVA - Decreto legislativo 20 febbraio 2004, n. 52 – attuazione della direttiva 2001/115/CE che semplifica ed armonizza le modalità di fatturazione in materia di IVA – Agenzia delle Entrate - Circolare del 19 ottobre 2005 n. 45/E.

La crescente applicazione delle nuove tecnologie informatiche nei processi gestionali delle aziende ha indotto il legislatore comunitario a prevedere, nella Direttiva 2001/115/CE, regole comuni riguardanti, tra l'altro, la fatturazione elettronica.

Tali regole sono state recepite nel nostro ordinamento con il D. Lgs. n. 52/2004 il quale ha, in particolare, modificato il contenuto dell'articolo 21 del D.P.R. n. 633/1972.

Le principali novità introdotte sono le seguenti:

- possibilità di emissione della fattura elettronica e di trasmissione della stessa mediante strumenti informatici;
- emissione della fattura, cartacea o elettronica, da parte di un cliente o di un terzo, anche residenti in Paesi che non offrono garanzie di reciproca assistenza;
- individuazione degli elementi obbligatori da riportare in fattura;
- possibilità di emettere, nei confronti di uno stesso cliente, un'unica fattura per cessioni o prestazioni distinte effettuate in uno stesso giorno;
- obbligo di annotare in fattura che la stessa è compilata dal cliente, ovvero da un terzo per conto del cedente o prestatore.
- Nella Circolare in oggetto l'Agenzia delle Entrate illustra tali novità ed, in particolare, approfondisce i seguenti argomenti:
 - modifiche intervenute nella disciplina IVA relativa alla fatturazione;
 - obbligo di conservazione dei registri e dei documenti;
 - controllo dei documenti conservati elettronicamente.

Per ulteriori approfondimenti si rinvia al testo della Circolare la cui estensione è tale da non consentire in questa sede una sintesi esaustiva.

5) IRES – Il nuovo regime della trasparenza fiscale delle società di capitali – Agenzia delle Entrate – Circolare del 22 novembre 2004, n. 49/E.

L'Agenzia delle Entrate, in risposta ad uno specifico interpello formulato da una Banca di Credito Cooperativo, fornisce ulteriori chiarimenti circa l'esatta applicazione dell'articolo 6 della Legge n. 133/1999.

Come noto, la predetta norma (che ha recepito nel nostro ordinamento la disposizione contenuta nell'articolo 13, parte A, par. 1, lett. f) della VI Direttiva 77/388/CEE), individua una serie di condizioni necessarie affinché possa trovare applicazione lo speciale regime di esenzione

dall'Imposta sul Valore Aggiunto alle prestazioni di servizi rese nell'ambito dei gruppi bancari e dei consorzi bancari.

Nel caso di specie la banca istante intende costituire un consorzio locale per l'esecuzione di servizi nell'ambito di attività ausiliarie all'attività bancaria. Considerato che numerose Bcc aderiscono indirettamente al consorzio, in quanto associate alle proprie federazioni regionali da cui acquisiscono direttamente i predetti servizi, l'istante chiede se le operazioni di ribaltamento degli stessi effettuate dalle federazioni nei confronti delle Bcc socie siano esenti a norma del citato articolo 6.

In particolare, ai fini dell'esenzione la norma, alla lett. b), comma 1, prevede, tra l'altro, che le prestazioni devono essere rese da consorzi o società consortili costituiti tra banche.

Al riguardo, l'Agenzia chiarisce che la norma in commento consente, in linea generale, che ai consorzi possano partecipare anche soggetti diversi da banche ma in tal caso, l'esenzione di cui al predetto articolo 6 può operare solo per le prestazioni rese nei confronti delle banche ed a condizione che i corrispettivi fatturati nei confronti delle stesse siano superiori al 50% del volume d'affari complessivo.

Ciò premesso, l'Agenzia riconosce che le operazioni di ribaltamento dei servizi resi dai consorzi effettuate dalle federazioni nei confronti delle Bcc socie, sono da considerarsi esenti ai sensi della norma in commento, purché i corrispettivi addebitati dalle federazioni non superino i costi imputabili alle prestazioni stesse.

II GIURISPRUDENZA

- 1) IVA – Accertamento e riscossione – Attribuzione e poteri degli uffici IVA – Accessi ispezioni e verifiche – Modalità di effettuazione – Perquisizione domiciliare e rinvenimento di documenti appartenenti ad un soggetto diverso dal titolare del domicilio – legittimità dell’acquisizione e dell’utilizzo da parte dell’ufficio competente - Sent. n. 19837 del 13 giugno 2005 (dep. il 12 ottobre 2005) della Corte di Cass. Sez. tributaria – Pres. Prestipino, Relatore Di Blasi.**

Rispetto alla sentenza citata al n. 2 della Tax Letter, il presupposto per la legittimità dell’acquisizione della documentazione relativa ad un soggetto diverso dal titolare del domicilio presso il quale è in corso l’attività di verifica, si fonda sulla natura peculiare del soggetto nei cui confronti l’accertamento è condotto.

Infatti, secondo l’orientamento espresso nella sentenza in commento, nell’ipotesi di accessi ispezioni e verifiche condotte all’interno di uno studio professionale, gli organi accertatori sono legittimati all’acquisizione della documentazione fiscalmente rilevante relativa alla clientela del professionista, non rinvenendosi, in tale caso, alcuna violazione del presupposti giuridici dell’accertamento fiscale.

- 2) IVA - Processo tributario – Utilizzazione delle risultanze di ispezioni, accessi e verifiche subordinata alla legittimità della relativa loro acquisizione - Sent. n. 20253 del 5 luglio 2005 (dep. il 19 ottobre 2005) della Corte Cass., Sez. tributaria - Pres. Cristarella Orestano, Rel. D'Alonzo.**

Con la sentenza in commento la Suprema Corte ha affermato il principio giuridico secondo cui contribuente ha il diritto di procedere in sede contenziosa alla contestazione, innanzi al giudice tributario, al quale spetta di decidere sul punto, la legittimità, ex art. 52 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (richiamato dall’art. 33 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600), dell’acquisizione, da parte degli uffici tributari e/o della Guardia di finanza (quest’ultima nell’esercizio dei compiti ad essa demandati di collaborazione con detti uffici), del materiale probatorio e/o documentale posto a fondamento dell’avviso di accertamento.

3) IVA - territorialità dell'imposta – luogo di effettuazione della prestazione - realizzazione e fornitura di software - Sent. Del 27 ottobre 2005, Causa C-104 della Corte di Giustizia CE I.

La sentenza in esame affronta il problema del trattamento ai fini IVA di una prestazione di servizi realizzata attraverso una pluralità di atti od elementi forniti da un soggetto passivo ad un consumatore e connessi dal punto di vista economico.

La Corte di Giustizia CE ha, al riguardo, ritenuto sussistente un'unica prestazione in presenza di più atti connessi, la cui realizzazione frazionata è stata ritenuta mero artificio.

Nella fattispecie, la realizzazione e fornitura di un programma elettronico nonché il suo successivo impianto ed adattamento, anche dietro il pagamento di corrispettivi distinti e separati, devono ritenersi prestazione unitaria di servizi in quanto l'adattamento non costituisca mera prestazione minore od accessoria bensì abbia carattere predominante rivestendo importanza decisiva per la corretta e duratura utilizzazione del software.

Quanto al luogo di effettuazione della prestazione, la Corte ha affermato che le scienze informatiche, tra cui la programmazione e l'elaborazione di programmi, non sono patrimonio esclusivo della figura dell'ingegnere potendo le stesse prestazioni essere fornite da personale in possesso di formazione e competenza analoghe che consentano di rispondere alle medesime finalità. Rispetto al caso di specie il luogo della prestazione è individuato nel luogo in cui il destinatario ha stabilito la sede della sua attività economica o ha costituito un centro di attività stabile per il quale si è avuta la prestazione di servizi o, in mancanza di tale sede o di tale centro d'attività stabile, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale.