

TaxNewsLetter

2004

N. 6

IN EVIDENZA IN QUESTO NUMERO:

- LE INTERPRETAZIONI MINISTERIALI PIÙ SIGNIFICATIVE DI NOVEMBRE - DICEMBRE
- LA GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA DI MAGGIOR INTERESSE DI NOVEMBRE E DICEMBRE

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

INDICE

PARTE PRIMA.....	4
IMPOSTE DIRETTE.....	4
I CIRCOLARI E RISOLUZIONI MINISTERIALI	4
1) IRES – Credito d’imposta per investimenti nelle aree svantaggiate, di cui all’art. 8 della L. 23 dicembre 2000, n. 388 - Rinnovo parziale - Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 16 novembre 2004, n. 137/E.	4
2) IRES – Il nuovo regime della trasparenza fiscale delle società di capitali – Agenzia delle Entrate – Circolare del 22 novembre 2004, n. 49/E.	4
3) IRAP – Determinazione della base imponibile in presenza di lavoratori disabili – Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 26 novembre 2004, n. 142/E.	5
4) IRES – Il nuovo regime di tassazione dei redditi diversi di natura finanziaria – Agenzia delle Entrate – Circolare del 10 dicembre 2004, n. 52/E.	5
5) IRES – <i>Participation exemption</i> – Requisito della commercialità – Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 15 dicembre 2004, n. 152/E.....	6
6) IRES – Acquisto di ramo d’azienda – Determinazione del valore dell’avviamento fiscalmente rilevante – Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 15 dicembre 2004, n. 154/E.	7
7) IRES – Il consolidato nazionale – Agenzia delle Entrate – Circolare del 20 dicembre 2004, n. 53/E.....	7
II GIURISPRUDENZA.....	8
1) Imposta di Registro – Trasferimento di azienda - Valutazione dei beni trasferiti – Criterio dell’aziendalità dei beni – Rilevanza – Limiti. Sentenza n. 23804 del 3 Novembre 2004 (depositata il 22 Dicembre 2004) della Corte di Cassazione, Sez. Tributaria – Pres. Saccucci, Rel. Meloncelli.	8
2) Imposte sui redditi – Accertamento – Operazioni economiche fittizie – Onere della prova. Sentenza n. 21474 del 6 Ottobre 2004 (depositata l’11 Novembre 2004) della Corte di Cassazione, Sez. Tributaria – Pres. Cristarella Orestano, Rel. Tirelli.	8
PARTE SECONDA	10

IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO E ALTRE IMPOSTE INDIRETTE	10
I CIRCOLARI E RISOLUZIONI MINISTERIALI	10
1) IVA – Contratto di <i>factoring</i> – Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 17 novembre 2004, n. 139/E.....	10
2) IVA – Vendita di carte telefoniche prepagate e di traffico telefonico – Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 26 novembre 2004, n. 140/E.....	10
3) IVA – Territorialità delle cessioni di gas e di energia elettrica – Agenzia delle Entrate – Circolare del 23 dicembre 2004, n. 54/E.	11
4) IVA – Esonero dalla prestazione della garanzia per le eccedenze di credito infragruppo – Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 28 dicembre 2004, n. 165.	12
II GIURISPRUDENZA.....	12
1) Tributi erariali indiretti – IVA – Obblighi dei contribuenti – Pagamento dell’imposta – Rimborsi – Soggetti non residenti – Rimborso <i>ex art. 38-ter</i> del D.P.R. n. 633/1972 – Istanza – Termine – Natura perentoria – Esclusione –Art. 38- <i>ter</i> del D.P.R. n. 633 del 26 ottobre 1972 – D.M. 20 Maggio 1982. Sentenza n. 22563 del 28 Ottobre 2004 (depositata il 1° Dicembre 2004) della Corte di Cassazione, Sez. Tributaria – Pres. Favara, Rel. Merone.	12

PARTE PRIMA

IMPOSTE DIRETTE

I CIRCOLARI E RISOLUZIONI MINISTERIALI

1) IRES – Credito d'imposta per investimenti nelle aree svantaggiate, di cui all'art. 8 della L. 23 dicembre 2000, n. 388 - Rinnovo parziale - Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 16 novembre 2004, n. 137/E.

La risoluzione fornisce chiarimenti in merito alla possibilità di effettuare, in sede di rinnovo dell'istanza, una variazione degli investimenti inizialmente indicati, sotto il duplice profilo quantitativo e qualitativo.

L'Agenzia chiarisce che nell'istanza di rinnovo per l'attribuzione del credito di imposta per gli investimenti nelle aree svantaggiate è possibile ridurre l'importo della richiesta originaria (non accolta per esaurimento dei fondi), omettendo investimenti precedentemente indicati, purché non se ne inseriscano altri appartenenti a tipologie diverse da quelle riportate nella prima istanza. Ciò consentirà di fruire della priorità temporale acquisita.

Qualora, invece, non si voglia o non vi sia la possibilità di ricollegarsi al contenuto della precedente richiesta non accolta, si può produrre una nuova istanza, tramite modello Its, nella quale definire liberamente i contenuti dell'investimento oggetto della nuova domanda.

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

Il Decreto legislativo 23 dicembre 2003 n. 344 sulla riforma del reddito delle società, nell'art. 115 del TUIR, ha introdotto la possibilità per le società di capitali in possesso di determinati requisiti di avere accesso al regime della cd. "trasparenza". In sostanza, attraverso l'esercizio di un'opzione, il reddito della società partecipata viene imputato ai soci in proporzione alle rispettive quote di partecipazione. Tale meccanismo, previsto dall'art. 116 del TUIR anche per le

società a ristretta base proprietaria con soci persone fisiche, è analogo a quello delle società di persone per le quali, invece, la trasparenza costituisce il regime di tassazione ordinario.

La Circolare n. 49/E analizza, quindi, dettagliatamente gli aspetti tecnico-giuridici che contraddistinguono il nuovo regime della trasparenza fiscale, anche alla luce delle disposizioni di attuazione contenute nel decreto ministeriale del 23 aprile 2004.

In particolare, l’Agenzia delle Entrate esamina: finalità e vantaggi, modalità di funzionamento, ambito soggettivo di applicazione, presenza di soci non residenti, cause di esclusione, esercizio dell’opzione, regime degli utili e delle riserve di utili generati in regime di trasparenza fiscale, regime delle riserve di utili pregressi, trattamento delle perdite fiscali, imputazione delle ritenute e dei crediti d’imposta, costo fiscale della partecipazione, perdita di efficacia dell’opzione, rideterminazione del reddito imponibile imputato al socio, acconto d’imposta, accertamento e responsabilità, operazioni straordinarie e assoggettamento della partecipata a procedure concorsuali.

3) IRAP – Determinazione della base imponibile in presenza di lavoratori disabili – Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 26 novembre 2004, n. 142/E.

L’Agenzia chiarisce che nella determinazione della base imponibile IRAP sono ammesse in deduzione anche le spese relative ai lavoratori disabili assunti in vigenza della legge 482/1968 (riduzione della capacità lavorativa non inferiore ad un terzo), poi abrogata dalla legge 68/1999 (riduzione della capacità lavorativa del 45 per cento).

Questo in considerazioni sia del parere espresso a tal riguardo dal ministero del lavoro e delle politiche sociali sia della ratio del D. Lgs. 446/1997 che è quella di introdurre una disposizione che riduca il costo del lavoro rendendo meno oneroso l’inserimento dei disabili (“sono ammessi in deduzione i contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro, le spese agli apprendisti, ai disabili [...]”, art. 11, comma 1, lettera a).

4) IRES – Il nuovo regime di tassazione dei redditi diversi di natura finanziaria – Agenzia delle Entrate – Circolare del 10 dicembre 2004, n. 52/E.

Nella circolare vengono forniti chiarimenti sulle rilevanti modifiche apportate dal D. Lgs. 344/2003 al regime fiscale dei redditi diversi di natura finanziaria (articoli 67 e 68 del TUIR), in considerazione anche di quanto previsto dalla legge delega 80/2003.

La circolare si sofferma in modo particolare su alcuni aspetti quali: la nuova definizione di *capital gain* nell'ambito dei redditi diversi di natura finanziaria, ambito soggettivo, ambito oggettivo, modalità di determinazione del capital gain, modalità di applicazione dell'imposta sul capital gain, plusvalenze realizzate da soggetti non residenti, entrata in vigore e regime transitorio.

In particolare la circolare si sofferma, per le società di capitali, su: profili generali, finalità e vantaggi, modalità di funzionamento, ambito soggettivo di applicazione, presenza di soci non residenti, cause di esclusione, esercizio dell'opzione, il regime degli utili e delle riserve di utili generati in regime di trasparenza fiscale, il regime delle riserve di utili pregressi, trattamento delle perdite fiscali, imputazione delle ritenute e dei crediti di imposta, il costo fiscale della partecipazione, perdita di efficacia dell'opzione, rideterminazione del reddito imponibile imputato al socio, acconti di imposta, accertamento e responsabilità, operazioni straordinarie e assoggettamento della partecipata a procedure concorsuali.

Invece per le società a ristretta base proprietaria la circolare si sofferma su: quadro normativo, profili generali dell'istituto, finalità e vantaggi, ambito soggettivo, rilevanza della qualifica di "socio", cause di esclusione dal regime, esercizio e durata dell'opzione, le comunicazioni all'Agenzia delle Entrate, la cessione delle quote e le variazioni della compagine societaria, la decadenza dal regime, imputazione del reddito della società partecipata, imputazione delle ritenute e dei crediti di imposta, imputazione delle perdite della partecipata, responsabilità ed accertamento nella trasparenza delle s.r.l. e cooperative, regole residuali applicabili alle società a responsabilità limitata, opzione delle s.r.l. trasparenti per il concordato, detenzione di azioni o quote per il tramite delle "società fiduciarie", entrata in vigore.

5) IRES – *Participation exemption* – Requisito della commercialità – Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 15 dicembre 2004, n. 152/E.

Si ricorda preliminarmente che per fruire dell'esenzione della plusvalenza in caso di cessione di una partecipazione è necessario ai sensi dell'art. 87, comma 1, lettera *d*) del TUIR "l'esercizio da parte della società partecipata di una impresa commerciale secondo la definizione dell'art. 55 del TUIR".

La risoluzione chiarisce che non è applicabile il regime di esenzione (articolo 87 del TUIR) alla plusvalenza realizzata in seguito alla cessione di una partecipazione detenuta in una società immobiliare che svolge soltanto attività di gestione.

L'esenzione, infatti, è riconosciuta esclusivamente quando viene ceduta una effettiva attività di impresa che abbia per oggetto la costruzione o la vendita degli immobili, non la mera utilizzazione passiva degli stessi.

Nel caso prospettato nella risoluzione, l'attività esercitata dalla società si sostanzia, invece, nella gestione e locazione dell'immobile costruito, rientrando pertanto nella disposizione antielusiva prevista dall'art. 87, comma 1, lettera *d*) del TUIR (presunzione assoluta di non commercialità) e ne consegue, quindi, la non applicabilità della esenzione.

6) IRES – Acquisto di ramo d'azienda – Determinazione del valore dell'avviamento fiscalmente rilevante – Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 15 dicembre 2004, n. 154/E.

La risoluzione fornisce chiarimenti relativamente al valore fiscalmente rilevante dell'avviamento che scaturisce dall'acquisto di un ramo d'azienda.

L'Agenzia ricorda che in caso di acquisizione di un ramo d'azienda, il valore dell'avviamento convenuto tra le parti al momento della sottoscrizione del contratto, iscritto in bilancio secondo corretti principi contabili, va assunto a base dell'ammortamento fiscalmente ammesso, da determinare in conformità dell'art. 103 del TUIR (“le quote di ammortamento del valore di avviamento iscritto nell'attivo del bilancio sono deducibili in misura non superiore a un decimo del valore stesso”).

Nel caso prospettato dall'istante, poiché, per contratto, il valore di avviamento è soggetto a eventuali conguagli o rimborsi in dipendenza dei risultati ottenuti dal ramo d'azienda, l'Agenzia chiarisce che in ciascun esercizio successivo la deduzione massima fiscalmente ammessa andrà individuata tenendo conto sia delle eventuali variazioni in aumento o in diminuzione che saranno apportate al costo del bene iscritto in bilancio, sia del residuo periodo di ammortamento.

7) IRES – Il consolidato nazionale – Agenzia delle Entrate – Circolare del 20 dicembre 2004, n. 53/E.

Nella circolare vengono illustrate le disposizioni che disciplinano il nuovo sistema di tassazione del consolidato nazionale e vengono forniti opportuni chiarimenti.

In particolare, si approfondiscono i seguenti aspetti: l'ambito soggettivo di applicazione del regime, la nozione di partecipazione “rilevante” ai fini del consolidamento, l'esercizio dell'opzione, gli obblighi delle società consolidate e del soggetto consolidante, l'interruzione e il mancato rinnovo della tassazione di gruppo, il regime delle responsabilità dei soggetti partecipanti alla tassazione di gruppo, la determinazione del reddito imponibile per effetto di svalutazioni dedotte.

II GIURISPRUDENZA

1) Imposta di Registro – Trasferimento di azienda - Valutazione dei beni trasferiti – Criterio dell’aziendalità dei beni – Rilevanza – Limiti. Sentenza n. 23804 del 3 Novembre 2004 (depositata il 22 Dicembre 2004) della Corte di Cassazione, Sez. Tributaria – Pres. Saccucci, Rel. Meloncelli.

Con la sentenza in commento, la Corte di Cassazione svolge alcune considerazioni sui criteri di determinazione, in materia d’imposta di registro, del “*valore venale in comune commercio*” dei beni immobili aziendali previsto dal secondo comma dell’art. 51 del D.P.R. n. 131 del 26 aprile 1986. Secondo la Suprema Corte, deve tenersi conto della loro struttura in azienda e della relazione con gli altri beni dell’azienda medesima.

È quindi necessario, afferma la Corte, valutare caso per caso le caratteristiche di ciascun bene ceduto, e determinare la sua eventuale appartenenza, o alla categoria delle immobilizzazioni materiali, come bene strumentale all’attività produttiva o, invece, alla categoria dei beni dismessi, o dei beni destinati alla produzione del reddito o alla vendita.

La Corte indica, a riprova della correttezza di questo criterio di valutazione, la diversa rappresentazione che è riservata in bilancio ad un medesimo bene aziendale a seconda che esso faccia ancora parte delle immobilizzazioni materiali o sia destinato alla vendita.

2) Imposte sui redditi – Accertamento – Operazioni economiche fittizie – Onere della prova. Sentenza n. 21474 del 6 Ottobre 2004 (depositata l’11 Novembre 2004) della Corte di Cassazione, Sez. Tributaria – Pres. Cristarella Orestano, Rel. Tirelli.

Nella pronuncia in esame, la Corte di Cassazione sostiene che a seguito di atto di accertamento con cui l’Ufficio sostenga la fittizietà di alcune operazioni economiche (nel caso di specie si trattava di acquisti i cui corrispettivi erano stati dedotti dal reddito imponibile), se nessuna delle due parti fornisca prova della propria tesi, sarà da rigettare il ricorso del contribuente.

La Corte, infatti, ribadendo un principio già affermato in precedenza (Corte di Cassazione n. 11514 del 2001, n. 16198 del 2001, n. 11240 del 2002), ha chiarito che quando l'Ufficio sostenga il carattere fittizio di determinate operazioni, il compito di dare la prova della loro effettiva esistenza tocca al contribuente che intende insistere sulla deducibilità dei relativi costi.

PARTE SECONDA

IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO E ALTRE IMPOSTE INDIRETTE

I CIRCOLARI E RISOLUZIONI MINISTERIALI

1) IVA – Contratto di *factoring* – Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 17 novembre 2004, n. 139/E.

La risoluzione fornisce chiarimenti in merito al trattamento ai fini IVA delle operazioni di factoring alla luce della sentenza della Corte di Giustizia CE del 26 giugno 2003, causa n. c-305/01.

L'Agenzia sostiene che per stabilire se un contratto di factoring è esente da IVA, va accertata, caso per caso, l'esatta natura dell'operazione. Se il contratto ha come fine quello di ottenere un finanziamento (cioè un'anticipazione o monetizzazione dei crediti), per il quale il creditore paga una commissione che equivale a un vero e proprio pagamento di interessi, si tratta di un'operazione finanziaria, esente ai sensi dell'articolo 10, comma 1, n. 1 del D.P.R. n. 633/1972.

Diversamente, qualora la causa del contratto sia la volontà di ottenere da parte del factor una gestione dei crediti finalizzata essenzialmente al recupero degli stessi, l'operazione è da riqualificare come recupero crediti e, pertanto, è imponibile ai fini IVA.

2) IVA – Vendita di carte telefoniche prepagate e di traffico telefonico – Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 26 novembre 2004, n. 140/E.

L'Agenzia nella risoluzione chiarisce che l'acquisto di carte prepagate effettuato da una società che svolge attività di phone center rientra, ai fini IVA, nell'ambito del regime monofase (articolo 74, comma 1, lettera *d*) del D.P.R. n. 633/1972). Di conseguenza l'imposta è assolta dal titolare

della concessione, mentre non sussiste alcun obbligo di certificare la successiva cessione delle carte per il rivenditore; quest'ultimo, tuttavia, ai fini delle imposte sui redditi, deve contabilizzare le operazioni sia di acquisto che di vendita, registrando il prezzo pagato al fornitore, al netto dell'aggio, e la somma incassata per le cessioni, comprensiva dell'aggio.

Diversamente, non è possibile far rientrare nel regime monofase l'acquisto del traffico telefonico, dato che, essendo il prezzo praticato al pubblico liberamente determinato dal *phone center*, il titolare della concessione non è a conoscenza di un elemento indispensabile per determinare la corrispondente imposta. Pertanto, il concessionario applicherà l'aliquota IVA ordinaria del 20 per cento, mentre il rivenditore assoggetterà le successive prestazioni rese attraverso posti telefonici pubblici all'aliquota del 10 per cento (tabella A, parte III, n. 123 *bis* allegata al D.P.R. n. 633/1972).

3) IVA – Territorialità delle cessioni di gas e di energia elettrica – Agenzia delle Entrate – Circolare del 23 dicembre 2004, n. 54/E.

L'Agenzia nella circolare chiarisce che alle operazioni di cessione di gas e di energia elettrica effettuate a partire dal 1 gennaio 2005 si applicheranno le nuove regole introdotte, dalla direttiva comunitaria 2003/92/Ce, per semplificare le modalità di tassazione, in considerazione del fatto che i flussi dei due beni sono difficilmente rintracciabili fisicamente.

Si considerano effettuate in Italia e, quindi soggette ad IVA, le cessioni compiute nei confronti dei rivenditori domiciliati nel territorio dello Stato ovvero residenti nel territorio dello Stato senza domicilio all'estero ovvero ancora che rappresentino una stabile organizzazione di soggetto domiciliato o residente all'estero; si considerano, inoltre, effettuate in Italia le cessioni nei confronti di soggetti diversi dai rivenditori, quindi consumatori finali, quando i beni (energia elettrica e gas) sono effettivamente utilizzati/consumati nel territorio dello Stato (il luogo di tassazione, in tale caso, è quello in cui è situato il contatore del cliente).

Per le forniture rese da un soggetto non residente, l'imposta sarà assolta dal destinatario, soggetto passivo IVA, mediante il meccanismo del *reverse charge* (autofattura); qualora il cessionario o committente sia un privato consumatore, il cedente o prestatore del servizio non residente dovrà identificarsi ai fini IVA o nominare un rappresentante fiscale in Italia.

Il nuovo sistema di tassazione delle cessioni di gas e di energia elettrica comporta che l'importazione di tali prodotti non dà luogo al pagamento dell'imposta in dogana, fermo restando l'assolvimento degli obblighi procedurali doganali.

4) IVA – Esonero dalla prestazione della garanzia per le eccedenze di credito infragruppo – Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 28 dicembre 2004, n. 165.

La risoluzione chiarisce che i crediti IVA compensati nell'ambito della liquidazione di gruppo (articolo 73, comma 3 del D.P.R. n. 633/1972) sono sottoposti, ai fini dell'eventuale obbligo di presentare garanzia, alle medesime regole stabilite per i rimborsi *ex* articolo 38-*bis* del D.P.R. n. 633/1972.

Pertanto, nella compensazione infragruppo dei crediti, l'esonero opera fino al 50 per cento dei versamenti affluiti nel conto fiscale nel corso del biennio precedente, importo facilmente calcolabile dal contribuente, visto che le garanzie ovvero l'autocertificazione per ottenere l'esonero stesso devono essere presentate, in allegato ai modelli IVA 26PR e IVA 26LP, entro il 31 ottobre.

II GIURISPRUDENZA

1) Tributi erariali indiretti – IVA – Obblighi dei contribuenti – Pagamento dell'imposta – Rimborsi – Soggetti non residenti – Rimborso *ex* art. 38-*ter* del D.P.R. n. 633/1972 – Istanza – Termine – Natura perentoria – Esclusione – Art. 38- *ter* del D.P.R. n. 633 del 26 ottobre 1972 – D.M. 20 Maggio 1982. Sentenza n. 22563 del 28 Ottobre 2004 (depositata il 1° Dicembre 2004) della Corte di Cassazione, Sez. Tributaria – Pres. Favara, Rel. Merone.

La Corte di Cassazione, nella sentenza in commento, precisato che, in materia di istanza di rimborso IVA da parte dei soggetti residenti in un paese della Comunità Europea senza stabile organizzazione, il mancato rispetto del termine di centottanta giorni indicato nel D.M. 20.5.1982, non comporta decadenza dal diritto al rimborso.

Questo perché la Suprema Corte ha ritenuto che la previsione di un termine di decadenza all'esercizio dei diritti, rientri tra le previsioni di carattere eccezionale e rischierebbe di far sorgere problemi di compatibilità con la normativa comunitaria. In senso conforme la Corte già si era pronunciata con la sentenza 11 marzo 2003, n. 3575.